

TC
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

112929

**TÜRKİYE'DE SERBEST MESLEK KAZANCININ
BEYANI ve VERGİLENDİRİLMESİ**

112929

**T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ**

Mehmet Arif KAYACAN

Danışman
Yrd. Doç. Dr. Mustafa SAKAL

İZMİR
2002

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Serbest Kazancının Beyanı ve Vergilendirilmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

01.10.2002

Mehmet Arif KAYACAN



TUTANAK

Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 26.10.2002 tarih ve ...18... sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından, Lisans Üstü Öğretim Yönetmeliği'nin maddesi gereğince Enstitümüz Mali Hukuk Anabilim Dalı yüksek lisans öğrencisi Mehmet Arif KAYACAN'ın "Türkiye'de Serbest Meslek Kazancının Beyanı ve Vergilendirilmesi" konulu tezi incelenmiş ve aday 04.10.2002 tarihinde, saat ...13:30... 'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra ...25... dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin başarılı olduğuna oy katılı ile karar verildi.

BAŞKAN

Yrd. Doç. Dr. M. Serket SAKIN

ÜYE

Yrd. Doç. Dr.
Halil EĞELİ

ÜYE

Yrd. Doç. Dr. Mustafa SAKIN

YÜKSEK ÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ
TEZ VERİ FORMU

Tez No:

Konu Kodu:

Üniv. Kodu:

Tez Yazarının

Soyadı: KAYACAN

Adı: Mehmet Arif KAYACAN

Tezin Türkçe Adı: "Türkiye'de Serbest Meslek Kazancının Beyanı ve Vergilendirilmesi"

Tezin Yabancı Dildeki Adı: "The Taxed and Return of Self-employment gains in Turkey"

Tezin Yapıldığı

Üniversitesi: Dokuz Eylül

Enstitü: Sosyal Bilimler

Yıl: 2002

Diğer Kuruluşlar:

Tezin Türü:

Yüksek Lisans: ☒

Dili: Türkçe

Doktora:

Sayfa Sayısı: 135

Tıpta Uzmanlık:

Referans Sayısı: 85

Sanatta Yeterlilik:

Tez Danışmanlarının

Ünvanı: Yrd. Doç. Dr.

Adı: Mustafa

Soyadı: SAKAL

Türkçe Anahtar Kelimeler:

İngilizce Anahtar Kelimeler:

1- Serbest Meslek

1- Self-employed

2- Serbest Meslek Kazancı.....

2- Self-employed gains

3- Serbest Meslek Vergisi

3- Self-employed Tax

4- Gelir Vergisi

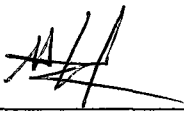
4- Individual Income Tax

5- Vergi Hukuku

5- Tax Law

Tarih: 01.07.2002

İmza:



ÖZET

Türkiye’de gelir vergisi 7 çeşit gelir unsurundan oluşmaktadır. 4’ncü gelir unsuru olan serbest meslek kazancı, serbest meslek faaliyeti sonucu elde edilen kazanç türüdür. Serbest meslek faaliyetini devamlı olarak yapan kişilere de serbest meslek erbabı denir.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de gelir vergisi unsurlarından serbest meslek kazanç vergisini açıklamak ve serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorunları ortaya koymak ve bu sorunlara çözüm önerileri getirmektir

Bu çalışma 3 ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde Türkiye’de gelir vergisinin tarihi gelişimi ve diğer ülke örnekleri yer almaktadır. İkinci bölümde serbest meslek kazancının ülkemizdeki vergilendirilmesi geniş bir şekilde açıklanmaktadır. Üçüncü ve son bölümde serbest meslek faaliyetinde ortaya çıkan sorunlar ve çözüm önerileri açıklanmıştır.

ABSTRACT

Individual income tax in Turkey consists of seven income categories. Independents professional service income, 4rd of seven categories, refers to income obtained as a result of independent professional service activity. People who carry out this activity are called as self-employed person.

The aim of this paper is try to explain independent professional service income tax and to reveal problems and solutions related to taxation of this income category.

This study includes three parts. In the first part, historical development of income tax and some country practices are explored in this context. In the second part, taxation of independent professional service income in Turkey is explained in detail. In the last part, problems and solutions related to this income category is revealed.

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	ii
TEZ SAVUNMA TUTANAĞI	iii
YÜKSEK ÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZ TEZ VERİ FORMU..iv	
ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
KISALTMALAR.....	xi
TABLolar LİSTESİ	xii
GİRİŞ.....	xiii

BİRİNCİ BÖLÜM

SERBEST MESLEK KAZANCININ TÜRKİYE'DEKİ TARİHSEL GELİŞİMİ ve ÜLKE ÖRNEKLERİ

1.1-SERBEST MESLEK KAZANCININ TÜRKİYE'DEKİ TARİHSEL GELİŞİMİ.....	1
1.1.1.Cumhuriyet Öncesi Dönem.....	1
1.1.2.Cumhuriyet'ten 1960'a Kadar Olan Dönem	3
1.1.3. 1960-1980 arası Dönem.....	6
1.2.4. 1980 Sonrası Dönem.....	9
1.2. ÜLKELERDE SERBEST MESLEK KAZANCININ VERGİLENDİRİLMESİ....	15
1.2.1.Amerika Birleşik Devletleri	15
1.2.2.Japonya	18
1.2.3.İngiltere.....	21
1.2.4.Almanya.....	24
1.2.5.Fransa.....	26

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE SERBEST MESLEK KAZANCININ VERGİLENDİRİLMESİ

2.1-SERBEST MESLEK FAALİYETİ.....	29
2.1.1.Serbest Meslek Faaliyetinin Tanımı	29
2.1.2.Serbest Meslek Faaliyetinin Unsurları	30
2.1.2.1.Faaliyetin Sermayeden Ziyade Şahsi Mesaiye, İlmi Veya Mesleki Bilgiye veya İhtisasa Dayanması.....	30
2.1.2.2.Faaliyetin İşverene Bağlı Olmaksızın Şahsi Sorumluluk Altında Kendi Nam ve Hesabına Yapılması	29
2.1.2.3.Devamlı olması	31
2.1.3.Kanunen Serbest Meslek Kazancı Sayılan Haller	31
2.1.3.1.Tahkim İşleri Dolayısıyla Hakemlerin Aldıkları Ücretler.....	32

2.1.3.2.Kollektif, Adi Komandit ve Adi Şirketler Tarafından Yapılan Serbest Meslek Faaliyeti Sonunda Doğan Kazançlar	32
2.1.3.3.Gümrük Komisyoncuları, Bilumum Borsa Ajan ve Acenteleri, Noterler, Noterlik Görevini İfa İle Mükellef Olanların Kazançları.....	32
2.1.3.4.Telif Hakları ve İhtira Beratlarının Müellifleri veya Kanuni Mirasçıları Tarafından Kiralanması veya Satılması Sonucu Elde Edilen Kazançlar	33
2.1.3.5.Serbest Meslek Erbabını Bir Araya Getirerek Teşkilat Kurmak veya Bunlara Sermaye Temin Suretiyle veya Sair Suretlerle Serbest Meslek Kazancından Hisse Alanların Kazançları	34
2.1.3.6.Dava Vekilleri, Müşavirler, Dış Protezcileri, Kurumlar ve Tüccarlarla Serbest Meslek Erbabının Ticari ve Mesleki İşlerini Takip Edenler ve Konser Veren Müzik Sanatçıların Kazançları	34
2.1.3.7.Vergi Usul Kanunu 155'nci Maddesinde Belirtilen Şartlardan En Az İkisini Taşıyan Ebe,Sünnetçi, Sağlık Memuru,Arzuhalci, Rehber Gibi Mesleki Faaliyette Bulunanların Kazançları.....	35
2.1.4.Serbest Meslek ve Kazancının Diğer Gelir Unsurları İle Ayırımı.....	35
2.1.4.1.Serbest Meslek Kazancı İle Ticari Kazanç Ayırımı	36
2.1.4.2.Serbest Meslek Kazancı İle Ücret Ayırımı	38
2.2-SERBEST MESLEK ERBABI	39
2.2.1.Serbest Meslek Erbabının Tanımı.....	40
2.2.2.GVK'nunda Serbest Meslek Erbabı Sayılanlar	40
2.2.3.GVK'na Göre Serbest Meslek Erbabı Sayılmayanlar	42
2.2.4.Serbest Meslek Erbabı Olanların Kanuni Yükümlülükleri.....	42
2.2.4.1.Defter Tutma	42
2.2.4.2.İşe Başlamayı Bildirme.....	43
2.2.4.3.Değişiklikleri Bildirme	44
2.2.4.4.İşi Bırakmayı Bildirme.....	44
2.2.4.5.Serbest Meslek Makbuzu Düzenleme	45
2.2.4.6.Vergi Levhası Asma Yükümlülüğü.....	45
2.3. SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİ.....	46
2.3.1.Serbest Meslek Kazancında Hasılat.....	47
2.3.2.Serbest Meslek Kazancında Tahsil Esası	47
2.3.3.Serbest Meslek Kazancında Tahsil Şekilleri.....	48
2.3.3.1.Nakden Tahsilat	48
2.3.3.2.Aynen Tahsilat	49
2.3.3.3.Yarar Sağlanması Şeklinde Elde Edilen Tahsilat.....	49
2.3.3.4. Geçmiş ve Gelecek Yıllara Ait Tahsilat.....	50
2.3.4.Serbest Meslek Kazançlarında Tahsilatta Özellik Arz Eden Durumlar....	50
2.3.2.1.İşin Terki	50
2.3.2.2.Memleketi Terki Hali.....	51
2.3.2.3.Ölüm Hali	52
2.3.2.4.Serbest Meslek Faaliyetinin Kollektif Ve Adi Komandit Şirket Statüsünde Yapılması Halinde Elde Etme.....	53
2.3.2.5. Bono İle Tahsil ve Ödeme	53
2.3.3.Serbest Meslek Kazancında İndirilecek Giderler	54
2.3.3.1.İşyeri Kirası veya Amortismanı	54
2.3.3.1.1.İşyerinin Kira İle Tutulması	54
2.3.3.1.2.İşyerinin Serbest Meslek Erbabının Mülkü Olması Durumu	55
2.3.3.1.3.Diğer Durumlar	55
2.3.3.2.İşyeri İle İlgili Diğer Giderler	56
2.3.3.3.Mesleki Faaliyetin İfasında Başkalarına Gördürülen Hizmetler İçin7Ödenen Paralar.....	57
2.3.3.4.Mesleki Yayınlar ve Meslek Örgütlerine Ödenen Aidatlar	57

2.3.3.5.Mesleki Faaliyetle İlgili Seyahat ve İkametgah Giderleri	58
2.3.3.6.Mesleki Faaliyetin Yerine Getirilmesinde Gerekli Alet, Ecza ve Sair Maddelerin Sağlanması İçin Yapılan Giderler	60
2.3.3.7.Mesleki Faaliyette Kullanılan Tesisat ve Demirbaş Eşyaların Amortismanları.....	61
2.3.3.8.Sandıklara Ödenen Giriş ve Emeklilik Aidatları	62
2.3.3.9.Mesleki Faaliyetle İlgili Olarak Kanun, İlam Ve Mukavelenameye Göre Ödenen Tazminatlar	62
2.3.3.10.Müteferrik Giderler İle Envantere Dahil Olan Binek Otomobillerinin Giderleri ve Amortismanları.....	62
2.3.4.Serbest Meslek Kazancında İndirilemeyecek Giderler	65
2.3.5.Serbest Meslek Kazancında İstisna ve Muafıklar	66
2.3.5.1.Özürlü Gider İndirimi	66
2.3.5.2.Telif Kazançları İstisnası	68
2.3.5.3.Ebe, Sünnetçi, Sağlık Memuru, Arzuhalci, Rehber Muafığı	77
2.3.5.4.Sergi ve Panayır İstisnası.....	78
2.3.5.5.Teşvik Ödülü İstisnası	78
2.4.SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA KAYNAKTA VERGİLENDİRME	78
2.5.SERBEST MESLEK KAZANCINDA GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI.....	81
2.6.DAR MÜKELLEF SERBEST MESLEK ERBABINDA VERGİLENDİRME.....	84
2.7.SERBEST MESLEK KAZANCININ BEYANI ve VERGİNİN ÖDENMESİ.....	85
2.8.SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA KDV UYGULAMASI.....	87

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DEKİ SERBEST MESLEK KAZANCININ VERGİLENDİRİLMESİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1.İSTİSNA İLE İLGİLİ SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	91
3.1.1.Telif Kazançları İstisnasının Gerçek Mahiyette Bir İstisna Olmaması	91
3.1.2.Eser Kapsamında Vergiden Muaf Tutmanın Kapsamı.....	92
3.1.3.Elde Edilen Reklam Gelirinin Vergilendirilmesi.....	95
3.1.4.Telif Kazançlarındaki Ayrımın Yanlışlığı	96
3.2.TAHAKKUK İLE İLGİLİ SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	98
3.2.1.Serbest Meslek Faaliyetinde Devamlılık Sorunu	98
3.2.2.Serbest Meslek Faaliyetinin Terk Edilmesinden Sonra İşle İlgili Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi	100
3.2.3.Bono İle Ödemede Gelirin Elde Edilip Edilmemiş Sayılacağı.....	101
3.2.4.Elektrik,Su, Telefon Ödemelerindeki Gecikme Faizlerinin Gider Olarak Yazılıp Yazılmaması	103
3.2.5.Ölüm Halinde Sonradan Elde Edilen Serbest Meslek Kazancının Vergilendirilmesi	104
3.3. KDV ile İLGİLİ SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	106
3.3.1.Bedeli Mesleki Teşekküllerce Bir Tarifeye Göre Belirlenen Serbest Meslek Hizmetlerinde KDV Matrahı.....	106
3.3.2.Serbest Meslek Faaliyetlerinde KDV Yönünden Vergiyi Doğuran Olay	108
3.3.3.Serbest Meslek Kazançlarında KDV Belirsizliği.....	110
3.4. DİĞER SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	112
3.4.1.Serbest Meslek Kazançlarında Şirketleşme	112

3.4.1.1.Şirketleşmenin Avantajları	113
3.4.1.1.1.Kiralama Yoluyla Edinilen Taşıtların Giderleri	113
3.4.1.1.2.Amortisman Hesaplanmasında Azalan Bakiyeleler Usulünden Yararlanabilme	113
3.4.1.1.3.Kendine, Eşine, ve Çocuklarına Ücret Ödenmesi	114
3.4.1.1.4.Amortisman Tabi İktisadi Kıymetleri Yeniden Değerleme	114
3.4.1.1.5.Serbest Meslek Erbabına Yapılan %15 Vergi Kesintisinden Kurtulabilme	114
3.4.1.1.6.Vergi ve SSK Borcu Yönünde	115
3.4.2.Arızı Serbest Meslek Kazançlarında Stopaj	115
SONUÇ	118
KAYNAKÇA	126



KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.t.	: Adı Geçen Tez
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
A.Ş.	: Anonim Şirket
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz.	: Bakınız
E	: Esas No
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
GVKGT	: Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
K	: Karar No
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Karaname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MB	: Maliye Bakanlığı
Md.	: Madde
s.	: sayfa
SM	: Serbest Meslek
SME	: Serbest Meslek Erbabı
SMF	: Serbest Meslek Faaliyeti
SMK	: Serbest Meslek Kazancı
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TL	: Türk Lirası
vb.	: ve bu gibi
VUK	: Vergi Usul Kanunu

T A B L O L A R L İ S T E S İ

Tablo 1: 1980 Sonrası 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda Ek ve Değişiklik Yapan Kanunlar	9
Tablo-2: Gerçek Usulde Vergilendirilen Gelir Vergisi Mükellef Sayıları (1983-2000).....	14
Tablo-3: Amerika Birleşik Devletleri Gelir Vergisi Oranları.....	18
Tablo-4: Japonya'da Uygulanan Ulusal ve Yerel Vergiler	19



GİRİŞ

Serbest meslek faaliyeti GVK'nun 65.maddesinin ikinci fıkrasında "sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılması" olarak tanımlanmıştır. Yapılan serbest meslek faaliyeti karşılığı elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmektedir. GVK'da serbest meslek kazancının genel tanımına uymamakla beraber serbest meslek kazancı sayılan haller sayılmıştır. Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır.

1860 yılından ancemaattin vergi tedricen kaldırılıp yerine emlak, arazi ve temettü vergilerinin tahrir esasına göre hesaplanarak ayrı ayrı alınması kararlaştırıldı. Temettü vergisi sanat, ticaret, serbest meslek ve emek vergilerini vergilendiren bir vergi türüdür. Temettü vergisi sanat ve serbest meslek erbabının kazancı üzerinden vergi alınmasını öngören ilk vergi kanunu olarak uygulanmaya başlanmıştır. 1926 tarihli Kazanç Vergisi kanuna kadar temettü vergisi yoluyla serbest meslek kazançları üzerinden vergi uygulanmaya devam edilmiştir. Kazanç vergisi kanunu ile serbest meslek kazançları bu kanunla vergilendirilmeye başlamıştır.

Bu çalışmanın konusu, 'Türkiye'de serbest meslek kazancının beyanı ve vergilendirilmesidir. Bu çalışmada gelir vergisi tahsilatı rakamsal olarak fazla bir yer tutmadığı için ihmal edilen serbest meslek kazancı ayrıntılı olarak incelenecek ve serbest meslek kazancının vergilendirilmesi sırasında oraya çıkan sorunlar incelenecek ve bu sorunların çözümüne yönelik öneriler geliştirilecektir.

Üç bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde, serbest meslek kazancının Türkiye'deki tarihsel gelişimi ve ülke örnekleri üzerinde durulacaktır. Bu bölümde, serbest meslek kazancının Cumhuriyet öncesinden başlayarak günümüze kadar geçirdiği evreleri ayrıntılı olarak açıkladıktan sonra, bazı ülkelerde serbest meslek kazancının vergilendirilmesi anlatılacaktır.

İkinci bölümde, serbest meslek faaliyeti açıklandıktan sonra, serbest meslek kazancı ve tanıma uymamakla birlikte serbest meslek kazancı sayılan haller anlatılacaktır. Serbest meslek erbabının tanımının yapılmasının ardından serbest meslek kazancının tespiti ve serbest meslek kazançlarında istisna konusu açıklanacaktır. Serbest meslek kazançlarındaki en önemli istisna olan telif kazançları istisnası üzerinde ayrıntılı olarak durulacaktır. Bu bölümde serbest meslek kazancında kaynakta vergilendirme, geçici vergi uygulamasının anlatılmasının ardından serbest meslek kazancında KDV uygulamasına değinilecektir.

Üçüncü bölümde, serbest meslek kazancının vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorunlar incelenecek ve bu sorunlara çözüm önerileri getirilecektir. Serbest meslek kazancının vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlar dört ana başlık altında incelenmiştir. Ortaya çıkan sorunlara yöneltlen çözüm önerileri aynı başlık altında verilmiş, ayrı bir başlık altında çözüm önerileri verilmemiştir.

Çalışmanın genel değerlendirme ve sonuç bölümünde ise, serbest meslek kazancının vergilendirilmesinden genel olarak bahsedilmesinin ardından serbest meslek kazancının vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorunlara ve çözüm önerilerine genel olarak değinilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

SERBEST MESLEK KAZANCININ TÜRKİYE'DEKİ TARİHSEL GELİŞİMİ ve ÜLKE ÖRNEKLERİ

Tezin birinci bölümünü oluşturan bu bölüm, iki ana başlıktan oluşmaktadır. İlk ana başlıkta serbest meslek kazancının Türkiye'deki tarihsel gelişimi, ikinci ana başlıkta ise seçilmiş ülkelerde serbest meslek kazancının vergilendirilmesi anlatılacaktır.

1.1-SERBEST MESLEK KAZANCININ TÜRKİYE'DEKİ TARİHSEL GELİŞİMİ

Serbest meslek kazancının Türkiye'deki tarihsel gelişiminin açıklanması Cumhuriyet öncesinden başlanacak ve günümüzde son yapılan değişiklikler açıklanarak son verilecektir.

1.1.1.Cumhuriyet Öncesi Dönem

Selçuklularda olduğu gibi Osmanlı imparatorluğunda kişilerden vergi almaya cevaz veren hukuki dayanak şeriattı. Şer'i vergilerin yeterli olmadığı durumlarda sultanın ser'i hükümlerle çatışmayan ve zamana göre değişebilecek yeni vergiler koymaya yetkisi vardı. Bu açıdan Osmanlı imparatorluğunda vergiler, şer'i vergiler ve örfi vergiler olmak üzere iki kısımda toplanır. Şer-i vergiler zekat, öşür, haraç ve cizyeden meydana geliyordu¹. Osmanlıda Türk vergi sisteminde gelir vergisine benzer mükellefiyetlerin konulması Tazminat ile başlamıştır². Tazminattan önceki dönemde kuruluş yıllarından başlayarak geliştirilen ve zaman içinde bozulmalarla karşılaşan bir gelir yapısı vardır. Tazminatla başlayan dönemde ise mali kurumların batılı örneklerine benzetilerek orijinal gelir düzeninin izlerinin yavaş

¹ Mehmet TOSUNER, **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, Bayraklı Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti, İzmir, 1989, s.12

² Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, A.Burçin YERELİ, **Türk Vergi Sistemi**, İzmir 2002, s.5.

yavaş silinmesi çabaları sonucu ortaya yeni bir gelir yapısı çıkmıştır³. 'Osmanlıda çağdaş anlamda, bir hukuk dalının tümünü kapsayacak şekilde bir kanunlaştırma hareketi Tazminatla başlamıştır. Bu hareketle, Avrupa hukuku ile Şariat ve örfe dayanan geleneksel Osmanlı hukukunun egemenlik için birbirleriyle yarışmaları söz konusu olmuştur. Bu yarışta kamu hukuku alanında daha çok yenilik taraftarları özel hukuk alanında ise İslam hukuku taraftarları baskın çıkarken, bir kamu hukuku dalı olan vergi hukuku batı etkisinde gelişmiştir. Hukuk alanında bu ikili durum, Tazimat döneminin en önemli özelliğidir⁴

Tazminat ile XVII. Yüzyıldan beri uygulanmakta olan örfi vergilerin yerine ancemaattin vergi denilen tek bir vergi konuldu⁵. Tanzimattan sonra ikinci adım olarak, 1860 yılından itibaren ancemaattin vergi tedricen kaldırılıp yerine emlak, arazi ve temettü vergilerinin tahrir esasına göre hesaplanarak ayrı ayrı alınması kararlaştırıldı. Temettü vergisi sanat, ticaret, serbest meslek ve emek vergilerini vergilendiren bir vergi türüdür. Sanat ve serbest meslek erbabının kazancı üzerinden vergi alınmasını öngören ilk vergi kanunu, Temettü vergisi kanunudur⁶.

Temettü vergisi, birincisi 1861'den 1907'ye, ikincisi 1914'e, üçüncüsü 1926'ya kadar devam eden üç dönem geçirmiştir. 1926 Kazanç vergisi kanununa kadar uygulanmıştır. '1907 yılına kadar temettü vergisi belli bir kanun veya nizamnameye dayanmamış, devletin her yerinde aynı esaslara göre toplanmamıştır⁷. 1907 yılında bağımsız temettü vergisi nizamnamesi kabul edildi. Buna göre vergi nispi olarak ve maktu bir şekilde alınmıştır. 'Nispi mükellefiyet karnelerle (dış belirtilerle) belirlenirken, Türkiye'de karine usulü ilk olarak bu nizamname ile uygulanmıştır⁸. Bu nizamname de sonuç vermeyince I. Dünya harbine girdikten sonra 1914'de Fransız "patente" sisteminden esinlenen yeni bir temettü vergisi uygulamaya konulmuştur.

³ Özhan ULUATAM, Yaşar METHİBAY, **Vergi Hukuku**, 3.Baskı, Ankara, 1999, s.23.

⁴ Aldülatif ŞENER, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, İşaret Yayınları, Ankara, 1990, s.77

⁵ TOSUNER, ARIKAN, YERELİ, a.g.e., s.5.

⁶ Tümböb Sirküler Rapor, "Telif Kazançlarında Vergilendirme", **Tümböb Yayınları-65**, Ankara 1999, s.1.

⁷ TOSUNER, ARIKAN, YERELİ, a.g.e., s.5.

⁸ TOSUNER, ARIKAN, YERELİ, a.g.e., s.5.

Temettü vergisi sadece sanat, ticaret ve hizmet erbabından alınmış, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarını vergi konusu yapmamıştır. 1914'te yapılan değişikliğe rağmen önemli bir gelir kaynağı olamamış ve 1926 tarihli Kazanç Vergisi kanuna kadar vergi uygulanmaya devam etmiştir.

1.1.2.Cumhuriyetten 1960'a Kadar Olan Dönem

Cumhuriyetin ilk yıllarında bir vergi reformuna gidilmesi zarureti doğduğundan, temettü vergisi kaldırılarak yerine 14.03.1926 tarihinde yürürlüğe giren 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir. Kazanç vergisi, İstanbul devlet matbaasında basılan vergi bilgisi kitabında serbest meslek kazancı; 'icra ettikleri ticaret,sanat veya ifa ettikleri serbest meslekler üzerinde şahısların elde ettikleri kazançlardan alınan vergi'⁹ olarak tanımlanmıştır. Kazanç vergisinin kabulünden önce ticaret ve sanat icra olunan mahallenin nüfusununa, sahilde, şimendifer güzergahlarında olup olmadığına ve kullanılan adamların miktarına ve kullanılan vasıtalara göre zahiri birtakım emarelere bakılarak kazanç miktarı tayin edilmeye çalışılıyordu. Bu şekilde tespit edilen vergilerde hata ile çok fazla karşılaşılmakta idi. Bu usulün tatbikinde birçok haksızlıklara ve vergi verenlerin şikayetlerine maruz kalınırdı. 'Kazanç vergisi kanunun kabulü ile elde edilen kazançların gerçek tutarını aramak ve çabuk elde edilecek müspet neticeleri vergiye tabi tutmak esası kabul edilmiştir'¹⁰.

Kazanç vergisi kanunu başlıca 3 ana grup kazancı vergilendirmektedir.

Bunlar:

1. Ticaret ve sanayi erbabının kazançları,
2. Meslekler icrasından meydana çıkan kazançlar,
3. Memurların, müstahdemlerin ve işçilerin kazançlarıdır.

Görüldüğü gibi serbest meslek kazançlarından elde edilen kazançlar ikinci maddede sayılmak suretiyle vergilendirilmektedir. Kazanç vergisi kanununun üçüncü maddesinde beyanname vermeye zorunlu olanlar 4 madde halinde sayılmıştır. Bunlar:

1. Şirketler,

⁹ Devlet Matbaası, Vergi Bilgisi, İstanbul, 1930, Siyasal Bilimler Okulu Kütüphanesi, Demirbaş No:2021, s.44.

¹⁰ Devlet Matbaası, a.g.e., s.45.

2. Doktorlar, diş tabipleri, avukatlar, davavekilleri, mühendisler, mimarlar, katibi adiller, gazete sahipleri ve emsali serbest meslek erbabı,
3. Komisyoncular, simsarlar, eşya nakline tavassut eden emanetiler, sigorta muameleleriyle iştigal eden, vapur işletenler, karada eşhas ve eşya nakleden her nevi nakliye vasıtalarını işleten idarehane sahipleri, tiyatro, sinema, dans, konser ve sair temaşa yerlerini ve kapalı açık eğlence veya yarış ve tenezzüh mahallerini işletenler, ilanlat, icar ve isticar ve alım ve satım ve seyahat işlerine tavassut edenler, şehir ve kasabalardaki hanları, apartmanları toptan kiralayıp perakende surette başkalarına kiraya verenler, her nevi otel işletenler,
4. Banka muamelatı ile iştigal edenler, kambiyo nukut, mücevherat üzerine iş yapanlar, bilumum eczaneler, müteahhitler,
Kazançları için beyanname vermeye mecburdurlar.

Beyanname vermeye mecbur olanlar verecekleri beyannamelerin doğruluğunu ispat için mal memurlarının isteyecekleri her türlü malumatı vermeğe ve defterlerini ve buna ait vesikaları göstermeye mecburdurlar¹¹. Kazanç vergisi kanununda safi kazançlar için ve gayrisafi kazançlar için ayrı ayrı vergi oranları tespit edilmiştir. Serbest meslek erbabı safi kazançları üzerinden vergilendirilmektedir. Vergi oranları %12 ile %30 arasında değişmektedir.

Fikir ve sanat eserlerini değerlendirilmesi suretiyle elde edilen gelirlerden, müellif ve mütercimlerin vergiden istisna edilerek eser sahiplerinin korunması, ilk defa kazanç vergisi kanunu ile gerekleřtirilmiřtir¹². Kazanç vergisi kanunu 1934 yılında değiştirilerek, 2395 sayılı yeni kazanç vergisi kanunu yrrllğe konulmuş, bu kanunla da istisnaya tanınan etkinlik konuları genişletilmiştir. Müzik ve resim sanatı ile uğraşanlar de ilk defa bu kanunla istisna kapsamına alınmiştir. Broşür, makale, tefrika, fıkra ve forma halinde eser çıkaranlar da istisna kapsamına alınmak suretiyle kitap yazarlığı yanında sergi ve gazete yazarlarının da korunması amalanmiřtir¹³.

¹¹ Devlet Matbaası, a.g.e., s.50.

¹² SÖNMEZ Erdal; Garip AYZ, "Telif Kazançları İstisnası ve Beyanı", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 207, Kasım 1998, s.71.

¹³ şükrü KIZILOT, *Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Cilt II, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1997, s.1235.

Türkiye Cumhuriyeti tarihinde en önemli vergi reformu 1949 ve 1950 yıllarında gerçekleştirilmiştir. Bu tarihte Federal Almanya yasaları esas alınarak 1949 yılında 5421 sayılı gelir vergisi kanunu kabul edilerek 1 Ocak 1950 yılından itibaren uygulamaya konulmuştur.

5421 sayılı GVK'nun 49'ncü maddesine göre; 'her türlü serbest meslek kazancından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır'. Bir yere bağlı olmayarak yapılan ve daha ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin ifası serbest meslek faaliyeti olarak tanımlanmıştır¹⁴.

Yine aynı kanunu 50'nci maddesinde serbest meslek faaliyetini devamlı olarak mutat meslek halinde ifa edenler serbest meslek erbabı olarak kabul edilmiştir. Serbest meslek faaliyetinin yanında serbest meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez. Mutat işleri serbest meslek faaliyetinden olmayan gerçek kişiler, serbest meslek faaliyetinde bulunsalar dahi, serbest meslek erbabından sayılmazlar. Aynı kanunun 51'nci maddesinde serbest meslek kazancı, bir hesap dönemin içinde mesleki faaliyete karşılık olarak tahsil olunan para ve ayınlarla ödenen giderler arasındaki müspet fark olarak tarif edilmiştir. Kanunun 52'nci maddesinde 7 madde halinde hasılatlardan indirebilecek giderler sayılmıştır. Serbest meslek erbabının diledikleri takdirde, 52'nci maddede sayılan giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından %30'a, dişçiler ve röntgenciler %40'unu götürü olarak indirebilecekleri hükme bağlanmıştır.

Aynı kanunun 53'ncü maddesinde ebeler, sünnetçiler, sağlık memurları, arzuhalciler ve murakkiplerle gerçek kazançlarının tespitinde zorluk bulunmasından dolayı maliye bakanlığınca tayin edilecek olan ve mesleklerinin ifası yüksek tahsili icabettirmeyen benzeri serbest meslek erbabının kazançları götürü olarak tespit olunacağı hükme bağlanmıştır. Şuandaki uygulamaya baktığımız zaman serbest meslek kazancından istisna edilen ebe, sünnetçiler, sağlık memurları, arzuhalciler vb. vergiden muaf tutulmadığı fakat götürü gider usulünü uygulandığı görülmektedir.

¹⁴TC Başbakanlık Neşriyat ve Müdevverat Umum Müdürlüğü, **Gelir Vergisi Kanunu**, Ankara Başbakanlık Devlet Matbaası, 1949, s.17.

Aynı kanunun 18'nci maddesi serbest meslek kazançları istisnası hakkındadır. Kanunu gerekçesinde, bu istisnanın getiriliş amacı şu şekilde açıklanmıştır: 'Memleketimizin ilim ve kültür sahasında yapmaya mecbur olduğu hamleleri göz önünde tutarak, yeni vergi sistemi kurulurken bu sahada çalışanları teşvik edecek hükümler derpiş edilmiş¹⁵ ve bu teşvik maksadının verginin umumiliği kaidesiyle telifine dikkat olunmuştur. Telif kazançları istisnası bu mülahazanın¹⁶ bir neticesidir'. Kanunun 18'nci maddesine göre, müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam ve bestekarların, kitap resim, heykel ve nota halindeki eserlerinden bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazançların, 5000 lirası gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisna sınırını aşan kısım yine serbest meslek kazancı sayılmış ve normal vergileme rejimi dahilinde vergilendirilmesi öngörülmüştür¹⁷.

1.1.3. 1960-1980 Arası Dönem

'1960 Anayasası, sivil bürokrasiyi siyasal iktidarlara karşı güçlendirmiştir. Söz konusu Anayasa, egemenliğin kullanılmasının parlenmentonun tekelinden almış "anayasal kuruluşlar"a vermiştir¹⁸. 'Bir yandan, İkinci Dünya Savaşından sonra değişen şartların ve ortaya çıkan yeni görüşlerin, batıda takip edilen vergi politikasındaki değişikliklerin ve içine girdiğimiz demokratik ortamın etkisi altında, öbür yandan da 1949 yılından sonra 10 yılı aşan tatbikat devresinde edinilen tecrübelerden faydalanılarak, vergi sistemimizi bütünü ile gözden geçirmek, sistemde gereken düzeltmeleri yapmak ve sistemi verginin fiskal, özellikle ekstra fiskal fonksiyonları yönünden daha tesirli ve ileri bir safhaya götürmek maksadıyla 1961 yılında genel ve organik vergi reformu hareketi içinde girilmiştir¹⁹. İlk reform çalışmaları 1960 yılında Ankara'da başlamış, daha sonra reform çalışmalarını yapmak üzere 1961 yılında, İstanbul'da ilim adamları, mesleki teşekkül temsilcileri ve maliyecilerden kurulu 'vergi reform komisyonu' görevlendirilmiştir.

¹⁵ Derpiş edilmiş;eklenmiş manasından kullanılmıştır.

¹⁶ Mülahaza; Dikkatle ve teferruatla düşünme

¹⁷ Türmob Sirküler Rapor, a.g.m., s.2.

¹⁸ Mustafa SAKAL, "Politik Karar Alma Sürecinde Bürokrasi-Bütçe Büyüklüğü İlişkisi", (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1994

¹⁹ Türk Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, **Vergi Reformunun Manası ve Muhtevası Türkiye'de Vergi Reform Hareketi** (Ön Rapor), Ankara, 1966, s.19.

Gelir Vergisi Kanunu açısından yapılan en önemli değişiklik 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5421 sayılı kanunun yürürlükten kaldırılmasıdır. 193 sayılı GVK'nun 65 ile 69'ncu arasındaki kanun maddeleri serbest meslek kazancını açıklamıştır. GVK'nun 65'nci maddesine göre; 'her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.' Aynı kanunda serbest meslek faaliyeti: 'sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari olmayan işlerin, işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması' olarak tarif edilmiştir¹⁹. Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa eden kimseler 'serbest meslek erbabı' olarak tanımlanmıştır.

1961 reformu ile, serbest meslek kazançlarında götürü gider esası kaldırılmış, kazancın kesinlikle gerçek usulde hesaplanması usulü konulmuştur.²⁰ Serbest meslek kazançlarında götürü gider usulünün kaldırılması sonucu, bütün serbest meslek erbabı gerçek usule alınmıştır. Fakat daha sonra 1963 reformuyla serbest meslek erbabının bir kısım giderleri için götürü bir esas kabul edilmiştir. Sonraki yıllarda yapılan değişikliklerle serbest meslek kazançlarında tekrar götürü usul uygulanmaya başlanmıştır. Kazançları götürü usulde tespit edilenler dışında kalan bütün serbest meslek erbabının kazançları gerçek usulde tespit edileceği, ayrıca GVK'nun 69'ncu maddesinin ikinci fıkrasında da bir kısım serbest meslek erbabının götürü usulde vergilendirilemeyeceği, dolayısıyla kazançları gerçek usulde tesbit edileceği hükme bağlanmıştır²¹. GVK'nun 69'ncu maddesinde serbest meslek kazançları gerçek usulde tespit edilmesi gereken serbest meslek erbabları:

- Borsa ajan ve acenteleri
- Gümrük komisyoncuları
- Dava vekilleri
- Müşavirler
- Kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip eden muakkipler
- Musiki konseri verenler

¹⁹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi İzahları ve Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, FAVORİ Ofset, İstanbul 1975, s.131.

²⁰ Maliye Bakanlığı APK Yayınları, **Vergi Reformları (1960-1965)**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1965, s.39.

²¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., 1975, s.139.

1972 yılında 93 sayılı GVKGT ile yapılan değişiklikle bu serbest meslek erbaplarına şunlarda eklenmiştir:

- Artist ve musiki ajanları
- İnşaat kalfaları ve messahları²² eklenmiştir.

Aynı kanunda yapılan genel tarife girmemekle beraber, serbest meslek erbabı sayılan kişiler sıralanmıştır, bunlar:

- Gümrük komisyoncuları,
- Bilumum borsa ajan ve acenteleri,
- Noter ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar,
- Serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanların kazançları,
- Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditerlerdir.

1961 reformu ile serbest meslek kazancının tespiti sırasında hasılat ve giderler hakkında bir takım yeni tanımlamalar yapılmış ve esaslar konulmuştur. Bu yeni esaslara göre, serbest meslek erbabınca müşteriden alınan gider karşılıkları hasılat sayılmış, müşteriden alınan fakat tamamen harcanan bazı çeşit paraların da kazançla ekleneceği esası konuşmuştur. İşyeri ayrıca ikametgah olarak kullanan serbest meslek sahiplerinin giderlerinin yarısını serbest meslek kazancında hasılattan indirebileceği ve mesleki tazminatları gider olarak yazabileceği hükmü eklenmiştir.

Yapılan vergi reformlarıyla telif kazançları istisnasına rakam olarak sınırlama getirilmiş, bir takvim yılında 5.000 TL istisna kapsamına alınmıştır. 202 sayılı kanunla²³; eser sahiplerinin kanuni mirasçıları da, telif hakkı sahipleri gibi istisnadan yararlanı hale getirilmiş ve istisna edilen gayri safi hasılat 10.000 liraya çıkarılmıştır. Ayrıca bu tür kazançların yurt dışından elde edilmesi durumunda,

²² Messah: Arazi ölçen, mühendis

²³ 28.02.1963 Tarih ve 11343 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 202 Sayılı Kanunu.

1.2.4. 1980 Sonrası Dönem

1980 yılından günümüze kadar gelir vergisinde ek ve değişiklik yapan kanunlar aşağıda sıralanmıştır.

Tablo 1: 1980 Sonrası 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda Ek ve Değişiklik Yapan Kanunlar

Sayı	Kanun No	Kabul Tarihi	Resmi Gazete Tarih ve No
1	2320	17.10.1980	23.10.1980 17140
2	2361	24.12.1980	27.12.1980 17203
3	2454	01.05.1981	05.05.1981 17331
4	2574	31.12.1981	05.01.1982 17565
5	2588	21.01.1982	27.01.1982 17587
6	2772	31.12.1982	31.12.1982 17915 (2.mük)
7	2970	04.01.1984	14.01.1984 18281
8	2995	18.04.1984	27.04.1984 18384
9	3239	04.12.1985	11.12.1985 18955
10	3319	05.11.1986	11.11.1986 19278
11	3380	12.06.1987	24.06.1987 19497
12	3393	19.06.1987	30.06.1987 19503
13	3405	29.12.1987	31.12.1987 19681
14	3418	24.03.1988	31.03.1988 19771(2.mük.)
15	3505	03.12.1988	10.12.1988 20015
16	3571	14.06.1989	20.06.1989 20201
17	3595	27.12.1989	30.12.1989 20388
18	3689	15.12.1990	20.12.1990 20731
19	3824	25.06.1992	11.07.1992 21281
20	3946	26.12.1983	30.12.1993 21804
21	3986	04.05.1994	07.05.1994 21927
22	4008	24.06.1994	06.07.1994 21982
23	4108	25.05.1995	02.06.1995 22301
24	4325	21.01.1998	23.01.1998 23239
25	4369	22.07.1998	29.07.1998 23417
26	4387	29.12.1998	30.12.1998 23569
27	4444	11.08.1999	14.08.1999 23786
28	4605	23.11.2000	30.11.2000 24246
29	4644	12.04.2001	21.04.2001 24380
30	4684	20.06.2001	23.07.2001 24451
31	4691	26.06.2001	06.07.2001 24454
32	4697	28.06.2001	10.07.2001 24458

Kaynak: Hakan AY, Türk Vergi ve Vergiye İlişkin Usul Kanunlarında Yapılan Değişiklik ve Yen Düzenlemeler, Hesap Uzmanları Kurulu Yeterlik Etüdü, Ekim, 2001

Genel olarak serbest meslek kazançlarında köklü değişiklikler yapılmamış, tutarlar ve istisna kapsamı üzerinde eklemeler ve indirmeler düzenlenmiştir. Serbest meslek kazançları konusunda köklü değişiklik 4369 ve 4444 sayılı kanunlarla yapılmış, bu değişiklikler ayrıntılı olarak aşağıda açıklanmıştır.

1980 sonrası serbest meslek kazançlarında değişiklik yapan ilk kanun 2361 sayılı kanundur. Söz konusu kanun telif kazançları istisnasını düzenlemiştir. Kanunda telif kazançları istisnasının gerekçesi bir defa daha teyit edilmiş, mucitlerin iktisat haklarını satmak ve kiralamak suretiyle elde edecekleri gelirlerinin de istisnadan yararlanması sağlanmıştır. Ayrıca fakülte, akademi ve yükseköğretim kurumları tarafından yayımlanan bilimsel makalelerin yazarları da istisnadan yararlanır hale getirilmiştir. 202 sayılı kanunla belirlenen 10.000 liralık tutar 200.000 liraya ve 40.000 liralık tutar ise 400.000 liraya çıkartılmıştır. GVK'nun 18'nci maddesinin sonunu, bu tür kazançların arazi olarak elde edilmesi halinde de istisna hükmünün uygulanacağına dair yeni bir hüküm eklenmiştir.

31.12.1981 tarih ve 2574 sayılı kanunla telif kazançlarının kapsamı oldukça genişletilmiştir. Kitap tabiri kanundan çıkarılmış, bunun yerine şiir hikaye, roman, makale..... tabirleri kullanılmış, ayrıca yayımlanacak platforma gazete, dergi, radyo televizyon vb. eklenerek yayımlanacak alan genişletilmiştir²⁴.

31.12.1982 tarih ve 2772 sayılı kanunla 200.000 liralık tutar 300.000 liraya ve 400.000 liralık tutar 600.000 liraya çıkartılmış, bakanlar kuruluna istisna haddini değiştirme yetkisi verilmiştir. Bu tarihten sonra bu tutar bakanlar kurulu kararlarıyla değiştirilmiştir.

04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı kanunla telif kazançları istisnası ile ilgili istisna hadleri 01.01.1986 tarihinden itibaren tamamen kaldırılmıştır. Bu tür kazançlar stopaja tabi hale getirilmiştir. Yapılacak stopaj oranı ilgili yıl için %10 olarak belirlenmiştir. Buna göre 01.01.1986 tarihinden itibaren elde edilecek telif kazançları için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi zorunluluğu kaldırılmıştır.

4369 ve 4444 sayılı kanunlarla vergi sistemimizde köklü değişiklikler yapıldığı daha öncede bahsedilmişti. 4369 sayılı kanunla serbest meslek

²⁴ SÖNMEZ, AYAZ, a.g.m., s.72.

kazançlarının vergilendirilmesinde getirilen yeniliklerden ilki serbest meslek kazançlarında vergilendirilmesinde 01.01.1999 tarihinden itibaren götürü usulde vergilendirmenin kaldırılmasıdır. GVK'da değişiklik öncesi 69'ncu maddesinde; 'ebe, sünnetçi, sağlık memurları, arzuhalçiler ve gerçek kazançlarının tespitinde zorluk bulunmasından dolayı Maliye Bakanlığınca tayin edilecek olan ve mesleklerine ifası yüksek tahsili icap ettirmeyen benzeri serbest meslek erbabının safi kazançları götürü olarak tespit olunur' şeklindedir. Anılan kanun maddesinin ikinci fıkrasında' bu madde hükmü borsa ajan ve acentalarına, gümrük komisyoncularına, dava vekillerine, müşavirlere, diş protezcilerine, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip eden muakkiplere ve konser veren müzik sanatçılarında şamil değildir' hükmü ile bu sayılan kişilerin götürü usulde vergilendirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

4369 sayılı kanunun 82'nci maddesinin 3'ncü fıkrasının (c) bendi ve 86 maddesinin (c) fıkrası hükümleri ile 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere GVK'nun 69'ncu maddesi tamamıyla yürürlükten kaldırılmış ve serbest meslek kazançlarının hiçbir şekilde götürü usulde vergilendirilemeyeceği esası getirilmiştir. Böylece tüm serbest meslek erbabı gerçek usulde vergilendirilecektir.

Diğer taraftan GVK'nun 94'ncü maddesinin 2'nci bendinin parantez içi hükmü gereği, götürü usulde vergilendirilen serbest meslek erbabına yapılan ödemelerden stopaj yapılmamaktadır. 01.01.1999 tarihinden itibaren götürü vergilemeyi düzenleyen 69'ncu madde kalktığı için GVK'nun 94'ncü maddesinin 2'nci bendinin parantez içi hükmünde yer alan '69'ncu madde de yazılı olanlara ve 13'ncü bentte yer alan 'götürü usule tabi olan ticaret ve serbest meslek erbabı' ifadeleriyle, götürü usulde vergilendirilen serbest meslek erbabına yapılan ödemelerden stopaj yapılmayacağı hükümleri anlamını yitirmektedir. Her iki maddenin uyumlaştırılması için 4369 sayılı kanunun 81/C-8 hükmü ile 2 ve 13 numaralı parantez içi hükümlerinde yer alan ifadeler 01.01.1999 tarihinden itibaren kaldırılmıştır.

GVK'nun 66. maddesi serbest meslek erbabını tanımlamakta ve kimlerin bu kapsamda değerlendirileceğini de bentler halinde saymaktadır. "4369 sayılı kanunla kaldırılan 69. madde sadece götürü vergilendirmeyi düzenlemekle kalmamakta, ayrıca birinci ve ikinci fıkrada sayılan kişilerin serbest meslek erbabı

olduğunu 66. madde gibi tek tek sıralamaktadır. GVK'nun kaldırılmasıyla oluşan boşluğu gidermek için sayılan işleri icra eden kişiler bu kez 66.madde kapsamına alınmıştır. Yeni düzenlemeyle eklenen 4 ve 5 numaralı bentler şunlardır:

4.bent hükmü; 'Dava vekilleri, müşavirler, diş protezcileri, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları'

5. bent hükmü; 'VUK'nun 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.'

4369 sayılı kanunun 37. maddesiyle serbest meslek kazançlarında indirilecek giderleri düzenleyen 68. maddenin 10 numaralı bendi değiştirilmiştir. 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere değiştirilen 10 numaralı bent aynen şöyledir: 'İşle ilgili olarak şehir içi ulaşım, posta, telgraf ve odabaşı ücretleri gibi müteferrik giderler ile envantere dahil olan binek otomobillerinin giderleri ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanları' elde edilen hasılatтан indirilebilecektir. 10 numaralı bent hükmü değiştirilerek serbest meslek erbabının binek otomobillerinin, değişiklik öncesi mümkün olmayan, amortisman ve diğer giderlerinin artık defterlerine kaydedebilecek ve indirim olarak dikkate alabilecektir. Binek otomobillerin giderlerinin indirilebilmesi için tek koşul envantere dahil olmasıdır.

4369 sayılı Kanun'un 52'nci maddesi ile geçici vergi uygulaması tamamen değiştirilmiştir. 1999 öncesi geçici vergi uygulamasında, GVK'nun mükerrer 120'nci maddesi hükmü doğrultusunda geçmiş yıl faaliyeti sonucunda beyan edilen gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının belirli bir oranı olarak hesaplanmakta iken, 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklik ile, geçici verginin geçmiş yıl ile bağlantısı kesilmiş ve cari yılda belirli dönemlerde elde edilen kazanç üzerinden belirli bir oran olarak alınması esası getirilmiştir²⁵. 4444 sayılı yasa ile geçici vergi

²⁵ Timur ÇAKMAK, "1999 Yılı Geçici Vergi Uygulaması Ve Geçici Vergide Son Durum", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 220, Aralık, 1999, s.303.

tekrar düzenlenmiş, yapılan düzenleme ile 01.01.2002 tarihinden itibaren geçici vergi oranları gelir vergisi mükellefleri için %15, kurumlar vergisi mükellefleri için %20²⁶ olarak belirlenmiş, geçici vergi üçer aylık yerine altışar aylık olarak beyan edileceği hükme bağlanmıştır.

4369 Sayılı Yasa ile telif kazançları istisnası belirli bir rakam ile sınırlandırılmış ve telif kazançlarının beyan edilmemesi uygulaması kaldırılmıştır. Yeni vergileme süreci 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek ve 21.12.2008 tarihinde sona erecektir. Telif kazançlarında değişikliği içeren 4369 Sayılı Kanunu'nun geçici 7'nci maddesine göre 01.01.1999-31.12.2008 tarihleri arasında; Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'nci maddesinde sayılan serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen hasılat, aynı kanunun 103'ncü maddesinde yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamını aşan kısmı için istisna uygulanmamakta ve bu istisna GVK'nun 94'ncü maddesinde yapılacak olan kaynakta vergilendirmeyi kapsamamaktadır.

Telif kazançları ile ilgili son değişiklik 4444 Sayılı Kanunla yapılmıştır. İstisna uygulamasına yönelik olarak 4369 sayılı kanunla getirilen sınırlama daha sonra 4444 sayılı kanunun 14'ncü maddesinin D bent hükmü ile 01.01.1999 tarihinden itibaren kaldırılmıştır. Yani telif kazançları tutarı ne olursa olsun elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır ve yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyeceği hükmü uygulanmadan kaldırılmış olmaktadır. 4444 sayılı kanunun 4'ncü maddesi ile GVK'nun 18'nci maddesinin 1'nci fıkrasında yapılan ve 01.01.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek olan değişiklik, istisna uygulamasının kapsamı genişletilerek; teknolojik gelişmeler sonucunda ortaya çıkan bilgisayar yazılımı gibi yeni eser türleri, internet ortamında yapılan çalışmalar ile CD ve disket ortamında neşir veya muhafaza edilen çalışmalarla, bu çalışmaları yapan kişiler de istisna kapsamına dahil edilmiştir.

Yapılan değişikliklerle serbest meslek kazançları son halini almıştır. Şuan uygulama serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili karşılaşılan birçok problemler vardır, bu sorunların çözülebilmesi için mevzuatta yeni düzenlemeler yapılmak zorundadır. Yapılması gereken düzenlemeleri üçüncü bölümde ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

²⁶ 4444 Sayılı kanun öncesi %25 olarak uygulanmaktaydı.

2000 yılı itibariyle gelir vergisi mükellef sayıları aşağıda gösterilmiştir. Tablodan serbest meslek kazancı mükellefi kaç mükellef olduğunu görmek mümkündür. Tabloya baktığımızda yıllar itibariyle serbest meslek kazancı beyan eden mükellef sayılarında bir istikrar olmadığını görmekteyiz. Bir önceki yılda artmakta olan mükellef sayısı sonraki yılda düşüş göstermektedir. Oran olarak bakıldığı zaman serbest meslek kazancı elde eden mükellef sayısının toplam mükellef sayısı içinde fazla bir yer tutmadığı görmekteyiz. Toplam mükellef sayıları içinde en büyük oran ticari kazanç sahiplerine aittir. Serbest meslek kazançları toplam vergi mükellefleri içinde %5 gibi orana sahip bulunmaktadır.

Tablo-2: Gerçek Usulde Vergilendirilen Gelir Vergisi Mükellef Sayıları (1983-2000)

YILLAR	TİCARİ KAZANÇ	ZİRAİ KAZANÇ	SERBEST MESLEK KAZANCI	DİĞERLERİ	TOPLAM
1983	1.210.564	180.317	79.489	360.471	1.830.841
1984	1.267.336	182.018	84.537	384.925	1.918.816
1985	1.305.217	179.240	93.694	388.910	1.967.061
1986	1.382.175	179.720	94.626	392.240	2.048.761
1987	1.386.174	183.450	102.264	374.689	2.046.577
1988	1.294.645	112.356	76.256	263.243	1.746.500
1989	1.325.457	102.891	74.203	282.253	1.784.804
1990	1.376.568	98.906	78.123	305.727	1.859.324
1991	1.447.005	100.833	82.645	330.334	1.960.817
1992	1.475.766	91.323	91.354	261.004	1.919.447
1993	1.435.620	73.633	91.937	264.063	1.865.253
1994	1.419.471	74.714	91.153	273.744	1.859.082
1995	1.382.344	72.581	88.241	286.829	1.829.995
1996	1.357.005	64.055	79.521	265.733	1.766.314
1997	1.374.291	63.135	81.690	261.026	1.780.142
1998	1.404.567	85.023	88.397	304.502	1.882.489
1999	1.461.088	45.914	96.190	384.815	1.988.007
2000	1.525.309	35.051	103.685	416.832	2.080.877

Kaynak: www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf

1.2. ÜLKELERDE SERBEST MESLEK KAZANCININ VERGİLENDİRİLMESİ

Bu bölümde Türkiye haricindeki ülkelerden seçilmiş beş ülkede serbest meslek kazancının vergilendirilmesi açıklanacaktır. Bazı ülkelerde serbest meslek kazancı gelir vergisinin ayrı bir gelir unsuru olarak yer almamakta, gelir vergisi içinde farklı şekillerde vergilendirilmektedir. Bu ayrım ülke açıklamalarında ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

1.2.1. Amerika Birleşik Devletleri

Amerikan vergi sistemi farklı ülkelerin vergi sistemlerinin birleşiminden oluşmuştur. Sistemi oluşturan vergilerden; gelir vergisi İngiltere'den, veraset vergisi Fransa'dan, satış vergisi Almanya ve İspanya'dan, emlak vergisi de Çin ve ortaçağ Avrupa'sından alınmıştır²⁷. 1861-1865 yılları arasında yaşanan iç savaşın maliyetini karşılamak amacıyla 1862'de kişisel gelir vergisi kanunlarını kabul edilmiş ve gelir vergisi federal devlet tarafından ilk defa 1863 yılında tahsil edilmiştir. 1881 yılında Amerikan yüksek mahkemesi anayasada sivil savaş kanunlarını kabul ettiğini açıklarken gelir vergisi kanunun anayasaya aykırı olduğunu ilan etmiştir.

1890'lı yıllarda, birkaç eyalet gelir vergisine yeni bir yaklaşım getirmiştir. Winconsin eyaleti 1911'de kişisel gelir vergisi kanununu kabul etmiş ve uygulamaya koymuştur. Bu verginin başarısı diğer eyaletlerde benzer kanunların kabul edilmesine öncülük etmiştir.

Gelir vergisi kanunlarında en büyük revizyon 1969 ve sonrası yapılmıştır. Bu vergi reformuyla, şirketlerin ve servet sahibi bireylerin yasal boşluklardan yararlanarak vergi ödemekten kaçınmalarını sağlayan hükümler kaldırılmıştır. Gelir vergisi mevzuatında yapılan bir diğer önemli değişiklik 1986 tarihli'dir. Anılan yılda, vergi tarifesindeki dilim sayısı ve oranlar sert bir şekilde düşürülmüş, muafiyet, indirim ve istisnaların sınırlanması yoluyla vergi tabanı da önemli ölçüde

²⁷ Joseph GEORGE, CALDWELL, "A New Tax System For The United States", www.foundation.bw/VATtoc.htm.

genişletilmiştir. Bu reform hareketi ile %11'den %50'ye kadar sınırlanan 14 ayrı vergi oranının yerini %15 ve %28'den oluşan iki temel oran almıştır. Kongre 1990 yılında üçüncü gelir vergisi oranını %31 olarak belirlemiş ve 1993 yılında gelir vergisi tarifesine %36 ve %39,6'dan oluşan oranlar eklenmiştir.

Amerika'da vergi çeşitleri şu şekilde sıralanmaktadır;²⁸gelirin vergilendirilmesi (Kurumlar vergisi, gelir vergisi, gayrimenkul sermaye iradı vs.), ticari vergiler (hediye vergisi, gümrük vergisi, satış vergisi). ABD vergi sisteminde verginin tanımı yapılmamış, ancak nelerin gelir sayılacağı tek tek belirtilmiştir. Bunlar:

1. Alınan kazanç payları,
2. Ödentiler,
3. Nafakalar,
4. Ticari kazançlar,
5. Komisyonlar,
6. Tarımsal kazançlar,
7. Ücretler,
8. Faiz ve kira gelirleri,
9. İşsizlik sigortaları kazançları,
10. Alınan sigorta giderleri,

şeklinde gelir kapsamına alınırken, bunların dışında kalan sosyal kuruluşlardan alınan yardımlar ve sosyal güvenlik ödemeleri vergiden yoksundur²⁹.

Gelir vergisi kanununa göre, ABD vatandaşları ve ülkede ikamet eden yabancılar ABD'de gelir elde etmeleri durumunda gelir vergisi mükellefi sayılmaktadır. Ülkede gelir vergisi beyan usulüne tabidir, fakat elde edilen tüm gelirler için beyanname vermenin zorunluluğu yoktur. Çok düşük geliri kişiler, hayır işleriyle uğraşan kuruluşlar ve kiliseler hiç gelir vergisi ödememekte yada çok düşük oranda vergilendirilmektedirler. Günümüzde ülkede yaşayanların %50'ye yakını gelir vergisi ödemektedir. ABD'de gelir vergisi, günümüzde federal hükümet, eyalet hükümetleri ve bazı yerel yönetimler tarafından tahsil edilmektedir.

²⁸ Onur KIZILOT, "Amerikan Vergi Sistemi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 59, Kasım 1997, s.143.

²⁹ KIZILOT, a.g.e., s.1188.

ABD gelir vergisi mükellefleri beyan açısından 4 ayrı kategoriye ayrılmaktadır. Beyan mükellefin yaşına, medeni haline ve kişisel özelliklerine göre değişmektedir. Beyan zamanı 15 nisan tarihine kadardır.

'Amerikan gelir vergisinde, gelir vergisi matrahından indirilecek kalemler, standart indirimler (kanuna göre belirlenmiş belli bir miktar) ile standart olmayan indirimler (gerçekleşen gider kalemleri) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Mükellefler beyannamelerini düzenlerken söz konusu indirim kalemlerini karşılaştırmak suretiyle, daha yüksek olanı tercih etmek durumdadırlar³⁰.

Amerikan gelir vergisi sisteminde yer alan standart indirimler;

- Genel indirim: 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 üzerindeki mükelleflere hiç tanınmaz.
- Yıllık gelirinden, gerçek gider esasını benimseyerek, giderlerini kalem kalem düşmek istemeyen mükellefler, götürü gider indiriminden yada standart indirimden yararlanırlar. Fakat gerçek giderleri, standart indirim tutarını aşan mükellefler, gerçek gider esasını seçmek zorundadır.
- Herhangi bir işveren emeklilik planına dahil olmayan kişilerin bireysel emeklilik hesapları için yaptıkları katılımın belli bir kısmını gelirlerinden düşebilmektedir.

Amerikan gelir vergisi sisteminde standart olmayan indirimler 1040 sayılı formun 'A' tablosunda sıralanmıştır. Standart olmayan giderlerinin miktarı, standart miktarı aşan her mükellef bu hakkı kullanmaya sahiptir³¹. Bu tabloda yer alan giderler şunlardır;

- Diş ve Vücut sağlığına ilişkin giderler
- Ödenen vergiler
- Ödenen faizler
- Bağış ve yardımlar

³⁰ Selda AYDIN, "ABD Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde İndirilecek Giderler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 123, Aralık 1998, s.13.

³¹ AYDIN, a.g.m., s.14.

- Taşıma giderleri
- İş giderleri
- Diğer indirimler.

Mükelleflerin standart olmayan giderlerini indirebilmesi için bu harcamaların belli bir tutardan fazla olmaması gerekmektedir.

Toplam gelirlerinden istisna ve indirimleri düşen mükellefler, vergiye tabi gelirlerine vergi tarifesini uygulayarak ödemeleri gereken vergiyi hesap etmektedirler. Vergi tarifesinin artan oranlı bir yapıya sahip olduğu ülkede mükelleflerin medeni durumlarına ve ayrı yada ortak beyanlarına göre değişen 4 ayrı tarife yapısı bulunmaktadır. %15 ile %39,1 arasında değişen 5 ayrı vergi oranının yer aldığı bu tarifelerde en avantajlı olan mükellef evli ve ortak beyanda bulunanlardır.

Tablo-3: Amerika Birleşik Devletleri Gelir Vergisi Oranları

Bekar (\$)	Evli - Ortak Beyan (\$)	Evli - Ayrı Beyan (\$)	Aile Reisi Beyanı (\$)	Vergi Oranları (%)
0 - 27.050	0 -36.250	0 – 22.600	0 - 45200	15
27.050-65.550	36.250- 3650	22.600 – 54625	45.200 - 109250	28
65.550- 136.750	93.650 – 151.650	54.625 – 83.250	109.250 – 166.500	31
136.750 - 297.350	151.650 – 297350	83.250 – 148.675	166.500 – 297.350	36
297.350 ve üstü	397.350 ve üstü	148.675 ve üstü	297.350 ve üstü	39.6

Kaynak: www.taxplanet.com/quickreference/taxrates

1.2.2.Japonya

1868 Meji ıslahatına kadar Japonya vergi sisteminde başlıca vergi gelirini arazi gelirleri oluşturmaktaydı. Meji ıslahatıyla 20 yıl içinde Japonya'da modern bir devlet yapılanmasına gidilmiş, bu yapılanma içinde vergi sistemi modern bir hale getirilmiştir³². Meji idaresindeki hızlı kapitalist gelişme sonucu vergi sisteminde de büyük değişiklikler oldu ve 1887 de gelir vergisi kabul edildi. Kabul edilen sistemde yalnız gerçek kişilerin toplam gelirleri vergilendiriliyor, vergi oranları %1 ile %3

³²Hideo NAKAMURA, Japonya Vergi Sisteminin Dış Veçhesi, Maliye Enstitüsü Konferansları, Y.Güryay Matbaası, İstanbul, 1970, s.52.

arasında değişiyordu. Bununla beraber arazi vergisi 1908'e kadar vergi gelirlerinin başlıca kaynağı olmaya devam etti. Gelir vergisi ise 1935'den itibaren en önemli gelir kaynağı haline gelmiştir³³.

Japonya'da vergi sistemi sadece merkezi idarenin topladığı vergilerden değil, merkezi ve yerel idarenin paylaştığı ve kesin çizgilerle birbirinden ayrılan vergilerden oluşmaktadır. Japonya'da uygulanan ulusal ve yerel vergilerin listesi aşağıdadır.

Tablo-4: Japonya'da Uygulanan Ulusal ve Yerel Vergiler

Vergiler	Ulusal Vergiler	Yerel Vergiler
Gelire Dayalı Vergiler	1-Bireysel Gelir Vergisi 2-Kurumlar Vergisi	1-Bireysel İkamet Vergisi 2-Bireysel Teşebbüs Vergisi 3-Kurumlar İkamet Vergisi 4-Kurumlar Teşebbüs Vergisi
Servete Dayalı Vergiler	1-Veraset ve İntikal Vergisi 2-Şerefiye Vergisi 3-Damga Vergisi 4-Tescil ve Lisans Vergisi	1-Gayrimenkul Kıymet Vergisi 2-Emlak Vergisi 3-Şehir Planlama Vergisi 4-Diğerleri
Tüketime Dayalı Vergiler	1-Tüketim Vergisi (VAT-KDV) 2-İçki Vergisi 3-Tütün Vergisi 4-Benzin Vergisi 5-Uçak Yakıt Vergisi 6-Sıvılaştırılmış Petrol Gazı Vergisi 7-Petrol Vergisi 8-Motorlu Taşıtlar Vergisi 9-Gümrük Vergisi 10-Mahalle Vergisi 12-Özel Tonaj Vergisi 13-Güç Kaynaklarını Geliştirme Reklam Vergisi	1-Yerel Tüketim Vergisi 2-Prefektörel Tütün Vergisi 3-Belediye Tütün Vergisi 4-Petrol Dağıtım Vergisi 5-Taşıtlar Alım Vergisi 6-Özel Yerel Tüketim Vergisi 7-Golf Alanı Kullanım Vergisi 8-Kaplıca Vergisi 9-Otomobil Vergisi 10-Maden Ünlere Vergisi 11-Avlanma Vergisi 12-Avcılık Tescil Vergisi 13-Maden Arazisi Vergisi

Kaynak: Japonya Maliye Bakanlığı, www.mof.go.jp

³³İzzetin ÖNDER, Japonya'da ve Türkiye'de Vergi Sistemlerinin Gelişimi, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Yirmi Altıncı Seri, Y. Güryay Matbaası, İstanbul, 1970.

Japonya'da gelir vergisi sadece şahsi geliri vergilendirmekte, kurum kazançları ise kurumlar vergisi ile vergilendirilmektedir. Gelir vergisi hesap dönemi takvim yılı 1 Ocaktan 31 Aralığa kadar olan süredir. Gelir vergisi prensip olarak beyanname usulüne dayanmakta ise de, stopaj usulü kolaylığından ötürü benimsenmiştir. Stopaj usulünden elde edilen hasılat, beyanname usulünden elde edilen hasılatı fazlasıyla aşmıştır. Japon gelir vergisine tabii gelirler, 10 kategoride sınıflandırılmıştır.

Bunlar:

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

Ülkede serbest meslek faaliyeti karşılığı elde edilen serbest meslek kazançları, 10'ncu gelir grubunda muhtelif gelirler olarak vergilendirilmektedir. Serbest meslek kazançlarını vergilendirilmesi için özel bir gelir kalemi yoktur. Japon gelir vergisinde olağan gelir tutarı, emeklilik ve tomruk gelirleri tutarı olarak 3 vergi matrahı sınıfı mevcuttur. Olağan gelir tutarı sınıfı vergilerin kapsamına emeklilik ve tomruk gelirleri haricindeki gelirler girmektedir. Olağan gelir tutarı sınıfındaki vergilerin hesaplanmasında Üniter vergileme metodu, diğer iki tür sınıf için ise sedüler vergileme metodu uygulanmaktadır³⁴.

Japonya'da gelir vergisi oranları diğer ülkelere göre düşüktür. 1999'da yapılan maliye reformu ile 1999 yılında %50 olan kişisel gelir vergisi maksimum oranı %37'ye düşürülmüştür. Ülkede uygulanan gelir vergisi oranları ise aşağıdaki gibidir:

³⁴ Ayşe GÜNAY, "Japonya'nın Genel Ekonomik Yapısı ve Japon Vergi Sistemi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 162, Mart 2002.

<u>Gelir Dilimleri</u>	<u>Vergi Oranları</u>
3,3 milyon yen'e kadar	%10
3,3 ile 9 milyon yen arası	%20
9 ile 18 milyon yen arası	%30
18 milyon yen ve fazlası için	%37

1.2.3.İngiltere

Resmi adı Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı olan İngiltere, Büyük Britanya adasına, İrlanda'nın kuzeyine ve birçok takım adaya (Shetland, Orkney, Hebrides, İskoçya'nın güney batısında yer alan adalar, Anglesey, Wight, vb.) yayılmıştır. Birleşik Krallık, Büyük Britanya'yı oluşturan İngiltere, İskoçya ve Galler ve bu ülkelere ilaveten Kuzey İrlanda'dan oluşan bir anayasal monarşidir. Önemli bir ticari güç ve finans merkezi olan ve kapitalist bir ekonomiye sahip İngiltere, Batı Avrupa'nın trilyon dolarlık dört ekonomisinden biridir.

'İngiltere'de vergilendirme yetkisi alanındaki önemli gelişmelerden biride gelir vergisi alanında olmuştur. İlk defa 1788 yılında, harbin idaresi için, yeni bir vergi getirilmiştir. Servete göre değil de gelire göre alınan bu vergi modern gelir vergisi başlangıcı olmuştur³⁵. Günümüzde İngiltere en basit gelir vergisi sistemine sahip ülkelerden biridir. İngiltere'de ikametgahı bulunan gerçek kişilerin, İngiltere ve diğer ülkelerde elde ettikleri tüm gelirleri gelir vergisi tabidir. İkametgahı İngiltere dışında bulunan gerçek kişilerin sadece İngiltere'de elde ettikleri kazançları gelir vergisi tabidir. Ülkede ikamet edildiğinin kabul edilmesi için; herhangi bir vergi yılında 183 günden fazla ikamet etmek, birbirini izleyen dört yıl içinde her yıl ortalama 90 gün "bulunan gerçek kişiler, İngiltere'de ikamet etmiş sayılır"³⁶.

³⁵ Zeynep ARIKAN, "Demokratik Gelişim Sürecinde Vergileme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Örneği)", (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1994

³⁶ Sabahattin BENLİKOL, Hilal MÜFTÜOĞLU, **Yeni Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi (1998)** İstanbul Ticaret Odası Yayını, Yayın No:2000-25, İstanbul, 2000, Su Matbaacılık, s.101.

İngiltere’de vergilendirilebilir gelir, kaynağına göre dilim adı verilen, A, D, E ve F olmak üzere 4 türe ayrılmıştır. D türü gelirler de kendi içinde 6 alt türe ayrılır³⁷.

Gelir Türleri	Gelir Unsuru
A türü gelirler	Gayrimenkul Sermaye İradı
D türü gelirler	
• I. Alt türü gelirler	Ticari Kazançlar
• II. Alt türü gelirler	Serbest Meslek Kazancı
• III. Alt türü gelirler	Faiz Gelirleri
• IV: Alt türü gelirler	Yabancı senet ve tahviller
• V. Alt türü gelirler	Yabancı ülkelerden edilen kar payı, rant ve işletme karı
• VI. Alt türü gelirler	Diğer Kazanç ve İratlar
E türü gelirler	Ücretler
F türü gelirler	İngiliz şirketlerinden sağlanan kar payı ve benzeri gelirler

Tabloda da görüleceği gibi İngiltere’de serbest meslek kazançları gelir vergisinin D grubu gelirlerin II: alt türü olarak yer almaktadır. İngiltere’de serbest meslek kazançları Türkiye’de olduğu gibi gelir vergisinin alt dalını oluşturmaktadır. İngiltere’de uygulanan sedüler gelir vergisi sistemine göre her gelir türü grubu kendi içinde ve diğer gelir türlerinden bağımsız olarak vergilendirilir³⁸. Her gelir türünün vergilendirme esasları birbirinden farklı esaslar içermektedir. Serbest meslek kazançlarında diğer gelir unsurlarında olduğu gibi uygulanan indirim tutarları vardır. Bu indirimlerin tutarı kişinin evli veya bekar olmasına, çocuk sayısına ve yaş durumuna göre değişmektedir.

İngiltere’de çeşitli indirim, istisna ve muafiyetler uygulanarak vergilendirilen safi gelir bulunur. Uygulanan indirim ve istisnalar şunlardır: Kişi indirimi; İngiltere’de ikamet her mükellef için uygulanmakta ve 1999/2000 vergilendirme

³⁷ İstanbul Ticaret Odası Yayınları, **Yeni Vergi Sisteminin Değerlendirmesi-1998**, Yayın No:2000-25, Su Matbaacılık, s.102, s.55.

³⁸ Mustafa Ali SARILI, “Türkiye’de Gelir Üzerinde Alınan Vergilerde Kaynakta Vergilendirme”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2001, s.22.

dönemi için 4335 Sterlindir. Evli eş indiriminden, eşlerden biri tam olarak veya her eş yarı yarıya yararlanmaktadır. Çünkü İngiltere'de eşlerin elde ettikleri gelirler ayrı ayrı vergilendirilir. Eş indirim tutarı 1999/2000 vergilendirme dönemi için 1970 Sterlindir. Dul indirimi, eşinin ölümü üzerine dul kalan ve yeniden evlenmeyen kadınlara uygulanmakta ve 1999/2000 vergilendirme dönemi için 1900 Sterlindir. Yaş indirimi, 65 yaşını aşan mükelleflere uygulanır. Bu indirimden yararlanan mükelleflere ayrıca kişi indirimi uygulanmaz. İndirim tutarı 1999/2000 vergilendirme dönemi için, 65-74 yaşları arasında olan mükellefler için 5125 Sterlindir, 75 ve daha fazla yaşta olanlar için 5980 Sterlindir. Çocuk indirimi ise dul erkek ve kadınlar için söz konusudur. Bu kişilerden 16 yaşından küçük çocuğu olanlara veya eğitim ve öğretime devam eden çocuklarla sahip olanlara 1999/2000 vergilendirme dönemi için 1970 Sterlin indirim uygulanır.

İngiltere'de gelir vergisi sisteminde artan oranlı tarife uygulanmaktadır. 1999/2000 vergilendirme dönemi için uygulanan gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir;

<u>Gelir Dilimleri</u>	<u>Vergi Oranları</u>
0-1.500 Sterlin için	%10
1.500-28.000 Sterlin için	
• Kar payları için	%10
• Tasarruf gelirleri için	%20
• Diğer kazanç ve iratlar için	%23
28.000 Sterlinden fazlası için	%32.5
• Kar payları için	%32.5
• Diğer kazanç ve iratlar için	%40

Mali yılın başlaması ile birlikte Kralliyet İç Gelirler Dairesi (vergi dairesi) mükelleflere doldurmak üzere boş vergi beyannameleri gönderir. İngiltere'de ödeme, mali yıl başlangıcı olan 6 Nisan günü başlar ve ertesi yılın 5 Nisan günü akşamına kadar sona erer. Mükellefler kendileri beyannamelerini doldurup verebilirler. Kendi beyannamesini kendisi doldurmak isteyen mükellefler vergi beyannamelerini alındıktan itibaren üç ay içinde yollamaları gerekir.

1.2.4. Almanya

Almanya'da uygulanmakta olan başlıca vergiler şunlardır:

- 1-Katma Değer Vergisi
- 2-Kurumlar vergisi
- 3-Gelir vergisi
- 4-Net aktif vergisi ve işletme vergisi
- 5-Veraset ve intikal vergisi
- 6-Taşıtlar vergisi
- 7-Madeni yağlar vergisi
- 8-Tütün, alkol, köpüklü şarap, bira, şeker, kahve ve çay, tuz, ampul, ve aydınlatma aletleri resimleri
- 9-Sigorta vergisi
- 10-Yerel yöneticilerce alınan eğlence vergisi, at yarışları ve piyango vergisi, emlak vergisi, tapu harcı, ticari vergi

Görüldüğü gibi Almanya'da 10 farklı vergi türü uygulanmaktadır. Almanya'da federal devlet, eyaletler ve belediyeler yapıları hizmetlerin masraflarını kendileri karşılarlar. Bu yüzden toplanan vergiler bu idareler arasında paylaşılır.

Almanya'da gelir vergisi kanununa göre gelir vergisi mükellefi, Almanya'da ikamet eden veya sürekli oturan gerçek kişilerdir. Bu mükellefler hem Almanya'da hem de diğer ülkelerde elde ettikleri gelir üzerinden gelir vergisi ödemek zorundadır. Almanya'da ikamet etmeyen veya sürekli oturmayan gerçek kişiler dar mükellef sayılmakta ve sadece Almanya'da elde ettikleri kazançları gelir vergisine tabi bulunmaktadır. Yedi kategori halinde sayılan ülke içi ve dışı tüm gelirler gelir vergisi matrahını oluşturur. Alman gelir vergisi sisteminde, yedi ayrı gelir unsuru vardır. Bunlar:³⁹

- 1-Tarım ve orman işletmeleri kazançları
- 2-Ticari işletmelerin kazançları
- 3-Serbest meslek kazançları
- 4-Ücretler
- 5-Menkul sermaye iradı

³⁹ KIZILOT, a.g.e., s.1844.

6-Taşınmaz malî iratları

7-Sair kazanç ve iratlar

Yukarıda görüldüğü gibi serbest meslek kazançları Alman gelir vergisi sisteminde bir alt gelir dilimini oluşturmaktadır. Elde edilen serbest meslek faaliyeti karşılığı elde edilen kazançlar, serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmektedir. Almanya'da esas olarak gelir vergisinin tahsil edilmesinde peşin vergi sistemi kullanılmaktadır. Peşin ödeme yöntemi ücretler ve menkul sermaye iratları dışındaki gelir vergisi kalemlerine uygulanmaktadır. Yani peşin ödeme yöntemi serbest meslek kazançları içinde uygulanmaktadır. Bu sisteme göre, 10 Mart, 10 Haziran, 10 Eylül, 10 Aralık tarihlerinde olmak üzere 4 kez, cari yıl gelir vergisinden mahsup edilmek üzere peşin vergi ödenmektedir.

Aşağıdaki gelirler Alman gelir vergisinde vergiden istisnadır⁴⁰.

- Sağlık sigortası ve kaza tazminatları
- İşsizlik sigortası
- Emeklilik ödemeleri
- Kıdem tazminatı
- Çocuk yardımı
- Araştırma eğitim ve sanatsal amaçlı burslar

Bu istisna tutarları gelir vergisinden indirildikten sonra kalan tutar, beyanname yoluyla vergi dairesine bildirilir. Almanya'da tüm yerleşik kişiler bir takvim yılı içinde bir beyanname vermek zorundadır⁴¹. Beyan edilen gelirden yapılan peşin ödeme tutarları düşülür, eğer vergi alacağı varsa 31 Mayıs tarihine kadar geri ödenir. Elde edilen matraha gelir vergisi oranları uygulanması yoluyla ödenmesi gereken vergi hesaplanır.

⁴⁰ M. Ziya SUER, **AB'de Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri**, Maliye Hesap Uzmanları Kurulu Yayını, Cilt-I, Ankara 1999, s.322.

⁴¹ Aydın BALTACI, **"Türk Vergi Hukukunda Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Esasları"**, (Yayınlanamış Mastır Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1999, s.100.

Almanya'da uygulanan gelir vergisi sınırları mükellefin evli olup olmamasına göre değişmektedir. 2001 yılı için evli ve evli olmayanlar için uygulanan gelir vergisi oranları aşağıdadır.

Bekar olan mükellefler için gelir vergisi oranları:

<u>Gelir Dilimleri</u>	<u>Vergi Oranları</u>
0 – 14,093 Alman Markı için	%0
14,093 - 18,089 Alman Markı için	%19.9 ile %23
18,089 - 107,0576 Alman Markı için	%23 ile %48.5
107,0576 Alman Markı ve fazlası için	%48.5

Evli olan mükellefler için gelir vergisi oranları:

<u>Gelir Dilimleri</u>	<u>Vergi Oranları</u>
0 – 28.186 Alman Markı için	%0
28.186 – 36.178 Alman Markı için	%19.9 ile %23
36.178 – 215.134 Alman Markı için	%23 ile %48.5
215.134 Alman Markı ve fazlası için	%48.5

Kaynak: http://www.germany-info.org/newcontent/be/be_11d.html

Yukarıdaki tarifeden anlaşılacağı üzere evli olmayan vergi mükellefleri için 14,093 Alman Markı, evli olan mükellefler için ise 28.186 Alman Markı vergiden istisnadır. Uygulanan vergi oranları aynı olmasına rağmen uygulanan vergi sınırları evli olup olmamasına göre farklıdır.

1.2.5.Fransa

Fransız gelir vergisi sistemine göre, Fransa'da oturan gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazançlarının safi tutarı üzerinden gelir vergisi salınır. Fransa'da oturma kriterinde üç farklı kıstas göz önüne alınır. Bunlar;

- Kişisel kriter: ikametgahı ve devamlı oturduğu yerin Fransa'da olması
- Mesleki kriter: ek iş olması hariç, asıl işin serbest ücretli gibi şekillerde Fransa'da yapılması
- Ekonomik kriter: ekonomik olarak sağlanan yararların Fransa'da sağlanması.

Bu kriterlere uygun olan kişilerin elde ettiği gelir Fransa'da elde edilmiş sayılır ve Fransa'da ve diğer ülkeler de elde ettiği gelir bu ülkede vergilendirilir. Fransa'da oturmayanların ise sadece Fransa'da elde ettikleri gelirler vergilendirilir.

Fransa'da gelir vergisi yedi gelir unsurundan oluşmaktadır. Bunlar⁴²:

1. Ücret, maaş, emekli maaşı, ömür boyu gelir
2. Tarımsal Kazançlar
3. Sınai ve ticari kazançlar
4. Ticari olmayan kazançlar
5. Menkul sermaye iratları
6. Gayrimenkul Sermaye İratları
7. Şirket yönetici ücretleri

Listeden görüldüğü gibi Fransa'da elde edilen serbest meslek kazançları, gelir vergisi alt gelir unsurları içinde yer almaktadır. 'Fransa'da faaliyette bulunan ticari, sınai teşebbüsler ve serbest meslek erbabı yerel idareler meslek vergisi öder. Bu verginin oranı katma değer %3,5-4'ünü aşmamak üzere iş hacmine göre ve yerel olarak belirlenir⁴³.

Fransa'da elde edilen gelirden belli tutarlar vergiden istisnadır, bu istisna kişinin yaşına göre değişmektedir. 2001 yılı için bu tutarlar, normal mükellefler için 45.400 Fransız Frangı, 65 yaş ve üstü için 49.500 Fransız Frangıdır.

Fransa'da uygulanan gelir vergisi oranları (1996 yılı için)⁴⁴:

<u>Gelir Dilimleri</u>	<u>Vergi Oranı</u>
0-22.610 FF	%0
22.610 – 49.490 FF	%12
49.490 – 87.020 FF	%25
87.020 – 140.900 FF	%35
140.900 – 229.260 FF	%45
229.260 – 282.930 FF	%50
282.931 FF	%56.8

⁴² BENLİKOL, MÜFTÜOĞLU, a.g.e., s.47.

⁴³ BENLİKOL, MÜFTÜOĞLU, a.g.e., s.49.

⁴⁴ Onur KIZILLOT, "Fransız Vergi Sistemi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 52, Nisan 1997, s.35

Gelir vergisi beyan usulüne tabidir. Elde edilen gelir ertesi yılın eylül ayının 15'ne kadar ödenmek zorundadır. Ödenecek vergiden önceki yıl esas alınarak hesaplanan peşin olarak ödenen vergi düşürülür.

Buraya kadar işlediğimiz bölümde Cumhuriyet dönemi öncesinden itibaren gelir vergisi kanunun tarihi gelişimi incelendi. 1949 yılına kadar modern bir gelir vergisi kanunu bulunmayan ülkemizde, kişisel gelir üzerinden alınan vergiler incelendi. 1949 yılından itibaren de gelir vergisi kanununda meydana gelen değişiklikler ele alındı. Seçilmiş ülke örneklerinde serbest meslek kazancının vergilendirilmesi anlatılarak farklı ülkelerde serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi örnek verildikten sonra serbest meslek kazancının ülkemiz vergi mevzuatı ayrıntılı olarak işlenmeye çalışılacaktır.



İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE SERBEST MESLEK KAZANCININ

VERGİLENDİRİLMESİ

GVK'nun 65. maddesinde Serbest Meslek Kazancı; "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır." şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşıldığı gibi serbest meslek kazancı; serbest meslek faaliyeti sonucu elde edilmektedir. Serbest meslek kazancının vergilendirilmesi konusunun anlaşılabilmesi için öncelikle serbest meslek faaliyetinin ne olduğunun ortaya konulması gerekir.

2.1-SERBEST MESLEK FAALİYETİ

Serbest meslek kazancının beyanı ve vergilendirilmesinin açıklanacağı tezin bu bölümünde serbest meslek kazancının vergilendirilmesi her yönüyle ortaya konulacaktır.

2.1.1.Serbest Meslek Faaliyetinin Tanımı

Serbest meslek faaliyeti GVK'nun 65.maddesinin ikinci fıkrasında "sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılmasıdır." şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan anlaşılabileceği üzere bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı, faaliyetin;

- sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,
- bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,

- devamlı olması¹,

unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı bulunmaktadır. Bu ana unsurları ayrı başlıklar halinde aşağıda incelenecektir.

2.1.2. Serbest Meslek Faaliyetinin Unsurları

Bu konuda bir serbest meslek kazancında bulunması gereken unsurlar işlenecektir. Bu unsurlar: Faaliyetin sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması, faaliyetin işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması ve devamlı olmasıdır.

2.1.2.1. Faaliyetin Sermayeden Ziyade Şahsi Mesaiye, İlmi veya Mesleki Bilgiye veya İhtisasa Dayanması

Serbest meslek faaliyetinin tanımından anlaşılacağı üzere serbest meslek faaliyetinin içerisinde sermayenin varlığı kabul edilmiştir. Ancak sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması denilmekle, serbest meslek faaliyetinde emeğin belirleyici olduğunu ortaya konulmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta emeğin; bedeni emek değil, ilmi veya mesleki bilgi ve ihtisasa dayanan fikri bir emek olmasıdır. Bu unsur serbest meslek erbabı ile esnaf arasındaki ayırmada belirleyici bir unsurdur. Bu ayrıma ilerleyen konularda değinilecektir.

2.1.2.2. Faaliyetin İşverene Bağlı Olmaksızın Şahsi Sorumluluk Altında Kendi Nam ve Hesabına Yapılması

İlmi veya mesleki bilgi yada ihtisasa dayanan emeğin, başkasına ait bir organizasyondan bağımsız olarak kendi nam ve hesabına yapılması halinde elde edilen kazanç serbest meslek kazancı sayılmaktadır. İlmi veya mesleki bilgi yada ihtisasa dayanan emeğin başkasına ait bir organizasyon içinde değerlendirilmesi durumunda elde edilen gelir ücret sayılır.

¹ 19.2.1999 tarihli 23616 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 221 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği.

2.1.2.3. Devamlı olması

Serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı sayılabilmesi için; bu faaliyetin devamlı olarak yapılması gerekir. İşin devamlılık içerip içermediği hususunda kesin bir ayırım olmamakla birlikte, bu konuda bazı kriterlerden bahsetmek mümkündür. Bu kriterlerden biri, işin belli bir dönemde çok sayıda yapılması, diğeri de işin esas yada tali şeklinde ortaya konulabilir². Bu kriterlerin her ikisinin birden göz önünde bulundurulması gerekmekte olup, sadece birine göre yapılacak değerlendirme sağlıklı olmayacaktır. Bu kriterlerin dışında VUK'nun 155'inci madde hükmü gereği, serbest meslek erbabı için işe başlamayı gösteren hususlar, aynı faaliyetin devamlı olarak yapıldığının da kanıtıdır³.

VUK madde 155'de serbest meslek faaliyetinde işe başlamayı aynı zamanda faaliyetin devamlı olarak yapıldığını gösteren haller aşağıdaki şekilde sayılmıştır.

- Muayenehane, yazıhane, atölye gibi işyerleri açmak,
- Muayenehane, yazıhane, atölye, gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifa eden alametleri asmak,
- Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu gösteren şeylerin asılması,
- Mesleki faaliyette bulunmak üzere, mesleki kuruluşlara kaydolunması (Mühendisler Odası, SMMM'ler odası, Barolar vb.)

2.1.3.Kanunen Serbest Meslek Kazancı Sayılan Haller

VUK'nun 65.maddesinin 2'inci fıkrasında, sağlanan gelir unsuru genel tanım kapsamına girmemekle beraber serbest meslek kazancı sayılan haller sıralanmıştır. Bunlar aşağıda sırasıyla açıklanacaktır.

² Doğan ŞENYÜZ, , Kitap Yazarak Yayın Elde Edenlerin Vergilendirilmesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Kasım-Aralık 1993, Sayı:63, s.57.

³ GELİRLER KONTROLÖRLERİ DERNEĞİ, **Gelir Vergisi Rehberi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Kurtiş Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti, İstanbul, 2001.

2.1.3.1.Tahkim İşleri Dolayısıyla Hakemlerin Aldıkları Ücretler

“Bir anlaşmazlığın çözümünde, tarafların güven duydukları bir kimsenin hakemliğine başvurmaları mümkündür. Hakemliğin, özel bir ilmi veya mesleki bilgiye yahut ihtisasa dayanması mutlaka gerekli olmadığı gibi, mutad meslek halinde yapılması da, genellikle söz konusu olamaz”⁴. Bu nedenle hakemlerin elde ettikleri gelirler serbest meslek faaliyetinin kapsamına girmezler. Bu gelirler serbest meslek kazancı kapsamına girmeseler de GVK’nun 66’ncı maddesinin 2’inci fıkrasında özel olarak serbest meslek kazancı sayılmıştır.

2.1.3.2.Kollektif, Adi Komandit ve Adi Şirketler Tarafından Yapılan Serbest Meslek Faaliyeti Sonunda Doğan Kazançlar

GVK’nun 37’nci maddesinin 3’üncü fıkrasına göre: Kollektif ortaklıklarda ortakların,adi veya eshamlı komandit ortaklarda komandit ortakların gelirleri ticari kazançtır. Ancak GVK’nun 65’nci maddesinin 2’nci fıkrasında “...Kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlarda, serbest meslek kazancıdır” hükmü yer almıştır. Bu fıkra hükmünce , adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar özel olarak serbest meslek kazancı sayılmıştır. Örneğin Kollektif şirket statüsünde yapılan mühendislik veya müşavirlik hizmetleri karşılığı sağlanan kazanç kanun hükmü uyarınca şirket ve ortaklar yönünden serbest meslek kazancıdır.

2.1.3.3. Gümrük Komisyoncuları, Bilumum Borsa Ajan ve Acenteleri, Noterler, Noterlik Görevini İfa İle Mükellef Olanların Kazançları

Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acenteleri, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar; GVK’nun 66’nci maddesinin 1.bent hükmünde, serbest meslek erbabı sayılmışlardır. Gümrük komisyoncuları, borsa ajan ve

⁴ Yılmaz ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1998 s.542.

acentelerinin faaliyeti aslında ticaridir. Ancak GVK'nun kendilerinin serbest meslek erbabı, gelirlerinin serbest meslek kazancı sayılması özel hükme bağlanmıştır.

2.1.3.4.Telif Hakları ve İhtira Beratlarının Müellifleri veya Kanuni Mirasçıları Tarafından Kiralanması veya Satılması Sonucu Elde Edilen Kazançlar

Telif hakkı, fikir ve sanat ürünü olarak meydana getirilen eserler üzerinde sahibinin kullanma, yararlanma ve imtiyaz şeklinde ortaya çıkan hakkı ifade eder. 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkındaki Kanunu'nun⁵ 1'nci maddesine göre eser, sahibinin hususiyetini taşıyan ve aşağıdaki hükümler uyarınca ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulüdür. Telif kazançları konusu, istisna ve muafiyet başlığı altında ayrıntılı bir şekilde anlatılmıştır.

'İhtira beratı; sanayide ve diğer alanlarda kullanılmaya mahsus makine, alet ve araçların tamamen yenisi, yeni şeklini veya yeni kullanma tarzını keşfeden yada bunları geliştiren kimselere keşif ve icatlardan yalnız kendisinin, belirli süre yararlanması için devlet tarafından verilen belgedir'⁶.

'İhtira beratının alınabilmesi için iki şartın gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlardan birincisi, keşif veya icat olunan şeyin yeni olmasıdır. Burada aranan yenilik objektif bir yeniliktir, mucidin yeni bir şey bulduğunu zannetmesi ve bunun daha önce olduğunu bilmemesi önemli değildir. Dolayısıyla, yapılan şeyin daha önce bilinmeyen ve tanınmayan bir konuya ilişkin olması gerekir. İkinci şart ise, keşif veya icat olunan şeyin sanayide uygulanabilir özelliğinin olması gerekmektedir'⁷.

Telif hakları ve ihtira beratlarının müellifleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanması veya satılması sonucu elde edilen kazançlar serbest meslek kazancı olarak vergilendirilir. Telif hakları ve ihtira beratlarının müellifleri veya kanuni

⁵ 05.12.1951 Tarih ve 7981 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶ Mehmet ERKAN, "Telif hakları ve ihtira beratlarının hukuki mahiyeti ile tam ve dar mükellef müellif,mütercim, mucit, veya bunların kanuni mirasçıları ile bunların dışında kişiler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesi" **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.203, Temmuz 1998, s.80.

⁷ SARILI, a.g.t, s. 116.

mirasçılarının dışındaki kimselerce kiralanması halinde ise elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradı, satılması halinde ise; elde edilen kazanç, diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilir.

2.1.3.5. Serbest Meslek Erbabını Bir Araya Getirerek Teşkilat Kurmak veya Bunlara Sermaye Temin Suretiyle veya Sair Suretlerle Serbest Meslek Kazancından Hisse Alanların Kazançları

GVK'nun 66'ncı maddesinin birinci fıkrasının 2 No'lu bendinde "bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber, serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar" serbest meslek erbabı sayılmışlardır.

Burada serbest meslek kazancından pay alanlarda herhangi bir mesleki bilgi ve ihtisasa sahip olmasına hatta şahsi mesaisinin dahi gerekli olmamasına rağmen kazancı elde eden kişinin serbest meslek erbabı, elde ettiği gelirin ise serbest meslek kazancı olması kanundaki özel hüküm gereğidir.

2.1.3.6.Dava Vekilleri, Müşavirler, Diş Protezcileri, Kurumlar ve Tüccarlarla Serbest Meslek Erbabının Ticari ve Mesleki İşlerini Takip Edenler ve Konser Veren Müzik Sanatçıların Kazançları

GVK'nun 66'ncı maddesinin 4'ncü fıkra hükmüne göre 'Dava vekilleri, müşavirler, diş protezcileri, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları'nın bu faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazançları gelir vergisi uygulamasında serbest meslek kazancı sayılmaktadır.

Bu hükme göre; dava vekilleri, müşavirler, diş protezcileri, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılmışlardır.

2.1.3.7. Vergi Usul Kanunu 155'nci Maddesinde Belirtilen Şartlardan En Az İkisini Taşıyan Ebe,Sünnetçi, Sağlık Memuru,Arzuhalci, Rehber Gibi Mesleki Faaliyette Bulunanların Kazançları

Ebe,sünnetçi, sağlık memuru ve arzuhalcilerin, safi kazançları 4369 sayılı kanundan önce götürü olarak tespit edilmekteydi. 4369 sayılı yasa ile 01.01.1999 tarihinden itibaren götürü usulde kazanç tespiti kaldırılmış, Ebe,sünnetçi, sağlık memuru ve arzuhalcilerin durumu ile ilgili düzenleme GVK'nun 65'nci maddesine eklenen 5'nci bent hükmünde yer almıştır.

GVK'nun 66'nci maddesinin 5'nci bent hükmüne göre, VUK'nun 155'nci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe,sünnetçi, sağlık memuru,arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar, bu faaliyetleri nedeniyle serbest meslek erbabı sayılmışlardır. Serbest meslek erbabı sayılmanın şartları bir taraftan VUK'nun 155'nci maddesinde sayılan serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtilerine diğer taraftan kazancın elde edildiği yere bağlanmıştır. Buna göre yukarıda sayılan serbest meslek erbabı; Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesindeki şartlardan birden fazlasını taşımamaları veya bu şartları taşımakla beraber köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet göstermeleri halinde gelir vergisinden muaf tutulmuştur⁸.

VUK'nun 155.maddesinde yer alan "serbest meslek erbabında ile başlamanın belirtileri" ile ilgili şartlar yukarıda "devamlı olması" bölümünde sıralanmıştır.

2.1.4. Serbest Meslek ve Kazancının Diğer Gelir Unsurları İle Ayırımı

Serbest meslek kazancının vergilendirilmesinde karşılaşılan problemlerden birisi de serbest meslek kazancının diğer gelir unsurları ile karıştırılmasıdır. Bu konu başlığında birbirine benzemesi ve aralarında küçük nüans farklarının olması

⁸ 19.2.1999 tarihli 23616 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 221 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği.

nedeniyle çok karıştırılan ticari kazanç ve ücret geliri ile serbest meslek kazançları arasındaki farka değinilecektir.

2.1.4.1. Serbest Meslek Kazancı İle Ticari Kazanç Ayırımı

Serbest meslek faaliyetinin tanımından “sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.” anlaşılağı gibi serbest meslek kazancı serbest meslek erbabının kendi nam ve hesabına yaptığı bir faaliyetten ve organizasyondan doğar. Ticari kazanç da kendi nam ve hesabına yapılan bir faaliyet veya organizasyondan doğar. Serbest meslek faaliyetinin tanımına bakıldığında serbest meslek faaliyetinin içerisinde sermayenin varlığının kabul edildiğı görölmektedir. Burada belirtilmesi gereken nokta emeğin; bedeni emek değil, ilmi veya mesleki bilgi ve ihtisasa dayanan fikri emek olmasıdır. Burada emek serbest meslek erbabı ile esnaf arasındaki ayırmda belirleyici unsurdur.

Türk Ticaret Kanununun 17’nci maddesinde esnafın tanımı; ‘İster gezici olsunlar, ister bir dükkanda veya bir sokağın muayyen yerlerinde sabit dursunlar, iktisadi faaliyetini nakdi sermayesinden ziyade bedeni çalışmasına dayanan ve kazancı ancak geçimini sağlamaya yetecek derecede az olan sanat ve ticaret sahipleri tacir değildirler.’ şeklinde tanımlanmıştır. Dikkati edileceğı gibi esnafın tanımında da ‘sermayeden ziyade emeğe dayanan’ tabiri yer almaktadır. Ancak esnaf tanımında yer alan emek; bedeni çalışmaya, bedeni emeğe dayanmaktadır. Serbest meslek faaliyetinde ise ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanmaktadır.

Serbest meslek faaliyeti niteliğinde olan bir faaliyette, sermaye unsurunun hakim olması durumunda, elde edilecek gelirin serbest meslek kazancı mı yoksa ticari kazanç mı sayılacağı konusunda yeterli açıklığın olduğu söylenemez. Nitekim günümüzde bir çok serbest meslek faaliyetinin son derece pahalı teknolojik cihazlar yardımıyla yapılmaktadır. Bu durum emek sermaye ayırımını güçleştirmektedir. Örneğin tıp alanında açılacak bir tahlil laboratuvarı önemli oranda sermaye yatırımı gerektirmektedir. Bir hekim veya hekimler grubu tarafından da işletilse, bu tür faaliyetlerde sermayenin katkısı, emeğe, bilgi ve ihtisasa nazaran daha fazladır. Bu

gibi durumlarda serbest meslek kazancı ile ticari kazanç ayırımındaki diğer şartların gerçekleşmesi durumunda faaliyetin serbest meslek faaliyeti olma özelliğini ortadan kaldırmamaktadır.

Serbest meslek kazancı ile ticari kazanç arasındaki bir diğer ayırım da yapılan faaliyetin ticari mahiyette olamamasıdır. GVK'nun 37'nci maddesinde, ticari kazancın tanımı, "her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazanç ticari kazançtır." şeklinde yapılmıştır. Ticari faaliyetin tanımı da Türk Ticaret Kanununun 11'nci maddesinde yer almaktadır. Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen bir müesseseyi ilgilendiren bütün muameleler ticari faaliyettir. Bu tanımdan hareketle serbest meslek faaliyeti özelliklerini taşıyan bazı kazançlar, ticari kazanç olarak vergilendirilecektir. Örneğin: muayenehanesinde hasta kabul eden bir doktorun, ilmi ve mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanan bu faaliyeti, serbest meslek faaliyetidir. Ancak bu doktor ayrıca bir özel hastane işletmekte ise TTK'nun ve GVK'nun özel hastane işletmek ticari faaliyet sayıldığından, bu faaliyet sonucunda elde edilen kazanç "ticari kazanç" olacaktır. Bu kişi yıllık beyannamesinde doktorluk faaliyeti nedeniyle serbest meslek kazancı tablosunu, özel hastane işi için de ticari kazanç tablosunu dolduracaktır.

'Türkiye'de uygulanan Gelir Vergisi sistemi, Üniter bir vergi sistemidir. Bu sistemin doğal sonucu, bütün kaynaklardan doğan gelir unsurlarının birleştirilerek vergilendirilmesidir. Bu nedenle ticari kazanç-serbest meslek kazancı ayırımının önemi, sedüler vergi sistemine göre daha sınırlıdır. Üniter bir vergi sisteminde ticari kazanç ile serbest meslek kazancı ayırımının önemi, elde etme ve matrahın tespiti gibi hususlarda kendisini göstermekte olup bu farklılıklar aşağıda belirtilmiştir⁹.

- Elde etme yönünden ticari kazançta tahakkuk esası geçerliyken serbest meslek kazancında tahsil esası geçerlidir.

- Serbest meslek kazancında, Gelir Vergisi Kanununun 94'ncü maddesi uyarınca her halükarda tevkifat yapılırken, ticari kazançta böyle bir kesinti söz konusu değildir. Ancak bunun istisnası, ticari kazanç olarak vergilendirilen yıllar sari inşaat ve onarma işlerinde 94'ncü madde hükmü uyarınca tevkifat yapılacak olmasıdır.

⁹ GELİRLER KONTROLÖRLERİ DERNEĞİ, a.g.e. s.229.

- Ticari kazançta safi kazancın tespitinde, gayri safi hasılatlardan indirilecek giderler aynı kanunun 68'nci maddesinde sayılmıştır. Dolayısıyla safi kazancın tespitinde, ticari kazanç için Gelir Vergisi Kanununun 40'nci maddesi, serbest meslek kazancı için ise aynı kanunun 68'nci maddesi hükümleri uygulanacaktır.

2.1.4.2. Serbest Meslek Kazancı İle Ücret Ayırımı

GVK'nun 61 inci maddesinde, 'Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.' şeklinde tanımlanmıştır. Kanun maddesinden anlaşılacağı üzere gerek ücret gerek serbest meslek kazancı emeğe dayanan gelir unsurlarıdır. Serbest meslek kazançlarında emek; bir işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılırken. Aynı veya benzer bir işin bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışılması halinde ise elde edilen gelir ücrettir olacaktır. Diğer bir deyişle, hizmet erbabı hizmetini kendi nam ve hesabına yaparsa yapılan ödeme serbest meslek kazancı, kendi nam ve hesabına yaparsa bu ödeme ücret olarak vergilendirilir¹⁰.

Bazen uygulamada ücret ile serbest meslek kazancının ayırımında zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu durumda yukarıda da belirtildiği gibi esas alınacak önemli ölçüt; iş yerine bağlılık ve işverene tabiliktir. İş yerine bağlılıktan maksat; kendisine ait olmayan bir organizasyonun işyerinde çalışmasıdır. İşverene tabilikten maksat ise; işverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunup bulunmamasıdır. Bu unsurların bulunmaması halinde, gelir vergisi açısından işverene tabi olarak işveren-hizmetli ilişkisinden bahsedilemez.

Örneğin: Muayenehanesinde kişisel sorumluluğu altında kendi nam ve hesabına faaliyete bulunan bir doktor, bir hastanede de uzman doktor olarak ücret karşılığı çalışırsa, bu doktorun muayenehanesindeki faaliyeti serbest meslek faaliyeti, hastaneye bağlı olarak çalışması ise hizmet akdine dayanan bir faaliyet olacaktır. Dolayısıyla hastaneden aldığı para ise ücret olarak vergilendirilecektir.

¹⁰ Mustafa Ali SARILI, "Ücretlerin Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 136, Ocak 2000, s.83.

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

Serbest meslek faaliyetinin arızı olarak yapılması halinde de, mükellefin katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülüğü bulunmadığı gibi defter tutma ve makbuz düzenleme zorunluluğu da söz konusu değildir. Faaliyetin sürekli olması halinde ise, izleyen bölümlerde de açıklanacağı üzere bütün bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekmektedir.

Serbest meslek erbabı, yanında aynı mesleğe sahip başka kişileri de ücret karşılığı çalıştırabilmektedirler. Bu durumda faaliyet aynı olmasına rağmen, işveren konumdaki kişinin elde ettiği gelir serbest meslek kazancı, yanında ücretli olarak çalışanların elde ettiği gelir ücret olarak vergilendirilecektir¹¹. 93 Seri nolu GVK'nun Genel Tebliğinde¹², gazinolar ile eğlence yerlerinde gerek şarkı söyleyerek gerekse çeşitli musiki aletleriyle sanat icra etmek veya sair şekillerde gösteri ve dans etmek suretiyle halkı eğlendiren ses, saz, ve sahne sanatkarlarının mesleki faaliyetleri Gelir Vergisi yönünden serbest meslek faaliyeti, elde ettikleri gelir de serbest meslek kazancını teşkil etmektedir. Fakat sanatçının bir iş verene tabi ve muayyen bir iş yerine ve kadroya bağlı olarak sanatını yürütmesi durumunda, elde edilen gelir ücret olacaktır.

2.2-SERBEST MESLEK ERBABI

Serbest meslek erbabı ile ilgili düzenlemeler, serbest meslek kazançlarını düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu'nun 66'ncı maddesinde yer almaktadır. Serbest meslek erbabı ile ilgili açıklamalar ve kanuni yükümlülükleri bu başlık altında açıklanmıştır.

¹¹27.03.1996 Tarih ve 22593 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 196 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği.

¹² 15.11.1971 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 93 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

2.2.1.Serbest Meslek Erbabının Tanımı

GVK'nun 66'ncı maddesine göre: Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabı sayılmıştır. Tanımdan anlaşılacağı gibi bir kişinin serbest meslek erbabı olabilmesi için hem serbest meslek faaliyeti de bulunması, hem de bu faaliyeti mutad meslek halinde yapması gerekmektedir. Serbest meslek faaliyetine konu olan işlerin devamlı olarak yapılıp yapılmadığı ise, VUK'nun 155'nci maddesinde sayılan ölçülerden hareket etmek suretiyle saptanabilir. VUK'nun 155'nci maddesinde sayılan ölçüleri önceki bölümlerde izah edilmiştir.

Serbest meslek erbabı serbest meslek faaliyetin yanında, başka bir iş veya görevle devamlı olarak uğraşması serbest meslek erbabı olma vasfını değiştirmez. Mesela bir inşaat firmasında ücretli olarak çalışan bir mimar, ayrıca kendine ait bir bürosu olması ve burada mimarlık görevini ifa etmesi serbest meslek faaliyetidir.

Yukarıda görüldüğü gibi, GVK'nunda serbest meslek kazancı ile serbest meslek erbabı farklı esaslara bağlanmıştır. Bir faaliyetten elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olabilmesi için; söz konusu faaliyetin Gelir Vergisi Kanununun 65. maddesinde belirtilen nitelikte bir faaliyet olması yeterli olup devamlılık niteliği aranmamaktadır. Bu faaliyette bulunan kişinin serbest meslek erbabı olarak kabul edilebilmesi için serbest meslek faaliyetinin mutad olarak yani devamlı suretle yapıyor olmasına bağlıdır. Çünkü arazi nitelikte yapılan mesleki faaliyetten doğan kazanç, GVK'nuna göre 'diğer kazanç ve iratlar' olarak vergilendirilir.

2.2.2. GVK'nunda Serbest Meslek Erbabı Sayılanlar

Önceki bölümlerde açıklandığı gibi bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti sayılabilmesi için üç ana unsurun bir arada sağlanması gerekmektedir. Eğer söz konusu faaliyet unsurlardan birini dahi içermese serbest meslek faaliyetinden söz edilemez. Fakat bazı faaliyetler bu unsurları sağlamasalar da GVK'nunda, serbest meslek faaliyeti sayılacağı hükme bağlanmıştır.

GVK'nun 65. maddesinin 3'ncü fıkrasında, "Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancı" olduğu hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 66'ncı maddesinde aşağıda yazılı olanlar serbest meslek erbabı sayılmıştır:

- Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acenteleri, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar,
- Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar,
- Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;
- Dava vekilleri, müşavirler, dış protezçileri, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları,
- VUK'nun 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.)¹³. 01.01.1999 tarihinden önce ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi meslek mensuplarının kazançlarının tespitinde güçlük bulunmasından dolayı Gelir Vergisi Kanununun 69'ncü maddesi hükmüne göre götürü olarak tespit edilmekteydi.

Yukarıda 65. ve 66. maddede sayılan faaliyetleri yapanlar, serbest meslek faaliyetinin gerekli şartlarına uymasalar da kanunda özel olarak belirtilerek serbest

¹³ Bu bent hükmü 4369 sayılı Kanunun 36'ncı maddesiyle 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenmiştir.

meslek erbabı sayılmışlardır. Elde ettikleri kazançlar da serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir.

2.2.3. GVK'na Göre Serbest Meslek Erbabı Sayılmayanlar

Yukarıda değinildiği gibi bazı faaliyetler serbest meslek faaliyetinin unsurlarını taşımadıkları halde kanunda özel olarak sayılmak suretiyle serbest meslek faaliyeti sayılmışlardır. Bu durumun aksine, serbest meslek faaliyeti olmadığı halde, kanunda yapılan yanlış yorumlar nedeniyle serbest meslek faaliyetiymiş gibi uygulamalara tutulmuş bazı faaliyetler olmuştur. Kanun koyucu tarafından yapılan genel tebliğler ile bu faaliyetlerin serbest meslek faaliyeti olmadığı açığa kavuşturulmuştur.

20 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği¹⁴ ile; serbest meslek erbabı olmadıkları halde serbest meslek erbabı sayılan mahalle muhtarlarının, serbest meslek erbabı olmadıkları konusunda açıklık getirmiştir. Yine 28 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği¹⁵ ile; köy muhtarlarının serbest meslek erbabı olmadıkları konusunda açıklık getirmiştir.

2.2.4. Serbest Meslek Erbabı Olanların Kanuni Yükümlülükleri

Serbest meslek erbabının diğer gelir unsurlarını elde eden mükellefler gibi bazı yükümlülükleri vardır. Bu yükümlülüklerin bazıları diğer gelir unsurlarını elde eden mükelleflerin yükümlülüklerine benzerken bazı yükümlülükler sadece serbest meslek erbabına aittir.

2.2.4.1. Defter Tutma

Vergi Usul Kanununun 172'nci maddesine göre serbest meslek erbabı olanların defter tutma mecburiyeti vardır. Yine Vergi Usul Kanunu 210'ncu maddesi ile serbest meslek erbabının "serbest meslek kazanç defteri tutacağı" hüküm altına alınmıştır.

¹⁴ 13/05/1953 Tarihli Resmi Gazete'de Yayımlanan.

¹⁵ 28/10/1954 tarihli Resmi Gazete'de Yayımlanan.

Serbest meslek erbabı, serbest meslek kazanç defterinin tutulması ile ilgili olarak, Vergi Usul Kanununun 215-219'ncü maddelerinde yer alan kayıt nizamı hükümlerine ve yine Vergi Usul Kanununun 220-226'ncı maddelerinde yer alan defter tasdiki hükümlerine uyması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 65'nci maddesinin son fıkrasında yazılı şirketler¹⁶ mesleki kazançlarını, serbest meslek kazanç defteri üzerinden tespit ederler. Bu şirketlerin bilanço esasına göre defterler tutmaları halinde, tuttukları defterler serbest meslek kazancı defteri yerine geçer.

Danıştay kararında¹⁷ da serbest meslek kazancı defteri yerine, işletme hesabına göre defter tutan mükellef adına vergi dairesi tarafından, takdir komisyonunca belirtilen matrah üzerinden gelir vergisi salınması ve kaçakçılık cezası kesilmesi üzerine idare tarafından açılan temyiz davası, işletme defteri ile serbest meslek defteri arasında herhangi bir fark bulunmadığı gibi işletme defterinin daha kapsamlı olduğu ve mükellefin serbest meslek kazancını işletme defterine kaydederek beyan ettiğinin anlaşıldığı gerekçesiyle tarhiyattın kaldırılmasına karar vermiştir.

Defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbabının, bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri durumunda Vergi Usul Kanununun 352/I-2'nci bent hükmüne göre 1. derece usulsüzlük cezası kesilir.

2.2.4.2.İşe Başlamayı Bildirme

Serbest meslek erbabı, Vergi Usul Kanununun 153'ncü maddesine göre işe başladıklarını bağlı bulundukları vergi dairesine bildirmek zorundadır. Bu yükümlülüklerini yerine getirmeyen serbest meslek erbabı için Vergi Usul Kanununun 352/I-2'nci bent hükmüne göre 1.derece usulsüzlük cezası kesilir.

¹⁶ Kollektif ve Adi Komandit Şirketler.

¹⁷ Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 24.10.1996 Tarih ve Esas No: 1995/4580, Karar No: 1996/3825 Sayılı Kararı (Şükrü KIZILOĞLU, Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeleri, Cilt-4, s.752).

2.2.4.3.Değişiklikleri Bildirme

VUK'nun 157'nci maddesine göre, mükelleflerin bilinen iş yeri veya ikametgah adreslerini değiştirmesi durumunda, yeni adreslerini bağlı bulundukları vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Yine Vergi Usul Kanununun 158'nci maddesine göre, işe başladıkları bilinen mükelleflerin; yeni bir vergiye tabii olmayı, mükellefiyet şeklinde değişikliği ve mükellefiyetten muaflığa geçmeyi gerektirecek surette işlerinde değişiklik olanlar, bu değişiklikleri vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Yine aynı kanunun 159'ncü maddesine göre, işletmeye dahil bulunan iş yerlerinin sayısında meydana gelen artış yada azalışların bildirilmesi zorunludur. Bu yükümlülüklerini yerine getirmeyen serbest meslek erbabına VUK'nun 352/II-4'ncü bent hükmüne göre 2. derece usulsüzlük cezası kesilir.

2.2.4.4.İşi Bırakmayı Bildirme

Vergiye tabi olan muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi, işi bırakmayı ifade eder. Vergi Usul Kanununun 160'ncü maddesine göre; serbest meslek erbabının işi bırakması durumunda bunu vergi dairesine bildirme zorunluluğu getirilmiştir. Serbest meslek erbabının bu yükümlülüğü yerine getirmemesi durumunda Vergi Usul Kanununun 352/II-4'ncü bent hükmü uyarınca 2.derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

4369 sayılı kanunla Vergi Usul Kanununun 160'ncü maddesine eklenen fıkra ile, mükellefin işi bıraktığını bildirmemesi durumunda, mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adresinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi halinde mükellefin işi bırakmış addolunacağı ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilebileceği hükmü getirilmiştir.

Mükellefin, mükellefiyet kaydının terkin edilmesi, işi bırakmadan önceki dönemlere ilişkin yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacağı gibi bu tarihten sonra faaliyette bulunduğunun tespiti halinde, bu döneme ilişkin vergilendirmeye de engellemeyecektir.

2.2.4.5.Serbest Meslek Makbuzu Düzenleme

VUK'nun yine aynı Kanunun 236'ncı maddesinde de serbest meslek erbabının hasılatları için serbest meslek makbuzu düzenlemek mecburiyetinde olduğu belirtilmiştir. Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyeti sonucu elde ettiği tüm tahsilatları için iki nüsha halinde serbest meslek makbuzu düzenlemek ve bir nüshasını müşteriye vermek mecburiyetindedir. Serbest meslek erbabı düzenlediği bu belgeleri ilgili bulunduğu yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile saklaması ve yetkili makam ve memurlar tarafından saklama süresi içinde talep edilmesi üzerine ibraz etme zorunluluğu vardır.

VUK'nun 237'nci maddesinde serbest meslek makbuzlarının muhteviyatı düzenlenmiştir. Kanun maddesine göre Serbest meslek makbuzlarına;

1. Makbuzu verenin soyadı adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası
 2. Müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi;
 3. Alınan paranın miktarı;
 4. Paranın alındığı tarih;
- yazılır ve bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır.

Serbest meslek erbabının serbest meslek makbuzunu düzenlememesi veya gerçek rakamların altında düşük meblağ göstermesi durumunda Vergi Usul Kanununun 353/1'nci bent hükmüne göre, bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için (53,000,000, TL'den aşağı olmamak üzere) yazılmayan veya eksik yazılan meblağın %10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesilir.

2.2.4.6.Vergi Levhası Asma Yükümlülüğü

Serbest meslek erbabı Vergi Usul Kanununun 5'nci hükmüne göre; mayıs ayının son gününe kadar vergi tarihine esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı merkezlerinin veya şubelerinin görünen bir yerine asmak zorundadır. Bu zorunluluğa uymadığı takdirde serbest meslek erbabına aynı kanunun 535/4'ncü bent hükmü uyarınca 53 000 000.TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

Mükellefler vergi levhaları ile ilgili 272 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹⁸ ile düzenleme yapılmıştır. Düzenleme öncesinde mükellefler, mayıs ayının son gününe kadar merkezlerinin veya şubelerinin görünen bir yerine asmak zorunda oldukları vergi levhalarını bağlı bulundukları vergi dairesine tasdik ettirmekle yükümlüydüler. Fakat vergi levhası tasdik ettirme işleminin vergi dairesinin iş yükünü arttırması nedeniyle yapılan düzenleme ile yayım tarihi olan 13.04.1999 tarihinden itibaren mükellefler vergi levhalarını bağlı bulunduğu vergi dairelerine tasdik ettirebileceği gibi,

- Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 24/a maddesi uyarınca defterlerini tutmak üzere sözleşme düzenledikleri veya işletmelerinde bağımlı olarak çalışan ve 3568 sayılı Kanuna¹⁹ göre yetki almış serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavirlere

- Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında 4 Sıra No'lu Genel Tebliğ uyarınca beyannamelerini imzalattıkları meslek mensuplarına

- 18 Sıra No'lu Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği uyarınca beyannamelerini tasdik eden yeminli mali müşavirlere,

de tasdik ettirebileceklerdir

2.3. SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİ

Serbest meslek kazançlarının götürü usulde vergilendirilmesini düzenleyen 69'ncu maddenin 4369 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılması ile, gelir vergisinden

¹⁸ 13.04.1999 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 272 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

¹⁹ 13.6.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi .Gazetede yayımlanan 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.

muaf tutulanlar dışında kalan bütün serbest meslek erbabı kazancını, 1.1.1999 tarihinden itibaren gerçek usulde tespit etmektedir.

Serbest meslek kazancının tespitine yönelik hükümler, Gelir Vergisi Kanununun 67'nci maddesinde düzenlenmiştir. 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.

Serbest meslek erbabı, mesleki kazançlarını VUK'nu hükümlerine göre tuttukları "Serbest meslek kazanç defteri"ne istinaden tespit ederler. Bu defterin sol tarafına giderler, sağ tarafına tahsil edilen para, ayın ve menfaat değerleri yazılır.

2.3.1.Serbest Meslek Kazancında Hasılat

Yukarıda yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere serbest meslek kazancında hasılat kapsamına; bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler girmektedir. Vergi Usul Kanununun 67'nci maddesinde serbest meslek kazancının tanımı yapılmakla birlikte, aynı kanun maddesinin alt fıkralarında hasılat sayılacak ve sayılmayacak bir kısım kazançlar sıralanmıştır. Buna göre; Müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları ile amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanan müspet farkın kazanca ekleneceği belirtilmiştir.

Bununla birlikte 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. Fakat bu şartlarla alınan paraların, belirtilen alanlarda harcanmayan kısımların hasılatı ilave edilmesi gerekir.

2.3.2.Serbest Meslek Kazancında Tahsil Esası

'Gelirin elde edilmesinde tahakkuk, hukuki tasarruf,ekonomik tasarruf ve fiili tasarruf olmak üzere dört safha bulunmaktadır. Elde etmede temel ölçü ise "hukuki

ve ekonomik tasarruf'tur. Ancak serbest meslek kazancında elde etme "tahsil" esasına bağlanmıştır. Çünkü gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesini ifade eden, hukuki tasarruf imkanının doğması için, daha önce gelirin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşerek, tahakkuk etmesi gerekir. Oysa serbest meslek kazancını sağlayan faaliyetlerin bir kısmında (Avukatlık mesleğinde olduğu gibi) istihkakın hangi tarihte, miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşerek tahakkuk ettiği bilinemez²⁰. Açıklamadan da anlaşılacağı gibi serbest meslek kazancında yapılan işin karşılığı olarak tespit edilen bedelin tamamı değil, tespit edilen bedelin sadece tahsil edilen kısmı hasılat olarak değerlendirilebilir ve tahsil edilen bedeller, tahsil edildiği yılın geliri olarak vergilendirilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 67'nci maddesinde serbest meslek erbabının, haberdar olmaları kaydıyla, namlarına kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması; ile 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 takasının, tahsil hükmünde olduğu bildirilmiştir.

2.3.3. Serbest Meslek Kazancında Tahsil Şekilleri

Serbest meslek kazançlarında hasılatın elde edilmesinin tahsil esasına bağlandığı daha önce belirtilmişti. Yani yapılan serbest meslek hizmetinin sonucunda doğan alacak eğer henüz tahsil edilmemişse serbest meslek kazancı doğmamıştır. Serbest meslek kazancında tahsilat nakden olduğu gibi aynen veya yarar sağlama şeklinde olabilir. Tahsil şekilleri aşağıda açıklanacaktır.

2.3.3.1. Nakden Tahsilat

Serbest meslek hizmeti karşılığı olan miktarın nakden alınması tahsilatın nakit para olarak yapıldığını gösterir. Nakit para Türk parası olabileceği gibi yabancı para da olabilir GVK'nun 67'nci maddesinde yabancı parasıyla yapılan ödemeler, ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrileceği hüküm altına alınmıştır.

²⁰ Nilgün DEMİR, Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 130, Temmuz, 1999, s.75.

Örneğin; Mütercim Ahmet Bey çevirdiği bir kitabın yayımlanması amacıyla bir yayın eviyle anlaşmıştır. Yayın evinde çevirdiği eser karşılığı 12.02.2002 tarihinde 5.000 Dolar almıştır. Ahmet Bey yayın evinden aldığı doları günün borsa rayici üzerinden Türk parasına çevirecektir..

2.3.3.2.Aynen Tahsilat

Ayin, paradan başka iktisabı olanaklı her türlü maddi kıymeti ifade eder. Gayrimenkuller, hisse senetleri, tahviller, altın, gümüş gibi değerli madenler ve kıymet ifade eden mallar bu kapsamda değerlendirilir.

Serbest meslek faaliyeti karşılığı elde edilen gelirin tamamının veya bir kısmının yukarıda açıklanan ayınlarla tahsil edilmesi durumunda, bunların da serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde ayın olarak yapılan tahsilatın daha önceden bir alış değeri varsa bu değer, yoksa VUK'nun 267'nci maddesinin 3. fıkrasına göre, Takdir Komisyoncularınca tespit edilecek değer hasılat olarak kaydedilir.

Örneğin; Bir doktor yaptığı ameliyat karşılığı altın bir gerdanlık almıştır. Doktorun söz konusu gerdanlığı Takdir Komisyonunca tespit edilecek rakam üzerinden serbest meslek kazancına eklemesi gerekmektedir.

2.3.3.3.Yarar Sağlanması Şeklinde Elde Edilen Tahsilat

Yapılan serbest meslek faaliyeti karşılığında para ile temsil edilebilen bir yarar sağlanması durumunda, elde edilen yararın emsal bedeli ile değerlendirilmesi ve serbest meslek kazancına eklenmesi gerekir.

Örneğin; Bir muhasebeci yaptığı muhasebecilik hizmetleri karşılığı, müşterisinin otelinde ücretsiz olarak, 30 gün tam pansiyon tatil yapmıştır. Bu durumda muhasebecinin ücretsiz olarak yaptığı 30 günlük tatilin emsal bedelinin Takdir Komisyonuna takdir ettirmesi ve bu değeri serbest meslek kazancına eklemesi gerekmektedir.

2.3.3.4. Geçmiş ve Gelecek Yıllara Ait Tahsilat

Serbest meslek kazancının elde edilmesinde tahsil esası geçerli olduğundan ister geçen yıllara ait, ister gelecek yıllara ait olsun tahsilat hangi dönemde yapılmışsa o dönemin kazancı sayılacaktır.

Örneğin: Avukat Suat Bey, 12.01.2002 tarihinde 2.500.000.000 TL karşılığında bir dava almıştır. Dava ücretinin yarısı olan 1.250.000.000 TL'yi peşin olarak tahsil etmiştir. Ahmet Bey, 21.02.2002 tarihinde de daha önceden aldığı ve sonuçlandığı bir davadan alacağı olan 2.000.000.000 TL'yi tahsil etmiştir. Bu durumda avukat Ahmet Bey peşin aldığı dava ücretini ve geçen yıllardan kalma alacağını 2002 yılı serbest meslek kazancı defterine kaydedecektir.

2.3.4.Serbest Meslek Kazançlarında Tahsilatta Özellik Arz Eden Durumlar

Serbest meslek faaliyetinde elde etme yönünden temel ilke tahsilat esası olmakla birlikte uygulamada bazı özellik gösteren uygulamalar ortaya çıkmaktadır.²¹ Özellik gösteren bu uygulamalar aşağıda açıklanacaktır.

2.3.2.1.İşin Terki

Serbest meslek faaliyetinde bulunan bir mükellefin işini bırakması durumunda, işi bıraktığı tarihte hak kazanıldığı halde henüz tahsil edilmemiş alacaklarının veya henüz hak kazanılmamış tahsilatının olması mümkündür. Günümüzde henüz tahsil edilmemiş veya hak edilmemiş alacakların vergilendirilmesi konusu vergi çevreleri arasında bir tartışma konusudur. Vergi Usul Kanununun 161'nci maddesinde işin bırakılması; "Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi" şeklinde tanımlamıştır. Kanun maddesine baktığımızda, mükellefin vergiye tabii olmayı gerektiren muameleleri tamamen bitirmeden işini bırakmış sayılmayacağı anlaşılıyor. Bunun sonucu olarak mükellefin vergiye tabi olmayı gerektiren muameleleri devam ettiği sürece serbest meslek erbabı olarak vergiye tabi tutulması gerekir.

²¹ ÖZBALCI, a.g.e. s.551.

Burada asıl tartışma konusu olan “vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen sona ermesinden” ne anlaşılabacağıdır. Bu konuda farklı yorumlar yapılmaktadır. Bir yorumda; yeni hasılatı hak kazanılacak faaliyette bulunmamanın vergiye tabii olmayı gerektiren muamelelerin sona ermesi için yeterli sayılacağıdır. Örneğin; bir avukatın elindeki davalarını bir başka avukata devretmesi gibi. Başka bir yorumla da yeni bir iş almamak kaydı ile faaliyetin sona erdiği kabul edilebilir. Örneğin; bir avukatın işi bıraktığını bildirdiği tarihte elindeki davalar haricinde dava almaması işin sona ermesi olarak kabul edilebilir. Bir mükellefin tahsil edilecek alacağı varken faaliyetin sona erdiği kabul edilemez ve tahsil edilecek bu alacağın takip edilebilmesi ve serbest meslek kazancı olarak vergilendirilebilmesi için mükellefiyetin devam etmesi gerekir.

GVK’nun 82’nci maddesinin 5 No’lu bent hükmüne göre gerçek usulde vergiye tabii mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançları arizi kazanç olduğu hükme bağlanmıştır. Serbest meslek erbabı isle ilgili olarak işin terkinden sonra elde ettiği kazanç arizi kazanç olarak vergilendirilecektir. 4369 sayılı kanunla bu konuda da değişiklik yapılmıştır. Fakat 4444 sayılı kanunla 1999-2002 yılları arasında uygulanmak üzere 4369 sayılı kanun öncesine dönmüştür. 4369 sayılı kanun uygulamasına baktığımız zaman da işin terkinden sonra işle ilgili elde edilen kazancın diğer kazanç ve iratlar grubuna dahil gelir unsuru olarak değerlendirileceği anlaşılmaktadır.

2.3.2.2.Memleketi Terki Hali

Serbest meslek kazancı mükellefinin memleketi terk etmesi durumunda vergilendirme; memleketi terk ettiği yılda, matrahtan, peşin tahsil edilmiş ve iadesi gereken miktar indirilir. Henüz tahsil edilmemiş olan miktarlar, tahsil edildiği yılda vergilendirilir. Sonraki yıllarda elde ettiği geliri serbest meslek kazancı olarak vergilendirilir. Yukarıda bahsedilen tutarsızlık burada söz konusu değildir. Fakat mükellef Türkiye’yi terk etmiş olduğundan sonraki yıllarda elde ettiği geliri, tam mükellefiyet esaslarına göre değil, dar mükellefiyet esaslarına göre vergiye tabii tutmak gerekir.

2.3.2.3.Ölüm Hali

Mükellefin ölümü halinde, mükellefin vergilendirme ile ilgili işlemleri mirası reddetmemiş olan kanuni mirasçıları tarafından yapılır. Kanun koyucu ölüm halinde mirasçıların içinde bulundukları durumu düşünerek Vergi Usul Kanununun 16'ncı maddesinde vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilebilmesi için bildirme ve beyanname verme sürelerine 3 ay ilave edileceğine dair hüküm koymuştur. Üç ay olarak belirlenen bu süre, genel bir süredir, özel kanunlarda hüküm bulunmayan hallerde geçerlidir. Serbest meslek kazancında GVK'nun ölüm ile ilgili süre geçerli olacaktır. GVK'nunda ölüm halinde gelir vergisi beyannamesinin ölüm tarihini izleyen 4 ay içerisinde verilir hükmü yer almaktadır. Serbest meslek kazancı elde eden mükelleflerin ölümü halinde, GVK'nundaki süre geçerli olup, mükellefin ölüm tarihini izleyen 4 ay içerisinde kanuni mirasçıları tarafından beyannamesi verilir.

Beyanname verme süresi içinde mükellefin henüz tahsil edilmemiş fakat hak kazanılmış alacağının durumu ile ilgili kanunda bir açıklık yoktur. Fakat ölüm tarihinde ve gelir vergisi beyannamesi vereceği dört aylık süre içinde elde edilen tutar, beyannameye ilave edilerek kanuni mirasçılar tarafından beyannamesi verilir. Dört aylık süre içinde, kesinlik kazanmamış veya kanuni takibe rağmen tahsil edilemeyen alacakların tahsil edildikten sonra tekrar beyanname ile bildirilmesi mümkün olmayacağından bu gelirlerin vergi dışı kalmaması için vergilendirilmesi gerekmektedir, fakat kanunda, tebliğlerde ve yönetmeliklerde bu konuya açıklık getiren bir açıklama yoktur. Bu konu üçüncü bölüm de ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Beyanname verme süresinden bahsedilmesine rağmen, verginin ödeme süresinden Gelir Vergisi Kanunu'nda söz edilmemiştir. Fakat üç aylık bekleme süresi içinde, mirasın reddedilip edilmeyeceği bilinmediği ve vergi alacağının muhatabı belirsiz olduğu için, mirasçıların aleyhine takibat yapılamaz, gecikme zammı uygulanmaz. Fakat, bekleme süresi içinde mirasçılar, mirası kabul ettiklerini gösteren bir tasarrufta bulunurlarsa, örneğin bir alacağın alınması veya bir gayrimenkulun kiraya verilmesi gibi, mirası reddetme hakkını kaybetmiş

olacaklarından bu tarihten itibaren aleyhlerine takibat yapılacağı gibi gecikme zammı da uygulanır²².

2.3.2.4.Serbest Meslek Faaliyetinin Kollektif ve Adi Komandit Şirket Statüsünde Yapılması Halinde Elde Etme

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'nci maddesinin 3. fıkrasında kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancı sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Yine VUK'nun 65'nci maddenin son fıkrasında yazılı şirketler (adi komandit ve adi şirketler) mesleki kazançlarını "Serbest meslek kazanç defteri" üzerinden tespit ederler. Bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttıkları defterler, noterlik ve noterlik görevini ifa ile görevli olanların ve borsa acentelerinin tuttıkları resmi defterlerinde serbest meslek kazancı defteri yerine geçeceği Vergi Usul Kanununun 210 ve 212'nci maddelerinde hükme bağlanmıştır. Fakat kazancın bilanço usulüne göre tespiti halinde kazancın bilanço esasında tespit şekline herhangi bir atıf yapılmadığı gibi şirket statüsünde yapılan serbest meslek faaliyetlerinde, elde etmenin hangi unsura bağlandığına dair bir atıf yapılmamıştır.

2.3.2.5. Bono İle Tahsil ve Ödeme

Maliye Bakanlığının bir muktezasında²³ serbest meslek erbabına bono ile yapılan ödemelerin nakdi ödeme hükmünde olduğu belirtilmiştir. Benzer bir kararda Danıştay Dördüncü Daire²⁴ kararında, serbest meslek erbabına bono ile yapılan ödemeyi nakdi ödeme niteliğinde görmüş, bono ilgiliye verildiği tarihte serbest meslek erbabı yönünden elde etmenin tekemmül ettiği, ödemeyi yapan bakımından da doğduğunu belirtmiştir.

²² Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, A.Burçin YERELİ,Vergi Usul Hukuku, İzmir, 2001, s.53.

²³ Maliye Bakanlığının 31.01.1992 tarih ve 2601090-1105553/91 sayılı muktezası.

²⁴ Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 25.12.1972 Tarih, Esas No:1970/4332, Karar No: 1972/8042 Sayılı Kararı (Yılmaz Özbacı, Gelir Vergisi Yorum ve Açıklamaları s.556).

2.3.3. Serbest Meslek Kazancında İndirilecek Giderler

Yukarıda da açıklandığı gibi, serbest meslek kazancı; bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardan bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.

Serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderlere ilişkin düzenleme Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'nci maddesinde "Mesleki Giderler" başlığı altında yapılmıştır.

2.3.3.1.İşyeri Kirası veya Amortismanı

İşyeri, serbest meslek faaliyetinin yapıldığı yazıhane, muayenehane, büro, oda, ev ve apartman dairesi gibi yerlerdir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'nci maddesinin birinci fıkrasında mesleki faaliyetin icrasında tahsis edilen işyeri kirasının serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılatlardan indirebileceği hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin parantez içi hükmünde ise; ikametgahlarının bir kısmını işyeri olarak kullananlar, ikametgahın tamamı için ödedikleri kira ile ısıtma ve aydınlatma gibi sair masrafların yarısını indirebilecekleri, işyeri kendi mülkü olanlar, kira yerine amortismanı, ikametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabileceğini belirtilmesi suretiyle serbest meslek kazancının tespitinde işyeri ile ilgili özellik içeren durumları belirtmiştir. İşyerinin gider yazılmasında özellik arz eden durumlar:

2.3.3.1.1.İşyerinin Kira İle Tutulması

İşyeri kira bedelinin gider olarak yazılabilmesi için, kira bedelinin ödenmiş olması gerekmektedir. Kira bedeli hangi dönemde ödenmiş ise o dönemde gider olarak yazılabilir. Gelecek dönemlere ait kira bedelinin peşin ödenmesi halinde ödenen kira bedelinin tamamı ödendiği yılda gider olarak yazılabilir. Gelecek dönemlere ait kira bedeli peşin ödenen iş yerinden, sözleşmede belirtilen süreden önce boşaltılarak peşin ödenen kiranın geri alınması durumunda alınan kira bedeli alındığı yılda hasılat olarak kaydedilir.

Kiralanan yer hem işyeri hem de mesken olarak kullanılıyorsa ödenen kira, ısıtma, aydınlatma ve diğer masrafların yarısını gider olarak yazabilir.

Örneğin: Kira ile oturduğu dairenin bir odasını muayenehane olarak kullanan bir doktor, 500.000.000-TL kira ve 100.000.000-TL'de ısıtma, aydınlatma ve su için ödemiştir. Doktor bu ödediği rakamların yarısını yani $(500.000.000 + 100.000.000)/2=300.000.000$ -TL'yi gider olarak yazabilir.

2.3.3.1.2. İşyerinin Serbest Meslek Erbabının Mülkü Olması Durumu

İşyerinin serbest meslek erbabının mülkiyetinde bulunması halinde işyerinin amortismanı gider olarak yazılır. Serbest meslek erbabının mülkiyeti altında bulunan yer hem işyeri hem de mesken olarak kullanması durumunda amortismanın yarısı gider olarak yazılabilir.

Örneğin: Bir doktor 50.000.000.000-TL'ye satın aldığı büroyu muayenehane olarak kullanmaktadır. Bu doktor her yıl bu işyeri için $(50.000.000.000 \times \%2 =)$ 1.000.000.000-TL amortismanı gider olarak yazabilecektir.

2.3.3.1.3. Diğer Durumlar

Eşe ait binanın işyeri olarak kullanılması halinde, eşler arasında bir kira kararlaştırılmışsa bu bedel, kira belli edilmemişse emsal kira bedeli gider olarak yazılır. Eş tarafından da bu kira bedeli gayrimenkul sermaye iradı sayılır.

Serbest meslek faaliyeti bir ortaklık halinde ve ortaklardan birine ait binada yürütülüyorsa; kira ödenmesi durumunda binanın sahibi ortağa ödenen kira bedelinin tamamı gider olarak yazılabilir. Kira ödenmiyorsa, işyerinin emsal kira bedelinin tespit edilmesi, bu miktarın serbest meslek faaliyeti yönünden gider olarak yazılması, gayrimenkul sahibi ortak yönünden gayrimenkul sermaye iradı sayılması gerekir²⁵.

²⁵ Abdullah AKTAŞ , Serbest Meslek Kazançlarında Matrahın Tespiti, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 220, Aralık, 1999, s.267.

2.3.3.2.İşyeri İle İlgili Diğer Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'nci maddesinin 2'nci fıkrasında mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen aydınlatma, ısıtma, telefon, kırtasiye giderleri, müstahdem ücretleri, meslek, ilan ve reklam vergileri ile işyerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçların serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilebileceği belirtilmiştir. Bu konuda bir takım özellik arz eden durumlar söz konusudur. Bu özellik arz eden durumlar aşağıda özetlenmiştir:

- Serbest meslek faaliyetinin yapılmasında kullanılan telefon giderleri hasılatта indirilir.
- Serbest meslek faaliyetinin yapılmasında kullanılan kırtasiye malzemelerine ödenen miktar gider olarak yazılabilir.
- İşyerinin aydınlatılması ve ısıtılması için yapılan giderler, hasılatтан indirilebilir. Mesken ve işyerinin bir arada olması halinde bu giderlerin yarısı indirilebilir.
- Serbest meslek erbabının faaliyetinin gerektirdiği işlerde çalıştırdığı, sekreter, odacı, kapıcı, hemşire, gibi hizmet erbabına yaptığı ödemeler gider yazılabilir.
- Önceden kesin miktarı bilinmeyen veya ödenmeyen elektrik, su havagazı, doğal gaz ve telefon giderleri gibi giderler ödendiği dönemde gider olarak indirilebilir.
- Serbest meslek erbabı tarafından ödenen resim ve harçlar da gider olarak hasılatтан indirilebilir.
- Serbest meslek erbabı mülkünü işyeri olarak kullanıyorsa aynı vergi olan emlak vergisinin tamamı gider olarak hasılatтан indirilebilir. Mülkün hem işyeri hem mesken olarak kullanılması halinde emlak vergisinin yarısı gider olarak yazılabilir.
- Ödenmiş olması şartı ile işle ilgili olan Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca ödenen mesleki ilan ve reklam vergileri gider olarak hasılatтан indirilebilir.

2.3.3.3. Mesleki Faaliyetin İfasında Başkalarına Gördürülen Hizmetler İçin Ödenen Paralar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'nci maddesinin 3'ncü fıkrasında mesleki faaliyetin ifasında başkalarına gördürülen hizmetler için ödenen paraların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirebileceği belirtilmiştir.

Serbest meslek erbabının bir takım işlerde faaliyetlerini sürdürmelerinde başlarının yardımına ihtiyaç duyabilir. Anılan madde ile bu kişilere ödenen paraların gider yazılmasına olanak tanınmıştır. Uygulamada görülen bu tür ödemelere aşağıdaki örnekleri gösterebiliriz:

- Operatörün, yaptığı ameliyatta yardım eden doktor, narkozitör ve asistanlara ödediği paralar,
- Bir mali müşavirin, muhasebesini üstlendiği bir firmanın vergi ihtilaflarını bir avukata takip ettirdiği durumda avukata ödediği paralar,
- Ses sanatçılarının, refakatindeki sanatkarlara ödediği paralar,
- Diş hekimlerinin, protezcilere ödediği ücretleri örnek gösterebiliriz.

2.3.3.4. Mesleki Yayınlar ve Meslek Örgütlerine Ödenen Aidatlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'nci maddesinin 4'ncü fıkrasında; alınan meslek kitapları ve meslek dergileri için ödenen bedeller ve mesleki teşekküllere ödenen aidatların serbest meslek kazancının tespitinde kazançtan indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Kanun maddesinde dikkat edilmesi gereken nokta, serbest meslek kazancından indirilecek kitap ve dergilerin mesleki anlamda olmalarıdır. Bu amaçta olmayan genel yayınların bu madde hükmünde gider yazılması mümkün değildir.

2.3.3.5.Mesleki Faaliyetle İlgili Seyahat ve İkametgah Giderleri

Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderlerinin seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak yazılabileceği Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'nci maddesinin 5'inci bent hükmünde belirtilmiştir. Konuyla ilgili özellik arz eden bazı durumlar şunlardır:

- Seyahatin mesleki faaliyetle ilgili olması gerekmektedir.

Seyahatin mesleki faaliyetle ilgili olması, bu seyahatin serbest meslek kazancının elde edilmesi ve sürdürülmesine yönelik olması anlamına gelir. Bu da seyahat ile iş arasında sıkı bir illiyet bağının olmasını zorunlu kılar. Seyahat ile mesleki faaliyet arasındaki illiyet bağının olması ile ilgili her olaya kesin ölçütler konamaz. Her olay kendine özgü özellikler taşıyacağından her olayı ayrı ayrı değerlendirmek gerekecektir. Ancak seyahatin mesleki faaliyetle olduğuna ispat külfeti her zaman yükümlüye aittir.

Konuyla ilgili Danıştay kararında²⁶;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'nci maddesinin 5'nci fıkrasında; mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderlerinin (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla) serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilebileceği hükmüne bağlanmıştır. Bu madde hükmüne göre, seyahat ve ikametgah masrafının mesleki kazancın tespitinde gider yazılabilmesi için seyahatin işle ilgi ve yapılan işin önem ve genişliği ile orantılı olması ve seyahat amacının gerektirdiği süreye ait bulunması gerekir.

Yurt dışı gezileri uygulamada çok tereddütlere neden olmaktadır, seyahatin iş gereği mi yaptığı, yoksa turistik amaçlı bir geziye mi çıktığı tam olarak anlaşılamaz. Çoğu zamanda bu iki amaç birbirine karışır. Yurt dışı gezilerle ilgili Danıştay'ın²⁷ vermiş olduğu kararı örneği aşağıdadır.

²⁶ Danıştay Üçüncü Daire'nin 17.03.1987 Tarih Esas No:1986/2309, Karar No:1987/730 Sayılı Kararı.

²⁷ Danıştay Dördüncü Daire 28.02.1990 Tarih Esas No:1987/3691, Karar No: 1990/739 Sayılı Kararı.

“İkmalen tarhiyatta esas uyumsuzluk dahiliye mütehassısı olan yükümlünün, göz mütehassısı olan eşinin ABD'deki oftalmoloji kongresine katılmak amacıyla yapmış olduğu seyahat ve ikametgah harcamalarının gider kaydedip kaydetmeyeceğine ilişkin bulunmaktadır. Olayda yükümlünün kendisi dahiliye mütehassısı olmasına karşın eşinin davetli olduğu oftalmoloji kongresine katılmak amacıyla eşiyile birlikte ABD'ye gitmesi nedeniyle Merkez Bankası'ndan aldığı döviz ve uçak bileti bedellerinin gider olarak serbest meslek kazanç defterine intikal ettirmiş ise oftalmoloji kongresi göz mütehassısını ilgilendirmesi yükümlünün uzmanlık alanı ile ilgili olmaması, kendisinin davet edildiğini gösteren belge ibraz etmemesi karşısında sözü edilen giderlerin mesleki faaliyetle ilgili olduğunu kabul etmek mümkün değildir.”

- Her seyahatin kendi durumuna göre ele alınmak kaydıyla, seyahatin, seyahat amacının gerektirdiği süreyle sınırlı olması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın bir Özelgesinde²⁸ seyahat ve ikametgah giderlerinin, seyahat maksadının süre ile sınırlı olmak şartıyla, serbest meslek kazanıcının tespitinde, hasıllardan indirilebileceğini açıklamasını yapmıştır. Mesleki faaliyette olmasına rağmen, süresini aşan mesleki seyahatlere ait giderlerin tamamının kabul edilmesi mümkün değildir. Uygulamada çoğu zaman mesleki faaliyetlere bağlı seyahatlerde turistik faaliyetler de eklenmektedir. Bu gibi durumlarda, yükümlü tarafından turistik amaçlı olarak gidilen yer ve süre serbest meslek faaliyeti için yapılan faaliyetlerden ayrılmalı, sadece işle ilgili giderler kayıtlara geçmelidir. Aksi halde yapılan harcamaların birbirinden ayrılması mümkün olamayacağından tamamını reddedilecektir.

- Yol ve ikametgah giderlerinden ibaret olması

Seyahat harcamaları, yolculuk sırasında gidiş ve geliş ulaşım araçlarına ödenen paralar, konaklama sırasında yapılan harcamalar ve seyahat sırasında şehir içinde yapılan, şehir içi ulaşım masrafları, pasaport alınması, vize vb. işlemler

²⁸ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Genel Yazısı, 09.07.1996 Tarih ve B.07.GEL.0.42-42/5-4- 914/30919 Sayılı (Şükrü KIZILOĞLU, Vergi Uyumsuzlukları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt-4, s.193).

dolayısıyla yapılan harcamalardan, yolculuk sırasında yapılan yemek masrafından oluşur.

- Yapılan seyahat harcamalarının Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinde düzenlenen vesikalarla belgelenmesi gerekir

2.3.3.6.Mesleki Faaliyetin Yerine Getirilmesinde Gerekli Alet, Ecza ve Sair Maddelerin Sağlanması İçin Yapılan Giderler

Serbest meslek faaliyetinin ifasında lüzumlu aletlerin eczaların ve sair maddelerin tedariki için yapılan giderlerin serbest meslek faaliyetinde hasılatı indirilebileceği Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'nci maddesinin 6'ncı fıkrasında hüküm altına alınmıştır. Kanun maddesinde de anlaşılabileceği gibi alınan alet, eczaların ve sair maddelerin serbest meslek faaliyetinin ifasında lüzumlu olması gerekir. Örneğin, bir dişçinin kullandığı ilaçlar ve kimyevi maddeler, müzisyenlerin çalgı aletleri vb. giderler hasılatı indirilir.

2.3.3.7.Mesleki Faaliyette Kullanılan Tesisat ve Demirbaş Eşyaların Amortismanları

GVK'nun 68'nci maddesinin 47'nci fıkrasında Mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaş eşya için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların serbest meslek kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Yine aynı kanun maddesinin parantez içi hükmünde amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde doğan zararların da gider yazılabileceği belirtilmiştir.

Konuya ilişkin özellik arz eden durumlar vardır. Bunlar;

- İktisadi ve teknik bakımından büyüklük arz eden tesisat ve demirbaş eşyalarda bu tutar birlikte ele alınarak değerlendirilir.
- Tesisat ve demirbaşların mesleki faaliyette kullanılması veya kullanılabilecek nitelikte olması gerekmektedir.

- İkametgahının bir kısmını işyeri olarak kullanan serbest meslek erbabı, buradaki işi ile ilgili olup aynı zamanda ikametgah esnasında kullanılabilecek tesisat ve demirbaşların (ısınma amaçlı kullanılan kat kaloriferi gibi) amortismanının yarısını gider yazabilir.

- İkametgahının bir kısmını işyeri olarak kullanan serbest meslek erbabı, buradaki işi ile ilgili olup ikametgah esnasında kullanılması mümkün olmayan tesisat ve demirbaşların amortismanının tamamını gider yazabilir.

- Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298 ve 315. maddeler gereği, serbest meslek kazancı elde edenlerin, serbest meslek kazanç defteri tutmaları durumunda, azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırmaları ve yeniden değerlendirme yapmaları mümkün değildir. Sadece, bilanço esasına defter tutan ve kolektif şirket yada sermaye şirketi şeklinde serbest meslek faaliyetinde bulunanlar, azalan bakiyeler usulünden yararlanabilir ve yeniden değerlendirme yapabilirler.

- Normal tamir, bakım ve temizlik giderleri dışında, gayrimenkulu genişletmek veya değerinin arttırmak amacıyla yapılan giderler, gayrimenkulun kendisine ait olanlar bu masrafları gayrimenkulun maliyetine ekleyerek amortisman suretiyle hasılatlardan indirebilir.

- Gayrimenkulun genişletilmesine veya değerlendirilmesine yönelik olmayan normal tamir, bakım ve temizlik giderleri ise gayrimenkulun korunmasına yönelik harcamalardır. Kanunda bu tip giderlerin hasılatlardan indirilip indirilemeyeceği konusunda açıklık yoktur. Gayrimenkulun korunmasına yönelik bu tür harcamalar VUK'nun hükümleri uyarınca gayrimenkulun maliyetine eklenemeyeceğine göre doğrudan hasılatlardan gider olarak indirmek uygun olacaktır. İşyeri kiralık ise, işyerinin sahibi tarafından bu tür masraflar gider olarak matrahtan indirilecektir. Kira sözleşmesinde bu tip giderlerin kiracı tarafından karşılanacağı belirtilmişse serbest meslek erbabının yönünden kira giderlerinden farkı olamayacaktır²⁹.

²⁹ AKTAŞ, a.g.m., s.271.

2.3.3.8.Sandıklara Ödenen Giriş ve Emeklilik Aidatları

Serbest meslek erbabının, serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına yaptıkları giriş ve emeklilik aidatları serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılatattan indirilir.

Sosyal sigortalar kapsamına giren avukat ve noterlerin bu kuruma yaptıkları giriş aidatları, toptan ödemeler ve normal aidatlar indirim olarak dikkate alınır.Bağ-Kur kapsamındaki serbest meslek erbabının bu kuruma ödediği giriş keseneği ve primleri serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılatattan indirilir.

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

Serbest meslek faaliyeti ile ilgili olarak, kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'nci maddesinin 9'ncu fıkrasına göre serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak yazılabilir. Bu tazminatların gider olarak yazılabilmesi için söz konusu tazminatın serbest meslek erbabının şahsi kusuru veya suç sayılan fiillerin işlenmesinden kaynaklanmıyor olması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'nci maddesinin 2361 sayılı kanun 47'nci maddesi ile değişen son fıkrası hükmüne göre; her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatların gider olarak indirilemeyeceği düzenlenmiştir.

2.3.3.10.Müteferrik Giderler İle Envantere Dahil Olan Binek Otomobillerinin Giderleri ve Amortismanları

4369 Sayılı yasanın 37'nci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin 10 numaralı bendi 1.1.1999 tarihinden itibaren değiştirilmiştir. Değişiklikten önce serbest meslek erbabına 68'nci maddenin 10'ncu bendinde yazılı müteferrik giderler için sınırlı bir seçim hakkı tanınmıştır. Serbest meslek erbabı, isterse bu bentte yazılı giderleri kanıtlamak koşuluyla gerçek tutar üzerinden masraf

olarak gider kaydedecek, isterse de yaptığı müteferrik giderler yerine yıllık gayrisafi hasılatının % 10'unu götürü gider olarak yazabilecektir.

4369 Sayılı yasanın 37'nci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 68 inci maddesinin 10 numaralı bendi 1.1.1999 tarihinden değiştirilerek envantere dahil edilen binek otomobillerin, bu otomobillere ait giderin ve amortismanlarının hasılatтан indirilmesini hükme bağlamış, götürü gider yazma uygulaması kaldırılmıştır. Bendin yeniden düzenlenmiş son hali;

"İşle ilgili olarak şehir içi ulaşım, posta, telgraf ve odabaşı ücretleri gibi müteferrik giderler ile envantere dahil olan binek otomobillerinin giderleri ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanları" denilmek suretiyle serbest meslek erbabı işle ilgili şehir içi ulaşım, posta, telgraf ve odabaşı ücretleri gibi müteferrik giderlerine yapılan harcamaları serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak yazabileceği hükme bağlanmıştır. Fakat söz konusu harcamaların Vergi Usul Kanunu'nun yazılı tevsik edici belgelerle belgelendirilmesi gerekmektedir. Madde hükmünde yapılan değişiklik ile, günümüzde serbest meslek mensuplarının yaygın bir şekilde işlerinde otomobil kullanmaları hususu göz önüne alınarak, envantere dahil edilen binek otomobillerinin giderlerini ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanları serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılatтан indirebileceği giderler arasına alınmıştır. Yapılan düzenleme 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Bu nevi giderlerin hasılatтан indirilebilmesi için söz konusu binek otomobillerin envantere dahil edilmesi şarttır. Otomobillerin envantere ne şekilde dahil edileceği Vergi Usul Kanunu'nun 189'ncü maddesinde; Üzerinden amortisman yapılan kıymetler ve bunların amortismanları aşağıda yazılı şekillerden herhangi biri ile;

1. Envanter defterinin ayrı bir yerinde;
2. Özel bir amortisman defterinde;
3. Amortisman listelerinde,

gösterebileceği hükme bağlanmıştır. Yine Vergi Usul Kanunu'nun 211'nci maddesinde ise, Serbest meslek erbabı, işlerinde bir yıldan fazla kullandıkları ve amortismanına tabi tuttıkları tesisat ve demirbaş eşyanın kıymetleri ile

amortismanlarını 189'uncu maddede yazılı şekilde tutulan "Amortisman kayıtlarında" gösterecekleri hükme bağlanmıştır. Bu açıklamalardan anlaşılacağı gibi serbest meslek erbabı, 01.01.1999 tarihinden itibaren binek otomobillerini ve amortismanlarını Vergi Usul Kanunu'nun 189 ve 211. maddelerinde envanterlerinde gösterebilecekleri gibi, serbest meslek kazancı defterinin ayrı bir yerinde de yazabileceklerdir³⁰.

Serbest meslek erbabının Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesine göre, 01.01.1999 tarihinden itibaren satın aldıkları binek otomobillerini, maliyet bedeli ile envantere dahil etmeleri ve bu bedel üzerinden amortisman ayırmaları gerekmektedir. Burada asıl karşılaşılan sorun öteden beri faaliyette bulunan serbest meslek erbabı, işlerinde kullandıkları halde envanterlerine dahil etmedikleri binek otomobillerini nasıl ve hangi bedel üzerinden envantere dahil edeceklerdir. Vergi Usul Kanunu'nun 4369 Sayılı Kanun'la değişik geçici 5 inci maddesinde, öteden beri faaliyette bulunan serbest meslek erbabının amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin maliyet bedeli, maliyet bedeli bilinmiyorsa bizzat kendilerince alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedeli ile değerlendirileceği, bu kıymetlerin alış tarihleri ile mükellefiyete giriş veya gerçek usule geçiş tarihleri arasındaki yıllara ait amortisman tutarının bu değerden düşüleceği ve bakiyesinin amortismanına devam olunacağı mükellefçe tahmin olunacak bedelin fazla hesaplandığı tespiti halinde bundan dolayı adına ceza kesilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Kanun maddesinden anlaşıldığı gibi, öteden beri faaliyette bulunan serbest meslek erbabı, 01.01.1999 tarihinden önce satın aldıkları ve işlerinde kullandıkları halde envanterlerine dahil etmedikleri binek otomobillerini maliyet bedeli, bilinmiyorsa bizzat kendilerince alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedeli ile envantere dahil edebileceklerdir.

Vergi Usul Kanunu'nun geçici 5. maddesi ile 221 Seri No'lu Tebliğ'de yapılan açıklamalara göre, "Bu şekilde envantere dahil edilecek binek otomobillerin maliyet bedeli veya alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedelinden, otomobilin iktisap tarihinden envantere alınma tarihine kadar ayrılması gereken amortisman tutarlarının indirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla amortisman süresinin başlangıcı

³⁰ Münir BELLEK, Serbest Meslek Kazancında Taşıt Giderleri, *Mükellefin Dergisi*, Sayı 80, Ağustos, 1999, s.20.

binek otomobilinin iktisap edildiği tarih olacaktır. Amortisman süresi dolmamış ise kalan süre için amortisman ayrılabilir. Öte yandan, Vergi Usul Kanununun 320'nci maddesi uyarınca binek otomobillerinin envantere dahil edildiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılacaktır.

Serbest meslek erbabının VUK'nun mükerrer 298 ve 315'nci maddeleri uyarınca binek otomobillerini yeniden değerlemeye tabi tutmaları ve azalan bakiyeler usulünde amortisman ayırmaları mümkün değildir.

Serbest meslek erbabı, 01.01.1999 tarihinden itibaren envanterine kayıtlı olan binek otomobillerinin tamir, bakım, onarım, akaryakıt, sigorta vb. giderlerinin tamamını serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан gider olarak indirebileceklerdir. Envantere dahil olmayan veya kiralanan binek otomobillerin giderlerinin, serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан gider olarak indirilmesi mümkün değildir. Ancak, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddesi uyarınca bu taşıtların motorlu taşıtlar vergisi, gider olarak dikkate alınmayacaktır.

2.3.4. Serbest Meslek Kazancında İndirilemeyecek Giderler

Serbest meslek kazancının tespitinde indirilemeyecek giderlere ilişkin tek düzenleme Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'nci maddesinin son fıkrasında yer verilmiştir. Bu fıkra hükmüne göre; her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez. İndirilemeyecek giderlerle ilgili tek düzenleme olsa da serbest meslek kazancının tespitinde mesleki kazançtan indirilebilecek giderler dışında kalan tüm giderler kanunen gider olarak kabul edilemez. Burada uygulamada sıkça karşılaşılan, serbest meslek kazancının tespitinde kanunen gider olarak kabul edilmeyen birkaç durumu örnek olarak verilecek;

- Mülkiyeti kendisine ait işyerinde faaliyette bulunan serbest meslek erbabı, gayrimenkulün elde edilmesi ile ilgili olarak yaptığı borçlanmalar nedeniyle ödediği faizler serbest meslek hasılatından indirilemez. Çünkü gayrimenkulün elde edilmesiyle mesleki kazanç arasında illiyet bağı söz konusu değildir.

- Serbest meslek erbabının çaldırıldığı paraların gider olarak hasılatından indirilmesi mümkün değildir.
- Serbest meslek erbabının yanında çalıştırdığı eş ve çocuğuna ödediği ücretler gider olarak yazılamaz.
- Lisan öğrenimi için yapılan harcamalar gider olarak yazılamaz.
- Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanuna göre alınan gecikme zamları ve faizleri gider olarak yazılamaz.
- Serbest meslek erbabı tarafından verilen ziyafet masrafları gider olarak yazılamaz. Danıştay dördüncü dairesi³¹ kararında avukatların büroda ikram ettikleri viski ve fıstıkların bedelini gider olarak yazamayacaklarına hükmetmiştir.

2.3.5. Serbest Meslek Kazancında İstisna ve Muafıklar

Bu bölümde; özürlü kişi indirimi konusunu, serbest meslek kazançlarında istisna kapsamına giren "Telif Kazançları İstisnası", "Ebe, Sünnetçi, Sağlık Memuru, Arzuhalci, Rehber Muafılığı", "Sergi ve Panayır İstisnası" ve "Teşvik Ödülü İstisnası" açıklanacaktır.

2.3.5.1. Özürlü Kişi İndirimi

Özürlü vatandaşların, içinde bulunduğu zor koşulların giderilmesine katkıda bulunmak ve özürlüler ile özürlü olmayanlar arasındaki rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla öteden beri vergi hukukunda çeşitli düzenlemeler yer almıştır. Bunlardan birisi olan sakatlık indirimi uygulamasının 4369 sayılı kanunu ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'ncü maddesinde yapılan değişiklikle kapsamı genişletilmiş; sakatlık indiriminden yararlananların içine; hizmet erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişiler, özürlü serbest meslek erbabı ve serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişiler ile basit usulde vergilendirilen bazı esnaf ve sanatkar da

³¹ Danıştay Dördüncü Dairesinin 22.05.1974 Tarih, Esas No:1973/849, Karar No: 1974/2306 Sayılı Kararı.

dahil edilmiştir. Sakatlık indirimi ile ilgili düzenleme 222 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde³² yapılmıştır.

Kanun hükmünden de anlaşılacağı gibi sakatlık indiriminden özürli serbest meslek erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu özürli kişi bulunan serbest meslek erbabı yararlanabilecektir. Özürli kişinin tabi olduğu çalışma mevzuatı veya bağlı bulunduğu sosyal güvenlik kurumunun mevzuatına göre; bakmakla yükümlü olunan kişi tabirinden anne, baba, eş ve çocukları anlaşılacaktır. Çocuklarda yaş sınırlamasına gidilmeksizin işlem yapılacaktır. Özürli serbest meslek erbabı ile serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürli kişi bulunması halinde hesaplanan sakatlık indiriminin yıllık tutarı, serbest meslek erbabının beyan edeceği serbest meslek kazancından düşülecektir.

Sakatlık indirimi Maliye Bakanlığı Merkez Sağlık Kurulunca tespit edilen çalışma gücü kayıp oranının asgari;

- % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece,
- % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece,
- % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı üçüncü derece,

sakat sayılmakta ve sakatlık indirimi, özel indirim tutarının³³

- Birinci derece sakatlar için sekiz katı,
- İkinci derece sakatlar için dört katı,
- Üçüncü derece sakatlar için iki katı,

olarak uygulanmaktadır. Sakatlık indiriminden yararlanacak birden fazla kişinin bulunması halinde, bu hesaplama her biri için ayrı ayrı yapılacak ve indirimin uygulanmasında toplu olarak dikkate alınacaktır.

Farklı özel indirim tutarı belirlenen illerde çalışan özürli hizmet erbabı ile bunların bakmakla yükümlü olduğu özürliülerin yararlanabileceği sakatlık indirimi

³² 24.02.1999 tarihli 23621 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 222 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği.

³³ Özel indirim tutarları, 2002 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere günde 1.200.000, ayda 36.000.000, yılda 432.000.000 lira olarak belirlenmiştir.

tutarının hesaplanmasında, bu illerde uygulanan özel indirim tutarı dikkate alınacaktır.

Farklı özel indirim tutarları belirlenen iller; Adıyaman, Batman, Bingöl, Bitlis, Diyarbakır, Elazığ, Hakkari, Mardin, Muş, Siirt, Şırnak, Tunceli ve Van illeridir. Sayılan illerde yapılan serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazançlar için yapılan özürölü indiriminde, bu iller için belirlenmiş özel indirim tutarları dikkate alınır.

2.3.5.2.Telif Kazançları İstisnası

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'nci maddesi serbest meslek kazançlarında istisna başlığını taşımakta, serbest meslek kazançlarındaki en önemli istisna olan "Telif Kazançları" istisnasını kapsamaktadır.

Telif hakkı, "eser sahibinin eseri üzerindeki emeğinin korunmasını sağlayan ve o eser üzerindeki bütün menfaatlerini içeren bir haktır"³⁴. Telif kazancı ise, fikir ve sanat eserlerinden sağlanan kazançlar olarak tanımlanır. Bir başka ifade ile telif hakkının bizzat kullanılmak veya satılmak gibi çeşitli şekillerde değeri lenmesi sonucunda elde edilen kazanç telif kazancıdır.

Ölkemizde Cumhuriyetin ilk yıllarında uygulamada olan Temettü Vergisi Kanunu ile telif kazançlarının serbest meslek kazançları olarak vergiye tabi tutulduğunu, herhangi bir istisnanın olmadığını görmekteyiz. Fikir ve sanat eserlerini değeri lenmesi suretiyle elde edilen gelirden, müellif ve mütercimlerin vergiden istisna edilerek eser sahiplerinin korunması, ilk defa 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu³⁵ ile gerçekleştirilmiştir. 1950 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu ile telif kazançlarının vergilendirilmesinde miktarla sınırlı bir istisna uygulamasına gidilmiştir. 1985 yılının sonuna kadar istisna kapsamına giren eser türlerinin artırılması ve miktarının günün şartlarına uygun hale getirilmesi dışında istisnanın genel yapısı değerişmemiştir. 3239 sayılı Kanunla, telif kazançları istisnası ile ilgili istisna hadleri 01.01.1986 tarihinden itibaren tamamen kaldırılmıştır. Telif kazançları stopaja tabi hale getirilmiştir³⁶. Bu tarihten sonra elde edilecek telif kazançları için yıllık gelir

³⁴ Necmi KARAKULLUKÇU, 'Telif Kazançlarında İstisna Uygulaması', **Mükellefin Dergisi**, Ocak-1998, Sayı:61, s.22.

³⁵ 14.03.1926 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

³⁶ Stopaj oranı ilgili yıl için % 10 olarak belirlenmiştir.

vergisi beyannamesi verilmesi zorunluluğu kalkmıştır. Bu tür serbest meslek kazançlarının artık gerçek usulde tespitine gerek kalmamıştır. Ayrıca defter tutma gereği de ortadan kalkmıştır. Bu uygulama 4369 Sayılı Kanunu'nun yayımına kadar devam etmiştir.

4369 Sayılı Yasa ile telif kazançları istisnası belirli bir rakam ile sınırlandırılmış ve telif kazançlarının beyan edilmemesi uygulaması kaldırılmıştır. Yeni vergileme süreci 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek ve 21.12.2008 tarihinde sona erecektir. Telif kazançlarında değişikliği içeren 4369 Sayılı Kanunu'nun geçici 7'nci maddesine göre 01.01.1999-31.12.2008 tarihleri arasında; Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'nci maddesinde sayılan serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen hasılat, aynı kanunun 103'ncü maddesinde yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamını aşan kısmı³⁷ için istisna uygulanmamakta ve bu istisna GVK'nun 94'ncü maddesinde yapılacak olan kaynaktan vergilendirmeyi kapsamamaktadır.

4369 sayılı kanunla telif kazançları istisnasında miktar kısıtlaması getirildikten sonra, konuyla ilgili olarak 221 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği³⁸ yayımlanmıştır. İlgili tebliğ ile telif kazancı elde eden ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'nci maddesinde sayılan kişilerin serbest meslek erbabı sıfatıyla elde ettiği hasılatın tutarına ve istisna olup olmadığına bakılmaksızın defter tutma ve belge düzenleme mecburiyeti bulunduğu açıklanmıştır. Bu durumun doğal sonucu olarak telif kazancı elde eden kişiler, kazanç temin etmemiş olsalar dahi yıllık Gelir Vergisi, aylık KDV beyannamesi vermek, geçici vergi ödemek mecburiyetindedirler³⁹. Arızı olarak telif kazancı elde edilmesi durumunda defter tutma ve belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır.

4369 sayılı yasa ile getirilen 7 milyarlık TL'lik istisna sınırını açıklayan 221 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne yönelen tepkiler, özellikle yazarlar, gazeteciler ve sanatçılardan gelen tepkiler nedeniyle Maliye Bakanlığı 223 Seri

³⁷ Bu tutar 01.01.1999 tarihinden itibaren uygulanan vergi tarifesine göre (2.000.000.000+ 5.000.000.000)=7.000.000.000 TL idi.

³⁸ 19/2/1999 tarih ve 23616 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁹ Muhittin ALTUNTAŞ, , "Telif Kazancının Vergilendirilmesinde Son Durum", Yaklaşım Dergisi, Sayı 77, Mayıs 1999, s.137.

No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ni⁴⁰ yayımlamıştır. Bu tebliğ ile, telif kazançları elde eden mükelleflerin, hasılatları 1999 yılı için 7 milyar TL'lik istisna tutarını aşındaya kadar; defter tutmaları ve tasdik ettirmeleri, belge düzenlemeleri kaldırılmıştır. Böylece kazanç miktarı ne olursa olsun belge düzenleme zorunluluğu kaldırılmıştır. Fakat ilgili çevreler tarafından tepkiler gelmeye devam etmiş, daha kapsamlı bir düzenlemenin yapılması gerektiği vurgulanmıştır.

Gelen tepkilere duyarsız kalamayan Maliye Bakanlığı 224 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ni⁴¹ yayımlamıştır. Bu tebliğ ile 7 milyarlık sınırı aşan kişiler tarafından yerine getirilecek olan defter tutma ve belge düzenleme zorunluluğu, kaldırılmış, eserlerin tamamının GVK gereğince stopaj yapmak zorunda olan kişi ve kurumlara teslim edilmesi kaydıyla defter onaylatma ve tutma ile belge düzenleme yükümlülüğü kalkmıştır.

Maliye Bakanlığınca yapılan genel yazı ile; işyeri açmaksızın GVK'nun 18'nci maddesinde sayılan faaliyetleri mutad meslek olarak yapanların vergi levhası tasdik ettirme ve asma zorunluluğunun bulunmadığını⁴² açıklamıştır. 224 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin hemen ardında 'beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatmak zorunluluğu bulunmadığı' başka bir genel yazı⁴³ ile açıklanmıştır.

Telif kazançları ile ilgili son değişiklik 4444 Sayılı Kanunla⁴⁴ yapılmıştır. İstisna uygulamasına yönelik olarak 4369 sayılı kanunla getirilen sınırlama daha sonra 4444 sayılı kanunun 14'ncü maddesinin D bent hükmü ile 01.01.1999 tarihinden itibaren kaldırılmıştır. Yani telif kazançları tutarı ne olursa olsun elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır ve yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyeceği hükmü uygulanmadan kaldırılmış olmaktadır. 4444 sayılı kanunun 4'ncü maddesi ile GVK'nun 18'nci maddesinin 1'nci fıkrasında yapılan ve 01.01.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek olan değişiklikle, istisna uygulamasının kapsamı genişletilerek; teknolojik gelişmeler sonucunda ortaya çıkan bilgisayar yazılımı gibi yeni eser türleri, internet ortamında yapılan çalışmalar ile CD

⁴⁰ 4/3/1999 tarih ve 23629 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴¹ 07/04/1999 Tarih ve 23659 Mükerrer Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴² M.B. Gelirler Genel Müdürlüğü Genel Yazısı, 17.03.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2803-5-774 Sayılı (Yaklaşım Dergisi, Sayı:76, Nisan, 1999 s.227).

⁴³ Maliye Bakanlığının Gelirler Genel Müdürlüğü Genel Yazısı, 22.04.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.32/3205-12-015587 Sayılı (Yaklaşım Dergisi, Sayı:77, Mayıs, 1999 s.138).

⁴⁴ 14.08.1999 Tarih ve 23786 Mükerrer Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

ve disket ortamında neşir veya muhafaza edilen çalışmalarla, bu çalışmaları yapan kişiler de istisna kapsamına dahil edilmiştir.

4444 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonrası serbest meslek kazançlarında istisna müessesinin düzenlendiği GVK'nun 18'nci maddesi, son halini almıştır. GVK'nun 18'nci maddesi hükmüne göre; 'Mükellefi, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bandı, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.'

Telif kazançları istisnasından yararlanmak için bir takım şartların mutlaka bulunması gerekir. Aşağıda sayılan şartların hepsinin topluca bulunması gerekmekte olup, bu şartlardan herhangi birisini taşımayan gelirin istisnadan faydalanması mümkün değildir. Bu şartlar şunlardır;

1. Elde edilen gelir serbest meslek kazancı olmalıdır. Herhangi bir işverene bağlı olarak yapılan faaliyet GVK'nun 18'nci maddesinde belirtilen faaliyetlerden dahi olsa, söz konusu faaliyetlerden sağlanan gelir serbest meslek kazancı olmayıp ücret olduğundan, bu maddede yer alan istisnadan faydalanması mümkün olmamaktadır⁴⁵.

2. Telif kazançları istisnasından yararlanacak olan eser sahipleri GVK'nun 18'nci maddesinde tek tek sayılmak suretiyle açıklanmıştır. Buna göre istisnadan yararlanacak olanlar;

- Mükellefler
- Mütercimler
- Heykeltıraşlar
- Hattatlar

⁴⁵ Recep BIYIK, Aydın KIRATLI, Vergi Teşvikleri ve Korumaları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Acar Matbaacılık, Mart 2000, s.381.

- Ressamlar
- Bestekârlar
- Bilgisayar Programcıları
- Mucitler
- ve Bunların Kanuni Mirasçılarıdır.

Telif kazançları istisnasından yararlanacak olanlar tek tek sayılmak suretiyle yasal çerçeve belirlenmiştir. Buna göre, ancak madde metninde belirtilen serbest meslek erbabının istisnadan yararlanması mümkündür. 'Telif kazançları istisnası şahsa bağlı olmakla birlikte bu kişilerin mutlaka mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve bu işlerle bizzat uğraşması gerekmez'⁴⁶. Çünkü GVK'nun 18'nci maddesinin 3.fıkrasında yukarıda tek tek sayılan kazançların arızî olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği hükme bağlanmıştır. Örneğin bir öğretmenin yaptığı bir resmi satması, o kişinin bir ressam olduğu veya bu işler için bir ticarî organizasyon kurduğu anlamına gelmez. Dolayısıyla yaptığı resmi satmasından dolayı elde ettiği gelir telif kazançları istisnasından yararlanacaktır. Danıştay 13'ncü dairesinin Esas No:1974/3866 ve Karar No: 1975/3862 sayılı kararında; Öğretim üyesinin okuttuğu ders kitaplarını yayınlamasında, öğretim üyesinin esas işinin devlet memurluğu olduğu bu nedenle kitap yazıp yayınlaması işine arızilik vasfı kazandırdığı yönündedir.

Eser sahibi ile birlikte kanuni mirasçının da istisnadan yararlanabilecek olduğu kanun maddesinde hükme bağlanmıştır. Mirasçıların kimlerden oluştuğunu Medeni Hukuk da düzenlemiştir. Bunlar;

- Birinci derecede; Çocuklar, torunlar, torun çocukları(evlilik dışı soy bağı ile bağlı olanlar dahil)
- İkinci derecede; Ana-baba
- Üçüncü derecede; Büyükbaba ve büyükanne

⁴⁶ Abdullah ÇELİK, "Serbest Meslek Kazançlarında İstisna", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:227, Temmuz, 2000, s.65.

Sağ kalan eş ise her derecedeki mirasçılarla birlikte kanuni mirasçı olarak kabul edilir.

3. İstisnaya konu olan kazançlar yukarıda sayılan kişiler tarafından;

a. Şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bandı, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlanması

b. Kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamaları,

c. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi,

karşılığında elde edilmiş olmalıdır.

Madde de istisnaya konu olan eserler; "Şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bandı, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserler" olarak sayılmıştır. Kanun koyucu 'gibi eserler' demek suretiyle istisnaya konu olan eserlere bir sınırlama getirmediği görülmektedir⁴⁷. 'Gibi' edatının kullanılmasından istisnaya konu olan kazançların sadece kanun maddesinde sayılan kazançlar olmadığını anlıyoruz. GVK'nun da eserin ne olduğuna dair herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Eser ile ilgili açıklama 5846 sayılı Fikir Ve Sanat Eserleri Kanunu'nun⁴⁸ 1'nci maddesinde yapılmıştır.

Maliye Bakanlığının 28.11.1988 tarih ve 2-2130 sayılı muktezasında, kitap yazarlarının elde ettiği gelirin istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için, kitabın eser niteliği taşıyıp taşımadığının tespit edilmesi gerektiği, ayrıca yazarın kitap içerisine almış olduğu reklamlar istisna kapsamında olmayıp, reklam bedelinin

⁴⁷ Erkan GÜRBOĞA, "Serbest Meslek Kazançlarında İstisnalar", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 141, Haziran, 2000, s.50.

⁴⁸ 13.12.1951 Tarihli ve 7891 Mükerrer Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

reklamı veren mükellef tarafından ödeme anında gelir vergisi stopajına tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.

4. Yukarıda sözü edilen eserlerin 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkındaki Kanun hükümlerine göre, eser niteliğinde olması gerekir.

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkındaki Kanun hükümlerine göre eserin tanımı; 'sahibinin hususiyetini taşıyan ve aşağıdaki hükümler uyarınca ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulüdür'. Aynı kanunda eser sayılan fikir ve sanat mahsulleri ile bunların kapsamına giren eserler; ilim ve edebiyat eserleri, musiki eserleri, güzel sanat eserleri ve sinema eserleri olmak üzere dört gruba ayrılmış, 6'ncı maddesinde diğer eserlerden istifade suretiyle vücuda getirilip bu esere nispetle müstakil olmayan, işleyenin hususiyetini taşıyan işlenmelerin bu kanuna göre eser sayılacağı hükme bağlanmış ve bu şekilde eser sayılan fikir ve sanat eserleri 11 madde halinde sıralanmıştır.

Telif kazançları Gelir Vergisinden istisna olmasına rağmen, GVK'nun 18'nci maddesinin son fıkrası uyarınca serbest meslek kazancı istisnası yine aynı kanunun 94'ncü maddesince yapılacak tevkifat yapılmasına engel değildir. GVK'nun 94'ncü maddesinde sayılan kişi ve kurumlar 18'nci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %15⁴⁹ oranında tevkifat yapmak zorundadır. Burada tam bir istisnadan söz etmek mümkün değildir. İstisna kapsamına alınan telif kazançları, Gelir Vergisi'nden muaf olmasına rağmen vergileme bakımından çok fazla adaletli olmayan kaynakta vergileme yöntemiyle stopaja tabi tutulmaktadır.

Aynı madde hükmüne göre 18'nci madde kapsamı dışındaki serbest meslek kazançlarından ise %20 oranında tevkifat yapılacaktır. İlgili madde kapsamınca telif kazançlarının diğer serbest meslek kazançlarından daha düşük oranda vergilendirilmesinin nedeni, telif kazancı elde eden mükellefleri vergisel

⁴⁹ 25.08.1999 Tarih ve 23797 Mükerrer Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 20.08.1999 Tarih ve 99/13230 Sayılı BKK ile 01.01.1999 Tarihinden Geçerli Olmak Üzere Yürürlüğe girmiştir.

anlamda avantajlı kılarak korumak ve telif kazançları kapsamındaki faaliyetleri teşvik etmektir⁵⁰.

Serbest meslek kazançları istisnasından yararlananlar, GVK'nun 94'ncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar dışında kalanlara yapmış oldukları faaliyetler dolayısıyla tevkifata tutulmayacaktır. Telif kazancı elde edenler bu madde hükmünde sayılanlar dışında kalanlara yaptıkları faaliyetler sonucu herhangi bir vergiye tabi olmadıklarına göre, gerçek manada telif kazançları istisnasından söz etmemiz mümkün olacaktır. Kanun koyucu telif kazançları istisnası ile bilimsel ve sanatsal eserleri korumayı ve teşvik etmeyi hedeflemektedir. Fakat kaynakta vergileme yöntemiyle bu gelirleri vergilemek yoluyla, kendi içinde çelişmektedir.

224 Sayılı GVK Genel Tebliği ile aynı kanunun 18'nci maddesinde belirtilen türde faaliyette bulunan ve eserlerini sadece aynı kanunun 94' üncü maddesinde belirtilen kişi veya kurumlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin;

- Defter tasdik ettirme ve tutma,
- Belge düzenleme,

zorunlulukları hasılat tutarına bağlı olmaksızın kaldırılmıştır. Aldığı eser ve hizmetleri bu kişiler tarafından düzenlenmiş serbest meslek makbuzu ile belgelemek zorunda olan mükellefler ise harcamalarını bunlara gider pusulası imzalatmak suretiyle tevsik edeceklerdir. Bu şekilde alınan belgeler serbest meslek erbabınca gerektiğinde ibraz edilmek üzere zamanaşımı süresince saklanacaktır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun⁵¹ 1'nci maddesine göre serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisi'ne tabidir. 19 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde⁵² Serbest meslek faaliyeti mutad meslek olarak yapılması durumunda Katma Değer Vergisi Kanununun genel hükümleri çerçevesinde gerçek usulde katma değer vergisi

⁵⁰ SARILI, a.g.t. s.122.

⁵¹ 02.11.1984 Tarih ve 18563 Mükerrer Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

⁵² 21.3.1986 Tarih ve 19054 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

mükellefiyeti oluşacağı, arızı nitelik taşıyan serbest meslek faaliyetleri ise vergiye tabi olmayacağı açıklanmıştır.

4369 sayılı Kanun'un Geçici 7'nci maddesi ile telif kazançları istisnasına sınırlama getirilmesine paralel olarak 221 seri numaralı GVK Genel Tebliği ile Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde sayılan faaliyetleri mutad meslek olarak yapanların Katma Değer Vergisi yükümlülüklerine ilişkin olarak, 19 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yapılan düzenleme 31 Mart 1999 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Bu kapsamdaki mükelleflerin 1 Nisan 1999 tarihinden itibaren katma değer vergisi yükümlülüklerini Katma Değer Vergisi Kanununun genel hükümleri çerçevesinde yerine getirmeleri gerekeceği hükme bağlanılmıştır.

Daha sonra yayımlanan 224 seri numaralı GVK Genel Tebliğinde⁵³, GVK'nun 18' inci maddesinde belirtilen teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanunun 94' üncü maddesinde sayılan kişi ve kurumlara yapanların katma değer vergisi yükümlülükleri, hasılatlarına bağlı olmaksızın, açıklandığı şekilde, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca yerine getirileceği hükme bağlanılmıştır.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için;

- Faaliyetinin sadece GVK'nun 18. maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve
- İşlemlerinin tamamının aynı Kanunun 94. maddesine göre gelir vergisi stopajına tabi bulunması gerekmektedir.

GVK'nun 94'ncü maddesi kapsamında sayılan kişi ve kuruluşlar, aynı kanunun 18'nci maddesi kapsamına giren kişilere yapacakları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi stopajına esas olan miktar üzerinden katma değer vergisini hesaplayıp vergi sorumlularına ait katma değer vergisi beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyeceklerdir. Ancak bu şekilde işlem yapılabilmesi için GVK'nun 18. maddesi kapsamına giren kişilerin bu durumu önceden vergi sorumlusuna bildirmesi gerekmektedir. İşlemlerine ait verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine getirilen serbest meslek mensupları ise

⁵³ 07.04.1999 Tarih ve 23659 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ayrıca katma değer vergisi beyannamesi vermeyecek ve defter tutmasına gerek bulunmayacaktır.

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, GVK'nun 94. maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yaptıkları teslim ve hizmet ifaları sebebiyle hesaplanan katma değer vergisi, kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutacak, belge düzenleyecek ve katma değer vergisi beyannamesi vereceklerdir. 94. maddede sayılan kişi ve kuruluşların bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu değildir.

2.3.5.3.Ebe, Sünnetçi, Sağlık Memuru, Arzuhalci, Rehber Muaflığı

GVK'nun 66'ncı maddesinde serbest meslek erbabı sayılanlar sıralanmıştır. Aynı kanun maddesinin 5'nci maddesine göre VUK'nun 155' inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar, bu işler dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar. 4369 sayılı Kanunun 36'ncı maddesiyle 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yukarıda sayılan meslekleri ifa edenlerden, VUK'nun 155' inci maddesinde belirtilen 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 muaf tutulmuştur.

Bu muafiyetten yararlanabilmek için gerekli şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu şartlar;

- Kanun maddesinde sayılan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleklerin yapılması gerekmektedir. 'Ayrıca hemşireler, hayvan memurları, içneciler ve mevlithanlar da bu gruba girer⁵⁴.

- VUK' un 155. maddesinde sayılan hallerden en fazla bir tanesini gerçekleştirmiş olmaları,

⁵⁴ TOSUNER, ARIKAN, YERELİ, *Türk Vergi Sistemi*, s.128.

- Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunmaları gerekir.

Söz konusu şartları yerine getiren kişilerin, bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaf tutulmuştur.

2.3.5.4. Sergi ve Panayır İstisnası

GVK'nun 30'ncü maddesinin 2 numaralı bent hükmüne göre; Dar mükellefiyete tabi olanların, hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırılarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar Gelir Vergisi'nden müstesnadır.

2.3.5.5. Teşvik Ödülü İstisnası

GVK'nun 29'ncü maddesinde 'Teşvik gayesiyle verilen aşağıda yazılı ikramiye ve mükafatlar gelir vergisi'nden müstesnadır' başlığı altında; ilim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla serbest meslek erbabına verilen ödüllerin tamamı miktarı ne olursa olsun tamamı gelir vergisinden istisnadır⁵⁵.

2.4. SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA KAYNAKTA VERGİLENDİRME

Serbest meslek kazançlarında kaynakta vergilemeye ilişkin düzenlemeler GVK'nun 'Vergi Tevkifatı ve Muhtasar Beyanname' başlığını taşıyan 94'ncü maddesinde yer almaktadır. GVK'nun 94'ncü maddesinin 1'nci fıkrasında kaynakta vergilendirmek yapmak zorunda olanlar sayılmış, 2'nci bent hükmünde ise, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. GVK'nun 94'ncü maddesi günümüze kadar birçok defa değiştirilmiştir.

⁵⁵ TOSUNER, ARIKAN, YERELİ, a.g.e., s.129.

GVK'nun 94'ncü maddesinin 1'nci fıkrasında; Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, demekler, vakıflar, demek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler vergi sorumlusu sıfatıyla kaynakta vergi kesilmesinden ve vergi dairesine ödenmesinden sorumlu tutulmuşlardır.

Vergi sorumluluğu, 'vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin yasalarla, vergiye ilişkin maddi yada şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından muhatap tutulmasıdır'⁵⁶. Kendisi mükellef olmadığı halde verginin asıl mükellefi ile ilişkisi nedeniyle verginin kesilmesini ve kesilen verginin ödenmesinden ve buna ilişkin şekli ve kaydi işlemlerin yerine getirilmesi açısından vergi dairesine muhatap olan üçüncü kişilere "Vergi Sorumlusu" denir. VUK'nun 8'nci maddesinin ikinci fıkrasında 'Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi' olarak tanımlanmıştır. Tevkif suretiyle kesilen ve ödenmeyen vergilerden, vergi sorumlusu sıfatıyla tarhiyatı gerçekleştiren kişi ve kurumlar sorumludurlar. Danıştay dördüncü dairesinin vermiş olduğu bir kararda; serbest meslek erbabına yaptığı işlerden dolayı tevkif edilen gelir vergisinin vergi sorumluları tarafından ilgili vergi dairesine yaptırılmamış olması nedeniyle serbest meslek erbabı adına tarhiyat yapılamayacağına karar vermiştir⁵⁷.

GVK'nun 18'nci madde kapsamında olmayan diğer serbest meslek kazançları üzerinden de kaynakta vergilendirme yapılır. Vergi kesintisi yapılması için ödeme yapılan kişinin serbest meslek erbabı olması şart değildir, arızı olarak yapılan serbest meslek işleri karşılığında yapılan ödemelerden de kesinti yapılması gerekir. 'Serbest meslek işinin ticari bir organizasyon dahilinde yapılması ve sağlanan gelir unsurunun elde eden yönünden ticari kazanç sayılması, ödemeyi yapanın vergi tevkifatı yapma mükellefiyetini ortadan kaldırmaz. Vergi tevkifatı için tek şart, ödemenin serbest meslek faaliyeti karşılığında yapılmış olmasıdır'⁵⁸. GVK'nun 18'nci

⁵⁶ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s.75.

⁵⁷ Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 28.11.1996 Tarih ve Esas No: 1995/5197, Karar No: 1996/4552 Sayılı Kararı (Şükrü Kızılot, Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeleri, Cilt-4, s.253).

⁵⁸ Metin KAYRAK, "Nihai Vergileme Olması Ve Mahsup Edilebilmesi Açısından Serbest Meslek Faaliyetlerinde Vergi Tevkifatı (GVK Md. 94/2), Mükellefin Dergisi, Sayı:86, Şubat 2000, s.50.

maddesinde sayılan serbest meslek faaliyeti dolayısıyla elde edilen gelir, gelir vergisinden istisna edildiği için yapılan kaynakta vergilendirme nihai vergilendirme olacaktır. Vergi tevkifatı yoluyla, kaynakta vergilendirilen mükellefler, GVK'nun 121'nci maddesinde, 'Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş veya götürü usulde tespit edilmiş olan kazanç ve ücretler dolayısıyla ödenmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsub edilir' hükmü uyarınca yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilen serbest meslek kazançları üzerinden hesaplanan gelir vergisinden daha önce kaynakta vergilendirme yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir.

Serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına bağlanmıştır, fakat kaynakta vergilendirme uygulamasının düzenlendiği GVK'nun 94'ncü maddesinde, hesaben yapılan ödemelerden kesinti yapılacağı belirtildiği için, sahibi tarafından elde edilebilir hale gelmiş bulunan serbest meslek kazançlarından fiilen ödeme yapılmamış olsa bile tevkifat yapılması gerekir⁵⁹. Dar mükelleflerin serbest meslek faaliyetinden kazanç sağlamaları durumunda, serbest meslek faaliyetini Türkiye'de icra etmeleri veya Türkiye'de değerlendirmeleri durumunda, bu şahıslar yapılan ödemeler üzerinden GVK'nun 94'ncü maddesinin 2'nci fıkrası hükmünce tevkifat yapılması gerekir. 'Bu tevkifatın yapılabilmesi için dar mükellefe yapılan ödemeler Türkiye'de yapılması gerekir, eğer ödeme yurt dışında yapılırsa ödemeyi yapan kimsenin Türkiye'de bulunması gerekir⁶⁰. Kaynakta vergilendirme yapılan dar mükellefin yıllık beyan esasında vergilendirilecek başka gelirin olmaması durumunda, yapılmış olan vergi kesintisi nihai vergi olacaktır. 'Vergi kesintisi yapılmamış olan serbest meslek kazançları, Gelir Vergisi Kanunu'nun 101'nci madde hükmü uyarınca münferit beyanname üzerinden vergilenir⁶¹.

Yapılan serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden, bu ödemeyi yapanlar tarafından (Notere serbest meslek faaliyetinden dolayı yapılan ödemeler hariç);

⁵⁹ SARILI, a.g.t. s.122.

⁶⁰ SARILI, a.g.t. s.121.

⁶¹ DEMİR, a.g.m. s.86.

- 18'nci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %15⁶²

- Diğerlerinden %20⁶³ oranında kaynakta vergilendirme yapılacaktır.

GVK'nun 66'ncı maddesine 4369 Sayılı Kanunun 36'ncı maddesi ile eklenen 5'nci bent hükmü ile Vergi Usul Kanunu'nun 155' inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşımayan veya bu şartlardan ikisini taşıyalar bile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanların faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır. Serbest meslek kazancı muafliğından yararlanan bu faaliyetlerden elde edilen gelir kaynakta vergilendirmeye tabii tutulmaz.

GVK'nun 94'ncü maddesinin 2'nci bendinin parantez içi hükmünde, '69'ncü maddede yazılı olanlara ve noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç' denilmek suretiyle noterlere ve 69'ncü madde de sayılan faaliyetleri gösterenlere yapılan ödemelerden kaynakta vergilendirme yapılamayacağı hükmüne bağlanmıştır. Noterlere, kanun hükmünden de anlaşılacağı gibi serbest meslek faaliyeti ile ilgili yapılan ödemelerin tutarları ne olursa olsun kaynakta vergilendirme yapılamaz.

2.5. SERBEST MESLEK KAZANCINDA GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI

Ülkemiz vergi sisteminde kazanç üzerinden alınan vergiler, gelirin elde edildiği dönemi izleyen üçüncü ay ile dokuzuncu ay arasında kamu gelirin dönüşmektedir. Devlet, kazanç üzerinden alınan vergileri gecikmeli olarak tahsil edebilmektedir. Enflasyonun artması ile birlikte söz konusu gecikmenin kamuya maliyeti de artmaktadır. Kazanç üzerinden alınan vergilerin devletin kasasına

⁶² 25.08.1999 Tarih ve 23797 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 20.08.1999 Tarih ve 99/13230 Sayılı BKK ile 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

⁶³ 30.11.1999 Tarih ve 23892 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan 27.11.1999 Tarih ve 99/13646 Sayılı BKK ile 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

gecikmeli olarak girmesi, kamu idaresini söz konusu vergilerin tahsilini öne almaya yönelik çalışmalara yöneltmiştir.

3239 Sayılı Kanun'la⁶⁴KDV'yi baz alınması suretiyle hesaplanan cari yıl içinde beyan edilen ve nihai vergi niteliğinde olmayan bir ödeme olarak düzenlenen 'dahili tevkifat' uygulaması, devletin vergi alacağını öne almaya yönelik ilk çalışmadır.⁶⁵ 3505 Sayılı Kanun'la⁶⁶ GVK'ya eklenen mükerrer 120'nci madde ile dahili tevkifat uygulaması kaldırılarak yerine geçici vergi esası uygulamaya konulmuştur.

'Geçici vergi; kazanç vergileri ile ilgili olarak, henüz vergileme dönemleri kapanmadan, cari dönemin kazanç vergisine (gelir ve kurumlar vergisine) mahsuben önceden hesaplanan ve tahsil edilen bir tür peşin vergidir'⁶⁷. Geçici vergi uygulaması ile gelirin doğduğu tarih ile vergisinin ödendiği tarihe kadar meydana gelen tahsilat gecikmesi nedeniyle enflasyonist ortamda Hazine'nin uğradığı kaybı ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır⁶⁸. Fakat az kazanan, hatta zarar elde edenle, zarar etmeyen, hatta çok kazananın aynı vergiyi almak eşitlik ilkesine ters düşer⁶⁹.

4369 ve 4444 sayılı kanunlarla vergi sistemimizde köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu kanunlarla geçici vergi sisteminde de önemli değişiklikler yapılmış, 4369 sayılı Kanun'un 52'nci maddesi ile geçici vergi uygulaması tamamen değiştirilmiştir. 1999 öncesi geçici vergi uygulamasında, GVK'nun mükerrer 120'nci maddesi hükmü doğrultusunda geçmiş yıl faaliyeti sonucunda beyan edilen gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının belirli bir oranı⁷⁰olarak hesaplanmakta iken, 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklik ile, geçici verginin geçmiş yıl ile bağlantısı kesilmiş

⁶⁴ 11.12.1985 Tarih ve 18955 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 3239 Sayılı kanun.

⁶⁵ Tezcan ATAY, "Geçici Vergide Bekleyen Sorunlar ve Bakanlığın Acilen Bir Tebliğ Yayımlaması Gerektiği-I", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 97, Ocak, 2001, s.145.

⁶⁶ 10.12.1988 Tarihli Resmi Gazetede Yayımlanan 3505 Sayılı kanun.

⁶⁷ M. Emin AKYOL, Muzaffer KÜÇÜK, " Geçici Vergi Uygulaması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:232, Aralık, 2000, s.30.

⁶⁸ A.Feridun GÜNGÖR, 'Vergi Reform Kanunu'nun Gelir Vergisi İle İlgili Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi-I', *Yaklaşım Dergisi*, Eylül 1998, Sayı:69, S.101.

⁶⁹ Zeynep ARIKAN, "Türkiye'de Peşin Vergi Uygulaması", *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:6, Sayı:2, Yıl: 1991, s.221

⁷⁰ Bu oran; gelir vergisi mükellefleri için %50 olarak uygulanmaktaydı.

ve cari yılda belirli dönemlerde elde edilen kazanç üzerinden belirli bir oran olarak alınması esası getirilmiştir⁷¹.

'4369 sayılı kanunla geçici vergi uygulamasına yönelik değişiklikler mükellef tarafından yoğun bir eleştiriye maruz kalmıştır. Eleştiriler esas itibariyle iki noktada toplanmaktadır. Bunlardan ilki, geçici vergiler üçer aylık dönemler itibariyle, yani bir takvim yılında dört kere hesaplanmasına yönelik işlemlerin mükelleflere büyük bir külfet yüklediği, ikincisi ise, belirlenen geçici vergi oranlarının (Gelir vergisi mükellefleri için %15, kurumlar vergisi mükellefleri için %25) işletmeler üzerinde büyük bir mali külfet yarattığı şeklindeydi⁷². Yapılan düzenleme ile 01.01.2002 tarihinden itibaren 4444 sayılı yasa ile; geçici vergi oranları gelir vergisi mükellefleri için %15, kurumlar vergisi mükellefleri için %20 olarak belirlenmiş, geçici vergi üçer aylık yerine altışar aylık olarak beyan edileceği hükme bağlanmıştır.

2000/329 Sayılı BKK Kararı⁷³ ile 31.12.2000 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, geçici vergi dönemlerini üçer ay olarak yeniden düzenlenmiştir. Böylece geçici vergilemede altı aylık olarak düzenlenen beyan süreleri uygulamada fazla kalmadan kaldırılmıştır.

GVK'nun Mükerrer 120. Maddesi 'Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı, cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, geçici vergi öderler.' düzenlemesiyle serbest meslek erbabı olanların, cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere üçer aylık dönemler üzerinden geçici vergi ödeyecekleri hükme bağlanmıştır. Serbest meslek faaliyetinde devamlılık unsuru yoksa, faaliyet arızı olarak yapılıyorsa geçici vergi mükellefiyeti de olmayacaktır⁷⁴.

Geçici vergi dönemleri aşağıda belirtilmiştir.

Birinci Dönem: Ocak-Şubat-Mart

İkinci Dönem: Nisan-Mayıs-Haziran

⁷¹ Timur ÇAKMAK, "1999 Yılı Geçici Vergi Uygulaması Ve Geçici Vergide Son Durum", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 220, Aralık, 1999, s.303.

⁷² Şakir DORUKKAYA, Fercan AYKUTLU, 'Vergi Yasalarında 4444 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler', **Yaklaşım Dergisi**, Eylül, 1999, Sayı:81, S.15-16.

⁷³ 2000/329 Sayılı BKK, 25.04.2000 Tarih ve 24030 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁷⁴ Saygın EYÜPGİLLER, "221 ve 223 Seri No'lu Tebliğler Çerçevesinde Telif Kazançlarında Vergileme", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 76, Nisan 1999, s.143.

Üçüncü Bölüm: Temmuz-Ağustos-Eylül

Dördüncü Bölüm: Ekim-Kasım-Aralık

Geçici vergi dönemleri üçer aylık olmakla birlikte, beyan edilecek kazancın hesaplanmasında 3, 6, 9 ve 12 aylık dönemler alınır. Yani üçüncü dönem geçici vergi beyanında 9 aylık kazanç toplamı alınır. Beyannamesi verilen geçici vergi, üçer aylık dönemleri takip eden ikinci ayın 20'nci günü akşamına kadar gelir veya kurumlar vergisi bakımından bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve aynı süre içinde ödenir.

Yıl içinde ödenen geçici vergi yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir ve ilgili dönem kazanç vergisinden fazla olması halinde mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. GVK'nun 120'nci maddesinin 5'nci bent hükmüne göre mükellefin hiçbir vergi borcuna mahsup edilemeyen tutar mükellefin o yıl sonuna kadar yazılı olarak talep etmesi halinde kendisine red ve iade edilir.

2.6. DAR MÜKELLEFİYETTE VERGİLENDİRME

GVK'nun Mükellefler ve mevzuu başlıklı üçüncü bölümünün 6'ncı maddesinde; 'Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler' hükmü ile, kişilerin dar mükellefiyete tabi olabilmeleri için Türkiye dışında yerleşmiş olmaları gerektiği ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Geliri elde eden kişilerin Türk vatandaşı veya yabancı vatandaş olmalarının bir önemi yoktur. 'Kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilmiş olması için ise, kazancı elde eden kimsenin Türkiye'de bir iş yerinin olması veya daimi temsilcisinin bulunması ve kazancının bu işyerinde veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde edilmiş olması gereklidir'⁷⁵.

GVK'nun 7'nci maddesinde dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilmesi her bir kazanç ve irat için ayrı ayrı sayılmıştır. Aynı kanun maddesinde serbest meslek kazançlarında Türkiye'de elde

⁷⁵TOSUNER, ARIKAN, YERELİ., a.g.e., s.30.

edilmesi için Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 210 sayılı GVK Genel Tebliği⁷⁶ ile çalışma ve oturma izni alarak altı aydan fazla bir süre yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratlar bakımından dar mükellefiyet esasında vergilendirileceği açıklanmıştır.

Dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabının elde ettiği kazanç üzerinden GVK'nun 94'ncü maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapılması ve yıllık beyan esasında vergilenecek başka gelirin olmaması durumunda, tevkifat yoluyla yapılan vergileme nihai vergileme yerine geçer ve yıllık beyanname verilmez. Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmış olan özelge de⁷⁷, dar mükellef esasında vergilendirilecek olanların Türkiye'de elde ettiği gelirin tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret, serbest meslek kazancı, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kurumlardan elde edilen kar paylarından, değer artış kazancı veya arızı kazançtan ibaret olması halinde gelir toplanmayacağı ve beyanname verilmeyeceği açıklanmıştır.

Dar mükellefiyette serbest meslek kazançları elde eden kişiler vergi kesintisi yoluyla vergilendirilmemeleri durumunda Gelir Vergisi Kanunu'nun 101'nci maddesi uyarınca verecekleri münferit beyanname üzerinden vergilendirileceklerdir. Beyanname vermelerini gerektiren başka kazançları olması durumunda elde ettikleri kazanç beyannameye dahil edilecektir.

2.7. SERBEST MESLEK KAZANCININ BEYANI ve VERGİNİN ÖDENMESİ

Serbest meslek kazancı elde eden gelir vergisi mükellefi kişiler, geliri elde ettikleri yılı takip eden yılın mart ayının 20'si sonuna kadar gelir vergisi beyannamelerini vermek zorundadırlar. Serbest meslek kazancı elde eden mükelleflerin beyannamelerinde göstermeleri gereken serbest meslek kazançlarının

⁷⁶ 06.03.1998 Tarih ve 23278 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 210 seri numaralı GVK Genel Tebliği.

⁷⁷ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Genel Yazısı, 24.12.1998 Tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4003-54/49600 Sayılı (Yaklaşım Dergisi, Sayı:77, Mayıs 1999 s.203).

neler olduğu GVK'nun 67'nci maddesinde açıklanmıştır. Sözü edilen maddeye 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".

Aynı kanunun 68'nci maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde hasılatlardan indirilecek giderler hükme bağlanmıştır. 4369 sayılı Kanun ile serbest meslek kazançlarının götürü usulde vergilendirilmesini düzenleyen 69'ncü madde yürürlükten kaldırılmış,⁷⁸ bu nedenle gelir vergisinden muaf tutulanlar dışında kalan bütün serbest meslek erbabının kazancı, 1.1.1999 tarihinden itibaren gerçek usulde tespit edileceği hükme bağlanmıştır.

Yukarıda sayılan serbest meslek faaliyeti ifa karşılığında elde edilen gelirden, serbest meslek kazancının ifası ile ilgili giderleri düşüldükten sonra kalan miktardan kaynakta kesilen vergi varsa mahsup edilir. Kalan miktar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'ncü maddesindeki oranlar üzerinden gelir vergisi hesaplanır. Hesaplanan gelir vergisi aynı süre içinde ödenir. Aşağıda görüldüğü gibi ülkemizde gelir vergisi kanununda ilk dilime ait vergi oranı hiç adil değildir⁷⁹.

2002 takvim yılına ilişkin ücret dışındaki gelir vergisine tabi gelirler ise,

3.800.000.000 liraya kadar	%20
9.500.000.000 liranın 3.800.000.000 lirası için 760.000.000 lira, fazlası	%25
19.000.000.000 liranın 9.500.000.000 lirası için 2.185.000.000 lira, fazlası	%30
47.500.000.000 liranın 19.000.000.000 lirası için 5.035.000.000 lira, fazlası	%35
95.000.000.000 liranın 47.500.000.000 lirası için 15.010.000.000 lira, fazlası	%40
95.000.000.000 liradan fazlasının 95.000.000.000 lirası için 34.010.000.000 lira, fazlası	%45

⁷⁸ 4369 sayılı Kanunun 82/3-c maddesi ile 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

⁷⁹ Aytaç EKER, Asuman ALTAY, Mustafa SAKAL, **Maliye Politikası**, İzmir, 2002, s.155

2.8. SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA KDV UYGULAMASI

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'nci maddesine göre serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisi'ne tabidir. 19 No'lu KDV genel tebliğine göre sözü edilen faaliyetleri mutad bir şekilde yapanlar katma değer vergisine tabi olacak, arızı nitelik taşıyan serbest meslek faaliyetlerinde ise vergi uygulanmayacaktır.

Serbest meslek kazançlarında genel KDV uygulamasına ilişkin olarak 4369 sayılı kanun sonrası yapılan değişikliklerde bir boşluk oluşmuştur. Bu boşluğa 3. bölümde ayrıntılı olarak açıklandığı için burada değinilmemiştir. 18. madde kapsamındaki gelirleri elde eden kişilerin vergilendirilmesine ilişkin açıklama yapan kanun koyucu genel olarak yapılan serbest meslek faaliyeti sonucu elde edilen serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi konusunda boşluklara neden olmuştur. KDV mükellefiyetinde normal rejim verginin beyan esasında ödenmesidir. Buna göre aylık hasılat üzerinden hesaplanan KDV'si ertesi ayın 25'nci günü akşamına kadar verilecek Katma Değer Vergisi beyannamesi ile beyan edilecek ve aynı sürede ödenecektir⁸⁰.

4369 sayılı kanunun geçici 7'nci maddesi ile GVK'nun 18'nci maddesinde tanınan istisnaya bir sınırlama getirildiği daha önce belirtilmiştir. Bu düzenlemeye paralel olarak 221 Seri No'lu GVK Genel Tebliği⁸¹ ile; Gelir Vergisi Kanununun 18'nci maddesinde sayılan faaliyetleri mutad meslek olarak yapanların katma değer vergisi yükümlülüklerine ilişkin olarak, 19 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yapılan düzenleme 31 Mart 1999 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Bu kapsamdaki mükelleflerin 1 Nisan 1999 tarihinden itibaren katma değer vergisi yükümlülüklerini Katma Değer Vergisi Kanununun genel hükümleri çerçevesinde yerine getirmeleri gerekmektedir.

Daha sonra çıkartılan 223 sayılı GVKGT ile; Gelir Vergisi Kanununun 18'nci maddesinde belirtilen teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanunun 94'ncü maddesinde sayılan kişi ve kurumlara yapanların hasılatları istisna tutarını aşincaya

⁸⁰ ÖZBALCI, a.g.e. s.153.

⁸¹ 19/2/1999 tarihli 23616 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 221 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği.

kadar, katma değer vergisi yükümlülükleri, 19 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde açıklandığı şekilde, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca yerine getirileceği ve 221 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 72 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin⁸² bu Tebliğe aykırı düzenlemeleri kaldırıldığı açıklanmıştır.

223 sayılı GVKGT'ne yöneltilen eleştiriler sonucu 224 sayılı GVKGT yayımlanmıştır. İlgili tebliğde; Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'nci maddesinde belirtilen teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanunun 94'ncü maddesinde sayılan kişi ve kurumlara yapanların katma değer vergisi yükümlülükleri, hasılatlarına bağlı olmaksızın, 19 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde açıklandığı şekilde, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca yerine getirileceği hükme bağlanmıştır. Bu tebliğle tekrar eski uygulamaya dönmüştür.

19 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile, GVK'nun 18'nci maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri aynı kanunun 94'ncü maddesinde zikredilen kişi ve kuruluşlara yapanların, Katma Değer Vergisinin bu kişi ve kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği hükme bağlanmıştır. Aynı tebliğde; serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetlerinin sadece Gelir Vergisi Kanununun 18'nci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının aynı Kanunun 94'ncü maddesine göre gelir vergisi stopajına tabi bulunması gerekmektedir. Buna göre 18'nci madde kapsamına giren teslim veya hizmeti 94'ncü maddede sayılan kişi ve kuruluşlar yanında maddede yer almayanlara da yapanlar bu uygulamadan faydalanamayacaktır. Yukarıda belirtilen şartları taşıyan mükellefler söz konusu uygulamadan faydalanabilmesi için bağlı bulunduğu vergi dairesine yazılı olarak başvurması gerekmektedir. Maliye Bakanlığı yayımlamış olduğu bir Özelgesinde telif hakkına konu olan hususlarda devamlılık arz edecek şekilde faaliyette bulunulmaması halinde ve bu işin mutad meslek haline getirilmemesi halinde yapılan faaliyetin Katma Değer Vergisi'ne tabi olmayacağını açıklamıştır⁸³.

⁸² 24.02.1999 Tarih ve 23621 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan. 72 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

⁸³ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Genel Yazısı, 24.01.1994 Tarih ve B.07.GEL.0.01/2130-33-213/04403 Sayılı (Şükrü KIZILOĞLU, Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt-3, s.217).

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılan kişi veya kuruluşlar, aynı Kanunun 18. maddesi kapsamına giren kişilere yapacakları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi stopajına esas olan miktar üzerinden katma değer vergisini hesaplayıp vergi sorumlularına ait katma değer vergisi beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyeceklerdir. Maliye Bakanlığının yayınlamış olduğu özeldede telif kazancı elde edenlerin, gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunmuyorsa, ödemede bulunan kişilerin sorumlu sıfatıyla KDV'yi beyan etmesi gerektiğini açıklamıştır⁸⁴. Ancak bu şekilde işlem yapılabilmesi için Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren kişilerin bu durumu önceden vergi sorumlusuna bildirmesi gerekmektedir. İşlemlerine ait verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine getirilen serbest meslek mensupları ise ayrıca katma değer vergisi beyannamesi vermeyeceklerdir.

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yaptıkları teslim ve hizmet ifaları sebebiyle hesaplanan katma değer vergisi kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutacak, belge düzenleyecek ve katma değer vergisi beyannamesi vereceklerdir⁸⁵.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 66/5'nci maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-b maddesi uyarınca KDV'den istisna edilmiş olduğundan, söz konusu kişilerin bu işlemler nedeniyle mükellefiyet tesis ettirmelerine gerek bulunmamaktadır⁸⁶.

GVK'nun 67'nci maddesinde "müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazanca ilave edilir" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm uyarınca serbest meslek erbabının

⁸⁴ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Genel Yazısı, 21.08.1997 Tarih ve B.07.GEL.0.42/4215-632-706/35315 Sayılı (Şükrü KIZILOĞ, Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özeldeler, Cilt-4, s.309).

⁸⁵ 19 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

⁸⁶ Gürol, ÜREL, "Serbest Meslek Kazançları İstisnasında Son Durum", *Mükellefin Dergisi*, Sayı 79, Temmuz 1999, s.62.

faaliyetle ilgili olarak müşterilerinden istemiş olduğu gider karşılıkları serbest meslek kazancına ilave edileceği için aynı zamanda KDV matrahına da ilave edilecektir. Örneğin; bir avukat müşterisinden, baktığı bir dava için 1 milyar TL istemektedir, aynı dava için yapacağı yolculukla ilgili olarak yol masrafı olarak 250 milyon TL istemektedir. Bu avukatın KDV matrahı 1 milyar TL değil, 1.250 milyon TL'sidir.

Tezin ikinci bölümünü oluşturan bu bölümde serbest meslek kazançları vergi mevzuatında ki durumuyla ayrıntılı olarak incelendi ve mevzuatımızdaki boşluklar tespit edildikten sonra bir sonraki bölümde serbest meslek kazançlarında ortaya çıkan problemler inceleyecek ve bu sorunlara çözüm önerileri getirilecektir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DEKİ SERBEST MESLEK KAZANCININ VERGİLENDİRİLMESİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Bu bölümde Türkiye'de serbest meslek kazancının vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorunlar üzerinde durulacak ve bu sorunların çözümüne yönelik öneriler geliştirilecektir.

3.1.İSTİSNA İLE İLGİLİ SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde istisna ile ilgili olarak ortaya çıkan sorunların işlendiği bu bölümde, ortaya çıkan sorunlar dört ana başlık halinde açıklanacaktır.

3.1.1. Telif Kazançları İstisnasının Gerçek Bir İstisna Olmaması

Telif kazançları gelir vergisinden istisna olmasına rağmen, GVK'nun 18'nci maddesinin son fıkrası uyarınca, serbest meslek kazancı aynı kanunun 94'ncü maddesine göre yapılacak vergi kesintisine engel değildir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'ncü maddesinde sayılan kişi ve kurumlar 18'nci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %15 oranında tevkifat yapmak zorundadır. Telif kazançları istisnasında elde edilen gelir, miktar sınırlamasına tabii tutulmadan gelirin tamamı istisna edilmiş olduğu daha önce açıklanmıştı. Fakat yapılan stopaj uygulaması ile tam bir istisnadan söz etmek mümkün değildir. İstisna kapsamına alınan telif kazançları, gelir vergisi'nden muaf olmasına rağmen vergileme bakımından çok fazla adaletli olmayan kaynaktan vergilendirmeye tabii tutulmaktadır.

Maliye Bakanlığı'nın ilgili özelgesinde¹ istisna kapsamındaki faaliyetin vergi tevkifatı yapmakla yükümlü olanlara yapılması halinde gelir vergisi tevkifatına tabii olacağını, ancak bu eserlerin, memur, öğrenci, vb. vergiye tabi olmayanlara satılması halinde ise, herhangi bir tevkifat yapılmayacağını açıklanmıştır. Diğer bir ifadeyle bir ressam yapmış olduğu tabloyu memur A'ya satması durumunda elde ettiği gelirden memur olan kişi vergi kesintisi yapmak zorunda olmadığı için vergilendirilmeyecektir. Fakat aynı ressam yapmış olduğu bu resmi bir şirkete satması durumunda elde ettiği gelir üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır. Aynı ressam aynı tabloyu farklı kişilere satmasından aynı geliri elde etmektedir. Bu uygulama eşitlik ilkesine aykırı bir uygulamadır.

Telif kazançları istisnası ile bilim ve sanat alanındaki gelişmeleri desteklemeyi ve hızlandırmayı hedefleyen kanun koyucu, bu uygulama ile kendi içinde çelişkiye düşmektedir. Çünkü görünüşte bir istisna olmasına rağmen, elde edilen kazanç üzerinden %15 oranında stopaj ve kesinti üzerinden %10 oranında fon payı kesilerek toplamda %16,5 oranında bir kesinti yapılmaktadır. Bize göre, söz konusu maddenin lafzından ve ruhundan hareketle bu istisnanın gerçek bir istisna olduğunu söylemek oldukça güçtür².

Kaynakta vergi kesmek zorunda olan kişi ve kurumlar kimin istisna kapsamında olduğunu bilmeleri mümkün olmadığı için, kaynakta vergilendirmede bir düzenleme yapılamayabilir. Fakat istisna kapsamında olmalarına rağmen kaynakta vergilendirilen serbest meslek kazancı sahiplerine, kaynakta kesilen vergi ret ve iade olunabilir. Kanun koyucunun bu konuda en kısa zamanda bir düzenleme yapması şarttır.

3.1.2. Eser Kapsamında Vergiden Muaf Tutmanın Kapsamı

Telif kazancı, fikir ve sanat eserlerinden sağlanan kazançlar olarak tanımlanır. Bir başka ifade ile telif hakkının bizzat kullanılmak veya satılmak gibi çeşitli şekillerde değerlendirilmesi sonucunda elde edilen kazanç telif kazancıdır.

¹ Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü Genel Yazısı, 17.01.1996 Tarih ve 2925 Sayılı (Şükrü KIZILOĞLU, Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt-4, s.13).

² Yaşar, METHİBAY, "Türkiye'de Telif Hakları Ve Vergilendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 116, Nisan 1998, s.71.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'nci maddesi hükmüne göre; 'Mükellefi, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bandı, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.' Görüldüğü gibi faaliyet konusunu teşkil eden ürünlerin hepsi beyinsel bir faaliyet sonucu, düşünsel ve sanatsal bir çalışma ile meydana getirilen 'eser'lerdir.

Anılan madde de istisnaya konu olan eserler; "Şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bandı, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserler" olarak sayılmıştır. Kanun koyucu 'gibi eserler' demek suretiyle istisnaya konu olan eserlere bir sınırlama getirmediği görülmektedir³. Bu madde hükmünde 'Gibi' edatının kullanılmasından istisnaya konu olan kazançların sadece kanun maddesinde sayılan kazançlar olmadığı anlaşılmaktadır.

Telif kazançlarına ilişkin diğer bir sorun bazı televizyon programlarının maliye bakanlığından özelge alarak GVK'nun 18'nci maddesindeki istisnadan faydalanarak vergiden muaf olmalarıdır. Maliye Bakanlığının özelgesinde⁴; 'Kültür Bakanlığı ile yapılan yazışma sonucunda, adı geçen televizyonda yayınlanmak üzere hazırladığı, "Arena" adlı televizyon programının 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamında "eser" olduğu görüşü bildirilmiştir. Bu nedenle, sözü edilen programın satışından elde edilen gelirin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'nci maddesine göre vergiden istisna edilmesi gerekmektedir.' Bu özelge ile adı geçen program gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnanın gerçek bir istisna olup olmadığı esas konuyu oluşturmaktadır.

³ Erkan, GÜRBOĞA, "Serbest Meslek Kazançlarında İstisnalar", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 141, Haziran 2000, s.50.

⁴ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Genel Yazısı, 21.07.1997 tarih ve B.07.GEL.0.42/4215-706/30446 Sayılı (Şükrü KIZILOĞLU, Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt-4, s.11).

Özel televizyon kuruluşları;

- Yapımcı firmalar tarafından hazırlanmış programları satın almak
- Televizyon kuruluşlarında ücretli olarak çalışan kişilere program hazırlatılması
- Kamuoyunda tanınmış, beğeni kazanmış popüler kişiler ile sözleşme yaparak bu kişilere program hazırlatma, suretiyle televizyon programlarını gerçekleştirmektedirler.

Birinci durumda satın alınan programın yapımcı firmalar tarafından yapılmış olması durumunda, GVK'nun 18'nci maddesindeki istisna sadece gerçek kişilere tanındığından kurumların bu istisnadan yararlanması mümkün değildir. İkinci durumda ise eser sahibi ücretli olarak televizyon kuruluşunda çalıştığı için bu istisnadan faydalanamaz. Üçüncü durum ise uygulamada, yapılan program ile özel televizyon kuruluşlarınca yukarıda belirtilen nitelikteki kişilere ödenen paraların, televizyon senaryolarının veya röportajlarının karşılığı olduğu ve bu yolla elde edilen gelirlerin söz konu istisna kapsamında değerlendirildiği anlaşılmaktadır⁵.

Bir eserin GVK'nun 18'nci maddesindeki istisnadan faydalanabilmesi için 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'na göre eser niteliğinde olması gerekir. Bu kanunun 1'nci maddesine göre eser; 'sahibinin hususiyetini taşıyan ve aşağıdaki hükümler uyarınca ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulüdür'.

'Eseri tanımlayan yasa koyucu yasayı yürütmekle Bakanlar Kurulu'nu yetkili kılmış, ama hiç kimseye şu eserdir, bu eser değildir, diye belirleme yetkisi vermemiştir. Yeter ki bu ülkede düşünölsün, yazılsın, çizilsin, fikir, sanat ve bilimsel alanda bol bol ürün verilsin, istemiştir⁶.

Özel televizyon program yapımcıları kişilerle düzenledikleri sözleşmelerle program senaryosu adı altında istisnadan yararlanmaya çalıştığı görölmektedir. Kültür Bakanlığı Telif Hakları ve Sinema Müdürlüğü, televizyon senaryosunu, ' bir televizyon programının yapımı için prodöktörün çizdiği program politikası

⁵ DUMAN, a.g.m., s.89.

⁶ BELLEK, a.g.m., s.16.

doğrultusunda yazarın yaptığı ön hazırlıkların ve ekranda görüleceği biçimiyle her tür görüntü, söz, müzik ve efektlerin üzerinde yazılı olarak bulunduğu teknik metin' olarak tanımlamıştır.

'Senaryo teknik bir uzmanlık alanıdır. Özel televizyon kuruluşlarında, özellikle canlı yayınlanan eğlence, talk show, güncel haber, açık oturum, yorum, vb. türden programların senaryolarının, yasanın belirttiği anlamdaki senaryo olması mümkün değildir. Program senaryoları olduğu iddia edilen metinlerde belirlenen şey konuklara sorulacak sorulardır ki, bu durum yasanın belirlediği anlamda bir televizyon senaryosu değildir'⁷.

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı gibi sunucu, yorumcu, araştırmacı, haberci vb. adlar altında program sunan kişilere yapılan söz konusu program senaryosu karşılığında olduğu kabul edip, buradan elde edilen gelirin istisnadan faydalanması mümkün değildir.

'Öte yandan bir yapıt, eser olup olmadığının değerlendirilmesi, adı Kültür Bakanlığı dahi olsa, bir bakanlığın takdir yetkisini aşmaktadır'⁸.

3.1.3.Elde Edilen Reklam Geliri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'nci maddesi kapsamına giren eserlerde reklama da yer verilmesi halinde, reklam karşılığı elde edilen hasılatın istisnaya konu edilmesi mümkün değildir. Çünkü istisna Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamına giren eserlere tanınmıştır. Fakat eserlerde reklama yer verilmesi, eser karşılığında alınan bedelin istisnadan yararlanmasına engel değildir.

Kanun koyucunun Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'nci maddesinde sayılan eserleri vergiden istisna tutmasının nedeni, ülkemizdeki bilimsel ve sanatsal gelişmelere destek vermek ve bu tür çalışmaların artmasını sağlamak olduğunu düşündüğümüz zaman elde edilen reklam gelirinin vergiye tabii tutulması yanlış gözükmektedir. Esere alınan reklam karşılığı elde edilen gelirin, reklamcılığın ticari bir faaliyet olması nedeniyle arizi ticari kazanç olduğu düşünülürse de bu faaliyet

⁷ DUMAN, a.g.m., s.90.

⁸ BELLEK, a.g.m., s.17.

arızı serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Çünkü, kazanç elde edilmesi telif kazancının satışına bağlı ve onun bir uzantısıdır, yani reklam geliri telif kazancı bünyesinde değil, ancak telif kazancı nedeniyle ve ona bağlı olarak doğmuştur⁹.

Yazdığı kitapda reklam alan kişinin elde ettiği kazancın tamamını, serbest meslek kazancı sayıp, elde ettiği gelirin tamamını da istisna kapsamında değerlendirmek gerekmektedir¹⁰. Vergi dairesi açısından baktığımız zaman istisna edilen bir eser içindeki reklam gelirin vergilendirilmesinin takibi oldukça zor olacağı için bir yük oluşturmaktadır.

Kanun koyucunun telif kazançları istisnasındaki amacının başta söylendiği gibi bilimsel ve sanatsal eserleri teşvik etmek ise kanaatimizce yapılacak bir düzenleme ile bu tür eserlerde yayımlanan reklamların istisna kapsamında tutulması gerektirir.

3.1.4.Telif Kazançlarındaki Ayrımın Yanlışlığı

GVK'nun 18'nci maddesinde telif kazançları istisnası düzenlenmiştir. Bu maddenin düzenleniş tarzına göre istisnaya konu olan kazançları aşağıdaki gibi sınıflamak mümkündür.

a. Şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bandı, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlanmasından elde edilen hasılat,

b. Kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamaları suretiyle elde edilen hasılat,

⁹ GÜRBOĞA, a.g.m., s.57.

¹⁰ Ömer, DUMAN, "Telif Haklarından Elde Edilen Kazançların GVK Karşısındaki Durumu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 217, Eylül, 1999, s.87.

c. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında elde alınan bedel ve ücretler

Maddenin düzenleniş tarzına bakıldığında, a grubunda yazılı eserler ile b grubunda yazılı eserler arasında farklılık vardır. (a) grubunda yazılı eserlerden elde edilecek kazancın vergiden istisna edilmesi; kazancın, bu eserlerin gazete, dergi, gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlanmasından elde edilmiş olmasına bağlıdır. (b) grubunda yazılı eserlerden elde edilecek kazancın vergiden istisna edilmesi ise, kazancın bu eserlerin satışı veya bunlar üzerindeki hakların haklarını devir ve temlik etmek veya kiralanmasından elde edilmiş olmasına bağlıdır.

Buradan anlaşılacağı üzere, şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf gibi eserlerin satışı veya bu eserler üzerindeki hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralanması karşılığında elde edilecek kazançlar istisnaya konu edilmeyecektir. Ancak, 18'nci maddenin düzenleniş tarzına bağlı kalınarak istisnaya konu olarak kazançların sınıflandırma neticesinde; şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf gibi eserlerin satışı veya bu eserler üzerindeki hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralanması karşılığında elde edilecek kazançların istisnanın dışında tutulması, kanunun ruhuna aykırıdır¹¹.

VUK'nun 3'ncü maddesine göre; Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır. Telif hakları, bir düşün yada sanat yapıtını yapan kişinin bu yapıttan doğan haklarının tamamıdır.

GVK'nun 80'nci maddesinin 4'ncü bendinde ise; Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazançları olduğu hükmü yer almaktadır. Bu durumda telif haklarının ve ihtira beratlarının; müellifi ve mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları tarafından elden çıkarılmasından

¹¹ GÜRBOĞA, a.g.m., s.52.

sağlanan kazançların serbest meslek kazancı olduğu kanunen kabul edilmiş durumdadır.

Yine GVK'nun 70'nci maddesinin 6 numaralı bendinde telif haklarının müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Gerek GVK'nun 80'nci maddesinin 4'ncü bendinde gerekse 70'nci maddesinin 6 numaralı bendinde telif kazançları herhangi bir sınıflandırmaya tabi tutulmazken 18'nci maddenin düzenleniş tarzından hareketle telif kazançlarının sınıflandırılması GVK'nun genel yapısına uygun düşmemektedir.

Aynı zamanda 221 GVKG'nin 3.6.1. bölümünde, hasılatın; eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlanması, Kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamaları suretiyle elde edilmesi durumunda istisnadan yararlanılacağı belirtilmiş olması, vergi idaresinin de telif kazançlarının sınıflandırılması ve eserlere bağlı olarak istisnanın farklı uygulanması görüşünü benimsediğini göstermektedir.

3.2.TAHAKKUK İLE İLGİLİ SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Serbest meslek kazançlarında tahakkuk ile ilgili sorunlar beş başlık halinde aşağıda açıklanmıştır.

3.2.1.Serbest Meslek Faaliyetinde Devamlılık Sorunu

Arızı faaliyet, adında anlaşılacağı gibi, devamlılığı içermeyen ve çapı belli olmayan bir faaliyet olup, ölçüleri kanunda yer almamış ve uygulamaya yön veren tebliğlerde de konuya gerekli açıklama getirilmemiştir. Genel olarak Maliye Bakanlığı yayınladığı Özelgeler de serbest meslek kazançlarında arızilik ve devamlılık ayrımını aynı yılda ve birbirini izleyen yılda birden fazla eser meydana getirilmesi şartına bağlamıştır. Konuyla ilgili olarak yayınlanan 221 seri nolu GVKG'te devamlılık ve arızilik ayrımı konusunda yeterli ve tatmin edici açıklama getirilmemiştir.

İlgili tebliğe göre serbest meslek faaliyetini mutad olan yapan serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetini arızı olarak yapanlar ise serbest meslek erbabı sayılmayacak ve dolayısıyla bu gibilerin elde ettiği kazanç da serbest meslek kazançlarında olarak vergilendirilmeyecektir. Aynı tebliğde verilen örneğe göre, bir kimsenin arkadaşının atölyesinde zaman zaman heykel yapıp satması arızı serbest meslek faaliyetidir. Ancak tebliğde bu kişinin hangi halde yapacağı faaliyetin devamlı sayılacağı belirtilmemiştir.

Danıştay ise eser oluşturma faaliyetinin devamlı veya arızı olmasını eser sayısına değil, işyeri açma ve herhangi bir şekilde organizasyonda bulunma şartına bağlamıştır, vermiş olduğu bir kararında bu yönde görüş bildirmiştir¹². Danıştay 13'ncü dairesi vermiş olduğu bir kararında öğretim üyesinin okuttuğu ders kitaplarını yayınlamasında, öğretim üyesinin esas işinin devlet memurluğu olduğu bu nedenle kitap yazıp yayınlanmasının işine arızilik vasfı kazandırdığı yöndedir, kararda birden fazla kitap yazılmasından ziyade esas işin mevcudiyeti aranmıştır¹³.

Maliye Bakanlığının yayınlamış olduğu tebliğlerden ve Danıştay'ın vermiş olduğu kararlardan bir faaliyetin devamlı veya arızı olup olmadığını her olayın kendi sübjektif koşulları içinde yapılacağı anlaşılmaktadır¹⁴. Burada bakılması gereken mükellefiyetin niyetinin ne olduğudur. Mükellefin devamlı olarak faaliyet yapıp yapmayı düşünüp düşünmediği anlaşılmaya çalışılmalıdır. Maliye Bakanlığının ve Danıştay'ın kabul ettiği dış göstergelerden hareket edilerek mükellefin niyeti anlaşılmaya çalışılır.

Serbest meslek faaliyetinin devamlılığı sorunu kanun koyucu tarafından en kısa zamanda açıklanması gereken bir konudur. Yukarıda bahsedildiği gibi Danıştay ve Maliye Bakanlığı arasında farklı görüşler vardır. Bazen farklı Danıştay kararlarında aynı konuda farklı kararlar verildiğini görmektedir. Bu ikilemin giderilmesi için kanun koyucunun en kısa zamanda serbest meslek faaliyetinin devamlılığı konusuna bir açıklık getirmesi şarttır.

¹² Danıştay Yedinci Daire'nin Esas No:1987/4177, Karar No:1991/3088 Sayılı Kararı

¹³ Danıştay On üçüncü Daire'nin 18.12.1975 Tarih, Esas No:1974/3866, Karar No:1975/3862 Sayılı Kararı.

¹⁴ GÜROL, a.g.m., s.55.

3.2.2.Serbest Meslek Faaliyetinin Terk Edilmesinden Sonra İşle İlgili Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi

Vergi Usul Kanununun 161'inci maddesinde işin bırakılması; "Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi" şeklinde tanımlanmıştır. Burada "vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen sona ermesinden" ne anlaşılabacağı bir tartışma konusudur. Burada asıl üzerinde durulması gereken konu; faaliyetin nasıl durduğundan çok faaliyet sonrası elde edilen gelirin nasıl vergilendirilmesi gerektiğidir.

Serbest meslek faaliyetinde bulunan bir mükellefin işini bırakması durumunda, işini bıraktığı tarihte hak kazanıldığı halde henüz tahsil edilmemiş alacaklarının olması mümkündür. Gelir Vergisi Kanunun 82'nci maddesinin 5'inci bent hükmünde gerçek usulde vergiye tabii mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar arizi kazanç olduğu hükmüne bağlanmıştır. Bu madde hükmüne göre serbest meslek kazancı elde eden mükellefin, işi bıraktıktan sonra elde ettiği kazancı diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilmesi gerekir.

Mesleki faaliyetin bırakılmasından sonra tahsil edilen alacağın serbest meslek kazancı veya diğer kazanç ve iratlar olarak vergilendirilmesinin önemi; diğer kazanç ve iratlarda zarar beyan edilmez, sadece gelir elde edilmesi halinde vergilendirilecek olmasıdır. Zararla ilgili bir uygulama yoktur. Serbest meslek kazancının vergilendirilmesinde ise zarar beyan edilebilir, serbest meslek erbabının zarar etmesi durumunda bu zararını beyan edebilir. Ayrıca oluşan bu zararını diğer gelir unsurlarından mahsup etme imkanı vardır.

Örneğin; avukatlık hizmeti ile uğraşan bir kimse, faaliyetlerine 05.12.2001 yılında son vermiş; Bu avukat bakmış olduğu dava ile ilgili olarak, 17.10.2001 tarihinde dava ücretini mükellefinden tamamı olan 1 milyar TL. peşin tahsil etmiş fakat davanın ilk duruşmasından sonra işi terk etmiş ve peşin aldığı ücretin 800 milyon TL'sini iade etmiştir. Aynı mükellef bakmış olduğu bir dava ile ilgili olarak işin terkinden sonra 500 Milyon TL'si kazanç elde etmiştir. Mevcut vergi sistemimize göre avukatın işin terkinden sonra işle ilgili olarak elde ettiği gelir diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilecektir. Ancak avukatın bıraktığı dava ile ilgili ödediği para

zarar olarak gösterilememektedir. Eğer gösterilebileydi serbest meslek erbabı uğradığı zararı diğer gelir unsurlarından mahsup edebilirdi.

3.2.3.Bono İle Ödemede Gelirin Elde Edilip Edilmemiş Sayılacağı

Serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına bağlanmıştır. Fakat uygulamada özellik arz eden durumlar bulunmaktadır. Bunlarda bir tanesi de yapılan serbest meslek faaliyeti sonrası bono ile ödeme yapılması durumundadır. Emre yazılı senet de (Bono) iki kişi vardır: Senedi düzenleyen (Mümzi) ve lehine senet düzenlenmiş olan kimse (lehtar). Mümzi hem senedi düzenleyen hem de borcu ödeyeceğini vaat eden kimsedir¹⁵. Uygulama da serbest meslek faaliyeti sonrası bono verme film sanayinde, serbest meslek erbabı sayılan artist, rejisör vb. yapılan ödemelerde karşımıza sık sık çıkmaktadır.

Türk Ticaret Hukuku'nun 691'nci maddesinde "Bir bonoyu tanzim eden kimse; tıpkı bir poliçeyi kabul eden gibi mesuldür. Görüldüğünden muayyen bir müddet sonra ödenmesi şart olan bonoların tanzim edene 605'nci maddede yazılı müddetler içinde ibraz olunması lazımdır. Tanzim eden, bononun kendisine ibraz edildiğini bono üzerine ibraz gününü işaret etmek ve imzasını koymak suretiyle teyit eder. Müddet ibraz şerhi tarihinden itibaren işlemeye başlar" açıklamasında bulunulmuştur.

Danıştay Dördüncü Dairesinin almış olduğu kararda; Serbest meslek erbabına bono ile yapılan ödemeyi nakdi ödeme niteliğinde görmüş, bononun ilgiliye verildiği tarihte serbest meslek erbabı yönünden elde etmenin tekemmül ettiği, ödemeyi yapan bakımından da stopaj mükellefiyetinin doğduğunu kabul etmiştir. Söz konusu kararın hüküm kısmı şöyledir: 'Davalı tarafından söz konusu istihkaklarından tevkifat yapılmasının nedeni olarak, ödemenin nakden yapılmadığı, borçlanılan meblağ karşısında bono verildiği, 193 sayılı Kanunun, serbest meslek erbabına yapılan ödemelerde yapılacak vergi tevkifatına ilişkin 94/3'ncü maddesi uyarınca, nakdi ödeme mevcut olmadığında, vergi tevkifatı yapmak zorunda olmadığından, borçlunun bono vermekle borcundan kurtulamayacağı iddia edilmekte ise, davalının figüran, set işçisi, dublaj artisti gibi küçük sanatkarlara

¹⁵ Ali SÖZER, Celal GÖLE, *Kıymetli Evrak Hukuku Bilgisi*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Zirve Ofset, Ankara 1996, s.145.

miktarı 1.000 liradan aşağı alacakları için de bono vermesi düşünölemeyeceği, bono verse dahi bu şekildeki ödemelerin nakdi ödeme sayılmamasını gerektiren bir sebep mevcut değildir. Zira ilgili maddelerde, ödemenin nakden yapılacağı hususunda bir hüküm vaaz edilmemiştir. Ancak ticari hayatta, nakdi ödeme yanında, nakit gibi tedavül gören bono, çek, poliçe gibi senetlerle ödeme yapıldığı bilinen bir gerçektir. Bu bakımdan ödemenin bir fiil yapılması şart olmayıp, bono ile yapılan ödemelerde, ödemenin kapsamına dahil bulunduğunu kabul etmek gerekir. Öte yandan bononun ciro suretiyle tedavül kabiliyetinin bulunduğuna, vadenin bitiminde üçüncü şahısların eline geçmesi mümkün olduğuna göre, bono verildiği zaman tevkifat yapılması halinde bu tür ödemelerin takibinin ve vergilendirilmesinin mümkün olmayacağı açıktır.

Bu bakımdan, istihkak sahiplerini alacaklı oldukları meblağdan vergi tevkifatı yapıldıktan sonra kalan kısmı bono verilmesine engel olacak bir durum bulunmamaktadır. Esasen, işveren film yapımında çalışanlara, net miktar üzerinden borçlandığına göre, parayı vergi dairesine yatırmaya kadar yaptığı tevkifat kendi uhdesinde kalmış olacak, böylece Hazinesinin alacağı sürüncemede bırakılmış olacaktır¹⁶.

Danıştay kararından da anlaşılacağı gibi, yargı organı bono ile yapılan ödemede tahsil olmadan verginin kesilmesine izin vermektedir. Fakat bononun vadesinde ödenmemesi halinde başlangıçta yapılan vergileme dayanağını kaybedecektir. Bir ikinci mevzu eğer bono bir yıldan fazla vadeli olması durumunda, bonoyu alan serbest meslek erbabı bir yıl sonra elde edeceği gelirin vergisini bir yıl öncesinde vermiş olacaktır. Serbest meslek kazançlarında ticari ve zirai kazançlarda olduğu gibi, tahsil edilemeyen bono bedelinin ileriki yıllarda şüpheli veya değersiz alacak olarak zarar kaydı imkanı da yoktur. Tahsil edemediği durumda, elde edemediği gelirin vergisini bir yıl önceden vermiş olacaktır. Bu durum vergi adaleti ilkesine aykırı düşmektedir.

Yargı kararının aksine yapılan serbest meslek faaliyeti karşılığında bono ile ödeme yapılması durumunda vergilendirmenin, normal serbest meslek

¹⁶ Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 25,12,1972 Tarih, Esas No:1970/4332, Karar No: 1972/8042 Sayılı Kararı (Yılmaz Özbacı, Gelir Vergisi Yorum ve Açıklamaları s.556).

kazançlarının vergilendirilmesinde olduğu gibi tahsil esasına bağlanması gerekir. Yargı organı yaptığı açıklamada "Bononun ciro suretiyle tedavül kabiliyetinin bulunduğu, vadenin bitiminde üçüncü şahısların eline geçmesi mümkün olduğuna göre, bono verildiği zaman tevkifat yapılması halinde bu tür ödemelerin takibinin ve vergilendirilmesinin mümkün olmayacağını" iddia etmiştir. Aynı durum bonoya göre daha yaygın kullanılan 'çek' için de söz konusudur. Bu karara göre çek kullanımında da vergilendirme bono uygulamasında olduğu gibi tahakkuk esasına bağlanmalıdır. Bu konuda yargı kararına saygı duymakla serbest meslek kazançlarında bono ile yapılan ödemelerin tahsil esasına bağlanması gerektiği düşüncesindeyiz.

Uygulamada bono ile ödeme de bulunulan serbest meslek erbabı eğer bonoyu tahsil edemez ise, kesilen verginin ret ve iadesi gerekir. Düzeltme nedeni vergi hatası değil sebepsiz iktisap olduğu için düzeltme on yıllık zaman aşımına tabiidir¹⁷.

3.2.4.Elektrik, Su, Telefon Ödemelerindeki Gecikme Faizlerinin Gider Olarak Yazılıp Yazılamaması

Elektrik, telefon ve su sözleşmelerinden doğan gecikme zamlarının gelir vergisinde gider olarak kabul edilip edilmeyeceği konusu zaman zaman tereddüt ve tartışmalara neden olmaktadır. Günümüze bakıldığı zaman Ankara defterdarlığının elektrik, telefon ve su sözleşmelerinden doğan gecikme zamlarını gider olarak yazılmasına izin verirken, İstanbul defterdarlığının izin vermediğini görülmüyor.

'Alacağın zamanında ödenmesini sağlamak amacıyla uygulanan gecikme zammı bir fer'i alacak olup Borçlar Hukuku'nun 'geçmiş günler faizine' benzetilmektedir¹⁸. Gecikme zammı, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un¹⁹ 51. maddesinde, kamu alacağının ödeme süresi içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı belli bir oranda uygulanan zam olarak tanımlanmıştır.

¹⁷ ÖZBAOLCI, a.g.e. s.558.

¹⁸ ÖNCEL, KUMRULU ÇAĞAN., a.g.e. s.127.

¹⁹ 28/7/1953 Tarih ve 8469 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun.

Elektrik, telefon ve su bedellerinin geç ödenmesi nedeniyle hesaplanan ve ödenen gecikme zamlarının gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyeceği konusunun çözümlenmesinde iki aşamada yaklaşarak önce, bu gecikme zamlarının AATUHK kapsamında yer alıp almadığının, daha sonra ile bu tür ödemelerin niteliğinin sorgulanması gerekmektedir. AATUHK birinci maddesine göre kapsamı; devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait yargılama giderleri, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i kamu alacakları ve aynı idarelerin sözleşmeden doğan, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetleri uygulamasından doğan diğer alacakları ile bunların takip giderleridir. Kanun'da 'akit' sözcüğü kullanılarak akitten doğan alacaklar kapsam dışında bırakılırken yazılı yada sözlü akit ayırımı yapılmamıştır. Bununla birlikte, GVK'da yazılı sözleşme anlamındaki 'mukavele' sözcüğüne yer verilerek yazılı olması gereği vurgulanmaktadır²⁰.

Elektrik, su ve telefon ile ilgili gecikme zamları, sözleşmeden doğan alacaklar adı altında kanunun kapsamını belirleyen birinci madde hükmü dışında tutulduğundan, GVK'nun 90'ncı maddesinin 1'nci bent hükmünde belirtilen kamu alacağı niteliğindeki gecikme zamları ile aynı hükümlere tabi bulunmamaktadır.

GVK'nun 68'nci maddesinin 9'ncü fıkrasına göre mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar kazancın tespitinde gider olarak yazılabilmektedir.

Elektrik, su ve telefon hizmetleri büyük çoğunlukla devlet, il özel idareleri ve belediyeler dışında özel kesimde yer alan kamu kurum kuruluşlarca sunulmaktadır. Bu kurumlarca tahakkuk ettirilen gecikme zamları ise AATUHK anlamında gecikme zammı olmamaları nedeniyle, teşebbüs sahibinin kişisel kusuruna olarak ödenmiş olsalar da sözleşmeden doğmaları halinde indirilecektir²¹. Gecikme zammının indirilebilmesi için sözleşme kesin şarttır, sözleşme olmaması durumunda gider olarak yazılamaz.

²⁰ Mehmet MAÇ, Tarık JAMAL, Mükelleflerce Gider Yazılabilecek Tazminatlar, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:8, Sayı:96, Aralık 2000, s.99.

²¹ Mehmet ASLAN, "Vergi Uygulaması Açısından Geç Ödenen Elektrik, Su ve Telefon Giderleri", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:7, Sayı:76, Nisan 1999, s.80-81.

AATUHK kapsamı dışındaki kurumlarla yapılan sözleşmelere dayanılarak ödenen gecikme zamlarının gider olarak kabulünün en önemli gerekçesi, çifte vergilendirmeyi önleme düşüncesidir. Danıştay dördüncü dairesinin buna paralel olarak vermiş olduğu kararında²²; ödenen zarar payının ödemenin yapıldığı firma tarafından hasılat kaydedildiğinin anlaşıldığı, bu tutarın ödemeyi yapan mükellefin zararı olarak kabul edilmesi halinde, aynı miktardan iki kez vergi alınmış olacağı, bu sonucun ise vergi hukukunun mükerrerliği önlemesi ilkesine aykırı olacağı görüşüne yer verilmektedir.

Elektrik, su ve telefon tüketim ve hizmet bedelinin vadesinde ödenmemesi dolayısıyla tahakkuk ettirilen gecikme zamlarının gelir vergisinin tespitinde vergi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmesinde herhangi bir hukuki engel bulunmamaktadır.

3.2.5.Ölüm Halinde Sonradan Elde Edilen Serbest Meslek Kazancının Vergilendirilmesi

Serbest meslek kazancı elde eden mükellefin ölmesi durumunda mükellefin vergilendirme ile ilgili işlemleri mirası reddetmemiş olan kanuni mirasçıları tarafından yapılır. Gelir Vergisi Kanunu'nda ölüm halinde gelir vergisi beyannamesinin ölüm tarihini izleyen 4 ay içerisinde verilir hükmü yer almaktadır. Serbest meslek kazancı elde eden mükelleflerin ölümü halinde, Gelir Vergisi Kanunundaki süre geçerli olup, mükellefin ölüm tarihini izleyen 4 ay içerisinde kanuni mirasçıları tarafından beyannamesi verilir.

Beyanname süresinde mükellefin geliri mirası kabul eden mükellefler tarafından vergi dairesine beyan edilerek ödenir. Beyanname verme süresi içinde mükellefin henüz tahsil edilmemiş fakat hak kazanılmış alacağının durumu ile ilgili kanunda bir açıklık yoktur. Dört aylık süre içinde, kesinlik kazanmamış veya kanuni takibe rağmen tahsil edilemeyen alacakların tahsil edildikten sonra tekrar beyanname ile bildirilmesi mümkün olmayacağından bu gelirlerin vergi dışı kalmaması için vergilendirilmesi gerekmektedir, fakat kanunda, tebliğlerde ve yönetmeliklerde bu konuya açıklık getiren bir açıklama yoktur.

²² Danıştay Dördüncü Daire'nin 16.04.1973 Tarih Esas No:1972/1833, Karar No:1973/2019 Sayılı Kararı (Yılmaz Özbacı, Gelir Vergisi Yorum ve Açıklamaları s.430).

Dört aylık süre içinde, mahiyet ve tutar itibarıyla de kesinlik kazanmamış hasılatla, takibata rağmen tahsil edilemeyen alacakların ise, tahsil edildikleri yılda, varislerin geliri olarak vergilendirilmesi gerektiği²³ yönünde yorumlamalarda bulunuldu ise de unutulmamalıdır ki; elde edildiği yılda mirasçıların geliri olarak vergilendirilen kazanç, mirasçıların gelir vergisi matrahını arttıracığından bir üst dilimden vergilendirilmelerine neden olabilir. Bu nedenle sonradan elde edilen gelir mirasçıların geliri olarak vergilendirilmemelidir, Maliye Bakanlığı tarafından bu konuya bir açıklık getirilmesi gerekmektedir.

3.3. KDV ile İLGİLİ SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

KDV Kanun'un 1/1 maddesine göre serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetler KDV'ye tabi bulunmaktadır. Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunları yukarıda açıklanmıştır. Burada da KDV karşılaşılan sorunlar açıklanacaktır.

3.3.1. Bedeli Mesleki Teşekküllerce Bir Tarifeye Göre Belirlenen Serbest Meslek Hizmetlerinde KDV Matrahı

Muhasebecilik, mali müşavirlik, yeminli mali müşavirlik, doktorluk ve diş hekimliği gibi serbest meslek faaliyetlerinde, mesleki disiplinin sağlanması, meslek mensupları arasında ücret farklılaştırılmasının ve haksız rekabetin önlenmesi vb. amaçlarla, hizmet bedelleri bu meslek gruplarının oluşturdukları odalar veya mesleki teşekküllerce belirlenmektedir. Mesleki oda ve teşekküllerce tespit edilen hizmet tarifesine, üyelerce uyulması zorunlu olup, tarife bedelleri esas olarak, o hizmet faaliyetindeki asgari bedelleri yansıtmaktadır. Bedeli belli bir tarifeye göre belirlenen serbest meslek hizmetlerini ifa eden mükellefler tarife bedelinden düşük bir bedelle veya bedelsiz olarak verebilmektedirler. Bu gibi hallerde KDV matrahı olarak, hizmetin gerçek bedelinin mi yoksa tarifiedeki bedelinin mi esas alınacağı konusunda tereddütlerle karşılaşılmaktadır.

²³ ÖZBALCI, a.g.e., s.525.

KDVK'nun 27'nci maddesinin 5'nci fıkrasının da; 'serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifiede gösterilen ücretten düşük olamaz.' hükmü yer almaktadır. Kanun maddesinden anlaşılabacağı gibi KDV matrahının serbest meslek hizmet bedelinin ilgili mesleki teşekküllerce belirlenen tarifiede gösterilen ücretten düşük olması mümkün değildir. Serbest meslek hizmetinin tarifiedeki asgari bedelden daha yüksek bir bedelle hizmet verilmesi halinde, KDV matrahını tarife bedeli değil, hizmetin gerçek bedeli oluşturacaktır. Serbest meslek hizmetlerinin, ilgili mesleki teşekküllerce belirlenen tarifiede gösterilen ücretten düşük bedelle verilmesi halinde, KDV matrahı olarak hizmetin gerçek bedeli değil, tarifiede yazılı bedeli esas alınacaktır.

Yukarıda yazılı hükümlerden anlaşılabacağı gibi devlet kendi menfaatine olduğu zaman yani matrahın mesleki teşekküllerce belirlenen tarifiedeki rakamdan yüksek olduğu zaman gerçek tutarın KDV matrahını olmasını, düşük olması durumunda ise teşekküllerce belirlenen rakamın matrah olarak alınmasını hükme bağlamıştır. Burada yapılan uygulama adalet ilkesine aykırıdır. Mükelleflere vergi bilinci ve ahlakını yerleştirmelidir²⁴. Kanun koyucu kendi menfaatine gelince kabul ettiği mükellef beyanını, matrahın teşekküllerce belirlenen rakamdan az olunca kabul etmemektedir. Buradan kanun koyucunun kendi mükellefine güvenmediği sonucunu da çıkartabiliriz.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan tebliğler de; ' Dış hekimleri, Türk Dış Hekimleri Birliği Odası tarafından belirlenen tarifiedeki bedelden düşük bir bedel karşılığı tedavi hizmeti vermiş olsalar dahi, KDV matrahı olarak odaca belirlenen tarifiedeki bedel esas alınacaktır²⁵. Bir başka tebliğde ise; ' serbest meslek faaliyeti için ilgili meslek kuruluşlarınca belirlenmiş bir tarife varsa, indirim kamu kurum ve kuruluşlarınca bile olsa hizmetin tarifiede yazılı bedeli KDV matrahı olarak esas alınacaktır²⁶.

²⁴ Zeynep ARIKAN, 'Vergi Kaçakçılığının Nedenleri ve Çözüm Yolları', *Maliye Yazıları Dergisi*, Temmuz-Eylül 1994, s.79

²⁵ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Genel Yazısı, 07.03.1988 Tarih ve 18481 Sayılı (Şükrü KIZILOĞLU, *Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeleri*, Cilt-2, s. 3163.

²⁶ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Genel Yazısı, 25.03.1986 Tarih ve 19637 Sayılı (Şükrü KIZILOĞLU, *Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeleri*, Cilt-2, s. 3165.

İdarenin görüşü de, kanun koyucu ile aynı şekildedir. Yukarıda yazılı ikinci tebliğden anlaşılacağı gibi idare serbest meslek hizmeti karşılığı elde edilen rakam üzerinden yapılan iskontoları dahi kabul etmemektedir.

Kanun koyucunu ve idarenin bu yöndeki kararları vergilemede adalet ilkesine uymadığı düşüncesindeyiz. Kanun koyucu aldığı kararla mükellefine güvenmediğini ortaya koymaktadır. Vergi oranlarının bu kadar yüksek olduğu bir ülkede bir de bu katılığa kararların alınması mükellefleri vergi kaçırmaya itmektedir. Nitekim de öyle olmakta aralarında resmi bir sözleşme olmadığı sürece serbest meslek erbabı, serbest meslek makbuzu düzenlememe yoluna gitmekte, resmi sözleşme olsa dahi mesleki teşekküllerce belirlenen rakamın üzerinde bir rakam yazılmamaktadır.

Kanımızca kanun koyucu gerekli düzenlemelerle bu uygulamayı kaldırmalıdır. Çünkü bu uygulama ile serbest meslek erbabı olan mükellefler vergi kaçırmaya itilmekte ve daha kötüsü alışmaktadırlar. Özellikle ülkemizin kriz döneminde olduğu şu günlerde yapılan serbest meslek hizmeti karşılığı çoğu serbest meslek erbabı tarife tutarındaki rakamı alamamakta hatta bu rakamın yarı fiyatına hizmet vermektedir. Hiç kimse gerçekte kazanamadığı tutar üzerinden vergi vermek istemeyecektir, bu yüzden mükellefler vergi kaçırmaya itilmektedir.

3.3.2.Serbest Meslek Faaliyetlerinde KDV Yönünden Vergiyi Olay

Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetler KDV'nin 1/1 maddesine göre KDV'ye tabi bulunmaktadır. Vergi idaresinin görüşüne göre, serbest meslek hizmetlerinde vergiyi doğuran olay, hizmetin ifası ile meydana gelmekte, bedelin tahsil edilip edilmemesinin vergiye doğrudan bir etkisi bulunmamaktadır.

Konuya ilişkin olarak maliye bakanlığının özelgesinde; 'serbest meslek faaliyetinde bulunan yükümlülerin bir vergilendirme döneminde müşterilerine verdikleri hizmetler ait bedelleri tespit edip, bu bedellere ilişkin katma değer vergisini hesaplayarak ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesi ile beyan etmeleri gerekir. Katma değer vergisi işleme yönelik bir vergi olduğundan, bedel tahsil edilmese dahi hizmetin ifa edilmesi yani işlemin gerçekleşmesi vergilemenin yapılması için yeterlidir. Dolayısıyla yükümlülerin ifa ettikleri serbest meslek hizmetlerine ait bedeli tahsil edip etmemeleri katma değer vergisi kanunu açısından

bir hüküm ifa etmemekte olup, vergiyi doğuran olay, hizmetin yapılması ile meydana gelmektedir²⁷. şeklinde açıklama yapılmıştır.

Tebliğden anlaşılacağı gibi serbest meslek kazançlarından vergilendirilmesinde tahsil esasına yani gelirin elde edilmiş olmasına bağlanmış iken, KDV de işlemin gerçekleşmesine bağlanmıştır. Serbest meslek kazançlarında vergilendirmeyi tahsile bağlayan GVK ile hizmetin ifasına dayandıran KDVK birbiriyle çelişmektedir. Bu çelişki her iki vergi açısından, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihin tespiti konusunda mükellefler ile vergi dairesi arasında sorunlara neden olmaktadır²⁸. Gelir elde edilmediği sürece gelir vergisi yönünden vergilendirilmemektedir. Serbest meslek kazancının elde edildiğini gösteren serbest meslek makbuzu ise, VUK'nun 237'nci maddesine göre, tahsilat yapıldığında düzenlenmektedir. Serbest meslek hizmetlerinde KDV yönünden vergiyi doğuran olay ise kanunun 10'ncu maddesinin a bendine göre, hizmetin ifası ile meydana gelmektedir. Bu durumda serbest meslek faaliyetinin ifa edilmesi KDV yönünden vergiyi doğuran olay için yeterlidir. Bedelin nakden veya hesaben tahsil edilip edilmemesi KDV yönünden vergiyi doğuran olay hizmetin ifası olduğu için etkilememektedir.

Hizmetin başlamasından önce veya hizmetin devamı sırasında serbest meslek kazancının tahsil edilerek serbest meslek makbuzunun düzenlenmesi halinde, KDV ile gelir vergisi arasında bir uyumsuzluk bulunmamakta, her iki vergi açısından da vergiyi doğuran olay belgenin düzenlenmesi anında meydana gelmektedir²⁹. Ancak hizmet bedelinin kısmen veya tamamen hizmetin tamamlanmasından sonraki bir tarihte tahsil edilmesi halinde, hizmetin ifası ile KDV doğmaktadır. Gelir vergisi yönünden ise, hizmet bedeli tahsil edilmediği için vergiyi doğuran olay meydana gelmemekte, serbest meslek makbuzu düzenlenmemektedir. Serbest meslek faaliyetinde kazancın elde edilişi ve KDV'nin doğuşu farklı ölçülere bağlanması belge düzeninden, zamanaşımına kadar pek çok konuda sorunlara neden olmaktadır.

²⁷ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Genel Yazısı, 19.04.1993 Tarih ve 32493 Sayılı Yazısı.

²⁸ Zeki, YANIK, "Serbest Meslek Hizmetlerinde KDV Yönünden Vergiyi Doğuran Olay", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 35, Kasım 1995, s.64-65.

²⁹ MAÇ, a.g.e., s.10.

Bir Danıştay kararında³⁰; bir yıllık muhasebe ücretini aralık ayında alan muhasebeciye vergi dairesi tarafından, hizmeti her ay yerine getirdiği ve KDVK göre KDV beyanını aylık yaparak vergisini ödemesi gerektiği, KDV beyannamesini aylık olarak vermediği ve ödemenin zamanında yapılmadığı içinde ek tarhiyat yapılmıştır. Danıştay her ne kadar KDV açısından vergilendirme doğmuş olsa da ret kararı vererek, yapılan tarhiyatı yerinde bulmamıştır.

Sorunun çözümü olarak en uygun çözüm; katma değer vergisi kanununda bir değişiklik yapılarak, serbest meslek hizmetlerinde olduğu gibi vergiyi doğuran olayı gelir vergisine paralel olarak, hizmet bedelinin tahsiline bağlamaktır.

3.3.3.Serbest Meslek Kazançlarında KDV Belirsizliği

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'nci maddesine göre serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisi'ne tabidir. 19 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde Serbest meslek faaliyeti mutad meslek olarak yapılması durumunda Katma Değer Vergisi Kanununun genel hükümleri çerçevesinde gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyeti oluşacağı, arızı nitelik taşıyan serbest meslek faaliyetleri ise vergiye tabi olmayacağı açıklanmıştır.

4369 sayılı Kanun'un Geçici 7'nci maddesi ile telif kazançları istisnasına sınırlama getirilmesine paralel olarak 221 seri numaralı GVK Genel Tebliği ve 72 No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 19 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yapılan düzenleme 31 Mart 1999 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Bu kapsamdaki mükelleflerin 1 Nisan 1999 tarihinden itibaren katma değer vergisi yükümlülüklerini Katma Değer Vergisi Kanununun genel hükümleri çerçevesinde yerine getirmeleri gerekeceği hükme bağlanılmıştır.

Daha sonra yayımlanan 224 seri numaralı GVK Genel Tebliğinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 18' inci maddesinde belirtilen teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanunun 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kurumlara yapanların katma

³⁰ Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 19.11.1997 Tarih ve Esas No: 1996/4318, Karar No: 1997/3655 Sayılı Kararı (Yaklaşım Dergisi, Sayı:64, Nisan 1998, s.169).

değer vergisi yükümlülükleri, hasılatlarına bağlı olmaksızın, açıklandığı şekilde, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca yerine getirileceği hükme bağlanılmıştır.

GVK'nın 94'ncü maddesinde belirtilenler dışındakilere yapılan teslim ve hizmette bulunulması halinde belli oranda çelişki arz etmektedir. 221 seri numaralı GVK Genel Tebliği ile 19 No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin tümüyle yürürlükten kaldırıldığı açıklaması yapılmıştır. Konuya ilişkin olarak yayınlanan 72 No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ise, sadece Gelir Vergisi Kanununun 94'ncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yapanların bu işlemlerine ait katma değer vergilerinin, sorumlu sıfatıyla işleme taraf olanlarca beyan edilmesi yolundaki 19 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile getirilen uygulama 1 Nisan 1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırıldığı açıklanmıştır. Bu tebliğe göre 19 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 94'ncü maddesinde sayılanlar dışındakilere ilişkin düzenlemeleri yürürlükte dir.

Yine yayımlanan 223 sayılı GVKG T ile 72 No'lu KDVG T yürürlükten kaldırılmış, öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde belirtilen teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanunun 94'ncü maddesinde sayılan kişi ve kurumlara yapanların hasılatları katma değer vergisi yükümlülükleri, 19 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde açıklandığı şekilde, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca yerine getirileceği açıklanmıştır. Fakat bu tebliğde Gelir Vergisi Kanununun 94'ncü maddesinde sayılanlar dışındakilere iş yapan serbest meslek erbabının KDV mükellefiyeti ile ilgili olarak bir açıklama yapılmamıştır. 19 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği 221 seri numaralı GVK Genel Tebliği ile kaldırıldığından bu konu boşlukta kalmıştır. Diğer bir ifadeyle Gelir Vergisi Kanununun 94'ncü maddesinde sayılanlar dışındakilere iş yapan serbest meslek erbabının KDV yükümlülüğünü düzenleyen 19 ve 72 No'lu KDVG T'leri yürürlükten kaldırılmış olduğundan, bu durumda bulunan serbest meslek erbabının elde ettiği kazançların KDV yükümlülüğünün ne şekilde yerine getirileceği boşlukta kalmıştır.

Bu sorun 72 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, 19 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin sadece Gelir Vergisi Kanununun 94'ncü maddesinde iş yapan serbest meslek erbabı ile ilgili düzenlemelerin kaldırıldığı; Gelir Vergisi Kanununun 94'ncü maddesinde sayılanlar dışındakilere iş yapan serbest meslek erbabı ile ilgili

düzenlemelerin aynen geçerli olduğu kabul edilmesiyle çözülebilecektir. Bu düzenlemenin yapılmasıyla Gelir Vergisi Kanununun 18'nci maddesinde belirtilen serbest meslek erbabının, Gelir Vergisi Kanununun 94'ncü maddesinde sayılanlar dışındakilere iş yapmaları halinde 19 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yapılan düzenlemeler aynen geçerli olacaktır. Buna göre ilgili serbest meslek erbabının hasılatına olmaksızın defter tutacak, belge düzenleyecek ve genel hükümler çerçevesinde KDV beyannamesi verecektir.

3.4. DİĞER SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

İlk üç ana başlıkta değinilen sorunlar genel olarak aynı konuda ortaya çıkan sorunlardır. Bu üç başlık içine dahil olmayan sorunlar, diğer sorunlar başlığı altında toplanmıştır.

3.4.1. Serbest Meslek Kazançlarında Şirketleşme

Özellikle son yıllarda, serbest meslek kazançları elde edenlerde, 'şirketleşme' yoluna gidilmesinde göze çarpacak şekilde bir artış vardır. Çoğu serbest meslek erbabı, bir başka meslektaşı ile bir araya gelerek limited yada anonim şirket kurma yoluna gitmektedir. Bunun nedeni ise, serbest meslek kazançları elde edenlerde, şirketleşmenin çeşitli avantajları olmasıdır.

Devlet, aslında şirket hüviyetinde olmayan, genel olarak birbirleriyle anlaşılan meslektaşların kurduğu şirketler nedeniyle vergi kaybına uğramaktadır. Serbest meslek erbabı şirket hüviyetinde olmadığı zaman vergilendirilecek olan gelirini kanun yolları ile göstermeyen veya aslında gider olarak yazamamasına rağmen şirketleşmenin avantajlarından faydalanarak gider kaydedilmesi sonucu asıl gelirini düşük göstermek yoluyla vergilemeden kaçınmaktadır.

Şirket kuramayacak serbest meslek erbabı kanunda sayılmıştır. Bunlar: 1136 sayılı avukatlar kanunu avukatların, 1512 sayılı noterlik kanunu da noterlerin şirket kurmalarını yasaklamıştır. Bu iki serbest meslek erbabı isteseler de şirketleşme yoluna gidemezler.

3.4.1.1.Şirketleşmenin Avantajları

Serbest meslek erbabının şirketleşmesinde vergisel açıdan ve diğer açılardan avantajları vardır, burada vergisel açıdan avantajlarından bahsedilecektir.

3.4.1.1.1.Kiralama Yoluyla Edinilen Taşıtların Giderleri

GVK'nun 68'nci maddesinde mesleki giderler sayılmıştır. Tespit edilen serbest meslek kazançlarından 68'nci maddede sayılan giderler dışında herhangi bir giderin indirilmesi mümkün değildir. 4369 sayılı kanunun 37'nci maddesiyle değiştirilen ve 01.01.1999 tarihinde itibaren yürürlüğe giren GVK'nun 68'nci maddesinin 10'ncu fıkrasında envantere kayıtlı binek otomobillerin giderlerinin indirileceği belirtilmiştir. Envantere kayıtlı olmayıp kiralama yoluyla elde edilen taşıtların giderlerinin indirilmesi serbest meslek kazancı elde edenler için mümkün değildir. Şirket kurulması yoluyla, bu şekilde ki taşıtların masrafları gider olarak yazılabilmektedir.

3.4.1.1.2. Amortisman Hesaplanmasında Azalan Bakiyeler Usulünden Yararlanabilme

Azalan bakiyeler usulünde amortisman; normal amortisman oranının iki katıdır. Yani işletmede kullanılan iktisadi kıymetleri mükellef dilerse VUK'nun 215'nci maddesinde uygun olarak % 40 oranında amortisman tabi tutularak normal amortisman usulünün iki katı gider yazabilirler. VUK'nun mükerrer 315'nci maddesinde; "Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler" hükmü ile azalan bakiyeler usulünde amortisman ayrılabilmesi için bilanço esasına göre defter tutulması gerektiği şeklinde kısıtlanmıştır.

Serbest meslek kazancı elde edenler, amortisman ayırtabilecekleri iktisadi değerler üzerinden %20 oranında amortisman ayırabilirler, limited ve anonim şirketler azalan bakiyeler usulüne göre amortisman uygulayarak % 40 oranında amortisman ayırabilirler ve dolayısıyla daha yüksek tutarda gider yazabilirler.

3.4.1.1.3. Kendine, Eşine, ve Çocuklarına Ücret Ödenmesi

Serbest meslek erbabının kendine, eşine ve çocuklarına ödenen maaşların gider olarak yazamayacağı daha önce bahsedilmişti. Ancak anonim yada limited şirketin, şirkette çalışan ortağına, ortağının eşine ve çocuklarına ücret ödenmesi ve bunun da gider olarak yazması yasal anlamda mümkündür.³¹

3.4.1.1.4. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetleri Yeniden Değerleme

VUK'nun mükerrer 298'nci maddesinde; Bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri (imtiyazlı şirketler hariç; kolektif, adi komandit ve adi şirketler dahil) bilançolarına dahil amortisman tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları, her hesap dönemi sonu itibarıyla yeniden değerleyebilirler. Madde hükmünden de anlaşılacağı gibi amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeye tabi tutabilmek için bilanço usulünde defter tutmak gerekir. Yeniden değerlendirme kapsamında değerlendirilen iktisadi kıymetler değerlendirilmiş bedel üzerinden amortisman tabi tutulurlar. Serbest meslek kazancı elde edenler, bilanço usulüne göre defter tutmadıklarından, iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutamazlar. Ancak, sermaye şirketleri yeniden değerlendirme müessesesinden yararlanabilirler.

3.4.1.1.5. Serbest Meslek Erbabına Yapılan %15 Vergi Kesintisinden Kurtulabilme

GVK'nun 94/2 maddesi uyarınca, serbest meslek kazancı elde edenlere yapılan ödemelerden kaynakta vergilendirme yoluyla vergi kesileceği ve bu vergi üzerinden tekrar %10 oranında fon payı kesileceği daha önceki bölümlerde bahsedilmişti. Serbest meslek faaliyetinin limited yada anonim şirket kurularak sürdürülmesi halinde, bu şirketlere yapılan ödemelerden, kaynakta vergileme yapılmayacaktır. Şirket olarak serbest meslek kazancı elde eden kurumlar acımasız bir vergileme olan kaynakta vergilendirmeden kurtulmuş olacaktırlar.

³¹ Ekrem, SARISU, "Serbest Meslek Kazancı Elde Edenlerde Şirketlerin Avantajı", *Yaklaşım Dergisi* Sayı 54, Haziran 1997, s.142.

3.4.1.1.6. Vergi ve SSK Borcu

Serbest meslek kazancı elde edenler, vergi ve sigorta borçlarından dolayı tüm mal varlıkları ile sorumludurlar. Ödenmeyen vergi ve sigorta borcundan dolayı limited şirketler 4369 sayılı kanun öncesinde koydukları ve koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarı kadar sorumluydular. 4369 sayılı kanunun 21'nci maddesi ile 6183 sayılı AATUHK'nun 35. maddesi değiştirilerek; limited şirket ortakları, koydukları sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya amme alacağından sorumlu tutulmuşlardır. Anonim şirketlerde ise, kanuni temsilci durumunda olmayan ortakların, şirketlerin vergi ve sigorta primi borçlarından dolayı hiçbir sorumluluğu yoktur³².

Yukarıda ayrıntılı olarak sayılan düzenlemelerden dolayı serbest meslek erbabı olan birkaç kişi bir araya gelerek şirketleşme yoluna gitmektedirler. Şirketleşmenin avantajlarından yararlanılarak vergiden kurtulma yoluna gidilmektedir. Bir an önce yapılacak bir düzenleme ile bu gereksiz şirketleşmenin önüne geçilmelidir. En azından birbiri ile meslek olarak direkt ilgili olamayan meslek mensuplarının birleşmesi ile ilgili düzenleme yapılmalıdır. Örneğin bir diş hekimi ile bir muhasebeci bir araya gelerek şirket kuramamalıdır.

3.4.2. Arızı Serbest Meslek Kazançlarında Stopaj

Arızı olarak icra edilen serbest meslek faaliyetlerinden tahsil edilen hasılat, gelir unsuru bakımından, 4369 sayılı kanunla değiştirilen GVK'nun 80'nci maddesi hükmü kapsamında 'Diğer Kazanç ve İratlar' olarak vergilendirilecektir. Ancak 4444 sayılı kanunla getirilen GVK'nun geçici 56'ncı maddesinde, 4369 sayılı kanunla değişik GVK'nun 80'nci maddesi hükmü yerine 1999-2002 yılları gelirlerine geçici 56'ncı maddeki hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu nedenle arızı serbest meslek faaliyetleri nedeniyle elde edilen hasılat arızı kazanç olarak vergilendirilecektir.

Aynı kanun maddesi uyarınca, arızı olarak icra edilen serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazanç 3.5 milyar lirayı aşan kısmı vergiye tabii olacaktır.

³² SARISU, a.g.m., s.143.

Dolayısıyla elde edilen kazancın 3.5 milyarın altında ise vergilendirilmeyecektir. Ayrıca, istisna hadleri içinde kalan gelirler için beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

Kanun koyucu, bir kazancın hem gelir vergisinden istisna olması hem de kazançla ilişkin ödemelerden vergi tevkifatı yapılması çelişkisini ortadan kaldırmak için, istisna maddelerine, söz konusu istisnanın yapılacak vergi tevkifatına şümulü olmadığına ilişkin hüküm koymuştur. Bu yüzden bu istisna GVK'nun 94'ncü maddesinde yapılacak vergi tevkifatını da kapsamamaktadır. Çünkü anılan madde de istisnanın tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü olmadığına dair bir hüküm yoktur. Fakat arızı serbest meslek faaliyeti icra edildiği sırada, tevkifat yapmak zorunda olan gerçek yada tüzel kişilerin yapılan faaliyetin arızı olup olmadığını veya istisna sınırları içinde olup olmadığını bilmeleri mümkün değildir. Bu kişi ve kurumlar GVK'nun 94'ncü maddesi uyarınca, icra edilen arızı serbest meslek faaliyeti karşılığı yaptıkları ödemelerden vergi tevkifatı yapacaklardır.

Arızı serbest meslek kazancının istisna tutarını aşması halinde, aşan kısmı için yıllık beyanname verilecek veya diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde istisna sınırını aşan kısım beyannameye dahil edilecektir. Bu konuda tartışma nedeni olan ise, beyanname verilmeyen yada beyannameye dahil edilmeyen istisna edilmiş kazanç kısmından kesilmiş olan vergilerin durumudur.

Yani arızı serbest meslek faaliyeti sonrası elde edilen kazancın istisna tutarının altında olması ve GVK'nun 94'ncü maddesinde tevkifat yapmak zorunda olan kişilere yapılması durumunda, bu faaliyet karşılığı yapılan ödeme üzerinden kesilen tevkifatın nihai vergileme olarak mükellefin üzerinde kalmasıdır. Arızı serbest meslek kazancının istisna tutarını aşması durumunda beyanname verilecek veya diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde istisna sınırını aşan kısım beyannameye dahil edilecek ve beyannameye dahil edilen bu tutar üzerinden kesilmiş bulunan bu vergi beyanname üzerinden hesaplanan diğer vergilerden mahsup edilecektir. Fakat istisna tutarının altında kalması durumunda beyan edilemeyen gelir üzerinden kesilen vergi, nihai vergileme olarak mükellefin üzerinde kalmaktadır.

Bu konuda gelir vergisi 95 seri nolu GVK genel tebliğinde³³; Bir takvim yılı içinde arızı olarak elde edilen serbest meslek kazançlarının, istisna tutarının altında kalması halinde, GVK'nun 85'nci maddesinin 2'nci fıkrası gereğince istisna dahilinde kalan gelirler dolayısıyla beyanname verilmeyeceği için, mükelleflerin bu noktadan vâki olacak talepleri üzerine Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri dairesinde kendilerine ret ve iade edilmesi, öte yandan, bu suretle elde edilen kazancın istisna tutarından fazla olması halinde ise, söz konusu istisnanın, mükellefler tarafından verilecek beyannamede bildirilen serbest meslek kazancına uygulanması ve istisnaya isabet eden vergi kısmının, beyanname üzerinden bu kez hesaplanan gelir vergisine mahsup edilmesi gerektiği açıklanmıştır.

Bu tebliğden de anlaşılacağı üzere, arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyeti nedeni ile elde edilen kazancın istisna tutarının altına kalması durumunda, bu tutar üzerinden yapılan tevkifatın mükellefin talebi üzerine ret ve iadesi gerekmektedir.

³³ 03/04/1972 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 95 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

SONUÇ

Gelir vergisi, bir gerçek kişinin, bir takvim yılında elde ettiği tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden kazanç ve iratların, safi toplamından alınan bir vergidir. Gelir vergisi altı gelir unsurundan oluşmaktadır. Dördüncü gelir unsuru serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek kazancını vergilendiren ilk vergi 1861 yılında uygulamaya konulan temettü vergisidir. Temettü vergisi sadece sanat, ticaret ve hizmet erbabından elde edilen geliri vergi konusu yapmıştır. 1914'te yapılan değişikliğe rağmen önemli bir gelir kaynağı olamamış ve 1926 tarihli Kazanç Vergisi kanuna kadar vergi uygulanmaya devam etmiştir. Kazanç vergisi kanunu 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 1950 yılına kadar uygulanmaya devam edilmiştir. Yine 5421 sayılı kanunun ise 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. 193 sayılı GVK'nun 65 ile 69'ncü arasındaki kanun maddeleri serbest meslek kazancını açıklamıştır. Günümüze kadar birçok değişiklik yapılan Gelir Vergisi Kanunu'nun da 1998 ve 1999 yıllarında 4369 ve 4444 sayılı kanunlarla serbest meslek kazancı son halini almıştır.

GVK'nun 65'nci maddesine göre; 'her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.' Aynı kanunda serbest meslek faaliyeti: 'sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari olmayan işlerin, işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması' olarak tarif edilmiştir. Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olması için; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması, bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması ve devamlı olması gerekir. Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa eden kimseler 'serbest meslek erbabı' olarak tanımlanmıştır.

Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlardan bir tanesi serbest meslek kazancı ile ticari kazancın ve ücret gelirinin ayırımında yaşanmaktadır. Serbest meslek kazançlarındaki emeğin, bedeni emek değil ilmi veya mesleki bilgi ve ihtisasa dayanan fikri emek olması ve yapılan faaliyetin ticari mahiyette olmaması ticari faaliyet ile serbest meslek faaliyeti arasındaki sınırı

çizmektedir. Ücret ile serbest meslek kazancının ayrımındaki temel ölçüt ise iş yerine bağıllık ve işverene tabiliktir.

Serbest meslek kazançlarının götürü usulde vergilendirilmesini düzenleyen 69'ncu maddenin 4369 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılması ile, gelir vergisinden muaf tutulanlar dışında kalan bütün serbest meslek erbabı kazancını, 1.1.1999 tarihinden itibaren gerçek usulde tespit etmektedir. Serbest meslek kazancının tespitine yönelik hükümler, Gelir Vergisi Kanununun 67'nci maddesinde düzenlenmiştir. 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.

Serbest meslek erbabının diğer gelir unsurlarını elde eden mükellefler gibi bazı yükümlülükleri vardır. Bu yükümlülüklerden bazıları sadece serbest meslek erbabına ait, bazıları diğer gelir unsurlarını elde eden mükelleflerin yükümlülüklerine benzemektedir. Serbest meslek erbabı bu yükümlülükleri yerine getirmekle mükelleftir.

Serbest meslek kazançlarında hasılat; bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler girmektedir. Serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına bağlanmıştır. Serbest meslek kazancında yapılan işin karşılığı olarak tespit edilen bedelin tamamı değil, tespit edilen bedelin sadece tahsil edilen kısmı hasılat olarak değerlendirilebilir ve tahsil edilen bedeller, tahsil edildiği yılın geliri olarak vergilendirilir.

Serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderlere ilişkin düzenleme Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'nci maddesinde "Mesleki Giderler" başlığı altında yapılmıştır. Serbest meslek kazançlarında indirilecek giderler on ana başlık halinde sıralanmıştır. 10. bendinde sayılan müteferrik giderler 4369 sayılı kanunla değiştirilerek, serbest meslek erbabının 01.01.1999 tarihinden itibaren envanterine kayıtlı olan binek otomobillerinin tamir, bakım, onarım, akaryakıt, sigorta vb. giderlerinin tamamını serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан gider olarak indirebilecekleri düzenlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'nci maddesi "Telif Kazançları" istisnasını kapsamaktadır. GVK'nun 18'nci maddesi hükmüne göre; 'Mükellefi, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bandı, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.'

Telif kazançları Gelir Vergisinden istisna olmasına rağmen, GVK'nun 18'nci maddesinin son fıkrası uyarınca serbest meslek kazancı istisnası yine aynı kanunun 94'ncü maddesince yapılacak tevkifat yapılmasına engel değildir. GVK'nun 94'ncü maddesinin 'a' alt bent hükmüne göre, kaynakta vergilendirme yapmakla yükümlü olanlar tarafından 18'nci madde kapsamına giren serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla hak sahiplerine yapılan ödemelerden, ödemenin miktarına bakılmaksızın kaynakta vergilendirme yapılır. GVK'nun 18'nci madde kapsamında olmayan diğer serbest meslek kazançları üzerinden de kaynakta vergileme yapılır. Bu ödemeler üzerinden kaynakta vergileme yapılabilmesi için ödemeyi yapanın GVK'nun 94'ncü maddesinin 1'nci fıkrasında belirtilen ve kendisine kaynakta vergilendirme yükümlülüğü getirilmiş olan kimseler (kişi ve kurumlar) olması gerekir.

GVK'nun 94'ncü maddesinde sayılan kişi ve kurumlar 18'nci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %15 oranında tevkifat yapmak zorundadır, 18'nci madde kapsamı dışındaki serbest meslek kazançlarından ise %20 oranında tevkifat yapılacaktır. İlgili madde kapsamınca telif kazançlarının diğer serbest meslek kazançlarından daha düşük oranda vergilendirilmesinin nedeni, telif kazancı elde eden mükellefleri vergisel anlamda avantajlı kılarak korumak ve telif kazançları kapsamındaki faaliyetleri teşvik etmektir. Ancak söz konusu telif kazançları istisnası ile bilim ve sanat alanındaki gelişmeleri desteklemeyi ve hızlandırmayı hedefleyen kanun koyucunun, %5'lik bir vergi avantajı ile bunu sağlaması mümkün değildir. Kaynakta vergi kesmek zorunda olan kişi ve kurumlar kimin istisna kapsamında olduğunu bilmeleri mümkün olmadığı

için, kaynakta vergilendirmede bir düzenleme yapılamayabilir. Fakat istisna kapsamında olmalarına rağmen kaynakta vergilendirilen serbest meslek kazancı sahiplerine, kaynakta kesilen vergi ret ve iade olunabilir. Kanun koyucunun bu konuda en kısa zamanda bir düzenleme yapması şarttır.

Serbest meslek faaliyetinin sürekli olmayıp arızı olarak yapılması halinde serbest meslek faaliyeti karşılığında yapılan ödemeler üzerinden de kaynakta vergilendirme yapılmaktadır. 4444 sayılı kanunun 4'ncü maddesiyle GVK'na eklenen geçici 56'ncı maddesinin 'G' bendinin 4'ncü alt bendinde, 1999-2002 yılları arasında arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri karşılığında elde edilen hasılatın 3.5 milyara kadar olan kısmı gelir vergisi istisna olmakta, 3.5 milyar lirayı aşması halinde aşan kısmın diğer kazanç ve irat olarak vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Anılan madde de istisnanın tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü olmadığına dair bir hüküm yoktur. Bu yüzden bu istisna GVK'nun 94'ncü maddesince yapılacak vergi tevkifatını kapsamamaktadır. Fakat arızı serbest meslek faaliyeti icra edildiği sırada, tevkifat yapmak zorunda olan gerçek yada tüzel kişilerin yapılan faaliyetin arızı olup olmadığını veya istisna sınırları içinde olup olmadığını bilmeleri mümkün değildir. Bu kişi ve kurumlar GVK'nun 94'ncü maddesi uyarınca, icra edilen arızı serbest meslek faaliyeti karşılığı yaptıkları ödemelerden vergi tevkifatı yapacaklardır.

Bu konuda gelir vergisi 95 seri nolu GVK genel tebliğinde; Bir takvim yılı içinde arızı olarak elde edilen serbest meslek kazançlarının, istisna tutarının altında kalması halinde, GVK'nun 85'nci maddesinin 2'nci fıkrası gereğince istisna dahilinde kalan gelirler dolayısıyla beyanname verilmeyeceği için, mükelleflerin bu noktadan vâki olacak talepleri üzerine Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri dairesinde kendilerine ret ve iade edilmelidir. Öte yandan, bu suretle elde edilen kazancın istisna tutarından fazla olması halinde ise, söz konusu istisnanın, mükellefler tarafından verilecek beyannamede bildirilen serbest meslek kazancına uygulanması ve istisnaya isabet eden vergi kısmının, beyanname üzerinden bu kez hesaplanan gelir vergisine mahsup edilmesi gerektiği açıklanmıştır. Bu tebliğden de anlaşılacağı üzere, arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyeti nedeni ile elde edilen kazancın istisna tutarının altına kalması durumunda, bu tutar üzerinden yapılan tevkifatın mükellefin talebi üzerine ret ve iadesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığının 21.07.1997 tarih ve B.07.GEL.0.42/4215-706/30446 sayılı özelgesinde; 'Kültür Bakanlığı ile yapılan yazışma sonucunda, adı geçen televizyonda yayınlanmak üzere hazırladığı, "Arena" adlı televizyon programının 5846 sayılı Fikir Ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamında "eser" olduğu görüşü bildirilmiştir. Bu nedenle, sözü edilen programın satışından elde edilen gelirin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'nci maddesine göre vergiden istisna edilmesi gerekmektedir.' Özel televizyon program yapımcıları kişilerle düzenledikleri sözleşmelerle program senaryosu adı altında istisnadan yararlanmaya çalıştığı görülmektedir. Sunucu, yorumcu, araştırmacı, haberci vb. adlar altında program sunan kişilere yapılan söz konusu program senaryosu karşılığında olduğu kabul edip, buradan elde edilen gelirin istisnadan faydalanması mümkün değildir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'nci maddesi kapsamına giren eserlerde reklama da yer verilmesi halinde, reklam karşılığı elde edilen hasılatın istisnaya konu edilmesi mümkün değildir. Çünkü istisna, Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamına giren eserlere tanınmıştır. Kanun koyucunun Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'nci maddesinde sayılan eserleri vergiden istisna tutmasının nedeni, ülkemizdeki bilimsel ve sanatsal gelişmelere destek vermek ve bu tür çalışmaların artmasını sağlamak olduğunu düşündüğümüz zaman elde edilen reklam gelirinin vergiye tabii tutulması kanaatimizce yanlış bir uygulamadır.

Serbest meslek faaliyetini mutad olarak kişiler yapan serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetini arızı olarak yapanlar ise serbest meslek erbabı sayılmayacak ve dolayısıyla bu gibilerin elde ettiği kazanç da serbest meslek kazançlarında olarak vergilendirilmeyecektir. Maliye Bakanlığı yayınladığı Özelgeler de serbest meslek kazançlarında arızilik ve devamlılık ayrımını aynı yılda ve birbirini izleyen yılda birden fazla eser meydana getirilmesi şartına bağlamıştır. Danıştay ise eser oluşturma faaliyetinin devamlı veya arızı olmasını eser sayısına değil, işyeri açma ve herhangi bir şekilde organizasyonda bulunma şartına bağlamıştır. Maliye Bakanlığının yayınlamış olduğu tebliğlerden ve Danıştay'ın vermiş olduğu kararlardan bir faaliyetin devamlı veya arızı olup olmadığını her olayın kendi subjektif koşulları içinde yapılacağı anlaşılmaktadır. Burada bakılması gereken mükellefiyetin niyetinin ne olduğudur. Mükellefin devamlı olarak faaliyet yapıp yapmayı düşünüp düşünmediği anlaşılmaya çalışılmalıdır. Serbest meslek

faaliyetinin devamlılığı sorunu kanun koyucu tarafından en kısa zamanda açıklanması gereken bir konudur.

Serbest meslek kazançlarında karşılaşılan bir diğer sorun; serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına bağlanmıştır. Fakat uygulamada bazı özellik arz eden durumları da tahsil olarak kabul etmiştir. Bunlardan bir tanesi de bono ile ödemedir. Danıştay Dördüncü Dairesinin almış olduğu kararda; Serbest meslek erbabına bono ile yapılan ödemeyi nakdi ödeme niteliğinde görmüş, bononun ilgiliye verildiği tarihte serbest meslek erbabı yönünden elde etmenin tekemmül ettiği, ödemeyi yapan bakımından da stopaj mükellefiyetinin doğduğunu kabul etmiştir. Fakat bononun vadesinde ödenmemesi halinde başlangıçta yapılan vergileme dayanağını kaybedecektir. Serbest meslek kazançlarında ticari ve zirai kazançlarda olduğu gibi, tahsil edilemeyen bono bedelinin ileriki yıllarda şüpheli veya değersiz alacak olarak zarar kaydı imkanı da yoktur. Tahsil edemediği durumda, elde edemediği gelirin vergisini bir yıl önceden vermiş olacaktır. Bu durum vergi adaleti ilkesine aykırı düşmektedir.

Yargı kararının aksine yapılan serbest meslek faaliyeti karşılığında bono ile ödeme yapılması durumunda vergilendirmenin, normal serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde olduğu gibi tahsil esasına bağlanması gerektiğidir. Günümüz uygulamasında bono ile ödeme de bulunan serbest meslek erbabı eğer bonoyu tahsil edemez ise, kesilen verginin ret ve iadesi gerekir.

Serbest meslek kazancı elde eden mükellefin ölmesi durumunda mükellefin gelir vergisi beyannamesi mirası reddetmemiş olan kanuni mirasçıları tarafından 4 ay içinde verilir. Beyanname verme süresi içinde mükellefin henüz tahsil edilmemiş fakat hak kazanılmış alacağının durumu ile ilgili kanunda bir açıklık yoktur. Dört aylık süre içinde, kesinlik kazanmamış veya kanuni takibe rağmen tahsil edilemeyen alacakların tahsil edildikten sonra tekrar beyanname ile bildirilmesi mümkün olmayacağından; bu gelirlerin vergi dışı kalmaması için vergilendirilmesi gerekmektedir. Fakat kanunda, tebliğlerde ve yönetmeliklerde bu konuya açıklık getiren bir açıklama yoktur. Bu alacağın tahsil edildikleri yılda, varislerin geliri olarak vergilendirilmesi gerektiği yönünde yorumlamalarda bulunuldu ise de unutulmamalıdır ki; elde edildiği yılda mirasçıların geliri olarak vergilendirilen kazanç, mirasçıların gelir vergisi matrahını arttıracığından bir üst dilimden

vergilendirilmelerine neden olabilir. Bu da vergi adaleti açısından uygun değildir. Maliye Bakanlığının bu konuya en kısa zamanda bir açıklık getirmesi şarttır.

Muhasebecilik, mali müşavirlik, yeminli mali müşavirlik, doktorluk ve diş hekimliği gibi serbest meslek faaliyetlerinde, mesleki disiplinin sağlanması, meslek mensupları arasında ücret farklılaştırılmasının ve haksız rekabetin önlenmesi vb. amaçlarla, hizmet bedelleri bu meslek gruplarının oluşturdukları odalar veya mesleki teşekküllerce belirlenmektedir. Mesleki oda ve teşekküllerce tespit edilen hizmet tarifesine, üyelerce uyulması zorunlu olup yapılan serbest meslek faaliyeti sonucu bu odalar tarafından belirlenen rakamdan aşağı ücret alınamaz. Fakat bedeli belli bir tarifeye göre belirlenen serbest meslek hizmetlerini ifa eden mükellefler tarife bedelinden düşük bir bedelle veya bedelsiz olarak verebilmektedirler. Bu gibi hallerde KDV matrahı olarak, hizmetin gerçek bedelinin mi yoksa tarifiedeki bedelinin mi esas alınacaktır. Bu konuda idare ve kanun koyucu, odalar tarafından belirlenen tarifiedeki bedelden düşük bir bedel karşılığı tedavi hizmeti vermiş olsalar dahi, KDV matrahı olarak odaca belirlenen tarifiedeki bedel esas alınacağı yönünde görüş bildirmişlerdir.

Kanun koyucunu ve idarenin bu yöndeki kararları vergilemede adalet ilkesine uymadığı düşüncesindeyiz. Kanun koyucu aldığı kararla mükellefine güvenmediğini ortaya koymaktadır. Vergi oranlarının bu kadar yüksek olduğu bir ülkede bir de bu katılıkta kararların alınması mükellefleri vergi kaçırmaya itmektir. Kanun koyucu gerekli düzenlemelerle bu uygulamayı kaldırmalıdır. Çünkü bu uygulama ile serbest meslek erbabı olan mükellefler vergi kaçırmaya itilmekte ve daha kötüsü alışmaktadırlar.

Serbest meslek kazançlarında karşılaşılan bir diğer sorun; Katma değer vergisi işleme yönelik bir vergi olduğundan, bedel tahsil edilmese dahi hizmetin ifa edilmesi yani işlemin gerçekleşmesi vergilemenin yapılması için yeterlidir. Dolayısıyla yükümlülerin ifa ettikleri serbest meslek hizmetlerine ait bedeli tahsil edip etmemeleri katma değer vergisi kanunu açısından bir hüküm ifa etmemekte olup, vergiyi doğuran olay, hizmetin yapılması ile meydana gelmektedir. Yani serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde tahsil esasına yani gelirin elde edilmiş olmasına bağlanmış iken, KDV de işlemin gerçekleşmesine bağlanmıştır. Serbest meslek kazançlarında vergilendirmeyi tahsile bağlayan GVK ile hizmetin ifasına

dayandıran KDVK birbiriyle çelişmektedir. Bu çelişki her iki vergi açısından, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihin tespiti konusunda mükellefler ile vergi dairesi arasında sorunlara neden olmaktadır.

Sorunun çözümü olarak en uygun çözüm, katma değer vergisi kanununda bir değişiklik yapılarak, serbest meslek hizmetlerinde vergiyi doğuran olayı gelir vergisine paralel olarak, hizmet bedelinin tahsiline bağlamaktır.

Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde uygulamada çıkan sorunlara ve bu sorunlara yönelik çözüm önerilerine yukarıda değinilmiştir. Serbest meslek kazançları toplam gelir vergisi tahsilatı içinde 2000 yılı için %2,5'lik bir paya sahiptir. Gelir vergisi içinde küçük bir miktar olması ve genelde serbest meslek erbabının tahsilli kişilerden oluşması nedeniyle serbest meslek kazançlarında vergilendirme çıkan sorunlar ihmal edilmiştir. Fakat görüldüğü gibi uygulamada çok fazla sorun vardır. Kanun koyucunun en kısa zamanda ilgili sorunlara eğilmesi ve değişiklikleri düzenlemesi gerekmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Kitaplar

BAĞDINLI, İ. Halil, KURT Ufuk, ATABEY Tuncel, KIRLI Halil, **Gelir Vergisi Rehberi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara 2001

BENLİKOL, Sabahattin, Hilal MÜFTÜOĞLU, **Yeni Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi (1998)** İstanbul Ticaret Odası Yayını, Yayın No:2000-25, İstanbul, 2000, Su Matbaacılık

BIYIK, Recep, Aydın KIRATLI, **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Acar Matbaacılık, Mart 2000

BRUCE, Neil, **Public Finance and The American Economy**, Addison-Wesley Educational Publishers

Devlet Matbaası, **Vergi Bilgisi**, İstanbul, 1930, Siyasal Bilimler Okulu Kütüphanesi, Demirbaş No:2021

EKER Aytaç, Asuman ALTAY, Mustafa SAKAL, **Maliye Politikası**, İzmir, 2002

ERGÜLEN, Güneri, Hayreddin ERDEM, **Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2000

GELİRLER KONTROLÖRLERİ DERNEĞİ, **Gelir Vergisi Rehberi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Kurtiş Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti, İstanbul, 2001

IMF Economic Outlook, **IMF Publications**, 2000

KIZILOT, Şükrü, **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Cilt II, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1997

KIZILOT, Şükrü, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1999

MAÇ, Mehmet, **KDV Uygulaması**, Acar matbaacılık, İstanbul 1998

Maliye Bakanlığı APK Yayınları, **Vergi Reformları (1960-1965)**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1965

Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2001/359, **Mali Olaylar Ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Dönemi Mali İdare**, Ankara, Haziran 2001

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Yıldız Ofset, İstanbul 2002

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi İzahları ve Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Favori Ofset, İstanbul 1975

- Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, **4369 Sayılı Kanun'un Uygulamasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Değişiklik Önerileri**, Yayın No:8, Ankara, 29 Mayıs 1999,
- ÖNCEL Mualla, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 1999
- ÖZBALCI Yılmaz, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 1998
- SÖZER, Ali Celal GÖLE, **Kıymetli Evrak Hukuku Bilgisi**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Zirve Ofset, Ankara 1996, s.145.
- SUER, M. Ziya, **AB'de Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri**, Maliye Hesap Uzmanları Kurulu Yayını, Cilt-I, Ankara 1999
- SUER, M. Ziya, **AB'de Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri**, Maliye Hesap Uzmanları Kurulu Yayını, Cilt-II, Ankara 1999
- ŞENER Aldülatif, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, İşaret Yayınları, Ankara, 1990
- ŞENYÜZ Doğan, **Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa 2000
- TC Başbakanlık Neşriyat ve Müdevverat Umum Müdürlüğü, **Gelir Vergisi Kanunu**, Ankara Başkanlık Devlet Matbaası, 1949
- TC Maliye Vekaleti Gelirler Genel Müdürlüğü, **Gelir Vergisi Beyanname Rehberi**, Yayın No:20, Damga Matbaası, Ankara, 1956
- TOSUNER Mehmet, **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, Bayraklı Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti., İzmir, 1989
- TOSUNER Mehmet, Zeynep ARIKAN, A.Burçin YERELİ, **Türk Vergi Sistemi**, İzmir 2002
- TOSUNER Mehmet, Zeynep ARIKAN, A.Burçin YERELİ, **Vergi Usul Hukuku**, İzmir 2001
- Türk Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, **Vergi Reformunun Manası ve Muhtevası Türkiye'de Vergi Reform Hareketi (Ön Rapor)**, Ankara, 1966
- ULUATAM Özhan, Yaşar METHİBAY, **Vergi Hukuku**, 3.Baskı, Ankara, 1999

Makaleler

- AKTAŞ Abdullah, "Serbest Meslek Kazançlarında Matrahın Tespiti", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 220, Aralık 1999
- AKYOL, M. Emin, Muzaffer KÜÇÜK, " Geçici Vergi Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:232, Aralık 2000

- ALTUNTAŞ, Muhittin, "Radyo Ve TV'lerde Yayımlanan Eserlerin Telif Hakkı Bedeli Ve Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 111, Aralık 1997
- ALTUNTAŞ, Muhittin, "Telif Kazancının Vergilendirilmesinde Son Durum", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 77, Mayıs 1999
- ARIKAN, Zeynep, "Türkiye'de Peşin Vergi Uygulaması", **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:6, Sayı:2, Yıl: 1991
- ARIKAN, Zeynep, Vergi Kaçakçılığının Nedenleri ve Çözüm Yolları', **Maliye Yazıları Dergisi**, Temmuz-Eylül 1994
- ASLAN, Mehmet "Vergi Uygulaması Açısından Geç Ödenen Elektrik, Su Ve Telefon Giderleri", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:7, Sayı:76, Nisan 1999, s.80-81.
- ATAY, Tezcan, "Geçici Vergide Bekleyen Sorunlar Ve Bakanlığın Acilen Bir Tebliğ Yayımlaması Gerektiği-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 97, Ocak 2001
- ATAY, Tezcan, "Geçici Vergide Bekleyen Sorunlar Ve Bakanlığın Acilen Bir Tebliğ Yayımlaması Gerektiği-II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 98, Şubat 2001
- AYDIN Selda, "ABD Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde İndirilecek Giderler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 123, Aralık 1998, s.13.
- BAĞDINLI, İ. Halil, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Çerçevesinde Serbest Meslek Kazancı'nın Vergilendirilmesi ve Karşılaşılan Sorunlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 113, Şubat 1998 s. 65-70
- BATIEL, Ömer Faruk, "Amerikan Federal Gelir Vergisi (1997)", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:103, Nisan 1997
- BELLEK, Münir, "Serbest Meslek Kazancında Taşit Giderleri", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 80, Ağustos 1999
- CALDWELL, Joseph George, 'A New Tax System For The United States', www.foundation.bw/VATtoc.htm
- CANDAN, Şinasi, "Telif Kazancı İstisnasında Son Durum", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 75, Mart 1999
- ÇAKMAK, Timur, "1999 Yılı Geçici Vergi Uygulaması Ve Geçici Vergide Son Durum", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 220, Aralık 1999
- ÇELİK, "Abdullah, Serbest Meslek Kazançlarında İstisna", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:227., Temmuz 2000
- DEMİR, Nilgün, "Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 130, Temmuz 1999
- DORUKKAYA, Şakir, Fercan, AYKUTLU, 'Vergi Yasalarında 4444 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler', **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:81, Eylül 1999,

DUMAN, Ömer, "Telif Haklarından Elde Edilen Kazançların GVK Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 217, Eylül 1999

ERGÜLEN Güneri, Hayreddin,ERDEM, "Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları", **Yaklaşım Dergisi** Yayınları, Ankara 2000

ERKAN,Mehmet, "Telif hakları ve ihtira beratlarının hukuki mahiyeti ile tam ve dar mükellef müellif,mütercim, mucit, veya bunların kanuni mirasçıları ile bunların dışında kişiler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesi" **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.203, Temmuz 1998

EYÜPGİLLER, Saygın, "221 Ve 223 Seri No'lu Tebliğler Çerçevesinde Telif Kazançlarında Vergileme", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 76, Nisan 1999

GEZGİN, Burhan, "4369 Sayılı Kanunla Serbest Meslek Kazancı, Gayrimenkul Sermaye İradı ve Menkul Sermaye İratlarına İlişkin Yapılan Değişiklikler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 204, Ağustos 1998

GÜNAY, Ayşe, "Japonya'nın Genel Ekonomik Yapısı ve Japonya Vergi Sistemi ",**Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 162, Mart 2002

GÜNGÖR, A.Feridun, 'Vergi Reform Kanunu'nun Gelir Vergisi İle İlgili Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi-I', **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 1998, Sayı:69

GÜRBOĞA, Erkan, "Serbest Meslek Kazançlarında İstisnalar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 141, Haziran 2000

KAPLAN, M. Ali, "Telif Kazançları İle Mucitlerin İhtira Beratı Kazançlarının Vergilendirilmesi", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı 465, Kasım 2000

KARAKULLUKÇU, Necmi, 'Telif Kazançlarında İstisna Uygulaması', **Mükellefin Dergisi**, Ocak-1998, Sayı:61,

KARYAĞDI, Nazmi, Yurt Dışında Telif Kazancı Elde Eden Kişilerin GVK Karşısındaki Son Durumları, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 86, Şubat 2000

KAYRAK, Metin, "Arızı Serbest Meslek Faaliyetlerinde Stopaj Sorunu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:229, Eylül 2000

KAYRAK, Metin, "Nihai Vergileme Olması ve Mahsup Edilebilmesi Açısından Serbest Meslek Faaliyetlerinde Vergi Tevkifatı (GVK Md. 94/2), **Mükellefin Dergisi**, Sayı:86, Şubat 2000

KIZILOT, Onur, "Amerikan Vergi Sistemi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 59, Kasım 1997

KIZILOT, Onur, "Fransız Vergi Sistemi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 52, Nisan 1997

MAÇ,Mehmet Tarık JAMALI, Mükelleflerce Gider Yazılabilecek Tazminatlar, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:8, Sayı:96, Aralık 2000, s.99.

- METHİBEY, Yaşar, "Türkiye'de Telif Hakları ve Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 116, Nisan 1998
- NAKAMURA, Hideo, Japonya Vergi Sisteminin Dış Veçhesi, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Güryay Matbaası, İstanbul, 1970,
- OKTAR, S.Ateş, "Gelir Vergisi ve KV Matrahlarının Tespitinde Bir Gider Unsuru Olarak Elektrik, Su ve Telefon Sözleşmelerinden Doğan Gecikme Zamları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 97, Ocak 2001
- ÖNDER, İzzetin Japonya'da ve Türkiye'de Vergi Sistemlerinin Gelişimi, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Yirmi Altıncı Seri, Y. Güryay Matbaası, İstanbul, 1970
- ÖZ, Ersan, Tekin, AKDEMİR, "Amerikan Vergi Sistemi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 251, Temmuz, 2002
- SARILI, Mustafa Ali, "Ücretlerin Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 136, Ocak 2000
- SARISU, Ekrem, "Serbest Meslek Kazancı Elde Edenlerde Şirketlerin Avantajı", **Yaklaşım Dergisi** Sayı 54, Haziran 1997
- SÖNMEZ Erdal; Garip AYZ, "Telif Kazançları İstisnası ve Beyanı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 207, Kasım 1998
- SÜRAL, Arıcan, "Telif Kazançlarının KDV Açısından Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi** Sayı 78, Mart 1995
- ŞEN, Hüseyin, "İngiliz Vergi Politikası 1970-90 Adalet ve Etkinlik", **Maliye Yazıları Dergisi** Sayı: 60, Temmuz-Eylül 1998
- ŞENYÜZ, "Doğan, Kitap Yazarak Yayın Elde Edenlerin Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Kasım-Aralık 1993, Sayı:63,
- TOSUNER Mehmet, Zeynep ARIKAN, A.Burçin YERELİ, "Türk Vergi Sisteminde Sorunlar Ve Çözüm Önerileri", **EGİAD Ekonomik Raporlar**, No:7, İzmir, 1992
- Türmob Sirküler Rapor, "Telif Kazançlarında Vergilendirme", **Türmob Yayınları-65**, Ankara 1999
- ÜREL, Gürol, "Serbest Meslek Kazanç İstisnasında Son Durum", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 79, Temmuz 1999
- YANIK, Zeki, "Serbest Meslek Hizmetlerinde KDV Yönünden Vergiyi Doğuran Olay", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 35, Kasım 1995
- YILDIRIM, A.E., "Telif Hakları Ve İhtira Beratlarından Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 90, Haziran 2000

Tezler ve Raporlar

ARIKAN Zeynep, "Demokratik Gelişim Sürecinde Vergileme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Örneği)", (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1994

BALTACI Aydın, "Türk Vergi Hukukunda Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Esasları", (Yayınlanmamış Mastır Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1999

SAKAL Mustafa, "Politik Karar Alma Sürecinde Bürokrasi-Bütçe Büyüklüğü İlişkisi", (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1994

SARILI Mustafa Ali, "Türkiye'de Gelir Üzerinde Alınan Vergilerde Kaynakta Vergilendirme", (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2001

DİĞER KAYNAKLAR

Kanunlar

13/12/1951 Tarihli ve 7891 Sayılı Resmi .Gazetede yayımlanan Fikir Ve Sanat Eserleri Kanunu

28.7.1953 Tarih ve 8469 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunu

06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

28.02.1963 Tarih ve 11343 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 202 Sayılı Kanunu

27.12.1980 Tarih ve 17203 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 2361 Sayılı Kanunu

05.01.1981 Tarih ve 17565 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 2574 Sayılı Kanunu

05.01.1982 tarih ve 17565 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 2574 Sayılı Kanun

31.12.1982 Tarih ve 17915 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 2772 Sayılı Kanunu

11.12.1985 Tarih ve 18955 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 3239 Sayılı Kanunu

30.12.1993 Tarih ve 21804 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 3946 Sayılı Kanun

31.12.1982 Tarih ve 17915 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 2772 Sayılı Kanun

02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan 3065 Katma Değer Vergisi Kanunu

11.12.1985 Tarih ve 18955 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan 3239 Sayılı kanun

10.12.1988 Tarih Resmi Gazetede Yayınlanan 3505 Sayılı kanun

13.6.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi .Gazetede yayımlanan 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

29 Temmuz 1998 Tarihli ve 23417 Resmi .Gazetede yayımlanan 4369 Sayılı Kanun

14.08.1999 Tarih ve 23786 Resmi .Gazetede yayımlanan 4444 Sayılı Kanun

02.06.1995 Tarih ve 22301 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 4108 Sayılı Kanun

29.07.1998 Tarih ve 23417 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 4369 Sayılı Kanun

10.07.2001 Tarih ve 24458 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 4697 Sayılı Kanun

Bakanlar Kurulu Kararları

25.08.1999 Tarih ve 23797 Resmi Gazetede Yayınlanan 20.08.1999 Tarih ve 99/13230 Sayılı BKK

30.11.1999 Tarih ve 23892 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan 27.11.1999 Tarih ve 99/13646 Sayılı BKK

25.04.2000 Tarih ve 24030 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2000/329 Sayılı BKK

Tebliğ ve Yönetmelikler

13/05/1953 Tarihli Resmi Gazete'de Yayımlanan 20 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği

28/10/1954 tarihli Resmi Gazete'de Yayımlanan 28 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği

15/11/1971 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 93 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği

21/3/1986 Tarih ve 19054 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan. 19 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

27/03/1996 Tarih ve 22593 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 196 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği

06.03.1998 Tarih ve 23278 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 210 seri numaralı GVK Genel Tebliği

24/02/1999Tarih ve 23621 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan. 72 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

24.02.1999 tarihli 23621 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 222 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği

04.03.1999 Tarih ve 23629 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 223 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

07.04.1999 Tarih ve 23659 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 224 seri numaralı GVK Genel Tebliği

13.04.1999 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 272 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Maliye Bakanlığı Özelgeleri

M.B. Gelirler Genel Müdürlüğü Genel Yazısı, 25.03.1986 Tarih ve 19637 Sayılı (Şükrü KIZILOT, Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler , Cilt-2, s. 3165

M.B. Gelirler Genel Müdürlüğü Genel Yazısı, 07.03.1988 Tarih ve 18481 Sayılı (Şükrü KIZILOT, Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler , Cilt-2, s. 3163

M.B. Gelirler Genel Müdürlüğü Genel Yazısı, 19.04.1993 Tarih ve 32493 Sayılı Yazısı

M.B. Gelirler Genel Müdürlüğü Genel Yazısı, 19.07.1993 Tarih ve GEL.0.45/446-236-53 Sayılı (Şükrü KIZILOT, Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler , Cilt-3, s.980)

M.B. Gelirler Genel Müdürlüğü Genel Yazısı, 24.01.1994 Tarih ve B.07.GEL.0.01/2130-33-213/04403 Sayılı (Şükrü KIZILOT, Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt-3, s.217)

M.B. Gelirler Genel Müdürlüğü Genel Yazısı, 09.07.1996 Tarih ve B.07.GEL.0.42-42/5-4-914/30919 Sayılı (Şükrü KIZILOT, Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt-4, s.193)

M.B. Gelirler Genel Müdürlüğü Genel Yazısı, 12.08.1997 Tarih ve GEL.0.42/4215-4-999 Sayılı

M.B. Gelirler Genel Müdürlüğü Genel Yazısı, 21.08.1997 Tarih ve B.07.GEL.0.42/4215-632-706/35315 Sayılı (Şükrü KIZILOT, Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt-4, s.309)

M.B. Gelirler Genel Müdürlüğü Genel Yazısı, 24.12.1998 Tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4003-54/49600 Sayılı (Yaklaşım Dergisi, Sayı:77, Mayıs 1999 s.203)

M.B. Gelirler Genel Müdürlüğü Genel Yazısı, 17.03.1999 Tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2803-5-774 Sayılı (Yaklaşım Dergisi, Sayı:76, Nisan 1999 s.227)

M.B. Gelirler Genel Müdürlüğü Genel Yazısı, 22.04.1999 Tarih ve B.07.0.GEL.0.32/3205-12-015587 Sayılı (Yaklaşım Dergisi, Sayı:77, Mayıs 1999 s.138)

M.B. Gelirler Genel Müdürlüğü Genel Yazısı, 07.07.1999 Tarih ve B.07.0.GEL.0.42/4214-872-29088 Sayılı (Yaklaşım Dergisi, Sayı:80, Ağustos 1999 s.252)

Yargı Kararları

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 25.12.1972 Tarih, Esas No:1970/4332, Karar No: 1972/8042 Sayılı Kararı (Yılmaz Özbacı, Gelir Vergisi Yorum ve Açıklamaları s.556)

Danıştay Dördüncü Dairesi 22.05.1974 Tarih, Esas No:1973/849, Karar No: 1974/2306 Sayılı Kararı

Danıştay On üçüncü Daire'nin 18.12.1975 Tarih Esas No:1974/3866, Karar No:1975/3862 Sayılı Kararı

Danıştay Üçüncü Daire'nin 17.03.1987 Tarih Esas No:1986/2309, Karar No:1987/730 Sayılı Kararı

Danıştay Yedinci Daire'nin Esas No:1987/4177, Karar No:1991/3088 Sayılı Kararı

Danıştay Dördüncü Daire 28.02.1990 Tarih Esas No:1987/3691, Karar No: 1990/739 Sayılı Kararı

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 28.11.1996 Tarih ve Esas No: 1995/5197, Karar No: 1996/4552 Sayılı Kararı (Şükrü KIZILOT Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt-4, s.253)

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 24.10.1996 Tarih ve Esas No: 1995/4580, Karar No: 1996/3825 Sayılı Kararı (Şükrü KIZILOT, Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt-4, s.752)

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 13.11.1996 Tarih ve Esas No: 1995/4151, Karar No: 1996/4132 Sayılı Kararı (Şükrü KIZILOT, Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt-4, s.743)

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 24.10.1996 Tarih ve Esas No: 1995/4580, Karar No: 1996/3825 Sayılı Kararı (Şükrü KIZILOT, Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt-4, s.752)

Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 19.11.1997 Tarih ve Esas No: 1996/4318, Karar No: 1997/3655 Sayılı Kararı (Yaklaşım Dergisi, Sayı:64, Nisan 1998, s.169)

Etüdlör

AY Hakan, "Türk Vergi Ve Vergiye İlişkin Usul Kanunlarında Yapılan Değişiklik Ve Yeni Düzenlemeler" , Hesap Uzmanları Yeterlik Etüdü, Ekim 2001,

İnternet Kaynakları

www.taxplanet.com/quickreference/taxrates

www.foundation.bw/VATtoc.htm

http://www.germany-info.org/newcontent/be/be_11d.html



**T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ**