

SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA VERGİLENDİRME VE SON YENİLİKLER

Av. Mualla GÜCİN ŞAHİN*

GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinden gelir vergisinin konusunun, gerçek kişinin gelirleri olduğu anlaşılmaktadır. Kanuna göre gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Gerçek kişilerin serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri gelirler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde sayılan kazanç ve iratlar kapsamında serbest meslek kazancı olarak düzenlenmiştir. Bu çalışma kapsamında serbest meslek kazançları bütün maddeleri ile ele alınmış ve uygulamada karşılaşılan sorunlar maddelerle açıklanmaya çalışılmıştır.

I. Serbest Meslek Kazancının Tanımı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde, serbest meslek kazancı; her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu faaliyetin aranılan unsurları kapsamında;

- Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, bilimsel ve mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanması,
- Ticari mahiyette olmaması,
- Bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
- Süreklilik göstermesi,

gerekliliği hüküm altına alınmıştır. Bu unsurlara aykırı faaliyetler serbest meslek faaliyeti sayılmayacaktır.

* Celal Bayar Üniversitesi, Gördes Meslek Yüksekokulu öğretim görevlisi; Manisa Barosu üyesi.

II. Serbest Meslek Faaliyetinin Unsurları

A. Faaliyetin Sermayeden Çok Şahsi Çalışmaya, Bilimsel veya Mesleki Bilgiye veya Uzmanlığa Dayalı Olması

Serbest meslek faaliyetinin en belirgin özelliği, faaliyetin bilimsel veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanmasıdır. Ancak bu özellik serbest meslek faaliyetini bütünüyle sermayeden soyutlamamaktadır. Yapılan iş sermaye yoğun değil, emek yoğun bir iştir. Ayrıca emek bedeni değil, bilimsel ve mesleki bilgi ve ihtisasa dayalıdır ki bu serbest meslek faaliyetini Ticaret Kanunu'nun 17. maddesinde tanımlanan esnaf faaliyetinden ayırır.¹

B. Faaliyetin Ticari Mahiyette Olmaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesi ticari kazancı *"her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar"* olarak tanımlamıştır. Ticari faaliyet ise, Ticaret Kanunu'nun 11. ve devamı maddelerinde değerlendirilmiş ve buna göre ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseleri ilgilendiren bütün muamelelerin ticari faaliyet olduğu vurgulanmıştır. Serbest meslek faaliyetinin ticari bir organizasyon niteliğinde olmaması önemle ayırt edilecek bir husustur.

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

Faaliyetin *"işverene tabi olmaksızın kişisel sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması"* şartı özellikle elde edilen gelirin serbest meslek kazancı mı yoksa ücret mi olduğunun tespiti hususunda önem taşımaktadır.² Bu tespiti yapmak için ele alınacak en önemli kriter işyerine bağlılığın ve işverene tabi olup olunmadığının belirlenmesidir. İş yerine bağlılık; kişinin kendisine ait olmayan bir organizasyonun işyerinde çalışmasıdır. İşverene tabilik ise; işverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunup bulunmamasıdır. Bir faaliyetin yürütülmesinde işyerine bağlılık ve işverene tabi olma bulunmuyorsa faaliyet serbest meslek faaliyetidir.

Ücret-serbest meslek kazancı ayrımı, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde farklılık yaratır. Serbest meslek faaliyetinin bir hizmet akdi kapsamında bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak

¹ A. Murat Yıldız, "Serbest Meslek Kazançları", *Sirküler Rapor*, (Süreli Yayın) S. 2002-12, Aralık 2002, TÜRMOB Yay. No. 196, Ankara, s. 2.

² Yıldız, *Serbest Meslek Kazançları*, s. 4.

sürdürülmesi halinde elde edilen gelir ücret olarak vergilendirileceğinden, bu durumdaki mükellefin defter tutma, beyanname verme, makbuz düzenleme, katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülükleri olmayacaktır. Konu ile ilgili Maliye Bakanlığı'na yansıyan bir olayda Bakanlıkça; *"Belediyenin ücretli avukatına, belediye lehine hükmolunan avukatlık ücretlerinin sözleşme gereği ödenmesi serbest faaliyeti olarak değerlendirilemez. Ücret niteliğinde olup, katma değer vergisine tabi değildir."* şeklinde idari görüş bildirilmiştir.³ Uygulamada bir serbest meslek erbabının, kendi işyerinde aynı mesleğe sahip başka kişileri de ücret karşılığında çalıştırmaları halinde yapılan faaliyet aynı olmasına rağmen işveren konumundaki kişinin elde ettiği gelir serbest meslek kazancı, yanında çalışanların elde ettiği gelir ise ücret olarak vergilendirilecektir. Nitekim ilgili Bakanlık Özelgesinde *"davacı avukatının ücretli olarak davacının yanında çalışıyor olması ve mahkemelerce hükmolunan ve karşı taraftan alınan vekalet ücretinin işveren tarafından ücretlisi olan avukatına intikal ettirilmesi durumunda ise ilgili olduğu ayın ücret matrahına dahil edilerek Gelir Vergisi Kanunu'nun ücret ile ilgili hükümlerine göre vergilendirileceği tabiidir. Bu durumda katma değer vergisi hesaplanması söz konusu değildir."* demek suretiyle önceki görüşler teyit edilmiştir. Aynı Maliye Bakanlığı Özelgesi, avukatın belli bir ücret karşılığı değil de fakat hizmet sözleşmesine dayanarak dava sonunda, müvekkil adına hükmedilen kazanımlardan yüzde pay almak suretiyle gelir elde etmesini ise serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilmiştir.⁴

D. Süreklilik Unsuru

Süreklilikten ne kast edildiğinde bir belirlilik olmamakla beraber Vergi Usul Kanunu'nun 155. maddesindeki serbest meslek erbabı için işe başlamayı gösteren hususların, faaliyetin sürekli olarak yapıldığının da göstergesi olacağı kabul görmektedir. Buna göre süreklilik;

- Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel işyerleri açmak;
- Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak;
- Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunulduğunu gösteren ilanlar yaptırmak

³ MB'nin, 03.04.1986 tarih ve 7741 sayılı Özelgesi. (Hayrettin Erdem-Güneri Ergülen, *Vergi Kanun'larındaki Vergi Avantajları*, Yaklaşım Yay., Ankara 1998, s. 238.)

⁴ MB'nin, 18.09.2003 tarih ve 2994/038276 sayılı Özelgesi. (*Yaklaşım Dergisi*, Y. 12, S. 133, Ocak 2004, s. 285.)

– Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere (Barolar, Mühendisler Odası, Tabipler Odası gibi) kaydolunmaktır.

Ancak mesleki teşekküllere kaydolanlardan görev veya durumları icabı, bilfiil mesleki faaliyette bulunmayacak olanların vergi dairesine bu durumu bildirmeleri halinde faaliyetin devamlı olduğu ileri sürülemez. Devamlı olarak yapılmayan arızı nitelikteki serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazanç ise arızı kazanç olarak vergilendirilecektir.⁵ Buna göre mükellefin, arızı olarak yapılan bu serbest meslek faaliyetinden dolayı katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülüğü bulunmadığı gibi, defter tutma ve makbuz düzenleme zorunluluğu da bulunmayacaktır. 221 seri nolu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde süreklilik kavramı; serbest meslek faaliyetinin devamlı olarak sürdürülmesine bağlanmıştır ve tebliğde yer alan 1. örnekte, vergi idaresi, üniversite kadrolu öğretim görevlisi olarak çalışan Bay (A)'nın atölyede zaman zaman heykel yapıp satmasını, faaliyetin devamlı olarak yapılmaması şeklinde değerlendirmiştir.⁶

II. Serbest Meslek Erbabı

A. Genel Olarak Serbest Meslek Erbabı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 66. maddesi serbest meslek erbabını, serbest meslek faaliyetini devamlı meslek olarak ifa eden kişiler olarak tanımlamıştır. Ayrıca serbest meslek faaliyetinin yanı sıra, başka bir iş veya görevle devamlı olarak uğraşılmasının mesleki faaliyetin özelliğini değiştirmeyeceği belirtilmiştir.

B. Kanun'la Yapılan Belirleme Sonucu Serbest Meslek Erbabı

Mesleki faaliyetlerin genel tanımlamanın kapsamına girip girmeyeceği yolundaki tereddütleri ortadan kaldırmak amacıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 66/2 ve 65/3 maddeleri tek tek belirtmek suretiyle bazı faaliyetlerin serbest meslek faaliyeti olduğunu hükme bağlamıştır. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi istisna kapsamında serbest meslek kazancını değerlendirmiştir. Bunlar;

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

⁵ Mehmet Altındağ, *SM, SMMM ve YMM'ler için Vergi ve Revizyon Rehberi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ajans-Türk Basın ve Basım AŞ, Ankara 1998, s. 94.

⁶ Yıldız, *Serbest Meslek Kazançları*, s. 12.

Bunlardan gümrük komisyoncuları, borsa ajan ve acentalarının faaliyeti aslında ticaridir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu bu grubu serbest meslek erbabı olarak adlandırmıştır;

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

3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar ile adi komandit şirketlerde komandite ortaklar;

Kollektif ve adi komandit şirketler Ticaret Kanunu açısından tacirdir, dolayısıyla elde ettikleri kazançlar da ticaridir. Ancak yine Gelir Vergisi Kanunu bu grubu da serbest meslek erbabı olarak belirlemiştir

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

5. Vergi Usul Kanunu mad. 155’de belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar

Bu bentte belirtilen serbest meslek erbabı, Vergi Usul Kanunu’nun 155. maddesindeki şartlardan birden fazlasını taşımıyorsa veya bu şartları taşımakla beraber köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000’i aşmayan yerlerde faaliyet gösteriyorsa gelir vergisinden muaf olacaktır.

6. Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler

Bir uyuşmazlığın çözümünde tarafların güven duydukları bir kişinin hakemliğine başvurulması halinde hakemin yaptığı bu iş bir hizmet olup, bilimsel veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması zorunlu değildir. Hakemin bu hizmet karşılığı aldığı tutarlar serbest meslek kazancı sayılmıştır.

7. Telif hakları ve ihtira beratları

Gelir Vergisi Kanunu’nun 18. maddesi serbest meslek kazançlarındaki istisnayı işlemektedir. Telif hakları ve ihtira beratlarının, bizzat müellifleri veya bunların yasal mirasçıları tarafından satılması veya kiraya verilmesinden elde edilecek kazançların serbest meslek kazancı olduğunu ve fakat istisna kapsamında değerlendirileceğini belirtmektedir. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretlerin de istisnaya dahil olduğu ifade edilmektedir.

IV. Serbest Meslek Erbabının Mükellefiyete İlişkin Yükümlülükleri

A. İşe Başlamayı Bildirme

Vergi Usul Kanunu'nun 153. maddesi gereğince işe başlama bildiriminin işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde yapılmasını yeterli bulmaktadır. Vergi Usul Kanunu "*Serbest Meslek Erbabında İşe Başlamanın Belirtileri*" başlığıyla verdiği 155. maddedeki hallerden birinin varlığı halinde, işe başlamanın bağlı bulunulan vergi dairesine bildirilmesi kanuni yükümlülüktür. Buna aykırı hareket edilmesi Vergi Usul Kanunu'nun 352/1-7 bendine göre birinci derece usulsüzlük cezasını gerektirir.⁷

B. Adres Değişikliğini Bildirme

Vergi Usul Kanunu'nun 157. maddesine göre, bilinen iş ve ikamet adreslerini değiştiren mükellefler, yeni adreslerini vergi dairesine adres değişikliği tarihinden itibaren bir ay içinde bildirmeleri gerekmektedir. Bu hükmün ihlali Vergi Usul Kanunu, mad. 352/II-4 hükmüne göre ikinci derece usulsüzlük cezasıdır.

C. İş Değişikliklerinin Bildirilmesi

Vergi Usul Kanunu madde 158'e göre işe başladıklarını bildiren mükelleflerden yeni bir vergiye tabi olma, mükellefiyet değişikliği ve mükellefiyetten muaflığa geçmenin değişikliğinde, değişiklik tarihinden itibaren bir ay içinde vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Buna aykırılık ikinci derece usulsüzlük cezası olmaktadır.

D. İş Bırakmayı Bildirme

Serbest meslek erbabının işi bırakması halinde, bu durumu bırakma tarihinden itibaren bir ay içinde bağlı olduğu vergi dairesine bildirmesi gerekli olup, bildirmemesi halinde ikinci derece usulsüzlük cezası ile cezalandırılacağı ifade edilmektedir.

⁷ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2004, s. 755.

E. Defter Tutma

Vergi Usul Kanunu'nun 210. maddesinde serbest meslek erbabının serbest meslek kazanç defteri tutması zorunluluğu getirilmiştir. Bu defterin bir tarafına giderler, diğer tarafına da hasılat kaydolunur. Defterin gider tarafına giderlerin nevi ile yapıldığı tarih, hasılat tarafına ise kazancın elde edildiği tarih ve miktarı ile kimden alındığı yazılır.

Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutmak zorunda olup serbest meslek erbaplarının bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri durumunda Vergi Usul Kanunu madde 352/I-2. bent hükmü gereğince birinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

F. Amortisman Kayıtları

Serbest meslek erbabı, Vergi Usul Kanunu madde 211'e dayalı olarak işlerinde bir yıldan fazla kullandıkları ve amortisman tabi tuttukları demirbaş eşya ve tesisatın kıymet ve amortismanlarını Vergi Usul Kanunu'nun 189. maddesinde belirtildiği gibi amortisman kayıtları olarak;

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

Serbest meslek erbabı, amortismanlarını serbest meslek kazanç defterinin ayrı bir yerinde de gösterebilirler.

G. Serbest Meslek Makbuzu Düzenleme

Vergi Usul Kanunu 236 ve 237. maddeleri serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğunu hüküm altına almaktadır. Vergi Usul Kanunu, madde 236 gereğince serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlemek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir. Vergi Usul Kanunu, madde 237'ye göre bu belgede;

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 serbest meslek erbabı tarafından imzalanır. Bu makbuzlar seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.

Bu makbuzun düzenlenmemesi veya belgede olması gerekenden daha düşük bir meblağa yer verilmesi halinde Vergi Usul Kanunu, madde 353/1. bent hükmüne göre, 01.01.2004 tarihinden itibaren her bir belgede 107.000.000 TL'den az, bir takvim yılı içinde toplam olarak 50.000.000.000 TL'den fazla olmamak üzere bu belgelerde yazılması gereken meblağ ve meblağ farkının %10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

V. Serbest Meslek Kazancının Tespiti

A. Hasılatın Belirlenmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. maddesi serbest meslek kazancının tespitindeki genel ilkeleri işlemiştir. Buna göre serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler düşüldükten sonra kalan farktır.

Serbest meslek kazancında elde etme tahsil esasına bağlanmıştır. Buna göre hizmet tamamlanmış olsa dahi, bedel eğer tahsil edilmemişse serbest meslek kazancı doğmamış demektir. Gelir Vergisi Kanununun 67. maddesinden anlaşıldığı üzere serbest meslek kazancından hasılat tahsil edilen;

- Para,
- Ayınlar,
- Diğer suretlerle sağlanan ve para ile tahsil edilebilen tüm menfaatlerdir.

Aynı madde bazı kazançların hasılat sayılıp sayılmayacağını değerlendirmiştir. Buna göre;

– Serbest meslek erbabının müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıklarını da kazanca ilave edecekleri bildirilmiştir.

– Vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara harcanan para ve ayınların hasılat sayılmadığı belirtilmektedir. Alınan paranın harcanmayan kısmı hasılat yazılmalıdır.

Ayrıca davalarda dava süresince yatırılan, davanın kazanılması halinde karşı taraftan alınan keşif, bilirkişi vs. gibi değerleri avukatın müvekkile iade etmesi halinde hasılat yazılmaması, iade edilmemesi halinde ise bu bedellerin vekil tarafından hasılat olarak işlenmesi gerekmektedir. Vergi incelemelerinde bu husus en çok dikkat edilen inceleme alanını kapsamaktadır. İncelemelerde dosya kapsamındaki bu gibi ücretlerin müvekkile iadesinin yapılıp yapılmadığı müvekkil beyanlarına dayalı olarak dikkate alınmaktadır. Bu nedenle avukatların bu bedelleri iade ederken belge karşılığı iade etmeye özen göstermesi, iade etmiyorsa da kazanç olarak işlemesi gerekecektir.

Örneğin; bir avukat müvekkilinden, bilirkişilik ücreti olarak 1.000.000.000 TL, temyizdeki duruşmada hazır olmak üzere Ankara'ya gidiş-dönüş masraflarını karşılamak için de 200.000.000 TL almıştır. Bilirkişilik ücreti olarak alınan paranın 800.000.000 TL'sini bu işe harcamıştır. Bu paradan kalan 200.000.000 TL ile yol gideri olarak alınan 200.000.000 TL'nin hasılat yazılması gerekmektedir.⁸ Davanın kazanılması halinde karşı taraftan geri alınan 800.000.000 TL bilirkişi ücretinin avukat tarafından müvekkile iadesi halinde hasılat yazmayacağı ancak iade yapılmazsa hasılat yazması gerektiği vergi incelemeleri sonuçlarından değerlendirilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 67. maddesi aynı zamanda amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin satış vs. ile elden çıkarılması durumunda Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesine göre hesaplanan müspet farkın da hasılat yazılacağını belirtmektedir.

B. Kanun Hükmünde Tahsil Sayılanlar

Gelir Vergisi kapsamında serbest meslek erbabı için, nakden tahsil edilmemiş olmasına karşın tahsil hükmünde sayılanlar;

— Haberdar olmaları kaydıyla, namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması tahsil hükmündedir. Haberdar olmayı belirleme ise posta veya banka ihbarnameleri, noter tebliği vb. belgelerle olabilir.

— Serbest meslek kazancı olarak doğan alacak, başka bir şahsa temlik veya müşterisine olan borcu ile takas ediliyorsa tahsil hükmündedir. Temlikin ivazlı olup olmadığı, ivazlı ise ivazın tahsili önem taşımaz.⁹

⁸ *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*, Maliye Hesap Uzmanları Der., İstanbul 2002, s. 168.

⁹ *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*, 2002, s. 168.

C. Fiilen Tahsilin Yapılmaması veya Düşük Tahsilin Hükümleri

Asgari ücret tutarlarının belirlendiği serbest meslek faaliyetinde, faaliyet karşılığı elde edilecek hasılat hiç tahsil edilmemişse veya düşük bedelle tahsil edilmişse Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. maddesi hükümlerine göre, tahsil esası temel alındığından, serbest meslek kazancından ya söz edilmeyecektir ya da tahsil edildiği tutar kadar beyan edilecektir. Ancak tahsilatın olmadığı ya da düşük bedelle tahsilin olduğu hallerde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27. maddesi uyarınca asgari ücret tarifesi matrah alınarak, katma değer vergisi hesaplanacaktır.

Ancak tahsilatın yapılmadığı ya da tarifieden düşük bedelle elde edildiği hallerin gerçeği yansıtması gerekir. Aksi taktirde vergi idaresi tarafından cezalı tarhiyat yapılacaktır. Vergi idaresinin yaklaşım ve incelemelerinde ise alıcı (müvekkil) ifadeleri ön planda değerlendirilecek, dikkate alınacak delil olacaktır.

D. Tahsil Esası

Serbest meslek kazancında hasılat tahsil edilme ile örtüştüğüne göre, geçmiş ya da gelecek yıllara ait olup tahsil edilmiş bedeller, tahsil edilen dönemin hasılatı olacaktır.

Tahsil esası işin terki, ölüm hali gibi hallerde özellik arz edebilir. Serbest meslek erbabının işini terk ettiği tarihte, henüz tahsil edilmemiş alacakları olabilir. Vergi Usul Kanunu'nun 161. maddesi işin bırakılmasını "*vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi*" olarak tanımlamaktadır. Bu durumda tahsil edilecek alacaklar varken iş bırakılmış sayılmayacak, mükellefiyet devam edecektir. Ancak mükellef bu alacakları temlik yoluyla başkasına devrederse mükellefiyet sona erebilecektir.

Ölüm halinde ise, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanan hasılat, gelir vergisi beyannamesinin verileceği dört aylık süre içerisinde gerekirse icra ve mahkeme yoluyla takip edilerek matraha dahil edilmelidir. Bu sürede kesinlik kazanmayan hasılat veya kanuni takibe rağmen tahsil edilemeyen alacakların, tahsil edildikleri yılda kanuni mirasçıların geliri olarak vergilendirileceği ileri sürülmektedir.¹⁰

¹⁰ Yıldız, *Serbest Meslek Kazançları*, s. 27.

E. Tahsil Çeşitleri

1. Nakden Tahsil

Hasılatın Türk parası veya yabancı para olarak tahsil edilmesi şeklinde olabilir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. maddesinde alacak yabancı para cinsinden ise bunların ödeme gününün borsa rayıcı ile, borsada rayıcı yoksa Maliye Bakanlığı tarafından saptanacak kur üzerinden Türk parasına çevrileceği belirtilmektedir.

2. Aynen Tahsil

Ayın cinsinden tahsil, para cinsinden olmayan fakat iktisab edilebilir nitelikteki her türlü servet unsurlarının tahsilini içerir. Taşınmazlar, her çeşit mal, hisse senedi, tahvil, zirai ürünler gibi değerler ayın cinsinden geliri kapsar. Bu ayınların önceden saptanmış bir alış değeri varsa bu değer ya da söz konusu ayına yargı mercilerince re'sen biçilmiş bir değer varsa bu değer hasılat olarak yazılır. Ancak böyle belirlenmiş bir değer yoksa bu durumda bu ayınların Vergi Usul Kanunu'nun 267/3. maddesine göre takdir komisyonlarınca belirlenen değerler üzerinden hasılat kaydedilmesi gerekmektedir.

Örneğin; Bir avukat, yaptığı hizmet karşılığı müvekkili kuyumcudan yüzük aldıysa, yüzüğün emsal bedelini taktir komisyonuna takdir ettirerek, bu bedeli serbest meslek kazancının tespitinde hasılat yazmalıdır.

3. Yarar Sağlanması Suretiyle Tahsil

Hizmete karşılık para ile ifade edilebilir bir yarar sağlanması durumunda, sağlanan yarara göre, emsal bedel üzerinden değerlemenin Takdir Komisyonunca yapılması gerekir.

Örneğin; Bir avukata, yaptığı serbest meslek faaliyeti karşılığında müvekkile ait yazlıkta sezon boyunca oturma hakkı tanınmış olsa, avukatın bu yararın emsal bedelini, yani konutun yetkili makamlar tarafından saptanmış kirası varsa onu, yoksa emsal kira bedelini hasılat yazması gerekir.¹¹

¹¹ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2002, s. 170.

VI. Serbest Meslek Kazancının Tespitinde İndirilebilecek Giderler

5035 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinde serbest meslek kazancında indirilebilecek giderlerin kapsamını genişletmek suretiyle mükelleflerin faaliyetlerini kapsayan giderlerini hasılatından indirebilme olanağı yaratılmıştır. Bazı eski hükümler korunmak suretiyle 10 bent halinde indirilebilecek giderler yasada yeniden düzenlenmiştir. Bunlar;

A. Mesleki Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Ödenen Genel Giderler (GVK, mad. 68/bent I)

Genel giderler kavramıyla çok geniş bir alan yaratılmaya çalışılmış, sınırlayıcı sayımdan kaçınılmıştır. Ancak maddenin verdiği bağlantılardan aşağıdaki koşulların varlığının önemi anlaşılmaktadır.

– Yapılan gider ile mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasında illiyet bağı bulunmalıdır.

– Giderin hasılatından düşülebilmesi için harcamanın yapıldığı gelir doğurucu olayın vergiye tabi olması gereklidir.

– Giderin indirim konusu yapılabilmesi için amortisman yoluyla giderleştirmenin yapılmaması gerekir.¹²

Maddede açıkça tanımlanmayan bu giderler, uygulamada “aydınlatma, ısıtma, su ve telefon giderleri, kırtasiye, posta, telgraf giderleri, işle ilgili bina, demirbaş, taşıt alımı dolayısıyla borçlara ödenen faizler, bina ya da demirbaş eşyaların bakım onarım giderleri, hizmetli ya da işçilere ödenen ücretler, mesleki gelişim için açılan kurslara yapılan ödemeler, yapılan faaliyet kapsamında temsil ve ağırlama giderleri, sigorta ve reklam giderleri” olarak değerlendirilmektedir.

Ancak hasılatından indirebilmek için giderler yönünden ödeme şartı zorunludur. Nitekim bu husus 5035 sayılı Kanun ile düzenlenen Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinde “ödenen” ibaresi hemen her bentte özellikle belirtmek suretiyle vurgulanmıştır. Kazancın tespit edilmesinde tahakkuk esasının geçerli olduğu gelir unsurlarında, gelecek dönemlere ait olan hasılatla gelecek dönemlere ait olan giderlerin bağımsız değerlendirilerek dönemsellik ilkesi ile belirlenmesi uygundur. Bu durumda

¹² M. Emin Akyol, “5035 sayılı Kanun’la Gelir Vergisi Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler”, *Yaklaşım*, Y. 12, S. 135, Mart 2004, s. 78.

peşin ödenen giderlerin varlığı halinde ödemenin yapıldığı yılda tamamının gider yazılabileceği doğru sonuç vermektedir. Bunun yanı sıra peşin ödenen giderler daha sonra tamamen veya kısmen geri alınıyorsa geri almanın gerçekleştiği dönemde bedel hasılat olarak işlenmelidir.¹³

B. İşyeri Kira ve Amortisman Giderleri (GVK, mad. 68/bent I)

Yukarıdaki bentin devamında;

- İkametgahlarının bir kısmını işyeri olarak kullananlar, ödedikleri kira bedellerinin tamamını,
- Aydınlatma, ısıtma gibi diğer işyeri giderlerinin yarısını,
- İşyeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı,
- İşyeri kendi mülkü olup aynı zamanda ikametgahı olarak kullananlar amortismanlarının yarısını gider olarak yazabilecekleri belirtilmiştir.

C. İşyerindeki Hizmetli ve İşçilerin Giderleri (Gvk. mad. 68/bent II)

İşyerinde ve işyerinin müstemilatındaki iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 27. maddesindeki giyim giderleri geniş kapsamla belirlenen indirilebilecek giderlerdir. Eski düzenleme kapsamında yalnızca müstahdem ücreti, odabaşı ücreti kapsamında değerlendirilen giderler bu bent ile genişletilmiştir.

D. Mesleki Faaliyetle İlgili Seyahat ve İkamet Giderleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. madde 3. bendinde yer alan bu hüküm daha önce 5. bentte belirtilmekteydi. Bu madde kapsamında dikkat edilecek husus seyahatin işle ilgili olması, amacın gerektirdiği süre ile sınırlı olması ve bu seyahat ve ikamet harcamalarının Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ilgili vesikalarla da doğrulanmasıdır.

¹³M. Emin Akyol, "5024 ve 5035 sayılı Kanun'lar Sonrasında Serbest Meslek Kazancının Tespiti", Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog, S. 190, Şubat 2004, s. 7.

E. Mesleki Faaliyette Kullanılan Tesisat, Demirbaş Eşya ve Taşıtlar İçin Vergi Usul Kanunu'na Göre Ayrılan Amortismanlar

Bu bent eski düzenlemede 7. ve 10. bent kapsamında yer almaktaydı. Ancak eski düzenlemede tesisat ve demirbaş eşya ile binek otomobillerin amortismanlarının gider yazılması mümkünken buna envantere dahil tüm taşıtların amortismanlarının gider yazılabilmesi de eklenmiştir. Tesisat ve demirbaş, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve aşınmaya, yıpranmaya maruz kalan değerlerdir. Mükellef, bedeli 2003 yılı için 350.000.000 TL ve 2004 yılı için 440.000.000 TL'yi aşmayan demirbaş ve tesisat doğrudan gider yazabilir.¹⁴

Envantere dahil binek ve tüm taşıtlarda ise giderler ve VUK, hükümlerine göre ayrılan amortismanlar gider olarak hasılatattan indirilebilir. Bu taşıtların amortismanlarının yanı sıra araçların akaryakıt, bakım, onarım ve sigorta gibi tüm giderleri hasılatattan indirilirken motorlu taşıtlar vergisi, gider olarak yazılamaz.

Bunun yanı sıra 5024 sayılı Yasa ile serbest meslek erbabına enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini düzeltilmiş değerleri üzerinden amortismanına tabi tutma hakkı tanınmıştır. Ancak bu sisteme uyarılama tercihe bağlı bir hak kullanımı olup, zorunlu değildir.¹⁵ Enflasyon düzeltmesine tabi olunması halinde 01. 01. 2004 tarihinden itibaren edinilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin amortisman oranları Maliye Bakanlığı'nın açıklayacağı yeni oranlar üzerinden yapılacaktır.¹⁶

F. Kiralanan ya da Envantere Dahil İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri

Değişikliklerden önce sadece envantere dahil binek otomobillerinin giderleri hasılatattan indirilebilirken, 5035 sayılı Yasa ile kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri kazançtan indirilebilmektedir. Gider olarak yazılabilen taşıtlarının konumu genişlemekle beraber yasa bunun yanı sıra işte kullanılma şartını zorunlu hale

¹⁴ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2004, s. 194.

¹⁵ Akyol, "5024 ve 5035 sayılı Kanun'lar Sonrasında Serbest Meslek Kazancının Tespiti", s. 10.

¹⁶ Bu konuda bkz. Şükrü Kızılot, "Amortisman Sistemi ve Oranı Değişti", *Hürriyet Gazetesi*, 3 Nisan 2004.

getirmiştir. Bu durumda vergi incelemeleri aşamasında bu giderlerin işte kullanılma kapsamında yapıldığının mutlaka belge ile ispat edilmesi gerekmektedir.

G. Mesleki Yayınlar İçin Ödenen Bedeller

Gelir Vergisi Kanunu 68. maddenin 6. bendinde yer alan bu düzenleme eski düzenlemede 4. bentte mesleki kitaplar ve meslek dergileri ile sınırlı idi. Yeni düzenleme ile her türlü mesleki yayımlar ile ilgili giderler hasılatтан indirilebilecektir.

H. Mesleki Faaliyetin İfası İçin Mal ve Hizmet Alım Bedelleri

Gelir Vergisi Kanunu 68. maddenin 7. bendinde yer alan bu hüküm, eski düzenlemede 3. bent, 6. bent veya farklı bentlerdeki dağınık düzenlemeleri toplayan bir hükümdür.

Bu bağlamda örneğin; bir avukatın yürüttüğü dava ile ilgili olarak üniversite öğretim üyesinden görüş alması karşılığında ödediği ücret bir hizmet alım bedelidir.¹⁷

I. Emekli Sandıklarına Ödenen Giriş ve Emeklilik Aidatları ile Mesleki Teşekküllere Ödenen Aidatlar

Gelir Vergisi Kanunu 68. maddenin 8. bendinde yer alan bu düzenleme eski düzenlemede yine 8. ve 4. bentlerde yer almaktaydı. Bu kapsamda hiçbir değişiklik yapılmamıştır.

Burada mesleki teşekkül olarak kast edilen örneğin, sadece bir avukatın baroya ödemiş olduğu aidat tutarı olacaktır. Üye olunması mesleki açıdan zorunlu olmayan bir kuruluşa yapılan aidat ödemeleri gider yazılamayacaktır.

Ayrıca sosyal sigorta kapsamına giren avukat ve noterlerin ilgili kuruma yaptıkları toptan ödemeler ile aidat ödemeleri gider yazılabilecektir. İsteğe bağlı sigorta primlerinin ise gider olarak yazılması mümkün değildir.

¹⁷ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2004, s. 192.

J. Mesleki Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Ödenen Meslek, İlan ve Reklam Vergileri ile İşyerleriyle İlgili Aynı Vergi, Resim ve Harçlar

Gelir Vergisi Kanunu 68. maddenin 9. bendinde yer alan bu düzenleme eski düzenlemede 2. bentte yer almaktaydı. Bu giderler herhangi bir yoruma gerek kalmaksızın ismen belirlenmiş giderlerdir. İşle ilgili ve Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca ödenmiş olan mesleki, ilan ve reklam vergileri gider olarak yazılabilir. Bunun yanı sıra serbest meslek erbabının işyeri olarak kullandığı yer kendi mülkü ise aynı vergi olan emlak vergisinin tamamını, hem işyeri hem de mesken olarak kullandığı mülkünün ise emlak vergisinin yarısını gider olarak yazabilmesi mümkündür.

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

Gelir Vergisi Kanunu 68. maddenin 10. bendindeki bu düzenleme eski düzenlemede 9. bentte yer almaktaydı. Maddeye göre ödenen bu tazminatların gider yazılabilmesi için, serbest meslek erbabının kusurundan ya da suç sayılan fiillerinden dolayı ödeniyor olmaması gereklidir. Aksi halde gider yazılması mümkün değildir.

Örneğin; Noterlerin, faaliyetleri ile ilgili olarak mahkeme kararı ile hüküm altına alınan tazminat ödemelerinin bir kısmının Noterler Birliği bünyesinde kurulan “*hukuki sorumluluk fonu*”ndan karşılanması halinde, fondan notere yapılan ödeme noter tarafından gelir, zarara uğrayan kişiye ödeyeceği tazminatın da gider yazılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, bu uygulamada da, Gelir Vergisi Kanunu’nun 68/son maddesinde yer alan “*Her türlü para cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez*” hükmünün de dikkate alınması gerekmektedir.¹⁸

VII. Serbest Meslek Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler

Gelir Vergisi Kanunu’nun 68. maddesinin son fıkrası aynen korunmuş ve serbest meslek erbabının her türlü para cezalarını, vergi cezalarını ve kendi kusurundan kaynaklanan tazminatlarını ve serbest meslek faaliyetinin yapılması sırasında kaybolan paralar, serbest meslek erbabının yanında çalışanlar tarafından çalınan paralar, kaybolan ve çalınan

¹⁸ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2004, s. 196.

demirbaşlarını gider olarak gösteremeyeceği belirtilmiştir. Hasılatın indirilebilecek giderler 68. maddede açıkça belirtildiğine göre bu kapsam dışında kalan giderler indirilemeyecek giderlerdir. Bunun yanı sıra Gelir Vergisi Kanunu'nun 90. maddesine göre, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında alınan gecikme zamları ve faizler ile ödenen gelir vergisi ve diğer şahsi vergiler, gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemez.

VIII. Serbest Meslek Kazançlarında İstisna

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde mükelleflerin, şiir, hikaye, roman, makale, fotoğraf, bilgisayar yazılımı gibi eserlerinde Maliye Bakanlığı'na başvurmalarına gerek olmaksızın eserlerinin 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre “*eser*” olarak değerlendirildiğinin ilgili makamlardan (Kültür Bakanlığı) aldıkları belgelerle ispatı ve ihtira beratlarının da tescil edilmiş olması halinde, bu eserlerden satış, devir, temlik veya kiralanması karşılığı elde ettikleri gelirlerinin serbest meslek kazançlarında istisna kapsamında olduğu belirtilmektedir.

Serbest meslek kazançları istisnasından yararlanabilmek için mesleki faaliyetin arızı ya da sürekli olması arasında bir fark yoktur. Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. madde kapsamındaki kazançların sürekli ya da arızı elde edilmesi istisna kapsamından yararlanmayı etkilemeyecektir.

İstisna kapsamından yararlanabilecek eserlerin 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu uyarınca eser sayılması zorunluluğu pek çok Danıştay kararında da hüküm altına alınmıştır. Kanun'un 1. maddesinde eser; sahibinin hususiyetini taşıyan ve kanuna göre ilim, edebiyat, musiki, güzel sanatlar ve sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulleri olarak tanımlanmıştır. İstisna kapsamının belirlenmesi için “*eser*” kavramının titizlikle değerlendirileceği bir çok Danıştay kararlardan anlaşılmaktadır. Örneğin; Danıştay 4. Dairesi'nin konu ile ilgili kararında davacı üniversite öğretim görevlisinin, Türkiye ekonomisinin durumuna ilişkin belirli sürelerde bir bankaya vermiş olduğu müşavirlik hizmeti niteliğinde sözlü ya da yazılı olarak hazırladığı raporların öğretim görevlisinin bilgi ve tecrübesine dayalı olarak hazırlanmasında, bu rapor niteliğindeki çalışmaların “*eser*” özelliğini göstermeyeceğini karara bağlamıştır.¹⁹

¹⁹ Dn. 4. D.'nin 28.12.1999 tarih ve E. 1999/5268, K. 1999/5189 sayılı Kararı, Sevil Bozkurt-İbrahim Karacık, “Fikir ve Sanat Eserlerinin Vergilendirilmesiyle İlgili Bir Değerlendirme”, *Yaklaşım*, Y. 12, S. 135, Mart 2004, s. 232.

IX. Serbest Meslek Kazançlarında Beyan Edilen Gelirlerden Yapılacak İndirimler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi mükelleflere yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerden düşürebilecekleri indirimleri bentler halinde belirtmiş ve 5035 sayılı Yasa da iki alt bent ile indirim kapsamını genişletmiştir. İndirimin yapılabilmesi için gelirin farklı gelir unsurlarından elde edilmesi ve kanunun belirttiği alanlara yönelik giderleri kapsaması gereklidir. Bu alanlar şunlardır:

A. Sigorta Primleri ve Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin 1. bendine göre yapılacak indirimin şartları şunlardır;

– İndirilecek sigorta primi tutarı yılda, şahıs sigorta primleri için beyan edilen gelirin %5'ini, bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları için beyan edilen gelirin %10'unu geçemeyecektir. Bu şartın yanı sıra kanunda sayılan kişilerin tamamı için ödenecek prim ya da katkı payı tutarı toplamı asgari ücretin yıllık tutarını aşmamalıdır.

– Sigorta primi, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olmalıdır.

– Sigorta, Türkiye'de kurulu ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta şirketi ile düzenlenmiş olmalıdır.

– İndirimden yararlanacak serbest meslek erbabı tam mükellefiyete tabi olmalıdır.

– Ödenen sigorta primi mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, sakatlık, kaza, hastalık, analık, doğum, tahsil gibi şahsi sigorta primleri veya bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları olmalıdır.

– Beyanname kapsamında ücret geliri varsa, indirim konusu yapılacak bireysel emeklilik katkı payının veya sigorta priminin ücretin safi tutarının hesaplanması sırasında indirim konusu yapılmamış olmalıdır.

B. Bağ-Kur Primleri

1479 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu (Bağ-Kur) Kanunu'na göre sigortalılarınca ödenen giriş keseneği ve sigorta primlerinin vergi uygulamalarında gider olarak yazılabileceği hüküm altına alınmıştır.

C. Bağış ve Yardımların İndirimi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesine göre mükelleflerin yaptıkları bağış ve yardımlarını bu maddede belirtilen kurum ve kuruluşlara yaptığı taktirde gelirden indirilebileceği belirtilmiştir. Genel bütçeye dahil idareler, kamu menfaatine yararlı dernekler gibi tek tek sayılan bu kuruluşların yanı sıra 5035 sayılı Yasa 14. madde 1. fıkrası ile iki yeni alt bent eklemiştir. Bu yeni düzenlemeye göre Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün idare ve denetiminde bulunan mazbut vakıflar ile belediyeler dahil diğer kamu kurum ve kuruluşları adına kayıtlı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kurulu nezdinde kültür ve tabiat varlıklarının bakımı, restorasyonu gibi korunmasına yönelik yapılan bağış ve yardımların tamamı ve fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelinin tamamı gelirden indirilebilecektir.²⁰

Söz konusu bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesi için mutlaka makbuz karşılığı yapılması gerekmektedir. Ayrıca bağış ve yardımların gelirden indirilebilmesinde kanun bir üst sınır koymuştur. Buna göre bir takvim yılı için yapılan bağış ve yardımların toplamı, o yıla ait beyan edilecek gelirin %5'ini, kalkınmada öncelikli yöreler için %10'unu aşmamalıdır.²¹

D. Sakatlık İndirimi

Özürlü vatandaşların, içinde bulunduğu zor koşullarında yardımcı olmak ve özürlüler ile özürlü olmayan vatandaşlar arasındaki rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla vergi hukukunda yapılan bir düzenlemedir. Bu amaçla yapılan düzenlemede Gelir Vergisi Kanunu'nun 31/2. maddesi, sakatlık indirimini yalnızca özürlü ücretlilerin gelir vergisi matrahında dikkate alınacağını belirtmiştir. Buna göre; çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece, %60'ını kaybetmiş bulunanlar ikinci derece, %40'ını kaybetmiş bulunanlar üçüncü derece sakat sayılmakta ve sakatlık indirimi 2003 yılı için, özel indirim tutarının;

- 1. derece sakatlar için sekiz katı,

²⁰ A. Murat Yıldız, "5035 sayılı Kanun'la Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler", *Yaklaşım*, Y. 12, S. 134, Şubat 2004, s. 108.

²¹ Bu konuda geniş bilgi için bkz., Mehmet Tahir Ufuk, "5035 sayılı Kanun'la Kapsamı Genişletilen Bağış ve Yardımlar", *Yaklaşım*, Y. 12, S. 136, Nisan 2004, s. 75-79; M. Emin Akyol, "Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesinde 5035 sayılı Kanun'la Yapılan Düzenlemeler", *Yaklaşım*, Y. 12, S. 136, Nisan 2004, s. 69-70.

- 2. derece sakatlar için dört katı,
- 3. derece sakatlar için iki katıdır.

4842 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle ücretlerin vergilendirilmesinde sakatlık indirimi, 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yeniden düzenlenmiştir. Buna göre sakatlık indirimi;

- 1. derece sakatlar için 440.000.000 TL
- 2. derece sakatlar için 220.000.000 TL
- 3. derece sakatlar için 110.000.000 TL olarak uygulanacaktır.

4369 sayılı Kanun'un Gelir Vergisi Kanunu'nda yaptığı değişiklikle sakatlık indiriminin kapsamı genişletilmiş ve kapsam içine hizmet erbabının bakmakla yükümlü olduğu kişiler, özürlü serbest meslek erbabı ve serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişiler ile basit usulde vergilenen bazı esnaf ve sanatkarlar da dahil edilmiştir. 222 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği' de uygulama esaslarını değerlendirmiştir. Bu indirimden yararlanmak isteyenler illerde Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'ne, bağımsız vergi dairesi bulunan ilçelerde Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne, diğer ilçelerde Malmüdürlüğü'ne başvurmaktadır. Yetkili sağlık kuruluşunun verdiği rapor, Maliye Bakanlığı Merkez Sağlık Kuruluşu tarafından incelenecek ve uygun olup olmadığı konusunda verilen karar Defterdarlığa bildirilecektir.

Sakatlık indiriminden yararlanabilecek birden fazla kişinin bulunması halinde, bu hesaplama her biri için ayrı ayrı yapılacak ve indirim uygulamasında toplu değerlendirilecektir. Bu şekilde hesaplanan sakatlık indiriminin yıllık tutarı, serbest meslek erbabının beyan edeceği serbest meslek kazancından düşülecektir. Ancak indirim, beyan edilecek serbest meslek kazancı ile sınırlı olup, kazancın yetersiz olması durumunda sonrakı yıla devredilmeyecektir.

E. Eğitim ve Sağlık Harcaması İndirimi

4842 sayılı Yasa 24.04.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere mükelleflerin kendileri, eşleri ve küçük çocukları için yaptığı eğitim ve sağlık harcamalarının, Türkiye'de yapılması, beyan edilen gelirin %5'ini aşmaması, belgelerle doğrulanması koşuluyla gelirden indirilmesini mümkün kılmıştır.²²

²² Bu konuda geniş bilgi için bkz., Levent Başak, "Yıllık Beyanname ile Bildirilecek Gelirlerden İndirilebilecek Harcama Kalemi Olarak Eğitim ve Sağlık Harcamaları", *Yaklaşım*, Y. 12, S. 133, Ocak 2004, s. 157-165.

F. Zararların Kârlara Takas ve Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 88. maddesi gelirin yıllık beyannamede toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmında meydana gelen zararlar, diğer gelir kaynaklarının kazanç ve iratlarından mahsup edilir. Mahsuba rağmen kapatılmayan zarar kısmı, izleyen yılların gelirinden indirilir. Ancak bu hak, arka arkaya en fazla beş yıl için kullanılabilir.

X. Serbest Meslek Kazançlarında Vergi Kesintisi (Tevkifatı)

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/1. maddesi tevkifat yapmaya mecbur olanlardan, serbest meslek erbabına ödemede bulunanların, ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapma mecburiyetini yüklemiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/2. maddesi ise *“yaptıkları serbest meslek işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (Notere serbest meslek faaliyetinden dolayı yapılan ödemeler hariç)”* denilerek, noterlere yapılan ödemeler dışındaki bütün serbest meslek erbabına yapılan ödemelerin vergi kesintisine tabi olacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 2 numaralı bendi vergi kesintisinin yapılacağı ödemeleri 1. kısımda tek tek saymış, 2.kısımda ise bunların dışındaki diğer ödemeler şeklinde ayırıma tabi tutmuştur. Bu iki kısımda uygulanacak vergi kesintisi ise 01. 01. 2004 tarihinden geçerli olmak üzere 2003/6577 sayılı BKK ile yeni yüzde oranları ile uygulanacaktır.

Buna göre;

1. GVK, 18. maddesinde yer alan telif kazançları istisnası kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerde %17 oranında vergi kesintisi yapılacağı,

2. Diğer ödemelerin tümünde ise %22 oranında vergi kesintisi yapılacağına hükmolunmuştur.

Vergi Usul Kanunu 121. maddesi kapsamında ise *“Vergi Tevkifatının Mahsubu”* başlığı ile yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilir. Buna göre serbest meslek erbabı, beyan ettiği kazanç üzerinden hesapladığı gelir vergisinden, kendisine yapılan ödemelerden dolayı kesilen vergiyi mahsup edebilecektir.

XII. Serbest Meslek Kazançlarında Katma Değer Vergisi

A. Telif Kazançları İstisnası Dışındaki Serbest Meslek Kazançlarında

Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesine göre serbest meslek faaliyeti kapsamında gerçekleştirilen teslim ve hizmetler üzerinden katma değer vergisi ödenecektir. Ancak bu faaliyetlerin mükelleflerce sürekli şekilde yapıyor olması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun kapsamında vergiyi doğuran olay gelirin tahsil edilmesi şartına tabi iken, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmıştır. Yani her bir kısım hizmetin yapılması vergiyi doğuran olaydır ki bu serbest meslek kazançlarında büyük çelişkiler yaratmaktadır. Bu durumda mükellef tahsile bağlı olarak serbest meslek makbuzu düzenleyecekken, tahsilat gerçekleşmediği halde hizmetin ifası ile düzenlenmesi gereken katma değer vergisi beyannamesinde matrah nasıl tespit edilecektir?

Uygulamadaki yaygın görüş, serbest meslek makbuzu düzenlenmesinin mümkün olmadığı hallerde, hizmet ifasında bulunan serbest meslek erbabının kanuni defterinde o aya ait hizmet bedeline ilişkin olarak hesaplanacağı katma değer vergisini tahakkuk ettirip, aynı döneme ait verilecek Katma Değer Vergisi Beyannamesi'nde beyana konu etmesi ve doğan verginin ödenmesi şeklindedir.²³

Serbest meslek kazancında tahsilin yapıldığı ayda katma değer vergisinin beyan edilmesi yönünde Danıştay kararları da mevcuttur. Danıştay 11. Dairesi'nin *"muhasebeci ve mali müşavirlerin yaptıkları sözleşmede ücretin aylık olarak ödenmesi koşulu getirildiği halde tahsilin her ay yapılmadığı durumlarda, tahsilatın yapıldığı ayda serbest meslek makbuzu düzenlenerek KDV beyan edilmesinde, yasalara aykırılık yoktur"* şeklinde verdiği karar bu yöndedir. Aynı zamanda yine Danıştay 11. Dairesi'nin konu ile ilgili 09.02.1998 tarih ve E. 1997/913, K. 1998/420 nolu Kararı da aynı doğrultuda verilmiştir. Bu görüşü destekleyen yazarlar da bulunmaktadır.²⁴

B. Danışmanlık Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi Tevkifatı

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinin vermiş olduğu yetki uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 91 seri numaralı Katma

²³ Yıldız, *Serbest Meslek Kazançları*, s. 71-72.

²⁴ Mehmet Maç, *KDV Uygulaması*, Denet Yayıncılık AŞ, 4. bas., 1998, s. 10, 21.

Değer Vergisi Genel Tebliği ile bazı hizmet teslimleri için sorumluluk uygulaması başlatılmış bulunmaktadır. Yapılan bu düzenleme ile tevkifata tabi tutulacak işlemlerin “hizmet” niteliğinde olması öngörülerek, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 2. maddesi kapsamındaki “teslim” mahiyetindeki işlemler tevkifat uygulaması kapsamının dışında bırakılmıştır.

Tebliğe göre teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık ve denetim hizmetleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi de tevkifat kapsamına alınmıştır. Bu durumda bu tür danışmanlık hizmetlerini sunanlardan hizmet satın alanlar yapacakları ödemelerden katma değer vergisi tevkifatı yapmakla yükümlüdür.

Avukatların hukuki uyuşmazlıklarla ilgili yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak vekalet akdi doğrultusunda veya icra ve benzeri yerlerde müvekkilleri adına yaptıkları işlemler karşılığında almış oldukları ücretler tevkifat dışında tutulmuştur. Ancak avukatlarla yapılan sözleşme kapsamında avukatlık ve danışmanlık hizmetleri birlikte yer alıyorsa bu taktirde bu iki hizmet ayrı ayrı ücretlendirilmediği sürece yapılan toplam ödeme üzerinden tevkifat uygulanacaktır. Yani bir işyeri ile hizmet sözleşmesi bulunan avukatın hem hukuki işlerin takibinde hem de hukuki işlerle ilgili danışmanlık hizmetinde yapılacak ödemeler tevkifata tabi tutulacaktır.²⁵

C. Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi’ndeki Ücretlere Ayrıca Katma Değer Vergisi Uygulanmayacağı

Avukatlık ücretinin karşı tarafa yükletilmesinin yasal zorunluluk olduğu durumlarda Avukatlık Kanunu hükümlerince, “Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi” uygulanır.

Meslek odaları tarafından tespit edilen asgari ücret tarifelerinde, tarifiede yer alan ücretlere Katma Değer Vergisi ilave edilir hükmü geçmekteydi. Oysa Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 20/4. maddesinde “Belli bir tarife göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli katma değer vergisi dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez” hükmü geçmektedir. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi Kanunu’nun ilgili maddesine göre, tarifiede yer alan ücret üzerinden ayrıca katma değer vergisi hesaplanmaması ve istenmemesi

²⁵ Veysi Seviğ, “KDV’de Tevkifat Uygulamasında Hizmet Kapsamı”, *Dünya Gazetesi*, 18.03.2004.

gerekmektedir.²⁶ Nitekim Yargıtay'ın Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi'nin 21. maddesinde yer alan katma değer vergisi ilave edilir hükmü ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20/4. maddesinin çeliştiğinden bahisle normlar arasında aykırılık yaratıldığı, Anayasa'nın 73. maddesine dayanılarak çıkarılan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun gözetilmesi gerektiği ve tarifedeki ücrete ayrıca katma değer vergisinin eklenmemesi gerektiği yolundaki kararı bu yöndeki yanlışlığı kaldırmıştır.²⁷ Nitekim 2004 Avukatlık Ücret Tarifesi'nde, tarifedeki ücrete katma değer vergisi ilavesi ile ilgili hüküm yer almamıştır.

XIII. Serbest Meslek Kazançlarında Geçici Vergi

Esas itibarıyla gerçek kişilerin bir takvim yılında elde ettikleri gelirlerin Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergilendirme dönemi takvim yılı olarak belirlenir. Mükellefler bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratlarını istisnalar ve beyanname verilmeyen hallerin dışında Mart ayının 15. günü akşamına kadar beyan edeceklerdir. Beyan ettikleri bu vergiyi de mart ve temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödeyeceklerdir. Ancak genel prensip bu olmakla beraber Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesi gereğince serbest meslek erbabı bir sonraki yılın Mart ayında, verecekleri yıllık beyannamelerine göre hesaplanacak olan gelir vergilerinden mahsup edilmek üzere, cari vergilendirme dönemi içinde geçici vergi ödeyeceklerdir. Bu vergi niteliği itibarıyla bir peşin ödeme sistemidir. Geçici vergi, ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançlarına, gelir vergisi mükellefleri için Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde belirtilen tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan %20 oranı uygulanmak suretiyle hesaplanır.

5035 sayılı Kanun ile geçici vergide beyan ve ödeme süreleri 01.01.2004'ten itibaren geçerli olmak üzere değiştirilmiştir. Buna göre mükellefler, geçici vergi tutarını üçer aylık hesap dönemlerini izleyen ikinci ayın 10. günü akşamına kadar hesaplayıp, beyan edeceklerdir. Bu durumda geçici vergi açısından beyanname verme süreleri;

- 1. dönem için; mayıs ayının 10. günü,
- 2. dönem için; ağustos ayının 10. günü,

²⁶ Veysi Seviğ, "Avukatların Asgari Ücret Tarifesi'ndeki Ücrete Ayrıca KDV Uygulanmayacağı", *Yaklaşım*, Y. 12, S. 135, Mart 2004, s. 37.

²⁷ Yrg. 4. HD'nin, 17.09.2003 tarih ve E. 2003/4051, K. 2003/10170. (*Yaklaşım*, Y. 12, S. 135, Mart 2004, s. 281.)

- 3. dönem için; kasım ayının 10. günü,
- 4. dönem için; şubat ayının 10. günü mesai bitimine kadardır.

Bu sürelerle beyan edilecek geçici vergi aynı ayın 17. günü akşamına kadar ödenmek zorundadır. Yani geçici verginin ödenmesi dönemsel olarak 17 Mayıs, 17 Ağustos, 17 Kasım ve 17 Şubat tarihleri arasında vergi dairesine veya yetkili banka şubesine yatırılması şeklinde gerçekleştirilecektir.²⁸

Serbest meslek erbabının tahsil etme şartına dayalı olarak ödeyeceği gelir vergisini henüz tahsil etmeden peşinen ödemeye zorlanması aynı kanun üzerinde hükümler arasında yaşatılan bir çelişkidir. Üstelik mükellefin bir sonraki yıl zarar edebileceği veya işini terk edebileceği gibi varsayımlar düşünüldüğünde geçici vergi sistemi gayri ciddi bir sistemdir.

SONUÇ

Bir mükellef için vergiye tabi olmanın en önemli sonuçlarından biri vergi incelemesine tabi olmaktır. Vergi incelemesinin amacı ise, Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesine göre, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu kapsamında serbest meslek erbapları, Vergi Usul Kanunu'nun 137. maddesinde belirtilen "*defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek kişiler*" olarak vergi incelemesine tabidirler. Anayasal bir ödev olarak vergi ödeme yükümlülüğü içinde olanların, yükümlülüklerini usulüne uygun olarak ve zamanında yerine getirip getirmedikleri vergi denetimine yetkili (VUK, mad. 135) birimler tarafından gerçekleştirilecektir. İncelemeler, gerekli ise işletmeye dahil iktisadi kıymetlerinin fiili envanterinin yapılması ve beyannamelerde belirtilmesi gereken unsurların araştırılmasını da kapsayabilecektir.²⁹

Vergi incelemesinde defter-kayıt ve belgeler en ön sırada dikkate alınacak delillerdir. Bunun yanı sıra, mükellef ve alıcı ile ilgili maddi olaylar ve her türlü hukuki delil kapsamında ise vergi dairesi arşivleri, tanık ve alıcı ifadeleri, istihbarat arşivi, başka resmi daireler, banka ve

²⁸ Selahattin Tuncer, "Bazı Vergilerde Beyan ve Ödeme Süreleri Değişti", *Yaklaşım*, Y. 12, S. 134, Şubat 2004, s. 10.

²⁹ Osman Saraç, "Gelir Vergisinde Vergi İncelemesine Tabi Olanlar", *Yaklaşım*, Y. 2, S. 134, Şubat 2004, s. 95.

sigorta şirketi kayıtları, ulaşım bilgileri kullanılabilecektir. Nitekim 2003 beyannameleri için yeni bir düzenleme olan Performans Derecelendirme Bildirimi uygulamasıyla Pekiyi-Orta gibi derecelerle fişlenen mükelleflerden matrah yükseltilmesini isteyen Maliye Bakanlığı, serbest meslek erbaplarının (doktorlardan başlayarak) geriye dönük son bir yıldaki banka bilgileri kapsamında kredi kartı harcamalarını esas aldı. İnceleme elemanları, doktorlarda kredi kartı ekstreleri ile ameliyat ettikleri hastaları da vergi dairesine çağırarak harcamalarla beyan edilen kazançları karşılaştırdı.³⁰

Yukarıda belirtilen deliller kapsamında vergi incelemelerinde çok ön plana çıkan bir diğer delil ise, mükelleflerle işlemde bulunan gerçek ve tüzel kişilerin yani alıcı konumundaki kişilerin ve kuruluşların ifadelerine başvurarak, malın ya da hizmetin gerçek satış bedelini belirlemeye çalışmaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 148. ve 149. maddesi "*Bilgi Verme*" ve "*Devamlı Bilgi Verme*" başlığı ile alıcı ifadelerine başvurma ve bunu yeterli delil olarak kabul etmeye olanak tanımıştır. Birden fazla alıcı ifadelerine başvurulmasında bunların hep birden mükellef aleyhine beyanda bulunacakları düşünülmemekte, böylece bu deliller maddi delil niteliğinde değer kazanmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 148 ve 149. maddeleri kapsamında mükelleflerle işlemde bulunan gerçek ve tüzel kişilerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların istedikleri bilgileri vermeye mecbur oldukları belirtilmektedir. Bu mecburiyete uyulmaması, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca 01. 01. 2004 tarihinden itibaren 250 milyon-1 milyar 70 milyon TL'si arasında özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmektedir.

Vergiye doğuran olayda, taraf olan ve tamamının mükellef aleyhine davranmayacağı düşünülen alıcıların verdikleri ifadeler, birbirini destekliyorsa maddi delil olarak kabul edilip, bu bilgiler doğrultusunda tespiti yapılan matrah farkı üzerinden tarhiyat yapılır. Birbirinden habersiz olan ve değişik tarihlerde verilen alıcı ifadeleri üzerinden tarhiyat yapılmasını destekleyen Danıştay kararları mevcuttur.³¹

Alıcıların bir kısmının mükellef aleyhine, bir kısmının ise mükellef lehine beyanda bulunmaları halinde sonucun mükellef lehine kararlar verilmesini gerektiren Danıştay kararlarında ise "*ifadesi alınan alıcıların,*

³⁰ Vatan Gazetesi, 18.03.2004.

³¹ Dn. 4. D.'nin, 07.06.1985 tarih ve 1984/1536 sayılı Kararı. (Recai Dönmez, "Vergi İncelemesinde Alıcı İfadeleri", *Yaklaşım*, Y. 12, S. 133, Ocak 2004, s. 38.)

toplam alıcılarla kıyaslandığında çok azınlıkta kalmaları durumunda, azınlıkta kalan bu alıcı ifadelerinin, tüm alıcılara kıyas yolu ile uygulanması suretiyle matrah farkı bulunamaz” sonucu çıkarılmıştır.³²

Alıcı ile mükellef arasında bir uyuşmazlığın var olması halinde ise alıcının ifadesinin gerçek iradeyi yansıtmayabileceği, bu nedenle bu ifadelere itibar edilmemesini belirten Danıştay kararları bulunmaktadır. Örneğin; “Daire alıcılarının müteahhit firma ile ihtilaflı olması ve olayın da sulh hukuk mahkemesine intikal etmesi halinde, alıcı ifadelerine dayanılarak matrah farkı bulunamaz.”³³

Bir diğer bakış açısı ise vergi incelemesinde alıcı ifadeleri alınırken, alıcı ile mükellefin ortak menfaatlerinin bulunup bulunmadığıdır. Danıştay bu durumda da alıcı ifadelerinin gerçeği yansıtmayacağı ve itibar edilmemesini ifade eden kararlar vermektedir.³⁴

Vergi Usul Kanunu’nun 138 ve 139. maddesi incelemenin yer ve zamanın belirlenmesindeki genel kriterleri belirtmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 138. maddesine göre vergi incelemesinin ne zaman yapılacağının mükellefe önceden bildirilmesi zorunlu değildir. Daha önce inceleme yapılmış olması veya matrahın re’sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel olmamaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 139. maddesi ise vergi incelemelerinin asıl olarak mükellefin işyerinde yapılacağı ancak işyerinin müsait olmaması gibi nedenlerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olursa, mükellef ve vergi sorumluları isterlerse incelemenin dairede yapılabilmesini hükme bağlamıştır. Ancak bu durumda defter ve vesikaların daireye getirilmesi mükellefe yazılı olarak bildirilebilecektir. Bu bildirimle rağmen mazeretsiz olarak defter ve vesikalarını getirmeyen mükellefler istenenleri ibraz etmemiş sayılacaklardır.

Görüldüğü üzere vergi incelemesine tabi olan serbest meslek erbaplarının yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde yükümlülüklerini yerine getirmeye özen göstermeleri büyük önem taşımaktadır. Zira bu yükümlülüklerde karşılaşılan eksiklikler Maliye Bakanlığı’nın kamuoyuna yansıyan istatistiksel bilgileri doğrultusunda serbest meslek erbaplarında gelir düzeyini en iyi beyan edenler sıralamasında mühendisler, muhasebeciler,

³² Dn. 4. D.’nin, 19.12.1984 tarih ve E. 1984/1487, K. 1984/4596 sayılı Kararı. (Recai Dönmez, “Vergi İncelemesinde Alıcı İfadeleri”, *Yaklaşım*, Y. 12, S. 133, Ocak 2004, s. 38.)

³³ Dn. 3. D.’nin, 15.04.1997 tarih ve E. 1996/900, K. 1997/1479 sayılı Kararı. (Recai Dönmez, “Vergi İncelemesinde Alıcı İfadeleri”, *Yaklaşım*, Y. 12, S. 133, Ocak 2004, s. 39.)

³⁴ Dn. 4. D.’nin, 12.05.1987 tarih ve E. 1985/3655, K. 1987/1736 sayılı Kararı. (Recai Dönmez, “Vergi İncelemesinde Alıcı İfadeleri”, *Yaklaşım*, Y. 12, S. 133, Ocak 2004, s. 40.)

mali müşavirler, yeminli mali müşavirlerden sonra gelen avukatların ve ondan sonra gelen doktorların daha titizlikle incelenmelerini gündeme getirmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın yazılı medyaya yansıyan görüşlerinde vergi beyannamelerinde normal hayat standardının altında verenlerin bir taraf, üstünde verenlerin diğer tarafa ayrılacağı ve standardın altında vererek ayırdıklarının üstüne gidecekleri açıkça ifade edilmektedir.³⁵ Böyle bir devlet mantığı altında mükelleflerin ciddi boyutta belge düzeni ile hareket etmeleri son derece önemli olmakta ve özellikle avukatların mükellefleri ile yapacakları her türlü hukuki ilişkilerinin sözleşme çerçevesinde ve belge düzenine dikkat ederek gerçekleştirmeleri kendi yararlarına sonuç veren uzun vadeli bir yatırım olacaktır.

KAYNAKÇA

Akyol, M. Emin, "5024 ve 5035 sayılı Kanun'lar Sonrasında Serbest Meslek Kazancının Tespiti", *Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog*, S. 190, Şubat 2004.

Akyol, M. Emin, "Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesinde 5035 sayılı Kanun'la Yapılan Düzenlemeler", *Yaklaşım*, Y. 12, S. 136, Nisan 2004.

Akyol, M. Emin, "5035 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler", *Yaklaşım*, Y. 12, S. 135, Mart 2004.

Altındağ, Mehmet, *SM, SMMM ve YMM'ler İçin Vergi ve Revizyon Rehberi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ajans-Türk Basın ve Basım AŞ, Ankara 1998.

Başak, Levent. "Yıllık Beyanname İle Bildirilecek Gelirlerden İndirilebilecek Harcama Kalemi Olarak Eğitim ve Sağlık Harcamaları", *Yaklaşım*, Y. 12, S. 133, Ocak 2004.

Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Acar Matbaacılık AŞ, İstanbul 2002.

Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Acar Matbaacılık AŞ, İstanbul 2004.

Bozkurt, Sevil; Karacık, İbrahim, "Fikir ve Sanat Eserlerinin Vergilendiril-

³⁵ *Milliyet Gazetesi*, 11.03.2004.

mesiyle İlgili Bir Değerlendirme", *Yaklaşım*, Y. 12, S. 135, Mart 2004.

Dönmez, Recai, "Vergi İncelemesinde Alıcı İfadeleri", *Yaklaşım*, Y. 12, S. 133, Ocak 2004.

Erdem, Hayrettin; Ergülen, Güneri, "Vergi Kanun'larındaki Vergi Avantajları", *Yaklaşım Yay.*, Ankara 1998.

Kızılot, Şükrü. "Amortisman Sistemi ve Oranı Değişti", *Hürriyet Gazetesi*, 3 Nisan 2004; *Milliyet Gazetesi*, 11 Mart 2004.

Maç, Mehmet, "KDV Uygulaması", *Denet Yayıncılık AŞ*, 4. bas. , 1998, s. 10, 21.

Saraç, Osman, "Gelir Vergisinde Vergi İncelemesine Tabi Olanlar", *Yaklaşım*, Y. 12, S. 134, Şubat 2004.

Seviğ, Veysi, "KDV'de Tevkifat Uygulamasında Hizmet Kapsamı", *Dünya Gazetesi*, 18 Mart 2004.

Seviğ, Veysi, "Avukatların Asgari Ücret Tarifesi'ndeki Ücrete Ayrıca KDV Uygulanmayacağı", *Yaklaşım*, Y. 12, S. 135, Mart 2004.

Tuncer, Selahattin. "Bazı Vergilerde Beyan ve Ödeme Süreleri Değişti", *Yaklaşım*, Y. 12, S. 134, Şubat 2004.

Ufuk, Mehmet Tahir, "5035 sayılı Kanun'la Kapsamı Genişletilen Bağış ve Yardımlar", *Yaklaşım*, Y. 12, S. 136, Nisan 2004, *Vatan Gazetesi*, 18 Mart 2004.

Yıldız, A. Murat, "Serbest Meslek Kazançları", *Sirküler Rapor, Süreli Yayın*, S. 2002-12, TÜRMOB Yay. No. 196, Ankara Aralık 2002.

Yıldız, A. Murat, "5035 sayılı Kanun'la Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler", *Yaklaşım*, Y. 12, S. 134, Şubat 2004.