

T.C.

**İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**GELİR VERGİSİ AÇISINDAN
SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ
VERGİLENDİRİLMESİ:
KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZ**

AYHAN KARAGÖZ

2501150464

TEZ DANIŞMANI

PROF.DR. ŞAHİN AKKAYA

DÜZELTİLMİŞ TEZ

İSTANBUL-2019



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : AYHAN KARAGÖZ Numarası : 2501150464
Anabilim Dalı / Anasanat Dalı / Programı : MALİ HUKUK (MALİYE) Danışmanı : PROF. DR. ŞAHİN AKKAYA
Tez Savunma Tarihi : 17.09.2019 Saati : 10.00
Tez Başlığı : GELİR VERGİSİ AÇISINDAN SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ: KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZ

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜ'NE OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. ŞAHİN AKKAYA		Kabul
2- PROF. DR. BİNHAN ELİF YILMAZ		Kabul
3- DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN		KABUL
4- DR. ÖĞR. ÜYESİ ŞERİF EMRE GÖKÇAY		Kabul
5- DR. ÖĞR. ÜYESİ EZHAN DOĞRUSÖZ		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. HABİB YILDIZ		
2- DR. ÖĞR. ÜYESİ ENGİN CAN		

DÜZELTMELER İLE İLGİLİ AÇIKLAMA METNİ

Aşağıda, Tezimin 1. Savunmasında Jüri Üyelerince tezin bazı kısımlarında yapılması istenilen düzeltmeler ile kendimce gerekli gördüğüm düzeltme ve eklemeler ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Jüri üyelerince düzeltilmesi istenilen kısımlar ile ilgili parantez içinde Jüri Üyesi (J.Ü.) tabiri kullanılmışken kendi düzeltme ve eklemelerimle ilgili olarak Ayhan Karagöz (A.K.) tabiri kullanılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM İLE İLGİLİ DÜZELTMELER VE EKLEMELER

1. Öz kısmında, ‘ ‘Bu gelirler, kendi içinde değişik kazanç unsurlarına bağlı olarak sınıflandırılır’’ yerine ‘ ‘Bu gelirler, kendi içinde konularına göre sınıflandırılır ’’ cümlesi kullanıldı. (J.Ü.)
2. Öz ve Önsöz kısmı gözden geçirildi. (J.Ü.)
3. Anahtar kelimeler 3 iken 6 olarak düzenlendi. (A.K.)
4. İçindekiler tablosu, girintili olarak düzenlendi. İçindekiler tablosunda Kaynakçanın sayfa sayısına yer verildi.(J.Ü.)
5. Öz İngilizce çevirisi gözden geçirildi.(J.Ü.)
6. Bir kısım kelimelerdeki yazım hataları giderildi. (Ör: kar yerine kâr kullanıldı) (J.Ü.)
7. 1. Bölümün adı ‘ ‘ Vergilendirilme Temeli Bakımından Teorik Olarak Serbest Meslek Kazancı’’ olarak değiştirildi.(A.K.)
8. Alıntı yapılan tablolar altına erişim tarihi eklendi.(J.Ü.)
9. 1.2. Başlığı ‘ ‘Verginin Teorik Gelişimi’’ iken ‘ ‘Vergi Teorisi’’ olarak değiştirildi.(J.Ü.)
10. 1.3. bölümüne Vergilemenin Amaçları, Mali Amaçlar ve Mali Olmayan Amaçlar konusu eklendi.(A.K.)
11. Vergilendirme ilkeleri kısmında atıflar düzeltildi ve düzenlendi. (J.Ü.)
12. Vergide genellik ilkesi başlığı altında T.C. Anayasasının mali güce göre vergilendirme ilkesine yer verildi.(J.Ü.)
13. 1.4. Modern anlamda gelir vergisinin tarihi ve gelir kuramları kısmı çıkarıldı.(J.Ü.)
14. 1.6. Başlığının adı ‘ ‘Sermaye ve Emek Gelirlerinin Vergilendirilmesi’’ iken ‘ ‘Serbest Meslek Kazancı Açısından Sermaye ve Emek Gelirlerinin Vergilendirilmesi’’ olarak değiştirildi.(A.K.)
15. 1.7. Başlığının adı ‘ ‘ İkili Vergileme Kavramı’’ iken ‘ ‘ Sermaye ve Emek Gelirlerinin Ayrı Olarak Vergilendirilmesi: İkili Vergileme Kavramı’’ olarak değiştirildi.(A.K.)

İKİNCİ BÖLÜM İLE İLGİLİ DÜZELTMELER VE EKLEMELER

1. Ele alınan kanunların yayımlandıkları Resmî Gazete ve sayısına yer verildi.(J.Ü.)
2. Ülkemizde ve seçilmiş yabancı ülkelerde uygulanan bireysel gelir vergisi tarifesi ve bütün hesaplamalar 2018 yerine 2019 yılına göre değiştirildi.(J.Ü.)
3. TDK'nin kullanıldığı yerlerde erişim tarihine yer verildi.(J.Ü.)
4. İncelenen yıllar arasındaki vergi gelirlerinin konularına göre tasnif edildiği tablolar kaldırıldı.(J.Ü.)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM, KAYNAKÇA VE SONUÇ İLE İLGİLİ DÜZELTMELER VE EKLEMELER

1. Seçilmiş ülkelerin başlıklarında bölüme uygun şekilde numaralandırma yapıldı.(J.Ü.)
2. Önceki çalışmada olmayan, 3.3.5. Gelir Vergisi Tarifelerindeki Vergi Matrahları ve Vergi Oranlarındaki Artış Açısından başlığı eklendi.(A.K.)
3. 3.4.1. Başlığı Olarak ‘‘Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Bazı Sorunlar ve Mevzuat Değişikliği Önerisi’’ eklendi.(A.K.)
4. 3.4.2. başlığı ‘Serbest Meslek Faaliyetlerinde İndirilebilecek Genel Giderler Açısından Bazı Sorunlar ve Mevzuat Değişikliği Önerisi’’ şeklinde değiştirildi. İlk hali: ‘‘Vergi Yüğü ve Vergilendirme Dilimleri Açısından Bazı Sorunlar ve Öneriler’’ idi.(A.K.)
5. 3.4.3. Başlığı ‘‘Götürü Gider Uygulaması Açısından Mevzuat Değişikliği Önerisi’’ şeklinde değiştirildi. Önceki ‘En az geçim indirimi (Asgari Geçim İndirimi) Uygulaması Açısından Öneriler’’ idi.(A.K.)
6. 3.4.4. Vergi Yüğü ve Vergilendirme Dilimlerinin Mali Güç Açısından Değerlendirilmesi Üzerine Bazı Sorunlar ve Öneriler’’ eklendi.(A.K.)
7. 3.4.5. olarak ‘‘En Az Geçim İndirimi (Asgari Geçim İndirimi) Uygulaması Açısından Öneriler’’ değişikliği yapıldı.
8. 3.4.6. En Az Geçim İndirimi (Asgari Geçim İndirimi) Uygulaması Açısından Öneriler başlığı eklendi. (J.Ü.)
9. Kaynakçanın sayfa numarası belirtildi.(J.Ü.)
10. Kaynakça da referanslar soyadı sırasına göre sıralandı.(J.Ü.)
11. **Tablo 3.13:** Gelir Vergisi Tarifesinde Matrahtaki Artış Oranı ile Vergideki Artış Oranının Karşılaştırılması ve **Tablo 3.14. :** Gelir Vergisi Tarifesinde Matrahtaki Artış Oranı ile Vergideki Artış Oranının Karşılaştırılması (Türkiye) eklendi. İlk çalışmada bu tablolar yoktu.(A.K.)
12. Sonuç kısmı çoğunlukla değiştirildi ve kısaltıldı.(J.Ü.)

ÖZ

GELİR VERGİSİ AÇISINDAN SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ: KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZ

AYHAN KARAGÖZ

Vergi gelirleri, kamusal faaliyetlerin sunulmasını sağlamak üzere toplanan kamu bütçelerindeki en büyük gelirlerdir. Bu gelirler, kendi içinde konularına göre sınıflandırılır ve bu sınıflandırmayla vergi mükelleflerinden kanuni dayanakla vergiler tahsil edilir.

Vergilendirmeye ilgili aşamalarda, kamu idareleri tarafından çeşitli vergi ilkeleri gözetilir. Genellikle, bu ilkeler göz önünde bulundurularak vergilerin kanuni gerekçeleri hazırlanır. Şüphesiz bir kısım ilkeler göz önüne alınarak vergilendirilen gelir unsurlarından bir tanesi de serbest meslek kazançlarıdır.

Serbest meslek kazancı, gerçek kişilerce elde edilen kişisel gelir unsurlarından biridir. Bu kazanç, emek ve sermaye unsurlarının tam olarak ayrıştırılması mümkün olmayan şekilde birleşiminden oluşur. Serbest meslek kazancı bazı yönlerden ticari kazanca bazı yönlerden ise ücret gelirine benzemektedir. Ancak bu kazanç türünde mesleki bilginin kullanılması ön planda olup bir kişiye ya da şirkete bağlı olmadan elde edilen kazanç söz konusudur. Bu nedenle, bu kazanç türünde vergilendirme ayrı bir önem arz etmektedir.

Çalışmada öncelikle teorik olarak serbest meslek kazancı kavramı vergilendirilme temelleri bakımından incelenmiştir. Ardından Türkiye’de serbest meslek kazancının vergilendirilmesi konusu, 1926 yılından günümüze dek gelir vergisi kanunları açısından vergilendirmede gözetilen bazı ilkeler ile birlikte ele alınmıştır. Buradaki amaç 1926 yılından günümüze dek gerçekleşen süreçte Mali İdare’nin bu kazanç türünün vergilendirilmesine olan bakışını yansıtmaktır. Bu kapsamda, ülkemizde zaman içinde ortaya çıkan uygulama farklılıklarına da dikkat çekilmiştir.

Ayrıca bu kazanç türüyle ilgili olarak, ülkemizdeki vergi uygulamaları ile çalışmada yer alan yabancı ülkelerdeki uygulamalar karşılaştırmalı olarak ele alınmış ve uygulamalar arasındaki benzeşen yönler ve farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Yaptığımız değerlendirmeler sonucunda, çalışmada yer alan yabancı ülkelerdeki vergi uygulamalarından da bahsedilerek mükelleflerin vergiye uyumlarını kolaylaştırmak adına yapıldığı düşünülen düzenlemelerin bir kısmının ülkemizde de uygulanmasının hem Mali İdare hem de mükelleflerin yararına olacağı sonucuna ulaşılmıştır. Bununla beraber ihtilaf konusu olan bazı hususların çözümüne ve yapılması gereken mevzuat değişikliklerine yönelik önerilerde bulunulmuştur. Bu öneriler yapılırken, ülkemizin geçmişten bugüne kadarki gelir vergisi mevzuatı ve çalışmamızda yer alan yabancı ülkelerin gelir vergisi mevzuatı da dikkate alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergileme ilkeleri, Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi, Emek ve sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi, Ticari kazanç-serbest meslek kazancı ayrımı, Ücret kazancı-serbest meslek kazancı ayrımı

ABSTRACT

**TAXATION OF SELF-EMPLOYMENT EARNINGS FOR
INCOME TAX:
COMPARATIVE AN ANALYSIS**

AYHAN KARAGOZ

Tax revenues are the largest revenues in the public budgets that are gathered to ensure the public activities are carried out. These incomes are classified according to their subjects and taxes are collected on the basis of legal basis from tax payers with this classification.

. In the tax-related stages, various tax principles are observed by the public administrations. Generally, the legal grounds of the taxes are prepared by taking these principles into consideration. No doubt, one of the elements of income taxed by taking into consideration some principles is the earnings of self-employed.

Self-employed earning is one of the elements of personal income generated by real persons. This earning consists of a combination of the elements of labor and capital which cannot be fully separated. Self-employment earnings are similar in some ways to commercial earnings and in some respects to wage income. However, in this type of earning, the use of professional knowledge is in the foreground and it is the earning obtained without being dependent on a person or company. Therefore, taxation is of particular importance in this type of earning.

In this study, firstly, the concept of self-employment earning is theoretically examined in terms of the foundations of taxation. Subsequently, the issue of taxation of self-employment earnings in Turkey has been discussed together with some principles observed in taxation in terms of income tax laws since 1926. The aim here is to reflect the Fiscal Administration's view of taxation of this type of earnings in the period from 1926 to today. In this context, attention was also paid to the differences in practice that emerged over time in our country.

In addition, about this earning tax practices in our country and the practices in foreign countries has examined comparatively and the similarities and differences between the applications have tried to be put forward.

As a result of our evaluations, it has been concluded that the implementation of some of the regulations which are thought to have been made in order to facilitate the taxpayers ' compliance with the tax in our country would benefit both the Financial Administration and the taxpayers by mentioning the tax practices in the foreign countries involved in the study. However, proposals have been made for the resolution of some of the issues that are subject to dispute and for the legislative changes that need to be made. In making these proposals, the income tax legislation of our country from past to present and the income tax legislation of foreign countries included in our study were also taken into consideration.

Key Words: Principles of taxation, Taxation of self-employment earnings, Taxation of labor and capital incomes, Distinction of commercial earning-self-employed earning, Distinction of wage earning-self-employed earning.

ÖNSÖZ

İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisans Tezi olarak hazırladığım bu çalışmada, gelir vergisi açısından serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi konusu hem ülkemizde hem de seçilmiş yabancı ülkelerdeki vergilendirme uygulamaları dikkate alınarak karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Bu kazanç unsurunun teorik temelleri yanında, Türkiye'de ve seçilmiş yabancı ülkelerdeki uygulamalar bazı yönlerden karşılaştırmaya tabi tutularak, ülkemiz için serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde daha iyi bir vergilendirme düzeninin uygulanabilir olması adına bir kısım önerilerde bulunulmuştur.

Çalışma sürecinde, çeşitli akademik yayınlardan kural ve ölçüler içinde yararlanmakla birlikte seçilmiş yabancı ülkelerin anayasaları, gelir vergisi mevzuatları, uygulamalara yönelik direktifleri de göz önünde bulundurulmuştur. Bu çalışmanın, serbest meslek kazançlarındaki vergileme alanına katkı sağlamasını ve meydana getirilecek yeni eserler için de kaynak olmasını umut ederim.

Tezime katkıları ve değerli görüşlerinden dolayı tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Şahin AKKAYA'ya ve her zaman olduğu gibi bu zorlu süreçte de desteğini esirgemeyen sevgili eşim Zeynep KARAGÖZ'e sevgilerimi sunarım.

İstanbul, 2019

Ayhan KARAGÖZ

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZ.....	i
ABSTRACT.....	iii
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRİLME TEMELİ BAKIMINDAN TEORİK OLARAK SERBEST MESLEK KAZANCI

1.1.Kamu Geliri ve Vergi Kavramı.....	5
1.2.Vergi Teorisi	6
1.3.Vergilemenin Amaçları	6
1.3.1.Mali Amaçlar.....	6
1.3.2.Mali Olmayan Amaçlar.....	8
1.4.Vergilendirme İlkeleri	8
1.4.1. Klasik Vergileme İlkeleri.....	9
1.4.1.1.Adalet İlkesi.....	9
1.4.1.2.Belirlilik İlkesi	9
1.4.1.3. Uygunluk İlkesi	10
1.4.1.4.İktisadilik İlkesi	10
1.4.2.Modern Vergileme İlkeleri.....	10
1.4.2.1. Vergide Genellik İlkesi	11
1.4.2.2.Vergide Eşitlik İlkesi	11
1.4.2.3. Vergide Açıklık İlkesi	12
1.4.2.4.Vergide Esneklik İlkesi	12
1.5. Gelir Vergisinin Çeşitleri.....	12

1.5.1. Sedüler Vergilendirme	12
1.5.2. Üniter Vergilendirme	13
1.6.Serbest Meslek Kazancının Sermaye ve Emek Geliri Açısından Değerlendirilmesi.....	14
1.6.1. Sermayenin Vergilendirilmesi Kavramı	15
1.6.2.Emek Gelirlerinin Vergilendirilmesi Kavramı.....	16
1.7. Sermaye ve Emek Gelirlerinin Ayrı Olarak Vergilendirilmesi: İkili Vergileme Kavramı.	17
1.7.1. İkili Vergilendirme Sisteminin İskandinav Ülkelerindeki Uygulaması	18
1.7.1.1. Danimarka Uygulaması.....	18
1.7.1.2.Norveç Uygulaması	19
1.7.1.3. İsveç Uygulaması.....	21
1.7.1.4. Finlandiya Uygulaması	22
1.7.2. İkili Vergileme Sisteminin Bazı Avantajları ve Dezavantajları	23
1.7.3.İkili Vergilendirme Sisteminde Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Zorluklar	24

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

2.1. 1926-1949 Arası Dönem.....	27
2.1.1. Kazanç Vergisi Kanunu	27
2.1.2.Kazanç Vergisinde Serbest Meslek Kazanç İstisnası	29
2.1.3.Verginin Tahakkuku	29
2.1.4.Beyannamelerin Verilme Zamanı ve Beyanname ile İlgili Diğer Hususlar.....	29
2.1.5. Verginin Matrahı	30
2.1.6. Kârdan İndirilemeyecek Giderler ile Gayrisafi Kazançtan İndirilebilecek Giderler.....	30
2.1.7. Defterlerin Tasdik Ettirilmesi, Türkçe Tutulması ve Muhafazası ve İbrazı.....	31
2.1.8. Beyanname Verme Mecburiyeti.....	32
2.1.9. Mükellefin Beyanı Üzerine Maliye İdaresince Yapılan Araştırmalar	32
2.1.10. Ruhsat veya Unvan Tezkeresi Alınması	33
2.1.11. Verginin Ödenmesi ve Zamanaşımı	33

2.1.12 Vergi Oranları ve Vergi Tahsilatları.....	34
2.2.1950-1960 Arası Dönem.....	35
2.2.1.Gelirin Tanımı ve Unsurları.....	35
2.2.2.Serbest Meslek Kazançları.....	36
2.2.2.1. Serbest Meslek Kazancının Tanımı.....	36
2.2.2.2. Serbest Meslek Erbabı.....	37
2.2.2.3. Serbest Meslek Kazancının Tespiti.....	37
2.2.2.4. Safi Kazanç ve Mesleki Giderler	38
2.2.2.5. Götürü Usul	39
2.2.2.6. Serbest Meslek Kazançlarında İstisna.....	40
2.2.2.7. Yıllık Beyannamenin Verilmesi	40
2.2.2.8. Vergi Oranları.....	40
2.2.2.9. Verginin Tarh Zamanı.....	42
2.2.2.10. Verginin Ödenmesi	42
2.3.1960 ‘tan Günümüze	42
2.3.1.Gelirin Tanımı ve Unsurları.....	43
2.3.2.Serbest Meslek Faaliyeti.....	43
2.3.2.1. Sermayeden Ziyade Şahsi Mesainin Önde Olması.....	45
2.3.2.2. İlmi veya Mesleki Bilgi veya İhtisasa Dayanması.....	45
2.3.2.3. Ticari Mahiyette Olmaması.....	46
2.3.2.4. İşverene Tabi Olunmaması.....	49
2.3.2.5.Serbest Meslek Faaliyetinin Şahsi Sorumluluk Altında Kendi Nam ve Hesabına Yapılması.....	50
2.4. Serbest Meslek Erbabı	50
2.5.Serbest Meslek Faaliyetinde Kazancın Elde Edilmesi	52
2.5.1. Tahsilat Kavramı	54
2.5.2.Tahsilat Türleri.....	54
2.5.2.1. Nakden Tahsilat	54
2.5.2.2. Aynen Tahsilat.....	54
2.5.2.3. Menfaat Sağlanması Yoluyla Yapılan Tahsilat	55
2.5.2.4. Geçmiş ve Gelecek Yıllara Ait Tahsilat.....	55
2.6. Mesleki Teşekküllerce Belirlenen Asgari Ücret Tarifesi Durumunda Tahsilatlar... ..	56

2.7.Serbest Meslek Erbabının Tutacağı Defter ve Düzenleyeceği Belgeler	56
2.8.Serbest Meslek Kazancının Tespiti	58
2.9.Gelir Vergisinden İstisna Edilen Serbest Meslek Kazançları	63
2.9.1.Telif Kazançları İstisnası	64
2.9.2. Genç Girişimlerde Kazanç İstisnası.....	65
2.9.3.Sergi ve Panayır İstisnası	66
2.10.Serbest Meslek Kazançlarının Beyanı ve Ödenmesi.....	67
2.11.Serbest Meslek Kazançlarında Beyanname Üzerinden Yapılacak İndirimler.....	67
2.12.Serbest Meslek Faaliyetlerinde Geçici Vergi.....	69

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE VE TÜRKİYE’DE SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI VE ÖNERİLER

3.1.Küreselleşme ve Vergi Rekabetinin Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesiyle İlişkisi	73
3.2.Seçilmiş Ülkelerin Serbest Meslek Kazançları Açısından Vergilendirme Sistemleri	74
3.2.1.Amerika Birleşik Devletleri	75
3.2.2 Japonya	80
3.2.3. Çin Halk Cumhuriyeti.....	83
3.2.4. Almanya.....	86
3.2.5. Norveç.....	89
3.2.6. İsveç	92
3.2.7. Finlandiya.....	94
3.2.8. Danimarka	97
3.2.9. Hollanda	99
3.2.10. Brezilya	102
3.3. Karşılaştırmalı Analiz	105
3.3.1. Serbest Meslek Faaliyeti ve Mükellefinin Tanımı Açısından	106
3.3.2. İndirilebilir Giderler Açısından	107
3.3.3. Kişisel Vergi Yüğü Açısından.....	108
3.3.4. Vergi Oranları ve Dilimleri Açısından	110

3.3.5. Gelir Vergisi Tarifelerindeki Vergi Matrahları ve Vergi Oranlarındaki Artış Açısından	110
3.4. Türkiye İçin Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde Bazı Sorunlar ve Öneriler	112
3.4.1. Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Bazı Sorunlar ve Mevzuat Değişikliği Önerisi	113
3.4.2. Serbest Meslek Faaliyetlerinde İndirilebilecek Genel Giderler Açısından Bazı Sorunlar ve Mevzuat Değişikliği Önerisi	114
3.4.3. Götürü Gider Uygulaması Açısından Mevzuat Değişikliği Önerisi.....	116
3.4.4. Vergi Yüğü ve Vergilendirme Dilimlerinin Mali Güç Açısından Değerlendirilmesi Üzerine Bazı Sorunlar ve Öneriler	117
3.4.5. Engelilik İndirimi Uygulaması Açısından Öneriler.....	119
3.4.6. En Az Geçim İndirimi (Asgarî Geçim İndirimi) Uygulaması Açısından Öneriler.....	121
SONUÇ	122
KAYNAKÇA	126

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.1: İskandinav Ülkelerindeki Marjinal Gelir Vergisi Oranları.....	18
Tablo 2.1: Kazanç Vergisi Kanununda Vergi Oranları.....	34
Tablo 2.2: 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda Gelir Vergisi Oranları.....	41
Tablo 2.3: 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Sonrası Gelir Vergisi Oranları.....	41
Tablo 2.4: Geçici Vergi Dönemleri ve Ödeme Zamanları.....	70
Tablo 2.5: 2019 Takvim Yılında Serbest Meslek Kazançlarında Vergilendirme Oranları.....	71
Tablo 3.1: ABD Bireysel Gelir Vergisi Oranları (2019).....	79
Tablo 3.2: Japonya Bireysel Gelir Vergisi Oranları (2019).....	83
Tablo 3.3: Çin Halk Cumhuriyeti Bireysel Gelir Vergisi Oranları (2019).....	86
Tablo 3.4.: Almanya Bireysel Gelir Vergisi Oranları (2019).....	89
Tablo 3.5: Norveç Bireysel Gelir Vergisi Oranları (2019).....	91
Tablo 3.6: İsveç Bireysel Gelir Vergisi Oranları (2019).....	94
Tablo 3.7: Finlandiya Bireysel Gelir Vergisi Oranları (2019).....	97
Tablo 3.8: Danimarka Bireysel Gelir Vergisi Oranları (2019).....	99
Tablo 3.9: Hollanda Bireysel Gelir Vergisi Oranları (2019).....	101
Tablo 3.10: Brezilya Bireysel Gelir Vergisi Oranları (2019).....	104
Tablo 3.11: Seçilmiş Ülkelerde Bireysel Vergi Tarifesine Göre Serbest Meslek Kazancında Vergi Yükleri.....	109

Tablo 3.12:Seçilmiş Ülkelerde Vergi Oranları ve Dilimleri Açısından Karşılaştırma Tablosu.....110

Tablo 3.13: Gelir Vergisi Tarifesinde Matrahtaki Artış Oranı ile Vergideki Artış Oranının Karşılaştırılması.....111

Tablo 3.14. : Gelir Vergisi Tarifesinde Matrahtaki Artış Oranı ile Vergideki Artış Oranının Karşılaştırılması (Türkiye).....119



KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
BK	: Borçlar Kanunu
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
DVDDK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
bkz.	: Bakınız
E.	: Esas
K.	: Karar
Md.	: Madde
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
GT	: Genel Tebliğ
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
OECD	: Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Örgütü
TDK	: Türk Dil Kurumu
s.	: Sayfa
TL	: Türk Lirası
vb.	: ve benzeri

GİRİŞ

Kamusal faaliyetlerin yürütülmesi adına, ilgili devletlerce kanunlarına uygun şekilde zora dayalı olarak alınan parasal kıymetler verginin tanımını oluşturur. Vergilendirmede, uygulamaların yasal dayanaklarının bulunması dışında, geçmişten günümüze dek bir kısım ilkelere bağlı kalındığı görülmektedir. Bu ilkeler, ülkeden ülkeye hatta ülkenin bulunduğu coğrafyadan coğrafyaya dek farklılıklar gösterir. Örneğin, gelişmiş ve sanayileşmesini tamamlamış ülkelerde vergilendirmede adalet ilkesine daha çok önem gösterilirken, gelişmekte olan ya da az gelişmiş ülkelerde vergilendirmede adalet ilkesi daha az önemli görülebilir. Diğer ilkeler de buna göre kıyas edilebilir.

Vergiye tabi kazanç türleri çok çeşitlidir. Ancak bu kazançlar hem ülkemizde hem de diğer ülkelerde belli sınıflandırmalara tabi tutulmuşlardır. Bu sınıflandırmaları yaparken, kazancın konusu, elde edilme şekli, kazanç elde etmek için konulan sermayenin türü (parasal ya da beşerî) gibi hususlar dikkate alınır. Bazı durumlarda ise elde edilen kazanç türünü, diğer kazançlarla benzeştiği noktaların da olması nedeniyle, ayırt etmek zor olabilmektedir. Bu zorluğu aşmak, kazancın nasıl tanımlandığına, nasıl elde edildiğine ve nasıl tarif edildiğine bağlıdır. Serbest meslek kazançları da ticari kazanç (sermaye geliri) veya ücret geliri (emek geliri) kazançlarıyla benzeşmektedir. Örneğin; ticari kazanç elde eden bir şahıs ya da kurum için faaliyetler ağırlıklı olarak işletmeye konulan parasal ya da parayla ifade edilebilen sermayeye dayanılarak yürütülür. Ticari kazançta elde edilen gelirin tamamına yakını parasal sermayeye dayalıdır. Serbest meslek faaliyetinde de ortada bir sermaye vardır. Ancak bu sermaye daha çok beşerî sermayeden oluşur. Bu kazanç türünde kişinin sermayeden daha ziyade şahsi mesai, ilmi ya da mesleki bilgisini kullanması ön plandadır. Bu nedenle, yürütülen faaliyette kişinin mesleki bilgisini ön planda tutması, bu faaliyeti ticari kazançtan ayıran noktalardan biridir.

Bir işverene bağlı olarak onun emir ve talimatları altında çalışan kişinin kazancı ise emeği karşılığında elde ettiği ücret geliridir. Serbest meslek faaliyetinde de ortada bir emek vardır ancak mükellefin bir başkasının emir ve talimatları altında çalışmıyor olması onu ücret geliri elde eden mükelleften ayırmaktadır. Örneğin bir

avukatın kendi ofisini açarak avukatlık faaliyetini bağımsız olarak yürütmesi sonucu elde ettiği gelir serbest meslek kazancı iken, aynı avukatın bir şirkete bağlı olarak avukatlık faaliyetini yürütmesi sonucunda elde ettiği gelir ücret geliridir. Bu iki durumda da aynı kişi, aynı mesleki bilgiyi (beşerî sermaye) kullanarak kazanç elde ediyor olmasına rağmen, bu kişiyi serbest meslek erbabı olarak vergi mükellefi yapan şey ilmi ya da mesleki bilgisini bir başkasına bağlı olmadan şahsi sorumluluğu altında bağımsız olarak yürütmesidir.

Serbest meslek kazancının bahse konu kazanç türlerine olan benzerlikleri nedeniyle, bazı ülkelerde bu kazanç türü ticari kazanç olarak tanımlanmış bazı ülkelerde ise kazancın bir kısmı sermaye geliri kalan kısmı emek geliri olarak değerlendirilmiştir. Ülkemizin de içinde bulunduğu diğer bir kısım ülkelerde ise serbest meslek faaliyeti ticari kazançtan ve emek gelirinden bağımsız olarak ayrı bir vergilendirme rejimine tabidir.

Bazı İskandinav ülkeleri olan Norveç, İsveç, Finlandiya ve Danimarka'da serbest meslek kazancına yönelik özel vergilendirme rejimleri bulunmaktadır. Bu ülkelerdeki özel vergilendirme rejiminin adı ikili vergilendirme sistemidir. Bu sistemde serbest meslek kazancının bir kısmı emek geliri diğer kısmı ise sermaye geliri olarak ayırtırmaya tabi tutulur. Ülkemizde ise Cumhuriyetin ilk yıllarından günümüze dek bu türden kazançların mesleki gelir olarak değerlendirilmesi söz konusudur.

Çalışmamızda seçilmiş ülkeler olarak, ikili gelir sistemini uygulamaları nedeniyle Norveç, İsveç, Finlandiya ve Danimarka; dünyanın en büyük ve gelişmiş vergi sistemleri olmaları nedeniyle ABD, Japonya ve Almanya; nispeten dışa kapalı ve katı ekonomik sistemi nedeniyle Çin Halk Cumhuriyeti; Avrupa Birliği ülkeleri arasında toprak büyüklüğü bakımından en küçük ülkelerden biri olmasına karşın 2019 yılı itibariyle dünya ekonomisinin 18.büyük ekonomisi olması nedeniyle Hollanda; ekonomik verilerinin ülkemizle benzeşmesi nedeniyle Brezilya tercih edilmiştir.

Çalışmanın 1. Bölümünde vergilendirilme temeli bakımından teorik olarak serbest meslek kazancı kavramı üzerinde durulmuştur. Bu bölümde, kamu geliri ve vergi kavramı tanımlanmış olup klasik ve modern vergileme ilkelerinden

bahsedilmiştir. Neden vergi alınır ve vergileme yaparken hangi ilkelere dikkat edilmelidir ya da çalışmada ele alınan ülkelerde serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde hangi vergi ilkelerine dikkat edilmektedir sorularına cevap verebilmek, uygulanan vergi sistemlerini anlamamızda yardımcı olacaktır. Ayrıca, daha iyi bir vergilendirme sistemine yönelik çözüm önerilerinde bu vergilendirme ilkelerinden faydalanmak elzemdir.

Serbest meslek kazançlarının emek ve sermaye karışımından oluşması nedeniyle, bu kavramlar önem taşımaktadır. Bu nedenle 1. Bölümde ayrıca, emek ve sermaye kavramlarıyla birlikte bu kavramları içinde barındıran serbest meslek kazancı teorik açıdan ele alınmıştır. Emek ve sermaye kavramlarının teorik olarak ele alınmasında sonra, bu kavramları ayrı vergilendirme rejimine tabi tutan Norveç, Finlandiya, Danimarka ve İsveç ülkelerinde uygulanan ikili vergilendirme sisteminden ve ikili vergilendirme sisteminde serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinin bazı avantaj ve dezavantajlarından bahsedilmiştir.

Çalışmanın 2. Bölümünde, Türkiye’de serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi hususu 3 alt başlıkta anlatılmıştır. Birinci alt başlıkta 1926-1949 arasındaki dönemde uygulanan 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, ikinci alt başlıkta 1950-1960 arasında uygulanan 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve üçüncü alt başlıkta ise 1960’tan günümüze dek uygulamada olan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ana hatlarıyla ve uygulamalarıyla anlatılmıştır. Bu bölümde gelir vergisi açısından serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi hususunun ülkemizdeki aşamalarını görmek mümkündür. Bu aşamalar, geçmişten günümüze bu türden kazançların vergilendirilmesinde nelerin önem taşıdığını ve uygulamalarda mükellefler için avantaj ve dezavantaj sayılabilen durumları anlamada önemlidir. Nitekim periyodik bir zaman diliminde bu kazanç türünün nasıl vergilendirildiğine bakabilmek, uygulamaların ne türden sorunlara yol açtığını görebilmek ve buna mukabil mevzuatta nasıl değişiklik yapılmalı şeklindeki önerileri sunmak için de gereklidir.

Çalışmanın 3. Bölümünde ise, seçilmiş ülkelerde ve Türkiye’de serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi hususu karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Karşılaştırma yapmaktan maksat ise aynı kazanç türüne yönelik vergilendirmede,

özellikle ÷lkemize nazaran daha gelişmiş ekonomik ve mali sistemleri bulunan yabancı ÷lkelerdeki uygulamaların neler olduğuna bakmaktır. Böylelikle, bu yabancı ÷lkelerdeki uygulamaların ışığında çalışmamızın önceki bölümleri de dikkate alınarak önerilerde bulunulması amaçlanmıştır. Bu önerilerde bulunurken seçilmiş ÷lkelerdeki mali idarelerin serbest meslek kazançlarına bakış açıları, bu kazancın vergilendirilmesinde dikkat edilen noktalar ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını artırdığı düşünülen uygulamalar gibi hususlar göz önüne alınmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRİLME TEMELİ BAKIMINDAN TEORİK OLARAK SERBEST MESLEK KAZANCI

Bu bölümde, vergilendirme kavramının esas maksadının ne olduğu, vergilendirmede hangi ilkelerin gözetildiği ve bu kavramlar ışığında serbest meslek kazançlarını oluşturan emek ve sermaye kavramlarının vergilendirilmesi teorik olarak ele alınacaktır.

1.1. Kamu Geliri ve Vergi Kavramı

Devletlerin varlıklarını devam ettirebilmeleri, ülke içinde ve dışında gereksinim duyulan hizmetleri temin etmek ya da karşılamak amacıyla bir kısım gelirlere ihtiyaçları bulunmaktadır. Bu gelirlerin türleri ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, kamu bütçeleri arasındaki en yüksek gelirler vergi gelirleridir. Vergi kelimesinin yaygın kullanılan anlamı Devlet tarafından gerçekleştirilen kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılmak veya ekonomiye müdahale etmek üzere, özel ve tüzel kişilerden zora dayalı, nihai ve karşılıksız olarak aldığı parasal yükümlülüklerdir.¹

Tanımda da yer aldığı üzere, verginin alınmasında iki temel unsur göze çarpmaktadır. Bunlardan birincisi iktisadi temel olup kamu hizmetlerinin karşılanması ve ekonomiye müdahaledir. Buna örnek olarak, devletin çeşitli nedenlerle vergi oranlarını artırması ya da azaltması gösterilebilir.

İkinci kavram ise hukuki temel olup verginin zora dayalı ve karşılıksız olarak alınabilmesidir. Modern devletlerde hukuki temel yasal dayanaklarla sağlanır. Verginin konusuna giren unsurlardan, oranlarına, verginin yükümlüsüne dek birçok konunun belirlenmesi yasalarla sağlanmaktadır.

¹ Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, **Kamu Maliyesi**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2012, s.135

1.2. Vergi Teorisi

Vergiye açıklayan görüşler genellikle “Neden vergi ödenir?” sorusuna cevap aramaktadırlar. Bu konuda zaman içinde farklı görüşler ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkan görüşlerin daha çok, ödenen vergi ile alınan hizmetin arasındaki ilişki etrafında olduğu ileri sürülmektedir.² Burada tartışılan konular vergilendirme de fayda yaklaşımı ve ödeme gücü yaklaşımı olarak belirtilen iki temel yaklaşım karşımıza çıkmaktadır.³

Fayda yaklaşımında, ödenen vergilerin alınan kamusal hizmetlerin karşılığı olarak ele alınır. Kamu tarafından oluşturulan kurumsal sistemden ve buna dayanarak verilen hizmetlerden yararlanma karşılığında bireylerin vergi ödemesi gerektiği görüşü bu yaklaşımın esasını oluşturur. Devlet tarafından verilen hizmetlerin özellikle iç ve dış güvenlikle alakalı hizmetler olduğu ileri sürülmektedir.⁴

Ödeme gücü yaklaşımı ise, vergilemede “*geliri kendisine ve ailesine yetecek kadarın üstünde olan herkes vergi ödemelidir.*” prensibi ile ifade edilir.⁵ Ödeme gücü ilkesi, bireyin yaşamını asgari düzeyde sürdürmeye yetecek kadar elde ettiği gelirin üstündeki bir tutar olarak tanımlanabilir. Bu görüş Adam Smith tarafından adil bir vergi sistemi için zenginlerin fakirlere nazaran daha fazla vergi ödemesini gerektirmektedir şeklinde ifade edilir.⁶

1.3. Vergilemenin Amaçları

1.3.1. Mali Amaçlar

Vergilemede birincil amacın kamusal harcamaların kaynağını sağlamak olduğu söylenebilir. Buna vergilemenin mali amacı (fiskal amaç) denmektedir.⁷ Mali amaçların gerçekleştirilmesinde şu hususların göz önünde bulundurulması gerekir:⁸

- i. Vergi yükü, mükellefler arasında adil bir şekilde dağıtılmalıdır.
- ii. Vergilendirmede tarh ve tahsil aşamaları en az maliyetle yapılmalıdır.

² Hüseyin Şen, İsa Sağbaş, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Ankara, Barış Arıkan Yayınları, 2017, s.11

³ Şen, Sağbaş, **a.g.e.**, s.11

⁴ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, s.24-25

⁵ Şen, Sağbaş, **a.g.e.**, s.14; Turhan, **a.g.e.**, s.32

⁶ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2011, s.134

⁷ Şen, Sağbaş, **a.g.e.**, s.14

⁸ Şen, Sağbaş, **a.g.e.**, s.19-22

iii. Vergilendirme, piyasa etkinliğini bozmamalıdır.

Vergi, başlıbaşına mükelleflerin gelir kaynakları üzerinde ciddi bir yük oluşturmaktadır. Mükellefler, kazanç elde ettiklerinde ya da bazı durumlarda kazanç elde etmeseler dahi, devletin kendi kazançlarının bir şekilde ortağı olduğu düşüncesiyle mali sistem içinde yer almaktadırlar. Vergilendirme mekanizmasının gücü yeten mükelleflerden gücü yettiği ölçüde alınabildiği, hiçkimseye ayrıcalık tanınmadan mevzuat kapsamında vergi alınması, mükellefler nazarında, ödenen verginin zora dayalı olarak el konulan parasal kıymetler olmadığı düşüncesinin yaygınlaşmasına katkı sağlaması beklenir.

Vergilendirme sisteminin uygulanmasında, tarh⁹, tahakkuk¹⁰ ve tahsilat¹¹ aşamaları için yapılan masraflar, mümkün olduğu kadar en az maliyetle yapılmalıdır. Buradaki temel amaç, vergilendirme aşamalarında kamu kaynağının gereksiz kullanımından sakınmak olduğu gibi, ödenmesi gereken verginin mümkün olduğu kadar kendi değeriyle ya da bu değere en yakın olan değerle hazine kasasına girmesinin sağlanmasıdır.¹²

Vergilendirmeye, iktisadi piyasalarda yer alan karar alıcıların, girişimcilerin ve hanehalklarının arz, talep, yatırım, tasarruf ve tüketim gibi kararlarının vergilendirmeye bağlı olarak değişmemesi, piyasalardaki mali dengelerin bozulmaması gibi hususlar vergilendirmeye bağlı olarak piyasa etkinliğinin bozulmaması anlamlarına gelmektedir.¹³

Yukarıda bahsedilen mali amaçlar, özellikle ilk dönem klasik iktisatçıların görüşleri olmakla birlikte, modern iktisatçılar için vergilendirme de sadece mali

⁹ 213 Sayılı VUK' a göre ' *Verginin tarhi, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tesbit eden idari muameledir.*' (VUK Md.20)

¹⁰ " *Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.*" (VUK Md.22)

¹¹ " *Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir.*" (VUK Md.23)

¹² 213 Sayılı VUK'un Mükerrer 115. Maddesinde yer alan " *Tahakkuktan Vazgeçme*" Kanun maddesi buna örnek olarak verilebilir. Çünkü bu maddede *İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarının belli bir tutarı aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağının tespiti halinde*, Mali İdare, tahakkuktan vazgeçebilmektedir.

¹³ Şen,Sağbaş, **a.g.e.**, s.24-25

amaçların yer alamayacağı, mali amaçların yanında, mali olmayan (ekstra fiskal) amaçlarında bulunduğu ileri sürülmüştür.¹⁴

1.3.2. Mali Olmayan Amaçlar

Kamunun finansman ihtiyacı olarak, birincil kaynağı olan vergiler için sadece mali amaç maksadıyla tahsil edildiği söylenemez. Bu uygulamalarda, mali olmayan amaçlarında yer aldığı bir gerçektir. Özellikle günümüzde, vergilendirmenin tek maksadının kamunun finansman ihtiyacının karşılanması olmadığı ve devletin çeşitli alanlarda müdahaleci bir aktör olarak yer almasıyla, vergilendirmenin diğer amaçları arasında makroekonomik istikrarsızlıklarla mücadele, gelir dağılımında adaletin sağlanması, sosyal politikalar, iç ve dış ekonomik denge, refah artışı gibi hedeflerin de bulunduğu görüşleri yaygındır.¹⁵

Gün geçtikte, ülkeden ülkeye ya da coğrafyadan coğrafyaya değişebilir nitelikte olan vergilendirmenin mali olmayan amaçları da bulunabilmektedir. Bir kısım devletlerin vergi mükelleflerinden bazılarına çeşitli istisna, muafiyet sağlaması, aksine bir kısım vergi mükelleflerine kısıtlama getirilmesi, vergilemenin mali olmayan amaçları arasında sayılabilen teşvik ve kısıtlama gibi uygulamalara örnek olarak verilebilir.

1.4. Vergilendirme İlkeleri

Vergileme daha önce bahsedildiği üzere, bir kısım amaçlar dâhilinde yapılır. Bunlar mali ve mali olmayan amaçlar şeklinde açıklanmıştır. Elbette, bu amaçların yerine getirilmesi bir kısım ilkelerin göz önünde bulundurulduğu anlamına da gelmektedir. Bir kısım yazarlar tarafından “*vergiciliğin anayasası*” olarak adlandırılan bu ilkeler, klasik ve modern vergilendirme ilkeleri olarak iki kısımda incelenmektedir.¹⁶

¹⁴ Turhan, **a.g.e.**, s.32-34

¹⁵ Şen, Sağbaş, **a.g.e.**, s.22. Ayrıca bu konuyla ilgili olarak gelirin yeniden dağıtılmasındaki amacın refaha etkisi, tam istihdam, fiyat istikrarı ve dış ekonomik dengenin sağlanması, büyüme-kalkınma gibi amaçların mali olmayan amaçlar olarak yer aldığına dair bkz. Turhan, **a.g.e.**, s.45-52

¹⁶ Edizdoğan, Çetinkaya, **a.g.e.**, s.235-236

1.4.1. Klasik Vergileme İlkeleri

İlk iktisatçılar vergi konularını, yazdıkları iktisat kitapları içinde incelemişlerdir; iktisat ilminin kurucularından Adam Smith vergileme ilkelerini (prensiplerini) yazdığı eserde ortaya atmıştır.¹⁷ Adam Smith'in kitabında belirttiği ilkeler klasik vergileme ilkeleri olarak adlandırılır. Bu ilkeler, 18. Yüzyıldan bu yana dek geçerliliğini koruyan ilkelerdir. Bunlar: adalet, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkeleridir.¹⁸

1.4.1.1. Adalet İlkesi

Vergide adalet; vergi uygulamalarında tarafsız olmayı, vergi mükellefleri arasında ayırım yapmadan, ödeme güçlerine göre sınıflandırma yaparak, evrensel hukuk ilkeleri içerisinde vergi tahsil etme safhaları olarak tanımlanabilir. Bu ilke de esas olan herkesten vergi alınması değil, mükelleflerin ödeme güçlerine göre sınıflandırılarak, vergi yükünün adaletli dağıtımı ve aynı ödeme gücüne sahip tüm mükelleflerin sosyal statüleri dikkate alınmadan vergi uygulamalarına muhatap edilmeleridir.¹⁹

1.4.1.2. Belirlilik İlkesi

Bu ilke, vergi uygulamalarında mevzuatın açık ve anlaşılır olması, vergi uygulamalarında keyfiliğe yer verilmemesi, vergi uygulamalarının muhataplarına tam ve eksiksiz olarak bildirilmesini kapsar. Ayrıca bu ilke ile bir verginin ne zaman, nerede ve nasıl ödeneceği ve verginin hangi tarifeye göre nasıl hesaplanacağı konuları kesin olarak belli edilir.²⁰

¹⁷ Ahmet Tekin, Ömer Gümüş, “1982 Anayasasında Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri” Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 39, Ocak 2014 <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/55938>, (Çevrimiçi 27.09.2018), s.243-256

¹⁸ Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Celepler Matbaacılık Basın ve Yayımları, 2017, s.146

¹⁹ Turhan, **a.g.e.**, s.293

²⁰ Edizdoğan, Çetinkaya, **a.g.e.**, s.237

1.4.1.3. Uygunluk İlkesi

Bu ilkeye göre, mükellefler adına belirlilik ilkesi kapsamında hesaplanan verginin, vergi mükelleflerinden en uygun zamanda ve biçimde alınmasını gerektirir.

²¹En uygun zaman kavramı, mükelleflerin bu vergiyi ödemeleri için özellikle maddi açıdan uygun olduğu anı/dönemi kapsamaktadır. Bu uygulama kapsamında, vergi mükellefleri Mali İdareden adlarına tahakkuk eden verginin ödenmesi konusunda kendilerine kolaylık gösterilmesini isteyebilirler. En uygun biçimde vergi alınması, her mükellefin kendine özgü durumunun Mali İdareye bildirilmesi ve bu duruma en uygun vergileme şeklinin yapılmasıdır. Örneğin, sadece yılın ilk 6 ayında faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin vergilendirilmesiyle yılın 12 ayı kesintisiz şekilde faaliyet gösterenlerin aynı vergi uygulamalarına muhatap edilmemeleri gerekir.

1.4.1.4. İktisadilik İlkesi

Vergilemede iktisadilik ilkesi, vergi uygulamalarında Mali İdare tarafından katılan maliyetlerin mümkün olduğu kadar düşük olması gerektiği anlamına gelir.

²²Maliyetlerin düşük olması devlet hazinesine girecek vergi miktarının da artırmaktadır. Ayrıca bu ilke verginin tesirleri bakımından, vergi uygulamalarının iktisadi hayat düzenini bozmaması, iktisadi faaliyetleri asgari düzeyde etkilemesinin de iktisadilik ilkesine dahil edilmesi gerektiği savunulmaktadır.²³

1.4.2. Modern Vergileme İlkeleri

Modern vergileme ilkeleri klasik vergilendirme ilkelerinin günümüze uyarlanması ve çeşitlendirilmesiyle ortaya çıkmış olan ilkerdir. Bu ilkelere bazıları; vergide genellik ilkesi, vergide adalet ilkesi, vergide eşitlik ilkesi, vergide verimlilik ilkesi, vergide belirlilik ilkesi, vergide açıklık ilkesi, vergide uygunluk ilkesi, vergide istikrar ilkesi ve vergide esneklik ilkeleridir.²⁴

²¹ Turhan, **a.g.e.**, s.193

²² Edizdoğan, Çetinkaya, **a.g.e.**, s.237

²³ Turhan, **a.g.e.**, s.194

²⁴ Akdoğan, **a.g.e.**, s.208-213

Çalışmamızın bütünü ele alındığında, modern vergilendirme ilkelerinden vergide genellik, vergide adalet, vergide eşitlik, vergide belirlilik, vergide açıklık, vergide uygunluk ve vergide esneklik ilkelerinden daha çok faydalanılacağından, klasik vergilendirme ilkeleri arasında tanımlanan ilkeler dışındakiler bu başlık altında tanımlanacaktır.

1.4.2.1. Vergide Genellik İlkesi

Vergide genellik ilkesi, sınıf ve statü ayırımına tabi tutulmadan herkesin oluşan vergi yüküne ortak olmasını gerektirir.²⁵ Kamu tarafından sunulan hizmetlerden herkes çeşitli şekillerde faydalanmaktadır. Bu hizmetlerden yararlanan herkesin vergi yükünün paylaşımına taraf olması gerekir. Ayrıca, bu ilkenin sonuçlarından bir tanesi, ülke sınırları içinde ve dışında yaşayan tüm vatandaşların kazançları ya da servetleri nedeniyle vergi ödemek zorunda olmalarıdır.²⁶

Bu ilke ile ilgili olarak bir kısım ülkelerin anayasalarında çeşitli hükümlere yer verilmiştir. Örneğin 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın²⁷ 73 Maddesi'nde “ *Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” denilerek bu ilkeye atıf yapılmıştır.

1.4.2.2. Vergide Eşitlik İlkesi

Bir vergi sisteminde herkesin aynı oranda vergi yükünü paylaşmaması gerekir. Burada, vergi yükünün mükellefler arasında nasıl paylaştırılması gerektiği konusu karşımıza çıkmaktadır. Adil bir vergilendirme düzeninde, mali güce göre vergilendirme yapılması ve mali gücün kapsamının tespitinde vergi mükellefinin gelirinin, servetinin ve tüketiminin (harcamasının) dikkate alınması gerekir.²⁸

Eşitlik ilkeleri yatay ve dikey eşitlik olarak sınıflandırılmıştır. *Aynı ya da benzer durumda olanların aynı boyutta ve şekilde vergilendirilmesi yatay eşitlik iken*

²⁵ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2011, s.227

²⁶ Akdoğan, **a.g.e.**, s.203-204

²⁷ Bu anayasa, 2709 Sayılı Kanun olarak, 18.10.1982 tarihinde kabul edilmiş ve 09.11.1982 Tarih ve 17863 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁸ Mali güçle ilgili olarak, Türkiye Anayasa Mahkemesi’nin bireylerin gelir, servet ve harcamalarını mali güç göstergesi olarak kabul ettiği 13.7.1995 Tarih ve E:1994/85, K:1995/32 sayılı kararı 28.09.1995 Tarih ve 22771 sayılı Resmî Gazete’de yer almaktadır.

*sosyal ve ekonomik durumları birbirinden farklı kişilerin farklı boyutta vergi ödemesi ise dikey eşitlik olarak adlandırılır.*²⁹

1.4.2.3. Vergide Açıklık İlkesi

Vergi uygulamalarının herkes tarafından rahatlıkla anlaşılabilir olması vergide açıklık ilkesi olarak tanımlanır.³⁰ Açıklık ilkesinin amaçlarından biri, Mali İdare tarafından vergi mükellefinden neden ve nasıl vergi alınacağı konusunda tatmin edici açıklamalar yapılmasıdır. Bu açıklamalar, bir kısım broşürler ile yapılabileceği gibi, Mali İdarelerce yayımlanan bazı tebliğ, yönetmelik, yönerge gibi kaynaklar kullanılarak da yapılabilir. Bu ilke, vergi mükellefinin muhatap olduğu uygulamayı benimsemesi ve Mali İdare ile iletişiminin kuvvetli olması adına önem taşımaktadır.

1.4.2.4. Vergide Esneklik İlkesi

Vergi gelirlerinin şartların değişmesi karşısında yeni şartlara uyum sağlaması vergide esneklik ilkesidir.³¹ İktisadi konjonktürde piyasaların daralması, genişlemesi ya da durağanlaşması gibi aşamaları bulunmaktadır. Vergi gelirlerinin genişleme dönemlerinde artması ya da daralma dönemlerinde düşmesi veya Mali İdarece bu dönemlerde şartlara uygun olarak bir kısım indirim, istisna ve muafiyet getirilmesi verginin esnekliğinin göstergelerindendir.

1.5. Gelir Vergisinin Çeşitleri

Gelir vergisi teorisinde, gelir, iki farklı türde değerlendirilerek vergilendirilmektedir. Bunlardan birincisi sedüler vergilendirme, diğeri ise üniter vergilendirmedir.³²

1.5.1. Sedüler Vergilendirme

Sedüler gelir vergileri, vergiye tabi tutulacak gelirlerin sedüller³³ halinde belirlenip, her bir sedülün vergi bakımından ayrı ayrı işleme tabi tutulmasını öngören

²⁹ Akdoğan, **a.g.e.**, s.207-208

³⁰ Edizdoğan, Çetinkaya, **a.g.e.**, s.260

³¹ Pehlivan, **a.g.e.**, s.149

³² Turhan, **a.g.e.**, s.114-115

³³ Gelir kaynağı

gelir vergisi çeşididir.³⁴ Burada sedüller verginin kaynağını oluşturan gelir unsurlarıdır. Örneğin ticari kazanç, serbest meslek kazancı, ücret kazancı gibi gelir unsurlarının her biri ayrı bir sedül olarak kabul edilir ve her bir sedül ayrı vergilendirmeye tabi tutulur. Verginin kaynağını oluşturan sedüllerin her biri bağımsız olarak ele alınır ve diğer sedülle herhangi bir bağlantı³⁵ kurulmaz. Dolayısıyla her bir sedülün vergilendirilmesi ayrı ayrı yapılır. Örneğin serbest meslek kazancıyla beraber ticari kazanç elde eden bir kişinin vergilendirilmesi için, serbest meslek kazancına yönelik hasılat ve giderler kendi içinde hesaplanır ve verginin matrahına ulaşılır; ticari kazançta yönelik hasılat ve giderler de kendi içinde hesaplanır ve vergi matrahına ulaşılır. Bu vergileme de dezavantaj, elde edilen gelir unsurlarının kendi aralarında mahsuplaşmasının yapılamayarak vergi ödeme gücüne ulaşılmasının mümkün olmamasıdır. Örneğin; serbest meslek faaliyetinden 50.000,00-TL kâr eden bir vergi yükümlüsü³⁶ ticari faaliyetinden 100.000,00-TL zarar elde etmişse, bu mükellefin kâr-zarar dengesinde vergi ödeme gücü olmamasına rağmen, sedüler vergilendirme sisteminde kâr elde ettiği gelir unsuru olan serbest meslek faaliyetine yönelik vergilendirme yapılmaktadır.

Sedüler gelir vergileri yakın tarihe kadar İtalya, Belçika, Fransa ve diğer Kıta Avrupası ülkeleri ile Latin Amerika ülkelerinin çoğunda uygulanmıştır. Ancak yükümlülerin şahsi ve ailevi durumları gibi özel durumlarının da göz önünde bulundurulmaması ve vergi ödeme gücüne ulaşmak için yararlanılan araçlara yer vermeyen bir uygulama olduğundan günümüzde büyük ölçüde terk edilmiştir.³⁷

1.5.2. Üniter Vergilendirme

Üniter vergilendirme sistemi ise sedüler vergilendirme sisteminin aksine, elde edilen tüm gelir unsurlarının tek kalemde toplanarak, gerektiğinde gelir unsurlarının birbirleri arasında mahsuplaşmasının sağlanarak gerçek ödeme gücüne ulaşılması amaçlanan vergilendirme sistemidir.³⁸ Bu uygulamada elde edilen tüm gelir unsurları

³⁴ Edizdoğan, Çetinkaya, **a.g.e.**, s.281-282

³⁵ Örneğin mahsuplaşma

³⁶ Vergi hukukunda ‘mükellef’ kavramı kullanılmaktadır.

³⁷ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, **a.g.e.**, s.282

³⁸ Turhan, **a.g.e.**, s.115-116

toplanır, gerekli indirim ve mahsuplaşmalar yapıldıktan sonra kalan tutar artan oranlı bir tarifeye göre vergilendirilir.

Üniter gelir vergileri, tek elemanlı ya da çift elemanlı olabilir. Tek elemanlı üniter gelir vergilerinde, mükellefin tüm kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratların birleştirilip vergilendirilmesi söz konusudur. Örneğin Almanya, Hollanda, İskandinav ülkeleri ve Türkiye'deki gelir vergileri tek elemanlı üniter gelir vergisidir. Bu tip gelir vergilerine "Cermen Tipi" gelir vergisi de denilmektedir.³⁹

Çift elemanlı gelir vergilerinde ise, mükelleflerin çeşitli kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratlar toplanır, önce tek oranlı bir tarifeye göre vergiye tabi tutulur. Eğer mükelleflerin geliri belirli bir miktarı aşıyorsa, o zaman ayrıca artan oranlı bir tarife uygulanmak suretiyle, yeni bir vergi daha alınır. Bu tip gelir vergilerine de "Anglo-Sakson Tipi" gelir vergisi denilmektedir. Örneğin İngiltere gelir vergisi uygulaması bu şekilde yapılmaktadır.⁴⁰

1.6. Serbest Meslek Kazancının Sermaye ve Emek Geliri Açısından Değerlendirilmesi

Serbest meslek kazancı serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar⁴¹ olup esasında emek kazancı olarak nitelendirilir.⁴² Ancak bu tanıma mesleki bilginin ağırlıklı bir şekilde kullanıldığı emek kazancıdır demek kanaatimizce daha doğru olacaktır. Ayrıca bu faaliyet kapsamında kullanılan emek "nitelikli uzmanlaşmış emek" olarak adlandırılabilir.⁴³

Serbest meslek faaliyetinin bir başkasına bağlı olunmadan yürütülmesi, bu kazancı ücret gelirinden ayırırken, elde edilen kazançta sermayenin ikinci planda kalması yönüyle de serbest meslek kazancını ticari kazançtan ayırır. Serbest meslek kazançları her ne kadar iktisadi açıdan emeğin karşılığı olarak ücret gelirine benzese

³⁹ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, **a.g.e.**, s.283

⁴⁰ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, **a.g.e.**, s.283

⁴¹ 193 Sayılı GVK Md.65

⁴² Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, s.227

⁴³ Binhan Elif Yılmaz, **Maliye**, İstanbul, DER Yayınları, 2015, s.166

de vergi kanunları uygulamaları bakımından elde edilen kazanç serbest meslek kazancı olarak vergilendirilir.⁴⁴

Sermaye ve emek kavramları hasılatın ya da kazancın elde edilmesi için önemli değerlerdir. Müteşebbis tarafından hasılatın ya da kazancın elde edilmesi için bazı durumlarda daha fazla sermaye bazı durumlarda ise daha çok emek ortaya konulur. Bazen de sermaye ve emek faktörlerinin birlikte kullanılmaları nedeniyle, bu faktörlerin hangi oranlarda kullanıldığı tam olarak bilinemeyebilir.

Sermaye ve emek gelirlerinin birlikte ve tam olarak ayırtedilemeyen oranlarda kullanılmasına serbest meslek kazançlarında sıklıkla rastlanır. Özellikle günümüzde, bu kazanç türünde de sermaye unsuru sıklıkla kullanılır. Buna örnek olarak bir doktorun kendi muayenehanesinde tıbbi görüntüleme cihazı kullanarak teşhis ve tedavi uygulaması verilebilir.

Aşağıda sermaye ve emeğin vergilendirilmesi kavramları açıklanacaktır.

1.6.1. Sermayenin Vergilendirilmesi Kavramı

Sermaye hakkındaki tüm modern tanımlarda iki ortak özellik söz konusudur. Bunlardan birincisi; belirli bir zaman aralığında biriktirilmiş mal stoku olması; ikincisi ise söz konusu malların diğer malların üretimi için aracı olarak kullanılmasıdır.⁴⁵

Sermaye, fiziki ve beşerî sermaye olarak da ayrıma tabi tutulabilir. Fiziki sermaye, bir iktisadi faaliyetin devamı adına kullanılması gereken alet, edevat, maddi birikim gibi değerleri kapsarken; beşerî sermaye ise belirli bir mesleki bilgi ya da deneyimin ortaya konulmasındaki uzmanlık değerini kapsamaktadır.

Sermaye kavramı, zaman zaman servet kavramı ile de karıştırılabilir. Servet kavramı stok bir değer olarak halihazırda mevcut taşınır-taşınmaz gibi ekonomik değerleri içinde barındırırken, sermaye ise servetin üretim için kullanılan kısmını içermektedir. Yani servet, sermayeyi de içine alan bir değerdir.

⁴⁴ S.Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, İstanbul, Türkmen Yayınları, 2018, s.52

⁴⁵ Önder Çalcalı ve Ahmet Yılmaz, **Sermayenin Vergilendirilmesinde Adaletten Etkinliğe Doğru Yaşanan Kayma: Türkiye'deki Durum**, Yönetim ve Ekonomi, Cilt: 20, Sayı:2 ,2013, s.243-257, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/146146>, (Çevrimiçi: 31.05.2018)

Sermayenin vergilendirilmesi kavramı, sermayenin varlığından vergi alınması gerekliliğini ortaya koyar. Bu türden bir vergilendirme içine sermayenin getirisinin ve stok değer olarak taşınır, taşınmaz gibi maddi kıymetlerin, beşerî sermaye olarak ise uzmanlık alanı kapsamında elde edilen maddi kıymetlerin vergilendirilmesi hususları dâhildir. Bu nedenle sermaye vergisini; direkt olarak *sermayenin kendisine ve getirisine bağlı olan vergi* olarak tanımlamak mümkündür.⁴⁶

1.6.2.Emek Gelirlerinin Vergilendirilmesi Kavramı

Vergileme açısından emek geliri; ücret ve maaşlar (bir kişinin kendi işine sarf ettiği işgücü hizmetinin değeri de dâhil), aynî ödemeler, emeklilik ve sosyal güvenlik gelirlerinden işveren-işçi ilişkisi içerisinde elde eden başka gelir biçimleri (satışçı, pazarlamacı prim vs. gelirleri gibi), bahşişler, harcamaların işverence iadesi, kâr paylaşımı sözleşmeleri, serbest meslek faaliyet kazancı gibi gelirlerden oluşur. Yani emek geliri elde eden kişi bu konuda bilgisi ve tecrübesini ortaya koyarak kendi yararına gelir elde etmektedir. Başka bir deyişle, emek geliri elde eden açısından sermaye, ağırlıklı olarak kişinin kendi bilgisi ve tecrübesidir.⁴⁷

Emek geliri, bir işverene bağlı olarak ya da bir işverene bağlı olmadan da elde edilebilir. Geleneksel anlamıyla bir işverene bağlı olarak alınan ücret, maaş, prim vs. gibi gelirlerden oluşan gelir ücret geliri iken, bir işverene bağlı olmadan kişinin riski üstlenmesiyle elde edilen gelirlere ise serbest meslek kazancı denmektedir.

Serbest meslek faaliyetlerinde belli koşullarda sermaye unsuru da üretime katılabilmekte ancak bu faaliyet esas olarak emek ağırlıklı yürütülmektedir. Bu faaliyet, kişinin kendi sorumluluğu altında bağımsız olarak gerçekleşir. Böylece serbest meslek kazancı, bağımsız, uzmanlaşmış emeğin geliri olarak nitelenebilir.

⁴⁶ Önder Çalcalı ve Ahmet Yılmaz, **a.g.m.**, s.244, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/146146>, (Çevrimiçi: 31.05.2018)

⁴⁷ Beşerî sermaye kavramı, kişinin kendi bilgisi ve tecrübesini içermektedir.

1.7. Sermaye ve Emek Gelirlerinin Ayrı Olarak Vergilendirilmesi: İkili Vergileme Kavramı

Küreselleşme baskısı, durgunluk ve bazı yapısal problemler ülkeleri gelirin vergilendirilmesi konusunda etkinlik ve verimlilik ilkelerini de göz önüne alarak vergi sistemlerinde reforma zorlamıştır. Bir manada ülkeler arasındaki fiziki sınırların kalkması anlamına gelen küreselleşme baskısı ile ülkelerin sermaye akımlarından daha fazla pay almak istemeleri doğaldır. Sermayenin serbest dolaşımı nedeniyle, ülkelerin vergi rekabetini göz önüne alarak farklılaştırılmış vergi uygulamalarına yöneldiği görülmektedir.⁴⁸ Bu kapsamda, her ülke kendi vergi sistemini rekabetçi bir yapıya büründürme gayesiyle hareket etmektedir. Bunun sonucu olarak özellikle bazı ülkeler vergi sistemlerinde kapsamlı revizyona gitmişlerdir.

Vergi rekabetine cevap olacak şekilde bir grup İskandinav ülkeleri olan Finlandiya, Norveç, İsveç ve Danimarka, sermaye geliri üzerine düşük düz oranlı, emek geliri üzerine ise artan oranlı vergi uygulamasını içeren ‘ikili gelir vergisi’ sistemini geliştirmişlerdir.⁴⁹ Bu sistemdeki esas gayenin, sermayenin vergilemesindeki düşük düz oranlı vergi oranı ile ülkeye daha çok yabancı yatırımcı çekmek olduğu söylenebilir. Sermaye geliri dışındaki emek gelirlerinde ise artan oranlı vergileme sistemi uygulanmaktadır. Buradan yola çıkılarak, bu ülkelerde emek gelirlerindeki vergi yükünün sermaye gelirlerine göre daha fazla olduğu iddia edilebilir.

İkili vergileme sistemini incelemedeki amaç ise, emek ve sermaye gelirlerine ayrı vergileme oranlarının uygulanmasının ne tür zorlukları beraberinde getirdiği, ardından hem emek hem de sermaye geliri olan serbest meslek kazançlarında emek ve sermaye unsurlarını ayırmanın mümkün olup olamayacağı ya da karşılaştırılması muhtemel zorluklara yer vermek olacaktır.

Tablo 1’den de görüleceği üzere bu ülkelerde kurumlar vergisi oranları düz oranlı iken, sermaye gelirleri ve emek gelirleri üzerindeki marjinal vergi oranları bazı

⁴⁸ Şerif Emre Gökçay, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018, s.292

⁴⁹ Ali Çelikkaya, “İkili Gelir Vergilemesi Modeli ve İskandinav Ülkelerindeki Uygulaması”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Ekim 2010, 5(2), s.101-128

dönemlerde aynı bazı dönemlerde ise emek gelirin üzerinde olacak şekilde uygulanmıştır. Bu dönemlerde emek gelirlerinin üzerindeki marjinal vergilemeye nazaran, sermaye gelirlerinde daha az vergileme yapılma nedeni, küreselleşme neticesiyle çok hızlı hareket eden sermayenin kaçışına engel olmaktır.

Tablo 1.1: İskandinav Ülkelerindeki Marjinal Gelir Vergisi Oranları

Ülkeler	Yapılan Vergi Reformları	Kazanılmış Gelir	Sermaye Gelirleri	
			Diğer Sermaye Gelirleri	Kurum Kazançları
Danimarka	1987 Reformu Öncesi	%48-73	%48-73	40%
	1987 Reformu Sonrası	%50-56	%50-56	50%
	1994 reformu Sonrası	%38-58	%38-58	34%
Finlandiya	1993 reformu Öncesi	%25-56	%25-26	37%
	1993 Reformu Sonrası	%25-56	25%	25%
Norveç	1992 Reformu Öncesi	%26,5-50	%26,5-40,5	50,80%
	1992 Reformu sonrası	%28-41,7	28%	28%
İsveç	1991 Reformu Öncesi	%36-72	%36-72	52%
	1991 Reformu Sonrası	%31-51	30%	30%

Kaynak: Çelikkaya, a.g.m., s.108, (Çevrimiçi:31.05.2018)

1.7.1. İkili Vergilendirme Sisteminin İskandinav Ülkelerindeki Uygulaması

Aşağıda İskandinav ülkelerindeki İkili Vergileme Sisteminin uygulanaşına yönelik bilgiler verilecektir.

1.7.1.1. Danimarka Uygulaması

Danimarka ikili vergilendirme modelinin doğduğu ülke olarak kabul edilse de takip eden yıllarda bu modelden sapma gösteren uygulamalara yer vermiştir. 1987 vergi reformunda kâr payları ve sermaye gelirleri üzerinden % 50 oranında vergi alınması önerilmiş olup kamuoyu baskısına rağmen artan oranlı sermaye vergilemesine devam edilmiş ve sermaye gelirlerine özel bir ek vergi getirilmiştir. Ek

vergiyle birlikte sermaye gelirlerinin marjinal vergi oranı % 56'ya çıkartılmıştır.⁵⁰

1993 yılında emek gelirlerinin vergi oranı düşürülmüştür. Bu, emek maliyetleri üzerinde pozitif etki yaratmış ancak tam tersine toplam emek talebi değişmemiştir.⁵¹ Toplam emek talebinin değişmemesinin nedeni sermaye stokundaki azalmanın marjinal emeğin verimliliğinde azalmaya yol açmasıdır.⁵²

Danimarka' nın mevcut vergilendirme sisteminin, kapsamlı gelir vergisi ve ikili vergilendirme modellerinin bir karışımı şeklinde olduğu görülmektedir. Bu uygulamada ortaklık hakları olan hisse senetlerinden elde edilen kâr payları düşük oranda vergilemeye tabi iken, faiz gelirleri gibi sermaye gelirleri artan oranlı vergilemeye tabi tutulmaktadır. Netice olarak Danimarka 1987 reformunun ardından emek gelirlerini artan oranlı olarak vergilendirmeye devam etmektedir.⁵³

1.7.1.2.Norveç Uygulaması

Norveç, gelir vergisi mevzuatında 1 Ocak 1992 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere bir dizi düzenlemelerle emek ve sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde önemli değişiklikler yapmıştır.

Reform öncesi vergi sisteminde çok sayıda indirim ve istisna uygulaması bulunmasının vergi sisteminde çok önemli çarpıklıklara yol açtığı belirtilmektedir.⁵⁴ Diğer taraftan sermaye gelirleri üzerindeki en yüksek marjinal vergi oranı % 40,5 ve kurumlar vergisi oranı % 50,8 olmuştur.⁵⁵

⁵⁰ Steffen Ganghof, "Globalization, Tax Reform Ideals and Social Policy Financing", <http://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/1468018105050121?journalCode=gspa>, 2005, Çevrimiçi:31.05.2018, s.77-95

⁵¹ Doina Maria Radulescu, Michael Stimmelmayer, "ACE versus CBIT: Which is Better for Investment?" CESifo Economic Studies, Volume 53, Issue 2, 1 June 2007, s. 294–328 <https://academic.ous.com/cesifo/article/53/2/294/279551?searchresult=1>, (Çevrimiçi:31.05.2018)

⁵² Doina Maria Radulescu, Michael Stimmelmayer, a.g.m.

⁵³ Danimarka Vergi İdaresi web sitesi, <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oid=2244281> ve DELOITTE, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/dk/Documents/tax/Deloitte-Working-living-in-Denmark.pdf>, (Çevrimiçi 31.05.2018)

⁵⁴ Radulescu, Stimmelmayer, a.g.m., s.294-328

⁵⁵ Karl O. Aarbu and Thor O. Thoresen "Income responses to tax Changes-Evidence from the Norwegian Tax Reform" Discussion Papers n:260, September 1999, s.3-17, <https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/180843/dp260.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, (Çevrimiçi:31.05.2018)

İkili Vergilendirme Sistemi reformunun ardından temel ve en yüksek marjinal vergi oranları arasındaki büyük farka bağlı olarak, emek gelirlerinden sermaye gelirlerine kaçışı önleme zorunluluğunun ortaya çıkması üzerine, mülkiyeti az sayıda kişinin elinde bulunan küçük işletmeler ve serbest meslek erbaplarında “götürü” bir sistem geliştirilmiştir.⁵⁶ Bu sistemde elde edilen gelirler; sermaye gelirleri ve emek gelirleri şeklinde iki gruba ayrıldığından sisteme bölüştürme (**split**) modeli denmektedir.⁵⁷ Buna göre sermayenin kayıtlı değeri sabit bir getiri oranı ile çarpılmak suretiyle götürü bir sermaye geliri hesaplanmaktadır. Buradaki amaç vergiyi azaltmak için bütün gelirin sermaye geliri olarak nitelendirilmesini önlemektedir.⁵⁸ Ancak bu uygulama birçok işletmenin pasif ortak sayısını artırarak vergiden kaçınma yollarını aramaya başlamasına neden olmuştur. Bu sistemdeki vergiden kaçınma yollarından birisi de işletmelerin hisselerinin bir kısmını pasif ortaklara devretmesidir. Bu suretle aktif ortaklara ödenecek ücret gelirlerini azaltırken, kâr payı ödemeleri artmaktadır. Yetişkin çocuklar pasif ortak yapılarak kâr payları aile içinde bırakılmaya ya da sonuçta aktif ortaklara dönecek olan kârlar geçici olarak pasif ortaklara ödenmeye başlanmıştır.⁵⁹ En nihayetinde benzer firmalar arasında kartelleşme oluşmuştur.⁶⁰ Bunun üzerine 2006 yılında yeni bir vergi reformu yapılarak emek ve sermaye gelirlerinin marjinal vergi oranları arasındaki büyük fark azaltılmış, kâr payları üzerindeki vergi oranı yükseltilerek bu şekildeki gelir kayması cazip olmaktan çıkartılmıştır. Yapılan vergi reformu sonrasında kâr paylarının normal kabul edilen getiriye aşan tutar üzerinden % 28 oranında bir vergi alınması öngörülmüş ve aynı zamanda emek gelirinin vergi oranı indirilmiştir.⁶¹ Emek ve sermaye gelirleri üzerindeki vergi oranları eşitlendikçe bu türden gelir kaymasının azalacağı söylenebilir.

Norveçteki 2006 vergi reformuyla, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine

⁵⁶ OECD, Tax Reform In Norway, OECD Economic Departments Working Paper No:950, <https://www.oecdilibrary.org/docserver/5k9bls0vdpd5dn.pdf?expires=1528035623&id=id&accname=guest&checksum=966C22A6B8648C7112229D1E788FA789>, (Çevrimiçi 31.05.2018)

⁵⁷ Tom Kornstad, Thor Olav Thoresen, Discussion papers N:450, March 2006, s.3-27 <https://www.ssb.no/a/publikasjoner/pdf/DP/dp450.pdf>, (Çevrimiçi 31.05.2018)

⁵⁸ Kornstad, Thoresen, **a.g.m.**

⁵⁹ Kornstad, Thoresen, **a.g.m.**

⁶⁰ Kornstad, Thoresen, **a.g.m.**

⁶¹ Çelikkaya, **a.g.m.**

dönüştürülmesi olasılığı azaltıldığı için yatay adaletsizliğin azaltıldığından bahsedilebilir.⁶²

1.7.1.3. İsveç Uygulaması

1982 yılı itibariyle, İsveçte marjinal vergi oranlarının yüksek olması, kazançlar üzerinden indirim konusu yapılacak gelirler ve bir kısım kazançlardaki istisnaların yüksek olması nedeniyle, kamuoyundaki eleştiriler de gözönüne alınarak, vergi sisteminin yeniden gözden geçirilmesi ile ilgili görüşler ortaya atılmıştır. Ayrıca 1970’li yıllarda yaşanan ekonomik ve mali krizlerin yaşam standartlarını zorlaştırması üzerine yüksek düzeydeki gelir ve kurumlar vergisi oranlarını düşürme eğilimi baş göstermiştir. Nihayetinde 1991 yılında İkili Vergilendirme Sistemi modeline geçilmiş, emek ve sermaye gelirleri ayrı olarak vergilendirilmeye başlanmıştır. Böylece emek geliri elde edenlerin büyük çoğunluğunda marjinal vergi oranları yaklaşık % 24 -% 27 arasında tutulmuşken kurumlar vergisi oranı %57’den %30’a düşürülmüştür. Ayrıca önceden her türlü borç faizinin tamamının gider olarak indirilmesi mümkün iken, sermaye gelirlerinin ayrı vergilendirilmesi felsefesine uygun olarak faiz indirimlerinin giderleştirilen kısmı azaltılmış ve çeşitli şekillerde gerçekleştirilen vergiden kaçınma eğilimleri sınırlandırılmıştır.⁶³

Reformun başarısını araştıran bir çalışma, reformun vergisel açıdan teşvik edilen bir kısım ekonomik faaliyetleri azalttığı ve böylece sermaye stokunun daha dengeli dağıldığını ortaya koymuştur.⁶⁴ Farklı çalışanlar için birim başına verginin aşırı yükü azaltılmasına rağmen reformun maliyetleri de artırdığı gözlemlenmiştir.⁶⁵ 1995 yılında kâr paylarının vergilendirilmesinde yeni bir uygulamaya geçilmiş % 30 oranında düz bir sermaye geliri vergisi getirilmiştir. Bu oran borsaya kayıtlı şirketlerden elde edilen bütün sermaye geliri, faiz ve sermaye kazançlarına uygulanmaktadır. Borsaya kayıtlı olmayan şirketlerden elde edilen kâr payları belli bir indirime tabi tutulmaktadır. Bu oranı aşan kâr payları pasif ortaklar için nispi orana

⁶² Çelikkaya, **a.g.m.**

⁶³ Çelikkaya, **a.g.m.**

⁶⁴ Radulescu, Stimmelmayer, **a.g.m**

⁶⁵ Radulescu, Stimmelmayer, **a.g.m**

tabi tutulmaktadır, ancak aktif ortaklar için emek geliri olarak artan oranlı vergilendirilmektedir.⁶⁶

1.7.1.4. Finlandiya Uygulaması

Finlandiya 1993 vergi reformu öncesinde mükelleflerin bütün gelirleri için kaynağına bakılmaksızın tek ve artan oranlı bir tarifenin uygulandığı gelir vergisi sistemine sahip iken, 1993’ ten itibaren İkili Vergilendirme Modeline geçmiştir. İkili Vergilendirme modeline geçilmesinin temel nedeninin bazı sermaye gelirlerine tanınan indirim ve istisnaların vergi planlamasına yol açması dolayısıyla vergilendirme sisteminde adaletten uzaklaşıldığının düşünülmesidir. Böylece yatırımcıların bu ülkedeki yatırımlarını sonlandırma gayesiyle sermayelerini başka ülkelere yöneltmesine neden olduğu görülmektedir. Ayrıca diğer İskandinav ülkelerinin de ikili vergilendirme modeline geçmesi uluslararası rekabet bakımından bu modelin benimsenmesini kolaylaştırmıştır. Diğer taraftan 2006 yılında “tek vergi” önerisinde bulunulmuşsa da bu öneri gelecek için rasyonel görülmemiştir.⁶⁷

Vergi reform öncesinde kurumlar vergisi oranının oldukça yüksek olmasına karşılık indirim ve istisnaların çokluğu nedeniyle toplanan vergiler oldukça düşük olmuştur. Kurumlar tarafından gayrimenkule yapılan yatırımların banka kredileri ve dağıtılan kârlar ile finanse edilmesi şirketlerin yüksek borç rasyosuna ve düşük kâr dağıtmasına neden olmuştur. Bu durum ise sermaye gelirlerinden daha az vergi alınırken emek gelirlerinden daha fazla vergi alınması anlamına gelmektedir. Bunun üzerine sistemi uluslararası rekabete uygun hale getirmek ve vergilemede tarafsızlığı sağlamak için ikili vergilendirme reformu gerçekleştirilmiştir.⁶⁸

İkili vergilendirme reformu ile bütün sermaye gelirleri % 25 oranında düz bir vergiye tabi tutulmaya başlanılmışken, emek gelirleri üzerindeki en yüksek marjinal vergi oranı yaklaşık % 63 civarında kalmıştır. Dolayısıyla reform sonrası emek ve sermaye gelirlerinin en yüksek marjinal vergi oranları arasında oldukça yüksek bir fark

⁶⁶Bernd Genser, Andreas Reutter, “**Moving Towards Dual Income Taxation in Europe**”2007, s.2-17, https://www.researchgate.net/publication/5174005_Moving_Towards_Dual_Income_Taxation_in_Europe, (Çevrimiçi 31.05.2018)

⁶⁷ Çelikkaya, a.g.m.

⁶⁸Radulescu, Stimmelmayer, a.g.m.

ortaya çıkmıştır. Diğer İskandinav ülkelerinin aksine Finlandiya emek gelirlerinde bir düzenlemeye gitmemiştir. Reformun en önemli sonucu, toplam vergilendirilecek gelir içerisinde sermaye gelirlerinin payının azalmasıdır. Bu bir taraftan tasarruf etmenin cazibesini artırırken diğer taraftan emek gelirlerini sermaye gelirlerine dönüştürme eğilimini de artırmıştır.⁶⁹

1.7.2. İkili Vergileme Sisteminin Bazı Avantajları ve Dezavantajları

İkili vergilendirme modelinin birtakım avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır.⁷⁰

Avantajlardan bazıları hakkında şunlar söylenebilir: Sermaye geliri üzerindeki düşük düz oranlı bir vergi oranının bulunması, sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde tarafsızlığın göstergesidir. Ayrıca bu model, vergi ödeyenler arasındaki marjinal vergi oranlarındaki farklılıklardan yararlanmaya dayanan borç alma ve borç vermeyi içeren vergi arbitrajını⁷¹ ortadan kaldırır.

Sermaye geliri üzerinden düşük vergi alınması, sermayeyi ülke içinde tutma adına olumlu bir imkân olarak düşünülebilir. İkili bir gelir vergisinin uygulanmasıyla vergi arbitrajı fırsatları sınırlandırılmaktadır. Şöyle ki; sermaye üzerinden elde edilen kazançların şirket içinde bırakılması vergi arbitrajı potansiyelini sınırlandırdığından, şirket vergi oranı ile şahsi sermaye gelir vergisi oranı arasında çok fazla fark ortaya çıkmamaktadır. Sermaye geliri üzerindeki daha düşük bir vergi oranının bulunması,

⁶⁹ Jukka Pirttilla, Hakan Selin, **How Successful Is The Dual Income Tax? Evidence From The Finnish Tax Reform Of 1993**, Labour Institute For Economic Research Discussion Papers, Helsinki 2006, https://www.labour.fi/?wpfb_dl=1298, (Çevrimiçi:02.06.2018)

⁷⁰ Birol Karakurt, **Sermaye Kaçısı Problemi Karşısında Değişen Vergileme Anlayışı**, Sosyo Ekonomi Dergisi, Temmuz-Aralık 2005-2, <http://sosyoekonomi.dergipark.gov.tr/download/article-file/197586> (Çevrimiçi:02.06.2018), s.149

⁷¹ Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Terimler Sözlüğüne göre *Arbitraj: Herhangi bir menkul kıymetin, dövizin veya malın eşanlı olarak bir piyasadan alınıp diğer bir piyasada satılarak (kıymetler birbiri ile değiştirilerek) kâr edilmesi işlemidir.*, <https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Banka+Hakkinda/Egitim-Akademik/Terimler+Sozlugu/>, (Çevrimiçi: 29.06.2019)

sermaye birikimini özendirmektedir. Bu durum da ülkede yatırımların artmasına imkân sağlamaktadır.

Dezavantajlardan bazıları ise şu şekildedir: İkili gelir vergilemesinde vergi mükellefinin emek ve sermaye gelirleri şeklinde iki türden gelir elde ettiği ayrımı yapılmaktadır. Bazı durumlarda hangi gelirin emek geliri ya da sermaye geliri şeklinde ayrıma tabi tutulması kolay olmamaktadır. Bu gelir türlerinin keskin bir çizgiyle birbirinden ayırlamadığı durumlarda, vergi idaresi açısından zorluklara neden olduğu aşıkardır.

Diğer taraftan her durumda sermaye gelirlerinin teşvik edilmesi, vergi gelirlerinin artacağı anlamına gelmemektedir. Örneğin, esas gelir kaynağı parasal sermaye olan ticaret şirketlerinin vergi teşviklerinden faydalanma imkanlarının çokluğu göz önüne alındığında, bireysel gelir elde eden vergi mükelleflerine nazaran vergi planlaması yapılmasına daha sık rastlandığı söylenebilir. Sermaye gelirlerine verilen vergi teşviklerinin büyük boyutlara ulaşmasının vergi gelirlerindeki azalmalara neden olmasıyla kamu bütçelerinin yüksek açık vermeleri arasında doğru orantı bulunmaktadır.

1.7.3. İkili Vergilendirme Sisteminde Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Zorluklar

İkili Vergilendirme modeline göre, farklı ekonomik faaliyetlerden elde edilen gelirler emek ve sermaye olarak ayrılmakta olduğundan bu ayrımı yapmak geleneksel bazı gelir gruplarında oldukça basittir. Ancak kendi işini yapan serbest çalışanlarda işletme gelirlerinin bir kısmı emek geliri gibi gözükmürken, bir kısmı da sermayeden elde edilen gelir olarak kabul edilmektedir. Eğer bütün işletme geliri emek geliri olarak kabul edilir ve artan oranlı tarifeye tabi tutulursa, sermaye geliri daha yüksek vergilendirilmiş olacaktır. Diğer yandan sermaye geliri olarak kabul edilir ve düşük oranda vergilendirilirse de serbest çalışan kişi gelirinin bir kısmını çalışması karşılığında elde etmiş olsa bile artan oranlılıktan kaçınacaktır. Bu adaletsizliği önlemek için gelir; emek ve sermaye bileşenleri arasında bölme yoluna gidilmektedir. Bunun en kolay yolu, öz sermaye üzerine götürü bir getiri oranı uygulamak ve bu

miktarı sermaye geliri olarak kabul etmek, arta kalan kârı ise emek geliri olarak vergilendirmektir.⁷² Benzer şekilde serbest meslek erbabının çalışma saati ve harcadığı emek vergi idareleri tarafından kontrol edilemediği için serbest meslek gelirlerinin önce sermaye geliri ve artan kazancın ise emek geliri olarak kabul edilmesi yoluna gidilmektedir.⁷³

Ancak serbest meslek erbabının öz sermayesi üzerine götürü bir oran uygulayarak elde edilen sonucu sermaye geliri olarak kabul etmek için yapılması gereken hesaplamaların oldukça güç olduğu ve kullanılacak hesaplama yönteminin tespitinde zorluklar yaşanacağı ifade edilmektedir.⁷⁴

Gelir bölüşümü modeli ayrıca düzenli kayıt tutulması zorunluluğunu da beraberinde getirmektedir. Gelir bölüşümünün yapılmasıyla elde edilen kazançların emek ya da sermaye geliri olarak ayrıştırılması ve buna yönelik kayıtların yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla İkili Vergilendirme modeli arzu edilen bir durum olarak işletmelere modern kayıt tutma konusunda teşvik sağlamaktadır.⁷⁵

⁷² Sørensen, **a.g.m.**

⁷³ Sørensen, **a.g.m.**

⁷⁴ Radulescu, Stimmelmayer, **a.g.m.**

⁷⁵ Sørensen, **a.g.m.**

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Bir işin yapılması için harcanan beden ve kafa gücüne emek denir.⁷⁶ Emek gelirleri kapsamında yer alan gelirlerin özelliği, sadece beden gücüne dayanarak elde edilmeleri ya da hem beden hem de mesleki bir bilgiyi kullanma anlamında zihin gücü kapsamında yürütülen faaliyetlerden doğmalarıdır.

Serbest meslek faaliyetleri, emek ve sermaye gelirlerinin bileşiminden oluşan, mesleki bilginin ön planda olmasıyla ve çeşitli şekillerde sermaye unsurunun da kullanılmasıyla gerçekleşen faaliyetlerdir. Dolayısıyla, serbest meslek faaliyetiyle iştigal eden bir mükellef bazı yönlerden ücret geliri elde eden bir emek sahibi, bazı yönlerden de ticari kazanç elde eden sermaye sahibi gibidir. Bu faaliyetlerin ücret geliri elde edilmesine benzemesi, bir şirkete yapılan danışmanlık kapsamında o şirketin çalışanı olmaksızın ve o ay kendisinin bu şirkete bir danışmanlık hizmeti vermemesine rağmen sadece yapılan sözleşme gereği aylık elde edilen sabit gelir örneği ile açıklanabilirken; bir doktor tarafından muayenehane açılarak işçi çalıştırılması ve tıbbi cihazlar temin edilmesi ve muayenehanenin verilen sağlık hizmetine uygun hale getirilmesi yönüyle sermaye gelirinin ağır bastığı kazanç unsuru olan ticari kazanç benzemektedir. Buradan da anlaşılacağı üzere, emek ve sermaye unsurlarını içinde barındıran serbest meslek faaliyetiyle iştigal eden bir vergi mükellefinin kazancı hem ücret geliri hem de ticari kazanç benzemektedir.

Yukarıda sayılan nedenlerle emek-sermaye gelirlerine ayırma ilkesi uygulayan bazı yabancı ülkelerde serbest meslek erbablarının gelirlerinin bir kısmına emek geliri yönünden vergileme, diğer kısmına ise sermaye geliri yönünden vergileme yapılmıştır. Ülkemizde ise Cumhuriyetin ilk yıllarından günümüze dek bazı farklılıklar olsa da ayırma ilkesi uygulanmadan bir mükellefin elde ettiği gelirin gelir vergisi tarifesinde

⁷⁶ TDK, Güncel Türkçe Sözlük, <http://sozluk.gov.tr/> (Çevrimiçi:03.06.2018)

yer alan tutarları aşması durumunda alınacak verginin oranında değişimler göze çarpmaktadır.

Bu bölümde, Türkiye Cumhuriyeti tarihinde, gelir üzerinden alınan vergilerden serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi konusu 3 dönemde ele alınacaktır. Bunlar;

1. 1926-1949 Arası Dönem
2. 1950-1960 Arası Dönem
3. 1960'tan Günümüze

Şeklinde olacaktır.

2.1. 1926-1949 Arası Dönem

Ülkemizde 14 Mart 1926 Tarih ve 321 Sayılı Resmî Gazete de yayımlanan 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu 1926 ila 1949 yılları arasında uygulanmıştır. Bu dönemler arasında Kanunda bazı değişiklikler yapılmış olsa da 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ve uygulamasına yönelik bazı bilgiler aşağıdaki gibidir:

2.1.1. Kazanç Vergisi Kanunu

Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk dönemlerinde Gelir Vergisi Kanunu adı altında bir vergilendirme rejimi bulunmamaktadır. 14.03.1926 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu⁷⁷ alanında ilk olma özelliği taşımaktadır. Kazanç Vergisi Kanunu Geçici Maddelerle birlikte toplamda 73 maddeden müteşekkildir. Kazanç Vergisi Kanununda ‘‘ Verginin Mevzuu’’ belirlenirken bir ayırım yapılmamasına rağmen kanunda özü itibariyle dört ayrı vergiyi içerir.⁷⁸

Patent Vergisi: Gayrisafi iratları veya gündelik gayrisafi kazançları üzerinden vergilendirileceklere uygulanır. Küçük sanat erbabı ile esnaf ve serbest meslek

⁷⁷ 14.03.1926 Tarih 321 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷⁸ İlham Küsmenoğlu, **Vergi Tarihi**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2010, s.120

erbabının işgal ettikleri binaların tahrir yöntemiyle⁷⁹ tahmin edilmiş olan kira bedelleri ölçü alınır. Sabit bir işyeri bulunmayan gezici esnaf ise özel bir komisyon tarafından takdir edilen gündelik gayrisafi kazançları üzerinden vergilendirilir.

Taahhüt Vergisi: Kazanç Vergisi Kanunu'nda taahhüt işleri, “’istisnai muameleler”’ olarak kabul edilir ve özel bir vergiye tabi tutulur.

Hakiki Kazanç Vergisi: Bu vergi kapsamına girenler 3 grup olarak belirlenmiştir: Kurumlar, iş türlerine göre sayılanlar (ithalatçılık, sanayicilik gibi) ve işyeri gayrisafi iradı 2.000 liradan fazla olan ticaret ve sanat erbabı. Bunlar gerçek kazançları üzerinden artan oranlı tarifeye göre vergilendirilirler.

Ücret Vergisi: Mükellef sayısı ve sağladığı gelir bakımından kazanç vergisinin temelini bu vergi oluşturur. Ücretlerin vergilendirilmesinde iki usul geçerlidir: Kaynağında tevkif⁸⁰ ve gündelik gayrisafi kazanç usulü. Hakiki kazanç vergisine tabi olan beyannameli mükellefler, kurumlar ve devlet, çalıştırdıkları kişilere yaptıkları ücret ödemeleri üzerinden artan oranlı bir tarifeye göre vergi kesintisi yaparlar. Beyannameli olmayan mükelleflerin yanında çalışanlar ise gezici esnafta olduğu gibi gündelik gayrisafi kazançları üzerinden vergi öderler.

755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde verginin konusuna giren gelir unsurları sayılmıştır. Buna göre; “’ *Türkiye Cumhuriyeti hududu dâhilinde icrayı ticaret, sanat ve hırfet eden veya bu kanunda muharrer umur ve teşebbüsat ile işstıgal eyleyen hakikî ve hükmi her şahıs işbu kanunda münderiç şerait dâhilinde kazanç vergisine tâbidir.* ” Yani verginin konusu kanunda sayılan işlerle geçimlerini sağlayan gerçek ve tüzel kişilerden ticaret, sanat ve meslek sahiplerinin elde ettiği kazançlardır.

⁷⁹ Tahrir yönteminin tanımı yapılmamakla birlikte, 213 Sayılı VUK' un 36-39. Maddeleri arasında bina ve arazi vergilendirilmesinde tarh yöntemleri arasında sayılarak, matrahın hesaplanması için kullanıldığı belirtilmektedir.

⁸⁰ Kaynakta kesinti

2.1.2. Kazanç Vergisinde Serbest Meslek Kazanç İstisnası

Kazanç Vergisi Kanunu'nun 2. maddesi, vergiden istisna olan kazançları saymıştır. Bu maddenin 1/1 bendinde müellif ve mütercimlerin kazançlarının vergiden istisna olduğu düzenlenmiştir.

Bu madde ile, serbest meslek kazancı elde eden bu mükellefler lehine pozitif ayrımcılık yapılarak, elde edilen bu kazançlar vergilendirmeye tabi tutulmamıştır. Kazanç vergisi kanununun bu maddesiyle ülkemiz tarihinde ilk defa beşerî sermaye ürünü olan serbest meslek faaliyeti ağırlıklı olarak fiziki sermayeden oluşan kazançlara karşı korunmuştur.

2.1.3. Verginin Tahakkuku

Kanunun birinci kısmı 3., 4. ve 5. Maddeden oluşmakta olup, bu maddelerde sayılan mükelleflerden beyanname vermek zorunda olanlar ile bunlara ait verginin nasıl tahakkuk edeceği belirtilmiştir. Verginin tahakkuku kanunda belirtilen şartların sağlanmasıyla verginin ödenmesi aşamasına gelmesidir. Tahakkuk aşamasından önce vergi mükellefinin istisna kazançları ve giderleri dikkate alınarak, matrah tayin edilir ve ödenmesi gereken vergi mükellefe bildirilir.

Kanuna göre beyanname vermek zorunda olanlar şunlardır:’’ *Doktorlar, dış tabipleri, baytarlar, avukatlar, mühendisler, mimarlar, eczane sahipleri, kâtibî adiller ve emsali meziyatî ilmiye ve sanatkâraneler ile gerek hanelerinde gerek muayenehane, yazıhane, idarehane kuşat ederek kazanç temin eden serbest meslekler erbabı...*’’

Sayılan serbest meslek erbapları beyannamelerini vermek suretiyle verginin tahakkukunu sağlayacaklardır.

2.1.4. Beyannamelerin Verilme Zamanı ve Beyanname ile İlgili Diğer Hususlar

Kanunun 6. maddesine göre, kazanç vergisine tabi serbest meslek erbapları, vergi beyannamelerini mali yılın 1. ayında mensup olduğu vergi idaresine vereceklerdir. Beyanname iadeli taahhütlü posta ile de gönderilebilir.

Kanunun 7. maddesine göre; mali yıl içinde işlerini bırakan veya devredenler, terk veya devirden itibaren 15 gün içinde vergilendirme dönemine isabet eden güne kadarki beyanlarını vermek zorundadırlar. Vefat durumunda ise 1 ay içinde beyanname verilmelidir.

Kanunun 9. maddesine göre; beyannamelerini zamanında vermeyen mükellefler için ödenmesi gereken vergi iki kat; tekerrürü halinde dört kat, üçüncü defa tekerrürü halinde ise beş kat olarak tahsil edilir. Mali İdare 3. kez beyanname vermeme tekrarında mükellefin işyerini kapatma yetkisine sahiptir.

Mükelleflerin beyannamelerini devamlı şekilde vermelerinden maksat, faaliyete devam edildiğinin göstergesidir. Faaliyete kesintisiz devam edilmesi, bir kaynaktan doğan kazancın vergilendirilmesi gerektiğini göstermektedir.

2.1.5. Verginin Matrahı

Kazanç Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine göre; beyannamede mükellef gayrisafi kazançları ile kazançla ilgili giderlerini gösterir. İkisi arasındaki fark verginin matrahını teşkil eder.

Her vergilendirme rejiminde, vergiye matrah olan kısım, hasılatтан bu hasılatı elde etmek için yapılan giderlerin düşülmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır. Çalışmamızın önceki bölümünde de açıkladığımız üzere vergide adalet ilkesinin gereği olarak, mali güce ulaşma adına safi tutar üzerinden vergi hesaplanması gerekir.

2.1.6. Kârdan İndirilemeyecek Giderler ile Gayrisafi Kazançtan İndirilebilecek Giderler

Kazanç Vergisi Kanunu'nun 14. maddesine göre; mükellef kendi şahsi ücret, maaş veya aidatı ile şahsi evinin harcamalarını kârdan düşemez. Ayrıca şirketler dışındaki mükellefler ihtiyat akçelerini de kârdan ayıramazlar. Ayrılacak olan amortisman ise, ilgili iktisadi kıymetin %10 unu aşamaz.

Yine aynı kanunun 15. maddesine göre ise; Doktorlar, diş tabipleri, veterinerler, avukatlar, mühendisler, mimarlar, eczane sahipleri, noterler ve bunlar gibi ilim ve sanat erbabı gerek evlerinde gerekse işyerlerinde kazanç temin eden serbest meslekler erbabı, mesleki giderlerini, yanında çalıştırdıkları işçilere ödedikleri ücretleri, mesleki ilan giderlerini, mesleki eşyalarına ait sigorta giderlerini ve zorunlu mesleki giderlerini gayrisafi kazançlarından indirim konusu yapabilirler.

Kanunun bu maddesinde, bir mükellefin net kazancına ulaşma adına, hasılatın elde edilmesi için yapılması zorunlu giderlerin indirim konusu yapılacağı yer almaktadır. Kısacası, hasılat elde edilmesi için bir giderin yapılmak zorunda olunması, gider ile gelir arasında doğrudan ilişki bulunması gerektiğini göstermektedir. Aksi takdirde yapılan giderler kanunen kabul edilmeyen giderlerdir.

2.1.7. Defterlerin Tasdik Ettirilmesi, Türkçe Tutulması ve Muhafazası ve İbrazı

Kazanç Vergisi Kanunu'nun 16. maddesine göre; mükellefler yasal defterlerini notere tasdik ettirmeli ve Türkçe olarak tutmalıdırlar. Ayrıca mükellefler yasal defter ve belgelerini 3 yıl boyunca muhafaza etmek ve icap ettiğinde yetkili makamlara ibraz etmek mecburiyetindedirler.

Beyanname verdiği halde defter ibraz etmeyen veya defter tutmayan veya aranılan vesikaları ibraz etmeyen mükellefin kazançları re 'sen tarh edilerek, vergi %20 oranıyla tahakkuk ettirilir.

Defterlerin tasdik ettirilmesi, defterin sıradan bir belge olmadığı anlamına geldiğinden o deftere resmîlik kazandırmaktadır. Kanunen belli edilen süre kadar defterlerin muhafazası ise, yetkili makamların gerektiği durumlarda defterler üzerinde yapacakları incelemeler ile defterin doğruluğu ve faaliyetle uyumu arasındaki ilişkiyi göstermek amacıylaıdır.

2.1.8. Beyanname Verme Mecburiyeti

Kazanç Vergisi Kanunu'nun 17. maddesine göre Mali İdare her mali yılın 2. ayının başından itibaren 1 hafta içinde beyanname vermeyenleri belirler ve daha sonra beyanname verenlerin beyannamelerinin doğruluğuna yönelik tespitler yapar.

Mükellefin beyanı esas olarak kabul edilir.

Mükellefin beyanının esas kabul edilmesi, mükellefin dilediği zamanda, dilediği şekilde beyanname vereceği anlamını taşımadığı gibi gerektiğinde beyanlar üzerinde inceleme yapılamayacağı anlamı da taşımaz. Bu nedenle, mükelleflerin beyanları da kanunen belirlenmiş hususiyetlere uygun olmak zorundadır. Buna ek olarak, mükelleflerin beyanname vermeleri, verdikleri beyanların doğru ve incelenebilir olduğunu gösterir.

2.1.9. Mükellefin Beyanı Üzerine Maliye İdaresince Yapılan Araştırmalar

Kanunun 18. maddesinde de beyannamelerin tetkikinin tahakkuk memurlarınca yapılacağı ve tahakkuk memurlarının verginin hesabını yapmak üzere aşağıdaki bilgilerin mükelleflerden ve ilgililerden istenebileceği belirtilir:

1-Verginin hesabı için gerekli olan her türlü hesapların gösterilmesi,

2-Resmi Dairelerden bilgi ve belge istenilmesi ve kendisine gönderilmesi,

3- Verginin tahakkukunun hesabında vazifesini kolaylaştıracak kişilerden bilgi talebi,

4- Bankalardan, borsalardan, şirketlerden, borsa ileri gelenlerinden ve her nevi kazanç erbabının mensup olduğu oluşumlardan bilgi istenilmesi,

Sayılan durumlarda ilgililerin 15 gün içerisinde tahakkuk memurlarınca istenilen bilgileri vermeye mecbur oldukları belirtilmiştir.

Tahakkuk memurları, istenen bilgileri temin edemezse ve bu takdirde mükellef beyannamesini hiç vermemiş kabul edilir ve kazançlar re 'sen takdir edilir ve ödenecek vergiler %50 zamlı alınır.

Kanun'un 20. maddesine göre, mükellef kendisine tanınan süreler içinde hiç cevap vermezse ya da gerçeğe aykırı cevap verirse mükellefin beyanı ile tahakkuk memurunca bulunan esas ödenmesi gereken vergi arasındaki farkın iki katı mükellef adına ceza olarak tahakkuk eden vergi tutarına eklenir.

Kanun'un 23. maddesine göre, mükellefin beyannamesini veren görevlilerin⁸¹ vermiş oldukları beyannameler üzerinde yapılan tetkiklerde Mali İdarece Hazine zararı tespit edilirse beyan edilen ve olması gereken vergi miktarı arasındaki fark birinci defa 5 kat ve iki sene zarfında tekerrür olması durumunda 5 kat tahsil edilir. Ayrıca mükellefçe 10 liradan 100 liraya kadar nakdi ceza ödenir.

Bütün bu cezalardan maksat, mükellefin doğru beyanlarını, kanuna uygun olarak zamanında ve eksiksiz olarak bildirmesidir. Kanunilik ilkesi mükellefe sorumluluk yüklediği gibi Mali İdareye de birtakım sorumluluklar yüklemektedir. Sorumlulukların yerine getirilmemesi ise yukarıda sayılan türden yaptırımlara maruz kalınmasını gerektirir.

2.1.10. Ruhsat veya Unvan Tezkeresi Alınması

Kazanç Vergisi Kanunu'nun 37. maddesine göre, Kazanç Vergisi Kanunu'na tabi mükelleflerden beyanname vermek zorunda olsun ya da olmasın, mesleklerini ifa edebilmeleri için bir ruhsat veya unvan tezkeresi almaya mecburdurlar. Aksi takdirde mesleklerini ifa edemezler. Bu tezkereler 1 yıl için geçerlidir ve her yıl yenilenir.

2.1.11. Verginin Ödenmesi ve Zamanaşımı

Kazanç Vergisi Kanunu'nun 55. maddesine göre, beyanname vermek zorunda olan mükellefler adına tahakkuk eden vergilerin yarısı, mali yılın 2. ayında; beyanname vermek zorunda olmayan mükellefler adına tahakkuk eden vergilerin

⁸¹ Vergi sorumluları

yarısı mali yılın 1. ayında tahsil edilir. Yine Kanun'un 56. maddesine göre ise, verginin kalan yarısı veya bakiyesi mali yılın 6. ayında tahsil edilir.

Kazanç Vergisi Kanunu'nun 64. maddesine göre, mali yılın sonundan itibaren 3 yıl içerisinde tahakkuk ettirilmeyen ve mali yıl bittikten sonraki 10 sene içerisinde tahsil edilemeyen kazanç vergisi zamanaşımına uğrar.

Verginin zamanaşımına uğraması ise Mali İdare tarafından tahsilatının yapılamayacağını ya da diğer anlatımla Mali İdare tarafından mükelleften vergi borcuna yönelik ödemenin istenilemeyeceğini gösterir.

2.1.12 Vergi Oranları ve Vergi Tahsilatları

Kazanç Vergisi Kanunu'nun 24. maddesinde vergi oranları aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

Tablo 2.1: Kazanç Vergisi Kanununda Vergi Oranları

Kazanç	Oran
3000 liraya kadar (3000 dâhil)	%6
3001-5000 liraya kadar (5000 dâhil)	%7
5001-6000 liraya kadar (6000 dâhil)	%8
6001-8000 liraya kadar (8000 dâhil)	%9
8001-10000 liraya kadar (10000 dâhil)	%10
10001-20000 liraya kadar (20000 dâhil)	%11
20001-30000 liraya kadar (40000 dâhil)	%12
30001-50000 liraya kadar	%13
50001'den fazlası	%14

Kaynak:755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu (Çevrimiçi:04.06.2018)

2.2. 1950-1960 Arası Dönem

Gerçek kişilerin ve kurumların gelirlerini vergilendirmeye yönelik yapılan vergi reformuyla 1949 yılında kabul edilmiş olan 3.6.1949 Tarih ve 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 06.09.1949 Tarih ve 7228 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanmış ve 1 Ocak 1950 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun'un yürürlüğe girmesiyle Kazanç, İktisadi Buhran, Muvazene Vergisi Kanunları ile Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi Kanunları yürürlükten kaldırılmıştır. Bu Kanun 110 maddeden oluşmaktadır ve 8 tane de Geçici Madde içermektedir.

755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'na göre bu Kanun her bir gelir unsurunu daha detaylı şekilde açıklar ve daha kapsamlıdır. Kazanç Vergisi Kanunu'nda, o dönemde henüz yürürlükte olmayan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan defterlerin Türkçe tutulması, verilen beyannameler üzerinde yapılan incelemeler ve uygulanacak cezalar gibi usul hükümleri yer almaktaydı. Yani, Kazanç Vergisi Kanunu içeriğinde aynı zamanda ilerleyen tarihlerde yürürlüğe girecek olan Vergi Usul Kanunu'nun da bir kısım hükümleri yer almaktayken, 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda bu türden usul hükümlerine değinilmemiş ve Kanun spesifik olarak gelir unsurlarının vergilendirilmesine ve kazançların tespitlerine yönelik yapılması gerekenleri içermiştir.

Bu Kanunda serbest meslek kazançlarına yönelik uygulamalara dair genel bilgiler aşağıda belirtilmiştir:

2.2.1. Gelirin Tanımı ve Unsurları

TDK' ya göre gelir “ *Bir kimseye veya topluluğa belli zamanlarda, belli yerlerden gelen para, varidat* ” olarak tanımlanmakta iken⁸², 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre “ *Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.* ” şeklinde tanımlanmıştır. Kanunun 2. maddesinde gelirin unsurlarının 6 tane olduğu belirtilmiştir. Bunlar;

⁸² TDK, Güncel Türkçe Sözlük, <http://sozluk.gov.tr/> (Çevrimiçi:04.06.2018)

1. Ticari Kazançlar,

2. Ücretler,

3. Serbest Meslek Kazançları,

4. Gayrimenkul Sermaye İratları,

5. Menkul Sermaye İratları,

6. Sair Kazanç ve İratlar

Olarak sayılmışlardır.

Kazanç Vergisi Kanunu'na göre burada, kazanç unsurları tek tek sayılarak bu unsurlar dışındaki kazançların gelir vergisi kanununun kapsamında olmadığı belirtilmiştir. Bu durum daha gelişmiş bir vergilendirme sisteminin başlangıcı sayılabilir.

2.2.2. Serbest Meslek Kazançları

Bu Kanunda serbest meslek kazançlarına yönelik detaylar 49 ila 53. maddeler arasında açıklanmıştır.

2.2.2.1. Serbest Meslek Kazancının Tarifi

Kanunun 49. maddesine göre; *her türlü serbest meslek faaliyetlerinden doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.* Bir yere bağlı olmayarak yapılan ve daha ziyade şahsi mesaiye, ilmî veya meslekî bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin ifası serbest meslek faaliyetidir. Bir yere bağlı olmayarak faaliyette bulunulması, iş görenin meslek mesaisini bir yere bağlı bulundurmaksızın, şahsi sorumluluğu altında ve kendi nam ve hesabına bir iş yeri açarak çalışmasını ifade eder. Sanatkâr, ebe ve sünnetçi gibi iş yeri açmaksızın işlerini görebilenler için, kendi nam ve hesabına iş yeri açmak kaydı aranmaz.

Bir yere bağılı olmamak ve şahsi nam ve sorumluluğı altında kazanç elde etmek, serbest meslek erbabının kazancına dair önemli bir ayrımdır. Serbest meslek erbabının yaptığı mesleki faaliyetin tam olarak anlaşılması bakımından ayrıntılı bir tanım yapılmıştır.

2.2.2.2. Serbest Meslek Erbabı

Kanun'un 50. maddesinde serbest meslek erbabı; *serbest meslek faaliyetini devamlı olarak mutat meslek halinde ifa edenler* olarak tanımlanmıştır.

Bununla beraber, serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceğı, mutat işleri serbest meslek faaliyetinden olmayan gerçek kişiler, serbest meslek faaliyetinde bulunsalar dahi, serbest meslek erbabından sayılmayacakları ve bu kanunun uygulanmasında, gümrük komisyoncuları ve borsa acentalarının serbest meslek erbabı sayılacakları belirtilmiştir.

Vergilendirme rejimi ile ilgili gelişmeler neticesinde kimlerin serbest meslek erbabı sayılması gerektiğinin belirtilmesi gerekir. Çünkü tam olarak tarif edilmeyen bir faaliyetin başka faaliyetlerle karıştırılması mümkün olduğundan yanlış vergilendirme yapılmasının önüne geçmek gerekir. Bu bakımdan Kanun Koyucu tarafından tafsilatlı bir tanım ve tarif yapılmıştır.

2.2.2.3. Serbest Meslek Kazancının Tespiti

Kanun'un 51. maddesinde serbest meslek kazancının nasıl tespit edileceğı belirtilmiştir. Buna göre; serbest meslek erbabı mesleki kazançlarını 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun hükümlerine göre tuttıkları serbest meslek kazanç defteri üzerinden tespit ederler. Serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde meslekî faaliyet karşılığı olarak tahsil olunan para ve ayınlarla ödenen giderler arasındaki müspet farktır. Serbest meslek erbabının namlarına bankaya veya notere yatırılmak suretiyle emirlerine giren paralarla alacağın temliki veya borçla takası suretiyle almanlar, ıttıla hâsıl etmeleri kaydıyla, tahsil edilmiş hükmündedir.

Belirtilen madde hükmü ile serbest meslek faaliyetleri sonucundan bir kazanç elde edilmesi tahsil edilme kavramı ile ifade edilmiştir. Bu nedenle, 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda serbest meslek kazancı tahsil esasına göre vergilendirilmiştir.

2.2.2.4. Safi Kazanç ve Mesleki Giderler

Kanun'un 52. maddesinde serbest meslek kazancının tespit edilebilmesi için, serbest meslek erbabının neleri gider konusu yapabileceği belirtilmiştir. Buna göre;

Serbest meslek kazancında sâfi kazancın tespit edilmesi için, aşağıda yazılı giderlerin hasılatтан indirilmesi kabul edilir:

1. *Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan iş yeri kirası, aydınlatma, ısıtma, telefon, kırtasiye, muhabere giderleri, müstahdem ücretleri ve saire gibi mutata ve müteferrik giderler (ikametgâhlarının bir kısmını iş yeri ittihaz eden serbest meslek erbabı, ikametgâh kısmına isabet eden kira ve saire gibi giderlerini gider kaydedemezler);*

2. *Mesleki faaliyetin ifasında başkalarına gördürülen hizmetler için ödenen paralar;*

3. *Alman meslek kitapları, dergileri, gazeteler gibi neşriyat için yapılan giderler ve meslekî teşekküllere ödenen aidat;*

4. *Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartıyla);*

5. *Meslekin ifasına lüzumlu aletlerin, eczaların ve sair maddelerin tedariki için yapılan giderler;*

6. *Mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaş giderleri (mükellef, faaliyetinde bir yıldan fazla kullandığı tesisat ve demirbaşın bedellerini dilerse bir defada indirir, dilerse tamamen itfa edilinceye kadar Vergi Usul Kanununda yazılı hükümlere göre her yıl amortismanına tabi tutar);*

7. Sâfi kazancın %5 ini geçmemek üzere, meslekî teşekküller tarafından kurulan emekli sandıklarına ödenen aidat.

Sebebi ne olursa olsun, para cezaları ve vergi cezaları gider olarak indirilmez. Serbest meslek erbabı, diledikleri takdirde, yukarıda 1-6 numaralı fıkralarda yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından %30'a, dişçiler ve röntgenciler %40'a kadar bir miktarı götürü olarak indirebilirler. Götürü gider usulünü kabul edenler, İki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.

Mesleki kazancın elde edilmesi açısından tahsil esasına bağlanan serbest meslek kazancında, giderlerinin kabul edilebilmesi için ödenme şartına bağlandığı dikkat çekmektedir. Zira vergilendirmede kazanç için hangi esas geçerliyse giderler için de o esas geçerlidir.

2.2.2.5. Götürü Usul

Kanun'un 53. maddesinde bazı serbest meslek erbaplarının kazançlarının tespit edilmesinin zorluğundan bahisle, bunların kazançlarının götürü usulde tespit edileceği belirtilmiştir. Bu kişiler ebeler, sünnetçiler, sağlık memurları, arzuhalciler ve iş takipçileri ile gerçek kazançlarının tespitinde zorluk bulunmasından dolayı Maliye Bakanlığınca tayin edilecek olan ve mesleklerinin ifası yüksek tahsili icap ettirmeyen benzeri serbest meslek erbaplarıdır.

Yine aynı madde de götürü usulde vergilemenin borsa acenteleri, gümrük komisyoncuları, dava vekilleri, müşavirler ve musiki konseri verenlere uygulanmayacağı belirtilmiştir.

O dönemin şartlarına bağlı olarak, kazançlarının doğru bir şekilde tespitine imkân bulunmayan serbest meslek erbaplarının kazançları götürü usulde tespit edilmiştir. Kazancın götürü usulde tespit edilmesi, mükellefin gerçekten bu kazancı elde edip etmediğine dikkat edilmeksizin Mali İdarece belirlenen hadlerle kazancın tayin edilmesidir. Kazancın tespitinde güçlük olsa da götürü usulde kazanç tespiti vergide adalet ilkesine ters düşen bir uygulamadır. Ancak götürü usulde gider uygulaması ise kazanç elde ettiği kesin olan bir mükellefin gider türlerinin tespitinde

ciddi zorluklar olduğunda verilmesi mükellefin ödeme gücünün tespit edilebilmesi adına önem arz ettiğinden vergileme de adalet ve eşitlik ilkelerine uygundur.

2.2.2.6. Serbest Meslek Kazançlarında İstisna

Kanunun 18. maddesi Telif Kazançları İstisnası başlığını taşımaktadır. Bu maddeye göre; müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam ve bestekârların kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserlerinden bir takvim yılında elde ettikleri kazançların 5.000,00 lirası gelir vergisinden müstesna olduğu; yazılı eserlerin parçalar halinde satılmasının ve temsil, icra, teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretlerin de istisnaya dâhil olduğu belirtilmiştir.

Kanun koyucunun burada belirttiği istisnanın vergilendirme de adalet ve eşitlik ilkelerine uygun olduğu söylenebilir. Servet ya da parasal sermayeye nazaran beşerî sermayenin kullanılmasıyla daha çok zorlukla elde edildiği kabul edilebilen telif sonucu elde edilen kazancın bir miktarı vergilendirme dışı bırakılmıştır. Bu türden bir istisnanın telif faaliyetlerinin gelişmesi adına bir teşvik unsuru olduğu kabul edilmelidir.

2.2.2.7. Yıllık Beyannamenin Verilmesi

Kanun'un 77. maddesinde yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilme zamanına dair hüküm yer almaktadır. Buna göre; mükelleflerin, bir takvim yılına ait yıllık gelir beyannamelerini takip eden yılın mart ayında ikametgâhlarının bulunduğu yerin vergi dairesine vermeye veya işyerlerinin bağlı olduğu vergi dairesi vasıtasıyla yollamaya mecbur oldukları; ancak mükellefin takvim yılı içinde memleketi terk etmesi halinde beyannamenin, memleketi terk tarihinden önceki 15 gün, ölüm ve mükellefiyetin kalkmasını mucip diğer hallerde de bunların vukuunu takip eden 4 ay içinde vergi dairesine verilir veya yollanır.

2.2.2.8. Vergi Oranları

Kanun'un 89. maddesinde Gelir Vergisi oranlarının şu şekilde olduğu belirtilmiştir:

Tablo 2.2: 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda Gelir Vergisi Oranları

Kazanç	Oran
2500 lira için	%15
Sonra gelen 5000 lira için	%20
Sonra gelen 10000 lira için	%25
Sonra gelen 20000 lira için	%30
Sonra gelen 20000 lira için	%35
Sonra gelen 20000 lira için	%40
Sonra gelen 22500 lira için	%45

Kaynak:5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (Çevrimiçi:04.06.2018)

100.000,00 lira ve daha fazla olan matrahlara %35 nispeti uygulanır.

Kanun’un 90. maddesinde de bekâr mükellefler için alınacak gelir vergisinin %5 zamlı olacağı belirtilmiştir.

14.02.1957 Tarih ve 9535 Sayılı Resmî Gazete’de gelir vergisi tarifesini belirleyen 89. maddede yapılan değişiklikle oranların aşağıdaki gibi uygulanacağı belirtilmiştir:

Tablo 2.3: 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda Değişiklik Sonrası Gelir Vergisi Oranları

Kazanç	Oran
2500 lira için	%15
Sonra gelen 5000 lira için	%20
Sonra gelen 10000 lira için	%25
Sonra gelen 20000 lira için	%30

Sonra gelen 20000 lira için	%35
Sonra gelen 20000 lira için	%40
Sonra gelen 22500 lira için	%45
Sonra gelen 25000 lira için	%50
Sonra gelen 50000 lira için	%55
Sonra gelen 125000 lira için	%60

Kaynak:5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (Çevrimiçi:04.06.2018)

Ayrıca 300.000,00 lira ve daha fazla olan matrahlara %50 nispeti uygulanacaktır.

2.2.2.9. Verginin Tarh Zamanı

Kanun'un 96. Maddesinde, beyanname ile bildirilen gelir vergisinin, beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile veya başka bir vergi dairesi vasıtasıyla gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden üç gün içinde; kazançları götürü olarak tespit edilen serbest meslek erbabının gelir vergisinin her bütçe yılının ilk ayında tarh edileceği belirtilmiştir.

2.2.2.10. Verginin Ödenmesi

Kanun'un 100. maddesine göre, yıllık beyanname ve serbest meslek erbabının götürü kazançları üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisinin; biri mart, diğeri eylül ayında olmak üzere iki eşit taksitte ödeneceği belirtilmiştir.

2.3. 1960 'tan Günümüze

755 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunlarının modern hali olarak 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 31.12.1960 tarihinde kabul edilerek 6.1.1961 tarih ve 10700 Sayılı Resmî Gazete de yayımlanarak yürürlüğe

girmiştir. Bu Kanun o tarihten bu yana muhtelif değişikliklere uğramış olsa da halen yürürlüktedir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na birçok yönden benzemektedir. Bu nedenle, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu her ne kadar 1961 yılı başından uygulanmaya başlamış olsa da geçmişinin 1949'a dayandığı söylenebilir. Bu nedenle tekrara düşülmemesi maksadıyla, 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda aynı haliyle korunan maddelerin içeriklerinden, bu bölümde bahsedilmeyecektir.

Aşağıdaki kısımlarda yeri geldikçe 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek faaliyetinin vergilendirilmesi ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda serbest meslek kazancının vergilendirilmesiyle ilgili benzerlikler ve farklar da yer alacaktır.

2.3.1. Gelirin Tanımı ve Unsurları

Bir önceki Kanunda yer alan gelirin tanımı *bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratların safi tutarıdır* cümlesiyle aynen korunduğu halde, gelirin unsurları arasına zirai kazançlar dâhil edilerek 7 adet gelir unsurundan bahsedilmiştir. Bunlar arasında yer alan serbest meslek faaliyeti ise aynıyla korunmuştur.

2.3.2. Serbest Meslek Faaliyeti

Serbest meslek faaliyeti, esas itibariyle sadece gerçek kişilerce yapılabilen bir faaliyet olup, tanımı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde yapılmıştır. Buna göre; *“Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin iş verene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.”*

5421 Sayılı Kanunda ise serbest meslek faaliyetinin tanımı yapılırken *“ bir yere bağlı olmayarak yapılan”* ifadesi kullanılmıştır. Akabinde gelen ifade ile *“Bir yere bağlı olmayarak faaliyette bulunulması, iş görenin meslek mesaisini bir yere hasretmeksizin, şahsi sorumluluğu altında ve kendi nam ve hesabına bir işyeri açarak çalışmasını ifade eder”* denilmiştir. Serbest meslek faaliyeti için işyeri açmak bir

zorunluluk olmasın rağmen, sanatkâr, sünnetçi-ebe gibi işyeri açmaksızın işlerini görebilenler için işyeri açma zorunluluğu yer almamaktadır.

Bu iki cümleden anlaşılacağı üzere, 5421 Sayılı GVK'da bir işyerinin açılması mesleki faaliyetin ifası için esas zorunluluktur ancak 193 Sayılı Kanunda bu türden bir zorunluluğa hiç yer verilmemiştir. Günümüzde, işyeri açılmadan da mesleki faaliyetin ifa edilebildiği bir gerçektir. Bu nedenle, 193 Sayılı Kanunda işyeri açmanın zorunlu olmaması isabetlidir.

Ayrıca 5421 Sayılı Kanunda kullanılan *bir yere bağlı olmaksızın* tabirinden, 193 Sayılı Kanunda bahsedilen bir işverene tabi olmamak anlamı kastedildiği düşünülmektedir. Ancak bir meslek erbabının farklı gerçek ya da tüzel kişilerle sözleşme yaparak onlara hizmet vereceğini taahhüt etmesi durumu bir yere bağlı olup olmadığını göstermek adına ihtilaflara neden olabilir. Bu maksatla 193 Sayılı Kanunda yer alan bir işverene tabi olmamak tabiri, işverenin hizmet erbabını emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler⁸³ olarak anlaşılması gerektiğinden, kanaatimizce verginin açıklık ilkesine daha uygundur.

Kanun koyucunun serbest meslek faaliyetini tanımlarken kullanmış olduğu tabirler, serbest meslek faaliyetinin çerçevesini çizer mahiyettedir. Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak addedilebilmesi gelir vergisi kanunlarımızda sayılan ortak şartlar aşağıdaki gibidir:

1. Sermayeden ziyade şahsi mesainin önde olması
2. İlmi veya mesleki bilgi veya ihtisasa dayanması
3. Ticari mahiyette olmaması
4. İşverene tabi olunmaması
5. Şahsi sorumluluk gerektirmesi
6. İş ve işlemlerin kendi nam ve hesabına yapılması

Yukarıda sayılan durumları tek tek inceleyelim.

⁸³ 193 Sayılı GVK Md.62

2.3.2.1. Sermayeden Ziyade Şahsi Mesainin Önde Olması

TDK' ya göre iktisadi anlamda sermaye *“Bir ticaret işinin kurulması, yürütülmesi için gereken anapara ve paraya çevrilebilir malların tamamı, anamal, başmal, kapital, meta, resülmal”* anlamlarına gelmektedir.⁸⁴ Gelir ya da hasılat elde edebilmek için ortaya konan para ya da para ile ifade edilebilen değerler vergi uygulamalarında sermaye kabul edilmektedirler. Örneğin araç kiralaması faaliyetleriyle iştigal eden bir şirket için kiralanan her bir araç, şirket adına sermaye kabul edilir. Bir başka anlatımla, bu şirketin kazanç elde edebilmesi için aktifine kayıtlı araçlara ihtiyaç duymaktadır.

Bir serbest meslek erbabı içinse, yaptığı faaliyette sermayeden ziyade şahsi mesai kavramı ön plana çıkmaktadır. Yani kişi, gelir elde edebilmek için şahsi olarak işinin başında bulunması veya takibini yapması veyahut mesleği için vakit ayırdıkça gelir edebilmelidir. Serbest meslek faaliyetinde kişinin gelirini oluşturan değişkenler arasında işinin başında bulunması veya işini doğrudan takip etmesi veyahut da mesleğini icra için ayırdığı vakit arttıkça geliri de artmalıdır. Örneğin, günde 5 saat özel muayenehanesinde çalışan bir doktor 1.500,00-TL gelir elde ediyor ve 8 saat çalışması durumunda 2.400,00-TL gelir elde ediyorsa, şahsi mesainin geliri oluşturan değişkenler arasında en büyük payı oluşturduğunu görürüz. Yani özetle, mesleğin icra edilme saati arttıkça elde edilen gelir de artırıyorsa, şahsi mesainin, mesleğin icrası için ortaya konulan sermayeden⁸⁵ daha önemli olduğunu anlarız.

2.3.2.2. İlmi veya Mesleki Bilgi veya İhtisasa Dayanması

İlmi, mesleki bilgi veya ihtisasa dayalı olan bir serbest meslek kazancında, kazancı elde eden kişi, alanında uzman olmalıdır. Bu kazancı elden eden kişinin sermayesi esas itibariyle bilgidir ve bu bilgi uzmanlık derecesinde yer almalıdır. Bu nedenle, doktorluk, avukatlık, müşavirlik gibi meslekler serbest meslek kazançlarına uygun olan mesleklerdir.

⁸⁴ TDK, Güncel Türkçe Sözlük, <http://sozluk.gov.tr/> (Çevrimiçi:05.06.2018)

⁸⁵ Bir doktor için mesleğini icra etmesi için kullandığı stetoskop, önlük ve bazı medikal alet edevat, o doktorun fiziksel sermayesi sayılabilir.

Bir başka anlatımla, bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak tanımlanabilmesi için mesleki bilgi elzemdir. Gelir vergisi kanunlarımızın tamamında serbest meslek faaliyeti tanımlarken ilmi ya da mesleki bilgi ya da ihtisasa dayalı olma şartı yer almaktadır. Mesleki bilgi olmadan, sadece emek ve sermaye kavramlarının bulunduğu bir faaliyeti serbest meslek faaliyeti olarak tanımlamak doğru olmayacağından, bu koşulları taşımayan bir kazanç serbest meslek faaliyeti olarak tanımlanamayacaktır.

2.3.2.3. Ticari Mahiyette Olmaması

Vergi kanunlarımızda, ticari faaliyetin tam olarak tanımı yapılmamıştır, buna rağmen bir kısım sınırlar çizilerek nelerin ticari faaliyet sayıldığı 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda tadadi olarak sayılmış ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda da ticari işletmeden kastın ne olduğu belirtilmiştir. Bu kapsamda burada, serbest meslek faaliyetinin ticari faaliyetten hangi yönlerden farklı olduğuna dair açıklamalar yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu açısından ticari kazanç 37. madde de şöyle düzenlenmiştir :

“Ticari kazancın tarifi:

Madde 37 – Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılır:

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden
2. Coberlik işlerinden;
3. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;
4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;

5. **(Değişik: 19.2.1963- 202/17 Md.)** Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;

6. **(Değişik: 19/2/1963- 202/17 Md.)** Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar.

7. **(Ek: 9/4/2003-4842/4 Md.)** Dış protezciliğinden elde edilen kazançlar.’’

Gelir Vergisi Kanunu açısından görüleceği üzere, ticari kazancın tanımı net bir şekilde yapılmamış ancak nelerin ticari kazanç sayılacağı hususu sıralanmıştır.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun⁸⁶ 11/1. maddesinde ‘‘Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir.’’ denilerek, ticari işletmenin niteliği belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan hükümler birlikte değerlendirildiğinde ticari faaliyetin bulunduğundan bahsedebilmek için aşağıdaki şartların varlığı aranır:⁸⁷

- a) Emek ve sermayenin birlikte kullanımına dayalı olmalıdır,
- b) Devamlılık arz etmelidir,
- c) Faaliyet bir organizasyon dahilinde yapılmalı,
- d) Faaliyet gösteren müessese, ticari ve sınai⁸⁸ bir müessese şekil ve mahiyetinde olmalıdır.

Dolayısıyla bir serbest meslek faaliyetinin ticari kazançtan farkları yukarıda belirtilen özelliklerinin bulunmaması yönüyle dikkate alınabilir.

⁸⁶ 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸⁷ Doğan Şenyüz, Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, **Türk Vergi Sistemi**, 13.Baskı, Bursa, Ekin Yayıncılık, 2016, s. 13

⁸⁸ Sınai faaliyetin ise bir üretim faaliyeti olduğu kabul edilmektedir.

Yukarıdaki açıklamalardan da görüleceği üzere, bir ticari kazancın varlığından bahsedebilmek için sermayenin hakim unsur olması ve işlerin ticari mahiyete uygun olarak bir organizasyon dahilinde yapılması gerekir. Organizasyondan kasıt ise, ticari işletmelerde sıklıkla görülen işçi çalıştırılması, depo-şube gibi işyerine bağlı kısımların bulunmasıdır. Serbest meslek kazancında da sermaye ve organizasyon bulunabilmesine rağmen burada hakim unsur ilmi, mesleki bilgi ya da ihtisaslaşmadır.⁸⁹

Dolayısıyla bir vergi mükellefi hem ticari kazanç hem de serbest meslek faaliyetinden kazanç elde ediyor olabilir. Buradaki ayrım kazancın elde edilmesindeki hakim unsurun tespitinde yer almaktadır. Bu konuyla ilgili olarak 221 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde⁹⁰

“... GVK'nın 66. Maddesinde serbest meslek faaliyetinin yanında başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği belirlenmiştir. Dolayısıyla serbest meslek erbabı olan bir kimse aynı zamanda ticari kazanç sahibi veya ücretli de olabilir. Bu durum onun serbest meslek erbabı olma niteliğini değiştirmez.” Açıklamasına yer verilmiştir.

Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özeltede⁹¹ ise;

“Ticari kazanç, esas itibariyle sermaye-emek karışımı bir kaynağa bağlı olarak doğmaktadır. Bu kaynağa bağlı olarak ve devamlı bir organizasyon çerçevesinde yapılan 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 kazançta ait esas ve hükümlere tabi olur.” Denilmiştir.

Yapılan açıklamalar ve özelteler dikkate alındığında, ticari faaliyette emek-sermaye ortaklığında sermayenin daha ön planda olmasına karşılık, serbest meslek

⁸⁹ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2018, s.219

⁹⁰ 19.02.1999 Tarih ve 23616 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁹¹ GİB, Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığının 05.08.2013 tarih ve 73903997-120[65-2013/1]-152 sayılı özeltesi, www.gib.gov.tr/ozelteler (Çevrimiçi:10.07.2018)

kazancında mesleki bilgi içeren emeğin sermayeden daha ağır bastığı göze çarpmaktadır.

2.3.2.4. İşverene Tabi Olunmaması

İşveren , 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 62. maddesine göre ; *“İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dâhilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir”* tanımlanmıştır.

Tanımdan da görüleceği üzere, işverenden bahsedilmek için bir hizmet erbabının bir hizmet sözleşmesi ile kendisini işe alana bağlı bir şekilde çalışması gerekmektedir. Burada bağlılıktan kasıt, işverenin belirlediği mesai saatlerine uyma, haftalık izin veya tatil günlerinde işe ara verme, kendisine talim edilen iş akışı planına uyma gibi işverenin emir ve talimatları doğrultusunda çalışarak, karşılığında ücret alınmasıdır. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 61. maddesinde *“Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve Para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.” Şeklinde ücretin tanımı yapılmıştır.

Ancak serbest meslek kazançlarında, herhangi bir işverene bağlılık şartı aranmaz, kişi kendi kazancı için çalışır, bir başkasına karşı sorumluluk sahibi olmaz. Bu şartlar dâhilinde elde edilen kazanç serbest meslek kazancı iken, bunun dışındaki durumlarda bir işverene bağlılık varsa elde edilen kazanç ücret kazancı olarak değerlendirilir.

a) Serbest Meslek Faaliyetinin Şahsi Sorumluluk Altında Kendi Nam ve Hesabına Yapılması

Şahsi sorumluluk, faaliyeti yürüten kişinin bir başkasının emir ve talimatlarına uyma zorunluluğu olmama anlamına geldiği gibi, yürütülen faaliyetin olumlu ya da olumsuz her türlü sonucuna muhatap olma ya da katlanma anlamlarına da gelir. Yani faaliyet sonucu ortaya çıkacak her tür risk ve kazançtan bizzat faaliyeti yürüten kişi sorumludur. Örneğin, bir serbest meslek erbabının, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun hükümlerini ihlal etmesi durumunda karşılaşılabilecek vergi ziyayı cezasından bizzat kendisi sorumludur. Bir başka açıdan, faaliyet dönemi sonucunda ortaya çıkan ödenmesi gereken gelir vergisi serbest meslek erbabının adına tahakkuk eder, ödenmemesi durumunda yaptırımlar serbest meslek erbabı adına uygulanır.

Serbest meslek kazancı esas itibarıyla şahıslar tarafından icra edilir. Ancak bazı durumlarda tüzel kişilerinde serbest meslek kazançları elde etmeleri mümkündür. Örneğin kanuni veya iş merkezi yabancı bir ülkede olan tüzel kişiler, vergi mevzuatımızda dar mükellef kurum olarak adlandırılırlar. Bu türden kurumların kendi ülkeleri dışında serbest meslek faaliyeti hizmeti vermeleri ancak bir çalışanları vasıtasıyla olmaktadır. Örneğin, merkezi yurtdışında bulunan Microsoft şirketinin, ülkemizde müşterilerine bilgisayar yazılımındaki arızaların giderilmesi hizmetini vermesi ancak teknik elemanları vasıtasıyla mümkün olur. Bu durumda bu türden işlerle uğraşan teknik elemanın yaptığı iş ilmi ve mesleki faaliyet kapsamındadır. Bu durumda Microsoft şirketi, teknik elemanı vasıtasıyla serbest meslek kazancı elde etmektedir.

2.4. Serbest Meslek Erbabı

GVK'nın 66. maddesinde Serbest Meslek Erbabı başlıklı madde de şöyle denilmiştir:

“Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez.

Bu maddenin uygulanmasında:

1. *Gümrük Komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar;*

2. *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.*

3. *Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;*

4. **(Ek: 22/7/1998- 4369/36 md., Değişik:9/4/2003-4842/6 Md.)** *Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticarî ve meslekî işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;*

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

Bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar. ''

Kanun koyucu, serbest meslek erbabını tanımlarken bu faaliyetin mutat meslek halinde icra edilmesini şart koşmuştur. Burada, akla mutat meslek halinde icra etmenin ne olduğu gelmektedir. Mutat kelimesi, TDK'da ' *alşılmış, alşılan* ' anlamına gelse de⁹² vergi mevzuatı açısından daha kapsamlı bir anlam taşımaktadır. şöyle ki, mutat meslek halinde icra etme, bir kişinin hayatını idame ettirmesi için gerekli olan kazancı sağladığı meslek, yaptığı iş, uğraşı anlamlarına gelmektedir. Bu durumda kişinin esas işi icra ettiği serbest meslek faaliyetidir. Bu faaliyet yanında başka bir işle uğraşıyor olması da kişinin mutat meslek halinde icra ettiği faaliyet nedeniyle kazanmış olduğu serbest meslek erbabı vasfını değiştirmeyecektir. Örneğin, kendi muayenehanesinde

⁹² TDK, <http://sozluk.gov.tr/> (Çevrimiçi:12.07.2018)

doktorluk mesleğini icra eden bir serbest meslek erbabı aynı zamanda, ücretli olarak bir başka şirkette çalışıyor olabilir ya da ticari kazanç getiren bir işle de iştigal edebilir. Ancak bu durumlar, kişinin serbest meslek erbabı olduğu ve bu faaliyet dolayısıyla vergilendirilmesi gerektiği gerçeğini değiştirmez.

5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda serbest meslek faaliyetini mutat meslek olarak ifa etmeyenlerin serbest meslek erbabı sayılmayacakları yer almaktaydı. Bu durum ise Kanunun bu tabiri açısından bir anlaşmazlık olup esas iştigal konusu serbest meslek faaliyeti olmayıpta serbest meslek faaliyetini icra edenlerin gelirinin vergilendirme dışı bırakılmasına yol açmaktaydı. Nitekim bu durum 193 Sayılı GVK'nın gerekçesinde de kanunun umumi esaslarına aykırı olduğu dile getirilmiştir. Bu nedenle, 193 Sayılı GVK da daha açık ve anlaşılır bir tabirle serbest meslek erbabının kimler olduğu belirtilmiştir.

Serbest meslek erbabı olarak yukarıda sayılanlar dışında doktor, avukat, mimar vb. gibi kişiler örnek verilebilir.

2.5. Serbest Meslek Faaliyetinde Kazancın Elde Edilmesi

193 Sayılı GVK'nın 67. maddesinde *“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.*

Müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazanca ilave edilir.

(Ek: 24/12/1980- 2361/46 Md.) *Amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesine göre hesaplanan müspet fark kazanca eklenir.*

Vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar kazanç sayılmaz.

(Değişik: 19/2/1963- 202/32 Md.) Serbest meslek erbabı, mesleki kazançlarını Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tuttıkları "Serbest meslek kazanç defteri" ne istinaden tespit ederler. (...)

65 inci maddenin son fıkrasında yazılı şirketler de mesleki kazançlarını "Serbest meslek kazanç defteri" üzerinden tespit ederler. Bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttıkları defterler serbest meslek kazancı defteri yerine geçer.

Serbest meslek erbabı için:

1- Ittıla hâsıl etmeleri kaydıyla, namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması;

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

Tahsil hükmündedir.

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

(Ek: 19/2/1963- 202/32 Md.) Biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabı diledikleri takdirde, bilet bedelleri tutarından, bu bedellere dâhil resimler düşüldükten sonra kalan miktarın yarısı safi kazanç sayılmak suretiyle vergilendirilirler. ‘ ’ denilmiştir.

Buna göre, serbest meslek faaliyetinde kazancın elde edilmesinden bahsedilebilmesi için en önemli kavram tahsil edilme kavramıdır. Yapılan serbest meslek faaliyeti için GVK açısından vergilendirilmenin yapılabilmesi için, bu faaliyeti icra eden tarafından, serbest meslek faaliyeti karşılığında alınan para, ayın ya da para ile temsil edilebilen bir menfaat olması ve bu menfaatin tahsil ya da tahsil sayılan haller neticesinde elde edilmesi gerekmektedir. Serbest meslek erbabının vermiş olduğu hizmet karşılığında yukarıda sayılan türden maddi ya da maddi bir kıymet biçilebilen gayri maddi bir menfaat elde etmesi tahsilin gerçekleştiğini göstermektedir.

Dolayısıyla serbest meslek erbabı için tahsil etme kavramı yoksa GVK açısından da vergilendirme olmayacaktır.

2.5.1. Tahsilat Kavramı

Tahsilat, bir faaliyet karşılığında elde edilen para veya para ile temsil edilebilen bir menfaat üzerinde; tasarruf edilebilmesi, hak iddia edilebilmesi, mal varlığına dâhil olması gibi anlamlara karşılık gelir.⁹³ Dolayısıyla, serbest meslek faaliyetinde vergiyi doğuran olay, tahsil esasına bağlanmıştır.

GVK'nın 67. maddesine göre tahsil çeşitlerinin nakden, aynen ve para ile temsil edilebilen menfaat sağlanması şeklinde tahsilat olduğu anlaşılmaktadır.

2.5.2. Tahsilat Türleri

GVK uygulamasında tahsilat olarak değerlendirilerek kazanç kapsamında dikkate alınan tahsilat türleri aşağıda yer almaktadır.

2.5.2.1. Nakden Tahsilat

Verilen bir hizmet karşılığında para alınması nakden tahsilat anlamına gelir. Alınan para Türk Parası cinsinden olabileceği gibi yabancı para cinsinden (döviz) de olabilir. Şayet yabancı para cinsinden bir tahsilat yapılmışsa GVK 'nın 67. maddesine göre borsa rayici ile borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrileceği belirtilmektedir. Rayiç bedelden kasıt ise 213 Sayılı VUK' un Mükerrer 266. maddesine göre *bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeri* anlamına gelmektedir.

2.5.2.2. Aynen Tahsilat

Aynen tahsilat, para dışındaki iktisadi kıymetler türünden alınan ödemelerdir. Örneğin, verilen hizmet karşılığında gayrimenkul, hisse senedi, araç gibi iktisadi kıymet alınması aynen tahsilat sayılmaktadır.

⁹³ İmdat Türkay, **Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2016, s.37

Aynen tahsilatın parasal olarak tutarının belirlenmesi işlemi ya mahkemeler yoluyla ya da 213 Sayılı VUK ‘a göre re ‘sen takdir yetkisine sahip olanlarca yapılır. Bu mercilerce yapılan değer biçme işlemi, değeri biçilecek/takdir edilecek iktisadi kıymetin satılması durumunda emsaline nazaran haiz olacağı değer göz önüne alınır. Buna emsal bedel yoluyla takdir denilmektedir.⁹⁴

2.5.2.3. Menfaat Sağlanması Yoluyla Yapılan Tahsilat

Bir serbest meslek erbabına yaptığı hizmet karşılığında menfaat sağlanması yoluyla ödeme yapılması, para veya para cinsinden bir iktisadi kıymet dışında bir hak verilmesi, yarar sağlanması olarak anlaşılabılır. Örneğin, ücretsiz olarak futbol maçları için kombine bilet verilmesi, özel üyelik gereken bir kulübe üyelik verilmesi gibi durumlar bu yararlar örnek olarak gösterilebilir.

Menfaat sağlanması yoluyla yapılan tahsilatlarda da sağlanan menfaatin vergisel anlamda değerinin ne olduğuna dair tespitler 213 sayılı VUK’un 267. maddesinde yer aldığı gibi, emsal bedel ile yapılmaktadır. Emsal bedel kavramı ile yararlanılan menfaatin piyasa fiyatının ne kadar olduğu takdire yetkili olanlar tarafından çeşitli araştırmalarla tespit edilmektedir.

2.5.2.4. Geçmiş ve Gelecek Yıllara Ait Tahsilat

Serbest meslek erbapları için verilen hizmet karşılığında ödeme hemen alınamayabilir. Örneğin yıllar süren bir dava da avukata yapılacak vekâlet ücreti ödemesi dava nihayetinde vekili tarafından ilerleyen yıllarda yapılabileceği gibi, bu ödemenin peşinen yapılması da mümkündür. Bu tür durumlarda vergilendirmenin nasıl olacağı ise 193 Sayılı GVK’nın 67. maddesinde belirtilmektedir. Buna göre serbest meslek kazancının elde edilmesinin tahsil esasına bağlı olması nedeniyle, ödemenin alındığı yılın geliri olarak vergilendirme yapılacaktır. Örneğin, Avukat Bay A, 2014-2015-2016 yıllarına ait süregelen bir davanın 2018 hesap döneminde sona ermesi ve davanın mükellef kurum B lehine neticelendiğini varsayalım. Avukata, 2018 hesap döneminde yapılan 150.000,00-TL lik ödeme Avukat Bay A tarafından 2018 takvim yılı geliri olarak beyan edilecektir. Aynı örnekte Avukat Bay A’ ya 2020 yılına

⁹⁴ 213 Sayılı VUK ‘un 267. Maddesinde Emsal Bedel takdirine yönelik yöntemler belirtilmiştir.

ait olan bir ödeme de yapılmış olsaydı bu ödeme 2020 yılına ait vergilendirme dönemi için dikkate alınacaktı.

2.6. Mesleki Teşekküllerce Belirlenen Asgari Ücret Tarifesi Durumunda Tahsilatlar

193 Sayılı GVK'nın serbest meslek kazancının vergilendirilmesine yönelik hükümlerinde, bir serbest meslek erbabının bağlı olduğu mesleki teşekküllerce belirlenen ücret tarifesiinden daha düşük bir tutar karşılığında hizmet verilemeyeceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Mesleki teşekküllerden kasıt örneğin bir doktor için Türk Tabipler Birliği, bir avukat için Türkiye Barolar Birliği'dir. Her ne kadar mezkûr teşekküller her yıl için asgari ücret tarifesi yayınlasalar da serbest meslek kazancında vergiyi doğuran olay GVK açısından tahsil esasına bağlı olduğundan, tarifelerde yer alan ücret tutarları dikkate alınmayabilir. Bu tarifelerde yer alan tutarlardan daha düşük bir tutar alınması durumunda, serbest meslek erbabının kayıtlı olduğu teşekkülü tarafından disiplin cezasına çarptırılması söz konusu olsa da vergilendirilecek tutar bu tarifede belirtilen tutar değil, tahsil edilen tutardır.

Örneğin, Avukat Bay A, müvekkilinden bir miras davası karşılığında 5.000,00-TL hizmet bedeli almış olsun. İlgili yıl için, Türkiye Barolar Birliği'nce yayınlanan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesinde miras davaları için belirlenen asgari hizmet bedeli 10.000,00-TL olsun. Bu durumda, Avukat Bay A 'nın 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu açısından vergilendirilecek geliri 5.000,00-TL olacaktır.

2.7. Serbest Meslek Erbabının Tutacağı Defter ve Düzenleyeceği Belgeler

213 Sayılı VUK'un 172. maddesinde serbest meslek erbabına defter tutma mecburiyeti getirilmiş olup aynı Kanunun 210. maddesinde de serbest meslek erbabının serbest meslek kazanç defteri tutacağı belirtilmiştir. 193 Sayılı GVK 'nın 67. maddesinde de yaptıkları faaliyet serbest meslek kazancı sayılan şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterlerin serbest meslek kazanç defteri yerine geçeceği belirtilmiştir.

213 Sayılı VUK' un 236. maddesine göre serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir. Düzenlenen ya da alınan bu türden belgelerin yapılan işlemin gerçekliğini ispat etmeleri ve sahibi lehine ya da aleyhine delil niteliğinde olma özelliği bulunmaktadır.⁹⁵

Aynı zamanda serbest meslek erbabına yönelik yapılacak bir vergi incelemesinde, mükellefler tarafından bu yasal defter ve belgeler vergi inceleme elemanlarına ya da Mali İdare'ye⁹⁶ sunulacaktır.

Defter ve belgeler, mükellefin verdiği beyanların dayanağı olması açısından önemli bir yere sahiptir.

Maliye Bakanlığı tarafından 17.12.2017 tarihinde yayımlanan 486 Seri No'lu VUK GT ile serbest meslek faaliyeti yürüten mükellefler 01.01.2018 tarihinden itibaren kayıtlarını elektronik ortamda tutacaklardır. Söz konusu mükelleflerden defter tutmak zorunda olanların defterlerinin bu kayıtlardan hareketle elektronik ortamda oluşturulması ve saklanması, vergi beyannamesi, bildirim ve dilekçelerin elektronik ortamda verilebilmesi ile elektronik ortamda belge düzenlenebilmesi amaçlandığı belirtilmiştir.

Bu uygulama Defter Beyan Sistemi olarak adlandırılmış olup, adı geçen Tebliğe göre bu sistemin amacının vergisel ve ticari işlemlerin elektronik ortamda kayıt altına alınması, kayıtlardan hareketle defter ve beyannamelerin elektronik olarak oluşturulması ve muhafaza edilmesi, bu sayede yükümlülüklerle ilişkin bürokratik işlemlerin ve uyum maliyetlerinin azaltılması, kayıt dışı ekonomi ile etkin bir şekilde mücadele edilmesi ve vergiye gönüllü uyum seviyelerinin artırılması olduğu belirtilmiştir.

⁹⁵ Defterlerin sahibi lehine ya da aleyhine delil olması kavramı HMK nın 222. Maddesinde yer almaktadır.

⁹⁶ Çalışmada yer alan Mali İdare kavramı ile Türkiye için Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı), diğer ülkeler için ise ülkelerin vergi politikalarının yürütülmesinde doğrudan ya da dolaylı olarak görev alan kurum ya da kuruluşlar kastedilmektedir.

2.8. Serbest Meslek Kazancının Tespiti

193 Sayılı GVK'nın 67. maddesinde serbest meslek kazancının tespitine dair hükümler yer almaktadır. Buna 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.

Müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazançta ilave edilir.

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanununun 328 'inci maddesine göre hesaplanan müspet fark kazançta eklenir.

Vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar kazanç sayılmaz.

Serbest meslek erbabı için:

1- İttıla hâsıl etmeleri kaydıyla, namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması;

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

Tahsil hükmündedir.

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

Biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabı diledikleri takdirde, bilet bedelleri tutarından, bu bedellere dâhil resimler

düşüldükten sonra kalan miktarın yarısı safi kazanç sayılmak suretiyle vergilendirilirler.’’

Serbest meslek erbabında tahsil edilen kazancın vergilendirilmesi esas olduğuna göre, bu kazançların neler olabileceğine yönelik olarak bu maddede belirlemeler yapılmıştır. Bazı hususların açıkça sayılması da oluşabilecek ihtilafları giderme adına yapılmıştır. Örneğin, bir serbest meslek erbabının ekspertiz yapma maksadıyla müvekkilinden yaptığı tahsilat sadece bu alanda kullanılmak üzere vergilendirme dışında bırakılan bir tahsilattır. Farklı bir örnekle, müvekkilden bilirkişilik yapma maksadıyla alınan bir ödeme sadece bu alanda kullanıldıysa serbest meslek erbabı açısından vergilendirilecek bir gelir sayılmaz.

Bu kazanç türünde vergilendirme her ne kadar tahsil esasına dayanmaktaysa da bu durum, serbest meslek erbabının bizzatı nakden ödeme yapılmasını gerektirmez. Avukatın, müvekkilin kendi hesabına para yatırdığını öğrenmesi de tahsilat sayılmaktadır. Kanun maddesinden tahsilat kavramının, kazanç üzerinde hukuki ve fiili tasarruf edebilme hakkının doğduğu her durumun kastedildiği anlaşılmaktadır.

Vergi tekniği açısından ise, bir gelir unsurunda kazancın elde edilmesi ya tahakkuk esasıyla ya da tahsil esasıyla belirlenir. Tahakkuk esası gözetilen bir kazançta istenebilir olma, alacak ya da borcun doğması anlamlarında kullanılırken, tahsil etme ise fiili olarak tasarrufta bulunabilme anlamına gelir.⁹⁷

Serbest meslek kazançlarında kazancın elde edilmesi tahsil esasına bağlanmış olduğundan, bir giderin kanunen kabul edilebilir gider olarak kabul edilebilmesi için mutlaka ödenmiş olması gerekir. Bu nedenle 193 Sayılı GVK ‘nın 68. maddesi de ‘‘Mesleki Giderler’’ başlığı adı altında sayılan giderler, mesleki kazancın tespitinde ödenme şartına bağlanmıştır.

⁹⁷Salih Özel, **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay,** <https://www.ozdogrular.com/v1/content/view/15783/> (Çevrimiçi:25.06.2019)

Sayılan giderlerin ortak özelliği, mesleki kazancın elde edilmesiyle doğrudan ilgili olduğuna şüphe duyulmayan giderlerdir.⁹⁸

Bu maddeye göre;

Serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasılatından indirilir:

1. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (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.)

Genel giderden kastın ne olduğu Kanun lafzından anlaşılmamaktadır. Burada mesleki kazancın elde edilmesi için yapılması gerekli/zorunlu giderler anlaşılmalıdır. Nitekim Danıştay'ın da birçok kararında, yapılan bir giderin kanunen kabul edilebilir olması için o giderin yapılmadığında gelirin elde edilemeyecek olmasının gerektiği bir başka deyişle zorunlu olması gerektiği belirtilmiştir.⁹⁹

Kanunda kazancın tespitinde indirilecek genel giderlerin tanımının yapılmaması ya da gelirin elde edilmesi veya devam ettirilmesi dışında bir ölçü getirilmemesi bu giderlerin özelliği nedeniyledir. Genel giderler esas olarak işin büyüklüğüne, müşterilerin sayısı ve büyüklüğüne, müşterilerle olan ilişkilere ve benzeri özelliklere bağlı olarak değişebilecek giderlerdir. Bir gider, bir mükellef için kabul edilebilirken, bir başka mükellef için gereksiz ve kabul edilemez olabilir.¹⁰⁰

⁹⁸ Recep Bıyık, Aydın Kıratlı, **Giderler ve İndirimler** (Güncellenmiş 6. Baskı), İstanbul, Price Water House Coopers, 2010, s.556

⁹⁹Danıştay 3. Daire, E: 1994/2401, K: 1995/3092;

<http://www.basarmevzuat.com/dustur/danistay/gvk/95-3092.htm> (Çevrimiçi: 25.07.2018); DVDDK E:2000/304, K:2001/56, [https://legalbank.net/belge/d-vddk-e-2000-304-k-2001-56-t-09-02-2001-danistay-vergi-dava-daireleri-kurulu-karari/623332/\(Çevrimiçi 25.07.2018\)](https://legalbank.net/belge/d-vddk-e-2000-304-k-2001-56-t-09-02-2001-danistay-vergi-dava-daireleri-kurulu-karari/623332/(Çevrimiçi 25.07.2018))

¹⁰⁰ Bıyık, Kıratlı, **a.g.e.**, s.556

2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatındaki iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye'de kâin sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile Resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılımları halinde geri alınan giyim eşyası,

İşveren tarafından işçi adına ödenen sigorta primi, iâşe ve ibate (barınma), ilaç giderleri gibi giderler, işçinin brüt ücreti arasında yer alacak şekilde indirim konusu yapılabilir. Bu türden giderler günümüzde temel ihtiyaç olarak görüldüğünden, Kanunda özellikle bunların belirtilmesi sosyal devlet anlayışının bir parçasıdır.

3. Mesleki faaliyette ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla)

Bazı durumlarda, serbest meslek erbabının bir başka ilde ya da ülkede katılmak zorunda olduğu davalar ya da zorunlu haller olabilir. Bu türden giderler, makul ve seyahat süresiyle mütenasip olmak koşuluyla indirim konusu yapılabilir. Örneğin, bir avukatın Amerika Birleşik Devletleri'nde katılmak zorunda olduğu bir dava nedeniyle ödediği uçak bileti, dava süresince kaldığı otel masrafı gibi masraflar indirimine konu olur. Ancak, aynı avukatın tarifeli uçak yerine özel jetle gitmesi, 2 günlük dava süresi varken 10 günlük bir otel masrafı yapması durumunda Mali İdare tarafından giderlerin indirimindeki ölçülülük ilkesine aykırı davranıldığı düşünülmektedir.

4. Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dâhil taşınmazlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortismanlara tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328'inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dâhil).

Serbest meslek erbabının mesleğini icra ederken kullanmak zorunda olduğu alet ve edevata yönelik harcamalar ve ayırdığı amortismanlar da indirim konusu yapılabilir. Ancak burada dikkat çeken husus, bu alet ve edevatın serbest meslek erbabınca işletmesinin envanterine kaydetmesi gerekliliğidir.

5. Kiralanan veya envantere dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri.

Serbest meslek kazancının tespitinde, serbest meslek erbabınca işletme envanterine dâhil olan ve bu iş için kullanılan taşıtların bakım, onarım, akaryakıt gibi giderleri de indirim konusu yapılmaktadır.

6. Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller.

Serbest meslek erbabının mesleki bilgi ve görgüsünü artırmak amacıyla satın aldığı mesleki yayınlar için ödediği bedeller gider yazılabilmektedir. Örneğin bir tıp doktorunun aylık abonelik kapsamında Tıp Dünyası isimli dergiye ödediği bedel indirilebilecek gider olarak değerlendirilir.

7. Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri.

Mesleki faaliyetin yürütülmesi adına bir başka kişiden uzman olduğu alanla ilgili hizmet alınabilir, örneğin bir pratisyen diş hekimi, bazı hastaları için kendisinin uzman olmadığı alanlarda, örneğin ortodonti konusunda uzman başka bir hekimden hizmet satın alabilir.

8. Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar.

Yasal bir zorunluluk olmaksızın, mesleki teşekkül niteliğinde olmayan, serbest meslek erbabının kendi aralarında kurmuş oldukları dernek, vakıf veya birliklere katılma masrafı veya başka bir ad altında yaptıkları ödemeler gider kabul edilmez.¹⁰¹ Bu nedenle öncelikle bu türden ödemelerin zorunluluk kapsamında olması gerekmektedir. Örneğin, Avukat Bay B' nin Genç Avukatlar Derneği isimli teşekküle ödediği yıllık aidat indirim konusu yapılamazken, Türkiye Barolar Birliği'ne yaptığı zorunlu aidat ödemesi gider yapılabilir.

Önceki Gelir Vergisi Kanunu'nda (5421 Sayılı Kanun) mesleki teşekküle ödenen aidatın üst sınırı safi kazancın %5 ile sınırlandırılmışken, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda mesleki teşekküle ödenen aidat için üst sınır bulunmamaktadır.

¹⁰¹ Bıyık, Kıratlı, **a.g.e.**, s.568

9. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar.

Serbest meslek erbabının kendi faaliyetiyle ilgili reklamının yapılması karşılığında ödediği vergiler ve işyeriyle ilgili ödediği emlak vergisi gibi aynı vergi ve harçlar indirim konusu yapılabilir.

10. Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar.

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

Burada belirtilen tazminatların gider kaydedilebilmesinin serbest meslek erbabının suçuna istinaden olmaması gerekmektedir. Örneğin, bir avukatın başka bir avukata mesleki faaliyet esnasında yaptığı hakaret karşılığında ödemiş olduğu tazminat mesleki faaliyetle ilgili olmadığı ve avukatın şahsi kusuru neticesinde olduğu için gider kaydedilemez. Bir doktorun ameliyat esnasında tüm özverisine rağmen hastada kalıcı bir hasar bırakılmasına neden olduğu ve açılan davanın aleyhine sonuçlandığı bir durumda, doktorun ödediği tazminat kanun emrine istinaden ödenen bir gider olduğundan indirim konusu yapılabilir.

2.9. Gelir Vergisinden İstisna Edilen Serbest Meslek Kazançları

Bazı serbest meslek kazançları gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bunlar; 193 Sayılı GVK'da hem de 5421 Sayılı Kanun'un 18. maddesinde sayılan Telif Kazançları İstisnası, 193 Sayılı GVK'nın Mükerrer 20.Maddesinde belirtilen Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası ve 30. madde de sayılan Sergi ve Panayır İstisnasıdır.

Bir gelirin Kanun Koyucu tarafından istisna kapsamına alınması, istisna kapsamına giren gelir unsurlarının teşvik edilmesi esasına dayanır. Teşvik edilen gelir unsurlarından vergi alınmaması değişik amaçlara hizmet etmektedir. Örneğin; telif hakları kazancına yönelik uygulanan gelir vergisi istisnası kişileri bilimsel yayın yapmaya teşvik ederek ülkenin eğitim düzeyinin gelişmesine katkı sağlar. Bir başka

örnek kanuni veya iş merkezi yurtdışında bulunarak dar mükellef olarak nitelendirilen mükelleflerin sergi ve panayır istisnası kapsamında bu yerlerde serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen kazançların istisna edilmesi ülkemizin tanıtımına ve yatırım ortamının gelişmesine katkı sağlamaktadır. Özetlemek gerekirse, Devlet geçici bir süreliğine gelirini gelecekte tahsil etme maksadıyla ertelemektedir.

Bu türden istisnalar, belli faaliyetleri teşvik anlamına geldiğinden, vergilendirmenin sadece mali amaçlar kapsamında yapılmadığının göstergesi olarak dikkat çekmektedir.

Aşağıda gelir vergisinden istisna edilen kazançlar yer almaktadır.

2.9.1. Telif Kazançları İstisnası

193 Sayılı GVK'nın 18. maddesine göre;

“Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının;

1. Şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak,

2. Kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak,

3. Bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri kazançlar,”

Gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Kanunun bu maddesinde yer alan telif kazançları istisnası, beşerî sermayeyi parasal sermayeye karşı korumak amacıyla getirilmiş bir istisnadır. Kanun koyucunun buradaki amacının bu türden gelirleri elde eden serbest meslek faaliyetini teşvik etmek, parasal sermayeye göre beşerî sermaye ile elde edilen gelirin daha büyük zorluklar

taşıdığı düşünülerek beşerî sermayeye pozitif ayrımcılık yapmak olduğu söylenebilir. Çünkü beşerî sermaye ile üretilen bir değer parasal sermaye ile üretilen bir değere istinaden daha kısıtlı imkânlarla meydana gelir. Bu durum ayrıca vergide adalet kavramı kapsamında mali güce göre vergi alınması kapsamında değerlendirilebilir.

2.9.2. Genç Girişimlerde Kazanç İstisnası

193 Sayılı GVK'nın mükerrer 20. maddesinde "Genç Girişimlerde Kazanç İstisnası" düzenlenmiştir. Bu istisna ile şartları taşıyan gençleri ekonomik değer üretmeye teşvik etmek amaçlanmıştır. Nitekim bu durum madde gerekçesinde, "ekonomik büyüme ve kalkınmanın itici gücü, yenilik ve yaratıcılığın en önemli kaynaklarından biri olan genç girişimcilere kazanç istisnası getirilmektedir." şeklinde savunulmuştur.¹⁰²

Buna göre;

"Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000,00 Türk lirasına kadar olan kısmı, aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden müstesnadır.

1. İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması,

2. Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırmak ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozmaz.),

3. Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması hâlinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,

¹⁰² 6663 Sayılı Kanun Gerekçesi, http://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?_adf.ctrl-state=cj9dm3lp2_4&pkanunlarno=193223&pkanunnumarasi=6663, (Çevrimiçi:26.07.2018)

4. *Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hâli hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması,*

5. *Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.*''
Şeklindedir.

Yukarıda sayılan 5 şartın birlikte gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

Bu türden bir istisna ile Kanun Koyucu, ticari, zirai ve mesleki faaliyete erken yaşlarda başlamayı teşvik ederek, bilfiil kendi işiyle meşgul olunarak bu alanda uzmanlaşılması gibi sonuçları arzulamaktadır. Kanun gerekçesinde de yer alan bu neden ile vergilemenin mali amaçları içinde yer almayan ekonomik büyüme ve kalkınma hedeflenmiştir.

2.9.3. Sergi ve Panayır İstisnası

193 Sayılı GVK'nın 30. maddesinde de Sergi ve Panayır istisnası düzenlenmiştir. Buna göre;

Dar mükellefiyete tabi olanların, hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Kanuni veya iş merkezi Türkiye de bulunmayan mükellefler, vergi mevzuatımızda dar mükellef olarak adlandırılır.¹⁰³ Bu madde ile dar mükellef kapsamında yer alan mükelleflerin, ülkemizde açılan sergi ve panayırlarda elde ettikleri serbest meslek kazançlarına istisna getirilmiştir. Örneğin, TÜYAP Fuarında açılan Uluslararası Girişimcilik Fuarı kapsamında, merkezi İngiltere'de bulunan B Co. Şirketinin "Girişimcilik" konusunda vermiş olduğu bir panelden elde ettiği katılım ücretleri istisna kazanç olarak değerlendirilir.

¹⁰³ 193 Sayılı GVK Md.6

Bu türden kazançlarda uygulanan istisnaların, yabancı yatırımcıları teşvik amaçlı ülkeye davet etmek ve uluslararası vergilendirmede rekabet avantajı sağlamak maksadı taşıdığı söylenebilir.

2.10. Serbest Meslek Kazançlarının Beyanı ve Ödenmesi

193 Sayılı GVK'nın 85. maddesine göre, serbest meslek erbabları bir takvim yılındaki faaliyetleri sonucunda herhangi bir gelir elde etmemiş olsalar dâhil yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

Aynı Kanunun 92. maddesine göre bu beyanname, faaliyet dönemini takip eden yılın mart ayı başından sonuna kadar ilgili vergi dairesine verilir ve 117. maddeye göre de ödenmesi gereken bir vergi çıkarsa beyanname verilen yılın mart ayı sonuna kadar 1.taksidi, temmuz ayının sonuna dek 2. taksiti olmak üzere, iki eşit taksitte ödeme yapılır.

2.11. Serbest Meslek Kazançlarında Beyanname Üzerinden Yapılacak İndirimler

Beyanname üzerinden yapılacak indirimler, kazanç elde edilmesi durumunda yapılır. Yani bu türden indirimler için faaliyet sonucunda zarar edilmemiş olması şartı aranır. Yapılan indirimlerin üst sınırı ise elde edilen kazançtır. Sayılan indirimlerin tamamının düşülmesine karşın halen kazanç kaldıysa, vergi bu kalan değer üzerinden hesaplanır.

Bu türden indirimlerdeki maksat, mesleki kazancın aşındırılarak vergiden kaçınmaya yol açması değil, sosyal devlet ilkesi gereği bir kısım harcamaların gelir vergisi mükelleflerinin gelirlerinden indirim konusu yapılarak toplumun refahının artırılması adına devlet teşviki olmasıdır. Aşağıda bu türden giderlerin bazılarına yer verilmiştir. Bu giderlerden de anlaşılacağı üzere, kamu mali yönetiminde tek maksat kamu harcamalarının finanse edilmesi değildir. Bu maksatlardan bir tanesi de iş imkânları, eğitim düzeyi, veraset sonucu intikallere yönelik politikalar, vergi ve kamu

harcama politikaları gibi bazı faktörlere bağılı olarak gelir ve servet dağılımında etkinlik sağlamaktır.¹⁰⁴

Kazanç elde eden serbest meslek erbabı için beyanname üzerinden indirim konusu yapılacak indirimler 193 Sayılı GVK'nın 89. maddesinde belirtilmiştir. Bu indirimlerden bazıları şöyledir:

i. *Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (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 ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.)*

ii. *Beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları,*

iii. *Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen engellilerin beyan edilen gelirlerine, 31' inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim (Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı da yararlanır.)*

iv. *Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin %5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için %10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar.*

¹⁰⁴ Abdurrahman Akdoğan, **a.g.e.**, s.25

v. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı,

vi. Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı,

vii. 1.7.2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının yüzde 100'ü oranında korumalı işyeri indirimi.

Sayılan indirimlerin mükellef tarafından bir beyanname ile bildirilen kazanç olması durumunda indirim konusu yapılabileceğine dikkat edilmelidir. Bir vergilendirme döneminde zarar ile sonuçlanan faaliyet durumunda beyanname verilse dahi bu indirimlerden faydalanılamayacaktır.

2.12.Serbest Meslek Faaliyetlerinde Geçici Vergi

Geçici vergi uygulaması, vergi mükelleflerinin faaliyet dönemi sonucunu beklemeden, belli dönemler itibarıyla elde ettikleri kâr üzerinden Mali İdare'ye yapmış oldukları ödemedir. Geçici vergi uygulamasının temelinde, Mali İdare'nin paranın değerinin düşme ihtimaline karşı tedbir olarak, mükelleflerin 1 yıllık faaliyet sonuçlarını beklemeden erken ödeme yapmalarını sağlamak yatmaktadır.

Geçici vergiyi şu şekilde tanımlamak mümkündür. Geçici vergi; kazanç vergileri ile ilgili olarak, henüz vergileme dönemleri kapanmadan, cari dönemin kazanç vergisine (gelir veya kurumlar vergisi) mahsuben önceden hesaplanan ve tahsil edilen bir tür peşin vergidir. Geçici vergi bir tür peşin vergi olduğundan, ilgili dönem için hesaplanacak normal kazanç vergisinden (gelir veya kurumlar vergisi)

mahsup edilir. Mahsup edilemeyen geçici vergi kalırsa bu hiçbir zaman normal vergi şekline dönüşmez, mükellefe ret ve iade işlemine konu olur.¹⁰⁵

Geçici vergiye ilişkin yasal düzenleme 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanun'un Mükerrer 120. maddesinde yer almaktadır. Buna göre, serbest meslek erbapları 3'er aylık dönemler itibariyle¹⁰⁶ kazançlarını hesaplayacaklar ve kazançları üzerinden %15 oranında hesaplanan vergiyi, geçici vergi dönemini takip eden 2. ayın 14'üne kadar beyanname verip 17'si akşamına kadar ödemek zorundadırlar.

Geçici vergi dönemleri ve ödeme süreleri 115 Nolu VUK Sirkülerine¹⁰⁷ göre aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 2.4: Geçici Vergi Dönemleri ve Ödeme Zamanları

Dönem	Beyanname Verme Zamanı	Ödeme Zamanı
Ocak-Şubat-Mart	17 Mayıs	17 Mayıs
Nisan-Mayıs-Haziran	17 Ağustos	17 Ağustos
Temmuz-Ağustos-Eylül	17 Kasım	17 Kasım
Ekim-Kasım-Aralık	17 Şubat	17 Şubat

Kaynak: GİB, www.gib.gov.tr (Çevrimiçi:07.06.2019)

193 Sayılı GVK'nın Mükerrer 120. maddesinde geçici vergi uygulaması ile ilgili olarak önemli bir hususa dikkat çekilmiştir. Buna göre; 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.

¹⁰⁵ Mehmet Emin Akyol, Muzaffer Küçük, **Vergi ve Muhasebe Uygulamaları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2013, s.510

¹⁰⁶ Kanun lafzında 6 şar aylık kazanç olarak belirtilmiş olsa da 2000/1514 sayılı BKK ile 6 şar aylık yerine 3 er aylık dönem olarak uygulanmaktadır.

¹⁰⁷ GİB, 29.03.2019 Tarihli 115 Nolu VUK Sirküleri

Kanun lafzında yer alan %10'luk yanılma payı oranı, mükelleflerin lehine bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Mali İdare tarafından yapılan bir incelemede, mükellefin geçici vergi tutarını en fazla %10'luk bir tutarda eksik beyan etmesi durumunda, mükellef herhangi bir ceza ile karşılaşmayacaktır.

217 Seri Nolu Gelir Vergisi Tebliğine¹⁰⁸ göre, %10'luk yanılma payı beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanacaktır.

Örnek: Serbest meslek erbabı olarak muayenehane işleten Doktor (A), 2017 Yılı 2. Geçici Vergi Döneminde (Nisan-Mayıs-Haziran) vergiye tabi kazancının 300.000,00-TL olduğunu beyan etmiş ve bu tutar üzerinden hesaplanan geçici vergiyi 45.000,00-TL (=300.000X0,15) süresinde beyan edip ödemiştir.

Mükellef hakkında yapılan vergi incelemesinde, mükellefin kazancını 20.000-TL eksik beyan ettiği tespit edilmiştir. Buna göre hesaplamalar şöyle yapılacaktır:

Beyan Edilen Geçici Vergi Matrahı	300.000-TL
Hesaplanan Geçici Vergi	45.000-TL
Beyan Edilmesi Gereken Geçici Vergi Matrahı	320.000-TL
Beyan Edilmesi Gereken Geçici Verginin %10 u	32.000-TL
Kesilmesi Gereken Ceza	0-TL

Bu örnekte, eksik beyan edilen geçici vergi matrah tutarı, beyan edilmesi gereken geçici vergi matrah tutarının %10 unu aşmadığından (20.000-TL<32.000-TL) mükellef adına herhangi bir ceza uygulanmayacaktır.

Tablo 2.5: 2019 Takvim Yılında Serbest Meslek Kazançlarında Vergilendirme Oranları

18.000 TL'ye kadar	15%
40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası	20%
98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin	27%

¹⁰⁸ 27.12.1998 Tarih ve 23566 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

40.000 TL'si için 7.100 TL), fazlası	
98.000 TL'den fazlasının 98.000 TL'si için 22.760 TL, (ücret gelirlerinde	35%
148.000 TL'den fazlasının 148.000 TL'si için 36.260 TL), fazlası	

Kaynak: GİB, www.gib.gov.tr (Çevrimiçi:07.06.2019)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE VE TÜRKİYE’DE SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI VE ÖNERİLER

Bu bölümde, uluslararası vergilendirme de küreselleşmenin vergi politikalarına etkisinin serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesiyle bağlantısı; seçilmiş ülkelerin serbest meslek kazançları açısından vergilendirme sistemleri; belirtilen ülkelerle Türkiye’deki serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinin karşılaştırılması ve son olarak da öneriler üzerinde durulacaktır.

3.1. Küreselleşme ve Vergi Rekabetinin Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesiyle İlişkisi

Günümüzde dünyada meydana gelen ekonomik, sosyal, politik ve daha birçok alandaki değişim ve dönüşümü açıklayan faktörlerin başında küreselleşme gelmektedir. Küreselleşme üzerine tam ve net bir tanım vermek kolay olmasa da mal, hizmet ve sermayenin artan hareketliliği sonucunda sınır ötesi karşılıklı ekonomik bütünleşme ve ulusal ekonomilerin dünya piyasalarına dâhil olma sürecinde dünyanın farklı bölgelerinde yaşayan toplum ve devletler arasındaki iletişimin ve etkileşimin artması ve karşılıklı bağımlı hale gelmesi olarak ifade edilebilir.¹⁰⁹ Günümüzde, herhangi bir ülkenin, çok kolay bir şekilde kendi ulusal sınırlarını aşarak, diğer ülkelerle etkileşim içerisinde olduğunu belirtmek mümkündür.¹¹⁰

Küreselleşme olgusuyla birlikte, herhangi iki ülkenin çok kısa sürede birbirlerinden haberdar olmaları, yatırımcıların da hangi ülkenin kendileri açısından

¹⁰⁹ Fulya Kıvılcım, Sosyal ve Beşerî Bilimler Dergisi, **Küreselleşme Kavramı Ve Küreselleşme Sürecinin Gelişmekte Olan Ülke Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, İstanbul Kültür Üniversitesi, Cilt 5, No 1, 2013, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/117355> (Çevrimiçi:28.07.2018), s.221

¹¹⁰ Jayantha Dhanapala, “**Globalization and the Nation State**”, The Colorado Journal of International Environmental Law and Policy, 2001, <https://scholar.law.colorado.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com.tr/&httpsredir=1&article=1001&context=cartography-of-governance-environmental-ngos>, (Çevrimiçi:30.07.2018) s.3

daha avantajlı olduğu konusunda gereken bilgiye erişimleri kolaylaşmıştır. Yatırımcılar, erişim kolaylığına sahip oldukları bilgileri kullanarak hangi ülke ve hangi alandaki yatırımın kendilerine daha az maliyete neden olduklarına karar vermektedirler. Kararlarını etkileyen sebeplerden biri de hiç şüphesiz karşılaşılabilecekleri vergi sistemidir. Bu nedenle, ülkelerin yatırımcı sermayeleri kendi ülkelerine çekmek istemeleri küresel vergi rekabeti kavramını da ortaya çıkarmıştır.

Küresel vergi rekabeti kısaca ülkelerin rakip ülkelere nazaran vergi yüklerini düşürmesi olarak tanımlanmaktadır.¹¹¹ Bu rekabet içinde bazı ülkeler bir kısım alanlarda muhtemel vergi mükelleflerini teşvik etmek gayesiyle vergilendirmeme ya da düşük oranlı vergilendirme yapmaktadırlar.

Küreselleşme ve vergi rekabeti gibi kavramlar ile vergi mükellefleri, ülkelerin vergilendirme rejimlerindeki çeşitli teşvik ve indirimleri, vergi sisteminin basit-anlaşılır olması gibi konuları dikkate alarak, faaliyet göstermek istedikleri ülkeyi tercih etmektedirler. Bu nedenle, vergi rekabetine de konu olan serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine yönelik uygulamaların sadece ülke içindeki vatandaşlara değil, ülke dışındaki faaliyet göstermek istedikleri ülkeyi tercih etme konusunda kararsız kalan potansiyel mükelleflere de etkisinin olduğunu kabul etmek gerekir.

3.2. Seçilmiş Ülkelerin Serbest Meslek Kazançları Açısından Vergilendirme Sistemleri

Bu bölümde seçilmiş ülkeler olarak, ikili gelir sistemi uygulamaları nedeniyle Norveç, İsveç, Finlandiya ve Danimarka; dünyanın en büyük ve gelişmiş vergi sistemleri olmaları nedeniyle ABD, Japonya ve Almanya; nispeten dışa kapalı ve katı ekonomik sistemi nedeniyle Çin Halk Cumhuriyeti; Avrupa Birliği ülkeleri arasında toprak büyüklüğü bakımından en küçük ülkelerden biri olmasına karşın dünya ekonomisinin 18.büyük ekonomisi olması nedeniyle Hollanda; ekonomik verilerinin ülkemizle benzeşmesi nedeniyle Brezilya tercih edilmiştir.

¹¹¹ Pehlivan, Öz, **a.g.e.**, s .101

Bu ülkelerdeki serbest meslek kazançlarına yönelik vergilendirme incelenirken, öncelikle o ülkenin anayasasında yer alan vergilendirme ilkeleri ve vergi kavramıyla ilgili anayasal hükümlere yer verilecek, ardından bu faaliyet türüne yönelik vergilendirme ana hatlarıyla ele alınacaktır.

3.2.1. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) bazı eyalet devletlerinin temsilcileri 1777 yılında Philadelphia Konvansiyonu'na katılarak Anayasayı imzalamışlardır. Anayasanın 8. maddesinde *umumi menfaati ilgilendiren masrafların karşılanması* tabiri ‘‘ Vergi’’ alınmasının dayanağı olarak belirtilmiştir.¹¹² Ayrıca 1776'da kabul edilen Virginia Haklar Bildirgesinin 6.maddesinde ‘‘Hiç kimse kendilerinin ya da seçilmiş bulunan temsilcilerinin rızaları olmaksızın vergiye tabi tutulamaz ya da kamusal kullanım için mülkünden yoksun bırakılamaz ve aynı biçimde kamunun yararı için onay vermemiş bulunduğu herhangi bir yasa ile bağlı değildir’’denilerek vergilendirmenin kanuniliğine dikkat çekilmiştir.¹¹³

ABD’de, federal düzeyde, federe devletler (eyaletler) ve yerel yönetimler düzeyinde olmak üzere birbirinden bağımsız üç farklı gelir vergisi uygulaması söz konusudur.¹¹⁴

Federal gelir vergisi, gayrisafi gelirden indirilebilir giderler ve şahsi indirimler düşüldükten sonra kalan vergilendirilebilir gelir üzerinden hesaplanırken, pek çok federe devlet (eyalet) ve belediye gelir vergisini, vergilendirilebilir gelir, gayrisafi gelir, ücret ve benzeri gelir gibi unsurlara dayanarak hesaplamaktadır. Genelde mükellefler yerleşik oldukları veya işlerinin bulunduğu eyalet ya da belediyelere vergi öderken bazı eyalet ya da belediyeler ise gelir vergisi almaz. Bunun yerine

¹¹² Muvaffak Akbay, **Amerika Birleşik Devletleri Anayasa Metinleri**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:7 Sayı:1, 1950, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/245/2199.pdf>, (Çevrimiçi 28.08.2018)

¹¹³ Adnan GERÇEK ve ark.’’, **Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:63, Sayı:1,2014, s.86

¹¹⁴ Şükrü Kızılot, Cem Kılıç, Okan Müderrisoğlu, **AB Yolunda Mali Dünyamız**, TİSK Yayını, Ankara, 2006, s.60

gayrimenkul ve/veya şahsi servet vergisi gibi vergiler alırlar. Federe devlet ve belediyeye ödenen gelir vergileri federal devlet gelir vergisinden indirilebilmektedir.¹¹⁵

Vergi oranları ise eyaletlere ve belediyelere göre değişiklik gösterebilmektedir. ABD’de uygulanan gelir vergisi tarifelerinde ayırma ilkesi dikkate alınmaktadır.¹¹⁶

ABD’de serbest meslek vergisi, self-employment tax olarak ifade edilir ve dilimize kendini istihdam edenin vergisi olarak çevrilir. Bu türden bir vergilendirme rejimiyle ilgili detaylar Amerikan Vergi İdaresi olan IRS (Internal Revenue Service) tarafından oluşturulan SE Form (Self-Employment Form-1040) belgesinde yer almaktadır.¹¹⁷

ABD’de tam mükellef olarak kabul edilme şartları için takvim yılı/yılları içinde ABD’de bulunma testi adı verilen bir test sonucundaki sonuca bakılır. Buna göre ABD’de bulunan biri, aynı yıl içinde 31 gün boyunca ve cari yıl ve önceki 2 yıl da dâhil olmak üzere 183 gün ikamet ettiyse tam mükellef kapsamında vergilendirilir.¹¹⁸ 183 güne ulaşmak için hesaplamalar şu şekilde yapılır: Cari yılda ikamet edilen tüm günler ile bir önceki yıl bulunulan gün sayısının 1/3 ü ve cari yıldan iki yıl önce bulunulan günlerin 1/6 sının toplamı 183 gün şartını sağlıyorsa bu kişi yerleşik mükellef sayılır.¹¹⁹

Serbest meslek vergisi, öncelikle kendileri için çalışan bireyler için Sosyal Güvenlik ve diğer vergilerden oluşan bir vergidir.

Vergi mükellefleri kendini istihdam vergisini (SE vergisi) Çizelge SE (Form 1040) kullanarak ödemesi gereken vergiyi hesaplamaktadır. Genel olarak, kendi hesabına çalışan kişilerin net kazançları serbest meslek vergisine tabidir.

¹¹⁵ Osman Pehlivan., Ersan Öz., **Uluslararası Vergilendirme**, Celepler Matbaacılık Basım ve Yayın, 2015, s.48

¹¹⁶ Pehlivan, Öz, **a.g.e.**, s .49

¹¹⁷ IRS, Daha detaylı bilgiye <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/self-employment-tax-social-security-and-medicare-taxes#1> adresinden ulaşılabilir.

¹¹⁸ Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki hükümler saklıdır.

¹¹⁹ IRS, Daha fazla bilgi için bkznz. <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/substantial-presence-test>

Serbest meslekten elde edilen net kazanç (kilise çalışanı geliri hariç) 400 \$ veya daha fazlaysa ya da Kilise çalışanı olarak 108,28 dolar veya daha fazla gelir elde ediliyorsa, mükellef ABD’de serbest meslek vergisi ödemekle yükümlüdür.

Serbest meslek kazanç vergisi ödemedenden evvel kazanç üzerinden ödenen vergiler ve bazı giderler hesaplanarak ödenecek vergiden düşülebilmektedir. Örneğin, serbest meslek erbabının bir işveren yanında çalışarak hem ücretli hem de kendi hesabına çalışan olarak vergilendirilmesi mümkün olduğundan, serbest meslek vergisinin işverene ödenen kısmı, düzeltilmiş brüt geliri hesaplarken düşülebilir. Küçük İşletme İşleri Yasası'nın 2042. Bölümü uyarınca, gelir vergisi amacıyla, serbest meslek sahiplerine sağlık sigortası masrafı için bir indirim yapılabilmektedir. Bu indirim, serbest meslek kullanımından elde edilen net kazancın hesaplanmasında dikkate alınır.¹²⁰

ABD’de serbest meslek kazancı elde eden bireyler için stopaj ya da federal idarece belirlenen vergi düzeyinin altında vergi hesaplanması durumunda, mükellefler tahmini vergi (**estimated taxes**) ödemek durumunda kalabilmektedirler.¹²¹ Mükellef adına 1.000\$’dan daha az bir vergi tahakkuk ettirirlerse 3 ay da bir tahmini vergi ödemek durumundadırlar.¹²²

Tahmini vergi ödemesi; önceki yıl vergi borcunun 0 olması, 1 yıl boyunca ABD’de ikamet edilmesi ve bir önceki vergilendirme döneminin 12 ay olması durumunda ödenmemektedir.¹²³

ABD’de gelir vergisi mükellefleri beyan açısından 4 ayrı kategoride değerlendirilirler. Beyan mükellefin yaşına, medeni haline ve kişisel özelliklerine göre

¹²⁰ IRS, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/self-employment-tax-social-security-and-medicare-taxes>, (Çevrimiçi:04.08.2018)

¹²¹ IRS, <https://www.irs.gov/publications/p505>, (Çevrimiçi:04.08.2018)

¹²² IRS, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/estimated-taxes>, (Çevrimiçi:04.08.2018)

¹²³ IRS Web Sitesi, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/estimated-taxes>, (Çevrimiçi:04.08.2018)

değişmekte olup beyan zamanı vergilendirme dönemini takip eden 15 Nisan tarihine kadardır.¹²⁴

Amerikan gelir vergisi sisteminde, gelir vergisi matrahtan indirilecek kalemler, kanunlarda gösterilen standart indirimler ve standart olmayan giderler cinsi olan gerçekleşen gider kalemleri olarak ikiye ayrılırlar. Mükellefler beyannamelerini düzenlerken, söz konusu indirim kalemlerini karşılaştırmak suretiyle, daha yüksek olanı tercih etmek durumundadırlar. Amerikan gelir vergisinde yer alan standart indirimler;¹²⁵

Genel İndirim: Her mükellef ve mükellefin bakmakla yükümlü olduğu kişi başına yıllık olarak belli bir rakam vergiden indirilir. Ancak bu genel indirim, gelir arttıkça azalır ve belli bir seviyenin üstündeki mükelleflere hiç tanınmaz.

Yıllık gelirinden, gerçek gider esasını benimseyerek, giderlerini kalem kalem düşmek istemeyen mükellefler götürü gider indiriminden ya da standart indirimden faydalanırlar. Fakat gerçek giderleri, standart indirim tutarını aşan mükellefler, gerçek gider esasını seçmek zorundadırlar.

Herhangi bir işveren, emeklilik planına dâhil olmayan kişilerin bireysel emeklilik hesapları için yaptıkları katılımın belli bir kısmını gelirinden düşebilmektedirler.

Amerikan gelir vergisinde standart olmayan indirimler Form 1040 isimli dökümanda belirtilmiştir.¹²⁶ Standart olmayan giderlerin miktarı, standart miktarı aşan her mükellef bu hakkı kullanmaya sahiptir.¹²⁷ Bu tabloda yer alan giderler şunlardır;

1.Diş ve vücut sağlığına ilişkin giderler,

2.Ödenen vergiler,

¹²⁴IRS, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/estimated-taxes>, (Çevrimiçi:04.08.2018)

¹²⁵ Selda Aydın, ‘‘ ABD Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde İndirilecek Giderler’’, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 123, Aralık 1998, s.13

¹²⁶ 1040 Sayılı Forma <https://www.irs.gov/forms-pubs/about-form-1040> adresinden ulaşılabilir.

¹²⁷ Aydın, a.g.m., s.14

3. Ödenen faizler,
4. Bağış ve yardımlar,
5. Taşıma giderleri,
6. İş giderleri,
7. Diğer indirimler.

Mükelleflerin standart olmayan giderlerini indirilebilmesi için bu harcamaların belli bir tutardan fazla olmaması gerekmektedir. Bu rakamlar yıllık olarak güncellenmektedir.¹²⁸

Aşağıdaki tabloda ABD’ de 2019 yılında Federal Gelir Vergisi Oranları ile medeni duruma bağlı olarak elde edilen gelir açısından ödenmek zorunda olan vergi tutarları gösterilmektedir.

Bekâr ve şahsi durumundan (örneğin engellilik) dolayı ekstra indirimi olmayan vergi mükellefleri için gelir vergisi oranları aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.1: ABD Bireysel Gelir Vergisi Oranları (2019)

Vergiye Tabi Gelir (USD)	Oran (%)
0-9.700	10
9.701-39.475	12
39.476- 84.200	22
84,201-160.725	24
160.726-204,100	32
204.101- 510,300	35
510,301+	37

Kaynak: PWC, <http://taxsummaries.pwc.com> (Çevrimiçi:04.09.2018)

¹²⁸ Aydın, **a.g.m.**, s.15, Ayrıca Form SE 1040 formu ile en son güncelleme 2018 yılına aittir. <https://apps.irs.gov/app/picklist/list/priorFormPublication.html?resultsPerPage=200&sortColumn=sortOrder&indexOffFirstRow=0&criteria=formNumber&value=1040+%28Schedule+SE%29&isDescending=false> (Çevrimiçi:04.09.2018)

3.2.2 Japonya

Japonya’da modernleşmenin tarihi İmparator Meiji döneminde hız kazanmıştır. Meiji restorasyon döneminin başlamasıyla birlikte ekonomik gelişim süreci devreye girmiştir ve devlet burada özellikle modern bir alt yapı oluşturma çabalarına odaklanmıştır.¹²⁹

Meiji Dönemi’nin en önemli sorunu modern ve bağımsız bir toplum oluşturabilmek için gerekli maddi kaynakların bulunması olduğu için kamu harcamalarını karşılayabilecek ve sanayileşmeyi sağlayabilecek bir vergi sistemi üzerinde durulmuştur. Bu nedenle de sosyal ve ekonomik reformların yanı sıra vergilerde de çok ciddi reformlar yapılmıştır.¹³⁰

Vergilendirmenin kanuniliği esası 26 Nisan 1947’de yürürlüğe giren Japonya anayasasının 30. maddesinde ‘‘ *Millet, kanunla tayin edilen vergilere tâbidir.*’’ Şeklinde belirtilmiştir.¹³¹

Japonya vergilendirme rejiminde üç temel ilkenin geçerli olduğunu ileri sürülmüştür. Bunlar;¹³²

1- Adalet

2- Tarafsızlık

3- Basitlik

Şeklindedir.

¹²⁹ Hülya Derya, **Almanya ve Japonya’nın Sanayileşme Sürecinde Korumacı Politikaların Önemi**, Akademik Bakış Dergisi, Sayı 48: Mart-Nisan 2015, s.105

¹³⁰ Gözde Eş, **Kalkınmanın Finansmanında Vergilemenin Önemi: Japonya ve Türkiye Kalkınma Deneyimleri Üzerine Bir İnceleme**, III. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi- Bildiriler Kitabı III s.153, <http://www.tlck.org.tr/iii-tlck>, (Çevrimiçi:11.08.2018)

¹³¹ Japonya Başbakanlığı Web sitesi, Japonya Anayasasının tam metni için: http://japan.kantei.go.jp/constitution_and_government_of_japan/constitution_e.html, (Çevrimiçi 04.09.2018)

¹³² Japonya Maliye Bakanlığı web sitesi, bu prensipler için bkzn. https://www.mof.go.jp/english/tax_policy/publication/tax007/e_01.pdf

Bu prensipler şu şekilde açıklanmıştır;¹³³

Adalet: “Yatay adalet” ilkesi, aynı ekonomik kapasiteye sahip insanların aynı vergiyi ödemesini gerektirirken, “dikey adalet” ilkesi daha yüksek ekonomik kapasiteye sahip insanların daha yüksek vergi ödemesini gerektirir.

Tarafsızlık: Tarafsızlık ilkesi, vergi sisteminin insanlar ve ticari şirketlerin ekonomik seçimlerini bozmaması anlamına gelir.

Basitlik: Vergi sistemi mümkün olduğunca basit ve anlaşılabilir olmalıdır.

Japonya vergi sisteminde, serbest meslek faaliyetlerine yönelik özel bir vergilendirme rejimi olmayıp bu türden kazançların vergilendirilmesi Japonya Gelir Vergisi Kanunu kapsamında yapılmaktadır. Şu kadarki, Japon Vergi Sisteminde bireysel işletmeler kendi içinde 3’e ayrılmıştır. Bunlardan bir tanesi de Tip 3 İşletme olarak adlandırılan bireylerdir. Bu kategoriye doktorlar, muhasebeciler gibi mesleki faaliyetini ifa edenler girmektedirler.¹³⁴

Japonya gelir vergisi sisteminde hesap dönemi takvim yılı yani 1 Ocak’tan 31 Aralık’a kadar olan dönemdir. Mali yıl yani bütçe yılı ise 1 Nisan’da başlamakta ve 31 Mart’ta sona ermektedir. Genel olarak gelirin vergilendirilmesinde beyanname usulü benimsense de kolaylığından ötürü stopaj usulüne de yer verilmiştir. Gerçekte ise stopaj usulünden elde edilen hasılat beyanname usulünden elde edilen hasılatın toplamıdır. Gelir vergisi, mükellefi kaynağına bakmaksızın yıllık gelirlerinin toplamı üzerinden vergilendirmeyi öngörmektedir.¹³⁵

Gelir vergisi prensip olarak gerçek şahıslardan alınır. Japonya gelir vergisi sisteminde mükellef yerleşik olup olmamasına göre iki gruba ayrılmıştır. Bunlar¹³⁶

¹³³Japonya Maliye Bakanlığı web sitesi, Japonya Vergi uygulamaları için https://www.mof.go.jp/english/tax_policy/publication/tax007/e_01.pdf, (Çevrimiçi:04.09.2018)

¹³⁴Japonya Mali Mevzuat web sitesi, Japonya Vergi Kanunları için http://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0300/search, (Çevrimiçi:19.09.2018)

¹³⁵ Ayşe Günay, **Japonya’nın Genel Ekonomik Yapısı ve Japon Vergi Sistemi**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 162, Mart 2002, s.139.

¹³⁶ PWC, <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Japan-Individual-Taxes-on-personal-income>, (Çevrimiçi 05.09.2018)

1- Mukim: Bir seneden fazla süre Japonya’da ikamet eden kişi olarak tanımlanır. Mukim statüsündeki bir kişi Japonya’da veya ülke dışında elde ettiği geliri üzerinden vergi ödemekle mükelleftir.

2- Gayri mukim: Japonya’da ikamet etmeyen kişidir. Gayri mukim statüsündeki mükellefler sadece Japonya’da elde ettikleri gelirleri üzerinden vergi ödemekle mükelleftir.

Japonya’da gelire tabi verginin unsurları 10 kaleme ayrılmıştır. Bunlar;¹³⁷

- 1- Faiz Geliri
- 2- Temettü Geliri
- 3- Gayrimenkul İradı
- 4- Ticari Kazanç
- 5- Ücret Geliri
- 6- Emeklilik Geliri
- 7- Orman Geliri
- 8- Sermaye İradı
- 9- Arızı Gelir
- 10- Diğer Gelirler

Vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasında gayrisafi gelirden çeşitli giderlerin düşülmesine imkân verilmektedir. Gayrisafi gelirden düşülebilecek kanuni giderler, gelirin elde edilmesini sağlamak için yapılan masraflar, satış masrafları ve idari masraflar gibi söz konusu gelirin elde edilmesi ile ilgili dolaylı giderlerdir.¹³⁸

Japonya’da vergiler genellikle mükelleflerin beyanı üzerine tarh ve tahsil edilir. Gelir vergisi, eğer mükellef nihai olarak stopajla vergi ödeyen bir mükellef değilse yıllık beyanname ile 15 Mart’a kadar beyan edilir ve aynı süre içinde ödenir. Yılda 2 kez geçici (peşin) vergi ödenmektedir. Yıllık beyan zamanı olan 15 Mart’ta

¹³⁷Japonya Maliye Bakanlığı web sitesi
https://www.mof.go.jp/english/tax_policy/tax_system/income/02_4.pdf, (Çevrimiçi 04.09.2018)

¹³⁸Japonya Maliye Bakanlığı web sitesi
https://www.mof.go.jp/english/tax_policy/tax_system/income/02_4.pdf, (Çevrimiçi 04.09.2018)

yapılan hesaplama sonucu ortaya çıkan ödenecek vergi ile geçici vergi arasında bir fark çıkarsa, mükellef bu farkı öder.¹³⁹

Bekâr ve şahsi durumundan (ör:engellilik) dolayı ekstra indirimi olmayan vergi mükellefleri için gelir vergisi oranları aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.2: Japonya Bireysel Gelir Vergisi Oranları (2019)

Vergiye Tabi Gelir (JPY) ¹⁴⁰	Oran (%)
0-1.950.000	5%
1.950.000- 3.300.000	%10 + 97.500
3.300.000-6.950.000	%20 + 232.500
6.950.000-9.000.000	%23 + 962.500
9.000.000-18.000.000	%33 + 1.434.000
18.000.000-40.000.000	%40 + 4.404.000
40.000.000+	%45 + 13.204.000

Kaynak: PWC, <http://taxsummaries.pwc.com/>(Çevrimiçi:05.09.2018)

3.2.3. Çin Halk Cumhuriyeti

Çin Halk Cumhuriyeti'nde (Çin) anayasa 25 Eylül 1954'te kabul edilerek yürürlüğe girmiş olup, anayasanın 3. bölümü Yurttaşların Temel Hak ve Ödevleri başlığını taşımaktadır. Bu bölümde yurttaşların görevleri arasında ‘‘ Kanuna uygun olarak vergi ödemek’’ kavramı yer almıştır.¹⁴¹ Bu kavram, klasik ve modern vergilendirme ilkeleri arasında yer alan ‘‘kanunilik’’ kavramına işaret ederken, vatandaşların ödevlerinden birisinin de ‘‘vergi ödemek’’ olduğunu belirtir.

¹³⁹ Pehlivan, Öz, **a.g.e.**, s .65

¹⁴⁰ Japon Yeni

¹⁴¹Çin Halk Cumhuriyeti Ulusal Halk Kongresi web sitesi, Çin Halk Cumhuriyeti Anayasa Maddeleri için bkz. <http://www.npc.gov.cn/englishnpc/news/index.htm> (Çevrimiçi:05.09.2018)

Çin’de bireysel Gelir Vergisi Kanunu¹⁴² 1993’te kabul edilmiştir. 1993 tarihli bu Kanunun amacı, yüksek gelirli kişilerden vergi alınmasını ve düşük ve orta gelirli kişilerden daha az vergi alınmasını ya da hiç vergi alınmamasını sağlamaktır.¹⁴³

Çin’de vergileme 11 farklı kategoride yapılmaktadır. Her gelir kategorisi kendi vergi oranına / oranlarına ve izin verilen kesintilere tabidir. Bu kategoriler;¹⁴⁴

1. İstihdam geliri (ücretler ve maaşlar).
2. Tek mülkiyetin işletilmesinden elde edilen gelir
3. Bir işin sözleşmeye veya kiraya dayalı olarak işletilmesinden elde edilen gelir
4. Emek hizmetleri için elde edilen gelirler
5. Telif gelirleri
6. Gayri maddi haklardan elde edilen gelirler
7. Faiz, temettü ve kâr dağıtım gelirleri
8. Kira gelirleri
9. Mülkiyet devri geliri
10. Tesadüfi gelir
11. Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen diğer vergilendirilebilir gelirler

Bu kategorilerden de görüleceği üzere, Çin Halk Cumhuriyeti’nde serbest meslek kazançları adı altında bir vergileme bulunmamakla beraber, telif kazançları ve gayri maddi haklardan elde edilen gelirler kalemlerini serbest meslek faaliyetinden elde edilen gelirler olarak değerlendirmek mümkündür.

Kişisel gelir vergisinin mükellefleri Çin’de ikamet eden ya da etmeyenler açısından iki farklı kategoride yer alır. 1 yıl ve daha fazla Çin’de ikamet edenler ve Çin vatandaşları tam mükellef olarak ülke içinde ve dışında elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilirken, Çin’de mukim olmayan ve 1 takvim yılından daha az süre

¹⁴²Çin’de gelir vergisi kanunu tarihçesine gelir vergisi kanunu tarihi 17.02.1943 tür. Günümüze dek birçok değişiklik gerçekleştirilmiştir. Daha detaylı bilgi için Çin Halk Cumhuriyeti Ulusal Mevzuat web sitesine bakılabilir. <https://law.moj.gov.tw/ENG/LawClass/LawHistory.aspx?pcode=G0340003> (Çevrimiçi:06.09.2018)

¹⁴³ Pehlivan., Öz, **a.g.e.**, s .56

¹⁴⁴PWC Web Sitesi, <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Peoples-Republic-of-China-Individual-Taxes-on-personal-income>, (Çevrimiçi: 06.09.2018)

ile Çin’de bulunmuş olan kişiler ise dar mükellef olarak, sadece ülke içinde elde ettikleri kazançlar nedeniyle vergiye tabidirler.¹⁴⁵

Çin’de vergilendirme dönemi 1 Ocak ile 31 Aralık arasında yer almaktadır. Gelir vergisi açısından mükellefler Çin Mali İdaresi’ne aylık ve 3 aylık rapor¹⁴⁶ sunmak durumundadırlar. Yıllık verilen raporların ve raporlar üzerine tahakkuk eden vergilerde ödemenin son günü 31 mayıstır. Genellikle yıllık geliri 120.000 Yuan’dan düşük olanlar rapor sunmaktan muaf tutulmuşlardır.¹⁴⁷

Serbest meslek faaliyetlerinden biri olan telif kazançlarının vergilendirilmesi ise, telif haklarından elde edilen kazançlar her ödeme yapıldığında vergilendirilmektedir. Telif hakkı için 4.000 Yuandan daha az miktarda alınan ödemelerde, 800 Yuanın vergi matrahından düşülmesine müsaade edilmektedir. 4.000 Yuan veya daha yüksek miktardaki ödemelerden harcamalar için %20 oranında matrah indirimine izin verilmekte ve geriye kalan matrah vergilendirilmektedir. Çin Halk Cumhuriyeti’nde serbest meslek faaliyeti sayılan kazançlar üzerinden sağlanan gelirler üzerinden %5 ila %35 arasında kademeli olarak değişen oranlarda gelir vergisi oranı uygulanmaktadır.¹⁴⁸

Bekâr ve şahsi durumundan (ör: engellilik) dolayı ekstra indirimi olmayan vergi mükellefleri için gelir vergisi oranları aşağıdaki gibidir.¹⁴⁹

¹⁴⁵Transferwise Finans Web sitesi, <https://transferwise.com/au/blog/income-tax-in-china>, (Çevrimiçi:06.09.2018)

¹⁴⁶ Beyanname

¹⁴⁷ World-Wide Tax, http://www.worldwide-tax.com/china/china_tax.asp, (Çevrimiçi 06.09.2018)

¹⁴⁸ Çin Vergi İdaresi web sitesi, bireysel vergilendirme kanunu için bkz. <http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c3967308/content.html> (Çevrimiçi:29.06.2019)

¹⁴⁹TUCİAD, <http://www.tuciad.org.tr/index.php/bilgi-bankasi/cin-halk-cumhuriyeti-is-rehberi/132-vergi-idaresi>, (Çevrimiçi 06.09.2018)

**Tablo 3.3: Çin Halk Cumhuriyeti Bireysel Gelir Vergisi Oranları
(2019)¹⁵⁰**

Vergiye Tabi Gelir (CNY)¹⁵¹	Oran (%)
0-30.000	5
30.000-90.000	10
90.000-300.000	20
300.000-500.000	30
500.000+	35

Kaynak: PWC, <http://taxsummaries.pwc.com>(Çevrimiçi: 06.09.2018)

3.2.4. Almanya

Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası 23 Mayıs 1949 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Almanya anayasası incelendiğinde vergilendirme kavramına yönelik şu hususlara dikkat çekildiği görülmektedir. Anayasanın 3. maddesinde “*temel insan haklarından olan genel eşitlik ve kanun önünde eşitlik*” ilkesiyle vergilendirme de muhatabın ayırım yapılmadan tüm mükellefler olduğu, 106. madde de vergilendirme de ödeme gücünün dikkate alındığını gösteren “... *vergi yükümlülerinin haddinden fazla yük altında bırakılmaması*” ve 106/3 maddesinde de “... *Federasyon ve eyaletler eşit olarak kendilerine düşen gerekli giderlerinin karşılanma hakkına sahiptirler.*” cümlesi ile de vergilendirme da esas gayenin kamu giderlerini karşılama maksadıyla yapıldığı anlaşılmaktadır.¹⁵²

Federal Almanya Gelir Vergisi Kanunu’na¹⁵³ göre;

¹⁵⁰ Bu vergi oranları serbest meslek faaliyeti yürüten mükellefler için geçerlidir.

¹⁵¹ Çin Yuanı

¹⁵² Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı web sitesi, Almanya Anayasasının tam metni için: <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/08-ALMANYA%20209-276.pdf> (Çevrimiçi: 06.09.2018)

¹⁵³ Almanya Federal Adalet Ofisi web sitesi. Bu kanun 16.10.1934 tarihli Gelir Vergisi Kanunudur. Almanya Gelir Vergisi Kanunu tam metin için <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/BJNR010050934.html>, (Çevrimiçi: 09.09.2018)

Bütün yerleşik kişiler¹⁵⁴ dünya çapındaki gelirleri üzerinden vergilendirilir. Yerleşik olmayan kişiler, sadece Alman kaynak gelirleri üzerinden (genellikle stopaj yoluyla) vergilendirilmektedir. Federal Almanya Gelir Vergisi Kanunu'nda vergilendirme için dikkate alınan kıstaslar ikametgâh ve vatandaşlık durumudur. Buna göre Almanya'da ikamet eden kişi tam mükellef olarak vergilendirilir. Bazı durumda ise istisnalar mevcuttur ve bu durumlar Uluslararası Vergi Anlaşmaları'na göre vergilendirilir. Almanya'da altı aydan fazla kaldığı takdirde kişi tam mükellef olarak gelir vergisini ödemek zorundadır. Belirli meslek grupları için bu durumda da istisnalar mevcuttur. Vatandaşlık kıstası sadece Almanya'da ikamet etmeyen ve belirli kamu çalışanları ve aileleri için geçerlidir. Dar mükellef olan kişiler sadece Almanya'da elde ettikleri gelirler için vergi ödemek zorundadırlar. Gelir tanımına giren kazanç ve iratlar şunlardır:¹⁵⁵

- a. Tarım ve Ormancılıktan elde edilen gelirler
- b. Ticari faaliyetlerden elde edilen gelirler,
- c. Serbest Meslek Faaliyetinden elde edilen gelirler,
- d. Ücret Geliri
- e. Sermaye varlıklarından elde edilen gelir,
- f. Kiralar ve telif hakları.
- g. Diğer gelirler (vergi kanunu ile tanımlandığı şekliyle)

Federal Almanya Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde serbest meslek faaliyeti, bir işe uzmanlık gerektiren birikim sonucu bir mükellefin bağımsız yani kendi adına yapmış olduğu faaliyetleri kapsar. Bunlara örnek olarak, doktorluk, avukatlık, veterinerlik, muhasebecilik ve vergi danışmanlarının yaptıkları faaliyetler gösterilebilir. Bu türden faaliyetler geçici olarak yapılsa bile vergilendirilecektir.¹⁵⁶

¹⁵⁴ Tam mükellefler

¹⁵⁵ Almanya Federal Adalet Ofisi web sitesi, Almanya Gelir Vergisi Kanunu tam metin için <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/BJNR010050934.html>, (Çevrimiçi: 09.09.2018)

¹⁵⁶ Almanya Federal Adalet Ofisi web sitesi, Almanya Gelir Vergisi Kanunu (Einkommensteuerrecht) Md. 18, <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/BJNR010050934.html>, (Çevrimiçi 09.09.2018)

Federal Almanya Gelir Vergisi Kanunu'nda, bir serbest meslek mükellefi için indirilecek giderler başlığı altında tek tek sayılan gider türleri yoktur.¹⁵⁷ Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde reklam masrafları başlığı adı altında, gelir elde etmek için yapılan reklam masraflarının kazançtan düşülebileceği, 5. madde de 'Ek Masraflar' başlığı adı altında bir kısım sigorta ödemelerinin gider gösterileceği belirtilmiştir. Bunlar dışında 'İndirilemeyecek Giderler' başlığı adı altında müstakil bir başlıkla gider yapılmayan bazı gider türleri belirtilmiştir. Bunlar, '*mükellefin hane halkı ve aile üyelerinin bakımı için harcadığı tutarlar, gönüllü bağışlar, mükellefçe ödenen gelir vergileri ve diğer kişisel vergi ve KDV, mükellefin suçundan kaynaklı olarak ödenen tazminatlar*' olarak sayılmışlardır.¹⁵⁸

Mükellefler bir takvim yılı içinde 10 Mart, 10 Haziran, 10 Eylül ve 10 Aralık tarihlerinde Gelir Vergisi Avansı adı altında peşin vergi ödemesi yaparlar. Takvim yılı sona erdiğinde, mükellefin kesinleşen gelir vergisi üzerinden peşin ödemiş olduğu gelir vergileri düşülmektedir. Ayrıca bekâr mükellefler için 8.354 Euro ya da evli çiftlerin ortak vergi beyanı doldurması için 16.708 Euro kişisel indirim sunulur. İş masrafları için 1.000 Euro sabit bir miktar vergiden düşürülebilir, daha fazla indirim talebi halinde gerçek masraf tutarını kanıtlayacak belge sunulması gerekmektedir.¹⁵⁹

Bekâr ve şahsi durumundan (ör: engellilik) dolayı ekstra indirimi olmayan vergi mükellefleri için gelir vergisi oranları aşağıdaki gibidir:

¹⁵⁷ Reklam giderleri ve bir kısım sigorta giderlerinin düşülebileceğine dair bazı maddelerde hükümler bulunmaktadır.

¹⁵⁸ Almanya Gelir Vergisi Kanunu (Einkommensteuerrecht) Md. 12

¹⁵⁹ Almanya Federal Adalet Ofisi web sitesi, Almanya Gelir Vergisi Kanunu (Einkommensteuerrecht), <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/BJNR010050934.html>, (Çevrimiçi:09.09.2018)

Tablo 3.4: Almanya Bireysel Gelir Vergisi Oranları (2019)¹⁶⁰

Vergiye Tabi Gelir (EUR ¹⁶¹)	Oran (%)
0 ila 9.168	0%
9.169-55.960	14%
55.961- 265.326	42%
265.327+	45%

Kaynak: KPMG, <https://home.kpmg/tr/tr/home.html> /(Çevrimiçi:10.09.2018)

3.2.5. Norveç

Norveç Anayasası 17 Mayıs 1814'te kabul edilmiş olup, anayasasının 18. maddesinde vergilendirmeye ilgili Kralın vergileri toplayacağı ve vergi toplama görevi ile ilgili meclisi görevlendirebileceği hususları dışında başka bir husus yer almadığı görülmektedir.¹⁶² Buna karşın Norveç Maliye Bakanlığınca hazırlanan bir çalışmada verginin kamu hizmetlerini ve transferlerini finanse etmek için ve verimli kaynak tahsisini gerçekleştirmek için gerekli olduğu; vergi sisteminin vergi mükellefleri ve yetkililer üzerinde gereksiz yüksek idari maliyetler getirmemesi gerektiği belirtilmiştir.¹⁶³ Bu hususların ise günümüzde kabul edilmiş olan modern vergilendirme maksat ve hedefleriyle uyumlu olduğu söylenebilir.

Norveç gelir vergisi, 26 Mart 1999'da yürürlüğe giren Gelir ve Servet Vergisi Kanunu ile düzenlenmiştir. Kanun 19 bölümden oluşmaktadır. Kanunun 1. maddesinin 2. fıkrasında ise gelir vergisinin devlet, iller ve belediyeler arasında bölüşüldüğü ifade edilmektedir. 1992'de Norveç'te büyük bir vergi reformu gerçekleştirilmiş ve vergi reformu ile birlikte gelir vergisinde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. En önemli reform ise ikili gelir vergilemesi modelinin (**Dual Income Tax-DIT**) uygulanmaya

¹⁶⁰ KPMG, Bu tutarlar üzerinden hesaplanan vergiye zorunlu olarak gelir vergisi tutarının %5,5'i eklenir. <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2011/12/germany-income-tax.html>, (Çevrimiçi:10.09.2018)

¹⁶¹ Euro

¹⁶² Norveç Meclisi web sitesi, Norveç Anayasası için bkz. <https://www.stortinget.no/globalassets/pdf/english/constitutionenglish.pdf>, (Çevrimiçi 10.09.2018)

¹⁶³ Norveç Maliye Bakanlığı web sitesi, https://www.statsbudsjettet.no/upload/Statsbudsjett_2017/dokumenter/pdf/main_features_tax_system.pdf, (Çevrimiçi: 10.09.2018)

başlanmasıdır. İkili gelir vergilemesi modeli, sermaye gelirleri üzerinden alınan düşük ve düz oranlı bir vergi ile emek ve transfer gelirleri üzerinden alınan artan oranlı bir verginin birleşiminden oluşan sedüler gelir vergisinin özel bir şeklidir. Modelde emek gelirleri yüksek ve artan oranlı vergiye tabi tutulurken, sermaye gelirleri düşük ve sabit oranlı vergiye tabi tutulur. Bu durum ayrıca ayırma kuramının bir istisnasını oluşturur.¹⁶⁴

Norveç'te, bireysel vergilendirme 2 farklı türde yapılmaktadır. Bunlardan birincisi sıradan gelirler üzerinden vergilendirme, diğeri ise kişisel gelirler üzerinden vergilendirme. Sıradan gelirler; emekli maaşları, sosyal güvenlik yardımları ve diğer sermaye gelirlerinden oluşmaktadır. Serbest meslek faaliyetleri sonucunda elde edilen gelirler ise kişisel gelirler arasında yer almaktadır. Bireyler için gelir vergisi 2 farklı türde uygulanmaktadır. Bunlar olağan gelir (**ordinary income**) ve kişisel gelirdir (**personal income**). Serbest meslek faaliyetleri neticesinde elde edilen gelir olağan gelirler arasında yer almaktadır.¹⁶⁵

Norveç'te vergi yükümlülüğü hem Norveç'te hem de yurt dışında tüm servet ve gelirinden Norveç'e vergi ödemekle yükümlü olunması anlamına gelir. Norveç'te ikamet eden kişiler tam mükellefiyet kapsamında vergi borcuna tabidir. On iki aylık bir süre boyunca 183 gün Norveç'te kalınması durumunda, kişinin ikametgâhının Norveç'te olduğu kabul edilir. Aynı durum, otuz altı aylık bir dönemde Norveç'te 270 günden uzun süredir yaşayan herkes için geçerlidir.¹⁶⁶

Serbest meslek faaliyetinde bulunan bir mükellef için kazançtan indirilebilecek giderler tek tek sayılmamıştır. Buna karşın bir işletmenin faaliyetiyle ilgili kazanç elde etmesiyle ilgili giderleri indirim konusu yapabileceği belirtilmiştir. Bazı giderlerin indirim konusu yapılması ile ilgili özel belirlemeler yapılmıştır. Bu türden giderler

¹⁶⁴ Hüseyin Güçlü Çiçek, Serdar Çiçek, **Norveç Yerel Vergi Sistemi**, Uluslararası Yönetim Ve İktisat Ve İşletme Dergisi, 2012, Cilt 8, Sayı 16, s.211

¹⁶⁵ Norveç Maliye Bakanlığı web sitesi https://www.statsbudsjettet.no/upload/Statsbudsjett_2017/dokumenter/pdf/main_features_tax_system.pdf, (Çevrimiçi: 10.09.2018)

¹⁶⁶ Norveç Vergi Dairesi web sitesi, <https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/foreign/foreign-sole-proprietorships/tax-returns-and-tax-assessment-notice/tax-liability/>, (Çevrimiçi 10.09.2018)

işletme için kullanılan aracın giderleri, varlıklar için ayrılan amortisman giderleri, kullanılan ofis ile ilgili olarak kira ve diğer giderler, haberleşme giderleridir. Bu belirlemelere örnek vermek gerekirse, bir mükellef kendi adına kayıtlı aracıyla yıllık 6.000 km'den az yol yapıyorsa araç için yaptığı giderler için mükellefçe kesinti yapılabilirken, yıllık 6.000 km üzerinde yol yapılan bir aracın işletme kayıtlarına alınması gerekmektedir.¹⁶⁷

Norveç'te serbest meslek faaliyetinde bulunan mükellefler geçici vergi ödemekle yükümlüdürler. Geçici vergi, mükellef tarafından elde edilen kâr üzerinden vergilendirilir. Geçici vergide son ödeme tarihleri 15 Mart, 15 Mayıs, 15 Eylül ve 15 Kasım olarak belirlenmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken bir husus, yeni kurulan ve serbest meslek faaliyetiyle iştigal edeceğini Norveç Mali İdaresi'ne bildiren mükellefin 2 yıl için Norveç'te ne kadar kâr edeceğine dair tahmini bir rakam belirtmesi mecburiyetidir. Ödenen geçici vergi ile yıllık tahakkuk eden vergi arasında yapılan hesaplamalar sonucunda mükellef vergi iadesi almaya hak kazanabilir.¹⁶⁸

Bekâr ve şahsi durumundan (örneğin engellilik) dolayı ekstra indirimi olmayan vergi mükellefleri için gelir vergisi oranları aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.5: Norveç Bireysel Gelir Vergisi Oranları (2019)

Vergiye Tabi Gelir (NOK)	Oran (%)
0-174.500	0%
174.500-245.649	1,90%
245.650-617.499	4,20%
617.500-964.799	13,20%
964.800+	16,20%

Kaynak: PWC, [https:// http://taxsummaries.pwc.com/](https://http://taxsummaries.pwc.com/)(Çevrimiçi: 10.09.2018)

¹⁶⁷ Norveç Vergi Dairesi web sitesi, Daha fazla bilgi için <https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/foreign/foreign-sole-proprietorships/tax-returns-and-tax-assessment-notice/deductions-in-the-tax-return/> ve <https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/tax-for-businesses/tax-return/enk/hjelp/fradagsveiviser-for-enk/fradrag-for-bruk-av-bil-i-naring/privat-bil-i-naring/>, (Çevrimiçi: 10.09.2018)

¹⁶⁸ Norveç Vergi Dairesi web sitesi, <https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/foreign/foreign-sole-proprietorships/advance-tax-assessment-amendment-and-payment/>, (Çevrimiçi: 10.09.2018)

3.2.6. İsveç

1974 tarihli İsveç anayasasının 1. bölümünün 3. ve 4. maddelerinde “*Parlamentonun vergileri belirleme ve hangi kamu fonlarının kullanılacağına karar vermeye ilişkin yetkisini kanun yoluyla kullanacağı*” ifadesiyle vergilerin kanuniliği; 7. maddesinde “*yerel makamların görevlerini yerine getirmek için vergi alabilecekleri*” ifadesiyle de vergi vermenin kamu harcamalarına katılmanın ve vatandaşlara verilecek hizmetler nedeniyle bir sorumluluk olduğu hatırlatılmıştır.¹⁶⁹

İsveç vergilendirme sisteminde serbest meslek faaliyetleri terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin, muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini ve özel mesleki bilgi ve maharet gerektiren diğer bağımsız faaliyetleri kapsamına alır.¹⁷⁰ Dolayısıyla sayılan türden faaliyetleri yürütenler İsveç yasaları karşısında serbest meslek sahibi kişilerdir. 1991 yılından itibaren ikili gelir vergisi sistemine geçilmiş olup serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelir emek geliri olarak vergilendirilir.¹⁷¹

İsveç’te vergilendirme 1 Ocak ila 31 Aralık dönemini kapsamaktadır. Bu ülkede 183 günden fazla kalınması durumunda tam mükellef, aksi durumda dar mükellefiyet söz konusudur. Tam mükellefler, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları hükümleri saklı kalmak kaydıyla, dünyanın her yer yerinde elde ettikleri gelirler nedeniyle İsveç’te vergilendirilirler. İsveç’te elde edilen serbest meslek kazançlarından dolayı giderlerin düşülmesinde genel kural, gelir kazanmak amacıyla yapılan giderlerin indirimidir.¹⁷² Bu nedenle bu ana kural belirlendikten sonra gelirden düşülebilecek bir kısım giderler, İsveç Gelir Vergisi Kanunu¹⁷³,’nda temsil ve reklam

¹⁶⁹ İsveç Ulusal Yasama Organı web sitesi, İsveç Anayasası, <https://www.riksdagen.se/globalassets/07.-dokument--lagar/the-constitution-of-sweden-160628.pdf>, (Çevrimiçi: 11.09.2018)

¹⁷⁰ Deloitte, İsveç ‘in serbest meslek faaliyeti tanımı ve serbest meslek erbabı olarak örneklendirdiği meslek sahipleri için bknz. https://www.verginet.net/dtt/1/Isvec_4005.aspx, (Çevrimiçi: 12.09.2018)

¹⁷¹ Çelikkaya, **a.g.m.**

¹⁷² İsveç Devleti mevzuat sitesi, 16.12.1999 Tarihli İsveç Gelir Vergisi Kanunu, İsveç Gelir Vergisi Kanunu için <https://lagen.nu/1999:1229>, (Çevrimiçi: 12.09.2018)

¹⁷³ 16.12.1999 Tarihli İsveç Gelir Vergisi Kanunu

giderleri¹⁷⁴, sağlık ve ulaşım harcamaları¹⁷⁵, yürütülen faaliyet için ekipman alımı ve amortisman yoluyla itfası giderleridir.¹⁷⁶ Geçmiş yıllardan gelen zarar mahsubu da mümkündür.¹⁷⁷

İsveç'te serbest meslek faaliyeti ile uğraşmak girişimcilik olarak görülür ve serbest meslek faaliyetlerine yönelik vergilendirme 432B Form beyanı ile vergi tarh edilir.¹⁷⁸ Bu form vergilendirmeyi takip eden dönemde 2 Mayıs tarihine kadar Mali İdare'ye verilir.¹⁷⁹

İsveç'te geçici vergi her ay ilgili Mali İdare tarafından hesaplanır ve ayın 12'sine kadar ödenmelidir. Ocak ve ağustos aylarında son ödeme tarihi ayın 17'sidir.¹⁸⁰ Geçici vergi oranı %22'dir.¹⁸¹

Bekâr ve şahsi durumundan (ör:engellilik) dolayı ekstra indirimi olmayan vergi mükellefleri için gelir vergisi oranları aşağıdaki gibidir:

¹⁷⁴ İsveç Gelir Vergisi Kanunu 16. Bölüm 2.kısım

¹⁷⁵ İsveç Gelir Vergisi Kanunu 16. Bölüm 22.kısım

¹⁷⁶ İsveç Gelir Vergisi Kanunu 18. Bölüm, Kısım 1,2, ve 3.

¹⁷⁷ Çeşitli faaliyetler sonucu ortaya çıkan zararların mahsubu için İsveç Gelir Vergisi Kanunu'nun 44 ila 54. Bölümlerine bakılabilir.

¹⁷⁸ İsveç Vergi Denetimi şirketi web sitesi .Bu form F -Tax başlığı adı altında <https://www.skatteverket.se/privat/sjalvservice/blanketterbroschyter/broschyter/info/432b.4.58a1634211f85df4dce800012391.html> adresinde yer almaktadır. (Çevrimiçi: 12.09.2018)

¹⁷⁹ Upsala University web sitesi, <https://www.uu.se/en/about-uu/join-us/taxation/>, (Çevrimiçi: 12.09.2018)

¹⁸⁰ European Union web sitesi https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/sweden/index_en.htm, (Çevrimiçi:12.09.2018)

¹⁸¹ İsveç Vergi Denetimi şirketinin web sitesi <https://www.skatteverket.se/servicelankar/otherlanguages/inenglish/businessesandemployers/declaringtaxesbusinesses/preliminarytax.4.12815e4f14a62bc048f52d0.html>, (Çevrimiçi: 12.09.2018)

Tablo 3.6: İsveç Bireysel Gelir Vergisi Oranları (2019)

Vergiye Tabi Gelir (SEK) ¹⁸²	Oran (%)
0-490.700	0
490.700-689.300	20
689.300+	25

Kaynak: PWC, <http://taxsummaries.pwc.com>(Çevrimiçi: 12.09.2018)

3.2.7. Finlandiya

11 Haziran 1999 tarihli Finlandiya anayasasının 81. Maddesiyle vergilerin parlamento tarafından, vergi borcuna dayanak teşkil eden temel öğeleri, verginin miktarı, oranı ve aynı zamanda vergi mükellefiyeti ve sorumluluğuna ilişkin diğer yasal düzenlemeleri de içerecek şekilde kanunla konulabileceği ve yönetilebileceği ifade edilmek suretiyle açıkça kanunilik ilkesine vurgu yapılmıştır.¹⁸³ Buna ek olarak, Finlandiya Mali İdaresince vergilendirme amacın kamu sektörünün harcamalarının finanse edilmesi olduğu belirtilmiştir.¹⁸⁴

Finlandiya 1993'ten itibaren gelir vergisi sistemini, bireysel gelirin emek¹⁸⁵ ve sermaye geliri olarak ikiye ayırdığı ve farklı oran ve ilkelerle vergilendiği ikili bir yapıya¹⁸⁶ dönüştürmüştür. Finlandiya, yüksek refah devleti harcamaları ve emek üzerindeki yüksek vergi yüküyle ön plana çıkmaktadır. Bu yüzden emek üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi vergi reformlarının anahtar unsurlarından biri olmuştur. 1999–2003 yılları arasında alınan tedbirlerle emek üzerindeki vergi yükü azaltılmaya çalışılmıştır. Bunun için, tüm dilimler için marjinal vergi oranları düşürülmüş, asgari vergilenebilir gelir sınırı artırılmış ve özellikle yerel gelir vergisinde işle ilgili

¹⁸² İsveç Kronu

¹⁸³ Finlandiya Adalet Bakanlığı web sitesi, Finlandiya Anayasası için <https://www.finlex.fi/fi/laki/kaannokset/1999/en19990731.pdf>, (Çevrimiçi: 15.09.2018)

¹⁸⁴ Finlandiya Maliye Bakanlığı web sitesi, <https://vm.fi/en/taxation>, (Çevrimiçi: 15.09.2018)

¹⁸⁵ Finlandiya Maliye Bakanlığı web sitesi, Finlandiya Maliye Bakanlığınca bu terim için kazanılan gelir (**earned income**) tabiri kullanılmaktadır. <https://vm.fi/en/taxation-of-earned-income>, (Çevrimiçi: 15.09.2018)

¹⁸⁶ Finlandiyadaki ikili gelir vergisi sistemi hakkındaki bilgiler Çalışmanın 1. Bölümünde yer almaktadır.

harcamalara tanınan indirimler artırılmıştır. Emek vergilemesindeki indirimler sermaye ve kurumlar vergisindeki (vergi oranı bir puan artırılarak) artışla finanse edilmiştir. Önlemler özellikle düşük ve orta gelirliileri hedeflemektedir. Nitekim söz konusu dönem sonunda emek üzerindeki ortalama vergi oranında düşük gelirliiler için %4'lük bir azalma sağlanabilmiştir. Emek üzerindeki vergi yükünü azaltma politikası sürdürölmektedir.¹⁸⁷

Finlandiya' da serbest meslek kazançları ücret geliri olarak değil ticari gelirin bir türü olarak değerlendirilir.¹⁸⁸ Finlandiya'da 6 aydan uzun bir süre kalınması durumunda yerleşik mükellefler¹⁸⁹ kapsamında değerlendirilme söz konusudur. İşe başlamadan önce Finlandiya Mali İdaresine bilgi verilir. Serbest meslek kazançlarına yönelik mükellefler tarafından genellikle peşin vergi ödenir, takip eden yılda tahakkuk eden vergi, ödenmiş olan peşin vergiden fazla ise eksik kalan kısım ödenir, az ise vergi iadesi alınır.¹⁹⁰ Ayrıca yabancı ülke vatandaşlarının Finlandiya'da serbest meslek faaliyeti yürütmek istemeleri durumunda 6206E isimli bir formla Finlandiya Mali İdaresine bilgi vermek zorundadırlar.¹⁹¹

Serbest tüccarın kendi işinden kazandığı gelir, kendi geliri olarak vergilendirilir. Faaliyet gelirinin bir kısmı sermaye geliri, bir kısmı ise kazanılmış gelirdir. Faaliyet geliri, işin net varlıklarına (net varlıklar = iş varlıkları- iş yükümlölükleri) dayalı olarak kazanılan gelir ve sermaye geliri olmak üzere ikiye ayrılır. Sermaye geliri, önceki yılın net varlıklarının %20'sidir, geri kalanı ise kazanılmış gelirdir. Alternatif olarak girişimci, sermaye gelirinin, net varlıkların sadece %10'u olacağına veya tüm iş gelirlerinin kazanılan gelir olacağına karar

¹⁸⁷ Savaş Çevik, **AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi ve Emek Üzerindeki Vergi Yüğü**,https://www.researchgate.net/publication/281432828_AB_Ulkelerinde_Emek_Gelirinin_Vergilendirilmesi_ve_Emek_Uzerindeki_Vergi_Yuku, (Çevrimiçi: 15.09.2018)

¹⁸⁸ Serbest tüccar geliri olarak da adlandırılmaktadır. Örneğin; https://www.uusyrityskeskus.fi/wp-content/uploads/2017/02/masuuni_opas_turkki_20110524_0-1.pdf, (Çevrimiçi: 15.09.2018)

¹⁸⁹ Tam mükellef

¹⁹⁰ Finlandiya Vergi Dairesi web sitesi, https://www.vero.fi/en/individuals/tax-cards-and-tax-returns/arriving_in_finland/work_in_finland/working-in-finland-as-a-self-employed-person/, (Çevrimiçi: 15.09.2018)

¹⁹¹ Finlandiya Vergi Dairesi web sitesi, bu forma ulaşmak için: <https://www.vero.fi/en/About-us/contact-us/forms/>, (Çevrimiçi: 15.09.2018)

verebilir. İşin kurulduğu yılda, sermaye gelir payı ilk hesap döneminin son günündeki net varlıklara göre hesaplanır.¹⁹²

Finlandiya’da vergi beyannameleri 8 Mayıs’a kadar verilir, vergi mükellefince daha önceden verilmiş olan bir vergi beyannamesi yoksa beyanname verme tarihi 15 Mayıs’tır. Gelir vergisi ön ödemeleri her ayın 23’ünde yapılır ve bir sonraki yılın kasım ayında vergi mükellefleri için kesin vergi tutarları yayımlanır, fazla ödenen vergi iade alınır eksik ödenen vergi varsa tamamlatılır. Eksik kalan verginin ilk taksiti aralık, diğer taksiti takip eden yılın şubat ayında ödenir.¹⁹³ Fazla ödenen vergi iadesi aralık ayında alınır.¹⁹⁴

Genel olarak vergi mükellefi, her bir kategorideki vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasında gelirin elde edilmesinde ve muhafaza edilmesinde harcanan tüm masrafları gelir vergisi amaçları için mahsup edebilir.¹⁹⁵

Finlandiya vergi yasalarında genel kural kazanılan geliri elde etmek için yapılan masraf ve giderlerin düşülmesidir.¹⁹⁶ Vergiden muaf gelirlerin elde edilmesinde yapılan giderlerin ise indirimi mümkün değildir.¹⁹⁷

Bekâr ve şahsi durumundan (ör: engellilik) dolayı ekstra indirimi olmayan vergi mükellefleri için gelir vergisi oranları aşağıdaki gibidir:

¹⁹²Finlandiya Danışmanlık Şirketi Uusyrityskeskus web sitesi, https://www.uusyrityskeskus.fi/wp-content/uploads/2017/02/masuuni_opas_turkki_20110524_0-1.pdf, (Çevrimiçi: 15.09.2018)

¹⁹³Finlandiya Vergi Dairesi web sitesi, <https://www.vero.fi/en/individuals/tax-cards-and-tax-returns/payments/back-taxes/>, (Çevrimiçi: 16.09.2018)

¹⁹⁴Finlandiya Vergi Dairesi web sitesi, <https://www.vero.fi/en/individuals/tax-cards-and-tax-returns/payments/refunds/>, (Çevrimiçi: 16.09.2018)

¹⁹⁵KPMG, <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/finland-income-tax.html>, (Çevrimiçi: 15.09.2018)

¹⁹⁶Finlandiya Vergi Dairesi web sitesi, Gelir vergisi mükellefleri için vergi hesaplama aracına ulaşmak için bu site kullanılabilir: https://www.vero.fi/en/individuals/tax-cards-and-tax-returns/tax_card/tax-percentage-calculator/, (Çevrimiçi: 15.09.2018)

¹⁹⁷Finlandiya Vergi Dairesi web sitesi, <https://www.vero.fi/en/individuals/tax-cards-and-tax-returns/income-and-deductions/expenses-for-the-production-of-income/what-expenses-may-not-be-deducted/>, (Çevrimiçi: 15.09.2018)

Tablo 3.7: Finlandiya Bireysel Gelir Vergisi Oranları (2019)

Vergiye Tabi Gelir (EUR) ¹⁹⁸	Oran (%)
17.600-26.400	6
26.400-43.500	17,25
43.500-76.100	21,25
76.100+	31,25

Kaynak: PWC, <http://taxsummaries.pwc.com> (Çevrimiçi: 15.09.2018)

3.2.8. Danimarka

Danimarka Kraliyet Anayasası 27 Mart 1953 tarihinde kabul edilmiş olup, 43. maddesinde “*Yasayla belirlenmemiş hiçbir vergi tahsil edilemez, değiştirilemez veya işleminden kaldırılamaz.*” denilmek suretiyle vergilemede kanunilik ilkesi açıkça ortaya konulmuştur.¹⁹⁹ Ayrıca anayasanın 74. Maddesinde de “*Meslek ve iş hayatında serbestlik ve eşitliği kısıtlayan ve kamu yararına olmayan her çeşit sınırlama yasayla kaldırılır.*” vergilendirmede genellik ilkesi gözetilmiştir.

Danimarka Gelir Vergisi Kanunu’nda²⁰⁰, bireysel gelirlerden bir tanesi de serbest meslek gelirleridir. Bir takvim yılında 6 aydan fazla bir süre Danimarka da ikamet eden bireyler tam mükellefler olarak vergilendirilirler.²⁰¹

Danimarka’da kişisel gelir vergilerinde ödenmekte olan vergiler A tipi ve B tipi vergiler olarak 2’ye ayrılmıştır. A tipi vergiler, bir işveren tarafından ücretliler adına kesilen vergileri oluştururken, B tipi vergiler ise bir işverene bağlı olunmayan durumlarda, örneğin serbest meslek kazancı elde eden mükelleflerden alınan vergi türüdür. Danimarka da Vergi İdaresine kayıt yaptırdıktan sonra “Vergi Kartı”

¹⁹⁸ Euro

¹⁹⁹ Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı web sitesi, <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/06-DAN%C4%B0MARKA%20149-168.pdf>, (Çevrimiçi: 16.09.2018)

²⁰⁰ 02.11.2006 Tarih ve 12 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

²⁰¹ PWC, <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Denmark-Individual-Taxes-on-personal-income>, (Çevrimiçi: 16.09.2018)

alınmak zorundadır. Bu vergi kartına hesaplanan, ödenecek olan vergiler ile vergiden yapılacak indirimler belirtilir.²⁰²

Danimarka’da serbest meslek, genellikle şirketin kendi masrafıyla çalıştırılması ve kâr elde etmek amacıyla riske girmesi ile diğer gelir unsurlarından ayrılır. Müteahhit, danışman, avukat, müzisyen ve aktörler gibi kişiler serbest meslek erbabı kabul edilir. Aşağıda belirtilen durumlarda mükellefin serbest meslek erbabı olduğu anlaşılır:

- Mükellef bizzat işin yönetmeli ve denetlemeli.
- Mükellef işi için kullanılan makinelere ve araçlara sahip olmalı.
- Mükellef işi için özel bir yer/tesis kullanmalı.
- Mükellef işin sonuçlarından kâr ya da zarar elde etmesi bakımından şahsi sorumluluğa sahip olmalı.

Danimarka’da vergi net gelir üzerinden alınır. Bu tanıma ülkede net gelir prensibi denmektedir.²⁰³ Serbest meslek kazancı sahipleri, vergilendirilebilir gelirlerini bulurken, genel olarak mesleki giderlerini kazançlarından düşebilirler. Mesleki faaliyet için düşülebilir genel giderler dışında, çalışanlar için ödenen maaşlar, amortisman giderleri, faaliyet için gerekli satın alma giderleri, serbest meslek kuruluşları için ödenen harçlar, Fon Vergi Kanunu kapsamındaki derneklerin üyesi olan serbest meslek sahipleri için sınırlı olarak ödenen dernek tarafından iş amaçları doğrultusunda yapılan giderler kazançtan indirim konusu yapılabilir.²⁰⁴

Danimarka’da vergilendirme dönemi 1 Ocak- 31 Aralık arasında olup, bireysel gelir vergisi beyannamesi bir sonraki yıl için 1 Temmuz’dan sonra verilmektedir. Bu beyannamede tahmini gelir öngörülür ve bildirimi yapılır. Bildirimi yapılan gelir üzerinden tahakkuk eden vergiler her ayın 20’sinde olmak üzere 10 taksitte

²⁰²Danimarka Vergi İdaresi web sitesi, <https://www.skat.dk/getfile.aspx?id=137550>, (Çevrimiçi 16.09.2018)

²⁰³Danimarka Vergi İdaresi web sitesi, <https://www.skat.dk/skat.aspx?oID=2061665&chk=215444>, (Çevrimiçi 15.09.2018)

²⁰⁴Danimarka Vergi İdaresi web sitesi, <https://www.skat.dk/skat.aspx?oID=1976831&chk=215444>, (Çevrimiçi: 15.09.2018)

Ayrıca Danimarka Kişisel Vergi Kanunu için bkz. Danimarka Ortak Devlet Bilgi Sistemi web sitesi, <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=173514#p3>

ödenir. Haziran ve aralık aylarında ödeme yapılmaz.²⁰⁵ Takip eden mart ayı içerisinde ise yıl içinde ödenmiş gelirler kesinleşir, eksik ödenen vergiler tamamlatılır, fazla ödenen vergiler ise yapılan başvurular üzerine Mali İdarece nisan ayında iade edilir.²⁰⁶

Bekâr ve şahsi durumundan (ör: engellilik) dolayı ekstra indirimi olmayan vergi mükellefleri için gelir vergisi oranları aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.8: Danimarka Bireysel Gelir Vergisi Oranları (2019)

Vergiye Tabi Gelir (DKK ²⁰⁷)	Oran (%)
0-46.200	8
46.200-558.043	41
558.043+	56

Kaynak: Deloitte, <https://www2.deloitte.com>(Çevrimiçi: 16.09.2018)

3.2.9. Hollanda

24 Ağustos 1815'te kabul edilen Hollanda Krallığı'nın Anayasasının güncel hali 2002 yılından itibaren yürürlüktedir. Bu anayasanın 104. maddesinde *vergilerin kanunlar uyarınca toplanacağı*; 132. maddesinde de *Eyalet ve Belediye idarelerince toplanacak vergilerde uygulanacak usul ve esasların kanunlarla belirleneceği* belirtilerek, vergilendirmede kanunilik ilkesine dikkat çekilmiştir.²⁰⁸

Hollanda Gelir Vergisi Kanunu²⁰⁹, na göre, ülkede ikamet etmek tam mükellefiyet için yeterli bir şarttır. Mükellefler, tam mükellef olarak, dünyanın farklı yerlerinde kazanılan gelirler üzerinden gelir vergisi ödemekle yükümlüdürler. Bu ülkede dikkat çeken husus, birçok ülkede tam mükellef kapsamında vergilendirilmek

²⁰⁵KPMG, <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/Denmark-income-tax.html>, (Çevrimiçi: 16.09.2018)

²⁰⁶Danimarka Vergi İdaresi web sitesi, <https://www.skat.dk/getfile.aspx?id=137550>, (Çevrimiçi: 16.09.2018)

²⁰⁷ DKK: Danimarka Kronu

²⁰⁸ Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı web sitesi, Hollanda Anayasası için <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/11-HOLLANDA%20355-384.pdf>, (Çevrimiçi: 16.09.2018)

²⁰⁹ 11.05.2000 Tarihli Gelir Vergisi Kanunu

için 183 günden fazla ikamet şartı aranmakta iken, Hollanda’da ikamet etme göstergesi sayılan bir konut sahibi olmak ve orda yaşamak, bu ülkede yaşamının hayati menfaatlerin merkezini yansıttığı kabul edildiğinden tam mükellef olarak vergilendirme yapılmaktadır.²¹⁰

Hollanda vergi sisteminde serbest meslek faaliyeti elde eden mükellefler için kendi işinde kendi sorumluluğunda çalışan kişi olarak tanımlanır. Bu mesleğe örnek olarak oyuncular gösterilmektedir.²¹¹

Mükellefler vergi idaresine kayıt olduktan sonra, bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri kazançlar üzerinden gelir vergisi öderler. Vergilendirme dönemi 1 Ocak- 31 Aralık arasındadır. Vergilendirme aylık olarak, mükellefler tarafından tahmini kazanç üzerinden hesaplanan vergiye göre yapılmaktadır. Vergi beyannameleri takip eden yılın 1 Mart tarihinden itibaren Mali İdare’ye verilebilir.²¹² Takvim yılı bitiminden sonra kesin vergi, kişisel vergi beyannamesi göz önüne alınarak ödenir.²¹³

Serbest meslek faaliyetlerinden indirilebilecek giderler genel olarak, iş yapmak için yapılan maliyetlerdir. Bunlara örnek olarak, muhasebe ücretleri, komisyonlar, reklam giderleri, ücret ödemeleri, sigorta ödemeleri, eğitim ve temsil harcamaları verilebilir. Tüm harcamalar tamamen indirilemez. Bazı masraflar sadece kısmen düşülebilir. Bunlardan;²¹⁴

Temsil Maliyetleri / Hediyeletleri: %75'e kadar indirilebilmektedir.

Araba Masrafları: Kişisel kullanım için veya işletme adına km başına 0,19 €

²¹⁰ Hollanda Devleti Mevzuat web sitesi, konuyla ilgili Hollanda Gelir Vergisi Kanunu için <http://wetten.overheid.nl/BWBR0011353/2018-01-01>. Ayrıca bknz. https://www.tax-consultants-international.com/read/Tax_residence_individuals_Netherlands?submenu=13170&sublist=13169&sublist=3275 adreslerine bakılabilir. (Çevrimiçi: 17.09.2018)

²¹¹ Hollanda Ulusal Yasalar ve Mevzuat web sitesi, <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/zelfstandigen-zonder-personeel-zzp/vraag-en-antwoord/waar-moet-ik-aan-denken-als-ik-een-eigen-bedrijf-wil-starten>, (Çevrimiçi: 17.09.2018)

²¹² Hollanda Vergi ve Muhasebe Denetimi şirketi Expatax web sitesi <https://www.expatax.nl/taxreturn-2017>, (Çevrimiçi: 17.09.2018)

²¹³ World-Wide Tax, http://www.worldwide-tax.com/netherlands/dutch_income_tax.asp, (Çevrimiçi: 15.09.2018)

²¹⁴ Hollanda Vergi ve Muhasebe Denetimi şirketi Expatax web sitesi, <https://www.expatax.nl/freelancer>, (Çevrimiçi: 15.09.2018)

Ev ofisi: Kira ve ilgili hizmetlerin yalnızca, ev ofisindeki diğer odalardan geçmeden ulaşılabilen ayrı bir girişe sahip olması ve kendi başına ofis niteliklerini haiz olması gerekmektedir. Yani, evin ofis olarak kullanılan kısmının odaya ulaşımı ve odanın içindeki demirbaş, alet ve edevat gibi unsurları dikkate alındığında evin dışında bulunan ofis niteliğindeki yerleşke özelliklerine sahip olmalıdır.

Yemekler ve eğlence: %75'e kadar düşülebilir.

Kazançtan indirilemeyen bazı giderler Hollanda Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılmıştır. Bunlar mükellefin kendi özel harcamaları, iş kıyafetleri dışındaki kıyafetler için harcamalar, kişisel bakım harcamaları, eğitim, kurslar ve seminerlerle ilgili olarak 1500 Euro'dan fazla harcamalar, rüşvet ve komisyon giderleri ve parasal cezalardır.²¹⁵

Hollanda'da kişisel gelir vergisi oranlaması için vergi oranları Kutu 1, Kutu 2 ve Kutu 3 olarak 3'e ayrılmıştır. Serbest meslek kazançlarına yönelik vergilendirme Kutu 1'e göre yapılmaktadır. Gelir üzerinden alınan yerel vergiler bulunmamaktadır. Hollanda kişisel gelir vergisi iade taleplerinin, bir takvim yılı sonrasında 3 ay içinde yapılması gerekmektedir.²¹⁶

Bekâr ve şahsi durumundan (ör: engellilik) dolayı ekstra indirimi olmayan vergi mükellefleri için gelir vergisi oranları aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.9: Hollanda Bireysel Gelir Vergisi Oranları (2019)

Vergiye Tabi Gelir (EUR)	Oran(%)
0-20.384	9
20.384-34.300	10,45
34.300-68.507	38,10
68.507+	51,75

Kaynak: PWC, <http://taxsummaries.pwc.com>(Çevrimiçi: 17.09.2018)

²¹⁵ Hollanda Gelir Vergisi Kanunu Md. 3.16, <http://wetten.overheid.nl/BWBR0011353/2018-01-01#Hoofdstuk8>, (Çevrimiçi: 17.09.2018). Ek olarak <https://www.expatax.nl/freelancer>, (Çevrimiçi: 17.09.2018)

²¹⁶PWC,<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Netherlands-Individual-Taxes-on-personal-income>,(Çevrimiçi:17.09.2018)

3.2.10. Brezilya

1988 Tarihli Brezilya Federatif Cumhuriyeti Anayasasının 6. kısmı ‘‘Vergi ve Bütçe Başlığı’’ adı altında vergilendirme ile ilgili genel hükümleri düzenlemektedir. Anayasanın bu bölümünde, *vergilerin ekonomik güce göre alınacağı, vergilerin kamusal harcamaları karşılamak maksadıyla alınacağı ve olağanüstü dönemlerde olağanüstü vergilerin de alınabileceği* belirtilmiştir.²¹⁷ Ayrıca takip eden maddelerde, *kanunsuz vergi olmayacağı* hususu kesin bir dille ifade edilmiştir.²¹⁸ Anayasanın bu maddelerinde belirtilen hususların modern vergileme ilkelerine uygun olduğu görülmektedir.

Brezilya’da tam mükellefiyet esasında vergilendirme Brezilyalı mukimler ve 12 ay içinde kesintisiz 183 günden fazla ülkede ikamet edenler açısından ele alınmaktadır. Brezilya Gelir Vergisi Kanunu’na göre,²¹⁹ bireyler için vergiye tabi gelirler esas itibarıyla 5 ana başlıkta incelenir. Bunlar;

Ücret ve benzeri gelirler, serbest meslek gelirleri, kira geliri ve royalty²²⁰, emeklilik gelirleri ve diğer gelirlerdir.²²¹

Kanunda serbest meslek geliri, ücret dışında emeğe dayanan mesleklerden elde edilen gelirler olarak tanımlanmıştır. Bunlar;

1. Doktor, mühendis, avukat, diş hekimi, veteriner, öğretmen, ekonomist, muhasebeci, gazeteci, ressam, yazar, heykeltıraş ve benzerlerinin gelirleri,

2. Mesleklerden ve ticari olmayan hizmetlerin sağlanmasından elde edilen ücretler;

²¹⁷Brezilya Cumhurbaşkanlığı web sitesi, BrezilyaAnayasasıMd.145, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm, (Çevrimiçi: 17.09.2018)

²¹⁸Brezilya Cumhurbaşkanlığı web sitesi, BrezilyaAnayasasıMd.146, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm, (Çevrimiçi: 17.09.2018)

²¹⁹Brezilya Cumhurbaşkanlığı web sitesi, Brezilya 26 Mart 1999 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm, (Çevrimiçi: 18.09.2018)

²²⁰ Gayri maddi hak

²²¹ 26 Mart 1999 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, md.43- 55 arasında bu gelir türlerine yönelik detaylar yer almaktadır. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm, (Çevrimiçi: 18.09.2018)

3. İş İlişkilerinde temsilcilerin elde ettiği gelirler,
4. Sadece kamu bütçesi geliri olmayan noterler ve diğer subaylar gibi ücretler ve Adalet kâtiplerin gelirleri;
5. Broker, açık artırma komisyoncuları, aracıları ve yardımcılarının elde ettikleri komisyonları;
6. Mimari, topografik, hafriyat, duvarcılık ve benzeri işleri yapanlar, kamu hizmetleriyle ilgili her türlü iş sözleşmesinin bireysel olarak kullanılmasından elde edilen gelirler,
7. Sanatçının, didaktik, bilimsel, kentsel çalışmaların, teknik inşaat projelerinin, kurumlarının veya ekipmanlarının telif hakkı; yazarın ya da malın ya da işin yaratıcısı tarafından doğrudan kullanıldığı durumlarda telif hakkı;
8. Yargı süreçleri sırasında hizmetlerin sağlanması için elde edilen aracılık geliri,

Olarak düzenlenmişlerdir.

Bir mükellefin vergiye tabi geliri bulunurken mükellef tarafından indirim konusu yapılacak giderler, faaliyetin yürütülmesi için yapılması zorunlu giderlerdir. Giderler her zaman ispat ve gerekçeye tabidir.²²² Mükellef tarafından aylık ödenen sosyal güvenlik primi, amortisman giderleri, üçüncü taraflara yapılan ödemeler, nakliye giderleri, bakmakla yükümlü kişi için yapılan masraflar, mahkeme kararına istinaden ödenen nafaka gideri indirim konusu yapılabilir. Sağlık, eğitim ve bireysel emeklilik fonlarına yapılan katkılar ise sınırlı olarak düşülebilmektedir.

Mükellefler tarafından bir takvim yılında elde edilen hasılat ve giderlerden sonra hesaplanan vergilerden ise ödenen geçici vergiler, sanatsal etkinliklere yapılan ödemeler, Devlet tarafından kontrolü sağlanan Çocukların ve Ergenlerin Haklarını

²²² 26 Mart 1999 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, md.73
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm, (Çevrimiçi: 18.09.2018)

Koruma isimli Fona yönelik ödemeler ve Devletçe onaylanan kültürel faaliyetlere yönelik harcamalar da düşülebilmektedir.²²³

Bireysel mükellefler için gelir vergisi beyanname verme süresi takip eden yılın 1 Mart-30 Nisan tarihleri arasındadır. Vergi iadesi ile belirlenen ve kaynağında tevkif edilen veya yıl içinde ödenen tutarlar arasındaki herhangi bir fark ödenmelidir veya vergi mükellefine iade edilir. Ödenecek herhangi bir vergi durumunda, nisan ayının son iş gününde ve takip eden aylarda Brezilya vergi dairesine bir defada veya sekiz aya kadar taksit ödenmesi gerekmektedir. Ödenecek verginin taksitle ödenmesi halinde, faiz aylık olarak dikkate alınır.²²⁴

Mükellefler aylık hesaplanan matrahları üzerinden gelir vergisi tablosunda yer aldığı şekliyle vergi ödemekle yükümlüdürler.

Bekâr ve şahsi durumundan (ör: engellilik) dolayı ekstra indirimi olmayan vergi mükellefleri için gelir vergisi oranları aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.10: Brezilya’da Bireysel Gelir Vergisi Oranları (2019)

Vergiye Tabi Gelir (BRL) ²²⁵	Oran (%)
0-1.903,98	0
1.903,99-2.826,65	7,5
2.826,66-3.751,05	15
3.751,06-4.664,68	22,50
4.664,68+	27,50

Kaynak: PWC, <http://taxsummaries.pwc.com>(Çevrimiçi: 18.09.2018)

²²³ 26 Mart 1999 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, md.87

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm, (Çevrimiçi: 18.09.2018)

²²⁴PWC, <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Brazil-Individual-Tax-administration> (Çevrimiçi: 19.09.2018)

²²⁵ Brezilya Reali

3.3. Karşılaştırmalı Analiz

Ülkemizde modern anlamda vergilendirme ilkelerini gözeterek uygulanan gelir vergileri kanunları 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu²²⁶ ve halen yürürlükte olan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'dur.²²⁷ Bu Kanunların 1950'li yıllardan itibaren yürürlüğe girmesi ve modern vergilendirme ilkelerini gözetmesi hem ülkemizin gelişen piyasa koşulları hem de küresel anlamda vergi rekabetinin de etkisiyle yürürlüğe konulduğunu göstermektedir. Nitekim 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun gerekçesinde²²⁸ bu kanunla birlikte medeni bir vergilendirme sisteminin kurulduğu, mükellefler ile Mali İdare arasındaki ihtilaf konusu olan konuların çözümüne katkı sağlanıldığı ve açıklanması güç ve karmaşık bazı konuların eski vergi kanununda yer aldığı, bu nedenle daha anlaşılır bir vergi sisteminin amaçlandığı belirtilmiştir.

Vergilendirme, çok yönlü olarak sistematize edilmesi gereken uygulama bütünüdür. Bu nedenle, Mali İdareler tarafından yürürlüğü istenen vergi kanunlarının, vergilendirme ilkelerine uygun olmasının gereği olarak adil, genel, belirli, açık ve anlaşılır bulunması gerekir. ²²⁹Vergilendirme ile ilgili ilkelerin anayasal ayrıcalıkla korunması ve bu ilkelere vergi kanunlarının tanziminde de sıkı sıkıya bağlı kalınması ideal bir vergi sisteminin gereklerindendir.

Yukarıdaki hususların yanında, vergilendirmenin mükellefler üzerinde oluşturduğu vergi yükü de dikkate alınarak, ülkelerce küresel bir vergi rekabetine cevap olacak şekilde vergi sistemleri düzenlenmektedir. Bu açıdan evrensel vergi ilkelerine bağlı kalınması, vergi sistemindeki teşvik ve istisnalar ve kabul edilebilir bir vergi yükü mükellefler tarafından önemsenmektedir.

²²⁶ 06.09.1949 Tarih ve 7228 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanmış olup 1950-1960 yılları arasında uygulanmıştır.

²²⁷ 6.1.1961 tarih ve 10700 Sayılı Resmî Gazete de yayımlanmış olup 1961'den beri yapılan değişikliklerle beraber yürürlükte dir.

²²⁸ GİB, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/GVK/cilt_1_193_sayili_kanun.pdf (Çevrimiçi:26.06.2019)

²²⁹ Vergi kanunlarının basit ve anlaşılır olması, potansiyel vergi mükelleflerinin faal vergi mükellefi olma kararlarına pozitif katkısı bulunmaktadır. Aksi durumda, anlaşılır olmayan vergi kanunları vergi sistemlerini daha da karmaşık hale getirdiği gibi bu durum vergi kaçakçılığı ya da vergiden kaçınma oranlarının yükselmesine neden olabilmektedir. Bu konuyla ilgili yayımlanan bir çalışma sonuçları için bkznz. Yasemin Taşkın, İmren Peker, **Vergi Planlaması: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Alan Araştırması**, Mali Çözüm Dergisi, sayı 153, Mayıs-Haziran 2019, s.67

Karşılaştırmalı analiz kısmında, serbest meslek faaliyetinin vergilendirilmesine yönelik, ülkemizdeki uygulamalarla seçilmiş ülkelerdeki uygulamalar arasındaki dikkat çeken farklılıklar ve önemli benzer yönler üzerinde durulacaktır. Karşılaştırma serbest meslek faaliyeti ve mükellefinin tanımı, indirilebilir giderler, bireysel vergi yükü, gelir vergisi tarifesinde yer alan vergi oranları ve dilimleri ile son olarak gelir vergisi tarifelerindeki vergi matrahları ve vergi oranlarındaki artış açısından açılardan yapılacaktır.

3.3.1. Serbest Meslek Faaliyeti ve Mükellefinin Tanımı Açısından

Ülkemizde GVK açısından serbest meslek faaliyetinin ve serbest meslek erbabının tanımlarında en belirgin özellikler, yürütülen faaliyetin sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması ve ticari mahiyette olmaması, bu işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına, mutad meslek halinde ifa edilmesi şeklindedir. Bu faaliyete örnek olarak da avukatlar, müşavirler, doktorlar, gümrük komisyoncuları, konser veren müzik sanatçıları gibi kişiler örnek gösterilmişlerdir.²³⁰

Serbest meslek faaliyeti ve mükellefi hakkında seçilmiş ülkeler ile ilgili yaptığımız araştırmalarda, bu ülkelerden Finlandiya hariç, ülkemizdeki gibi diğer ülkelerde de serbest meslek faaliyeti ve tanımı açısından bir ihtisas ve mesleki bilgiye dayanılarak icra edilen emek geliri olduğu yönünde tanımlamalar mevcuttur. Finlandiya vergi kanunlarına göre serbest meslek faaliyeti sonucunda elde edilen gelirler ticari gelirin bir unsurudur. Dolayısıyla Finlandiya’da serbest meslek erbabının elde ettiği kazancın sermaye ağırlıklı bir ticari kazanç olarak değerlendirildiği dikkat çekmektedir.

²³⁰ 193 Sayılı GVK’nın 65 ve 66. Maddesinde serbest meslek kazancının tanımı, tarifi ve mesleki faaliyet erbabına örnek kişiler yer almaktadır.

3.3.2. İndirilebilir Giderler Açısından

Ülkemizde, serbest meslek mükellefinin hasılatından indirim konusu yapabileceği giderler için düzenlenen GVK'daki madde başlığının adı ‘‘Mesleki Giderlerdir.’’²³¹ Bu madde de *aşağıda yazılı giderler hasılatından indirilir* cümlesi kullanıldığından, kanaatimizce bu türden giderler için katı çerçeveli belli giderler kavramı kullanılabilir. Ayrıca bu cümle ile benzer giderlerin indirim konusu yapılamayacağı açıkça ortaya konulmuştur.

Seçilmiş ülkelerdeki vergi kanunlarında, mükellef tarafından indirim konusu yapılabilecek giderler için genel olarak *mesleki kazancın elde edilmesi için yapılan giderlerin hasılatından düşülebileceği* tabiri kullanılmıştır. Bu tabirle bu ülkelerde indirim konusu yapılabilecek giderlerin öncelikle tarif edildiği ve bunlara bazı örnekler verildiği görülmektedir. Ülkemizde ise tarif yerine giderlerin tek tek sayılması esası kabul edilmiştir.

Seçilmiş ülkelerde, indirilebilecek giderler kavramına yaklaşım bu olsa da mükellefçe her türlü giderin hasılatta sınırsızca indirim konusu yapılabileceği anlaşılmamalıdır. Bu ülkelerde, bir giderin indirim konusu yapılması için doğrudan faaliyetle ilgili ve faaliyetin elde edilmesi için elzem olduğuna dair ifadeler kullanılmıştır. Zamanın değişen şartlarına göre indirilebilecek giderler açısından sürekli değişiklik anlamında düzenleme yapmak mümkün olmayacağından, Mali İdarelerin bu türden ifadelerle verginin matrahını tespit etme yaklaşımı, vergilendirme de özellikle vergide adalet ilkesine uygun olarak değerlendirilebilir. Ayrıca, yapılan faaliyetle doğrudan ilgili olan bir giderin indirim konusu yapılmasına izin verilmesi Mali İdarelerin bu alandaki vergi ihtilaflarını azaltma amacı da taşımaktadır.

İndirim konusu yapılabilecek giderler konusunda, seçilmiş ülkelerin birçoğunda götürü gider uygulamasının bulunduğu görülmektedir. Yani bu durum, vergi mükellefinin belgesiz gider yapma hakkının bulunduğu anlamına gelmektedir. Örneğin, bu ülkelerden Çin’de serbest meslek mükellefine hasılatından %20’lik gider,

²³¹ GVK Md. 68

götürü olarak düşülür. Almanya’da mükellef tarafından belgesiz bir gider olarak iş masrafı adı altında 1000 Euro kadarlık bir tutar indirim konusu yapılabilir.

Ülkemizde ise serbest meslek faaliyeti mükellefi için, mesleki giderlerde götürü gider indirimi söz konusu değildir.

3.3.3. Kişisel Vergi Yükü Açısından

Kişisel vergi yükü sübjektif ve objektif vergi yükü olmak üzere ikiye ayrılır. Subjektif vergi yükü mükellefin ödemiş olduğu vergiler nedeniyle hissettiği baskı iken kişisel vergi yükü, mükellefin belirli bir dönemde ödediği tüm vergilerin o dönemde elde ettikleri gelirlere oranlanmasıdır.²³²

Yukarıdaki tanıma göre;

$$\text{Kişisel vergi yükü} = \frac{\text{Kişinin Ödediği Tüm Vergiler}}{\text{Kişinin Toplam Geliri}}$$

Şeklinde formüle edilebilir. Bu formülde serbest meslek faaliyeti yürüten mükellefin geliri üzerinden ödediği verginin toplam kazancına oranı, mükellefin serbest meslek kazancındaki vergi yükünü verecektir.

Ülkemizde serbest meslek mükellefinin gelirleri üzerinde gelir vergisi matrahından götürü olarak ya da doğrudan indirim konusu yapılabilen belirlenmiş bir tutar bulunmamaktadır. Buna karşın 2019 yılı itibarıyla;

- i. Çin’de elde edilen hasılatın %20’si,
- ii. Almanya’da elde edilen hasılatın doğrudan 9.168 Euro’luk kısmı,
- iii. Norveç’te gelirin 174.500 Norveç Kronu’na kadarlık kısmı,
- iv. İsveç’te gelirin 490.700 İsveç Kronu’na kadarlık kısmı,
- v. Finlandiya’da gelirin 17.599 Euro’luk kısmı,
- vi. Brezilya’da gelirin 1.903,98 Brezilya Reali’ne kadarlık kısmı,

²³² Şerafettin Aksoy, **a.g.e.**, s.270

Vergilendirilmez.

Dolayısıyla seçilmiş ülkelerdeki kişisel vergi yükünün karşılaştırılması hesaplamasında vergiden istisna edilen bu kazanç tutarları da dikkate alınmıştır.

Türkiye’de serbest meslek erbabı olan bir mükellefin²³³ 2019 takvim yılında 100.000,00 birimlik kazancı üzerinden ödemesi gereken vergi=23.460,00-TL olduğundan kişisel vergi yükü %23,46’dır.

Aşağıdaki tabloda ilgili ülkelerin 2019 takvim yılındaki gelir vergisi tarifeleri dikkate alınarak serbest meslek erbabı olan bir mükellefin kişisel vergi yükleri yer almaktadır:

Tablo 3.11: Seçilmiş Ülkelerde Bireysel Vergi Tarifesine Göre Serbest Meslek Kazancındaki Vergi Yükleri

Ülke	Kazanç (Birim)	Kişisel Vergi Yükü (%)
Türkiye	100.000,00	23,46
ABD	100.000,00	16,88
Japonya	100.000,00	5,00
Çin	100.000,00	6,49
Almanya	100.000,00	21,19
Norveç	100.000,00	0,00
İsveç	100.000,00	0,00
Finlandiya	100.000,00	11,78
Danimarka	100.000,00	25,75
Hollanda	100.000,00	36,31
Brezilya	100.000,00	26,10

²³³ Hesaplamalarda evli olmayan serbest meslek mükellefleri göz önüne alınarak yerel vergiler (belediyelere ödenen vergiler vb.) dikkate alınmamıştır.

3.3.4. Vergi Oranları ve Dilimleri Açısından

Ülkemizde gelir vergisi oranları GVK'nın 103. maddesinde belirtilmiştir. Bu oranlar %15 ile %35 arasında değişmekte olup yükseklik farkı 25'tir. Vergi dilimi sayısı ise 4 olarak belirlenmiştir.

Seçilmiş ülkelerin ilk vergi dilimleri arasında, ülkemizdeki uygulamada hem oran hem de matrah daha yüksek olarak belirlenmiştir.

Aşağıdaki karşılaştırma tablosunda bu hususlar yer almaktadır:

Tablo 3.12: Seçilmiş Ülkelerde Vergi Oranları ve Dilimleri Açısından Karşılaştırma Tablosu

Ülke	En Düşük Oran (%)	En Yüksek Oran (%)	Yükseklik Farkı	Vergi Dilimi Sayısı
Türkiye	15	35	25	4
ABD	10	37	27	7
Japonya	5	45	40	7
Çin	3	40	37	7
Almanya	0	45	45	4
Norveç	0	16,20	16,20	5
İsveç	0	25	25	3
Finlandiya	0	31,25	31,25	4
Danimarka	8	56	48	3
Hollanda	9	51,75	42,75	4
Brezilya	0	27,50	27,5	5

3.3.5. Gelir Vergisi Tarifelerindeki Vergi Matrahları ve Vergi Oranlarındaki Artış Açısından

Bir ülkedeki gelir vergisi tarifiesi, o ülkede uygulanan vergilendirme sisteminde, mali güce göre vergi alınıp alınmadığı ve mükellefer üzerinde ne kadar vergi yükü oluştuğunun göstergesidir. Vergide eşitlik ilkesi gereğince, eşit durumda

olanların aynı vergiyi vermeleri gerekir.Bu edenle ideal bir gelir vergisi tarifesinde, vergi matrahındaki artış oranıyla vergideki artış oranının eşit olması beklenir. Vergi matrahındaki artış oranı ile vergideki artış oranı arasındaki fark arttıkça vergide adalet ilkesinden sapma oranı da artıyor demektir.

Aşağıdaki tabloda, özellikle gelir vergisi tarifesindeki dilim sayısı 3'ten fazla olan ülkeler için ilk 3 dilim; gelir vergisi tarifesindeki dilim sayısı 3 olan ülkeler için ise ilk 2 dilimdeki üst sınır vergi matrahındaki artış ile vergideki artış karşılaştırılmıştır.

Tablo 3.13: Gelir Vergisi Tarifesinde Matrahtaki Artış Oranı ile Vergideki Artış Oranının Karşılaştırılması²³⁴

ÜLKE	Dilim Sırası	Matrah(TL)	Ödenen Vergi	Matrahtaki Artış Oranı	Vergideki Artış Oranı
Türkiye	1. Dilim	18.000,00	2.700,00	-	-
	2.Dilim	40.000,00	7.100,00	2,22	2,62
	3. Dilim	98.000,00	22.760,00	2,45	3,20
ABD	Dilim Sırası	Matrah(USD)	Ödenen Vergi	Matrahtaki Artış Oranı	Vergideki Artış Oranı
	1. Dilim	9.700,00	970,00	-	-
	2.Dilim	39.475,00	4.542,88	4,07	4,68
	3. Dilim	84.200,00	9.839,28	2,13	2,17
Japonya	Dilim Sırası	Matrah(JPY)	Ödenen Vergi	Matrahtaki Artış Oranı	Vergideki Artış Oranı
	1. Dilim	1.950.000,00	97.500,00	-	-
	2.Dilim	3.300.000,00	232.500,00	1,69	2,38
	3. Dilim	6.950.000,00	962.500,00	2,11	4,14
Çin	Dilim Sırası	Matrah(CNY)	Ödenen Vergi	Matrahtaki Artış Oranı	Vergideki Artış Oranı
	1. Dilim	36.000,00	1.080,00	-	-
	2.Dilim	144.000,00	9.380,00	4,00	8,69
	3. Dilim	300.000,00	23.660,00	2,08	2,52
Almanya	Dilim Sırası	Matrah(EUR)	Ödenen Vergi	Matrahtaki Artış Oranı	Vergideki Artış Oranı
	1. Dilim	55.960,00	6.550,74	-	-
	2.Dilim	265.326,00	94.484,04	4,74	14,42
Norveç	Dilim Sırası	Matrah(NOK)	Ödenen Vergi	Matrahtaki Artış Oranı	Vergideki Artış Oranı
	1. Dilim	245.649,00	1.351,83	-	-
	2.Dilim	617.499,00	16.969,48	2,51	12,55
	3. Dilim	964.799,00	62.812,94	1,56	3,70

²³⁴ Tabloda, vergi matrahı olarak her ülkenin kendi para birimi esas alınmıştır.

İsveç	Dilim Sırası	Matrah(SEK)	Ödenen Vergi	Matrahtaki Artış Oranı	Vergideki Artış Oranı
	1. Dilim	490.700,00	98.140,00	-	-
	2.Dilim	689.301,00	172.325,25	1,40	1,75
Finlandiya	Dilim Sırası	Matrah(EUR)	Ödenen Vergi	Matrahtaki Artış Oranı	Vergideki Artış Oranı
	1. Dilim	26.400,00	528,00	-	-
	2.Dilim	43.500,00	3.477,75	1,65	6,59
	3. Dilim	76.100,00	10.405,25	1,75	2,99
Danimarka	Dilim Sırası	Matrah(DKK)	Ödenen Vergi	Matrahtaki Artış Oranı	Vergideki Artış Oranı
	1. Dilim	46.200,00	3.696,00	-	-
	2.Dilim	558.043,00	213.551,63	12,08	57,78
Hollanda	Dilim Sırası	Matrah(EUR)	Ödenen Vergi	Matrahtaki Artış Oranı	Vergideki Artış Oranı
	1. Dilim	20.384,00	1.834,56	-	-
	2.Dilim	34.300,00	3.288,78	1,68	1,79
	3. Dilim	68.507,00	16.321,64	2,00	4,96
Brezilya	Dilim Sırası	Matrah(BRL)	Ödenen Vergi	Matrahtaki Artış Oranı	Vergideki Artış Oranı
	1. Dilim	2.826,65	69,19	-	-
	2.Dilim	3.751,05	207,84	1,33	3,00
	3. Dilim	4.664,68	413,40	1,24	1,99

Tablodan da görüleceği üzere, her bir üst vergi dilime geçişte vergi matrahı daha az artmasına rağmen, ödenmesi gereken vergi oranı bütün ülkelerde daha çok artmaktadır. Bu durum, vergide adalet ilkesine ters düşmektedir.

3.4. Türkiye İçin Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde Bazı Sorunlar ve Öneriler

En son yayınlanan istatistiklere göre 2013 yılı itibariyle ülkemizde bulunan serbest meslek faaliyeti mükelleflerinin sayısı yaklaşık 135.000 kişidir.²³⁵ Bu mükellefler tarafından toplamda 5.978.471.496,49–TL’lik kâr beyan edilmiştir. Bu rakam ticari kazançlardan sonra beyan edilen en yüksek tutar olarak göze

²³⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yıllık bazda istatistikler yayınlanmaktadır. Ancak bu konuda yayınlanan son istatistik tarihi 2013 tür. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/TGBO/2013/2013_Gelir_Bey_Ozeti.htm, (Çevrimiçi:26.09.2018)

çarpmaktadır.²³⁶ Dolayısıyla Mali İdarece tahsil edilen vergiler arasında bütçeye gelir kaydedilen 2. en büyük gelir unsuru olan serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi ile ilgili olarak uygulamada karşılaşılan sorunlarda göz önüne alınarak bazı sorunlar ve öneriler aşağıda başlıklar halinde belirtilmiştir.

3.4.1. Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Bazı Sorunlar ve Mevzuat Değişikliği Önerisi

T.C. Anayasasının²³⁷ 73. maddesi ‘‘Vergi Ödevi’’ başlığını taşımaktadır. Bu madde de ‘‘ Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. ’’ Denilerek vergilendirme ilkelerinden genellik, adalet ve kanunilik ilkelerine atıfta bulunulmuştur.

Bu ilkeler, seçilmiş yabancı ülkelerin anayasal vergilendirme ilkeleriyle büyük benzerlikler taşımaktadır.

Anayasal vergilendirme ilkeleri arasında her ne kadar malî güce göre vergi alınacağı, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılacağı hükümleri yer alıyor olsa da malî gücün nasıl belirleneceği ve vergi yükünün nasıl adaletli ve dengeli dağıtılacağına yönelik bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, Anayasa Mahkemesi’nin mali güç göstergesi olarak kabul ettiği değerlerin gelir, servet ve harcamalar olduğuna yönelik 13.7.1995 Tarih ve E:1994/85 K:1995/32 sayılı kararı, vergi uygulamalarında Mali İdareye de yol göstermektedir. Bu nedenle, mali gücün tanımı, tespiti, vergi yükünün belirlenmesi ile adaletli ve dengeli dağıtımı ve sonuçların izlenmesi gerektiğine yönelik anayasal hükümlerle, Mali İdareye daha fazla sorumluluk yüklenebilir.

²³⁶ GİB, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/TGBO/2013/2013_Gelir_Bey_Ozeti.htm, (Çevrimiçi: 26.09.2018)

²³⁷ 2709 Sayılı Kanun olup 09/11/1982 Tarih ve 17863 Sayılı Resmî Gazete’de (Mükerrer) yayımlanmıştır.

3.4.2. Serbest Meslek Faaliyetlerinde İndirilebilecek Genel Giderler Açısından Bazı Sorunlar ve Mevzuat Değişikliği Önerisi

GVK'nın 68. maddesi ‘‘Mesleki Giderler’’ başlığı taşımakta olup, serbest meslek faaliyetinde bulunan mükelleflerin hasılatlarından indirim konusu yapabilecekleri giderler belirtilmiştir.

Uygulamada mükellefler tarafından meslek ifası sırasında mesleki faaliyetle ilgili olduğu düşünülen giderlerinde de indirim konusu yapıldığı görülmektedir. Örneğin vergi incelemesine muhatap olan bir ceza avukatının ceza davaları ile ilgili sinema filmine ait gideri indirim konusu yapmak istemesi ya da bir mali müşavirin mesleğini ifa ederken takım elbise giymek zorunda olduğundan bahisle bu türden kıyafet harcamalarını gider yapmak istemeleri, mükelleflerin mesleki gider kavramını çok geniş yorumladıkları ya da bu türden giderleri mesleki faaliyetlerini elde etmek amacıyla yaptıklarını düşündüklerini göstermektedir.

Esasında, GVK'nın 68.maddesinin 1.fikrasında ‘‘mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler’’ tabirinden, mesleki faaliyetle doğrudan bağlantılı olup, geliri elde etmek amacıyla yapılmak zorunda kalınan tüm giderlerin düşülebilir olduğu anlaşılmaktadır. Ancak, Mali İdarenin genel giderlere yaklaşımı aydınlatma, ısıtma ve su giderleri, telefon giderleri, kırtasiye giderleri, personel giderleri işyeri kirası ve amortismanı ve finansman giderleri gibi giderlerdir.²³⁸ Danıştay'ın vermiş olduğu bazı kararlarında, GVK'nın 68/1 fıkrasında bulunan genel giderler lafzını daha geniş yorumladığı ve verilen kararın hayatın olağan akışına ve yürütülen faaliyetin idamesi için elzem olan giderlerin indirim konusu yapılabileceğine dair kararları bulunmaktadır. Örneğin bunlardan birinde Danıştay vergi inceleme elemanınca yapılan incelemede, davacının gider olarak gösterdiği harcamaların sadece 68.maddenin ilk 9 fıkrasında sayılan türden olup olmadığı yönünden değerlendirilmesinin yanlış olduğu belirtilmiş olup, genel gider olarak sayılan bu giderleri yorumlarken yapılan harcamanın faaliyetin niteliği, işyerinin

²³⁸ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., s.559

büyüklüğü, çalışma süresi gibi hususlarında dikkate alınması suretiyle değerlendirilmesi gerektiğinden bahisle davanın kabulüne karar vermiştir.²³⁹

Ülkemizde, GVK'da mesleki giderler açık bir şekilde sıralandığından, Mali İdarece şahsi harcamalar kapsamına girdiği düşünülen harcamaların mesleki gider olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir. Yukarıda belirtilen Danıştay kararlarında da görüleceği üzere, mesleğin idamesi için elzem olduğu mükellefçe ispat edilebildiği sürece, yapılan giderlerin indirimine izin verilmelidir. Seçilmiş ülkelerin vergi kanunlarındaki uygulamalarında, ülkemizin aksine genel kural, mesleki kazancın elde edilmesi için yapılması zorunlu harcamaların indirim konusu yapılmasının mümkün olmasıdır. Bu ülkelerin neredeyse tamamında mükellefin indirim konusu yapabileceği giderlerin bizde olduğu gibi keskin sınırlarla belirlenmediği hususu dikkate değerdir. Bu nedenle, GVK'nın 68.maddesinde sayılan giderler kısmına *buna benzer ya da bu gibi giderler* ifadesinin eklenmesi ya da 1.fıkradaki genel giderler kısmında parantez içine *'mesleğin ifası için zorunlu olduğu mükellefçe ispat edilen giderler dâhil '* cümlesinin eklenmesi vergileme mantığına uygun olacaktır. Bu mevzuat değişikliğinde suiistimali engellemek adına, mükellefin tereddüte düştüğü durumlarda Mali İdareden kısa süre içinde cevap alabileceği bir platformun oluşturulması ve vergi incelemelerinin daha sıklıkla ve özellikle giderler ile ilgili belli bir konuyu kapsayacak şekilde sınırlı kapsamda yapılması doğru bir adım olacaktır.

²³⁹ Danıştay 3.Dairesinin 03.04.2001 tarih ve E:2000/920, K:2001/1128; 24.09.2002 tarih ve E:2001/3582 K:2002/2881; 24.09.2002 tarih ve E:2001/3583 K:2002/2882; <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Çevrimiçi:28.06.2019)

3.4.3. Götürü Gider Uygulaması Açısından Mevzuat Değişikliği Önerisi

Çalışmada ele alındığı üzere bazı ülkelerde götürü gider uygulaması bulunmaktadır. Bu ülkelerdeki götürü gider uygulaması, kazanç elde eden mükelleflere kazançlarının bir kısmını gider olarak indirim yapmalarına izin vermeleridir. Ülkemizde 5421 Sayılı GVK'dan itibaren 193 Sayılı Kanun yürürlüğe girene dek, bir kısım serbest meslek erbabı için götürü gider uygulaması yer almaktaydı. Bu uygulama kapsamındaki oranlar dişçi ve röntgenci meslek gruplarında %40 oranında ve diğer serbest meslek erbablarında %30 şeklindeydi. Kanunda belirtilen serbest meslek kazancı elde eden mükelleflerin kazançlarının tespitindeki zorluk nedeniyle uygulamada olan götürü gider uygulaması²⁴⁰, götürü gider tutarının gerçek gider tutarlarının oldukça üstünde olmasından bahisle, 193 Sayılı Kanun'la birlikte kaldırılmıştır.²⁴¹

Mükellefin beyan ettiği kazanç üzerinden uygulanmasını istediğimiz götürü gider uygulamasından maksat ise kazançlardan indirim konusu yapılabilecek tüm giderlere kanunda yer vermenin mümkün olmaması ve bazı giderlerin belgelendirilmesinin mümkün olamamasıdır. Bunlara ek olarak her mükellefin aynı türden giderleri olmayabilir ya da mükellef gerçek gider usulünü seçemeyebilir. Bu kapsamda Mali İdarece uygun koşullarda denetiminin de yapılarak, mükelleflere götürü gider ya da gerçek gider uygulaması seçim hakkı verilebilir. Bunu dikkate alan bazı yabancı ülkelerde götürü gider uygulaması yürürlükte. ABD'de mükelleflerin götürü gider indiriminden faydalanabilmesi, Çin'de hasılat üzerinden %20'lik bir

²⁴⁰ Ülkemizde 5421 Sayılı GVK'dan itibaren 1998 yılına dek, bir kısım mesleki faaliyet icra eden mükelleflerin kazançları götürü usulde tespit edilmekteydi. Kısacası, bazı serbest meslek faaliyetini yürüten mükellefler Mali İdare tarafından kendilerine takdir edilen kazanç üzerinden vergi ödemekteydiler. Bu durumun vergide adalet ve eşitlik ilkelerine aykırılığı nedeniyle 29 Temmuz 1998 gün ve 23417 sayılı Mükerrer Resmî Gazetede yayımlanan 4369 Sayılı Kanun'la götürü usulde kazanç vergilemesi kaldırılmıştır. Bizim önerimiz ise götürü usulde kazancın vergilendirilmesi değil, bir kısım giderlerin serbest meslek erbabınca belgelendirilmesinin mümkün olamaması nedeniyle götürü gider uygulamasına izin verilmesidir.

²⁴¹ 193 Sayılı GVK gerekçesi, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/GVK/cilt_1_193_sayili_kanun.pdf. (Çevrimiçi:28.06.2019)

götürü gider yapılabilmesi, Almanya’da 1000 Euro’luk iş masrafı adı altında doğrudan bir gider indirimine müsaade edilmesi bu konuya örnek gösterilebilir. Bu nedenle vergi matrahını oluşturan tutarın ödeme gücü olduğu/olması gerektiği dikkate alındığında, götürü gider uygulaması başarılı bir seçenek olarak düşünülmelidir.

2019 yılı itibariyle götürü gider uygulaması ticari kazanç ve gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerde uygulanmaktadır. Bu nedenle, GVK’ya Mükerrer 68. Madde ‘‘ Götürü Gider’’ başlığı altında madde eklenerek, serbest meslek kazancı elde eden mükellefler için götürü gider indirimine izin verilmesi gerekir. Mali İdare tarafından vergi inceleme oranlarının artırılması, indirime izin verilen götürü giderin elde edilen kazançla makul derecede uyumlu olmasının sağlanması ve vergi bilincinin tabana yayılması adına çalışmalar yapılması, götürü gider uygulamasının kötüye kullanımını da en aza indirebilir.

Ancak bize göre 5421 Sayılı Kanun uygulamasında yer alan %30 ve %40 oranları götürü gider uygulaması açısından oldukça yüksek oranlardır. Bu oranlar yerine %5 ya da %10 şeklinde bir götürü gider oranı tespit edilebilir.

3.4.4. Vergi Yüğü ve Vergilendirme Dilimlerinin Mali Güç Açısından Değerlendirilmesi Üzerine Bazı Sorunlar ve Öneriler

Türkiye Anayasa Mahkemesi’nin vergilendirmede ölçölülük ve eşitlik ilkesinden bahsettiğı çeşitli kararlarında vergide eşitlik ilkesi aynı mali güce sahip olanların aynı oranda, farklı mali güce sahip olanların ise farklı oranlarda vergilendirilmesinin vergide eşitlik ilkesinin gereğinden olduğu belirtilmiştir.²⁴² O halde herkes kamusal faaliyetler ve kamusal amaçların gerçekleştirilmesi adına gücü yettiğı ölçüde vergi yüküne tabi tutulmalıdır.

Ülkemizde 100.000,00-TL’lik serbest meslek kazancı üzerindeki vergi yükünün 2019 yılı için %23,46 olduğu göz önüne alındığında, seçilmiş ülkelerle yapılan kıyaslamada bu oranın Danimarka, Hollanda ve Brezilya dışındaki ülkelere

²⁴² Bu kararlardan birisi Anayasa Mahkemesinin E:1994/80 K:1995/27 sayı ve 06.07.1995 Tarihli kararı olup 02.02.1996 Tarih ve 22542 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

nispeten yüksek olduğu gör÷lmektedir. O halde burada, sanayileşmiş ÷lkelerdeki vergi m÷kelleflerinin ağır bir vergi yüküne maruz kalmaları nedeniyle ÷lkenin ekonomik ve iktisadi kalkınmasının sağlandığı ileri sür÷lememektedir. Kanaatimizce bu durum, özellikle sanayileşmiş ÷lkelerde mali güce göre vergilemenin etkin ve etkili bir şekilde yapıldığını ve oluşan vergi bilinciyle de vergiden kaçınmanın daha az gerçekleştiğini göstermektedir. Bu nedenle, Mali İdare tarafından mali gücün tespitinde göstergeler olan harcamalar, yaşam standartları, mal varlığı gibi veriler için fiili durum ve olabilecek durum arasındaki ayırım noktasında daha rasyonel davranılması gerekmektedir.

Ayrıca ÷lkemizde uygulanan gelir vergisi tarifesinde ilk vergi dilimine ait vergi oranı %15 olarak uygulanmaktadır. Seçilmiş ÷lkeler ile yapılan kıyaslamalara göre ilk vergi dilimindeki en yüksek oran ÷lkemizde uygulanmaktadır.

Kanaatimizce, özellikle ilk gelir vergisi diliminde yer alan m÷kelleflerin gelirlerinin azlığı göz önüne alındığında uygulanan %15'lik gelir vergisi oranı, ödeme gücü ilkesinden sapma göstermektedir. Seçilmiş ÷lkelerde ise ilk vergi dilimine ait oran ya daha düşük ya da 0 vergi oranına sahiptir. Bu konuda mevzuat değişikliği önerimiz ilk vergi diliminin tespitinin anayasal bir kurum olarak kurulması gereken Asgari Yaşam Standardı Tespit Kurulunca belirlenmesi ve Mali İdare tarafından bu kurul tarafından tespit edilen asgari yaşam standardına isabet eden tutardaki vergi matrahına %0 vergi oranı uygulanmasıdır. Örneğin, bir serbest meslek kazancı sahibi vergi m÷kellefinin yetkilendirilmiş bir kurum tarafından açıklanan asgari yaşam standardı 10.000,00-TL ise, vergi m÷kellefinin elde ettiği 100.000,00-TL'lik kazancın ilk 10.000,00-TL'sinin vergilendirilmemesi gerekir. Bu nedenle, ÷lkemiz adına serbest meslek kazançlarının asgari yaşam standartlarını tespit eden yetkilendirilmiş bir kurumun bulunması ve bu kurumun anayasal kurumlardan biri olarak mevzuatta yer alması, daha adil ve mali güce göre vergi alınması adına bir başlangıç olabilir.

Gelir vergisi tarifesinde toplamda 4 vergilendirme dilimi bulunması, m÷kelleflerin bir üst vergilendirme dilimine geçmemek adına vergiden kaçınmalarına hatta vergi kaçakçılığına yol açmaktadır. Çünkü vergi dilimlerindeki matrah

aralıklarının genişliği de dardır. Bu durum, mükelleflerin bir üst vergi dilimine geçişlerini kolaylaştırmaktadır. Örneğin 2019 vergilendirme dilimlerine göre 98.000,00-TL'den fazla gelir elde eden tüm mükellefler %35 oranında vergilendirilir. Bu kapsamda 98.100,00-TL gelir elde eden mükellef ile 1.000.000-TL gelir elde eden mükellef aynı vergi diliminde yer almaktadır. Bu nedenle, vergi tarifesinde dilim sayısının artırılması ve/veya vergi dilimlerindeki matrah aralıklarının genişletilmesi, vergilerin ödenmesinde Anayasal ilke olan, ödeme gücüne göre vergi alınması ilkesine daha uygun olacaktır.

Aynı ilke gereğince son vergi dilimi de daha yüksek bir tutardan başlamalıdır. Mevcut haliyle gelir vergisi tarifemiz, mükellefin daha az artan geliri için daha çok vergi verdiğini göstermektedir. Yapılan hesaplamalar sonucunda vergideki artış oranının her dilimde, vergi matrahındaki artış oranından daha büyük olduğu Tablo 3.14 te de görülmektedir.

Tablo 3.14.: Gelir Vergisi Tarifesinde Matrahtaki Artış Oranı ile Vergideki Artış Oranının Karşılaştırılması (Türkiye)

Dilim Sırası	Matrah (TL) ²⁴³	Ödenen Vergi (TL)	Matrahtaki Artış (%)	Vergideki Artış (%)
1. Dilim	18.000	2.700	-	-
2.Dilim	40.000	7.100	40.000/18.000=2,22	7.100/2.700=2,62
3. Dilim	98.000	22.760	98.000/40.000=2,45	22.760/7.100=3,20

3.4.5. Engellilik İndirimi Uygulaması Açısından Öneriler

Engellilere²⁴⁴ yönelik özel uygulamaların kaynağı, Anayasamızın²⁴⁵61. Maddesinde yer alan ‘‘Sosyal Güvenlik Bakımından Özel Olarak Korunması Gerekenler’’ başlığı altında ‘‘ Devlet, sakatların korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alır. ‘‘ hükmünce sosyal devlet ilkesinin bir gereğidir. Bu maksatla 193 Sayılı GVK’nın 31. Maddesinde ‘‘ Çalışma gücünün asgarî %80’ini

²⁴³Vergi dilimlerindeki matrahlar a ait üst sınır dikkate alınmıştır.

²⁴⁴ Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında yer alan ‘‘Sakatlık’’ tabiri 03.05.2013 Tarih ve 28636 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6462 Sayılı Kanun’la ‘‘Engellilik’’ olarak değiştirilmiştir.

²⁴⁵ 2709 Sayılı Kanun olarak, 18.10.1982 tarihinde kabul edilmiş ve 09.11.1982 Tarih ve 17863 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli, asgarî %60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgarî %40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır ve aşağıda engelli dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.'' Denilerek, bir kısım engelli hizmet erbabının ücret gelirlerine uygulanan engellilik indirimi ile bu mükelleflerin daha az vergi yüküne maruz kalmaları sağlanmıştır. Madde hükmünün kendisinde, her ne kadar engellilik indiriminden sadece hizmet erbabının yararlanacağı şeklinde bir anlaşılma olsa da GVK'nın 89.maddesinin 3.fıkrasıyla engellilik indiriminden serbest meslek erbabının ve serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunması durumunda da faydalanılacağı belirtilmiştir.

Engellilik indirimi uygulaması, ücret matrahından yapılan bir indirim olup, vergi matrahı bu indirim yapıldıktan sonra tespit edilmektedir. Örneğin gelir vergisi matrahı 2.000,00-TL iken 1.derece engellilik indirimi 1.200-TL ise, vergi matrahı 800,00-TL (=2.000-1.200) olarak hesaplanmaktadır.

Serbest meslek erbabının kendisinin ya da bakmakla yükümlü olduğu engelli birey bulunması durumunda yararlanacağı indirim uygulaması, GVK'nın 89. Maddesinde düzenlenmesinin dezavantajı, bu madde hükümlerinden faydalanmanın ön koşulunun beyan edilen gelir olması durumudur. Çünkü GVK'nın 89. Maddesinin 1. Fıkrasında *'' Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir.*'' Denilerek bu duruma işaret edilmiştir. Bu durumda, beyanname vermek zorunda olupta beyan edilecek bir geliri olmayan serbest meslek erbabının bu indirimden faydalanması söz konusu değildir. Bu uygulamada mevzuat değişikliği önerimiz ise serbest meslek kazancı elde eden mükelleflerin yararlanabileceği engellilik indirimine yönelik hükmün 89.maddeden çıkarılarak 31.madde de yer alan Engellilik İndirimi hükümleri arasında yer almasıdır. Bu nedenle GVK'nın 31. Maddesinin 1. Fıkrasının son cümlesi *'' ...engelli dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden ve serbest meslek erbabının kazancından indirilir.* '' şeklinde düzenlenmelidir.²⁴⁶

²⁴⁶ Yıllık beyannamede zarar beyan eden serbest meslek erbabı içinse engellilik indiriminin sonraki yıllara devreden gider olarak dikkate alınması için de gerekli yasal düzenlemeler yapılabilir.

3.4.6. En Az Geçim İndirimi (Asgarî Geçim İndirimi) Uygulaması Açısından Öneriler

Bilindiği üzere, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde ücret geliri elde eden mükellefler için asgarî geçim indirimi uygulanmaktadır. Bu uygulamada özetle, ücret geliri elde eden mükellefler adına tarh edilen verginin bir kısmı bazı oranlar ve tutarlar dâhilinde vergilendirme dışı bırakılarak mükellefe devlet desteği sunulur. Asgarî geçim indirimine ilişkin uygulama, 5615 Sayılı Kanun²⁴⁷ ile 193 Sayılı Kanun'un 32. maddesinde yapılan değişiklikle yürürlüğe girmiştir.

Asgarî geçim indirimi uygulaması esas itibarıyla, geçim standartları dikkate alınarak, kişilerin temel ihtiyaçlarını karşılamakta kullandıkları bir miktar gelirin vergi dışı bırakılması amacına yönelik bulunmaktadır. Bu kapsamda ülkemizde de gelir vergisi mükelleflerinin arasında yer alan ve emek geliri elde etmesi açısından ücret geliri elde eden mükelleflerle benzeşen serbest meslek kazancı elde eden mükellefler açısından da asgari geçim indirimi uygulanması doğru bir yaklaşım olacaktır.

²⁴⁷ 04.04.2007 Tarih ve 26483 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

SONUÇ

Vergilendirme, kamunun mali ve mali olmayan amaçlarının yerine getirilmesini sağlamak üzere vergi mükelleflerinden kazançlarının bir kısmının zorla alınmasıdır. Bu kazançlardan biri de emek ve sermayenin birbirinden ayırt edilemeyecek oranlarda kullanıldığı, mesleki bilginin ön planda olduğu serbest meslek kazançlarıdır.

Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde hem ülkemizde hem de seçilmiş yabancı ülkelerde de görüldüğü üzere, vergilemede etkili olan çeşitli ilkeler öne çıkmaktadır. Bu ilkeler arasında yer alan vergilendirme de adalet ilkesi ile mali güce göre vergi alınması kavramını da kapsayan vergide eşitlik ilkeleri genel anlamda vergi sisteminin özelde ise serbest meslek kazancındaki vergilemede oldukça önem arz etmektedir. Dolayısıyla etkin ve etkili bir vergileme sisteminin kurulması bu ilkelere sıkı sıkıya bağlı kalınmasını gerektirir. Kanaatimizce ideal bir vergi sisteminde vergilendirme ilkeleri ve bu ilkelere dayanılarak yapılması gerekenler anayasal çerçevede korunmalı ve yürürlüğe konulan vergi kanunlarında bu ilkeler kendini hissettirmelidir. Bu nedenle, Anayasamızda her ne kadar verginin mali güce göre ve adaletli ve dengeli dağıtılması gerektiğine dair hükümler yer alsa da özellikle mali gücün tanımı, tespiti, vergi yükünün belirlenmesi ile adaletli ve dengeli dağıtımı ve sonuçların izlenmesi gerektiğine yönelik anayasal hükümlerle, Mali İdareye daha fazla sorumluluk yüklenmelidir. Dolayısıyla, gerekli mevzuat değişiklikleriyle bu eksiklikler giderilmelidir.

Serbest meslek faaliyetini yürüten mükellefin tanımı ve tarifi konusunda ülkemizde ve seçilmiş yabancı ülkelerde bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak bu kazancı tek unsur olarak değerlendirmeyip, emek ve sermaye şeklinde iki ayrı unsur olarak oluştuğundan bahisle Norveç, İsveç, Finlandiya ve Danimarka ülkeleri, ikili vergilendirme sistemi adı verilen emek ve sermayenin farklı oranlarda vergilendirildiği bir sisteme sahipken, ülkemizin de içinde bulunduğu kalan çoğunluk ülkelerinde ise emek ve sermaye ayırımına tabi tutulmadan olağan gelir olarak ayrı bir vergilendirme rejimine sahiptir. İkili vergilendirme sisteminde görülen mesleki kazançlarda emek ve sermaye gelirlerinin birbirinden tam olarak ayrılmasının ya da

kazancın bir kısmını emek diğer kısmını da sermaye geliri olarak kabul edip elde edilen matrahtan vergi alınmasının imkansızlığı ya da zorluğu açık olduğundan bu sistemin vergi adaletine aykırı olduğu kanaatindeyiz.

Vergi matrahının tespiti hususunda ise seçilmiş ülkeler ile ülkemiz uygulamalarında farklılıklar bulunmaktadır. Örnek vermek gerekirse, bu ülkelerde serbest meslek faaliyeti yürüten mükellefler için ülkemizde olduğu kadar detaylı bir gider sınırlamasının bulunmaması dikkate değerdir. Bunun yerine, mükellefin mesleği ile ilgili giderlerin indirim konusu yapılabileceği ve şahsi harcamaların gider konusu yapılamaması gibi genel sayılabilecek nitelikte belirlemeler yapılmıştır.

Ülkemiz uygulamasında ise serbest meslek kazançlarından indirilecek giderlerin 193 Sayılı Kanun'un 68. maddesinde tek tek sayılması, bu giderler dışında başka bir giderin indirilmesine izin verilmemesi ve zamanın şartlarına bağlı olarak değişik türde giderlerle karşılaşıldığında bu türden giderlerin indiriminin mümkün olmaması gibi sorunlara yol açmaktadır. Kanun koyucu tarafından indirilecek giderlerin tek tek sayılması ve bu giderlerin sayılmasının akabinde *buna benzer* ya da *benzeri giderler* ibaresinin bulunmaması kazancın tespitinde güçlükler yol açmaktadır. Bu nedenle, GVK'nın 68.maddesinde sayılan giderler kısmına *buna benzer* ya da *bu gibi giderler* ifadesinin eklenmesi ya da 1.fıkradaki genel giderler kısmında parantez içine '*mesleğin ifası için zorunlu olduğu mükellefçe ispat edilen giderler dâhildir*' cümlesinin eklenmesi vergileme mantığına uygun olacaktır. Ayrıca mükellefin tereddüte düştüğü durumlarda Mali İdareden kısa süre içinde cevap alabileceği bir platformun oluşturulması ve vergi incelemelerinin daha sıklıkla ve özellikle giderler ile ilgili belli bir konuyu kapsayacak şekilde sınırlı kapsamda yapılması doğru bir adım olacaktır.

Götürü gider uygulaması vergilendirmede mükellef tarafından belgesi bulunmasa dahi o giderin hasılatından indirim yapılabilmesine imkân tanımaktadır. Serbest meslek faaliyetlerinde, bazı durumlarda yapılan giderin türünün belirlenememesi ve hayatın olağan akışı içinde bir kısım giderlerin belgelendirilmesinin mümkün olmaması götürü gider uygulamasının haklı bir uygulama olduğunu göstermektedir. Bu nedenler göz önüne alındığında götürü gider

uygulaması, ödeme gücüne ulaşmada doğru bir yöntemdir. 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre, götürü gider oranı dışı ve röntgenci meslek gruplarında %40 oranında ve diğer serbest meslek erbablarında %30 oranında uygulanmıştır. Götürü gider uygulaması 2019 yılı itibariyle yürürlükte olan 193 Sayılı GVK'nın 40.maddesinde ticari kazançlar için ve 74.maddesinde gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükellefler için uygulanmaktadır. Bu nedenle mevzuat değişikliği önerimiz kapsamında GVK'ya eklenecek olan Mükerrer 68. Madde kapsamında bütün serbest meslek erbaplarını kapsayacak şekilde götürü gider indirimine izin verilmesi gerekir. Oransal olarak ise mükelleflerin özel durumları dikkate alınarak %5 ya da %10 gibi bir oranda götürü gider oranı uygulaması vergi adaletine daha uygun olacaktır. Hali hazırda seçilmiş ülkelerin tamamında çeşitli oran ya da tutarlarda götürü gider kabul edilecek biçimde matrahtan indirimine izin verilmektedir.

Kanaatimizce, özellikle ilk gelir vergisi diliminde yer alan serbest meslek kazancı elde eden mükelleflerin gelirlerinin azlığı ya da geliri elde etmedeki zorlukları göz önüne alındığında ülkemizin serbest meslek kazançlarının vergilendirildiği gelir vergisi tarifesinin 1. diliminde yer alan %15'lik gelir vergisi oranı, ödeme gücü ilkesinden sapmanın göstergesidir. Seçilmiş ülkelerde ise ilk vergi dilimine ait oran ya daha düşük ya da 0 vergi oranına sahiptir. Bu konuda da mevzuat değişikliği önerimiz, ilk vergi diliminin tespitinin anayasal bir kurum olarak kurulması gereken Asgari Yaşam Standardı Tespit Kurulunca belirlenmesi ve Mali İdare tarafından bu kurul tarafından tespit edilen asgari yaşam standardına isabet eden tutardaki vergi matrahına %0 vergi oranı uygulanmasıdır.

Gelir vergisi tarifesinde toplamda 4 vergilendirme dilimi bulunması, mükelleflerin bir üst vergilendirme dilimine geçmemek adına vergiden kaçınmalarına hatta vergi kaçakçılığına yol açmaktadır. Bu nedenle, vergi tarifesinde dilim sayısının artırılması ve/veya vergi dilimlerindeki matrah aralıklarının genişletilmesi, vergilerin ödenmesinde Anayasal ilke olan, ödeme gücüne göre vergi alınması ilkesine daha uygun olacaktır. Aynı ilke gereğince son vergi dilimi de daha yüksek bir tutardan başlamalıdır. Mevcut haliyle gelir vergisi tarifemiz, mükellefin daha az artan geliri için daha çok vergi verdiğini göstermektedir. Bu konularda yapılacak çalışmalar vergiye

gönüllü uyum kapsamında mükelleflerin katılımını ve refahını artırdığı gibi Mali İdare ile mükellefler arasındaki vergi ihtilaflarını azaltacak ve mevcut mükellefler ile mükellef olmayı düşünenler açısından ülkemizin vergi sistemine güvenlerini artıracaktır.

Bunlara ek olarak, GVK'nın 31. maddesinde yer alan ve ücret geliri elde eden mükelleflerin yararlanabileceği engellilik indirimi, serbest meslek erbabı için GVK'nın 89. maddesinde beyan edilen gelir olması durumunda yararlanılabilecek bir hükümdür. Engellilik indiriminin sosyal devlet ilkesi gereğince uygulanıyor olması nedeniyle, bu indirimin beyanname vermesi gereken ancak beyan edilen geliri bulunmayan (kazancın olmaması ya da zarar durumunda) mükellefler için de uygulanması ve bu hükmün GVK'nın 89. maddesi hükümleri arasından çıkarılarak aynı Kanunun 31. maddesine eklenmesinin daha doğru olacağı kanaatindeyiz.

Yine GVK'nın 32. maddesinde yer alan ve emeğin ön planda olduğu gelir türlerinden biri olan ücret geliri elde eden vergi mükellefleri için uygulanan asgari geçim indirimi uygulaması, serbest meslek kazancının da esas itibarıyla emek kazancı olması ve bu yönüyle ücret geliri elde eden mükelleflerin kazancına benzemesi nedeniyle serbest meslek kazancından vergi matrahına ulaşırken dikkate alınması gereken bir indirim olarak uygulanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- AARBU Karl O.; THORESEN Thor O.: "Income responses to tax Changes-Evidence from the Norweigan Tax Reform" Discussion Papers n:260, September 1999, s.3-17, <https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/180843/dp260.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, (Çevrimiçi:31.05.2018)
- AARBU Karl O.; THORESEN Thor O.: Discussion papers N:450, March 2006, s.3-27 <https://www.ssb.no/a/publikasjoner/pdf/DP/dp450.pdf>, (Çevrimiçi 31.05.2018)
- AKBAY, Muvaffak: Amerika Birleşik Devletleri Anayasa Metinleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:7 Sayı:1,Yıl:1950, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/245/2199.pdf>, (Çevrimiçi 28.08.2018)
- AKDOĞAN, Abdurrahman: **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 14.Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2011
- AKSOY, Şerafettin: **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 4.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2011
- AKSOY, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010
- AKYOL, Mehmet Emin;KÜÇÜK Muzaffer: **Vergi ve Muhasebe Uygulamaları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2013
- Almanya Federal Adalet Ofisi web sitesi <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/BJNR010050934.html>, (Çevrimiçi: 09.09.2018)
- AYDIN, Selda: **ABD Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde İndirilecek Giderler**", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 123, Aralık 1998
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2018
- BIYIK, Recep; KIRATLI, Aydın: **Giderler ve İndirimler** (Güncellenmiş 6. Baskı), İstanbul, Price Water House Coopers, 2010
- Brezilya Cumhurbaşkanlığı web sitesi: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm, (Çevrimiçi: 17.09.2018)

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm, (Çevrimiçi: 17.09.2018)

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm, (Çevrimiçi 18.09.2018)

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm, (Çevrimiçi: 17.09.2018)

ÇALCALI, Önder; YILMAZ, Ahmet: **“Sermayenin Vergilendirilmesinde Adaletten Etkinliğe Doğru Yaşanan Kayma: Türkiye’deki Durum**, Yönetim ve Ekonomi, Cilt: 20, Sayı:2, Yıl:2013

ÇELİKKAYA, Ali: **“İkili Gelir Vergilemesi Modeli ve İskandinav Ülkelerindeki Uygulaması”**, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İIBF Dergisi, Ekim 2010, 5(2)

ÇEVİK, Savaş: **AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi ve Emek Üzerindeki Vergi Yüğü**,<https://www.researchgate.net/publication/281432828>,(Çevrimiçi:15.09.2018)

ÇİÇEK, Hüseyin Güçlü; ÇİÇEK, Serdar: **Norveç Yerel Vergi Sistemi**, Uluslararası Yönetim ve İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 8, Sayı 16, Yıl:2012

Çin Halk Cumhuriyeti Ulusal Halk Kongresi web sitesi: <http://www.npc.gov.cn/englishnpc/news/index.htm> (Çevrimiçi:05.09.2018)

Çin Halk Cumhuriyeti Ulusal Mevzuat web sitesi: <https://law.moj.gov.tw/ENG/LawClass/LawHistory.aspx?pcode=G0340003> (Çevrimiçi:29.06.2019)

Çin Vergi İdaresi web sitesi: <http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c3967308/content.html> (Çevrimiçi:29.06.2019)

Danimarka Ortak Devlet Bilgi Sistemi web sitesi: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=173514#p3> (Çevrimiçi:29.06.2019)

Danimarka Vergi İdaresi web sitesi: <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oid=2244281> (çevrimiçi:31.05.2018)

<https://www.skat.dk/getfile.aspx?id=137550>, (Çevrimiçi 16.09.2018)

<https://www.skat.dk/skat.aspx?oID=1976831&chk=215444>,(Çevrimiçi: 15.09.2018)

- <https://www.skat.dk/getfile.aspx?id=137550>,
(Çevrimiçi: 16.09.2018)
- Deloitte <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/dk/Documents/tax/Deloitte-Working-living-in-Denmark.pdf>, (Çevrimiçi 31.05.2018)
- https://www.verginet.net/dtt/1/Isvec_4005.aspx,
(Çevrimiçi: 12.09.2018)
- DERYA, Hülya: **Almanya ve Japonya'nın Sanayileşme Sürecinde Korumacı Politikaların Önemi**, Akademik Bakış Dergisi, Sayı 48: Yıl: 2015
- DHANAPALA, Jayantha: **Globalization and the Nation State'', The Colorado Journal of International Environmental Law and Policy**, 2001, <https://scholar.law.colorado.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com.tr/&httpsredir=1&article=1001&context=cartography-of-governance-environmental-ngos>, (Çevrimiçi: 30.07.2018)
- Globalization and the Nation State'', The Colorado Journal of International Environmental Law and Policy**, 2001, <https://scholar.law.colorado.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com.tr/&httpsredir=1&article=1001&context=cartography-of-governance-environmental-ngos>, (Çevrimiçi: 30.07.2018)
- EDİZDOĞAN, Nihat; ÇETİNKAYA, Özhan; GÜMÜŞ, Erhan: **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2012
- EŞ, Gözde: **Kalkınmanın Finansmanında Vergilemenin Önemi: Japonya ve Türkiye Kalkınma Deneyimleri Üzerine Bir İnceleme, III. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi- Bildiriler Kitabı III s.153**, <http://www.tlck.org.tr/iii-tlck>, (Çevrimiçi: 11.08.2018)
- European Union Web Sitesi https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/sweden/index_en.htm,
(Çevrimiçi: 12.09.2018)

- Finlandiya Adalet Bakanlığı Web Sitesi <https://www.finlex.fi/fi/laki/kaannokset/1999/en19990731.pdf>, (Çevrimiçi: 15.09.2018)
- Finlandiya Danışmanlık Şirketi Uusyrityskeskus Web Sitesi https://www.uusyrityskeskus.fi/wp-content/uploads/2017/02/masuuni_opas_turkki_20110524_0-1.pdf, (Çevrimiçi: 15.09.2018)
- Finlandiya Maliye Bakanlığı Web Sitesi <https://vm.fi/en/taxation>, (Çevrimiçi: 15.09.2018)
- Finlandiya Vergi Dairesi Web Sitesi <https://www.vero.fi/en/individuals/tax-cards-and-tax-returns/payments/refunds/>, (Çevrimiçi: 16.09.2018)
- https://www.vero.fi/en/individuals/tax-cards-and-tax-returns/tax_card/tax-percentage-calculator/, (Çevrimiçi: 15.09.2018)
- <https://www.vero.fi/en/individuals/tax-cards-and-tax-returns/income-and-deductions/expenses-for-the-production-of-income/what-expenses-may-not-be-deducted/>, (Çevrimiçi: 15.09.2018)
- GANGHOF, Steffen: **Globalization, Tax Reform Ideals and Social Policy Financing**”, <http://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/1468018105050121?journalCode=gspa>, 2005, Çevrimiçi: 31.05.2018
- GENSER, Bernd ;REUTTER Andreas: **’Moving Towards Dual Income Taxation in Europe’** 2007, s.2-17, https://www.researchgate.net/publication/5174005_Moving_Towards_Dual_Income_Taxation_in_Europe, (Çevrimiçi 31.05.2018)
- GERÇEK, Adnan; Feride, BAKAR; Fulya, MERCİMEK; Erdem Utku, ÇAKIR; Semih ASA: **Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:63, Sayı:1, Yıl:2014
- GİB Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığının 05.08.2013 tarih ve 73903997-120[65-2013/1]-152 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr/ozelgeler (Çevrimiçi: 10.07.2018)
- 29.03.2019 Tarihli 115 Nolu VUK Sirküleri

https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/GVK/cilt_1_193_sayili_kanun.pdf, (Çevrimiçi: 26.06.2019)

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/TGBO/2013/2013_Gelir_Bey_Ozeti.htm, (Çevrimiçi: 26.09.2018)

GÖKÇAY, Şerif Emre:

Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018

GÜNAY, Ayşe:

Japonya'nın Genel Ekonomik Yapısı ve Japon Vergi Sistemi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 162, Mart 2002

Hollanda Devleti Mevzuat Web Sitesi:

<http://wetten.overheid.nl/BWBR0011353/2018-01-01> (Çevrimiçi: 17.09.2018)

Hollanda Gelir Vergisi Kanunu:

<http://wetten.overheid.nl/BWBR0011353/2018-01-01#Hoofdstuk8>, (Çevrimiçi: 17.09.2018)

Hollanda Ulusal Yasalar ve Mevzuat Web Sitesi:

<https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/zelfstandigen-zonder-personeel-zzp/vraag-en-antwoord/waar-moet-ik-aan-denken-als-ik-een-eigen-bedrijf-wil-starten>, (Çevrimiçi: 17.09.2018)

Hollanda Vergi ve Muhasebe Denetimi Şirketi Expatax Web Sitesi:

<https://www.expatax.nl/freelancer>, (Çevrimiçi: 15.09.2018)

<https://www.expatax.nl/taxreturn-2017>, (Çevrimiçi: 17.09.2018)

IRS (Internal Revenue Service):

<https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/estimated-taxes>, (Çevrimiçi: 04.08.2018)

<https://www.irs.gov/publications/p505>, (Çevrimiçi: 04.08.2018)

<https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/self-employment-tax-social-security-and-medicare-taxes>, (Çevrimiçi: 04.08.2018)

<https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/substantial-presence-test> (Çevrimiçi: 04.08.2018)

- <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/self-employment-tax-social-security-and-medicare-taxes#1>
(Çevrimiçi:04.08.2018)
- İsveç Devleti Mevzuat Sitesi: <https://lagen.nu/1999:1229>, (Çevrimiçi: 12.09.2018)
- İsveç Ulusal Yasama Organı Web Sitesi: <https://www.riksdagen.se/globalassets/07.-dokument--lagar/the-constitution-of-sweden-160628.pdf>, (Çevrimiçi: 11.09.2018)
- İsveç Vergi Denetimi Şirketi Web Sitesi: <https://www.skatteverket.se/privat/sjalvservice/blanketterbroschyrer/broschyrer/info/432b.4.58a1634211f85df4dce800012391.html>, (Çevrimiçi: 12.09.2018)
- <https://www.skatteverket.se/servicelankar/otherlanguages/inenglish/businessesandemployers/declaringtaxesbusinesses/preliminarytax.4.12815e4f14a62bc048f52d0.html>, (Çevrimiçi: 12.09.2018)
- Japonya Başbakanlığı Web Sitesi: http://japan.kantei.go.jp/constitution_and_government_of_japan/constitution_e.html, (Çevrimiçi: 04.09.2018)
- Japonya Mali Mevzuat Web Sitesi: http://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0300/search, (Çevrimiçi:19.09.2018)
- Japonya Maliye Bakanlığı Web Sitesi: https://www.mof.go.jp/english/tax_policy/publication/tax007/e_01.pdf (Çevrimiçi:04.09.2018)
- https://www.mof.go.jp/english/tax_policy/tax_system/income/02_4.pdf, (Çevrimiçi: 04.09.2018)
- KARAKURT, Birol: **Sermaye Kaçısı Problemi Karşısında Değişen Vergileme Anlayışı**, Sosyo Ekonomi Dergisi, Yıl:2005,Sayı:2, <http://sosyoekonomi.dergipark.gov.tr/download/article-file/197586> (Çevrimiçi:02.06.2018)
- KIVILCIM, Fulya: **Sosyal ve Beşerî Bilimler Dergisi, Küreselleşme Kavramı ve Küreselleşme Sürecinin Gelişmekte Olan Ülke Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal ve Beşerî Bilimler Dergisi,Cilt5,No:1,

- Yıl:2013, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/117355> (Çevrimiçi:28.07.2018)
- KIZILOT, Şükrü;KILIÇ Cem, MÜDERRİSOĞLU Okan : **AB Yolunda Mali Dünyamız**, TİSK Yayını, Ankara, 2006
- KPMG: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2011/12/germany-income-tax.html>, (Çevrimiçi:10.09.2018)
- <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/finland-income-tax.html>, (Çevrimiçi:15.09.2018)
- <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/Denmark-income-tax.html>, (Çevrimiçi:16.09.2018)
- KÜSMENOĞLU, İlham: **Vergi Tarihi**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2010
- Norveç Maliye Bakanlığı Web Sitesi: https://www.statsbudsjetten.no/upload/Statsbudsjetten_2017/dokumenter/pdf/main_features_tax_system.pdf, (Çevrimiçi: 10.09.2018)
- Norveç Meclisi Web Sitesi: <https://www.stortinget.no/globalassets/pdf/english/constitutionenglish.pdf>, (Çevrimiçi 10.09.2018)
- Norveç Vergi Dairesi Web Sitesi: <https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/foreign/foreign-sole-proprietorships/tax-returns-and-tax-assessment-notices/tax-liability/>, (Çevrimiçi 10.09.2018)
- OECD **OECD, Tax Reform In Norway**, OECD Economic Departments Working Paper No:950, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/5k9bls0vpd5dn.pdf?expires=1528035623&id=id&accname=guest&checksum=966C22A6B8648C7112229D1E788FA789>, (Çevrimiçi 31.05.2018)
- OKTAR, Salim Ateş: **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, İstanbul, Türkmen Yayınları, 2018
- ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami **Vergi Hukuku**, 27. baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2018.
- ÖZEL, Salih: **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**, <https://www.ozdogrular.com/v1/content/view/15783/> (Çevrimiçi:25.06.2019)

- PEHLİVAN, Osman: **Kamu Maliyesi**, Trabzon, Celepler Matbaacılık Basın ve Yayımı, Ağustos, 2017
- PEHLİVAN, Osman; ÖZ, Ersan: **Uluslararası Vergilendirme**, Bursa, Celepler Matbaacılık Basım ve Yayın, Ekim 2015
- PİRTTİLLA, Jukka; SELİN, Hakan: **How Successful Is The Dual Income Tax? Evidence From The Finnish Tax Reform Of 1993**, Labour Institute For Economic Research Discussion Papers, Helsinki 2006, https://www.labour.fi/?wpfb_dl=1298, (Çevrimiçi:02.06.2018)
- PWC: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Japan-Individual-Taxes-on-personal-income>, (Çevrimiçi: 05.09.2018)
- <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Denmark-Individual-Taxes-on-personal-income>, (Çevrimiçi:16.09.2018)
- <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Netherlands-Individual-Taxes-on-personal-income>, (Çevrimiçi:17.09.2018)
- <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Peoples-Republic-of-China-Individual-Taxes-on-personal-income> (Çevrimiçi: 17.09.2018)
- RADULESCU, Doina Maria: **“ACE versus CBIT: Which is Better for Investment?”** CESifo Economic Studies, Volume 53, Issue 2, 1 June 2007, <https://academic.ous.com/cesifo/article/53/2/294/279551?searchresult=1>, (Çevrimiçi:31.05.2018)
- ŞEN Hüseyin; SAĞBAŞ İsa: **Vergi Teorisi ve Politikası**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Ankara, Barış Arıkan Yayınları, 2017
- ŞENYÜZ Doğan, GERÇEK Adnan, YÜCE Mehmet : **Türk Vergi Sistemi**, 13. Baskı, Bursa, Ekin Yayıncılık, 2016
- TAŞKIN, Yasemin; PEKER İmren: Vergi Planlaması: **Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Alan Araştırması**, Mali Çözüm Dergisi, sayı 153, Mayıs-Haziran 2019
- TDK: Güncel Türkçe Sözlük, <http://sozluk.gov.tr/>
- Transferwise Finans Web Sitesi: <https://transferwise.com/au/blog/income-tax-in-china>, (Çevrimiçi:06.09.2018)

- TUCİAD Web Sitesi: <http://www.tuciad.org.tr/index.php/bilgi-bankasi/cin-halk-cumhuriyeti-is-rehberi/132-vergi-idaresi>, (Çevrimiçi: 06.09.2018)
- TURHAN, Salih: **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998
- TÜRKAY, İmdat : **Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi**, 3.Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları,2016
- Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı Web Sitesi: <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/ana-yasalar/ulkeana/pdf/08-ALMANYA%20209-276.pdf> (Çevrimiçi: 06.09.2018)
- <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/ana-yasalar/ulkeana/pdf/06-DAN%C4%B0MARKA%20149-168.pdf>, (Çevrimiçi: 16.09.2018)
- <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/ana-yasalar/ulkeana/pdf/11-HOLLANDA%20355-384.pdf>, (Çevrimiçi: 16.09.2018)
- Uppsala University Web Sitesi: <https://www.uu.se/en/about-uu/join-us/taxation/>, (Çevrimiçi: 12.09.2018)
- YILMAZ, Binhan Elif: **Maliye**, İstanbul, DER Yayınları, 2015
- World-Wide Tax: http://www.worldwide-tax.com/netherlands/dutch_income_tax.asp, (Çevrimiçi: 15.09.2018)
-