

Cumhur İnan BİLEN

Yeminli Mali Müşavir

Eski Hesap Uzmanı

SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ BEYAN ESASLARI VE VERGİLENMESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

Bu yazımızın konusunu, serbest meslek kazançlarının beyan esasları ve vergilemesinde özellik arz eden hususlar oluşturmaktadır. Çalışmada öncelikle serbest meslek kazancının (faaliyetinin) tanımı yapılarak, kazancın ne şekilde tespit edileceği irdelenmeye çalışılacak, ardından ise serbest meslek kazancının beyanına ilişkin ana esaslar açıklanıp; son olarak da serbest meslek kazançlarının beyanına ilişkin kapsamlı bir örneğin çözümüne yer verilecektir.

1. Serbest Meslek Kazancının Tanımı ve Unsurları:

1.1. Serbest Meslek Kazancının Tanımı:

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK'nın) 65'inci maddesinde, "serbest meslek faaliyeti" ve "serbest meslek kazancı"na ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Söz konusu maddede her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı olarak sayılmıştır. Anılan maddede faaliyetin tanımı yapılmış, serbest meslek faaliyetinin hangi faaliyet türlerinden oluştuğu ise adı geçen maddede sıralanmamıştır. Buna göre; anılan maddenin ikinci fıkrasında; serbest meslek faaliyeti, "sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılması" biçiminde tanımlanmıştır. Bu tanımda yer alan unsurlar, serbest meslek kazancı ile ticari kazanç, serbest meslek kazancı ile ücret ve serbest meslek kazancı ile arazi kazanç ilişkisinin sınırlarını belirlemektedir. Aşağıda, öncelikle bu unsurlar ayrıntılı şekilde incelenecek ve serbest meslek kazancının diğer gelir unsurlarından farklılıkları ortaya konmaya çalışılacaktır.

1.2. Serbest Meslek Faaliyetinin Unsurları:

a) Faaliyetin sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması: Bu unsur, serbest meslek faaliyetini ticari faaliyetten ayıran asıl unsurdur. Serbest meslek faaliyetinde, sermaye unsurunun hakim olmaması ve şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanarak yapılan çalışmanın ticari nitelikte olmaması gerekir.

Hangi tür işlemlerin ticari mahiyette olduğu; Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 3'üncü maddesinde, "ticari işler" başlığı altında, "bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer bir müesseseyi ilgilendiren bütün muameleler" olarak tanımlanmıştır. GVK'nın 37'nci maddesinde ise ticari kazanç; her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar olarak tanımlanarak, TTK'daki "ticari işler" deyimine atıf yapılmış ve gelir vergisi bakımından ticari sayılan bazı faaliyetler, ayrıca sayılmıştır.

Serbest meslek faaliyetinin tipik özelliği, faaliyetin ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanmasıdır (avukatlık, mühendislik, yeminli mali müşavirlik, serbest muhasebecilik, doktorluk, mimarlık... gibi). Örneğin, avukatlık yapabilmek için Hukuk Fakültesini bitirmiş olmak gerekmektedir. Yani, serbest meslek faaliyeti niteliğindeki işleri yürütebilmek için; genellikle diploma veya sertifika gibi, ilmi veya mesleki bilgi düzeyini kanıtlayıcı yeterlilik belgeleri gerekmektedir.

Bunun yanında; sermaye unsurunun, bazen ilmi ve mesleki bilgi ile ihtisasın yapılmasına yardımcı olduğu haller de vardır. Örneğin; röntgen cihazları veya elektronik cihazlar ile serbest meslek faaliyetinin yürütülmesi gibi. Böylesi bir durumda ticari bir organizasyon söz konusu olmadığı için; bu faaliyette kullanılan sermaye unsuru yapılan işin serbest meslek faaliyeti olma vasfını ortadan kaldırmayacaktır. Serbest meslek faaliyetinin (örneğimizde röntgen mütehassısı olarak görev yapan doktorun yürüttüğu faaliyetin) yapılması için asıl gerekli olan ilmi ve mesleki ihtisas, diğer bir deyişle "manevi sermaye"dir.

Yazıhanesinde plan çizimi yapan bir mimar veya mühendisin bu faaliyeti, serbest meslek faaliyetidir. Bu kişi, ayrıca devamlı olarak inşaat işleri ile de uğraşırsa, bu faaliyeti ticari faaliyettir. Dolayısıyla, bu şahsın yazıhanesindeki plan ve proje işleri serbest meslek faaliyeti, inşaat işi ise ticari faaliyet sayılır.

Ancak; yapılan iş ticari nitelik alırsa (yani sermaye unsuru, ilmi ve mesleki bilgi ile ihtisasın yapılmasına yardımcı olmaktan çıkıp yürütülen faaliyetin başat unsuru haline gelmişse), o zaman bu faaliyetten elde edilen kazanç ticari kazanç olacaktır. Bu duruma örnek olarak; diş doktorluğu yapan bir kişinin doktorluk ile uğraşmayıp porselen diş imal ederek bunları seri halde satması faaliyetini örnek gösterebiliriz.

b) Faaliyetin ticari mahiyet taşıması: Serbest meslek faaliyetinin tanımında, şahsi mesainin, ilmi veya mesleki bilgi ve ihtisasın sermayeye hakimiyeti esaslı bir unsur olarak benimsenmiş, ancak; bu faaliyetin ticari mahiyette olmaması şartı getirilmiştir. Bu nedenle, ticari mahiyet arz eden bir faaliyette şahsi mesai ilmi veya mesleki bilgi ve ihtisasın ağırlığı ne olursa olsun, bu faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak kabulü mümkün değildir.

Yapılan işin ticari mahiyet taşıyıp taşımadığı TTK ve GVK hükümlerine göre tespit edilecektir. Buna göre; geliri, TTK ve GVK hükümlerine göre ticari kazanç olarak nitelendirilen faaliyetleri, serbest meslek faaliyeti olarak kabul etmenin imkânı yoktur.

c) Faaliyetin bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması:

Serbest meslek faaliyetinde mesleki faaliyet,

- Bir işverene tabi olmaksızın,
- Kişisel sorumluluk altında,
- Kendi nam ve hesabına, yapıyorsa, bu faaliyetten doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Mesleki faaliyetin faaliyet sahibinin kendisine ait büro, yazıhane, muayenehane gibi yerlerde yapılması, faaliyetin kendi nam ve hesabına yürütüldüğünü ifade eden belirtilerdir. Faaliyetin bir işverene tabi

olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması; serbest meslek gelirini, ücret gelirinden ayıran esas kriterdir.

GVK'nın 61'inci maddesinde,

“Ücret,

- İşverene tabi ve
- Belli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara, hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Görülebileceği üzere, gerek ücret, gerekse serbest meslek kazancı emek unsurunun ön planda olduğu gelir unsurlarıdır. Serbest meslek kazançlarında emek; bir işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına değerlendirilmektedir. Emek unsurunun bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak değerlendirilmesi halinde; elde edilen gelir ücrettir.

Uygulamada bazı durumlarda ücret ile serbest meslek kazancının ayırımında zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu gibi durumlarda, yukarıda da belirtildiği gibi, esas alınacak temel kriter, “iş yerine bağlılık” ve “işverene tabilik” tir. İş yerine bağlılıktan maksat; kendisine ait olmayan bir organizasyonun işyerinde çalışmasıdır. İşverene tabilikten maksat ise; işverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunup bulunmamasıdır. Bu unsurların bulunmaması halinde; gelir vergisi açısından işverene tabi olarak işveren-hizmetli ilişkisinden (ücret gelirinden) söz edilemez.

Örneğin; bir doktor kendi adına bir işyeri açarak doktorluk faaliyetinde bulunurken, aynı zamanda bir hastanede ücret karşılığı doktorluk yapması halinde; her iki durumda da doktorluk faaliyetinde bulunuyor olmasına rağmen, elde edilen kazançlar aynı nitelikte değildir. Doktorun kendi muayenehanesinde yapmış olduğu doktorluk faaliyetinin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi gerekirken; hastanede doktorluk yapması sonucunda elde ettiği gelirin ise ücret geliri olarak değerlendirilmesi gerekecektir.

Ücret-serbest meslek kazancı ayırımının önemi, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesi noktasında ortaya çıkmaktadır. Zira, serbest meslek faaliyetinin bir hizmet akdi kapsamında, bir işverene tabi ve bir iş yerine bağlı olarak sürdürülmesi halinde elde edilen gelir ücret olarak vergilendirileceğinden; bu durumdaki bir mükellefin serbest meslek kazanç defteri tutma, serbest meslek makbuzu düzenleme, katma değer vergisi (KDV), geçici vergi ve hatta duruma göre muhtasar vergi ve damga vergisi yükümlülükleri olmayacaktır. Gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülüğü ise; GVK'nın ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerinin gerektirdiği koşullarda doğabilecektir.

d) Devamlılık: Serbest meslek faaliyetinden doğan kazancın serbest meslek kazancı sayılabilmesi için; yürütülen faaliyetin devamlılık göstermesi gerekir. Devamlılık unsuru, serbest meslek kazancını arazi kazançtan ayıran temel kriterdir. Diğer bir deyişle, diğer 3 unsuru taşımasına rağmen devamlı şekilde yürütülmeyen serbest meslek faaliyetinin, arazi kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Serbest meslek kazancı-arızı kazanç ayırımının önemi; serbest meslek faaliyetinin arızı olarak yapılması halinde, mükellefin KDV, geçici vergi, muhtasar, damga vergisi yükümlülükleri bulunmadığı gibi, defter tutma ve makbuz düzenleme zorunluluğunun da söz konusu olmamasıdır. Oysa, serbest meslek faaliyetinin devamlılık taşıması halinde, tüm bu ödev ve yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekecektir.

Aşağıdaki haller, serbest meslek faaliyetinin devamlı olarak yapıldığını gösterir (Vergi Usul Kanunu 155'inci madde):

- Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel iş yerleri açmak,
- Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak,
- Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak,
- Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak (Mesleki teşekküllere kaydolunanlardan görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyette bulunmayacak olanların, bağlı oldukları vergi dairelerine yapacakları bildirimlerde, bu ciheti de açıklamaları gerekmektedir).

1.3. Kanunen Serbest Meslek Kazancı Sayılan Kazançlar:

GVK'da, kazuistik yöntemle, karışıklığa yer vermemek açısından, kanunen serbest meslek kazancı sayılan kazançlar, aşağıda başlıklar halinde sıralanmıştır:

- Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler (GVK 65/3),
- Kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti sonucunda doğan kazançlar (GVK 65/3),
- Telif eserleri ve ihtira beratlarının müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitler ile bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanması, satılması, devir ve temlik edilmesi neticesinde doğan kazançlar (GVK 18'inci madde),
- GVK'nın 66'ncı maddesi kapsamında serbest meslek erbabı sayılanların kazançları; (Serbest meslek erbabı, GVK'nın 66'ncı maddesinde, serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde yapan kişiler olarak tanımlanmıştır. Buna göre; bir kimsenin serbest meslek erbabı olabilmesi için, hem serbest meslek faaliyetinde bulunması, hem de bu faaliyeti mütad meslek halinde yapması gerekmektedir. Diğer taraftan, söz konusu maddede, serbest meslek faaliyetinin yanında başka bir iş veya görevle devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, serbest meslek erbabı olan bir kimse, aynı zamanda ticari kazanç sahibi veya ücretli de olabilir. Bu durum, onun serbest meslek erbabı olma niteliğini değiştirmez).

a. Gümrük komisyoncularının, bilim borsa ajanlarının ve acentalarının, noterlerin, noterlik görevini ifa ile mükellef olanların kazançları,

b. 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 alanların kazançları,

c. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortakların, adi komandit şirketlerde komandite ortakların (sınırsız sorumlu ortakların) kazançları,

d. Dava vekillerinin, müşavirlerin, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenlerin ve konser veren müzik sanatçılarının kazançları,

e. Yukarıda serbest meslek kazancının unsurlarından “devamlılık” unsuru açıklanırken değindiğimiz VUK’ un “serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtileri” başlıklı 155’inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebelerin, sünnetçilerin, sağlık memurlarının, arzuhalcilerin, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanların kazançları. (Söz konusu maddedeki şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000’i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır). GVK’ nın 94/2-b maddesine göre tevfiyat yapmakla yükümlü olanlar tarafından, vergiden muaf serbest meslek erbabına serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden, tevkiyat yapılması zorunludur. Burada, tevkiyat nihai vergileme olmaktadır.

2. Serbest Meslek Kazancının Tespiti:

Serbest meslek kazancı GVK’nın 67’nci maddesi kapsamında tespit edilmektedir. Buna göre; “bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark serbest meslek kazancını oluşturacaktır.” Bu durumda, serbest meslek kazancının tespitinde öncelikle hasılatın, daha sonra bu hasılatı elde etmek için yapılan giderlerin tespit edilmesi gerekmektedir. GVK’nın 67’nci maddesinin 5’inci maddesi uyarınca bu tespitler, serbest meslek kazanç defteri üzerinden yapılmaktadır.

Gerçek usulde serbest meslek kazancı, Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine göre tutulan “serbest meslek kazanç defteri” üzerinden tespit edilir. VUK’un 210’uncu maddesi kapsamında, bu defterin sol tarafına giderler, sağ tarafına da tahsil edilen para, ayın ve menfaat değerleri tarih sırasına göre ve nitelikleri itibarıyla kaydedilir.

Kollektif, adi komandit ve adi şirketler de serbest meslek kazançlarını serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit ederler. Ancak, bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterler ile noterler ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanların ve borsa acentelerinin tuttukları resmi defterlerin de serbest meslek kazanç defteri yerine geçeceği GVK’nın 67’nci maddesi ile VUK’un 210’uncu ve 212’nci maddelerinde hükme bağlanmıştır. Diğer taraftan, GVK’nın 37’nci maddesinde, özel okul ve hastanelerle benzeri işyerleri işleten serbest meslek erbabının, serbest meslek kazançlarını da işletmenin kayıtlarına dahil edebileceği ifade edilmiştir.

2.1 Serbest Meslek Kazançlarında İstisna:

2.1.i. Telif Kazançları İstisnası:

GVK'nın 18'inci maddesinde; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının,

- Şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserler ile kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri;
- Gazetede
- Dergide
- Bilgisayar ve internet ortamında
- Radyoda
- Televizyonda
- Videoda yayınlamak,
- İhtira beratlarını satmak,
- Bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek,
- Bunlar üzerindeki mevcut haklarını kiralamak, suretiyle elde ettikleri hasılatın gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

Ancak, GVK'nın 18'inci maddesi kapsamında istisnadan yararlanacak eserlerin, 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun hükümlerine göre eser niteliğinde olması ve ihtira beratlarının da tescil edilmiş olması gerekir. GVK'nın 18'inci maddesindeki istisnadan yararlanabilmek için; 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun hükümlerine göre eser niteliğinde olan çalışmaların, Kültür Bakanlığı veya ilgili kuruluşlardan alınacak belgelerle tevsik ve ispat edilmesi şarttır. Bu faaliyetlerden elde edilen gelir, tutarına bakılmaksızın, istisnadan yararlanacaktır.

Diğer taraftan; bu istisna GVK'nın 94'üncü maddesine göre yapılacak tevkifat suretiyle ödenecek vergiyi ortadan kaldırmamaktadır. Dolayısıyla, telif kazançları istisnasından yararlananlara GVK'nın 94'üncü maddesinin 2/a bendi uyarınca tutarına bakılmaksızın %17 oranında tevkifat yapılacak ve bu nihai vergileme olacaktır. Diğer bir deyişle, tevkif suretiyle ödenen gelir vergisi, nihai vergi olup; iadesi veya diğer vergi borçlarına mahsubunun yapılması mümkün değildir.

GVK'nın 18'inci maddesinde, istisna uygulamasına ilişkin olarak, serbest meslek faaliyetinin devamlılığı açısından bir sınırlamaya gidilmemiştir. Bu nedenle, bu kapsamda vergilendirilecek kazançların devamlı ya da arızı olarak elde edilmesi istisna uygulaması açısından önem taşımamaktadır.

Münhasıran Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanunun 94'üncü maddesinde belirtilen kişi veya kurumlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin;

- Defter tasdik ettirme ve tutma,

- Belge düzenleme, zorunlulukları VUK'un mükerrer 257'nci maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden, 224 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile,

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

Kendi nam ve hesabına bir işyeri açmaksızın mütad meslek olarak GVK'nın 18'inci maddesinde belirtilen faaliyetlerde bulunan mükelleflerin vergi levhası tasdik ettirme ve asma zorunlulukları bulunmamaktadır. Ayrıca, sayılan bu tür faaliyetleri ikametgahlarının belli bir bölümünde yapmakla birlikte müşterilerine burada satış veya hizmet vermeyen mükellefler de vergi levhası asmayacaklardır. (224 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği)

Münhasıran Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan mükelleflerin, GVK'nın 94'üncü maddesinde belirtilen kişi ve kurumlar dışında nihai tüketiciye de satış yapmaları durumunda, GVK'nın 94'üncü maddesi gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır; ancak, bu faaliyette bulunan mükelleflerin serbest meslek makbuzu düzenlemeleri ve serbest meslek kazanç defteri tutmaları gerekmektedir.

2.1.ii. Telif Kazançları İstisnası:

GVK'nın 30'uncu maddesi ile Türkiye'de yerleşmiş sayılmayan (dar mükellef) serbest meslek erbabının, hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, gelir vergisi kapsamı dışında bırakılmıştır.

2.2. Serbest Meslek Faaliyetinden Doğan Hasılat:

Serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır (GVK 67'nci madde). Bunun yanı sıra;

- Serbest meslek erbabının müşteri veya müvekkilinden serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde aldığı gider karşılıkları,
- Serbest meslek erbabı ile hizmetten yararlanan arasında yapılan sözleşme ile edimini yerine getirmeyen ya da geç yerine getiren tarafın tazminat ödemesinin kararlaştırıldığı iş akitleri neticesinde, serbest meslek erbabının elde ettiği tazminatlar,
- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde VUK'un 328'inci maddesine göre hesaplanan müspet fark, kazançta ilave edilir.

Ancak, vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilinden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar, serbest meslek kazancı sayılmaz ve serbest meslek kazancının tespitinde hasılat olarak dikkate alınmaz (GVK 67'nci madde).

Serbest meslek erbabı için;

- İttıla hasil etmeleri kaydıyla, namlarına kamu müesseselerine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması; (Buna göre; serbest meslek erbabı, parayı fiilen daha almamış olsa bile, paranın yatırıldığından haberdar olması tahsil hükmündedir ve bu şekilde, bankaya yatırılan tutar, o yılın geliri kabul edilecektir).
- Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik (temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde, ivazın tahsil şartı aranmaz) veya müşteriye olan borcu ile takası; tahsil hükmündedir (GVK 67'nci madde).

Serbest meslek kazancında hasılatın elde edilmesi, "tahsilat esası" na bağlanmıştır. Bu durumda, yapılmış bir hizmetin karşılığı henüz tahsil edilmeyip alacak halinde kalmışsa; alacak olarak kalan kısım, serbest meslek kazanç defterine hasılat olarak kaydedilmeyecektir. Buna göre; tahsil, hizmet bedelinin nakden veya aynen alınmasını yahut sağlanan menfaatten yararlanılmasını ifade etmektedir.

- **Nakden Tahsilat:** Hizmet karşılığının nakden alınması, hasılatın Türk parası veya yabancı para olarak tahsil edildiğinin gösterir. Yabancı parayla yapılan ödemeler ödeme gününün borsa rayici ile borsada, yabancı paranın borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Maliye Bakanlığı kurları sadece yılın son günü tayin ettiğinden; yılın son günü haricinde, yabancı para cinsinden tahsilatların Türk parasına çevrilmesinde, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın (TCMB'nin) açıkladığı "döviz alış kurları"nın esas alınması gerekir.
- **Aynen Tahsilat:** Ayın, paradan başka, iktisabı mümkün olan her türlü maddi servet unsurlarını içine alan bir deyimdir. Gayrimenkuller, her çeşit mal, zirai ürün, maden, hisse senedi, tahviller bu deyim kapsamına girer. Serbest meslek erbabının mesleki faaliyeti karşılığının bir kısmını veya tamamını ayın olarak alması da tahsil kabul edildiğinden; bunların da belli bir değer üzerinden hasılat yazılmaları gerekir. Bu ayınların, daha önceden belirlenmiş bir alış değeri olmayabilir. Bu nedenle; bu tür ayınların VUK' un 267'nci maddesinin 3'üncü sırasında belirtildiği gibi, Takdir Komisyonları'nca belirlenecek emsal bedellerinin hasılat yazılması gerekir.

Örneğin; serbest meslek erbabı olan bir dış doktorunun, bilgisayar satıcısı olan hastasından tedavi karşılığında bir bilgisayar alması durumunda, söz konusu bilgisayarın VUK'a göre belirlenecek emsal bedelinin hasılat yazılması gerekir.

- **Yarar (Menfaat) Sağlanması Şeklinde Tahsilat:** Yapılan hizmet karşılığında para ile temsil edilebilen bir yarar sağlanması halinde, hasılatın tespit edilebilmesi için, sağlanan yararın niteliğine göre, ya emsal kira bedeli veyahut emsal bedel ile değerlendirilmesi gerekir. Emsal bedelin tespiti ise, yine Takdir Komisyonları'nca yapılacaktır.
- **Geçmiş ve Gelecek Yıllara Ait Tahsilat:** Serbest meslek kazancının elde edilmesinde tahsil esası kabul edildiğinden ister geçmiş ister gelecek yıllara ait bulunsun tahsilat hangi yılda yapılmışsa o dönemin hasılatı sayılacaktır. Başka bir deyişle, içinde bulunulan hesap döneminde tahsil edilen hasılat, ister önceki yıllarda yapılmış işlerin karşılığı olsun, isterse gelecek yıllarda yapılacak

işlemlerin peşin alınan avansı niteliğinde bulunsun, tahsil edildiği yılın hasılatı sayılacaktır.

2.3. Serbest Meslek Faaliyetine İlişkin Giderler:

Serbest meslek kazancının tespitinde hangi giderlerin hasılatтан indirileceği GVK'nın 68'inci maddesinde sayılmıştır. Anılan maddede sayılan giderler şu şekildedir:

- **Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (GVK m. 68/1);** Kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili giderlerin kapsamı, giderle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında illiyet bağı bulunması ve giderin kazancın elde edilmesi için yapılması ve/veya gelir harcaması çerçevesinde yapılması, yani keyfi olmaması olarak çizilebilir.
- Bu kapsamda kira, aydınlatma, ısıtma, telefon, kırtasiye, ilgili şehir içi ulaşım, posta, işle ilgili bina, demirbaş, taşıt alımı dolayısıyla alınan borçlara ödenen faizler, bina veya demirbaş onarım giderleri, yapılan işin hacmi ile orantılı temsil ve ağırlama giderleri serbest meslek kazancı belirlenirken gider olarak dikkate alınabilir.
- İkametgahlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını gider olarak indirebilirler.
- İşyeri kendi mülkü olanlar, kira yerine amortismanı gider yazabilirler. İkametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar ise, söz konusu mülke ait amortismanın yarısını gider yazabilirler. Amortisman oranının uygulanacağı tutar, biliniyorsa gayrimenkulün "maliyet bedeli", bilinmiyorsa VUK' un 268'inci maddesi uyarınca saptanmış "vergi değeri"dir. VUK' un 268'inci maddesi uyarınca vergi değeri ise; binanın Emlak Vergisi Kanunu'nun (EVK' nın) 29'uncu maddesine göre tespit edilen değeridir.
- Bir genel giderin mesleki kazancın safi tutarının hesaplanmasında indirim konusu yapılabilmesi için, giderin indirimini engelleyen bir düzenlemenin bulunmaması gerekir. Böylesi bir hükmün mevcudiyeti halinde, giderin mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilişkisi açık da olsa, gider kabul edilemez. Gider olarak kabul edilmeyen genel giderlere örnek olarak, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39'uncu maddesi gereği gider olarak indirimi yasaklanmış olan özel iletişim vergileri veya 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesi gereği gider olarak indirimi yasaklanmış olan motorlu taşıtlar vergisi örnek olarak gösterilebilir.
- **Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatındaki iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı ile GVK'nın 27'nci maddesinde yazılı (çalışana demirbaş olarak verilen) giyim giderleri (GVK m. 68/2);**
- Sigorta primlerinin ve emekli aidatlarının, geri alınmamak üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirimi mümkün bulunmaktadır.
- Hizmet erbabına işyerinde veya müstemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın, vergiden istisna olup doğrudan gider yazılmaktadır.

- Demirbaş olarak verilen ve sadece işte kullanılan giysi ya da üniforma giderleri, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın, serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilir.
- **Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (GVK m. 68/3);**
- Seyahatin işle ilgili olması, seyahat süresinin seyahatin nedeni olan işin gerektirdiği süreyi aşmaması, yapılan seyahat harcamalarının VUK' un ilgili maddelerinde düzenlenen vesikalarla tevsik edilmesi ve seyahat ve ikamet giderlerinin işin genişliği ve ehemmiyeti ile orantılı olması gerekmektedir.
- **Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (GVK m. 68/4);**

- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanununun 328 inci maddesine göre hesaplanacak zararlar da gider olarak indirilebilir. Burada, gider olarak dikkate alınacak amortismanlar VUK' un genel hükümlerine göre hesaplanacaktır. Bunun yanında, VUK' un mükerrer 298'inci maddesinin A/6 bendi uyarınca, serbest meslek erbabı amortisman tabi iktisadi kıymetlerini enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları üzerinden amortisman uygulamasına konu edebilirler. Ancak, 2007 takvim yılı için, VUK' un mükerrer 298'inci maddesinde öngörülen şartlar oluşmadığından, enflasyon düzeltmesi yapılmayacaktır.

- 01.01.2004 tarihinden sonra iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler için Maliye Bakanlığınca ilan edilecek faydalı ömürlere göre tespit edilecek amortisman oranları esas alınacaktır.

- Serbest meslek erbabı, binek otomobillerinin envantere dahil edildiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar (kıst amortisman) amortisman ayıracaktır.

- Mesleki faaliyetle ilgili bulunmayan tesisat ve demirbaşların amortismanları gider kaydedilemez. (Örneğin bir avukatlık bürosu yatak, bornoz, çarşaf gibi giderleri mesleki kazancın tespitinde gider olarak kaydedemez).

- Yenileme fonu, VUK' un 328'inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre, "satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir. Bu esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kâr, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur." Söz konusu maddede yer alan "envanter defteri" ve "pasifte bir hesapta" gibi ibareler, serbest meslek erbabının bu olanaktan yararlanamayacağı ve yenileme fonu oluşturamayacağını göstermektedir.

- Benzer şekilde, VUK' un mükerrer 315'inci maddesinde düzenlenmiş olan azalan bakiyeler usulüyle amortisman uygulayabilmenin temel şartı, söz konusu maddede

bilanço esasına göre defter tutmak olarak düzenlenmiş olduğundan; bilanço esasına göre defter tutmayan serbest meslek erbabının azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırması mümkün gözükmemektedir.

- Özetle, serbest meslek faaliyetinde bulunan ve bilanço esasına göre defter tutan kollektif ve adi ortaklıklar hariç olmak üzere, serbest meslek erbabının azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırması ve yenileme fonu uygulaması söz konusu değildir. Ancak, bilanço esasına göre defter tutan ve kollektif şirket ya da sermaye şirketi şeklinde serbest meslek faaliyetinde bulunan mükellefler, azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırabilirler ve yenileme fonu uygulamasından yararlanabilirler.

- **Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri (GVK m. 68/5);**
 - Serbest meslek erbabı, serbest meslek faaliyetini icra ederken kullandığı taşıtların giderlerini hasıllattan indirebilir. Taşıtların giderlerinden kasıt, genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderleridir. Ancak, bu tür giderlerin hasıllattan indirilebilmesi için, söz konusu taşıtların kiralanmış veya envantere dahil olması gerekmektedir.
- **Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller (GVK m. 68/6);**
 - Mesleki yayınlara ödenen bedeller, hasıllattan indirilebilir. 5035 sayılı Kanun'la yapılan düzenleme öncesinde, sadece mesleki kitap ve dergi alımı ile sınırlı olan gider tanımı genişletilerek, mesleki faaliyetle ilgili tüm yayınların gider olarak dikkate alınabilmesi olanaklı hale gelmiştir.
- **Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri (GVK m. 68/7);**
 - Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde bir avukatın başka bir avukattan, bir mali müşavirin başka bir mali müşavirden hizmet alması ile mesleğin ifasına lüzumlu aletlerin, eczaların ve sair maddelerin tedariki için yapılan harcamalar hasıllattan gider olarak indirilebilmektedir.
- **Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar (GVK m. 68/8);**
 - Serbest meslek faaliyeti dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar, gider olarak dikkate alınabilir. Söz konusu "emekli sandıkları" tabirinden, kanunla kurulmuş sigorta ve emeklilik kuruluşlarını anlamak gerekir. Bu kapsamda değerlendirilen aidatlar, herhangi bir tutar sınırlaması olmaksızın gider konusu yapılabilir. Ancak, gider olarak kabul edilecek emekli aidatının giriş aidatı, periyodik aidatlar veya kanunen girilmesi zorunlu topluluk sigortalarına ödenen borçlanma primi gibi ödemelerden oluşması gerekir. Dolayısıyla, Kanunla kurulmuş olsa dahi sigorta kuruluşu veya emeklilik kuruluşlarına ihtiyari olarak ödenen tutarların indirimi mümkün değildir. (Örneğin, isteğe bağlı sigorta prim ödemesi, gider kabul edilmez.)
 - Ayrıca, bağlı olunan meslek örgütlerine ödenen aidatlar herhangi bir sınıra tabi olmaksızın gider kaydedilebilecektir. Ancak, serbest meslek erbabının kendi aralarında kurduğu ve katılması zorunlu olmayan teşekküllere ödenen aidatlar gider konusu yapılamayacaktır. Örneğin, bir avukat, baroya ödediği mesleki aidatları, serbest meslek kazancının tespitinde, sınır olmaksızın indirim konusu

yapabilirken; “Genç Avukatlar Derneği” ne ödediği aylık üyelik katkı bedellerini, hiçbir şekilde indirim konusu yapamaz.

- **Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar (GVK m. 68/9),**
- **Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar (GVK m. 68/10);**
- Bu tür ödemelerin gider olarak dikkate alınabilmesi için gerekli olan başlıca şartlar;
 - i. Ödenen zarar, ziyan ve tazminatın faaliyetin normal gerekleri ile ilgili olması, (serbest meslek faaliyetiyle ilgili olması)
 - ii. Ödemenin serbest meslek erbabının kamu düzenine aykırı fiilleri dolayısıyla oluşmaması,
 - iii. Ödemenin bir mukavelenameye, kanun hükmüne veya ilama dayanılarak yapılması,
 - iv. Ödemenin serbest meslek erbabının şahsi kusurundan kaynaklanmaması olarak sayılabilir.

Tüm bunların yanı sıra, GVK'nın 68'inci maddesinin son fıkrası hükmü gereği, her türlü para ve vergi cezaları da gider olarak indirilemez.

Diğer taraftan; yine GVK'nın 90'inci maddesinde 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunu'na (AATUHK' ya) göre alınan gecikme zamları ve faizler ile ödenen gelir vergisi ve diğer şahsi vergilerin gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

2.4. Arızı Olarak Yapılan Serbest Meslek Faaliyetinden Elde Edilen Kazançlar:

Serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazancın, GVK'nın 2'inci maddesinde yer alan 7 gelir unsurundan biri olan serbest meslek kazancının konusuna girmesi için gereken şartlardan biri faaliyetin devamlılığıdır. Bu devamlılığın göstergelerinin neler olduğuna, yazının daha önceki bölümlerinde değinilmiştir. Eğer serbest meslek faaliyeti arızı bir nitelik gösteriyorsa, bu arızı faaliyetten elde edilen kazanç ise GVK'nın 82/1-4 maddesi uyarınca “diğer kazanç ve irat” olarak gelir vergisinin konusuna girmektedir.

Örneğin, bir üniversite profesörü doktorun, muayenehane veya klinik açmaksızın arada sırada hasta muayene etmesi veya ameliyat yapması karşılığında aldığı paralar, ya da bir öğretim görevlisinin hizmet sözleşmesi yapmaksızın bir televizyon programına katılıp, bu programdan elde ettiği gelir “arızı serbest meslek kazancı” olarak, “diğer kazanç ve iratlar” kapsamında vergilendirilmektedir.

Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazancın (bu kazancın 82'nci maddenin 1'inci fıkrasının 1, 2 (henüz başlamamış olan ticari, zirai veya mesleki faaliyete hiç girilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) ve 3 numaralı bentlerinde tanımlanan arızı kazançlar ile birlikte elde edilmesi halinde bu kazançlar ile birlikte toplamının) 2007 takvim yılında 15.000 YTL'lik kısmı vergiden istisnadır. Dolayısıyla, geliri arızı serbest meslek kazancından ibaret olup, 2007 takvim yılı için tutarı 15.000

YTL'yi geçmeyen kazançlar için beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için verilecek beyannamelere bu kazanç dahil edilmeyecektir.

3. Serbest Meslek Kazancının Beyanı:

GVK'nın 85'inci maddesinde, serbest meslek erbabının faaliyetinden kazanç temin etmemiş olsa bile yıllık beyanname vermekle yükümlü olduğu belirtilmiştir. Yıllık beyanname ise; anılan Kanunun 92'nci maddesi uyarınca, beyannamenin ait olduğu yılı izleyen yılın Mart ayının on beşinci günü akşamına kadar verilmesi ve tahakkuk eden gelir vergisinin de GVK'nın 117'nci maddesi uyarınca Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenmesi gerekir. Buna göre; 2007 takvim yılında elde edilen serbest meslek kazançlarının 1–15 Mart 2008 tarihleri arasında beyan edilmesi ve beyanname üzerinden tahakkuk eden gelir vergisinin de Mart– Temmuz 2008 aylarında iki taksitte ödenmesi gerekmektedir.

Çalışmamızın 2'nci bölümünde açıklanan esaslar çerçevesinde tespit edilecek serbest meslek kazancının yıllık beyanname ile beyan edilmesinde dikkate alınması gereken başlıca iki husus, serbest meslek erbabının GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca yıl içinde kendisine yapılan ödemeler üzerinden tevkif yoluyla ödediği vergiler ile GVK'nın mükerrer 120'nci maddesi kapsamında yıl içinde ödenen geçici vergilerin mahsubu ve GVK'nın 89'uncu maddesinde belirtilen indirimlerdir.

GVK'nın mükerrer 120'nci maddesi uyarınca, GVK'nın 18'inci maddesi kapsamında gelir vergisinden istisna olan serbest meslek kazançları ve noter bulunmayan yerlerde Adalet Bakanlığı'nca geçici yetkili noter yardımcısı olarak görevlendirilenlerin münhasıran bu kazançları hariç, serbest meslek erbabı kapsamına giren kişiler mesleki kazançları için yıllık gelir vergilerine mahsup edilmek üzere geçici vergi ödemektedirler. İşte yıl içinde ödenen bu geçici vergiler, serbest meslek kazancı üzerinden tahakkuk eden yıllık gelir vergisinden mahsup edilecektir.

Kesinti yoluyla veya geçici vergi olarak ödenmiş vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden fazla olması halinde bu fazlalıkların mükellefler tarafından nakden ve/veya mahsuben iadesi talep edilebilmektedir. Bu kapsamda iadesi istenecek geçici vergi ve yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergilerin iade işlemleri, 5035 sayılı Kanun ile GVK'nın 121'inci maddesinde yapılan değişiklikler ve 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeler çerçevesinde yapılmaktadır.

GVK'nın 94/2 maddesi uyarınca, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler gelir vergisi tevkifatına tabidir. Anılan maddede ikili bir ayrıma gidilerek, GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren serbest meslek kazancı ödemeleri ile diğer serbest meslek kazancı ödemeleri için farklı tevkifat oranları tespit edilmiştir.

Buna göre, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç);

- GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17, (2003/6577 sayılı B.K.K. ile belirlenen oran, Yürürlük; 1.1.2004)

- Diğerlerinden %20, (2006/11449 sayılı B.K.K. ile belirlenen oran, Yürürlük; 01.01.2007) oranında tevkifat yapılacaktır. GVK'nın 18'inci maddesi kapsamında elde edilen kazançlar gelir vergisinden müstesna olduğundan, bu kazançlar beyan edilmeyecektir. Anılan madde kapsamına girmeyen serbest meslek faaliyetleri nedeniyle serbest meslek erbabına yapılan ödemeler ise (ödemeyi yapanın GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca tevkifat yapmakla yükümlü olması şartıyla) tevkifata tabidir. Serbest meslek erbabı ise; kendisine yapılan ödemeler üzerinden tevkif edilen vergileri GVK'nın 121'inci maddesi uyarınca yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edebilecektir.

Gelir vergisi matrahının tespitinde, tüm gelir vergisi mükellefleri gibi serbest meslek erbaplarıda, beyannameye bildirecekleri kazançlarından GVK'nın 89'uncu maddesinde yazılı indirimleri düşebileceklerdir.

Aşağıda GVK'nın 89'uncu maddesi kapsamında yapılabilecek indirimler başlıklar halinde sayılmıştır:

- Mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, sakatlık, kaza, hastalık, analık, doğum, tahsil gibi şahıs sigortalarının primleri ile bireysel emeklilik katkı payları beyan edilecek serbest meslek kazancından indirilebilir. Ancak bu indirimde bir sınır bulunmakta olup indirilebilecek prim ve katkı payı tutarları asgari ücretin yıllık tutarını ve sigorta primleri için beyan edilecek gelirin %5'ini, bireysel emeklilik katkı payları için %10'unu geçemez. (GVK m. 89/1)
- Beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları. (GVK m. 89/2)
- Özürlü serbest meslek erbabı ile serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunması halinde her bir kişi için GVK'nın 31'inci maddesi kapsamında hesaplanan sakatlık indirimi tutarları. (GVK m. 89/3)
- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımlar, beyan edilecek gelirin %5'ini aşmamak üzere serbest meslek kazancından indirilebilir. Bu oran, kalkınmada öncelikli yörelerde %10 olarak uygulanır. (GVK m. 89/4)
- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyeler ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlere indirilir. (GVK m. 89/5)

- Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilir. (GVK m. 89/6)

- GVK'nın 89/7'nci maddesinde sayılan ve genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen bir takım kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin harcamalar ve bu amaçla yapılan bağış ve yardımların tamamı yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilir. (GVK m. 89/7)

- 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si beyan edilecek gelirden indirim olarak dikkate alınabilecektir. (GVK m. 89/8)

- Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla makbuz mukabili yapılan aynı veya nakdi bağışların tamamı. (GVK m. 89/9)

Bu noktada unutulmaması gereken husus, GVK'nın 89'uncu maddesinde yazılı indirimler beyannameye dahil kazançla sınırlı olup, dikkate alınamayan indirim tutarının sonraki yıllara devri mümkün bulunmamaktadır.

4. Serbest Meslek Kazancının Beyanına İlişkin Örnek Çözümü:

Örnek: Serbest avukat olarak Ankara'da faaliyet gösteren Bay (A)'nın 2007 takvim yılı faaliyetlerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

- Bay (A), 2007 takvim yılında almış olduğu davalar karşılığında müvekkillerinden brüt 200.000,00 YTL tahsil etmiştir. (1. iş)
- Bay (A), 2005 takvim yılında vermiş olduğu avukatlık hizmetinin bedeli olan 20.000 Amerikan Doları'nı ve 431,50 Amerikan Doları gider karşılığını 28.03.2007 tarihinde tahsil etmiştir. 10.10.2007 tarihindeki T.C.M.B. döviz alış kuru, 1 Amerikan Doları=1,3833 YTL'dir. (2. iş)
- Bay (A), 2008 takvim yılında vereceği avukatlık hizmetine istinaden 2007 takvim yılı içerisinde brüt 15.000,00 YTL tahsil etmiştir. (3. iş)
- Bay (A), 2007 takvim yılında dava vekilliğini yaptığı bir kişiyle 40.000,00 YTL karşılığı anlaşmış, ancak hizmetin tamamlanması rağmen herhangi bir para tahsilatında bulunamamıştır. (4. iş)
- Bay (A), 2007 takvim yılında verdiği bir danışmanlık hizmeti karşılığında müteahhitlik faaliyetiyle iştigal edip finansal darboğaz içerisinde olan müşterisinden emsal bedeli 100.000 YTL olan bir daire iktisap etmiştir. (5. iş)
- Bay (A)'nın müvekkillerinden biri, avukatlık hizmeti karşılığı olarak 1.200 YTL'yi 30.12.2007 tarihinde Bay (A)'nın banka hesabına yatırmış; ancak, Bay (A)'nın daha bundan haberi olmamıştır. (6. iş)
- Diğer taraftan, Bay (A) edebiyata da meraklı olup, çıkardığı roman kitabının yayın hakkını 8.000,00 YTL'ye 4 yıllığına bir yayınevine devretmiştir. (7. iş)

- Bay (A), aynı zamanda ikametgah olarak da kullandığı işyeriyle ilgili olarak 2007 takvim yılında 20.000,00 YTL kira ve 1.500,00 YTL'de elektrik ve yakıt parası ödemesinde bulunmuştur. (I. Gider)
- Bay (A), işyerinde çalışan personelin yemek ihtiyacını karşılamak için işyeri dahilinde toplam 8.000,00 YTL harcamada bulunmuştur. (II. Gider)
- Bay (A), 2007 takvim yılında 1.500,00 YTL'si damga vergisi ve 500,00 YTL'si de ilan ve reklam vergisi olmak üzere toplam 2.000,00 YTL aynı vergi ödemesinde bulunmuştur. (III. Gider)
- Bay (A), 2007 takvim yılında Ankara Barosu'na 3.000,00 YTL aidat ödemesinde bulunmuştur. (IV. Gider)
- Bay (A)'nın işyerinde bulunan demirbaşlara ilişkin 2007 takvim yılı amortisman tutarı 12.000,00 YTL'dir. (V. Gider)
- Bay (A), 2007 takvim yılında bir davada yardımcısı olarak görev yapan başka bir avukata brüt 10.000,00 YTL ödemede bulunmuştur. (VI. Gider)
- Bay (A), işyerinde çalışan personele 2007 takvim yılında brüt 34.000,00 YTL maaş ödemesinde bulunmuştur. (VII. Gider)
- Bay (A), 2007 takvim yılında işyerinde toplam 3.000,00 YTL kırtasiye harcamasında bulunmuştur. (VIII. Gider)
- Bay (A), 2007 takvim yılında Bağ-Kur'a 1.500,00 YTL ve (X) Bireysel Emeklilik A.Ş.'ye de 2.000,00 YTL prim ödemesinde bulunmuştur. (IX. Gider ve I. İndirim)
- Bay (A), 2007 takvim yılında kamuya yararlı bir derneğe 2.500,00 YTL makbuz karşılığı bağışta bulunmuştur. (II. İndirim)
- Bay (A), Türkiye'de özel bir ilköğretim okulunda okuyan çocuğuna 2007 takvim yılında 3.000,00 YTL eğitim (okul aidatı olarak) harcamasında bulunmuştur. (III. İndirim)
- Bay (A)'ya 2007 takvim yılında yapılan serbest meslek ödemelerinden kesilen vergi tutarı 35.800,00 TL'dir.
- Bay (A) 2007 takvim yılında toplam 30.000,00 YTL geçici vergi ödemiştir.

259 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 01.01.2007'den itibaren uygulanmak üzere belirlenen gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir:

- 7.500,00 YTL'ye kadar, %15,
- 19.000,00 YTL'nin 7.500,00 YTL'si için 1.125,00 YTL, fazlası için %20,
- 43.000,00 YTL'nin 19.000,00 YTL'si için 3.425,00 YTL, fazlası için %27,
- 43.000,00 YTL'den fazlasının 43.000,00 YTL'si için 9.905,00 YTL, fazlası için %35.

Buna göre; Bay (A)'nın 2007 takvim yılında elde ettiği serbest meslek kazancı tutarı ve buna bağlı olarak vermesi gereken gelir vergisi beyannamesinin özeti aşağıdaki gibidir.

Toplam Hasılat (A=B+C+Ç+D+E+F)	:343.262,89 YTL
I. iş (B)	:200.000,00 YTL
II. iş (=1,1980x20.431,50\$), (C)	:28.262,89 YTL

III. iş (Ç)	:15.000,00 YTL
IV. iş (D), Serbest meslek kazançlarında hasılatın tespitinde "tahsilat" esaslı geçerli olduğundan; 2007 takvim yılı içinde tahsil edilmeyen söz konusu hizmet bedelinin 2007 takvim yılı beyanına dahil edilmesine gerek yoktur	:0 YTL
V. iş (E)	:100.000,00 YTL
VI. iş (F)	:0 YTL
VII. iş (G)	:0 YTL
Toplam Giderler)	:94.250,00 YTL
(Ğ=H+I+Ĝ+J+K+L+M+N+O+P+R+S+T+U)	
I.Gider (H=20.000YTL+(1.500 YTL/2)) İşyeri Kirası ve Elektrik-Yakıt Parası	:20.750,00 YTL
II.Gider (I), Personel Yemek Harcaması	:8.000,00 YTL
III.Gider (İ), Ayni Vergiler	:2.000,00 YTL
IV.Gider (J), Baro Aidatı	:3.000,00 YTL
V.Gider (K), Demirbaş Amortismanı	:12.000,00 YTL
VI.Gider (L), Dışarıdan Hizmet Alımı	:10.000,00 YTL
VII.Gider (M), Personel Maaş Ödemesi	:34.000,00 YTL
VIII.Gider (N), Kırtasiye Harcaması	:3.000,00 YTL
IX.Gider (O), Bağ-kur Primi: 1.500,00 YTL	
Serbest Meslek Kazancı Tutarı (Ö=A-Ğ)	:249.0912,89 YTL
Diğer İndirimler (P=R+S+Ş)	:7.500,00 YTL
I.İndirim, Bireysel Emeklilik Primi Ödemesi (R); Bay (A), X Bireysel Emeklilik AŞ'ye ödediği 2.000 YTL prim ödemesini GVK'nın 89/1'inci maddesine göre beyan edilen gelirin % 10'unu aşmadığı için, gelir vergisi matrahından indirim	:2.000,00 YTL

konusu yapabilecektir. : 2.000,00 YTL

II.İndirim, Kamuya Yararlı Derneğe Yapılan :2.500,00 YTL

Bağış (S), Beyan edilen gelirin %5'ini aşmadığı için, GVK'nın 89/4'üncü maddesine göre, tamamı indirim konusu yapılabilecektir. 2.500,00 YTL

III.İndirim, Oğluna Ait Eğitim Harcaması (Ş) :3.000,00 YTL

Bay (A), oğlu için ödediği 3.000 YTL eğitim harcamasını GVK' nın 89/2'inci maddesine göre beyan edilen gelirin %10'unu aşmadığı için; Türkiye'deki bir eğitim kurumuna yapıldığı ve özel okulun gelir veya kurumlar vergisinden muaf olmadığı, harcamanın eğitim kurumundan alınacak belgeyle tevsik edildiği varsayımı altında, gelir vergisi matrahından indirim konusu yapabilecektir

Gelir Vergisi Matrahı (T=Ö-P) :241.512,89 YTL

Hesaplanan Gelir Vergisi (U) :79.384,51 YTL

Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler (Ü) :35.800,00 YTL

Ödenen Geçici Vergi (V) :30.000,00 YTL

Mahsup Edilecek Vergi ve Tevkifat Tutarı Toplamı (W=Ü+V) :65.800,00 YTL

Ödenecek Gelir Vergisi (Y=U-W) :13.584,51 YTL

(Vergi Dünyası Dergisi'nde, Aralık 2007 sayısında yayınlanmıştır.)

Yararlanılan Kaynaklar:

- **Cenk Murat ARSLAN**, “Serbest Meslek Kazançlarında Matrahın Tespiti ve Özellik Arz Eden Hususların Örneklerle İrdelenmesi”, Vergi Dünyası, Aralık 2004.
- Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, “Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2007”, İstanbul 2007.
- **Yalçın TÜRKER**, “2004 Yılında Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Beyanı”, Vergi Dünyası, Mart 2005.
- **Mehmet ÇANKAYA**, “2005 Yılında Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi Ve Özellik Arz Eden Durumlar”, Vergi Dünyası, Aralık 2005.
- **Abdulkadir DEMİRCİ**, “Serbest Meslek Faaliyeti Kapsamında 2005 Yılında Elde Edilen Kazançların Beyanı”, Vergi Dünyası, Mart 2006.
- **Murat YILMAZSOY**, “Serbest Meslek Faaliyeti Kapsamında 2006 Yılında Elde Edilen Kazançların Beyanı”, Vergi Dünyası, Mart 2007.