



## SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ

## TESPİTİNDE TEMEL VERGİLENDİRME İLKELERİNE

## AYKIRI UYGULAMALAR

A. Murat YILDIZ

Yeminli Mali Müşavir

[muratyildiz@yildizymm.com.tr](mailto:muratyildiz@yildizymm.com.tr)

Vergi hukukunda kaynağını anayasadan ve/veya hukukun genel ilkelerinden alan vergilendirme ilkelerinin sayıları ve isimleri değişik yazarlara göre değişmekle birlikte belli başlıcaları; kanunilik, **ödeme gücüne göre vergi alınması**, genellik ilkesi, eşitlik ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi olarak sayılmaktadır.

Vergi ödeme gücüne göre vergi alınmasını teminen ülkemizde de uygulanan başlıca araçlar, asgari (en az) geçim indirimi uygulaması, artan oranlı vergi tarifesi ve ayırma kuramı (ya da ilkesi) dir.

Bu ilkelere **ayırma ilkesi**; sermayenin emeğe göre daha yüksek oranda vergilendirilmesi gerektiği savunan kuramdır. Bu kurama uygun olarak ülkemizde ücret gelirleri için uygulanan asgari geçim indirimi ve özel vergi tarifesinden maalesef aynı şekilde emeğe dayalı kazanç olmasına karşın serbest meslek erbapları yararlandırılmamaktadır.

Bu durum bir tarafa Maliye Bakanlığı'nca kanunlarda açık hüküm bulunmayan hallerle ilişkin olarak verilen birçok özeldede de ticari kazanç sahipleri lehine yapılan lehte yorumlar serbest meslek erbapları için yapılmamakta bırakın pozitif ayrımcılığı vergide eşitlik ilkesi bile zaman zaman ihlal edilebilmektedir.

Bütün bu açıklamalarımız çerçevesinde bu tebliğin konusunu ağırlıklı olarak Maliye Bakanlığınca verilen özeldeler ve vergi yargısınca verilen hükümler çerçevesinde serbest meslek kazançlarının tespiti ve beyanında serbest meslek erbapları aleyhine uygulana gelen düzenlemeler ile bu düzenlemelere ilişkin görüş ve önerilerimiz oluşturacaktır.

**MALİYE BAKANLIĞI'NCA VERİLEN ÖZELGELER  
ÇERÇEVESİNDE SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ  
TESPİTİ VE BEYANINDA TARTIŞMALI KONULAR**

## 1. SERBEST MESLEK FAALİYETİ NEDENİYLE MÜŞTERİLER İLE YAPILAN SÖZLEŞMELERE VE VERİLEN BEYANNAMELERE AİT DAMGA VERGİSİNİN SERBEST MESLEK KAZANCINDAN İNDİRİLMESİ:

Serbest meslek faaliyeti dolayısıyla müşterilerle yapılan **sözleşmeler** veya benzeri nedenlerle ödenen **damga vergilerinin**, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel gider kapsamında değerlendirilerek serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak **indirilmesi mümkün** bulunmaktadır.

Öte yandan, mükellefiyete ilişkin verilen **beyannameler için ödenen damga vergilerinin** ise Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde sayılan indirilecek giderler arasında yer almaması nedeniyle **indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.**

## 2- BAĞIMSIZ DENETÇİ BELGESİ KURS VE YETKİLENDİRME BELGESİ ÜCRETİNİN GİDER KAYDI

Bağımsız Denetçi Belgesine ilişkin eğitim (kurs) gideri ile Bağımsız Denetçi Yetkilendirme Belgesine ilişkin ücretler de Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesindeki serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderler arasında sayılmadığından, söz konusu giderler için yapılan ödemeler de serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılattan indirilemeyecek, ancak Bağımsız Denetçi Belgesine ilişkin eğitim (kurs) giderlerinin anılan Kanunun 89 uncu maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan şartların taşınması halinde, yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılması mümkün olacaktır.

### 3. MESLEKİ SORUMLULUK SİGORTASININ, YILLIK BEYANNAME ÜZERİNDEN İNDİRİM KONUSU YAPILIP YAPILMAYACAĞI:[1]

Serbest meslek erbaplarının mesleki sorumluluk sigorta poliçesinde belirtilen ve taraflarca konusu tarif edilerek sınırları çizilen mesleki faaliyeti ifa ederken meydana gelen zarar, ziyan ve tazminatlar belli şartlar dahilinde sigorta kapsamına alınabilmektedir. Ancak, söz konusu düzenlemelere göre Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin **mesleki sorumluluk sigortası** yaptırmaları zorunluluğu bulunmadığından, isteğe bağlı olarak yaptırılan söz konusu sigorta giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde **hasıllardan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.**

Aynı muktezanın devamında ise; "mesleki faaliyeti ifa ederken meydana gelecek zararlara karşı ödenen mesleki sorumluluk sigortasının, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin 1 numaralı bendinde yer alan şahıs sigortası kapsamında olmaması nedeniyle, yıllık **beyanname üzerinden de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.**" görüşüne yer verilmiş bulunmaktadır.

[1] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-611 sayılı özelgesi.

## 4. MESLEKİ FAALİYET KAPSAMINDA YAPILAN HATALAR SONUCU MÜŞTERİLERE KESİLEN VE SERBEST MESLEK ERBABI TARAFINDAN ÖDENEN CEZALARIN GİDER KABUL EDİLMEMESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Mesleki Giderler" başlıklı 68. maddesinin birinci fıkrasında;

"Serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasılatından indirilir:

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

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile **serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar** gider olarak indirilemez." hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, ödenen tazminatın gider yazılabilmesi için mesleki faaliyetle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama ve kanun emrine bağlı bulunması şarttır. Mesleki faaliyetle ilgili olmayan ve mesleki faaliyetle ilgili olsa dahi serbest meslek erbabının şahsi kusuru nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar ise mesleki kazancın tespitinde gider olarak yazılamayacaktır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, serbest meslek erbaplarının çalışanlarının hatası sonucu müşterileri adına kesilen ve serbest meslek erbaplarınca ödenen cezaların Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesi kapsamında mesleki kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır."

\* İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04/05/2015 tarih ve 62030549-120[65-2014/811]-52161 sayılı özelgesi

## **5. MÜKELLEFİYET BAŞLAMADAN ÖNCE MESLEK KURULUŞLARINA YAPILAN ÖDEMELERİN KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİM OLARAK DİKKATE ALINMAYACAĞI:**

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak serbest meslek faaliyetine başlamak amacıyla Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğine kimlik ücreti, ruhsat ücreti ve sirküler rapor ücreti adı altında yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin 1 inci bendine göre, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına yıllık aidat ve giriş aidatı olarak yaptığınız ödemelerin ise Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin 8 numaralı bendine göre serbest meslek kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, ödemelere ilişkin makbuzda yer alan TURMOB'a eğitim fonu, ... kampüs inşaat fonu, sosyal yardımlaşma ve dayanışma fonu adı altında yaptığınız ödemeler ise Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde sayılan giderler arasında yer almadığından, söz konusu ödemelerin indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.



## 6- SERBEST MESLEK ERBAPLARININ GİYİM HARCAMALARININ GİDER YAZILIP YAZILAMAYACAĞI

GVK'nun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde yer alan genel giderlerin, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için kazancın elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağının bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile mütenasip olması gerekmektedir. 2 numaralı bendinde yer alan giyim giderleri ise **işyerinde çalıştırılan hizmetli ve işçilere verilen giyim eşyalarıyla sınırlı olup**, bu giyim eşyalarının işçilerce kullanımının işin gereği olması, bunların giyime hazır şekilde ve ayın olarak verilmesi, ticari teamüllere göre bu eşyanın işverence temininin alışlagelmiş olması ve **hizmetli ve işçilerin işten ayrılmaları durumunda bunların geri teslim edilmesi** gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı bu hüküm ve açıklamaların birlikte değerlendirilmesi sonucunda örneğin serbest muhasebeci ve mali müşavirlik hizmetinin ifasında kullanılan dış giyim eşyaları münhasıran faaliyetin yürütülmesine mahsus olmaması, söz konusu dış giyim eşyalarının iş dışında özel hayatında da kullanılmaya elverişli olması nedenleriyle, belirtilen dış giyim harcamaları ile kazancınızın elde edilmesi veya idamesi arasında doğrudan bir bağ olduğundan söz edilememesinden hareketle anılan harcamaların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmadığı yönünde görüş bildirmektedir\*

Aynı gerekçelerle **mesleğin icrası için kullanılması zorunlu olmayan dış giyim harcamaları Gelir Vergisi Kanununa göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen gider olduğundan, KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca bu harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.**

\* Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nın 23/10/2013 tarih ve 39044742-KDV.29-1692 sayılı muktezalari ile İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.06.2014 tarih ve 11395140-105[313-2012/VUK-1]-1546 sayılı muktezası.

## **7- SERBEST MESLEK ERBABININ FAALİYETİNDE KULLANMAK ÜZERE SATIN ALDIĞI İKİNCİ ARACI İÇİN AMORTİSMAN AYIRIP AYIRAMAYACAĞI**

Genel kural serbest meslek envantere dahil olan binek otomobillerinin amortismanlarının yanı sıra bu araçların akaryakıt, bakım, onarım ve sigorta gibi giderlerini hasılatlarından gider olarak indirebilmeleri olmakla birlikte, Maliye Bakanlığı'nca verilen bir muktezada \* özetle;

"Serbest meslek faaliyetinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olan ve işte kullanılan envantere kayıtlı araçların giderleri ile amortismanlarının indirim konusu yapılabileceği hususu dikkate alındığında, tek başınıza icra ettiğiniz serbest meslek faaliyetine ilişkin envantere kayıtlı olsa dahi ikinci bir araca ait gider ve amortismanların indirim konusu yapılması mümkün olmadığı" görüşüne yer verilmiştir.

Ancak kanaatimizce muktezaya konu serbest meslek erbabının aksine tek başına çalıştırmayıp yanında sigortalı personeller çalıştıran serbest meslek erbapları meslek faaliyetlerinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olması koşuluyla birden fazla araca ait gider ve amortismanları indirim konusu yapmaları mümkün bulunmaktadır.

---

\* Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 31/07/2013 tarih ve 38418978-120[68-12/9]-831sayılı mukteza.

## **8. SERBEST MESLEK FAALİYETİNDE KULLANMAK ÜZERE BEDELSİZ KİRALANAN ARAÇ İÇİN GELİR VERGİSİ TEVKİFATI YAPILIP YAPILMAYACAĞI, ARACA AİT BAKIM, BENZİN MASRAFLARININ GİDER OLARAK GÖSTERİLİP GÖSTERİLEMeyeceĞİ**

Serbest meslek erbaplarının eşinden ya da diğer yakınlarından bedelsiz olarak kiraladığı araç için nakden veya hesaben bir kira ödemesi yapılmadığından tevkifat söz konusu olmayacaktır. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesine göre tespit edilecek emsal kira bedelinin, aynı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi gereğince 2014 yılı için 1.400 TL'yi aşması halinde, bedelsiz olarak kiraya veren tarafından gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edileceği tabidir.

Öte yandan, kira sözleşmesi ile kiralananmış olan araca ait akaryakıt ve bakım gibi giderlerinin aracın işle ilgili olarak kullanılması şartıyla, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

## 9. SERBEST MESLEK KAZANCINDA ARALIK AYINA AİT FATURALARIN ERTESİ YILIN OCAK AYINDA ÖDENMESİ HALİNDE İNDİRİM KONUSU YAPILACAĞI DÖNEM

Serbest meslek erbaplarının Aralık ayına ait elektrik, su, doğalgaz, kırtasiye vb. masraflar için gider faturalarını serbest meslek defterine fatura tarihine mi ödeme tarihine göre mi gider yazmanız gerektiği, Aralık tarihli elektrik, su, doğalgaz faturalarının Ocak ayında ödenmesi halinde hangi dönemin kayıtlarına intikal ettirileceği ve KDV'nin indirim konusu yapılıp yapılamayacağına ilişkin bir muktezada özetle;

“Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre serbest meslek kazançlarında geçerli olan “tahsil esası” kuralının hem gelirler hem de giderler yönünden geçerli olduğundan, yıl içerisinde mal ve hizmet alım bedelleri ödemenin yapıldığı yılda serbest meslek kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınacağı buna bağlı olarak bir önceki yılın Aralık ayında tüketilen elektrik, su, doğalgaz bedellerine ait faturaların takip eden yılın Ocak ayında düzenlenmiş olması halinde ise bu faturalardaki katma değer vergisinin söz konusu belgelerin defterlere kaydedildiği Ocak vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabileceği” şeklinde görüş bildirmiştir.

## 10. SOSYAL GÜVENLİK DESTEK PRİMİNİN SERBEST MESLEK KAZANCINDAN İNDİRİMİ:

Gelir Vergisi Kanununun 67 nci maddesinde, serbest meslek kazancının tespitinin ne şekilde yapılacağına ilişkin hükme yer verilmiş, 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendinde de serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar, serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilebilecek giderler arasında sayılmıştır.

Ayrıca, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 30 uncu maddesinde üçüncü fıkrasının (b) bendinde, *"4 üncü maddenin birinci fıkrasının (b) bendinin (4) numaralı alt bendi hariç olmak üzere diğer alt bentlerine tabi çalışmaya başlayanlardan aylıklarının kesilmemesi için yazılı istekte bulunanların yaşlılık aylıklarının ödenmesine devam edilir. Bunlardan, almakta oldukları aylıklarının % 15'i (%10) oranında sosyal güvenlik destek primi kesilir..."* denilmiş, aynı Kanunun 88 inci maddesinde ise kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu açıklamalara göre, **serbest meslek faaliyeti dolayısıyla emekli maaşından kesilmek suretiyle ödenen sosyal güvenlik destek primlerinin, mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.**

## 11. BAĞ-KUR PRİMLERİNİN SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİM OLARAK DİKKATE ALINIP ALINMAYACAĞI VE SÖZ KONUSU ÖDEMELERİN DÖNEM SONUCUNUN ZARAR OLMASI HALİNDE ZARARI ARTIRACAK ŞEKİLDE HESAPLARA İNTİKAL EDİLİP EDİLEMEYECEĞİ

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 110 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, Bağ-Kur Kanunu kapsamına giren serbest meslek erbabının, Gelir Vergisi Kanununun 68/8'inci maddesi hükmüne dayanarak hasılatlarından emekli aidatı veya sosyal sigorta primi indirmemiş olmaları şartıyla, anılan Kanun gereğince ödedikleri Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini gider yazmaları gerekmekte ise de, diledikleri takdirde serbest meslek erbaplarının Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini serbest meslek kazançları ile ilgili olarak verecekleri yıllık beyannamelerinde gösterdikleri gelirden indirmelerinin uygun bulunduğu açıklanmıştır. Buna göre; sosyal güvenlik (Bağ-Kur) primleri, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla hangi yıla ait olduğuna bakılmaksızın fiilen ödendiği yılda gider ya da indirim konusu yapılacaktır.

Öte yandan, söz konusu primlerin serbest meslek kazanç defterine gider yazılmayıp, beyanname üzerinde indirimin tercih edildiği durumda beyan edilen mesleki kazancın yetersiz olması veya dönem sonucunun zarar olması halinde müteakip yıllarda devreden geçmiş yıl zararı olarak indirilmesi mümkün değildir.

## 12. SERBEST MESLEK ERBABININ KREDİ KULLANARAK ALDIĞI VE HOME-OFİS OLARAK KULLANDIĞI GAYRİMENKUL İÇİN ÖDEDİĞİ FAİZLERİN GİDER KAYDI

Serbest meslek erbaplarının kredi kullanarak satın aldığı konutta home office olarak serbest meslek faaliyetlerini de yürüttüğü durumda kullanılan kredi için ödenen faizlerin gider kaydı özellik arz etmektedir.

Bilindiği üzere 163 ve 334 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğlerinde, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin iktisadi kıymetin aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise maliyet bedeline eklenmesi veya doğrudan gider yazılması hususunda mükelleflerin serbest oldukları belirtilmiştir. Bu itibarla, **serbest meslek faaliyetinde kullanılan gayrimenkulün iktisabı için kullanılan banka kredisi dolayısıyla ödenen faizlerin, gayrimenkulün aktife alındığı hesap dönemi sonuna kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olup, sonraki dönemlerde ödenen kredi faizlerinin ise maliyete intikal ettirilmesi veya doğrudan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.**

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun 68 inci maddesinin 1 inci fıkrasında; "Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (**ikametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.**)" hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, banka kredisi kullanarak iktisap edilen konutun aynı zamanda ofis olarak da kullanıldığı durumda (home office), söz konusu konut için hesaplanacak amortismanların ve ödenecek faizlerin yarısının serbest meslek kazancından indirilmesi mümkün olup, kredi ile satın alınan konutun işyeri olarak kullanılmaması halinde ise söz konusu konuta ilişkin olarak hesaplanacak amortismanların ve ödenen faizlerin gider olarak indirilemeyeceği tabiidir.

### **13- SERBEST MESLEK ERBABININ KİRALADIĞI İŞYERİNİN BİR BÖLÜMÜNÜ ŞİRKETE KİRAYA VERMESİ DURUMUNDA VERGİLENDİRME**

Serbest meslek erbaplarının kiralamış oldukları işyerinin bir bölümünü gerçek usulde vergiye tabi gelir vergisi mükelleflerine veya kurumlar vergisi mükellefine kiraya vermesi sonucu elde ettikleri gelirin serbest meslek kazancı olarak değil, gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede tahsil edilen kiralar için serbest meslek makbuzu düzenlenmesine de gerek bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, serbest meslek erbaplarının kiracısı konumundaki gerçek usulde vergiye tabi gelir vergisi mükellefleri veya kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan kira ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94/5-a maddesine istinaden % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir.

Diğer taraftan, KDV Kanununun 1. maddesinin 3/f bendinde GVK'nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin de vergiye tabi olduğu hüküm altına alındıktan sonra aynı Kanunun 17/4-d maddesinde ise iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, serbest meslek erbaplarının kiracısı olduğu işyerinin bir bölümünü bir başkasına kiralaması neticesinde elde edilen kazanç serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, bahse konu kiralama işlemi katma değer vergisine de tabi olmayacaktır.\*

\*Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nın 14/05/2013 tarih ve 84098128-120[70-2012-4]-294 sayılı muktezası.



## 14- SERBEST MESLEK ERBAPLARININ YARARLANAMAYACAĞI BAZI VERGİSEL UYGULAMALAR

### A- AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİNE GÖRE AMORTİSMAN AYIRMA:

Vergi Usul Kanununun mükerrer 315.maddesi hükmünde bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenlerin, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilecekleri belirtildiğinden, serbest meslek erbapları azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayıramayacaklardır.

### B- ALACAK SENETLERİ REESKONTU

Vergi Usul Kanununda yer alan şartlarla senede bağlı alacak ve borçların reeskonta tabi tutulması mümkündür. Ancak, bu imkan da bilanço esasında defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine tanındığından ve serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına göre belirlendiğinden, hasılat olarak kabul edilmeyen alacaklara ilişkin reeskont giderlerinin indirilmesi mümkün olmayacak, bu nedenlerle serbest meslek erbapları alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutamayacaklardır

### C- ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYIRMA VE DEĞERSİZ ALACAK YAZMA :

Vergi Usul Kanununun 323'üncü maddesine göre; ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar; şüpheli alacak sayılacak ve bu şekilde şüpheli hale gelen alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılacaktır.

Şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılması da Kanun hükümlerine göre bilanço esasında defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine tanınmış bir hak olup, böyle olmasa dahi serbest meslek kazançlarında elde etme **tahsil esasına** göre belirlendiğinden hasılat olarak kabul edilmeyen alacakların karşılık ayırma yoluyla gider yazılabilmesi de mümkün olmayacaktır.

Benzer gerekçelerle; serbest meslek erbaplarının Vergi Usul Kanununun 323'üncü maddesine göre; kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklarını değersiz alacak olarak gider yazmalarına da imkan bulunmamaktadır.

## 15- SERBEST MESLEK ERBAPLARININ YENİLEME FONU UYGULAMASINDAN YARARLANIP YARARLANAMAYACAĞI

Geçmişte vermiş olduğu görüşlerin aksine Maliye Bakanlığı son dönemlerde vermiş olduğu muktezalarda serbest meslek erbaplarının da diğer şartlarında sağlanması koşuluyla yenileme fonu uygulamasından yararlanabileceği görüşündedir.\*

Bu hükmün uygulanması diğer faaliyet gruplarında olduğu gibi serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı için de aynı olduğundan, örneğin envanterine kayıtlı binek otomobilini satıp, yenisini alan serbest meslek erbabının yenileme fonu uygulamasından yararlanması mümkün bulunmaktadır.

## 16. SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA BEŞERİ SERMAYE AMORTİSMANI ÖNERİSİ

İlk olarak 1960'lı yıllarda Theodore W. Schultz tarafından iktisat literatürüne dâhil edilen beşeri sermaye kavramı; gelir artışına bağlı olarak kazanılan insani özellikleri içermektedir. Beşeri sermaye [human capital] kavramının, bir sosyal kavram olarak, üzerinde birleşmiş ortak bir tanımı bulunmamaktadır. En genel ifadeyle **beşeri sermaye, toplumdaki bireylerin, üretim süreciyle ilgili olarak, bir taraftan sahip oldukları bilgilerinin, becerilerinin, yeteneklerinin, tecrübelerinin, işine karşı duygusal bağlılığının, davranışlarının ve değerlerinin ulaştığı düzeyi; diğer taraftan bedensel ve zihinsel zindeliği ya da sağlamlığı ifade eden bir kavramdır.**

Serbest meslek faaliyetinin unsurlarına bakıldığında uzun bir eğitim ve uzmanlık süreci gerektirdiği, hem zihinsel bir emeğe hem de bu süreç esnasında bir maliyete katlanıldığı görülmektedir. Çünkü özellik arz eden, hassasiyeti olan konularla ilgili hizmet üretmek ve bu hizmetin sorumluluğunu taşımak ancak özel eğitimler ve ihtisas süreçleriyle mümkün olmaktadır. **Bu çerçevede serbest meslek erbaplarının esas sermayesi beşeri sermayedir ve ne yazık ki diğer birçok amortisman tabi iktisadi kıymete benzer bir biçimde aşınmaya, yıpranmaya ve nihayetinde yok olmaya mahkûmdur.** Bu yüzden nasıl ki diğer gelir grupları iktisadi işletmelerine dahil olan kıymetlerin önemli bir kısmı için amortisman ayırabiliyorlarsa serbest meslek erbapları da en büyük sermaye unsuru olan beşeri sermayeleri için amortisman ayırabilmelidir.

**Bu kapsamda bilgi, beceri, yetenek ve zeka gibi unsurları içine alan beşeri sermayenin tespit edilmesi, ölçülmesi ve raporlanması ve muhasebeleştirilmesi akademik olarak tartışmaya gelen bir konu olmakla beraber süreç içerisinde Beşeri sermayenin amortismanı konusunda literatürde birtakım çalışmalar yapılmış ancak hâlihazırda Türkiye’de beşeri sermayenin amortismanı konusunda gerek THP çerçevesinde, gerekse TFRS 38 kapsamında önerilen bir model bulunmamaktadır.**

**İşte özellikle meslek mensuplarının ve örgütünün uzunca bir süredir savunduğu ve yasalaşması için çaba sarf ettiği Beşeri Sermaye üzerinden hesaplanacak olan ve Beyin Amortismanı olarakta adlandırılabilir uygulamaların bir an önce hayata geçmesi gerekmektedir.**

**Bu çerçevede Serbest Meslek Faaliyetlerinin türleri itibariyle her bir meslek grubu için ayrı ayrı hesaplanacak olan beşeri sermaye değeri üzerinden azami 25 yıllık çalışma süresi aşılmamak üzere belirlenecek oranda amortisman hesaplanması ve bu şekilde hesaplanacak olan amortisman tutarlarının serbest meslek kazancının tespitinde ya serbest meslek kazanç defterine doğrudan gider yazılmak ya da yıllık gelir vergisi beyannamesinde indirilmesine imkan tanınması gerektiği kanaatindeyiz.**

## 17. SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA VERGİYİ DOĞURAN OLAYDA GELİR VERGİSİ VE KDV ÇELİŞKİSİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek kazançlarında elde etme kavramını düzenleyen 67'nci maddesinde Serbest meslek kazançlarında vergiyi doğuran olayın, dolayısıyla da vergi ödeme gücünün açıkladığımız üzere tahsil esasına bağlanmasına karşın, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin (a) fıkrasında, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması; (c) fıkrasında ise, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükme bağlanmıştır.

Bu yasal düzenlemelere göre; serbest meslek kazançlarında katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay, hizmetin ifası anında meydana gelmekte olup, bu hususta ticari, sınaî, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler yönünden farklı bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde, gelir vergisi açısından, tahsilat esasının getirilmiş olması da, yukarıda anılan hukuki durumu değiştirmemektedir.

**Bu şekilde serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetlerde gelir vergisi ve KDV yönünden vergiyi doğuran olayın, aynı hizmet ve aynı kişi için farklı esaslara bağlaması uygulamada zaman zaman duraksamalara ve ihtilaflara yol açmaktadır. Şöyle ki; özellikle yıllık sözleşme ile defter tutmayı ve mali tablolar ile döneme ait beyannameleri hazırlamayı belli bir bedelle (aylık taksitler halinde oniki taksitte) üstlenen serbest meslek erbabının bazı aylar ücretini tahsil edememesine rağmen, o aylarda da hizmetin verildiği gerekçesi ile KDV ödemeleri istenilmekte, ödemeyenler hakkında da cezalı tarhiyatlar yapılabilmektedir.**

**Diğer taraftan serbest meslek erbabının belgesi, serbest meslek makbuzudur. Bu belge, tahakkuk ilkesinin gereği olarak müşteriye borçlandığı meblağı göstermek üzere düzenlenen olan faturadan farklı bir niteliğe sahiptir ve adı üzerinde sadece tahsilatın yapıldığını gösterir bir makbuz niteliğindedir. Dolayısıyla serbest meslek erbaplarının hizmet ifa etmiş olmasına rağmen hizmet bedelini tahsil etmedikleri sürece makbuz düzenleme zorunlulukları da yoktur. Bu durumda hizmetin verildiği dönemde tahsilat yapılmadığı sürece her ne kadar KDV doğsa da müşteri konumunda bulunan taraf makbuz düzenlenmediği sürece KDV indirimi uygulamasından yararlanamayacak, özellikle de takvim yılının değiştiği dönemlerde ciddi vergisel problemlerinde doğmasına neden olabilecektir.**

Bu noktada tahsilat olmamasına karşın serbest meslek makbuzu düzenlemesi ve kanuni defterine kaydedilmesi hukuksal anlamda hizmet bedelinin tahsil edildiği anlamına geleceğinden, alacağın tahsil edilmediği durumda icra yoluyla takip ve tahsil yeteneğini de tehlikeye düşürecektir. Ya da bazı serbest meslek erbaplarının yaptığı gibi tahsilat olmamasına sadece KDV içeren serbest meslek makbuzu düzenlenmesi de, hem yasal dayanaktan yoksun hem de bu defa da alacağın KDV'ne isabet eden kısmının cebri takip ve tahsilini sekteye uğratabilecek niteliktedir.

Tüm bu görüş ve uygulamada süregelen tartışmalara karşın hem Maliye Bakanlığı hem de Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 14.04.2006 tarih ve E:2006/19, K:2006/92 sayılı kararından bu yana vergi yargısı gelir vergisi uygulamasının aksine serbest meslek kazançlarında tahsilat olmasa dahi KDVK açısından hizmetin verildiği dönemde KDV'nin doğduğu görüşünde olduğundan mevcut düzenlemeler çerçevesinde daha sonra cezalı bir tarhiyata muhatap olmamak için bu uygulamaya riayet etmekten başka seçenek kalmamıştır.

Serbest meslek erbaplarını bu sıkıntıdan kurtarabilmek için ya yapılacak olan bir yasal düzenleme ile; KDV Kanunu'nun 10'uncu maddesinin (a) bendinin parantez içine "serbest meslek faaliyetinde vergiyi doğuran olayın bedelin tahsil edilmesi" ile gerçekleştirileceğine dair hüküm eklenmesi, ya da bunun mümkün olmadığı durumda tebliğ bazında yapılacak bir düzenleme ile KDV mükelleflerine verilen serbest meslek hizmetlerinde KDV yönünden tam tevkiyat uygulaması getirilmesinden başka çare bulunmamaktadır.



# SONUÇ

Vergi hukukunda adil ve mali güce göre vergilendirme anlamında önemli bir yer tutan ayırma ilkesi sermayenin emeğe kıyasla daha yüksek oranda vergilendirilmesini gerektiğini savunmaktadır. Hal böyleyken tebliğ içeriğinde açıkladığımız üzere ücretlilerden sonra emeğinden para kazanan en büyük grup olan serbest meslek erbapların aleyhine birçok vergisel uygulama bulunmaktadır. Bu sakıncaları bir nebze olsun giderebilmek için acilen aşağıdaki düzenlemelerin yapılması gerektiğini düşünmekteyiz.

**1-** Ayırma kuramını tam anlamıyla hayata geçirebilmek için ücret gelirleri için uygulanan asgari geçim indirimi ve özel vergi tarifesinin kapsamı serbest meslek erbaplarını da içerecek şekilde genişletilmelidir.

**2-** Tebliğ içeriğinde beyanname damga vergisinin ve mesleki sorumluluk sigorta primlerinin gider yazılamaması vb. birçok örneğine yer vermiş olduğumuz üzere Maliye Bakanlığı'nca kanunlarda açık hüküm bulunmayan hallere ilişkin olarak serbest meslek erbaplarına verilen ve özelle havuzunda yer alan görüşler yeniden değerlendirilmeli kanunlarda açık olmayan konular serbest meslek erbapları lehine yorumlanmalıdır.

- 3-** Meslek mensuplarının ve meslek örgütünün uzunca bir süredir savunduğu ve yasalaşması için çaba sarf ettiği Beşeri Sermaye üzerinden hesaplanacak olan ve Beyin Amortismanı olarakta adlandırılabilen uygulamaların bir an önce hayata geçmesi gerekmektedir.
- 4-** Vergi Usul Kanunu'nda ticari kazanç ve zirai kazanç sahipleri için var olan şüpheli alacak karşılığı ayırma ile değersiz alacak müesseselerinden, hiç değilse serbest meslek makbuzu düzenlenmiş olmasına karşın tahsilat yapılamadığı durumlarda serbest meslek erbaplarında yararlanmasına imkân tanınmalıdır.
- 5-** Benzer bir biçimde VUK'nda ticari kazanç ve zirai kazanç sahipleri için var olan azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırma ve yenileme fonu uygulamalarından serbest meslek erbaplarının da yararlanabilmesini teminen gerekli yasal düzenlemeler bir an önce yapılmalıdır.
- 6-** Serbest meslek erbaplarını müşterilerinden tahsil etmedikleri KDV'yi ödemek durumunda bırakan uygulamadan kurtarabilmek için ya yapılacak olan bir yasal düzenleme ile; KDV Kanunu'nun 10'uncu maddesinin (a) bendinin parantez içine "serbest meslek faaliyetinde vergiyi doğuran olayın bedelin tahsil edilmesi" ile gerçekleşeceğine dair hüküm eklenmesi ya da bunun mümkün olmadığı durumda tebliğ bazında yapılacak bir düzenleme ile KDV mükelleflerine verilen serbest meslek hizmetlerinde KDV yönünden tam tevkifat uygulaması getirilmelidir.



## İLGİNİZ İÇİN TEŞEKKÜRLER

A. Murat YILDIZ

Yeminli Mali Müşavir

[muratyildiz@yildizymm.com.tr](mailto:muratyildiz@yildizymm.com.tr)