



AVUKATLAR İÇİN VERGİ EL KİTABI

İmdat TÜRKAY

AVUKATLAR İÇİN VERGİ EL KİTABI

İmdat TÜRKEY

Gelir İdaresi Başkanlığı

Mükellef Hizmetleri Grup Başkanı

- Serbest çalışan ve ücretli çalışan avukatlar
- Serbest meslek kazancı ve ücret gelirinin aynı anda elde edilmesi
- Avukatlık ortaklıklarının vergilendirilmesi
- Avukatlık faaliyetinde indirilecek/indirilemeyecek giderler
- Avukatlık faaliyetinde stopaj (tevkifat/kesinti)
- Avukatlık vekalet ücretinde tevkifat
- Avukatlık ücretinde tahsil esası
- Tahsil edilen avukatlık ücretinin iadesi
- e-Serbest Meslek Makbuzu düzenlenmesi
- Defter Beyan Sisteminde kayıtların tutulması
- Avukatlık faaliyetinde KDV ödenmesi
- Muhtasar ve prim hizmet beyannamesi verilmesi
- Çalıştırılan personele ücret ödenmesi ve tevkifat

- Avukatlık ücretinin tahsilinde vergi tevkifatı
- Avukatlık hizmetinin verilmesi ancak ücretin tahsil edilmemesi
- Davanın kaybedilmesi ve avukatlık ücretinin iadesi
- Avukatların bildirim yükümlülükleri
- Avukatların bilirkişilik ücretinin vergilendirilmesi
- Yıllık beyannamede yapılacak indirimler
- Eğitim ve sağlık harcamaları/bağış ve yardımların indirimi
- Vergiye uyumlu avukatlarda %5 vergi indirimi
- Genç avukatlarda kazanç istisnası
- Tevkifatın/geçici verginin beyannamede mahsubu ve iadesi
- Avukatın kendi beyannamesini vermesi
- Avukatların vergisel işlemlere karşı idari başvuru yolları
- Avukatların vergilendirilmesine ilişkin Gelir İdaresi özelgeleri

İmdat TÜRKAY

1969 yılında Mersin’de doğdu. 1986 yılında Mersin Gazi Lisesinden mezun oldu. 1990 Yılında Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümünü bitirdi. 1998 yılında aynı üniversitenin Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bölümünde Yüksek Lisansını tamamladı.

1989-1998 yıllarında Bursa Defterdarlığında görev yaptı. 1998-2004 yılları arasında Gelirler Genel Müdürlüğünde Merkez Şefi olarak görev yaptı. 2005-2007 yıllarında Siirt ve Kırşehir Defterdarlığında Gelir Müdürü ve Vergi Dairesi Müdürü olarak görev yaptı.

2007-2013 yıllarında Gelir İdaresi Başkanlığında Müdür olarak görev yaptı. 2014 yılında Gelir İdaresi Grup Başkanı olarak ataması yapıldı ve halen mükellef hizmetleri grup başkanı olarak görevine devam etmektedir.

Yazarın bugüne kadar yayınlanmış kitapları ve bazı çalışmaları şöyledir;

- » Bireysel Emeklilik ve Şahıs Sigorta Primlerinin Vergilendirilmesi (2005-Maliye ve Hukuk Yayınevi),
- » Ücretlerde Vergi İndirimi Uygulaması (2005-Maliye ve Hukuk Yayınevi),
- » Asgari Geçim İndirimi Uygulaması (2008-Maliye ve Hukuk Yayınevi),
- » 5084 Sayılı Kanun Kapsamında Yer Alan Teşviklerin Uygulaması (Altan Yılmaz ile 2007-Maliye ve Hukuk),
- » Yurtiçi ve Yurtdışı Harcırak Ödemelerinin Vergilendirilmesi (2. Baskı 2013-Seçkin Yayıncılık),
- » Vergi Kayıp ve Kaçağının İhbarı ve Muhbire Ödenecek İhbar İkramiyesi (2. Baskı, 2015-Seçkin Yayıncılık),
- » Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi (1. Baskı Maliye ve Hukuk Yayınları 2005, 2. Baskı 2012, 3. Baskı 2016- Seçkin Yayıncılık),
- » 200 Soru ve Cevapla Mesken ve İşyeri Kira Gelirinin Vergilendirilmesi (Gözlem Yayıncılık, Şubat/2019),
- » Ücret Ödemelerinin Vergilendirilmesi (Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı Şubat/2020, 2. Baskı Eylül/2020, 3. Baskı Şubat 2022, 4. Baskı Mart 2023)
- » 2020 Yılında Yüksek Düzeyde Ücret Geliri Olanların Yıllık Beyanname Verme Esasları, (Nazalı-hukuk Yayınları, Ocak/2021)
- » 2021 Yılı Mesken Ve İşyeri Kira Geliri İçin Kimler Beyanname Verecek?, (Nazalı-hukuk Yayınları, Şubat/2022)
- » 2022 Yılı Gelirlerinin Yıllık Beyanı, Nazalı-hukuk Yayınları, Şubat/2023)

Ayrıca, gelir vergisi, vergi usul, vergi bilinci ve gönüllü uyum başta olmak üzere çeşitli vergisel konularda mesleki dergilerde ve internet sitelerinde yayınlanmış sekizyüzün üzerinde makalesi bulunmaktadır. Evli ve iki çocuk babasıdır.

İçindekiler

Önsöz

Giriş

1. SERBEST AVUKATLIK FAALİYETİNİN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

1. Avukatlık Mesleği ve Faaliyetinin Mahiyeti
2. Avukatların Serbest, Ücretli ve Arızı Olarak Faaliyet Göstermesi
 - 2.1. Serbest meslek ve ücret gelirinin elde edilmesi
 - 2.2. Arızı serbest meslek faaliyeti
 - 2.3. Serbest meslek erbabı avukatın yanında çalışan avukatın ücret geliri elde etmesi
3. Kanunen Serbest Meslek Erbabı Sayılanlar
4. Avukatlık Ücretinde Gelirin Elde Edilmesi
 - 4.1. Serbest meslek kazancında tahsil esası
 - 4.2. Serbest meslek faaliyetinde geçmiş ve gelecek yıllara ilişkin olarak yapılan tahsilat
 - 4.3. Serbest meslek erbabının işle ilgili harcamaları müşteriden tahsil etmesi
5. Avukatlık Faaliyetinin Yanında Başka Bir İşle Uğraşılması
6. Avukatlık Faaliyetinde Kazancın Tespiti
 - 6.1. Mahkeme kararına göre tahsil edilen alacaklar ve faizlerin vergilendirilmesi
7. Kazancın Tespitinde Hasılat Sayılan ve Sayılmayan Haller

7.1. Tahsil sayılan haller

7.2. Yabancı parayla yapılan tahsilat

7.3. Ayın olarak yapılan tahsilat

7.4. Tahsil esasına ilişkin özellikli durumlar

7.5. Serbest meslek erbabının faaliyetiyle ilgili hizmet bedeli/mal iadesinde yükümlülükler

7.6. Avukatlık ücretinin davayı kazanma şartına bağlandığı durumda ücretin geri iadesinin gerekmesi halinde vergilendirme ve belge düzeni

8. Mesleki veya Yetkili Kuruluşlarca Belirlenen Ücret Tarifesine Göre Hasılat

8.1. Asgari ücret tutarı belirlenmiş hasılat tutarının fiilen tahsil edilmemesi veya düşük tahsil edilmesi

9. Tahsil Edilen Avukatlık Ücretinde Gelir Vergisi Tevkifatı

9.1. Hem işyeri hem ikametgah olarak kullanılan kiralık işyerinde tevkifat

9.2. Kiralanan işyerinin başka bir avukata kiralanması durumunda tevkifat

10. Avukatlık Faaliyetinde Mükellefiyet Tesisi/Adres Değişikliği/İşi Terk

10.1. Serbest meslek erbabının şube işyeri açması

11. Defter Beyan Sisteminde Kayıtların Tutulması

11.1. Avukatların Defter Beyan Sisteminden yapacakları işlemler

12. e-Serbest Meslek Makbuzunun (e-SMM) Elektronik Ortamda Oluşturulması ve Tevkifat/KDV'nin Gösterilmesi

12.1. e-SMM'da bulunması gereken hususlar

12.2. e-SMM'da brüt ve net tutara göre KDV ve stopajın hesaplanması

13. Verilen Hizmet Bedelinin Geç Tahsil Edilmesi Durumunda e-SMM Düzenlenmesi ile KDV ve Vergi Tevkifatının Beyanı

13.1. Avukatlık ücretinin peşin tahsil edileceği konusunda müvekkil ile anlaşılmasına rağmen tahsilatın yapılamaması ancak, düzenlenen SMM ile KDV ve gelir vergisinin beyan edildiği durumda vergilendirme

13.2. Davayı kaybeden tarafından avukatlara ödenen yargılama giderinin vergilendirilmesi

14. Avukatlık Faaliyetinde Katma Değer Vergisi

14.1. Telif kazançlarında KDV uygulaması

14.2. Mahkeme kararında KDV hariç şeklinde ifadenin yer alması

14.3. Bazı Avukatlık Hizmetlerinde KDV Oranı

14.4. Arabuluculuk hizmetlerinde KDV oranı

14.5. Avukatlık hizmetinde KDV tevkifatı

14.6. Müvekkil ile avukat arasında sözleşme düzenlenmediği hallerde KDV

14.7. Avukatlık ücreti alınmadan verilen avukatlık hizmetinde KDV'nin beyanı

15. Birlikte veya Avukatlık Ortaklığı Şeklinde Çalışan Avukatların Vergilendirilmesi

15.1. Avukatlık ortaklığının hukuki yapısı

15.2. Avukatlık ortaklığının unsurları, özellikleri ve faydaları

15.3. Avukatlık ortaklığının vergisel yükümlülükleri

15.4. Avukatlık ortaklığı ortaklık paylarının elden çıkarılması durumunda vergilendirme

16. Avukatlık Vekalet Ücretinin Vergilendirilmesi

16.1. Vekalet ücretinde vergi tevkifatı ve belge düzeni

16.1.1. Vekalet ücretinden yapılan tevkifat uygulamasında özellik taşıyan hususlar

16.2. Ücretli çalışan avukatlara ödenen vekalet ücretlerinde gelir vergisi tevkifatı

16.3. Sendika avukatının borçlu taraftan aldığı vekalet ücretinin belgelendirilmesi

16.4. Şirket tarafından kaybedilen davalarda mahkemelerce hükmolunan karşı taraf avukatlık (vekalet) ücretinin davayı kazanan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine ödenmesinde vergilendirme

17. İşverene Bağlı Olarak Çalışan Avukatın Arızı Olarak Kendi Hesabına Avukatlık Hizmeti Yapması

18. Baro Tarafından Görevlendirilen Avukatlara Ödenecek Müdafî ve Vekil Ücretinin Vergilendirilmesi

19. Tahsilat ve Ödemelerin Belgelendirilmesi

20. İş Yeri Kira Ödemelerinin Banka veya Posta İdaresi Aracılığıyla Yapılması

21. Avukatların Yenileme Fonu/Şüpheli Alacak Karşılığı/Değersiz Alacak Yazma/Amortisman/Reeskont Uygulamasından Yararlanması

22. Serbest Meslek Erbablarında e-Tebliğat Uygulaması

23. Bir Avukat Yanında, Avukatlık Ortaklığında veya Avukatlık Bürosunda Ücret Karşılığında Birlikte Çalışan Avukatların Çalışma Esaslarına İlişkin Yönetmelik

24. Telif Kazancı Elde Eden Avukatların Vergilendirilmesi

25. Avukatların Düzenledikleri ve Kullandıkları Belgeleri Muhafaza ve İbraz Ödevi

26. Avukatların İşe Başlama/Adres Değişikliği/İşi Terki Bildirim Yükümlülüğü

27. Avukatların Gider Pusulası Düzenlemesi Gerektiği Durumlar

28. Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter-Belgelerin Mahkemeye İbraz Edilmesi

29. Avukatlık Faaliyetinin Yanında Bilirkişilik Ücreti Elde Edilmesi

30. Serbest Meslek Faaliyetinde Avukatın Ayrıca Bir İşverenden Elde Ettiği Ücretin Vergilendirilmesi

31. Avukatların Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Başvuru Yolları

31.1. Uzlaşma hakkı

31.2. Cezalarda indirim hakkı

31.3. Vergi hatalarına karşı düzeltme talebinde bulunma hakkı

31.4. Şikâyet yoluyla müracaat hakkı

31.5. Vergi ihtilaflarına karşı dava açma hakkı

31.6. Pişmanlıkla beyan hükümlerinden yararlanma hakkı

32. Serbest Meslek Erbabının Kiraladığı İşyerinin Bir Kısımını Başka Bir Mükellefe Kiraya Vermesi Durumunda Yükümlülükler

33. Faaliyetini Terk Ettikten Sonra Arızı Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Avukatın Yükümlülüğü

34. Mükelleflerin İnteraktif Vergi Dairesinde Yapılabilecekleri İşlemler

35. Mükelleflerin Vergi Levhası Bulundurması

36. Avukatın Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Vermesi

36.1. Çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlarda muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin dönemi

37. Kanuni Süresinden Sonra Elektronik Ortamda Verilen Beyannameler Sebebiyle Kesilen Cezalar

38. Stajyer Avukatın Arabuluculuk Faaliyetinin Vergilendirilmesi

39. Anonim Şirketlerde Avukat Bulundurma Zorunluluğu

40. Serbest Çalışan Avukatların İşyerinde Çalıştırdıkları Personele Yapılan Ücret Ödemelerinde İstisnası Uygulaması

2. AVUKATLARIN SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİNDE HASILATTAN İNDİREBİLECEKLERİ GİDERLER

1. Gider İndiriminde Genel Kurallar

1.1. Yapılan giderin ödenmiş olması gerekliliği

1.2. Peşin ödenen giderin indirimi

1.3. Serbest meslek erbabının hasılatından indirebildiği harcamalara ait KDV'yi gider olarak indirmesi

2. Serbest Meslek Kazancının Tespitinde İndirimi Kabul Edilen Giderler

2.1. Mesleki faaliyetle ilgili genel giderler

2.1.1. İşyeri kirası, aydınlatma ve ısıtma giderleri

2.1.2. Serbest meslek erbabının kiraladığı işyerini kiraya vermesi

2.1.3. Serbest meslek erbabının yanında çalıştırdığı eşine ve çocuğuna ödediği ücretin gider yazılması

2.1.4. Telefon giderleri (işyeri, özel araç ve cep telefonları)

2.1.5. Kırtasiye giderleri

2.1.6. İşyerine ait su ve elektrik aboneliğinin başkasına ait olması

2.1.7. Banka teminat mektuplarına ödenen faiz ve masraflar ile banka kredi faizleri

2.1.8. Personel ücretleri

2.1.8.1. Stajyer avukatlara yapılan ödemelerin serbest meslek kazancından indirim konusu yapılması

2.1.9. Avukatlık ortaklığında yönetici ortağa ödenen ücretin gider yazılması

2.1.10. Serbest meslek erbabının temizlik işlerini yapan kişilere ödediği ücretin gider yazılması

2.1.11. Şehir içi ulaşım giderlerinin indirimi

2.1.12. Serbest meslek erbabının kendisine ait yemek bedelini gider yazması

2.1.13. Mesleki faaliyetin yürütülebilmesi için zorunlu olan eğitimlere ve organizasyonlara katılım için ödenen ücretlerin gider yazılması

2.1.14. Avukat tarafından icra takibindeki dosyalara ilişkin olarak yapılan tebligat mas-

raflarının vergilendirilmesi

2.1.15. Mesleki sorumluluk sigorta primlerinin mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılması

2.1.16. Serbest meslek erbabının eşi ve çocukları için bireysel emeklilik sistemine ödediği katkı paylarının durumu

2.1.17. İşverenler tarafından elektrik, doğalgaz ve benzeri ısınma giderleri karşılığı olarak çalışanlara yapılan ödemeler

2.2. Hizmetli ve işçilerle ilgili diğer giderler

2.2.1. Hizmet erbabı için ödenen yemek giderleri

2.2.1.1. İşverenlerce hizmet erbabına nakit olarak verilen yemek bedelinde istisna uygulaması

2.2.1.2. Personele işyeri dışında yediği yemek bedelinin ödenmesi

2.2.2. Hizmet erbabına verilen giyim eşyası

2.2.2.1. Serbest meslek erbabının özel dış giyim (elbise) harcamaları

2.2.3. Hizmet erbabı için bireysel emeklilik katkı payı ödenmesi veya hizmet erbabının kendisi, eşi ve çocukları için özel sağlık sigortası yaptırılması

2.3. Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri

2.3.1. Yurt dışında eğitim için yapılan harcamaların gider olarak indirilip indirilmeyeceği

2.4. Tesisat, demirbaş eşya ve taşıtlar için ayrılan amortismanlar

2.4.1. Doğrudan gider yazılacak demirbaş ve peştemallıklar

2.4.2. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizler

2.4.3. Mesleki faaliyette kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde oluşan zararlar

2.4.4. Binek otomobillerin amortismanlarının vergi matrahından indirilmesi konusunda

yapılan değişiklik

2.4.4.1. Binek otomobillerde (KDV ve ÖTV hariç/dahil) ilk iktisabında (sıfır araçta) ve ikinci el iktisabında amortisman gider kaydının yapılması

2.4.5. Serbest meslek erbabının aynı zamanda işyeri (home-ofis) olarak kullanacağı meskenin satın alımında ödenen faiz gideri ile amortisman gideri

2.4.6. Evinin bir kısmını home-ofis olarak kullanan serbest meslek erbabının buraya ait harcamaları gider olarak düşebilmesi

2.4.7. Serbest meslek erbabının sahibi bulunduğu işyerinde faaliyette bulunmasının vergilendirme boyutu üzerine genel bir değerlendirme

2.4.8. Serbest meslek faaliyetinde kullanılan ve amortisman ayrılmayan aracın satışı

2.4.9. Mesleki faaliyette kullanılmak üzere satın alınan cep telefonu bedelinin gider yazılması veya amortismanına tabi tutulması

2.4.10. İşyerinde kullanılan ofis mobilyaları/mefruşat için amortisman uygulanıp uygulanmayacağı

2.4.11. Amortismanına tabi iktisadi kıymet/demirbaş satışında yapılacak işlemler

2.5. Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri

2.5.1. Binek otomobillere ilişkin giderlerin %70'nin gider olarak indirimi

2.5.2. Taşıtlar için ödenen sigorta giderinin birden fazla takvim yılını kapsamaması

2.5.3. Tek başına icra edilen serbest meslek faaliyetinde serbest meslek erbabının kullandığı ikinci aracın amortisman, yakıt ve bakım giderleri

2.5.4. Serbest meslek erbabının kendi aracı dışında personelin kullandığı aracın amortisman, yakıt ve bakım giderlerinin indirim konusu yapılması

2.5.5. Eşe ait olan ve bedelsiz olarak kiralanan araç için tevkifat yapıp yapılmayacağı ile amortisman, yakıt ve bakım giderleri

2.5.6. Mükellefin kullandığı ikinci aracın giderlerini indirmek istemesinin “vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder” ilkesine göre değerlendirilmesi

2.5.7. Serbest meslek erbabının faaliyetinde kullanmak üzere birisi kendisine ait olan birisi kiralık olan iki aracın giderlerini indirim konusu yapması

2.5.8. İşyerinde kullanmak üzere satın alınan araca ilişkin kredinin faizleri ile KKDF ve BSMV'nin gider olarak indirimi

2.5.9. Kiralanan veya envantere dahil olan taşıtlar için ödenen Motorlu Taşıtlar Vergisi

2.5.10. Binek otomobillerin kapsamı

2.6. Mesleki yayınlar için ödenen giderler

2.7. Mesleki faaliyetin ifası için satın alınan mal ve hizmet bedelleri

2.8. Emekli sandıklarına ve mesleki teşekküllere ödenen aidatlar

2.8.1. Serbest meslek erbabının ödediği SGK 4-B (Bağ-Kur) primleri

2.8.2. İsteğe bağlı olarak ödenen sigorta primleri

2.8.3. Sosyal güvenlik destek primlerinin gider yazılıp yazılamayacağı

2.8.4. Serbest meslek erbabının askerlik prim borçlanması için ödediği primlerin hasılat-tan indirmesi

2.8.5. Genç girişimcilere sağlanan ve Hazinece karşılanan sigorta prim teşvikinin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması

2.9. Faaliyetle ilgili olarak ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar

2.10. Mesleki faaliyetle ilgili olarak ödenen tazminatlar

2.10.1. Ücretli çalışan avukatın sebep olduğu fiiller nedeniyle ödenen bedellerin gider yazılıp yazılamayacağı

3. Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Gider Olarak İndirilemeyecek Hususlar

3.1. Mesleki faaliyette indirimi kabul edilmeyen bazı giderler

4. Gider Olarak İndiriminde Tereddüt Edilen Harcamalar Konusunda Yapılacak İşlemler

3. AVUKATLARIN YILLIK BEYANNAMEDE İNDİRİLEBİLECEKLERİ HARCAMALAR VE YIL İÇİNDE ÖDEDİKLERİ VERGİLERİN MAHSUBU

1. Avukatların Elde Ettiği Tüm Gelirlerin Toplanması ve Yıllık Beyanı

2. Dar Mükellef Avukatların Vergilendirilmesi

3. Avukatların Defter Beyan Sisteminden Yıllık Beyanname Vermesi

3.1. Beyan edilen gelire uygulanan vergi tarifi

3.2. Avukatların serbest meslek kazancı yanında ücret, kira geliri, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat geliri elde etmesi halinde yıllık beyanname vermesi

3.2.1. Avukatların kira geliri için yıllık beyanname vereceği durumlar

3.2.2. Avukatların ücret geliri için yıllık beyanname vereceği durumlar

3.2.3. Avukatların menkul sermaye iratları için yıllık beyanname vereceği ve vermeyeceği durumlar

3.2.4. Avukatların elde ettiği değer artış kazancı ve arızı serbest meslek kazancının beyanı

3.2.5. Telif hakkı ve ihtira beratından elde edilen gelirin beyanı

4. Avukatların Beyannamelerini Kendilerinin Elektronik Ortamda Gönderebilmesi İçin e-Beyanname Şifresi Alması

5. Yıllık Beyannameden İndirim Konusu Yapılacak Harcamalar

5.1. Serbest meslek erbabının ödemiş olduğu şahıs sigorta primlerinin yıllık gelir vergisi beyannamesinden indirimi

5.2. Eğitim ve sağlık harcamalarının yıllık beyannameden indirimi

5.3. Avukatın kendisi ve bakmakla yükümlü olduğu kişiler için engellilik indiriminden yararlanması

5.4. Bağış ve yardımların indirimi

5.4.1. Sınırlı olarak indirilecekler

5.4.2. Sınırsız olarak indirilecekler

5.5. Sponsorluk harcamaları

5.6. Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan ayni ve nakdi bağışlar

5.7. Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar

5.8. Deprem nedeniyle yapılan bağış ve yardımların beyan edilen gelirden indirimi

6. Yıllık Beyannamede Zarar Mahsubu

7. Yıllık Beyannamede İndirilemeyecek Giderler

8. Vergiye Uyumlu Avukatlarda %5 Vergi İndirimi

9. Genç Girişimcilerde (Genç Avukatlarda) Kazanç İstisnası

9.1. İşİ terk sonrasında tekrar mükellefiyet açtırılmasında istisna uygulaması

9.2. Adres değışikliğinde istisnadan yararlanma

9.3. Avukatlık ortaklıklarında genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlanma şartları

10. Avukatların Serbest Meslek Kazancı İçin Yıllık Beyanname Vermesi

10.1. Yıllık beyanname verilmeyecek gelirler

10.2. Avukatların çeşitli kazanç ve iratları için yıllık beyanname verme örnekleri

11. Yıllık Beyannamede Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Mahsubu ve Kalan Tutarın Mükellefe Mahsuben/Nakten İadesi

11.1 Mükellefin iade için talep süresi

11.2. İade alacağının diğer vergi borçlarına mahsubu

11.3. İnceleme raporu ve teminat aramadan yapılacak nakden iade için istenen belge

11.4. Vergi inceleme raporuna göre yapılacak iadeler

11.5. Nakden iade edilecek tutarın üçüncü kişilerin vergi borçlarına mahsubu

12. Avukatların Yıl İçinde Ödediği Geçici Verginin Yıllık Beynamede Mahsubu ve Kalan Tutarın Mahsuben/Nakten İadesi

13. Gelir Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemlerinde Verilecek Dilekçe

ÖNSÖZ

Türkiye Barolar Birliğinin 31.12.2022 tarihli verilerine göre, Ülkemizde barolara kayıtlı avukat sayısı 174.533 olup TBMM'deki milletvekillerinin neredeyse beşte biri avukatlardan oluşmaktadır. Hem adil yargılama sürecinde hem de yasama organında bu derece etkili ve önemli bir yere sahip olan avukatların vergi mükelleflerinin yargıya taşınan ihtilaflarını savunma fonksiyonu da mükellef hakları açısından çok önemli bir yere sahiptir.

1136 sayılı Avukatlık Kanununa göre, ruhsat almış avukatların kendi nam ve hesaplarına avukatlık faaliyeti yapması serbest meslek kazancı olarak, bir işverene tabi olarak onun emir ve talimatları doğrultusunda ücretli olarak çalışması durumunda elde ettiği gelir ise ücret geliri olarak gelir vergisine tabi bulunmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre yedi gelir unsurundan biri olan serbest meslek kazançları, serbest meslek erbabları tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti kapsamında elde edilen kazançların yıllık beyanname ile beyan edilmesi suretiyle vergilendirilmektedir. Avukatların yapmış oldukları avukatlık faaliyeti sürecinde elde ettikleri kazancın vergilendirilmesinde; hasıllattan indirilecek genel giderler, indirim konusu yapılamayacak giderler, tahsil esası, e-serbest meslek makbuzu, vergi tevkifatı, katma değer vergisi, vekalet ücreti, Defter Beyan Sisteminde kayıtların tutulması ve beyannamelerin verilmesi gibi konular Gelir İdaresinin özelgeleri ve uygulamaları doğrultusunda incelenmiştir.

Avukatlar, kendi kayıtlarını tutmak suretiyle hazırladıkları beyannamelerini verme imkânına sahip olan ender mükellef gruplarından biridir. Serbest meslek erbabları içinde büyük bir kitleyi oluşturan avukatların vergilendirilmesi genel esaslar ve uygulamada yaşanan sorunlar ve tereddüt edilen hususlar kapsamında ele alınmıştır.

Bu çalışmanın, vergi hukukunda idare ile mükellefler arasında yaşanan anlaşmazlıkların adalet ve hakkaniyete uygun olarak çözümlenmesine katkı sunan adalet savunucusu avukatlara faydalı olmasını dilerim.

İmdat TÜRKAY
3 Temmuz 2023

Armağan

Bu çalışmayı;

Öncelikle, 6 Şubat 2023 tarihinde Kahramanmaraş ilimizde meydana gelen depremlerde hayatını kaybeden insanlarımıza, depremzedelere ve yaralarımızı sarmak için Devletimiz ile el ele vermek suretiyle milli seferberlik ruhuyla maddi ve manevi olağanüstü gayret gösteren bütün yardımsever insanlarımıza ve sivil toplum kuruluşlarımıza,

ve ülkemizde Anayasal bir görev olan “Vergi Ödevini”, sadece bir yükümlülük olarak değil, vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle; verginin bir Devlet için ölüm kadar kesin ve gerekli olduğunun bilincinde olarak, vergisini doğru beyan edip ödeyen vergi bilinci yüksek avukatlara,

armağan ediyorum.

“Vergi geleceğimizdir”

GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre serbest meslek faaliyeti, serbest meslek erbapları tarafından sermayeden çok şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari niteliği olmayan işlerin işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler serbest meslek erbabı sayılmakta olup avukat, doktor, mimar, mali müşavir, diş hekimi, mühendis, aile danışmanı, iş güvenliği uzmanı, noter, veteriner hekim, müşavir, serbest öğretmen, yazar, bestekar, yönetmen, menajer, sanatçı gibi serbest meslek faaliyetini devamlı olarak yapan kişiler serbest meslek erbabıdır.

Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde, serbest meslek kazancının tespit edilmesi için yapılan mesleki faaliyetle ilgili olarak yıl içinde elde edilen hasılatтан, bu faaliyetle ilgili giderlerin düşülmesi gerekmektedir. Bu açıdan, hasılatтан indirim konusu yapılacak giderler ile indirimi mümkün olmayan giderlerin bilinmesi, vergilendirilecek kazancın doğru tespit edilmesinde büyük önem taşımaktadır.

Serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığında tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer şekillerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderlerin düşülmesi sonucunda gerçek usulde tespit edilmektedir. Vergi tekniği ve uygulaması açısından serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi diğer gelir unsurlarına göre daha kolay ve anlaşılır bir sistematığe sahiptir.

Sermayeden ziyade emeğe dayalı olan serbest meslek faaliyetinin yanında başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez, 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.

Gelir vergisi uygulamasında tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da serbest meslek kazancı olarak kabul edilmiştir. Buna göre, bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı, faaliyetin;

- » Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa (uzmanlığa) dayanması,
- » Bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
- » Devamlı olması,

unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı bulunmaktadır. Ayrıca, faaliyetin devamlı olması özelliği de serbest meslek faaliyetini, arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetinden ayırmaktadır. Yukarıda yer alan unsurlar aynı zamanda serbest meslek kazancı ile ticari kazanç, ücret ve arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetinin de sınırlarını belirlemektedir.

Serbest meslek kazancında, faaliyetin yılda birden fazla yapılmasıyla yapılan faaliyetin devamlı olarak yapıldığı anlamına geldiği sayılarak yeterli olacağı düşünülmemeli, faaliyetin mutlaka mutad meslek halinde yapılması şartının da aranması gerekmektedir. Dolayısıyla, “mutad meslek halinde ifa” tabiri, faaliyetin devamlılığından söz edilebilmesi için bu işin asli uğraş (asıl faaliyet) konusu olması gerektiğini vurgulamaktadır. Serbest meslek işinin yılda birkaç defa tekrarlanmış olması serbest meslek faaliyetinin sürekli yapıldığı anlamına gelmemektedir.

Serbest meslek erbabı olan avukatların vergisel açıdan birçok yükümlülükleri ve vergisel avantajları bulunmaktadır. Serbest meslek erbabı olan avukatların bazı yükümlülüklerini şöyle özetleyebiliriz;

- » Tahsil ettikleri bedeller karşısında serbest meslek makbuzu düzenlemek zorundadırlar,
- » Belli şartlarda düzenlenecek diğer bir belge de fatura yerine geçen gider pusulasını düzenlemek zorundadırlar,
- » Serbest meslek kazanç defteri tutmak zorundadırlar,
- » Defter Beyan Sistemine kaydolarak belgeleri ve tutulan defterlerin sisteme girilmesi gerekmektedir.
- » Gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar,

- » Amortismanına tabi iktisadi kıymetler için envanter defteri, amortisman defteri veya amortisman listesi tutulması gerekmektedir,
- » Yıllık gelir vergisi, KDV, muhtasar vergi mükellefiyetinin açılması gerekmektedir.
- » Üçer aylık dönemler halinde geçici vergi beyannamesi verilmesi gerekmektedir.
- » Defter Beyan Sisteminden kendi beyannamelerini vermeleri gerekmektedir.

Serbest meslek erbabı avukatların faydalandığı vergisel kolaylıklar ise şöyledir;

- » 1136 sayılı Avukatlık Kanununa göre ruhsat almış avukatlar kendi beyannamelerini elektronik ortamda vergi dairesine verebilmektedirler,
- » Ba-Bs bildirim verme zorunluluğu yoktur,
- » POS bulundurma ve kullanma zorunluluğu yoktur,
- » ÖKC kullanma zorunluluğu yoktur,
- » Sürekli damga vergisi mükellefi olmak ve damga vergisi defteri tutmak zorunda değildirler,
- » Envanter defteri tutmak zorunda değildirler. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini amortisman defteri veya amortisman listelerine kaydedebilirler,
- » Amortisman sınırının altındaki demirbaşlar için Defter Beyan Sisteminden kayıtlarını tutabilirler,
- » Telif kazancı ve bilirkişilik ücret gelirleri beyan sınırının altında ise bu gelirlerini yıllık beyannameye eklemek zorunda değildirler.

Gelir vergisi mükellefi olan avukatlar, 2022 yılı sonu itibariyle ülkemizde toplam 2,3 milyon gelir vergisi, 3,3 milyon katma değer vergisi ve 3,7 milyon gelir stopaj vergisi mükellefi içinde yer almakta olup gelir vergisi, KDV ve muhtasar ve prim hizmet beyannamesini beyan etme başta olmak üzere vergisel ödev ve yükümlülüklerini kendileri yerine getirebilen çok az sayıdaki mükellef grubu içinde yer almaktadır.

Birinci Bölüm

SERBEST AVUKATLIK FAALİYETİNİN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN GENEL HÜKÜMLER

1. Avukatlık Mesleği ve Faaliyetinin Mahiyeti

1136 sayılı Avukatlık Kanununa göre avukatlık, kamu hizmeti ve serbest bir meslektir. Avukat, yargının kurucu unsurlarından olan bağımsız savunmayı serbestçe temsil eder. Avukatlığın amacı; hukuki münasebetlerin düzenlenmesini, her türlü hukuki mesele ve anlaşmazlıkların adalet ve hakkaniyete uygun olarak çözümlenmesini ve hukuk kurallarının tam olarak uygulanmasını her derecede yargı organları, hakemler, resmi ve özel kişi, kurul ve kurumlar nezdinde sağlamaktır. Avukat bu amaçla hukuki bilgi ve tecrübelerini adalet hizmetine ve kişilerin yararlanmasına tahsis eder.

Avukat, gerçek veya tüzel kişilere hukuki ihtilaflarda, dava açılmasını, danışmanlık hizmeti sağlanmasını meslek edinmiş; hukuki yardım gerektiren konularda hukuki bilgisi ve tecrübesi ile hizmet sağlayan, kişidir. Anayasal bir hak olan, hak arama özgürlüğünün hayata geçirilebilmesi için, avukatlık faaliyeti bir kamu hizmeti olarak değerlendirilmiştir. Avukatlık bir kamu hizmetidir ve bu sebeple avukatlar mesleklerini yerine getirirken özen, doğruluk içinde hareket etmeli, unvanının gerektirdiği saygı ve güvene uygun davranmalı ve meslek kurallarına uymalıdır.

Avukatlık mesleği öylesine bir meslektir ki; yargı organları, emniyet makamları, diğer kamu kurum ve kuruluşları ile kamu iktisadi teşebbüsleri, özel ve kamuya ait bankalar, noterler, sigorta şirketleri ve vakıflar avukatlara görevlerinin yerine getirilmesinde yardımcı olmak zorundadır. Kanunlarındaki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, bu kurumlar avukatın ge-

rek duyduğu bilgi ve belgeleri incelemesine sunmakla yükümlüdür. Avukatlar, vekaletname ibraz etmek şartıyla söz konusu kurumlardan gerek duydukları bilgi ve belgelerin bir örneğini alabileceklerdir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre avukatlar serbest meslek erbabı olarak kabul edilmekte ve yapmış oldukları avukatlık faaliyeti de serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmektedir. Avukatlık faaliyeti sonucunda elde edilen hasılatı da serbest meslek kazancı denmekte ve gelirin kapsamına giren yedi gelir unsurundan birini oluşturmaktadır. Avukatlık birçok faaliyetten farklı olarak ayrı bir konuma sahip olup yapılan iş mesleki bir bilgi ve ihtisasa dayanmakta, sermaye unsuru tamamen dışarda kalmaktadır. Avukatlık faaliyeti sonucunda elde edilen gelirin türü ya ücret geliri ya da serbest meslek kazancı olabilir. Bunun da tek kriteri serbest olarak kendi nam ve hesabına mı çalışılıyor yoksa bir işverene bağlı olarak onun emir ve talimatları doğrultusunda mı çalışılıyor olduğudur.

Avukatlık faaliyeti sonucunda elde edilen ücret ve serbest meslek kazancı emeğe dayanan gelir unsurları olup, emeğin ücret olarak değerlendirilmesinde belli bir işverene bağlılık, işverene tabilik ve sözleşme yapılması şartları aranmaktadır. Emeğin serbest meslek olarak değerlendirilmesinde ise şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması, faaliyetin devamlı olması ve belli bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması şartları aranmaktadır.

Uygulamada avukatlık mesleğine sahip olan kişilerin avukatlık mesleğini icra etme yöntemlerine baktığımızda çalışma şekilleri şöyledir;

- » Kendi adına büroda serbest meslek faaliyeti yapılması (serbest meslek kazancı),
- » Bir işverene bağlı olarak çalışılması (ücret geliri),
- » Bilirkişilik yapılması (ücret geliri),
- » Avukatların aynı büroda birlikte çalışması (serbest meslek kazancı),
- » Avukatlık ortaklığı şeklinde aynı büroda çalışılması (serbest meslek kazancı).

Serbest meslek erbabı olarak çalışan avukatlar; beyan esasının gereği olarak safi kazançları üzerinden gelir vergisi beyannamesi vermek suretiyle vergilerini ödemekte, verdikleri hizmetler için katma değer vergisi hesaplayıp ödemekte, çalıştırdıkları personele ücret ödeyip tevkifat yapmakta, Defter Beyan Sisteminden defter tutmakta, hizmetleri sonrasında tahsil ettikleri tutarlar karşılığında e-SMM düzenlemekte, mesleki faaliyet için yaptıkları harcamalar karşılığında belge almaları ve saklamaları gerekmektedir.

2. Avukatların Serbest, Ücretli ve Arızı Olarak Faaliyet Göstermesi

31.12.1960 tarihinde kabul edilen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1'inci maddesine göre, gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Aynı Kanunun 2'nci maddesinde ise, yedi gelir unsuru vergilendirilecek gelir olarak belirlenmiş olup, bunlar; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlardır. Gelir Vergisi Kanununa göre, her gelir unsuru ayrı ayrı vergilendirilmemekte (Ücret gelirlerine uygulanan kısmen farklılaştırılmış vergi tarifesi hariç), tüm gelir unsurlarından oluşan gelir toplamına tek bir vergi tarifesi uygulanmaktadır.

Yedi gelir unsurundan biri olan serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi kapsamında, serbest avukatlık faaliyeti yapan avukatların vergilendirilmesi diğer gelir unsurlarına göre bazı farklılıklar taşımaktadır. Gelir Vergisi Kanununda her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiş ve serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi ve mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olarak tanımlanmıştır. Ayrıca, tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile [kollektif](#), [adi komandit](#) ve [adi şirketler](#) tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da serbest meslek kazancı olarak kabul edilmiştir. Örneğin, çeşitli hukuki konularda uzmanlık sahibi on avukatın bir kollektif şirket kurması ve danışmanlık bürosunda faaliyette bulunması durumunda, ortakların bu faaliyetten sağlayacakları kazanç, serbest meslek kazancı olarak vergiye tabi olacaktır.

Buna göre, bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı, faaliyetin;

- » Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa (uzmanlığa) dayanması,
- » Bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
- » Devamlı olması,

unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı bulunmaktadır. Ayrıca, faaliyetin devamlı olması özelliği de serbest meslek faaliyetini, arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetinden ayırmaktadır. Yukarıda yer alan unsurlar aynı zamanda serbest meslek kazancı ile ticari kazanç, ücret ve arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetinin de sınırlarını belirlemektedir.

Uygulamada, yapılan bir faaliyet sonucu elde edilen gelirin serbest meslek kazancı mı, ticari kazanç mı, yoksa ücret geliri mi olduğu konusunda tereddütler yaşanabilmektedir. Ko-

nuya ilişkin olarak Gelir İdaresi tarafından yayınlanan 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de belirtildiği üzere;

- » Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı, faaliyetin sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması, bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması, devamlı olması, unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı bulunmaktadır.
- » Bu unsurlar, bir taraftan serbest meslek kazancı ile ticari kazanç, öte yandan serbest meslek kazancı ile ücret ilişkisinin sınırlarını belirlemektedir. Ayrıca, faaliyetin devamlı olması özelliği de serbest meslek faaliyetini, arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetinden ayırmaktadır.
- » Gerek ücret, gerekse serbest meslek kazancı emeğe dayanan gelir unsurlarıdır. Serbest meslek kazançlarında emek; bir işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına değerlendirilmektedir. Bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışılması halinde ise elde edilen gelir ücrettir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş, nelerin ticari kazanç sayılacağı ise yedi bent halinde sayılmış olup, özel okul ve hastanelerle benzeri yerleri işleten serbest meslek erbabının serbest meslek kazançlarını da işletmenin kayıtlarına ithal edebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

2.1. Serbest meslek ve ücret gelirinin elde edilmesi

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 yapılmasıdır. Kanunun 66'ncı maddesine göre ise serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez. Serbest meslek faaliyetinin mutat meslek halinde ifası demek, bu faaliyetin devamlı olmasını sağlayan asli uğraş konusu olmasıdır, bu faaliyetin birkaç kez yapılması sürekli yapıldığı anlamına gelmez, esas olan asıl faaliyet olarak yapılıp yapılmadığıdır, aksi takdirde birkaç kez yapılırsa bu kazanç serbest meslek kazancı değil, arızı serbest meslek kazancı olarak ayrı bir şekilde vergiye tabi tutulur. Bir görüşe göre, mutat meslekten anlaşılması gereken husus faaliyetin meslek haline getirilerek yapılması ve bir ölçüde faaliyetten elde edilen gelirle kişinin geçiminin sağlanmasıdır.¹

1 A. Murat YILDIZ, *Tüm Yönleriyle Avukatların Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, 2005, Ankara, s.22.*

Diğer taraftan, 221 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamaya göre; serbest meslek faaliyetinin yanında başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği belirlenmiştir. Dolayısıyla serbest meslek erbabı olan bir kimse aynı zamanda ticari kazanç sahibi veya ücretli de olabilir. Bu durum onun serbest meslek erbabı olma niteliğini değiştirmez. Ticari kazanç, esas itibariyle sermaye-emek karışımı bir kaynağa bağlı olarak doğmaktadır. Bu kaynağa bağlı olarak ve devamlı bir organizasyon çerçevesinde yapılan her türlü faaliyet ticari faaliyettir. Serbest meslek faaliyetinin ticari bir organizasyon içinde yapılması, sağlanan gelirin yapısını değiştirmez. Sadece, elde edenler yönünden ticari kazanç sayılmasını gerektirir ve ticari kazançta ait esas ve hükümlere tabi olur.

Öte yandan, ticari faaliyette, sermaye ve emekten oluşan sürekli bir organizasyon mevcut olup bu organizasyon içindeki sermaye ve emeğin payı yapılan faaliyetin türüne, niteliğine ve büyüklüğüne bağlı olarak değişkenlik gösterebilmektedir. Serbest meslek faaliyetinde ise ticari kazançtan farklı olarak sermaye değil şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgi ya da ihtisas ön plana çıkmaktadır. Dolayısıyla, bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olduğundan söz edilebilmesi için yalnızca emeğe dayanan bir organizasyonun varlığı yeterli bulunmamakta, emeğe dayalı olmasının yanı sıra geliri doğuran bu emeğin, ilmi ya da mesleki bilgi veya ihtisasa da dayalı olması gerekmektedir.²

GVK'nın 61'inci maddesine göre; ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez. Aynı Kanunun 62'nci maddesinde ise işverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmıştır. Bu hükümlere göre, bir ödemenin ücret olarak kabul edilebilmesi ve buna göre vergilendirilebilmesi için hizmet erbabının;

- » Bir işverene tabi ve onun göstereceği işyerinde çalışması,
 - » İşverenin emir ve talimatı dahilinde hizmet görmesi,
 - » Hizmet karşılığında para veya para ile temsil edilebilen bir menfaat elde etmesi,
- gerekmektedir.

İşverenler tarafından yapılan bir ödemenin gerçek usulde elde edilen bir ücret olarak değerlendirilebilmesi için yukarıda belirtilen bu üç temel şartın gerçekleşmesi gerekmektedir.

2 www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığının 29.09.2022 tarih ve 11355271-120-64458 sayılı özelgesi).

Bu şartlardan herhangi birinin olmaması, elde edilen gelirin ücret olma vasfını etkilememektedir. Gelir vergisi açısından bir ödemenin ücret ya da başka bir gelir unsuru olarak vergilendirilip vergilendirilmeyeceği aşağıda sayılan üç unsura göre tespit edilecektir. Bu üç unsur birlikte varsa elde edilen gelir ücret olarak vergilendirilecek, aksi takdirde ücretten söz etmek mümkün olmayacaktır. **Ücret gelirini meydana getiren üç temel unsur şöyledir:**

- » **Bir işverene tabi olma:** Herhangi bir ödemenin ücret olarak kabul edilebilmesi için gerekli olan ilk unsur çalışanın işverene tabi olmasıdır. İşveren, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dâhilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. Çalışanın işverene bağlılığı, fiili olabileceği gibi kanun, tüzük, yönetmelik veya sözleşmelerle de sağlanmış olabilmektedir.
- » **Belli bir iş yerine bağlı olma:** İş yeri ticari, sınai, zirai ve mesleki bir faaliyetin yürütülmesi için tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerdir. Bu yerlere bağlılık, hukuki anlamda bir bağlılıktır. Hizmetin mutlaka fiilen iş yerinde yapılması zorunlu değildir.
- » **Hizmetin karşılığı olarak bir ödemenin yapılması:** Ödeme bir hizmet karşılığı değilse ücret sayılmasına imkân yoktur. Hizmet karşılığı olarak yapılan ödeme, nakit (haftalık, aylık vb.), ayın (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) veya para ile temsil edilebilen menfaatler (konut, araç sağlanması gibi) şeklinde olabilir.

Ücret ve serbest meslek kazancı emeğe dayanan gelir unsurları olup, emeğin ücret olarak değerlendirilmesinde belli bir işyerine bağlılık, işverene tabilik ve sözleşme yapılması şartları aranmaktadır. Emeğin serbest meslek olarak değerlendirilmesinde ise şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması, faaliyetin devamlı olması ve belli bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması şartları aranmaktadır.

Ücret ile serbest meslek kazancının ayırımında esas alınacak en önemli ölçüt, iş yerine bağlılık ve işverene tabiliktir. İş yerine bağlılıktan maksat, kendisine ait olmayan bir organizasyonun işyerinde çalışmasıdır. İşverene tabilikten maksat ise, işverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunup bulunmamasıdır. Örneğin, bir işverene tabi ve onun emir ve talimatları dahilinde sözleşmeli olarak çalışan bir avukata yapılan ödemeler ücret hükümlerine göre vergilendirilirken; avukatın hizmet akdine dayanmadan kendi nam ve hesabına kendine ait bürosunda çalışmasından dolayı elde ettiği gelirin serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekir.

Ücret-serbest meslek kazancı ayırımının önemi, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Konuyla ilgili olarak 221 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, serbest meslek faaliyetinin bir hizmet akdi kapsamında bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak sürdürülmesi halinde elde edilen gelirin ücret olarak vergilendirileceği,

bu durumdaki bir mükellefin defter tutma, makbuz düzenleme, katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülüklerinin söz konusu olmayacağı belirtilerek; gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülüğünün ise GVK'nın ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerine göre yerine getirileceği açıklanmıştır.

Örnek: 2023 yılında serbest meslek erbabı olarak faaliyette bulunan Avukat Bayan (A), bu işinin haricinde bilirkişilik faaliyeti nedeniyle ayrıca ücret geliri elde etmektedir. Bu durumda, ödevli ücret geliri ve serbest meslek kazancını aynı anda elde etmektedir. Ödevli, serbest meslek faaliyeti nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi verecek olup, GVK'nın 61/5'inci maddesine göre yapmış olduğu bilirkişilik faaliyetinden dolayı elde ettiği ücret geliri ise ücret hükümlerine göre vergilendirilecektir.

2.2. Arızı serbest meslek faaliyeti

Serbest meslek faaliyetinin ana unsurlarından biri yapılan faaliyetinin devamlı olması gerektirir. Yapılan faaliyetin sürekli olmaması durumunda elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi mümkün değildir. Arızı nitelikteki serbest meslek faaliyetlerinden doğan kazançlar ise, diğer kazanç ve iratlar içinde vergiye tabi tutulmaktadır.

GVK'nın "Arızı Kazançlar" başlıklı 82'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (4) numaralı bendinde, arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılatın, (5) numaralı bendinde ise, gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançların (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacaklar dahil) arızı serbest meslek kazancı olarak vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Aynı maddenin 2'nci fıkrasında ise, bir takvim yılında (1), (2), (3), ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (henüz başlanmamış olan ticari, zırai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının 2022 yılı için 43.000 TL'lik (2023 yılı için 129.000 TL) kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre, örneğin 2020 yılında terk edilen serbest meslek faaliyeti ile ilgili olarak daha önceki yıllarda yapılan sözleşme gereğince 2023 yılında serbest meslek kazancı elde edilmesi durumunda, elde edilen kazancın arızı serbest meslek kazancı olarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

2.3. Serbest meslek erbabı avukatın yanında çalışan avukatın ücret geliri elde etmesi

Avukatlık Kanununun 45 inci maddesine göre, avukatlar ve avukatlık ortaklıkları, bürolarında yalnız avukatlık mesleği için gerekli olan yardımcı elemanları çalıştırabilirler. Buna göre, avukatların ofislerinde yardımcı eleman veya aynı mesleğe sahip başka bir avukatı ücretli olarak çalıştırmamasına engel bir durum yoktur. Serbest çalışan ve gelir vergisi mükellefin yanında başka bir avukatın ücretli olarak çalışması halinde, işveren konumundaki avukatın

geliri serbest meslek kazancı, işverene tabi olarak çalışan ve ücret geliri elde eden avukatın geliri ise ücret geliri olarak vergiye tabi tutulacaktır. Bu durumun avukatlık ortaklığı ile bir ilgisi yoktur. Burada avukatın biri işveren biri ücretli konumundadır. Gelir İdaresi de 1996 yılında yayımladığı 196 seri no.lu GVGT ile serbest avukatlık faaliyetinden dolayı mükellefiyeti olan bir avukatın yanında diğer bir avukatın ücretli olarak çalışması halinde, ücretli olarak çalışan avukatlara yapılan ücret ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerine göre vergi tevkifatı yapılması kaydıyla, ücretli olarak çalışan avukatların serbest meslek erbabı olarak mükellefiyet kaydının yapılmaması gerektiğini belirtmiştir.

3. Kanunen Serbest Meslek Erbabı Sayılanlar

GVK'nın 65'inci maddesine göre;

- Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.
- 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 yapılmasıdır.
- Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da serbest meslek kazancıdır.

GVK'nın 65'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançların, serbest meslek kazancı olduğu hükme bağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanununda hangi faaliyetlerin serbest meslek faaliyeti sayılacağı, kimlerin serbest meslek erbabı olacağı belirtilmiştir. Ancak bazı faaliyetler serbest meslek faaliyeti unsurlarını sağlamasa dahi, Gelir Vergisi Kanununda tek tek sayılmak suretiyle serbest meslek faaliyeti olduğu hükme bağlanmıştır.

GVK'nın 66'ncı maddesinde ise; serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenlerin serbest meslek erbabı olduğu ve serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır. GVK'nın 66'ncı maddesine göre;

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

2. Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretler-

le serbest meslek kazancından hisse alanlar,

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

4. Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticarî ve meslekî işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları,

5. Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar,

bu işler dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar. Görüldüğü üzere, Kanuni düzenlemede, genel bir serbest meslek erbabı tanımlaması yapılmakla beraber, ayrıca bazı işleri yapanlarında bu işler dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılacakları hüküm altına alınmıştır. Serbest meslek faaliyeti için gerekli olan mesleki bilgisi ve ihtisası olmayanlar, bilgi ve ihtisas sahibi kişileri bir araya getirerek bunları örgütledikleri veya sermaye sağladıkları için veya diğer nedenlerle serbest meslek kazancından pay alıyorlarsa, bunlar da serbest meslek erbabı sayılacak ve bu kazançları serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir.

Örnek: Avukat olmadığı halde, belli sayıdaki avukatı bir araya getirerek teşkilatlandıran, bunlara sermaye yardımında bulunan ve müşteri temin eden kişinin bu faaliyetten hisse alması halinde bu kişi serbest meslek erbabı sayılmaktadır.

Örnek: Çeşitli hukuki ve mali konularda eğitim ve uzmanlık sahibi altı kişi (avukat), bir kollektif şirket şeklinde danışmanlık bürosu kurmuşlardır. GVK'nın 66'ncı maddesi gereğince ortakların bu organizasyondan sağlayacakları kazancın serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Serbest meslek faaliyetinde bulunan adi komandit şirketlerde komandite ortak serbest meslek erbabı sayılırken, komanditer ortağın kazancı menkul sermaye iradı olarak vergiye tabi olduğundan, komanditer ortak serbest meslek erbabı sayılmayacaktır.

4. Avukatlık Ücretinde Gelirin Elde Edilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, serbest meslek kazancının tespiti şöyle olmaktadır;

- » Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.

- » Müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazanca ilave edilir.
- » Amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanan müşpet fark kazanca eklenir.
- » Vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar kazanç sayılmaz.

Gelir vergisine tabi olacak bir gelirden söz edebilmek için bazı özelliklerin mevcut olması gerekmektedir. Gelirin şahsi olması, yıllık olması, safi olması, gerçek olması, genel olması ve elde edilmiş olması gerekmektedir. Serbest meslek kazançlarında vergilendirmeden bahsedebilmek için en önemli şartlardan biri de gelirin elde edilmiş olması gerekmektedir. Çünkü, elde etme vergiyi doğuran olaydır. Gelir fiilen veya hukuken bir kişinin tasarruf edebildiği zaman elde edilmiş sayılır. Gelirin elde edilmesiyle vergiyi doğuran olay ortaya çıkmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununda gelirin elde edilmesi “tahakkuk” ve “tahsil” esasına bağlanmıştır. Tahakkuk esasında, gelirin mahiyet ve tutarı itibarıyla hukuken sahibi tarafından talep edilebilir olmasıdır. Hukuki tasarruf, sahibinin gelir üzerinden talepte bulunma hakkının doğuşunu ifade eder. Ekonomik tasarruf ise, ödemeyi yapacak olan tarafından gelirin sahibinin emrine amade kılınmasıdır. Hukuki tasarruftan sonra ekonomik tasarruf gelir. Hukuki ve ekonomik tasarruf birlikte değerlendirilir. Fiili tasarruf (tahsil esas) ise, gelirin sahibinin mal varlığına dahil olmasını ifade etmektedir. Tahsil esasında ise, gelirin nakit veya ayın şeklinde maddi bir kıymet veya gayri maddi bir servet unsuru olarak, sahibinin mal varlığına dahil olmasıdır.

Ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk ilkesi geçerlidir. Gayrimenkul sermaye iradında elde etme tahsil esasına bağlanmıştır. Menkul sermaye iradında ve ücret gelirinde elde etme hukuki ve ekonomik tasarruf olanağının doğduğu anda gerçekleşmiş kabul olunur. Değer artış kazançlarında tahakkuk esasının uygulanması mümkün olmakla birlikte, devamlılık göstermeyen bu faaliyetlerle ilgili tahsil esasının benimsenmesi uygulama kolaylığı sağlamaktadır. Arızı kazançlarda ise elde edilen ya da tahsil edilen hasılat üzerinden vergileme yapılması öngörüldüğünden tahsil esasına geçerli bulunmaktadır. Serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına bağlanmıştır. Bu kazançta, gelirin hangi tarihte miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşerek tahakkuk ettiği bilinmez. Bu nedenle de “elde etme”nin tahsilata bağlanması zorunluluğu vardır. Tahsil esasının geçerli olduğu serbest meslek kazancında, serbest meslek erbabının bu faaliyetinden dolayı düzenleyeceği serbest meslek makbuzunu, faaliyete ait ücretin tahsili sırasında düzenlemesi gerekmektedir.

Öte yandan, serbest meslek faaliyetinin kolektif şirket ve adi komandit şirket statüsü

içinde yapıldığı hallerde bilanço usulüne göre defter tutulmasına rağmen, sağlanan gelirin serbest meslek kazancı sayılacağı Gelir Vergisi Kanunu’nun 65’inci maddesinde hükme bağlandığından bu durumda da tahsilat esasının geçerli olması gerekir. Buna göre Gelir Vergisi Kanununda yer alan yedi gelir unsurunda gelirin elde edilme şekilleri şöyledir.

Gelirin Türü	Gelirin Elde Edilme Şekli
Ticari Kazanç	Tahakkuk Esası
Zirai Kazanç	Tahakkuk Esası
Ücretler	Hukuki Tasarruf Esası
Serbest Meslek Kazancı	Tahsil Esası
Gayrimenkul Sermaye İratları	Tahsil Esası
Menkul Sermaye İratları	Hukuki ve Ekonomik Tasarruf Esası
Diğer Kazanç ve İratlar	Tahsil/Tahakkuk Esası

4.1. Serbest meslek kazancında tahsil esası

Serbest meslek kazancından hâsılâtın elde edilmesi tahsil edilme koşuluna bağlanmıştır. Bu durumda, yapılmış bir hizmet karşılığı henüz tahsil edilmeyip, alacak halinde kalmışsa, kalan kısım hâsılât olarak serbest meslek kazanç defterine kaydedilmeyecektir. Diğer bir anlatımla içinde bulunan hesap döneminde tahsil edilen hâsılât, ister önceki aylarda yapılmış işlerin karşılığı olsun, isterse gelecek aylarda yapılacak işlerin peşin alınan avans niteliğinde bulunsun, tahsil edildiği ayın hâsılâtı sayılacaktır.

Serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına bağlanmıştır. Bu kazançta, gelirin hangi tarihte miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşerek tahakkuk ettiği bilinmez. Bu nedenle de “elde etme”nin tahsilata bağlanması zorunluluğu vardır. Tahsil esasının geçerli olduğu serbest meslek kazancında, serbest meslek erbabının bu faaliyetinden dolayı düzenleyeceği serbest meslek makbuzunu, faaliyete ait ücretin tahsili sırasında düzenlemesi gerekmektedir.

Örneğin bir avukatın yakın arkadaşlarına veya akrabalarına ücretsiz avukatlık hizmeti vermesi durumunda; serbest meslek kazancının tespitinde tahsil esası geçerli olduğundan, verilen avukatlık hizmeti dolayısıyla nakden veya aynen tahsil edilen bir tutar söz konusu olmadığı takdirde elde edilen bir serbest meslek kazancından söz edilemeyecektir. Ancak, bedel almadan verilen avukatlık hizmetinin emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması ve beyan edilmesi gerekmektedir.

Tüm bu açıklamalara göre, serbest meslek kazancında vergiyi doğuran olayın tahsilat esasına bağlanmış olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda serbest meslek faaliyeti karşılığında elde

edilecek menfaatin tahsil edilmiş olması gelirin elde edilmesi bakımından yeterli olmakta, hizmetin tamamlanıp tamamlanmadığının bir önemi bulunmamaktadır. Bir başka deyişle hizmet tamamlanmış olsa dahi, eğer bedel tahsil edilmemişse serbest meslek kazancı doğmamış olacaktır. Buna göre, serbest meslek faaliyetinden dolayı hizmetin ifa edilmesine rağmen tahsil edilmeyen paranın, serbest meslek kazancına dahil edilmesi söz konusu olmayıp, gelir olarak kaydedilmiş olması halinde ise yasal kayıtların Vergi Usul Kanununda yer alan düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilbilecektir.³

4.2. Serbest meslek faaliyetinde geçmiş ve gelecek yıllara ilişkin olarak yapılan tahsilat

Serbest meslek kazancında gelirin elde edilmesi tahsil esasına bağlandığından, yapılan faaliyete ilişkin olarak geçmiş yıllara ve gelecek yıllara ilişkin olarak yapılan tahsilatlar ilgili yılın hasılatı olarak dikkate alınacaktır. Yapılan tahsilat ister geçmiş yıllarda verilen hizmetin karşılığında isterse gelecek yıllarda verilecek hizmetin karşılığında olsun tahsil edildiği yılın geliri olarak kazancın tespitinde dikkate alınacaktır.

4.3. Serbest meslek erbabının işle ilgili harcamaları müşteriden tahsil etmesi

Serbest meslek erbabının, müşterisinden serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları (yapılan harcamalar) için serbest meslek makbuzu düzenleyerek serbest meslek kazancına ilave etmesi gerekir. Buna karşılık, vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi alanlarda harcanmak üzere müşteriden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar kazanç sayılmaz. Ancak, söz konusu paraların tamamen söz konusu hususlara harcanmış olması şarttır. Aksi halde, alınan paraların harcanmayan kısmını hasılat olarak dikkate alıp belge düzenleyerek hasılatı dahil edilmesi gerekir. Örneğin, avukatın müvekkili için icra müdürlüklerine yatırılan icra takip masrafları, müvekkil adına yapılan bir işlem olması nedeniyle hasılat sayılmayacaktır. Ancak avukatın müvekkilinden vekalet ücreti dışındaki masraflar için aldığı paraların (yol gideri dahil) hasılat olarak dikkate alınması gerekmektedir. Gelir İdaresince verilen bir görüşe göre; bir şirketin davasına bakan avukatlara ödenen şehirlerarası yol, konaklama vb. masraf ve giderler serbest meslek kazançlarında hasılat sayıldığından, söz konusu masraflar için şirket tarafından yapılan ödemeler için avukatların serbest meslek makbuzu düzenlemesi ve %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.⁴

3 www.gib.gov.tr/Özelge-Sistemi (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 06.01.2017 tarih ve 84974990-130[01-2015/55]-7333 sayılı özelgesi).

4 www.gib.gov.tr/Özelge-Sistemi (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 08.05.2018 tarih ve 64597866-120-E.10533 sayılı özelgesi).

5. Avukatlık Faaliyetinin Yanında Başka Bir İşle Uğraşılması

Gelir vergisi uygulamasında, serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez. Dolayısıyla, serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenlerin serbest meslek erbabı olduğu; serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Buna göre, bir kimsenin serbest meslek erbabı olabilmesi için hem serbest meslek faaliyetinde bulunması hem de bu faaliyeti mutat meslek halinde yapması gerekmektedir. Serbest meslek faaliyetine konu olan işlerin devamlı (mutat meslek) olarak yapılıp yapılmadığı, Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci maddesinde sayılan ölçülerden hareket etmek suretiyle saptanacaktır.

Öte yandan, serbest meslek erbabı olan bir kimse aynı zamanda ticari kazanç sahibi veya ücretli de olabilir. Bu durum onun serbest meslek erbabı olma niteliğini değiştirmez. Buna göre, kendi nam ve hesabına, mutat meslek halinde faaliyette bulunan avukatlar serbest meslek erbabı sayılmaktadır. GVK'nın 66'ncı maddesinde serbest meslek faaliyetinin yanında başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği belirlenmiştir. Dolayısıyla, serbest meslek erbabı olan bir kimse, aynı zamanda ticari kazanç sahibi veya ücretli de olabilmektedir. Bu durum onun serbest meslek erbabı olma niteliğini değiştirmeyecek ve her gelir unsuru ayrı ayrı tespit edilip, ona göre değerlendirilecektir.

1136 sayılı Kanunun 11 inci maddesinde "Avukatlıkla birleşemeyen işler" belirtilmiş olup buna göre; aylık, ücret, gündelik veya kesenek gibi ödemeler karşılığında görülen hiçbir hizmet ve görev, sigorta prodüktörlüğü, tacirlik ve esnafılık veya meslekin onuru ile bağdaşması mümkün olmayan her türlü iş avukatlıkla birleşemez. Aynı Kanunun 12 nci maddesinde ise bu genel yasaklamanın istisnaları ortaya konmuştur. Yani avukatlıkla birleşebilen işler çok kapsamlı olarak kanun hükmüne konmuştur. Buna göre avukatlar aşağıda yer alan işleri yapabilirler;

- » Milletvekilliği, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeliği,
- » Hukuk alanında profesör ve doçentlik,
- » Özel hukuk tüzelkişilerinin hukuk müşavirliği ve sürekli avukatlığı ile bir avukat yazıhanesinde ücret karşılığında avukatlık,
- » Hakemlik, arabuluculuk, tasfiye memurluğu, yargı mercilerinin veya adli bir dairenin verdiği herhangi bir görev veya hizmet,
- » Kamu iktisadi Teşebbüsleri Hakkında 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede

başka iş veya hizmetle uğraşmaları yasaklanmamış bulunmak şartıyla; bu Kanun Hükmünde Kararnamenin kapsamına giren İktisadi Devlet Teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri ve iktisadi Devlet Teşekkülleri ile Kamu İktisadi kuruluşları dışında kalıp sermayesi Devlete ve diğer kamu tüzelkişilerine ait bulunan kuruluşların yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği, denetçiliği,

- » Anonim, limited, kooperatif şirketlerin ortaklığı, yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği ve denetçiliği ve komandit şirketlerde komanditer ortaklık,
- » Hayri, ilmi ve siyasi kuruluşların yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği ve denetçiliği,
- » Gazete ve dergi sahipliği veya bunların yayım müdürlüğü.

Milletvekilleri hakkında, 3069 sayılı Türkiye Büyük Millet Meclisi Üyeliği ile Bağdaşmayan İşler Hakkında Kanun hükümleri saklıdır. Bu yasak, avukatların ortaklarını ve yanlarında çalıştırdıkları avukatları da kapsar. Bir kadroya bağlı olarak aylık veya ücreti Devlet, il veya belediye bütçelerinden yahut Devlet, il veya belediyelerin yönetimi ve denetimi altındaki daire ve müessese yahut şirketlerden verilen müşavir ve avukatlar, yalnız bu daire, müessese ve şirketlere ait işlerde avukatlık yapabilirler.

6. Avukatlık Faaliyetinde Kazancın Tespiti

Serbest meslek kazançlarında “tahsil esası” kuralı, gelirler ve giderler yönünden geçerli bulunmaktadır. Yıl içinde tahsil edilen gelirler hasılat olarak dikkate alındığı gibi, yıl içerisinde mal ve hizmet alım bedelleri için yapılan ödemelerin tamamının satın alındığı yılda gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Serbest meslek kazancı, sadece gerçek usulde tespit edilmektedir. Ancak, GVK’nın 67’nci maddesinde biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabına kazanç tespiti yönünden seçimlik bir hak tanınmıştır. Bunlar isterlerse bilet bedelleri toplamından bu bedellere dahil resimler (belediye resmi) düşüldükten sonra kalan tutarın yarısı, safi kazanç sayılmak suretiyle vergilendirilirler.

GVK’nın 67’nci maddesinde; “Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.

Müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazanca ilave edilir. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanunu’nun 328’inci maddesine göre hesaplanan mûşpet fark kazanca eklenir.

Vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar kazanç sayılmaz. Serbest meslek erbabı, mesleki kazançlarını Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tuttukları “Serbest meslek kazanç defteri”ne istinaden tespit ederler.

65’inci maddenin son fıkrasında yazılı şirketler de mesleki kazançlarını “Serbest meslek kazanç defteri” üzerinden tespit ederler. Bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterler serbest meslek kazancı defteri yerine geçer. Serbest meslek erbabı için;

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

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

tahsil hükmündedir. Yabancı parasıyla yapılan ödemeler, ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir.

Biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabı dedikleri takdirde, bilet bedelleri tutarından, bu bedellere dahil resimler düşüldükten sonra kalan miktarın yarısı safi kazanç sayılmak suretiyle vergilendirilirler.” hükmü yer almaktadır. Serbest meslek faaliyetinde kazancın tespiti, tahsil edilen hasılatтан, bu faaliyet için yapılan giderlerin düşülmesi esasına dayanmaktadır. Dolayısıyla, kazancın tespitinde gerçek usulde kazanç tespitinin esasları dikkate alınmaktadır.

Serbest meslek erbabı kişinin haberinin olması kaydı ile adına kamu müessesesi, icra dairesi, banka, noter veya posta aracılığıyla para yatırılması tahsil hükmündedir. Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik edilmesi tahsil hükmünde olup temlikin ivazlı (karşılıklı) olup olmadığına bakılmaz. Alacağın müşteriye olan borcuna karşılık takas edilmesi tahsil hükmündedir yani serbest meslek kazancıdır. Ancak, mesleki faaliyetin durdurulması veya terk edilmesinden sonra bu faaliyetten dolayı serbest meslek erbabı olan kişiye yapılan ödemeler arızı serbest meslek kazancı sayılmaktadır.

GVK’nın 67/5’inci maddesi hükmü gereğince, serbest meslek erbapları gerçek usulde serbest meslek kazancını, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tuttukları “Serbest meslek kazanç defteri”ne istinaden tespit ederler. VUK’un 210’uncu maddesi hükmü uyarınca ise 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 meslek kazançlarını serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit ederler. GVK’nın 67’nci

maddesinde, serbest meslek kazancının 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 indirildikten sonra kalan fark olduğu hükmüne bağlanmıştır. Anılan madde hükmünden, serbest meslek kazancında hasılatın “tahsil esasına” bağlandığı ortaya çıkmaktadır.

Özetle, serbest meslek kazancında, yapılan hizmet karşılığında tespit edilen bedel değil, sadece bu bedelin tahsil edilen kısmı hasılat olarak önem kazanmaktadır. Dolayısıyla, verilen hizmetler karşılığında ister geçmiş, ister cari, isterse gelecek yıllara ait olsun tahsil edilmiş bulunan bütün bedeller, tahsil edildiği dönemin hasılatı sayılmaktadır. Serbest meslek kazancında hasılatın tahsil şekilleri ise; nakden tahsilat, aynen tahsilat ve menfaat sağlanması şeklinde olmaktadır.

Örnek: Avukat Bay (A), 2023, 2024 ve 2025 yıllarını kapsayan üç yıllık hukuki danışmanlık sözleşmesi karşılığında 1.000.000 TL’yi 2023 yılında bir seferde peşin olarak almış ise, bu tutarın tamamı 2023 yılının geliri olarak beyana tabi olacaktır. KDV beyanı da tahsilatın yapıldığı dönemde yapılacaktır. Ödevli, 2023 ve 2024 yıllarında ise bu sözleşme nedeniyle, herhangi bir beyanda bulunmayacaktır.

6.1. Mahkeme kararına göre tahsil edilen alacaklar ve faizlerin vergilendirilmesi

Serbest meslek faaliyeti sürecinde avukatlar müşterisinden alması gereken alacağını tahsil edemediği durumda, ihtilaf yaşanmakta ve konu yargı sürecine taşınmaktadır. Serbest meslek erbabının tahsil edemediği bu alacağını tahsil edene kadar hasılatına ilave etmesi mümkün değildir. Bunun nedeni, serbest meslek kazancında tahsil esası geçerli olup, tahsil edilmeyen hizmet bedellerinin hasılat kaydedilmesi mümkün olmadığından ve hizmet bedellerinin tahsil edilmediği sürece dönem kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Yargı süreci sonucunda ise avukat mahkeme kararına göre alacağını tahsil etmenin yanında ayrıca alacak aslına isabet eden yasal faizi de tahsil etmektedir. Bu durumda, avukat alacak aslını serbest meslek kazancına dahil etmekte, faiz gelirinin ise menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Çünkü GVK’nın 75 inci maddesinin birinci fıkrasında, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira benzeri iratlar menkul sermaye iradı olarak nitelendirilmiş, ikinci fıkrasının 6 numaralı bendinde ise her nevi alacak faizleri (adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerin borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil) kaynağına bakılmaksızın menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır.

Buna göre, serbest meslek erbabının açılan davalar sonucu verilen yargı kararlarında, alacak tutarının yanı sıra yasal faiz ödenmesine de karar verilmiş olması halinde, tahsil edilen alacağın serbest meslek kazancı, faiz gelirinin ise menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Gelir İdaresi tarafından, serbest meslek faaliyetinin bedeline karşı açılan dava sonucunda mahkemece hüküm olunan icra inkar tazminatının ve icra inkar tazminatı ile ilgili tahsil edilen yasal faizin vergilendirilmesi konusunda verilen bir özelgede aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

Mahkemelerce hüküm olunan icra inkar tazminatının 75 inci maddenin genel tanımı çerçevesinde, icra inkar tazminatı ile ilgili tahsil edilen yasal faizin de maddenin 6 numaralı bendi çerçevesinde menkul sermaye iradı olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Safi iradın bulunması için menkul sermaye iradından indirilmesi uygun görülen giderler ise aynı Kanunun 78 inci maddesinde 3 bent halinde belirtilmiştir.

Yine Gelir Vergisi Kanununun 86 ıncı maddesinin (1/d) bendinde tam mükellefiyette bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı yıllık olarak belirlenen tutarı aşmayan, tevfikata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hükmü yer almaktadır. Ayrıca aynı Kanunun 94 üncü maddesinde; kimlerin hangi ödemeler üzerinden gelir vergisi tevfikatı yapması gerektiği sayılmış olup, icra inkar tazminatı ile ilgili yasal faizin maddede sayılan ödemeler arasında yer alması nedeniyle, bu ödemelerden gelir vergisi tevfikatı yapılması söz konusu olmayacaktır.

Bu hükümler çerçevesinde serbest meslek faaliyeti ile ilgili alacağın serbest meslek kazancı olarak, icra inkar tazminatı ile yasal faizinin ise menkul sermaye iradı olarak, tahsil edildikleri yılın geliri olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ancak tevfikata tabi tutulmayan menkul sermaye iradının o yıl içinde tahsil edilen tutarının Gelir Vergisi Kanununun 86/1-d maddesinde belirtilen beyan sınırını aşmaması halinde beyannameye dahil edilmeyecektir. Diğer taraftan, mahkeme kararına istinaden ödenen harç, damga vergisi ve benzeri kesintiler, gelir vergisi kanununun 68 ve 78'inci maddesinde sayılan giderler niteliğinde olmadığından kazanç tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Ayrıca, serbest meslek faaliyeti sebebiyle serbest meslek erbabına ödenmesi gereken bedelin ödenmemesi dolayısıyla açılan davanın lehe sonuçlanması ve mahkeme kararıyla lehe hükmolunan icra inkar tazminatının ve icra inkar tazminatı ile ilgili tahsil edilen yasal faizin icra dairelerince borçludan alınarak serbest meslek erbabına ödenmesi halinde borçlu adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.⁵

5 [www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi](http://www.gib.gov.tr/Özelge_Sistemi) (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 16.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229-8126-740 sayılı özelgesi).

7. Kazancın Tespitinde Hasılat Sayılan ve Sayılmayan Haller

Serbest meslek faaliyetinde gelirin elde edilmesi tahsil esasına bağlı olduğu gibi gider yönünden de ödeme esası kabul edilmiştir. Ödenmeyen giderler kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir. Gelir Vergisi Kanunda serbest meslek kazancı için elde etmede tahsil esasının benimsenmiş olması, bu faaliyet türünde ödeme gücünün tahsilatla doğacağı gerçeğine dayanır. Vergi Usul Kanununda ticari kazanç ve zirai kazanç için şüpheli alacak karşılığı, değersiz alacak ve reeskont müesseselerinin kabul edilmiş olması bu faaliyet türlerinde elde etmede tahakkuk esasının kabul edilmiş olmasına bağlıdır. Bu müesseseler tahakkuk esasını tahsil esasına yakınlıştırmaktadır. Serbest meslek faaliyetinde şüpheli alacak, değersiz alacak ve reeskont müesseselerinin kabul edilmemiş olması tahsil esasının kabul edilmiş olmasının sonucudur.

Serbest meslek kazancının tespitinde hasılat, mesleki faaliyet karşılığında tahsil edilen para ve ayınlarla, diğer şekillerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Müşteri veya müvekkilinden serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları da kazanca ilave edilecektir. Serbest meslek erbabı tarafından amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanan farkın da kazanca eklenmesi gerekir.

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 kazanç sayılmayacaktır. Söz konusu işlemler için alınan paraların belirlenen hususlar için harcanmamış olması halinde, harcanmayan kısmın hasılat yazılması gerekmektedir.

7.1. Tahsil sayılan haller

Serbest meslek erbabı için;

- » İttıla hasıl etmeleri kaydıyla, namlarına kamu müesseselerine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması tahsil hükmündedir. Buna göre, serbest meslek erbabının haberinin olması durumunda adına sayılan yerlere para yatırılması tahsil şartının gerçekleştiğini göstermektedir. Örneğin, müvekkil tarafından bankaya para yatırılması ve avukatın da banka ekstresi ile bu ödemedenden haberdar olması durumunda, banka ekstresinin avukata ulaştığı tarihte, tahsil şartı gerçekleşmiş olmaktadır.⁶
- » Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik (temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya müşteri-sine olan borcu ile takası tahsil hükmündedir.

⁶ Beyanname Düzenleme Rehberi, Gelir Vergisi Kanunu Rehberi-1, Vergi Müfettişleri Derneği, Mart 2022, Ankara, s.301.

Örnek: 2023 yılında müvekkili Bay (A)'dan dava açmak amacıyla teminat yatırmak ve bilirkişi ücreti ödemek için 20.000 TL alan Avukat Bayan (B), söz konusu işler için 10.000 TL harcamış ve geri kalan tutarı müvekkiline iade etmemiştir. Bu durumda iş için kullanılmayan ve iade edilmeyen 10.000 TL, 2023 yılı hasılatı olarak serbest meslek kazanç defterine kaydedilecektir.

Amortisman uygulaması mükelleflerin kullanabileceği bir hak olup, bu hakkın kullanılmamış olması, amortismanla tâbi olan iktisadi kıymetin satışından elde edilen kârın kazançla ilave edilmesine engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla, envantere kayıtlı olan ve serbest meslek faaliyetinde kullanılan, ancak amortisman uygulamasına konu edilmeyen bir aracın satışında, Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanacak kâr veya zararın, serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

7.2. Yabancı parayla yapılan tahsilat

GVK'nın 67'nci maddesi hükmünde serbest meslek kazancında hasılatın tahsil çeşitlerinin; nakden tahsilat, aynen tahsilat ve para ile temsil edilebilen menfaat sağlanması suretiyle tahsilat olduğu anlaşılmaktadır. Hizmet karşılığının nakden alınması, hasılatın Türk parası veya yabancı para olarak tahsil edilmesi anlamına gelmektedir. Serbest meslek faaliyeti karşılığında elde edilecek hasılatın yabancı para olarak tahsil edilmesi halinde söz konusu yabancı paranın ödeme gününü borsa rayici ile borsada rayici yoksa Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından saptanacak kur üzerinden Türk parasına çevrileceği GVK'nın 67'nci maddesi ile hükme bağlanmıştır.

Yabancı parayla yapılan tahsilatları ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanununa göre borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son muamele (işlem) gününde borsadaki muamelelerin (işlemlerin) ortalama değerlerini ifade etmektedir.

7.3. Ayın olarak yapılan tahsilat

Ayın, paradan başka, iktisadi olanaklı her türlü maddi servet unsurlarını içine alan bir deyimdir. Gayrimenkuller, her çeşit mal, zirai ürün, maden, hisse senedi, tahviller gibi kıymetler bu deyim kapsamına girer. Örneğin bir avukatın araba ticareti ile uğraşan müvekkiline vermiş olduğu avukatlık hizmeti karşılığında nakit para yerine alacağına karşılık olarak bir adet araba alması durumunda, arabanın tespit edilen emsal bedeli hem avukat hem de araba ticareti yapan kişi tarafından hasılat olarak kabul edilecektir.

Serbest meslek erbabının mesleki faaliyeti karşılığında aldığı bedelin bir kısmına veya ta-

mamını ayın olarak alması da tahsil kabul edildiğinden bunların da belli bir değer üzerinden hasılat yazılmaları gerekir. Aynı malların, önceden belirlenmiş bir alış değeri olmayabilir. Bu nedenle bu tür aynı malların, VUK'un 267'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer aldığı üzere takdir komisyonlarının saptanacak emsal bedelinin hasılat olarak dikkate alınması gerekir. Bir danışman, yaptığı mali danışmanlık hizmeti karşılığında müşterisinden bir adet otomobil almıştır. Danışmanın söz konusu otomobilin emsal bedelini Takdir Komisyonuna takdir ettirerek, Komisyonun belirleyeceği değeri o yıla ait serbest meslek kazancının tespitinde hasılat olarak dikkate alması gerekmektedir.

Ancak, ayın olarak alınan kıymetler için her zaman Takdir Komisyonuna başvurmaya gerek yoktur. Örneğin, ayın olarak alınan değer için yargı mercilerince re'sen biçilmiş değer var ise, komisyona kıymet takdiri yaptırmaya gerek kalmadan bu değer doğrudan hasılat yazılabilir. Yapılan hizmet karşılığında, para ile temsil edilebilen bir menfaat sağlanması halinde, sağlanan menfaatin niteliğine göre, ya emsal kira bedeli veya emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekir. Emsal bedel tespitinin ise VUK'un 267'nci maddesi hükmü çerçevesinde yapılacaktır.

Örnek: Bir avukatın, yaptığı serbest meslek faaliyeti karşılığında müvekkiline ait bir otelde bir haftalık tam pansiyon tatil hakkı tanınmış ise avukatın otelin müşterileri için uyguladığı bir haftalık tam pansiyon konaklama bedelini serbest meslek hasılatı olarak dikkate alması gerekir.

7.4. Tahsil esasına ilişkin özellikli durumlar

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.

Serbest meslek kazancında hasılat tahsil esasına dayandırılmıştır. Serbest meslek faaliyeti karşılığında tahakkuk eden alacağın senede bağlanması alacağın ödendiği anlamında değildir. Serbest meslek erbabının alacağı ödenmiş değildir. Serbest meslek faaliyeti karşılığında tahakkuk eden alacağın aynı zamanda hem var olduğunun, hem ödendiğinin kabulü mantığa aykırıdır. Dolayısıyla alacağın karşılığında senet alınması durumunda, serbest meslek erbabı yönünden hasılat elde edilmediğinin kabulü gerekirse de; vergi hukukunun bağımsızlığı ve uygulama yönünden gerçeklik göz önünde tutularak, senet verilmesinin tahsil hükmünde sayılması ve hasılat olarak defterlere işlenmesi gerektiği sonucuna varılır.

Serbest meslek erbabının, tahakkuk etmemesine karşın tahsil ettiği paraların ticari ve ziraî kazançta olduğu gibi borç olarak değil, hasılat olarak kabul edilmesi tahsil esasının gere-

ğidir. Ancak, tahakkuk etmemiş ve fakat tahsil edilmiş paraların özel hukuk alanında borç niteliği de ortadan kalkmış değildir. Bu paralar özel hukuk yönünden borç niteliğindedir. Dolayısıyla tahakkuk etmeme olasılığı söz konusudur. Tahakkuk etmediğinde serbest meslek erbabının bu borcu geri ödemesi gerekir. İşte tahsil esasının gereği olarak hasılat yazılmış borç niteliğindeki bu paraların dayanağı işlem gerçekleşmez ve iadesi söz konusu olursa iade edildiği dönemin gideri olarak o dönemin kazancından indirilmesi gerekir.

Serbest meslek faaliyetini terk eden kişi, işi bıraktığını vergi dairesine bildirecek ve mükellefiyet kaydını sildirecektir. Ancak işi bırakan serbest meslek erbabının;

- Tahakkuk eden, ancak henüz tahsil edilmeyen alacakları ile,
- Tahakkuk etmeyen, fakat tahsil edilen,

hasılatın tahsil esasına göre belirlenmesi ilkesi karşısında durumunun açıklığa kavuşması gerekir. Serbest meslek faaliyeti sürdürülürken bunlar sorun değildir. Tahsil esasına göre tahakkuk etmese de tahsil edilen paralar serbest meslek kazancı olarak elde edilmiş sayılacak; tahakkuk eden ve fakat tahsil edilmeyen alacaklar da elde edilmiş sayılmayarak, tahsil edildiğinde elde edilmiş sayılacaktır. Ancak işi bırakan serbest meslek erbabı yönünden, tahakkuk eden ancak tahsil edilmediği için hasılat sayılmayan alacaklar, tahsil edildiğinde mükellefiyet söz konusu olmadığı için vergi dışı mı kalacaktır? Bu sorunun yanıtı için VUK'un 161'inci maddesindeki "Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder" hüküm göz önünde tutulmalıdır. Dolayısıyla tahakkuk eden, ancak tahsil edilmediği için hasılat yazılmayan alacak; tahsil edildiğinde, iş bırakılmış da olsa, tahsil edildiği dönemin geliri olarak yıllık beyanname ile beyan edilmelidir.

Ölüm halinde, tahakkuk eden ancak tahsil edilmeyen paraların hasılat yönünden değerlendirilmesi, işin terkine benzetilerek yorumlanamaz. Çünkü, "Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi"ni beklemek söz konusu değildir. Ölüm tarihi itibarıyla işin bırakıldığı kesindir. Bu durumda, tahakkuk eden alacağın ölüm tarihinden başlayan dört aylık beyanname verme süresi içinde, her türlü hukuki yola başvuru olarak tahsil edilmeye çalışılması ve tahsil edilmeme nedenlerine göre, müteveffanın geliri olarak vergilendirilmesi veya vergilendirilmemesi söz konusu olacaktır. Alacağın bu dört aylık süreden sonra tahsil edilmesi durumunda, mirasçıların geliri olarak vergilendirilmesi gerekir.

7.5. Serbest meslek erbabının faaliyetiyle ilgili hizmet bedeli/mal iadesinde yükümlülükler

Vergi Usul Kanununda serbest meslek erbabı için yalnızca serbest meslek makbuzunu öngörmektedir. Bu nedenle alınan malların iadesi, ayrıca stopaj uygulamadan ve KDV hesaplanmadan, serbest meslek makbuzu ile yapılabilir. Serbest meslek erbabı olarak, demirbaş/

temizlik/kırtasiye ve bunun gibi faaliyet ile ilgili alınan malzemeler, daha sonra iade edilerek bedelleri tahsil edildiğinde, serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekir. Böyle bir durumda alınan ürünler iade edildiğinde mükellefe gider pusulası düzenlenmez. Serbest meslek faaliyeti kapsamında daha önce alınan malların iadesi, serbest meslek makbuzu ile belgelenirken ayrıca KDV hesaplanmaz.

Serbest meslek erbabının daha önce aldığı hizmet bedelinin iadesinde, hizmetin gerçekleşmemesi veya kısmen gerçekleşmesi dolayısıyla alınan bedelin tamamı veya bir kısmı iade edilmek istendiğinde bedelin vergi mükellefi olmayan müşteriye iadesinde gider pusulası düzenlenmesi gerekir. Şarta bağlı olarak peşin tahsil edilen hizmet bedelinin müşteriye iadesinde KDV doğmamaktadır. Dolayısıyla, müşteriye ödediği bedeli iade ederken ayrıca KDV hesaplanmaz. Daha önce hizmet bedeli üzerinden hesaplayıp ilgili dönem KDV beyanname-sinde beyan edilen KDV'ye de düzeltme işlemi yapılmasına gerek yoktur.

Örneğin, 2023 yılında serbest avukat olarak faaliyette bulunan bir serbest meslek erbabı ile müvekkili arasında yapılan sözleşmeye göre; avukatın verdiği hizmete ait bedelin, davayı kazanması halinde tahsil etmiş olacağı, ancak davayı kaybettiğinde iade edeceğine karar verilmesi durumunda, davanın kaybedilmesi halinde önceden tahsil edilen tutarın sözleşmeye istinaden tahsil edilen bedelin iadesi işlemlerinde yukardaki açıklamalara göre işlem yapılacaktır.

7.6. Avukatlık ücretinin davayı kazanma şartına bağlandığı durumda ücretin geri iadesinin gerekmesi halinde vergilendirme ve belge düzeni

Serbest meslek kazancında tahsil esası geçerli olduğundan (kazancın kısım kısım tahsil edildiği durumlar dahil), serbest meslek makbuzunun tahsil edilen tutar kadar düzenlenmesi ve tahsil edilen bedel üzerinden Gelir Vergisi Kanununun (94/2-b) alt bendine göre %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Diğer taraftan, tahsil edilen vekalet ücretinin davanın kaybedilmesi dolayısıyla iade edilmesi durumunda, tahsil edilen vekalet ücretinin kesinti yapılması halinde vergi kesintisi dahil toplam tutar olarak iade edilmesi gerekmekte olup, iade edildiğinin geçerli belgelerle ispat edilmesi kaydıyla, daha önce gelir yazılan vekalet ücretinin Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesi uyarınca serbest meslek kazancının tespitinde gider yazılmak suretiyle hasılatından indirim konusu yapılması mümkündür.

Bu durumda, müvekkilden alınan avukatlık (vekalet) ücretinin tahsil edildiği anda, avukat tarafından müvekkil adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmekte olup, söz konusu ücretin sözleşme şartı dolayısıyla iade edilmesi durumunda bu iadenin 213 sayılı Kanunun öngörmüş olduğu belgeler ile tevsik edilmesi mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu ve Avukatlık Asgari Ücret Tarifesinde yer alan avukatlık ücretine ilişkin açıklamalardan hareketle, müvekkil ile avukat arasında

sözleşme düzenlenmediği hallerde avukatlık hizmeti, avukatın üzerine aldığı işle ilgili kesin hüküm elde edilinceye kadar yapılacak tüm işlemleri kapsamaktadır. Buna göre;

- » Avukatlık hizmetinde, sözleşmeyle aksi belirlenmemişse mahkeme hükmünün kesinleştiği tarih itibarıyla, yine sözleşmeyle aksi belirlenmemiş olmak kaydıyla mukabil dava, bağlantı ve ilişki bulunsu bile başka dava ve icra kovuşturmaları, her türlü hukuki yardımlar veya Yargıtay, Danıştay, Askeri Yargıtay ve Sayıştay'da temyizen ve bölge idare mahkemelerinde itirazın görülen işlerin duruşmalarının ayrı ücrete tabi olmaları nedeniyle bu hizmetler açısından hizmetin verildiği dönemde,
- » Avukatların her türlü tahsilatı için serbest meslek makbuzu düzenlenmesi zorunlu olduğu halde düzenlenmemesi durumunda, serbest meslek makbuzunun düzenlenmesi gerektiği tarihte,

vergiyi doğuran olay meydana gelecektir.

Diğer taraftan, şartlara bağlı olarak peşin tahsil edilen hizmet bedellerinin, davanın kaybedilmesi durumunda müvekkile iade edilmesinin vergiyi doğuran olaya etkisi bulunmakla birlikte, söz konusu işlemlere ilişkin KDV'nin vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu vergilendirme döneminde beyan edilmesi gerekmektedir. Öte yandan, verilen avukatlık hizmetine ilişkin bedelin tamamının veya bir kısmının sözleşme şartları gereğince müvekkile iade edilmesi halinde, daha önce hizmet bedeli üzerinden hesaplanan ve ilgili dönem KDV beyannamesi ile beyan edilen KDV'nin düzeltilmesi mümkün değildir.⁷

8. Mesleki veya Yetkili Kuruluşlarca Belirlenen Ücret Tarifesine Göre Hasılat

GVK'nın 2'nci maddesinde, Kanunda aksine hüküm olmadıkça kazanç ve iratların gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınacağı hükme bağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek kazançları ile ilgili hükümlerinde de serbest meslek hizmetine ilişkin bedelin, meslek teşekkülünce tespit edilmiş bir tarife varsa bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamayacağına ilişkin bir hüküm yer almamaktadır. Öte yandan, serbest meslek kazancında tahsil esası geçerli olup, serbest meslek erbabının, faaliyetinden dolayı düzenleyeceği serbest meslek makbuzu, faaliyete ait ücretin tahsili sırasında düzenlenecektir. Elde edilen gelirden serbest meslek makbuzunda yer alan tutar kadar olacaktır. Ancak, serbest meslek faaliyetine ilişkin hizmet için özel kanunlarına göre kurulmuş bulunan mesleki teşekküllerce veya kanunen yetkili kılınan kuruluşlarca belirlenmiş bir ücret tarifesi bulunması halinde, tarifede gösterilen ücretten daha az bir bedelle hizmet verilmiş olsa dahi, bu hizmet için tarifede gösterilen ücretin hasılat yazılması gerekir.

⁷ www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 29.03.2017 tarih ve 11395140-105[VUK-1-19829]-87103 sayılı özelgesi).

Örneğin avukatlar için Türkiye Barolar Birliği tarafından yayınlanan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesinde yer alan asgari avukatlık ücretine göre işlem yapılmaktadır. Mahkemelerde, tüm hukuki yardımlarda, taraflar arasındaki uyuşmazlığı sonlandıran her türlü merci kararlarında ve ayrıca kanun gereği mahkemelerce karşı tarafa yükletilmesi gereken avukatlık ücretinin tayin ve takdirinde, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu ve bu Tarife hükümleri uygulanmaktadır. Taraflar arasında akdi avukatlık ücreti kararlaştırılmamış veya kararlaştırılan akdi avukatlık ücretinin geçersiz sayılması halinde; mahkemelerce, dava konusu edilen tutar üzerinden bu Tarife gereğince hesaplanacak avukatlık ücretinin altında bir ücrete hükmedilemez. Bu Tarife, 1136 sayılı Kanunun 164 üncü maddesinin dördüncü fıkrası doğrultusunda gerçekleştirilecek olan akdi avukatlık ücreti belirlenmesinde sadece asgari değer hesaplanmasında dikkate alınmaktadır.

8.1. Asgari ücret tutarı belirlenmiş hasılat tutarının fiilen tahsil edilmemesi veya düşük tahsil edilmesi

Avukatların bakmış oldukları davada, avukatlık asgari ücret tarifesinde yer alan asgari avukatlık ücretini fiilen tahsil edememesi ve tarifieden daha düşük bir bedel tahsil etmesi durumunda;⁸

- » Serbest meslek faaliyeti karşılığında elde edilecek hasılat henüz tahsil edilmemişse, tahsil esası gerçekleşmediğinden, serbest meslek kazancından söz edilemeyecektir.
- » Serbest meslek faaliyeti karşılığında elde edilecek hasılat, hiç tahsil edilmemişse VUK'nın 3 ve GVK'nın 67'nci maddesi hükümleri uyarınca, serbest meslek kazancından söz edilemeyecektir.
- » Serbest meslek faaliyeti karşılığında elde edilecek hasılat, düşük bedelle tahsil edilmişse, VUK'nın 3 ve GVK'nın 67'nci maddesi hükümleri uyarınca, tahsil edilen tutar elde edilmiş sayılacaktır.
- » Ancak, hiç tahsil edilmeme veya emsaline göre düşük bedelle tahsil durumlarında, KDV Kanununun 27'nci maddesi gereğince, emsal bedel (asgari ücret tarifesi) matrah olarak esas alınacak ve bu bedel üzerinden serbest meslek erbabı tarafından katma değer vergisi hesaplanacaktır.

9. Tahsil Edilen Avukatlık Ücretinde Gelir Vergisi Tevkifatı

GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında, kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek

⁸ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 1-Gelir Vergisi Kanunu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2022, İstanbul, s.324.

ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin maddede sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Tevkifat oranı;

- GVK'nın 18'inci madde kapsamına giren serbest meslek işlerinde %17,
- Dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden %20,
- Diğerlerinde %20 olarak belirlenmiştir.

Serbest meslek mükellefiyetinde, stopaj (tevkifat/kesinti) yapmakla yükümlü olan kişilere verilen hizmet karşılığında düzenlenen serbest meslek makbuzunda %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Tevkifat uygulamasında serbest meslek kazancının devamlı veya arızı nitelikte olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler stopaj (tevkifat/kesinti) zorunluluğunun dışında tutulmuştur. Ödemelerin nakden veya hesaben olması stopaj yapılması durumunu değiştirmemektedir. Serbest meslek erbabının yurtdışındaki müşterisi için verdiği hizmet dolayısıyla düzenlenen serbest meslek makbuzunda stopaj (tevkifat/kesinti) yapmakla yükümlü olmayan yurtdışındaki bu mükellef için stopaj yapılmayacaktır.

Avukat olan mükellef, arızı ya da sürekli olarak telif hakkı kazancı elde ediyorsa stopaj (tevkifat/kesinti) yapmakla yükümlü olan kişilere yapılan telif kazancı istisnası kapsamındaki işlemler dolayısıyla (avans olarak ödenenler de dahil) gider pusulasında %17 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Arızı ya da sürekli telif hakkı kazancı elde ediliyorsa, nihai tüketicilere telif kazancı istisnası kapsamında yapılan işlemlerden dolayı gelir vergisi tevkifatı olmayacaktır. Dar mükellefiyete tabi olarak telif hakkı kazancı elde ediliyorsa, stopaj (tevkifat/kesinti) yapmakla yükümlü olan kişilere verilen serbest meslek hizmeti karşılığında %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Avukat tarafından tahsil edilen ve hasılat sayılmayan tutarlar üzerinden vergi tevkifatı yapılmayacaktır. Bu kapsamda; serbest meslek kazancı sayılmayan vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara harcanan para ve ayınlar üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

Buna göre, serbest meslek faaliyetiyle uğraşanlara (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç) yapılan ödemeler (arızı serbest meslek faaliyeti nedeniyle yapılan ödemeler dahil) esnasında ödemeyi yapanlar tarafından gelir vergisi tevkifatı (kesintisi) yapılması gerekir. Bu kesinti, bir ön vergileme olup, yıllık beyanname hesaplanan vergi-

den mahsup edilecektir. Mahsubu yapılan kesinti tutarı, beyannamede hesaplanan vergiden fazla olduğu takdirde, vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine iade edilir.

Arızı serbest meslek kazançları için istisna haddi altında kalan (2023 için 129.000 TL) kazançlardan yapılan gelir vergisi tevkifatı ile telif kazançları istisnası kapsamında olup yıllık beyanname verme sınırının altında kalan kazançlardan yapılan gelir vergisi tevkifatı nihai bir vergilendirmedir.

Örnek: 2023 yılında serbest avukatlık faaliyeti ile iştigal eden Bay (A), Kamu İhale Kanununa göre (B) Belediyesinin avukatlık hizmetlerini yapmaktadır. Söz konusu hizmeti karşılığında aylık 20.000 TL avukatlık ücreti almaktadır. Bu durumda, aylık olarak tahsil edilecek bu tutara yönelik olarak yapılacak vergisel ödevler şöyle olacaktır.

Avukat Bay (A), tahsil ettiği tutarlar için serbest meslek makbuzu düzenleyecek ve makbuz üzerinde GVK'nın 94/2-b maddesine göre %20 oranında tevkifat yapılacaktır. Bu ödemeyi yapan ve GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılanlar arasında bulunan (B) Belediyesinin de yapmış olduğu tevkifatı muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ile beyan etmesi gerekmektedir.

Serbest meslek erbabı tarafından tevkif yoluyla ödenen vergiler, GVK'nın 121'inci maddesi gereğince, yıllık beyannamenin verilmesi esnasında hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecek, mahsup edilemeyen tutarlar ise mükellefin vergi borçlarına mahsuben iade edilebilecektir. Mükellefin vergi borcu bulunmaması durumunda ise nakden iade edilecektir.

9.1. Hem işyeri hem ikametgah olarak kullanılan kiralık işyerinde tevkifat

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesinde, mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerler işyeri olarak tanımlanmıştır. Söz konusu madde hükmüne göre, mükelleflerin faaliyetlerini sürdürdükleri yerlerin işyeri özelliğini taşıyabilmesi için, bu yerlerin faaliyetin icrasına tahsis edilmesi veya faaliyetin icra edildiği yer olma özelliğini taşıması gerekmekte olup, faaliyet konusunun ayrı bir işyeri açılmasını gerektirmeyecek nitelikte olması halinde ikametgah adresinin işyeri olarak kabulü mümkün bulunmaktadır.

128 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Vergi tevkifatı ve esasları" başlıklı bölümünün (4) numaralı bendinde; *"... Hem işyeri hem ikametgah olarak kiralanan gayrimenkuller vergi mevzuatımız açısından işyeri olarak kabul edileceğinden bu gayrimenkuller için ödenecek kiraların tamamı üzerinden tevkifat yapılacaktır."* açıklamasına yer verilmiştir. Bu hüküm ve açıklamalar göre, serbest meslek faaliyetinin yapılacağı ikametgahın işyeri olarak

gösterilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu durumda hem ikamet edilen hem de işyeri olarak kullanılan konut için yapılan kira ödemelerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesine göre ödemelerin tamamı üzerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

9.2. Kiralanan işyerinin başka bir avukata kiralınması durumunda tevkifat

Uygulamada en sık karşılaşılan durumlardan biri aynı alanda faaliyette bulunan serbest meslek erbaplarının aynı işyerinde faaliyette bulunmalarıdır. Özellikle kiralardan yüksek olması ve mesleki dayanışma gibi nedenlerle, büyük işyerlerini kiralayan bir meslek erbabı işyerinin bir kısmını başka bir meslek erbabına kiralamaktadır. Bu durumda, serbest meslek erbabına yapılan kira ödemelerinin vergilendirilmesi sorun olmaktadır.

Aynı Kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında kimlerin tevkifat yapacakları belirtilmiş, aynı maddenin 5/a bendiyle Kanunun 70'inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığı yapılan ödemeler üzerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmış, Kanunun 98'inci maddesinde 94'üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların bir ay içinde yaptıkları ödemeleri veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecbur oldukları belirtilmektedir.

Öte yandan, aynı Kanunun 86/1-c maddesinde vergiye tâbi gelir toplamının [Maddenin (a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyeceği belirtilmiştir.

Buna göre, ticarî veya zirai bir işletmeye dahil bulunmaması halinde kiralanan işyeri (ofis) için yapılan kira ödemeleri üzerinden sorumlu sıfatıyla GVK'nın 94/5'inci maddesi uyarınca tevkifat yapılması ve yapılan bu tevkifatın da Kanunun 98'inci maddesi uyarınca muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, serbest meslek erbabının kiraladığı işyerinin (ofisin) bir bölümünü başka bir serbest meslek erbabına kiraya verilmesi halinde, bu kiralama karşılığı yapılacak ödemelerin serbest meslek kazancıyla ilişkilendirilmeksizin gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Serbest meslek erbabı olan kiracı tarafından yapılan bu kira ödemelerinin ise GVK'nın 94/5'inci maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulması gerekmekte olup, söz konusu kira gelirini elde eden serbest meslek erbabının da serbest meslek kazancından dolayı vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesine, kira gelirini dahil edip etmeyeceğini GVK'nın 86'ncı maddesini dikkate alarak belirleyecektir.

10. Avukatlık Faaliyetinde Mükellefiyet Tesisi/Adres Değişikliği/İşi Terk

Serbest olarak kendi adına bir işyeri açmak suretiyle avukatlık faaliyetine başlamak isteyen bir avukatın işyeri açılışını vergi dairesine bildirme, Defter Beyan Sistemine kaydolma, vergi levhası bulundurma, gelir vergisi, katma değer vergisi, geçici vergi ve gerekiyorsa muhtasar ve prim hizmet beyannamesi için mükellefiyet açtırma zorunluluğu bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 153'üncü maddesinde serbest meslek erbabının işe başlamayı bildirmek zorunda olduğu belirtilmiştir. Aynı Kanunun 155'inci maddesinde ise serbest meslek erbabı için işe başlamayı gösteren belirtiler dört bent halinde sayılmıştır. Bunlar;

- » Muayene, yazıhane, atölye gibi özel işyeri açmak,
- » Çalışan yerde tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunduğunu ifade eden alametleri (işaretleri) asmak,
- » Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak,
- » Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolmak.

Maddenin son fıkrasında ise mesleki teşekküllere kaydolanlardan görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyette bulunmayacak olanların, bildirmelerinde bu durumu açıklamaları gerektiği belirtilmiştir. Örneğin, avukatlık unvanını kullanmak için baroya kaydolan, ancak fiilen avukatlık yapmayan bir avukatın baroya kaydolmakla birlikte fiilen mesleki faaliyette bulunulmayacağına vergi dairesine bildirilmesi kaydıyla mükellefiyet tesis edilmeyecektir. Devamlı olarak serbest meslek faaliyeti bulunmak üzere vergi dairesinde mükellefiyet kaydı yaptıran serbest meslek erbabı adına; gelir vergisi mükellefiyeti, katma değer vergisi mükellefiyeti, gelir stopaj vergisi mükellefiyeti, gelir geçici vergi mükellefiyeti, ihtiyarilik durumuna göre de damga vergisi mükellefiyeti tescil edilebilmektedir.

İşe başlama bildirimi, serbest meslek erbabı tarafından imzalanarak kendilerince veya Avukatlık Kanunu'na göre ruhsat almış avukatlar veya 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış meslek mensuplarınca işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde İnteraktif Vergi Dairesi üzerinden elektronik ortamda ya da ilgili vergi dairesine kâğıt ortamında yapılır. İşe başlama bildiriminin, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler aracılığıyla düzenlenmesi halinde, bildirim bu kişiler tarafından da ayrıca kaşe/mühür basılmak suretiyle imzalanır. Bununla birlikte serbest meslek erbaplarının işe başladıkları ayı izleyen 3'üncü ayın sonuna kadar e-Serbest Meslek Makbuzu uygulamasına dâhil olmak için gerekli başvuruyu yapmaları gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununa göre, serbest meslek faaliyetinde bulunan adi şirketlerin (ortaklıkların) kazançları serbest meslek kazancı sayıldığından, ortakların her biri serbest meslek erbabı sayılmaktadır. Bu nedenle, ortaklık halinde mükellefiyette ortaklık adına vergi numarası verilir ve muhtasar ve katma değer vergisi beyannameleri bu numaradan işlem görür, diğer ortaklar için ise sadece gelir vergisi ve gelir geçici vergi mükellefiyeti tesis edilerek vergi numarası verilir. Ayrıca, ortaklık adına kesilecek genel ve özel usulsüzlük cezaları da ortaklık adına kesilecektir.

Serbest meslek erbabı olan avukatlar tarafından işe başlama bildirimleri, işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde interaktif vergi dairesi vasıtasıyla ilgili vergi dairesine yapılması gerekmektedir. İşe başlama mutlaka “İşe Başlama/Bırakma Bildirimi” ile yapılır ve işe başlama bildirimi serbest meslek erbabının kendisi tarafından imzalanır. Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 9’uncu maddesine göre serbest meslek faaliyetinde bulunacak serbest meslek erbapları, işe başlama bildirimine kimlik kartı (Nüfus cüzdanı) eklenir. Yabancılar da pasaportun noter onaylı örneği ya da vergi dairesi yetkililerine onaylatmak üzere aslı ve fotokopisi eklenir. İşe başlamayı bildirmek zorunda olan mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti açtırmak isteyen gerçek kişilerin İnteraktif Vergi Dairesi sistemi üzerinden işe başlama bildiriminde bulunması hâlinde; gerçek kişiler için sisteme kimlik kontrolü yapılarak giriş yaptırıldığından ayrıca kimlik kartının örneği aranmaz. İşe başlama bildiriminin gerçekleşmesiyle, vergi dairelerince yapılacak yoklamanın sonucu beklenilmeksizin mükellefiyet tesis edilerek avukata vergi numarası verilir.

Bu belgelerin tamamlanması ile vergi dairesince mükellefiyet tesisi aynı gün yapılır. Daha sonra vergi dairesince yoklama yapılarak yoklama tutanağı düzenlenir. Yoklama işleminin yapıldığı gün serbest meslek erbabı için sicil formu, adi ortaklık halinde sicil formu tanzim edilerek vergi mükellefleri merkezi sicil kütüğünden “Vergi Kimlik Numarası” alınır ve mükellefe vergi kimlik numarası kartı verilir. İşe başlama bildirimini süresinde yani 10 gün içinde yapmayan avukat adına, 213 sayılı VUK’nın 352/1-7 bendi uyarınca birinci derecede usulsüzlük cezası kesilmektedir.

Serbest meslek erbabı, vergi dairesine bildirmiş olduğu iş veya ikamet yeri adreslerini değiştirmesi halinde, yeni adreslerini vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Adres değişiklikleri iki şekilde olmaktadır;

- » Yeni adres, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin yetki alanı içinde ise ilgili sicil formları doldurularak bilgi girişi yapılır.
- » Yeni adres, başka bir vergi dairesinin yetki alanına giriyorsa bu durum vergilendirme yönünden adres değişikliği sayılır. Sicil işlemleri yönünden eski vergi dairesince sicil kayıtlarından nakil nedeniyle terk işlemi yapılır. Mükellefin gittiği yer vergi dairesince ise mükellefiyet tesisi işlemleri yapılır.

İş bırakan serbest meslek erbapları, bu durumu vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler. Vergiye tabi olan muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi, işi bırakmayı ifade eder. İşlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması ise işi bırakma sayılmaz. Bu çerçevede işin bırakılmış sayılması için faaliyetin durdurulması yeterli değildir. Faaliyetin fiilen sona erdirilmiş olması gerekmektedir. Serbest meslek erbapları işini terk etmesi durumunda, faaliyeti ile ilgili olarak kullandığı ve kayıtlarında yer alan taşıt için serbest meslek makbuzu mu yoksa fatura mı düzenlemesi gerektiği konusu tartışılan bir konudur. Envantere kayıtlı demirbaşların devri ve kapanış işlemlerinin serbest meslek makbuzu ile yapılması mümkün bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 168'inci maddesine göre bildirim ödevi, bildirilecek olayın vukuundan itibaren bir ay içinde yerine getirilir. Ölüm halinde varislere geçen ödevlerin yerine getirilmesi açısından normal süreye Vergi Usul Kanunu'nun 16'ncı maddesine göre, ayrıca üç ay ilave edilir. Bildirimler yazılı yapılır, yazılı bildirimlerin posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi durumunda bildirimin postaya verildiği tarih, vergi dairesine verilme tarihi yerine geçer.

10.1. Serbest meslek erbabının şube işyeri açması

Uygulamada tıpkı ticari kazançlarda olduğu gibi çok nadiren de olsa serbest meslek erbaplarının da merkez yani esas işyerlerine ilave olarak şube işyeri açtıkları ve haftanın belli günlerinde merkez işyerlerinde diğer günlerinde ise şube işyerlerinde faaliyetlerine devam ettikleri görülmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 156 ncı maddesinde, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yerinin; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan "yer" olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yürütülen faaliyetin, ikinci bir işyeri (şube) açılması suretiyle yürütülmesi mümkün bulunmakta olup bu durumda, iki işyerinde de faaliyetin bizzat serbest meslek erbabı tarafından yürütülmesi gerekmektedir. Faaliyetin bizzat serbest meslek erbabı tarafından yürütülmediği ve işin ticari organizasyon çerçevesinde yürütüldüğü durumda ise elde edilen kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesi ve Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.⁹ Gelir İdaresi bu özeldikeyi diyetisyenlik faaliyetinde bulunan bir serbest meslek erbabına vermiş olup bir avukatın işyerine bağlı olarak ikinci bir şube işyeri açması ve buradaki faaliyeti de bizzat kendisinin yürütmesi durumunda şube işyeri açmaya engel bir durum olmayacaktır.

9 www.gib.gov.tr/Özelge-Sistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 04.10.2022 tarih ve 62030549-120[65-2020/771]-1119756 sayılı özeldikeyi).

11. Defter Beyan Sisteminde Kayıtların Tutulması

Defter-Beyan Sistemi; serbest meslek kazancı elde eden mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulmasına, bu kayıtlardan mükelleflerin defterlerinin elektronik olarak oluşturulmasına, saklanmasına ve ibrazına, vergi beyannameleri, bildirim ve dilekçelerin elektronik ortamda Başkanlığın elektronik beyan ve bildirim sistemleri aracılığıyla verilebilmesine, elektronik ortamda belge düzenlenebilmesine imkân tanıyan ve kapsamda yer alan mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı veri tabanında yer alan diğer bilgilerini mükelleflerin bilgisine sunan bir sistemdir.

Avukatlarda dahil olmak üzere serbest meslek kazancı elde eden mükelleflerin Defter Beyan Sistemini kullanmaları zorunludur. Takvim yılı içerisinde mükellefiyet tesis ettiren ve söz konusu Sistemi kullanmak zorunda olan mükellefler, kendileri veya aracılık ve sorumluluk yetkisi verdiği kişiler aracılığıyla işe başlama bildiriminin verildiği günü izleyen yedinci iş günü mesai saati sonuna kadar gelir vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine başvuru yapacaklardır. Söz konusu başvuru işe başlama bildiriminin verildiği günü izleyen yedinci iş gününün sonuna kadar www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden de yapılabilmektedir.

Sisteme, vergi dairelerinden İnternet Vergi Dairesi işlemlerini kullanmak üzere alınan “kullanıcı kodu” ve “şifre” bilgileri ile www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden giriş yapılacaktır. İnteraktif Vergi Dairesi uygulaması ile de Defter-Beyan Sistemine erişim mümkündür. Sisteme giriş yapılarak gelir ve gider kayıtları elektronik ortamda gerçekleştirebilir, defterler bu kayıtlardan hareketle elektronik ortamda oluşturabilir, saklanabilir ve beyannameler hazırlanarak onaylanabilmektedir. Diğer taraftan fatura, serbest meslek makbuzu gibi belgeler elektronik ortamda düzenlenebilecektir. Defter-Beyan Sistemini meslek mensubu aracılığıyla kullanan mükellefler de Sistemi, herhangi bir işlem yapmadan bilgilenme amacıyla görüntüleme yapmak suretiyle kullanabileceklerdir.

Vergi Usul Kanunu’nun 172’nci maddesinde serbest meslek erbabına defter tutma mecburiyeti getirilmiştir. Aynı Kanunun 210’uncu maddesinde de serbest meslek erbabının serbest meslek kazanç defteri tutacağı hüküm altına alınmıştır. GVK’nın 67’nci maddesinde de serbest meslek erbabının mesleki kazançlarını Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tuttukları serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit edecekleri ve yapmış oldukları faaliyetleri serbest meslek faaliyeti sayılan şirketlerin de mesleki kazançlarını serbest meslek kazanç defteri üzerinden tespit edecekleri, bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterlerin de serbest meslek kazanç defteri yerine geçeceği belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’na göre defter tutmaya mecbur olan serbest meslek erbabı, Gelir Vergisine tabi menkul ve gayrimenkul sermayelerle bunlardan elde edilen iratları ve bunlara ilişkin giderleri serbest meslek erbabı kazanç defterinin ayrı bir sayfasına veya ayrı bir deftere veyahut bir cetvele ayrı ayrı kaydetmeye mecburdur. Bu hesaplar mükellefin diğer kazançla-

rını tespit için tuttuğu hesaplara karıştırılmaz ve onlar ile birleştirilemez.

Öte yandan, arızı olarak serbest meslek faaliyetinde bulunan serbest meslek erbabı ile GVK'nın 18'inci maddesi kapsamında gelir vergisinden istisna edilen telif ve ihtira beratı kazancı elde edenlerin, eserlerini sadece aynı Kanunun 94'üncü maddesinde belirtilen kişi veya kurumlara teslim etmeleri halinde isteyenler defter tasdik ettirme ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır.

Serbest meslek kazancı elde edenlerin sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri zorunlu olmayıp, damga vergisine ilişkin kayıtlarını 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre tutmak zorunda oldukları defterlerinde ayrıntılı olarak göstermek şartıyla ayrıca damga vergisi defteri tutmalarına gerek bulunmamaktadır. Ancak, ihtiyarılık hakkını kullanarak sürekli mükellefiyet tesis ettirmek isteyenler, damga vergisi defteri tutacak ve fiilen bundan yararlanmaya başlamadan önce damga vergisi defterini tasdik ettireceklerdir.

11.1. Avukatların Defter Beyan Sisteminden yapacakları işlemler

Serbest meslek erbabı olarak faaliyette bulunan ve gelir vergisi mükellefi olan avukatların, Defter Beyan Sistemini kullanmaları zorunludur. Avukatlar Sisteme, www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden giriş yaparak, gelir, gider, çalışan, stok, sabit kıymet gibi kayıtlarını elektronik ortamda yapabilir, defterlerini bu kayıtlardan hareketle elektronik ortamda oluşturabilir ve beyannamelerini hazırlayarak onaylayabilirler. Serbest meslek erbapları ile basit usule tabi mükellefler (noterler ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar hariç) 1/1/2018, diğer mükellefler ise 1/1/2019 (serbest meslek kazanç defteri yanında işletme hesabı esasına göre defter tutanlar açısından 1/1/2018) tarihinden itibaren Sistemi kullanmaya başlamışlardır. Serbest meslek kazanç defteri yanında bilanço esasına göre defter tutan mükellefler de 1/1/2018 tarihinden itibaren serbest meslek faaliyetine ilişkin kayıtlarını ve kazanç defterini Sistem üzerinden tutmaya başlamışlardır.

Serbest meslek kazanç defteri ile amortisman kayıtları için kullanılan amortisman defteri veya amortisman listeleri Defter Beyan Sistemi üzerinden elektronik ortamda tutulmaktadır. Sisteme www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden giriş yapılmaktadır. Serbest meslek hesap özeti Sistem tarafından üretilmektedir. Defterlerin ait olduğu takvim yılının son ayını takip eden dördüncü ayın sonuna kadar da Gelir İdaresi tarafından elektronik ortamda kapanış onayı yapılmaktadır. Defterlerin açılış onayı ilk defa veya yeniden işe başlama ile sınıf değiştirme hallerinde kullanmaya başlamadan önce, izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları ise defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk gününde Gelir İdaresi tarafından elektronik olarak yapılmaktadır. Gelir İdaresinin yaptığı açılış onayı, defter tasdiki hükmündedir.

İşlemlerin defterlere kaydı, ait oldukları aya ait KDV beyannamesinin verilmesi gereken son günden fazla geciktirilemez. Takvim yılının son ayına ait kayıtlar, takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken son gün (31 mart) saat 23:59'a kadar yapılabilir.

Serbest meslek erbaplarının Defter Beyan Sisteminin başlamasıyla, kâğıt ortamında tutulan defterlerin hukuki geçerliliği bulunmamaktadır. Sistemin mükelleflere sağladığı avantajlar şöyledir;

- » Bir muhasebe programına ihtiyaç duyulmaksızın internetin olduğu her yerden vergisel ve ticari işlemlerin elektronik ortamda kayıt altına alınabilmesi,
- » Kırtasiyeciliği azaltması,
- » Defter tasdikine ihtiyaç duyulmaması,
- » Defterleri muhafaza etmeye yönelik maliyetlerin söz konusu olmaması ile fatura ve makbuz gibi belgelerin elektronik olarak düzenlenebilmesi gibi imkânlar sayesinde yükümlülüklerle ilişkin bürokratik işlemlerin ve uyum maliyetlerinin azaltılması,
- » Kayıt dışı ekonomi ile etkin bir şekilde mücadele edilmesi,
- » Vergiye gönüllü uyum seviyelerinin artırılması.

Defter-Beyan Sistemine kullanıcı kodu veya Türkiye Cumhuriyeti Kimlik Numarası (TCKN) ve şifre bilgileri kullanılarak www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden giriş yapılacaktır. Sistem üzerinden; “Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi” “Muhtasar Beyannamesi”, “Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi”, “KDV Beyannamesi” ile “Geçici Vergi Beyannamesi”, “Damga Vergisi Beyannamesi” mükellef olan avukat tarafından gönderilebilir.

Defter-Beyan Sistemi üzerinden, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri, amortisman defteri, envanter defteri ve damga vergisi defteri, elektronik ortamda tutulabilecektir. Defter-Beyan Sistemini kullanacak mükellefler noterden defter tasdik ettirmeyeceklerdir. Sistemi kullanan mükellefler kâğıt ortamında defter tutmayacaklarından herhangi bir şekilde notere defter tasdik ettirmeleri söz konusu olmayacaktır. Serbest meslek adi ortaklıkları, sahip oldukları kullanıcı kodu ve şifre bilgilerini kullanarak Sisteme giriş yapıp, gelir ve gider kayıtlarını işleyerek defterlerini oluşturabilecek ve vermekle yükümlü oldukları beyannameleri Sistem üzerinden gönderebileceklerdir.

Sistemin kullanılması için mükellef, meslek mensubu ya da meslek odası tarafından kullanıcı kodu ve şifre teminine yönelik olarak yapılan başvuruların değerlendirilmesinde, 340 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile elektronik beyanname uygulamasına ilişkin ilgili diğer mevzuat dikkate alınacaktır. Özetle, serbest meslek erbabı olarak faaliyette bulunan mükellefler, Defter-Beyan Sistemine giriş yaparak gelir ve giderler elektronik ortamda kaydedilebilir, defterler bu kayıtlardan hareketle elektronik ortamda oluşturabilir, saklanabilir ve beyannameler hazırlanarak onaylanabilirler. Diğer taraftan Sistem üzerinden serbest

meslek makbuzu elektronik ortamda düzenlenebilmektedir. Serbest meslek erbapları yıllık gelir vergisi beyannamesini Sistem üzerinden gönderebileceklerdir.¹⁰

12. e-Serbest Meslek Makbuzunun (e-SMM) Elektronik Ortamda Oluşturulması ve Tevkifat/KDV'nin Gösterilmesi

19.10.2019 tarihinde yayımlanan 509 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile kağıt ortamında düzenlenen serbest meslek makbuzunda e-SMM'na geçişe ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bundan sonra artık, Elektronik Serbest Meslek Makbuzu (e-Serbest Meslek Makbuzu), 509 VUK Genel Tebliğinde yer alan şartlara uygun olarak elektronik belge biçiminde oluşturulan serbest meslek makbuzunu ifade etmektedir. e-Serbest Meslek Makbuzu Uygulaması ise Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen standartlara uygun olarak serbest meslek makbuzunun elektronik ortamda oluşturulması, muhafazası, ibrazı ve raporlamasını kapsayan uygulamayı ifade etmektedir.

Bilindiği üzere, 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.

509 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile e-Serbest Meslek Makbuzunun (e-SMM) elektronik ortamda oluşturulması, muhatabının talebi doğrultusunda kâğıt veya elektronik ortamda iletilmesi, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilebilmesi ve Başkanlığa elektronik ortamda iletilebilmesi veya raporlanabilmesine ilişkin usul ve esaslar yeniden düzenlenmiştir. 01.02.2020 tarihi itibarıyla faaliyetine devam edenler, 01.06.2020 tarihinden itibaren e-serbest meslek makbuzu uygulamasına geçtiler ve e-SMM düzenlemeye başlamışlardır. 01.02.2020 tarihinden itibaren serbest meslek erbabı olarak işe başlayanlar, işe başladıkları ayı izleyen 3. ayın sonuna kadar uygulamaya geçmek zorundalar ve e-serbest meslek makbuzu düzenlemek zorundadırlar.¹¹

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 236'ncı maddesinde, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşterinin de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olduğu hüküm altına alınmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 237'nci maddesine göre serbest meslek makbuzunda aşağıda yer alan bilgiler bulunur;

- » Makbuzu verenin (düzenleyenin) soyadı, adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası,

10 <https://www.defterbeyan.gov.tr/tr/dbs>.

11 <https://ebelge.gib.gov.tr/esmmhakkinda.html>.

- » Müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi,
- » Alınan paranın miktarı,
- » Paranın alındığı tarih.

Tüm bu bilgiler SMM'na yazılır ve bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır. Serbest meslek makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde devam ettirilir. Yasada düzenlenmemekle birlikte, avukatların tahsil ettikleri ücretin ilişkili olduğu işin konusunu (danışmanlık, dava, icra vb.), ilgili dosya numarasını ve benzeri açıklayıcı bilgileri yazmaları tevsik ve takip kolaylığı açısından faydalı olacaktır.

Bu durumda, serbest meslek erbaplarının tahsil etmiş veya tahsil etmiş sayıldıkları her türlü tahsilâtları için serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, serbest meslek erbabının gerek nakden, gerekse POS cihazı, çek, havale ile yapacağı her türlü tahsilâtları serbest meslek makbuzu ile belgelendirmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, serbest meslek makbuzu mesleki faaliyete ilişkin her türlü tahsilatı belgelendirmek için düzenlendiğinden, tahsilat yapılmadığı durumlarda düzenlenmesi gerekmemektedir.

Buna göre, tahsil esasının geçerli olduğu serbest meslek kazancında, serbest meslek erbabının bu faaliyetinden dolayı düzenleyeceği serbest meslek makbuzunu, faaliyete ait ücretin tahsili sırasında düzenlemesi gerekmektedir. Ayrıca, GVK'nın 94/2'nci maddesine göre, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla her türlü tahsilat sonucunda düzenlenecek serbest meslek makbuzunda, hesaplanan katma değer vergisi ile birlikte, ödemeyi yapacak olan gerçek veya tüzel kişilerin 94'üncü maddede sayılanlar arasında olması durumunda gelir vergisi tevkifatının da ayrıca hesaplanıp gösterilmesi gerekir.

Serbest meslek erbaplarının, faaliyetleriyle ilgili olarak yaptıkları tahsilatlar karşılığında, düzenledikleri serbest meslek makbuzunda, ödemeyi yapanlar tarafından yapılan gelir vergisi tevkifatını göstermeleri gerekmektedir. Bazı durumlarda serbest meslek makbuzu yapılan tahsilatlar dışında da düzenlenebilmektedir. Maliye Bakanlığı'na, doktorluk faaliyetini mutat meslek halinde ifa eden bir kişiye, bu faaliyetinin yanında, aynı işyerinde yapılan tıbbi tahlil işlemlerini de mesleki faaliyetin devamı niteliğinde kabul etmiş ve başka laboratuvarlara gönderilecek örneklerin tahlil için gönderildiği şerhini düşmek kaydıyla serbest meslek makbuzu düzenleyerek gönderilmesinin mümkün olduğunu belirtmiştir.

Serbest meslek faaliyetinde bulunan adi ortaklıkları, sahip oldukları kullanıcı kodu ve şifre bilgilerini kullanarak Defter Beyan Sistemine giriş yapıp, gelir ve gider kayıtlarını işleyerek defterlerini oluşturabilecek ve vermekle yükümlü oldukları beyannameleri Sistem üzerinden gönderebileceklerdir. Serbest meslek makbuzunda yer alan satırlara ilişkin açıklamalar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

SMM Yer Alan İfadelerin Anlamı

(A) Brüt Ücret	Ücretin KDV hariç, stopaj dahil tutarıdır
(B) Stopaj (%20)	Brüt ücret üzerinden hesaplanacak stopaj miktarıdır (A X %20)
(C) Net Ücret	Brüt ücretten stopaj yapıldıktan sonra kalan tutardır (A – B)
(Ç) KDV	Brüt ücret üzerinden hesaplanan KDV tutarıdır (A X KDV oranı)
(D) KDV Tevkifatı	KDV üzerinden hesaplanacak tevkifat tutarıdır (Ç X KDV tevkifat oranı)
(E) Tevkifat sonrası KDV	KDV tevkifatından sonra kalan KDV tutarıdır (Ç – D)
(F) Tahsil edilen tutar	Avukata fiilen ödenen tutardır (C + E)

12.1. e-SMM’da bulunması gereken hususlar

Defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbabının, vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası (Vergi Usul Kanunu’nun 234’üncü maddesine göre), vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. e-Serbest Meslek Makbuzu, yeni bir belge türü olmayıp, kâğıt ortamdaki “Serbest Meslek Makbuzu” ile aynı hukuki niteliklere sahiptir. e-Serbest Meslek Makbuzunda aşağıda yer alan bilgilerin bulunması zorunludur:

a) Serbest meslek erbabının; adı, soyadı, vergi dairesi, VKN veya TCKN’si, adresi.

b) Müşterinin adı, soyadı veya unvanı, adresi, vergi mükellefi ise vergi dairesi, VKN veya TCKN’si.

c) Belgenin düzenlenme tarihi ile saat ve dakika olarak düzenlenme zamanı ve belge numarası.

ç) Alman paranın miktarı (varsa vergi tevkifatı tutarları ve katma değer vergisi tutarları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde).

d) Başkanlık sistemlerinden elektronik ortamda sorgulanması, doğrulanması ve görüntülenmesine imkân vermek üzere, Başkanlık tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod (Başkanlık tarafından ebelge.gib.gov.tr adresinden yapılan duyuruda belirtilecek tarihten itibaren).

Gelir İdaresi, ihtiyaç duyulması halinde söz konusu bilgilere ilave bilgilerin de e-Serbest Meslek Makbuzunda bulunmasını mükelleflere gerekli duyuruları ebelge.gib.gov.tr adresinde yaparak isteyebilir. Mükellefler e-Serbest Meslek Makbuzu üzerindeki zorunlu bilgilere ilave olarak ihtiyaçları doğrultusunda farklı bilgilere de yer verebileceklerdir. Vergiden muaf olmayan serbest meslek erbaplarının bu Tebliğde belirtilen sürelerde e-Serbest Meslek Makbuzu uygulamasına dahil olması ve belirtilen tarihlerden itibaren serbest meslek makbuzlarını “e-Serbest Meslek Makbuzu” olarak düzenlemeleri zorunludur.

Zorunluluk getirildiği halde e-Serbest Meslek Makbuzu uygulamasına süresi içinde geçmeyen mükellefler ile e-Serbest Meslek Makbuzu şeklinde düzenlenmesi gereken Serbest Meslek Makbuzunu, VUK 509 Tebliğinde yer alan e-Belge Olarak Düzenlenme Zorunluluğu Getirilen Belgelerin Kâğıt Olarak Düzenlenebileceği Haller bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde e-Serbest Meslek Makbuzu olarak düzenlemeyen ve almayan (matbu kâğıt Serbest Meslek Makbuzu olarak düzenleyenler ve alanlar dahil) mükellefler hakkında Kanununda öngörülen cezai hükümler uygulanır.

Devamlı olarak faaliyette bulunan serbest meslek erbabının faaliyete ait ücretin tahsili sırasında serbest meslek makbuzunu düzenlemesi gerekmektedir. Ancak, arızı olarak mesleki faaliyette bulunanlar ile 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 erbaplarından isteyenlerin serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyetleri bulunmamaktadır.

12.2. e-SMM’da brüt ve net tutara göre KDV ve stopajın hesaplanması

Uygulamada serbest meslek faaliyeti sonucunda tahsil edilen kazanç üzerinden gelir vergisi tevkifatı ve KDV hesaplanması gerektiğinden düzenlenecek e-SMM’da hesaplamanın doğru yapılabilmesi için tahsil edilen tutarın brüt tutar mı yoksa net tutar mı olduğunun bilinmesi gerekmektedir. Gelir İdaresi Defter Beyan Sisteminde hazırlamış olduğu hesaplama robotunda bu konuda mükelleflere kolaylık sağlamaktadır. Örneğin avukatlık hizmeti sonucunda avukat ile müvekkil arasında yapılan anlaşma sonucunda tahsil edilen vekalet ücretinin sistemde yer alan robot üzerinden hesaplanması mümkün bulunmaktadır.¹²

» e-Serbest Meslek Makbuzu düzenlenmesinde brüt tutardan net tutarın hesaplanması

Stopaj Oranı:%20, KDV Oranı:%18 ve brüt tutarın 10.000 TL olması durumunda hesaplama sonucunda net tutar şöyle hesaplanmaktadır.

12 <https://www.defterbeyan.gov.tr/tr/hesaplama>.

- > Brüt Tutarı: 10.000,00 TL
 - > Stopaj Oranı: %20
 - > Gelir Vergisi Stopajı: 2.000,00 TL
 - > Net Tutar: 8.000,00 TL
 - > KDV Oranı: %18
 - > KDV Tutarı: 1.800,00 TL
 - > Tahsil Edilen Tutar: 9.800 TL
- » e-Serbest Meslek Makbuzu düzenlenmesinde net tutardan brüt tutarın hesaplanması

Stopaj Oranı: %20, KDV Oranı: %18 ve net tutarın 10.000 TL olması durumunda brüt tutar şöyle hesaplanmaktadır.

- > Brüt Tutarı: 12.500,00 TL
- > Stopaj Oranı: %20
- > Gelir Vergisi Stopajı: 2.500,00 TL
- > Net Tutar: 10.000,00 TL
- > KDV Oranı: %18
- > KDV Tutarı: 2.250,00 TL
- > Tahsil Edilen Tutar: 12.250 TL

Ancak, serbest meslek kazancının tespitinde tahsil esası geçerli olduğundan, verilen avukatlık hizmeti dolayısıyla nakden veya aynen tahsil edilen bir tutar söz konusu olmadığı takdirde elde edilen bir serbest meslek kazancından söz edilemeyecektir. Bedel almadan verilen avukatlık hizmetinin emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması ve beyan edilmesi gerekmektedir. Bedel alınmadan ifa edilen avukatlık hizmeti karşılığı emsal bedel üzerinden serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak, nakden veya aynen tahsil edilen bir tutar olmadığından düzenlenecek makbuzun, sadece KDV tutarına yer verilerek “....

TL mal teslimine/hizmet yapılmasına ilişkin olup bedeli tahsil edilmemiştir.” şeklinde not yazılması gerekmektedir.

13. Verilen Hizmet Bedelinin Geç Tahsil Edilmesi Durumunda e-SMM Düzenlenmesi ile KDV ve Vergi Tevkifatının Beyanı

Serbest meslek erbabı tarafından verilen hizmet bedelinin geç tahsil edilmesi durumunda gelir vergisi tevkifatının ve katma değer vergisinin beyanı konusu uygulamada en sık karşılaşılan sıkıntılardan birisidir. Hizmetin verildiği dönemle tahsilatın yapıldığı dönemin farklı olması durumunda vergilendirmenin nasıl yapılacağı önem arz etmektedir. Bağımsız olarak çalışan avukatlar gibi serbest meslek erbabının vergisel işlemleri, ticari faaliyetle uğraşanların vergisel işlemlerine göre bazı farklılıklar göstermektedir. Ticari kazançta elde etme tahakkukla gerçekleşirken, serbest meslek kazancında tahsilatla gerçekleşmektedir. Serbest meslek kazancında, tahsil edilmeyen tutarlar gelir kaydedilmiyor ve aynı şekilde kural olarak giderler de ödenmedikçe gider olarak kaydedilemiyor.

Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay, hizmetin ifası ile gerçekleşiyor. Bu kural hem ticari faaliyette, hem de serbest meslek faaliyetinde aynıdır. Dolayısıyla serbest meslek faaliyetinde katma değer vergisi tahsilata bağlı değildir. Hizmet bedeli tahsil edilmemiş olsa da işin yapılmasıyla birlikte katma değer vergisinin hesaplanması gerekiyor. Gelir vergisi uygulamasında ise serbest meslek erbabının, her türlü tahsilatı için serbest meslek makbuzu düzenlemesi gerekiyor. Dolayısıyla hizmet bedeli tahsil edilmedikçe serbest meslek makbuzunun düzenlenmesi gerekmiyor. Serbest meslek erbabının işte kullandığı herhangi bir varlığı satması durumunda, bu satış için de serbest meslek makbuzu düzenlemesi gerekmektedir.

Örneğin, avukatlık hizmetinin verildiği dönemle tahsilatın yapıldığı dönemin aynı olması durumunda sorun bulunmamaktadır. Ancak işin yapılması yani hizmetin verilmesi ancak bedelinin tahsil edilmemesi durumunda tahakkuk/tahsilata bağlı düzenlemelerin nasıl uyumlu olarak uygulanacağı serbest meslek erbabı için önemli bir sorun olmaktadır. Kanuna tam olarak uyulması gerekirse, işin yapılması ile katma değer vergisi tahakkuk ettirilmekte ve bu dönem KDV beyannamesiyle beyan edilmesi gerekmektedir. Daha sonraki dönemde tahsilat yapıldığında ise gelir vergisi ve vergi usul açısından SMM düzenlenir ve hasılat kaydedilir.

Bu uygulama ne kadar olanaklı veya ne kadar sorunsuz uygulanabilir diye bakıldığında, her zaman uygulanabilir olmadığı söylenebilir. Örneğin, işin yapıldığı yıl tahsilat yapılmaz ve yukarıdaki şekilde hareket edilirse, işin yapıldığı yıl tahsilat olmamasına rağmen katma değer vergisi hesaplanır ve ödenir, ertesi yıl tahsilat yapılırken makbuz düzenlenir ve gelir kaydedilir. Ancak bu durumda da hiç istenmeyen durumlar ortaya çıkar. Uygulamada genel olarak şu iki yöntemden birisi yapılmaktadır.

- » Birincisi, hizmetin ifasında katma değer vergisi hesaplanarak beyan edilir, daha sonra bedelin tahsilinde düzenlenecek e-serbest meslek makbuzunda katma değer vergisi ayrıca gösterilir ancak makbuza verginin ilgili dönemde beyan edildiğine ilişkin bir not yazılır ve tekrar beyan edilmez. Muhtemelen bazı mükellefler de bu şekilde uygulama yapmaktadır. Yöntemin sakıncası, yukarıda da belirtildiği gibi, avukattan hizmeti alan şirketin hem vergiyi indirmekte hem de gider yazmakta sorunu olabilmektedir.
- » İkinci yöntem ise, hizmetin ifasında sadece katma değer vergisi tutarını gösteren bir serbest meslek makbuzu düzenlenerek hizmeti alana verilmekte, katma değer vergisi bu dönemde beyan edilmekte, daha sonra hizmetin bedeli tahsil edildiği dönemde vergi hariç bedel için ayrıca serbest meslek makbuzu düzenlenmektedir. Verilen bir özelgede, bu yöntemin kullanılabileceği belirtilmiş, vergi için düzenlenen makbuza bedelin tahsil edilmediğine ilişkin bir not düşülmesi, tahsilat sırasında düzenlenen makbuza ise katma değer vergisi için daha önce düzenlenen makbuzun tarih ve sayısının yazılması önerilmiştir.

İkinci yöntem, hem serbest meslek erbabı hem de hizmeti alan şirket açısından sorunsuz uygulanabilecek bir yöntem olarak görülmektedir. Her ne kadar birisi tahsilat yapılmadan olmak üzere iki ayrı serbest meslek makbuzu düzenleniyor olsa da bu yöntem hem işin özüne daha uygun hem de pratikte sorunsuz uygulanabilir bir yöntemdir. Aslında konunun bir yasal düzenlemeye kavuşturulmasında yarar vardır, ancak düzenleme yapılıncaya kadar, yukarıdaki ikinci yöntemin rahatlıkla kullanılabileceği söylenebilir.

Ticari faaliyetle uğraşanlar, durumlarına bağlı olarak, bilanço usulünde veya işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Serbest meslek erbabı ise serbest meslek kazanç defteri tutar. Serbest meslek faaliyetiyle uğraşan kollektif, adi komandit ve adi şirketler de serbest meslek kazanç defteri tutarlar. Ancak bu şirketler isterlerse kazançlarını bilanço esasına göre tuttukları defter üzerinden de tespit edebilirler. Bu durumda söz konusu defterler serbest meslek kazanç defteri yerine geçer. Bilanço usulünde defter tutmak, tahakkuk esasını gerektirmez. Defterlerin bilanço usulünde tutulması, gelirin elde edilme zamanını değiştirmez. Hangi defter tutulursa tutulsun, serbest meslek kazancında gelirin elde edilmesinde tahsilat esas geçerlidir.¹³

Örneğin, bir avukatın üç yıl boyunca süren bir davada müvekkilinden para tahsil etmediğini ileri sürmesi veya bir serbest muhasebeci mali müşavirin bir yıl boyunca defterini tuttuğu mükelleften tahsilat yapmadığını ifade etmesi vergilendirme açısından sıkıntı yaratmaktadır. Serbest meslek erbabı müşterisine her ay hizmet sunmakta ve faaliyetini yürütebilmesi içinde

13 Recep Bıyık, *Vergi Portalı, Dünya Gazetesi, Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde Bazı Ayrıntılar*, 21.10.2015.

emeğinin karşılığında meslek odalarının belirlediği tarifieden veya bu tarifenin üzerinde bir ücreti müşterisinden alması gerekmektedir.

Ticari ve zirai kazançta tahakkuk esasının kabul edilmiş olması nedeniyle tahsil edilemeyen alacakların bu müesseseler yardımı ile gider yazılması sağlanmıştır. Serbest meslek faaliyetinde ise bu tahsilât olmadan hiçbir şekilde vergi de ödenmeyeceği için bu müesseseler kabul edilmemiştir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa göre, katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana gelmekte olup, bu hususta ticari, sınai, 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 değiştirmez.

Buna göre, serbest meslek faaliyeti kapsamında elde etmedikleri ve/veya tahsil edilemeyen gelirler ile ilgili olarak gelir vergisi kanunu ve katma değer kanunu bakımından iki farklı uygulama göze çarpmaktadır. Serbest meslek erbaplarının tahsil etmedikleri gelirler ile ilgili olarak ıttıla hasıl olmadığından gelir vergisi yönünden yapılacak bir işlem bulunmamaktadır. Ancak, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10/a-c bentlerine göre hizmetin ifası vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi anlamı taşıyacağından tahsil edilen bir gelir olmasa dahi katma değer vergisinin hesaplanarak vergi idaresine ödenmesi gerekir.

Bu anlamda, serbest meslek erbabının tahsil edilmeyen gelirlerle ilgili olarak özetle; katma değer vergisi bakımından vergiyi doğuran olay malın teslimi veya hizmetin ifasına bağlı olduğundan, serbest meslek faaliyetine ilişkin kazancın tahsil edilmediği durumlarda düzenlenecek serbest meslek makbuzunda, sadece KDV tutarına yer verilerek *“...TL mal teslimine/ hizmet yapılmasına ilişkin olup bedeli tahsil edilmemiştir.”* şeklinde notun yazılması gerekir. Serbest meslek kazancında tahsil esası geçerli olduğundan (kazancın kısım kısım tahsil edildiği durumlar dahil) serbest meslek makbuzunun tahsil edilen tutar kadar düzenlenmesi ve makbuz üzerinde *“KDV için ... gün ve ... sayılı serbest meslek makbuzu düzenlenmiştir.”* şeklinde notun yazılması yeterlidir. Diğer taraftan, işlemlere taraf olanların düzenlenen serbest meslek makbuzuna dayanarak KDV'ni indirim konusu yapması mümkündür.¹⁴

13.1. Avukatlık ücretinin peşin tahsil edileceği konusunda müvekkil ile anlaşılmasına rağmen tahsilatın yapılamaması ancak, düzenlenen SMM ile KDV ve gelir vergisinin beyan edildiği durumda vergilendirme

Avukatlık ücretinin peşin tahsil edileceği konusunda müvekkil ile anlaşılmasına rağmen ekonomik durumunun iyi olmaması nedeniyle müvekkilden gerekli tahsilatın yapılamadığı,

14

[www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi \(Denizli Vergi Dairesi Başkanlığının 20.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.01-30-MUK-2010-54-203 sayılı Özelgesi\).](http://www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi (Denizli Vergi Dairesi Başkanlığının 20.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.01-30-MUK-2010-54-203 sayılı Özelgesi).)

ancak söz konusu makbuz ile KDV ve gelir vergisinin beyan edildiği, ancak daha sonra dava gereğince gerekli avukatlık ücretinin tahsil edilmesi durumunda, tahsil edilememesine rağmen daha önce vergi dairesi müdürlüğüne beyan edilen vergiler hakkında Gelir İdaresince verilen özelge şöyle olmuştur.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre; serbest meslek kazancında vergiyi doğuran olay tahsilat esasına bağlanmış olduğundan hizmet sonradan tamamlansa bile bedelin tahsil edildiği anda gelir vergisi kanunu açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği kabul edilecektir. Bu kapsamda, hizmet bedelinin tahsil edildiği anlaşıldığından, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği kabul edilecek olup, paranın değişik nedenlerle iade edilmesi vergiyi doğuran olayı ortadan kaldırmayacaktır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 68 inci maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınacak mesleki giderler, 89 uncu maddesinde de yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirden yapılmasına imkan verilen indirimler sayılmış olup, yapılan veya yapılacak bir hizmetin karşılığı olarak tahsil edilip değişik nedenlerle iade edilen paralar, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak veya yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilen gelirden yapılacak indirimler arasında sayılmamıştır. Buna göre; tahsil edildiği halde çeşitli nedenlerle iade edilen paranın, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması veya yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilen gelirlerden indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

3065 sayılı KDV Kanununun 1/1 inci maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu, 10 uncu maddesinde ise; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılması, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği hükme bağlanmıştır.

Söz konusu hükümler çerçevesinde; hizmetin yapıldığı tarihte vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Hizmet ifasının gerçekleşmesinden sonra bu hizmetin iadesi fiilen mümkün olmadığından hizmet bedeline ait KDV tutarında bir değişiklik söz konusu olmayacaktır. Bu itibarla; hizmetin yapılmasını müteakip düzenlenen belgelerde yer alan KDV nin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği döneme ait KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, müvekkil ile avukat arasındaki anlaşmazlığın özel hukuk hükümlerine göre taraflar arasında çözümlenmesi gerekmektedir.¹⁵

15 [www.gib.gov.tr/Özelge_Sistemi_\(İzmir_Vergi_Dairesi_Başkanlığının_21/02/2012_tarih_ve_B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-208_sayılı_özelgesi\).](http://www.gib.gov.tr/Özelge_Sistemi_(İzmir_Vergi_Dairesi_Başkanlığının_21/02/2012_tarih_ve_B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-208_sayılı_özelgesi).)

13.2. Davayı kaybeden tarafından avukatlara ödenen yargılama giderinin vergilendirilmesi

Dava sonunda mahkeme ilamına göre veya icra takibi sonucu verilen kararlar avukatlık tarifesine dayanılarak davayı kaybeden tarafından ödenecek vekalet ücretinin; serbest meslek erbabı olan avukata doğrudan veya icra müdürlükleri aracılığıyla ödenmesi durumunda, avukat tarafından davayı kaybeden adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi icap etmektedir. Diğer taraftan, mahkeme kararında davayı kaybeden tarafından ödenmesine hükmedilen ve davanın kazanılması sonucunda müvekkile iade edilmek üzere avukat tarafından tahsil edilen yargılama giderleri Gelir Vergisi Kanununun 67 nci maddesine göre kazanç sayılmadığından, söz konusu ödemeler için serbest meslek makbuzu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Davanın kazanılması sonucunda avukat tarafından tahsil edilen yargılama giderlerinin müvekkile iade edilmemesi ve avukata kalması halinde ise söz konusu tutarların avukat tarafından serbest meslek kazancına dahil edilmesi gerektiğinden, bahsi geçen ödemeler için müvekkili adına serbest meslek makbuzu düzenlenecektir.¹⁶

14. Avukatlık Faaliyetinde Katma Değer Vergisi

3065 sayılı Kanunun (1/1) inci maddesine göre Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Kanunun 1 inci maddesinin ikinci fıkrasında ise bu faaliyetlerin devamlılığı, kapsam ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hükmüne bağlanmıştır.

Buna göre; Gelir Vergisi Kanununa göre ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanununa göre faaliyeti ticari sayılan esnafın teslim ve hizmetleri de verginin konusuna girer. Bu faaliyetlerden devamlılık arz edenler vergiye tabidir. Arızı faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ise vergiye tabi tutulmaz. Ancak 3065 sayılı Kanunun 1/3-h maddesi hükmüne göre ihtiyari mükellefiyet şeklinde vergilendirilmelerini isteyen mükelleflerin teslim ve hizmetleri vergiye tabidir.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1/1’inci maddesine göre, Türkiye’de serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetler katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Kanunda vergiyi doğuran olayın hukuki şartları ise 10’uncu maddede vergiye tabi işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tayin ve tespit edilmektedir. Kanunun 10/a maddesi uyarınca mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olay, mal teslimi veya hizmetin yapıldığı anda

¹⁶ www.gib.gov.tr/Özelge-Sistemi (Elazığ Defterdarlığının 29.08.2022 tarih ve 48816587-120[2019]-60836 sayılı özelgesi).

meydana gelmektedir. Aynı maddenin (c) bendinde ise kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde ise her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olayın meydana gelmiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Konu hakkında Danıştay 7'nci Dairesince verilen bir Kararda,¹⁷ “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “Vergiyi doğuran olay” başlıklı 19’uncu maddesinde, vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı belirtilmiştir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun “Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi” başlıklı 10’uncu maddesinin (a) fıkrasında, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması; (b) fıkrasında da, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi; (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; katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana gelmekte olup, bu hususta ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler yönünden farklı bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Kazancın tespitinde, gelir vergisi açısından, tahsilat esasının getirilmiş olması da, yukarıda anılan hukuki durumu değiştirmez.” denilmektedir.

Katma değer vergisi yönünden vergiyi doğuran olay hizmetin ifasına bağlı olduğundan, serbest meslek faaliyetine ilişkin kazancın tahsil edilmediği durumlarda, serbest meslek makbuzu düzenleyerek, sadece KDV tutarına yer verip “...TL mal teslimine / hizmet yapılmasına ilişkin olup bedeli tahsil edilmemiştir.” şeklinde not yazmalı ve KDV’nin bu dönemde beyan edilmesi gerekmektedir. Karşı tarafın ise bu serbest meslek makbuzuna istinaden KDV’yi indirim konusu yapması gerekir. Bedeli tahsil edildiğinde ise ikinci bir serbest meslek makbuzu düzenleyerek, “KDV için ... gün ve ... sayılı serbest meslek makbuzu düzenlenmiştir.” şeklinde not yazarak bu ikinci makbuzda ayrıca KDV’nin gösterilmesine gerek yoktur. Gelir vergisi kesintisi açısından ise nakden veya hesaben ödeme yani tahsilat ne zaman yapılsa gelir vergisi stopajının serbest meslek makbuzunda o zaman gösterilmesi gerekmektedir.

Serbest meslek kazancında tahsil esası geçerli olduğundan (kazancın kısım kısım tahsil edildiği durumlar dahil) serbest meslek makbuzunun tahsil edilen tutar kadar düzenlenmesi ve makbuz üzerinde “KDV için ... gün ve ... sayılı serbest meslek makbuzu düzenlenmiştir.” şeklinde notun yazılması yeterlidir. Diğer taraftan, işlemlere taraf olanların düzenlenen serbest meslek makbuzuna dayanarak KDV’ni indirim konusu yapması mümkündür. Gerçekten de böyle bir uygulamada, karşı tarafta aldığı serbest meslek makbuzunda katma değer

17

Danıştay 7. Dairesinin 30.06.2004 tarih ve Esas No: 8579, Karar No: 2120 sayılı Kararı.

vergisi ile ilgili şerhe dayanarak, ilgili dönemlerde KDV'yi indirim konusu yapabilir ve hem beyan edilen hem de indirim konusu yapılan KDV aynı dönemlerde hesaplanan KDV ve indirim konusu yapılacak KDV olarak ilgili defterlerde işlem görmüş olur.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde yapılan açıklamalara göre; 3065 sayılı Kanunun (1/1)'inci maddesine göre, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Sözü edilen faaliyetleri mutad ve sürekli olarak yapanlar KDV mükellefi olacak, arızı serbest meslek faaliyetinde bulunanların ise KDV mükellefiyeti tesis edilmeyecektir. Serbest meslek faaliyetlerini mutad ve sürekli olarak yapanların, prensip olarak KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir.

22.12.2022 tarih ve 149 no.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 1 Aralık 2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken Katma Değer Vergisi Beyannamelerinden başlamak üzere, KDV Beyannamelerinin verilme ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri, ilgili vergilendirme dönemini takip eden ayın 28 inci günü sonuna kadar uzatılmıştır. Bilindiği üzere 1.12.2022 tarihi öncesinde KDV beyannameleri takip eden ayın 26 ncı günü sonuna kadar verilip ödeniyordu.

14.1. Telif kazançlarında KDV uygulaması

Mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranları, 3065 sayılı KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanarak maddede yer alan sınırlar dahilinde, 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişmeden önce Bakanlar Kurulu, değişiklik sonrasında ise Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmektedir. Bu kapsamda, KDV oranları, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8, sözü edilen listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için %18 olarak belirlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanunun 94'üncü maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapanların hesaplayacağı KDV'nin, bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekir.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için KDV mükellefiyeti- nin sadece Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının aynı Kanunun 94'üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılması gerekmektedir. Ayrıca, sorumluluk uygulaması kapsamında işlem yapılabilmesi için Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesi kapsamına giren işlemleri yapan kişilerin, bu şekilde işlem yapılmasını önceden vergi sorumlusuna bildirmesi gerekmektedir.

İşlemlerine ait verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine ge-

tirilen serbest meslek mensupları (Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesinde sayılanlar) ayrıca KDV beyannamesi vermez ve defter tutmazlar. İşlemin belgelendirilmesi ise Vergi Usul Kanununun genel hükümlerine göre gerçekleştirilir. Bu uygulamaya göre, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar, aynı Kanunun 18'inci maddesi kapsamına giren kişilere yaptıkları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi stopaj tutarı dâhil işlem bedeli üzerinden KDV hesaplayıp sorumlu sıfatıyla beyan edip öderler. Hesaplanan KDV tutarı GV stopaj matrahına dâhil edilmez.

Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesi kapsamına giren teslim veya hizmetleri aynı Kanunun 94'üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar yanında bu maddede yer almayanlara da yapanlar, yukarıda belirtilen uygulamadan faydalanamazlar. Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar ile bunlar dışındakilere yaptıkları işlemleri sebebiyle hesaplanan KDV, Tebliğin (I/C-2.1.3) bölümü saklı kalmak kaydıyla, kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutar, belge düzenler ve KDV beyannamesi verirler. Bu durumda, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, Tebliğin (I/C- 2.1.3) bölümü saklı kalmak kaydıyla, bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu olmaz.

Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar bu bölüm kapsamındaki alımlarında, satıcılardan bir yazı talep ederler. Bu yazıda işlemi yapanlar;

- » Faaliyetlerinin arızı olması nedeniyle KDV'ye tabi olmadığını veya
- » Faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyanını tercih ettiklerini veya
- » Faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edileceğini,

belirtirler. Bu yazı, Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanır ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilir.

14.2. Mahkeme kararında KDV hariç şeklinde ifadenin yer alması

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde yapılan açıklamaya göre; mahkemelerde hükmolunan avukatlık ücretlerinin davayı kazananlara ödenmesi KDV'nin konusuna girmez. Ancak bu paralardan sözleşmeleri gereği ücret karşılığı çalışanlar dışında kalan avukatlara intikal eden kısım, serbest meslek kazancı kapsamında vergiye tabi olur. Avukatlar aldıkları bu para için davayı kazanan serbest meslek makbuzu düzenler ve makbuzda alınan

tutar üzerinden KDV hesaplayıp ayrıca gösterirler. Mahkeme kararında “KDV hariç” şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDV dâhil olduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir.

14.3. Bazı Avukatlık Hizmetlerinde KDV Oranı

1594 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla 02.10.2019 tarihinden itibaren;

- » Aile mahkemeleri, tüketici mahkemeleri ve çocuk mahkemelerinin görev alanına giren davalar ve işler,
- » Vesayet davaları ve işleri,
- » Yukarıda belirtilen davalara ilişkin kanun yolları,
- » İş uyuşmazlıklarında dava şartı olarak arabuluculuk,
- » Yukarıda sayılanlara bağlı ilamlı icra takipleri,

kapsamında verilen avukatlık hizmetlerinin KDV oranı %8 olarak uygulanmakta iken, 4862 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin B/32 nci sırasının kapsamı genişletilerek 01.12.2021 tarihinden itibaren 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ve 1136 sayılı Avukatlık Kanununda yer alan adli yardım ve adli müzaharet hükümleri kapsamında verilen avukatlık hizmetleri de indirimli oran kapsamına alınmıştır.

26.11.2021 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 4862 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile bazı avukatlık hizmetlerinin KDV oranında indirim yapılmış ve böylece indirimli orana tabi avukatlık hizmetlerinin kapsamı biraz daha genişletilmiştir. Böylece, halen % 18’lik genel oranda vergilendirilen; 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ve 1136 sayılı Avukatlık Kanununda yer alan adli yardım ve adli müzaharet hükümleri kapsamında verilen avukatlık hizmetleri 1 Aralık 2021 tarihinden geçerli olmak üzere % 8 oranında KDV’ye tabi olması sağlanmıştır. Ancak, Tüketici Hakem Heyeti başvurusu ve bu başvuru sonucu başlatılan ilamlı ve ilamsız takip işlemlerine ilişkin olarak verilen avukatlık hizmetleri, 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin B/32 nci sırası kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, söz konusu hizmete genel oranda (%18) KDV uygulanması gerekmektedir.¹⁸

14.4. Arabuluculuk hizmetlerinde KDV oranı

18 [www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi](http://www.gib.gov.tr/Özelge_Sistemi) (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 13.08.2020 tarih ve 84974990-130[KDV.1/İ-28-2019/95]-E.213856 sayılı özelgesi).

1594 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla iş uyuşmazlıklarıyla ilgili dava şartı olarak arabuluculuk sürecinde kendisini avukatla temsil eden taraf avukatının verdiği avukatlık hizmetinin KDV oranı %8 olarak tespit edilmiş olup, Kararda arabuluculuk hizmetine yönelik herhangi bir belirlenme bulunmamaktadır. Bu çerçevede;

- » Avukat arabulucu (veya avukat sıfatı olmayan arabulucu) tarafından verilen iş uyuşmazlıklarında dava şartı olan arabuluculuk hizmetinin, ilgili BKK eki (II) sayılı listenin B/32 nci sırası kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından genel oranda (%18),
- » İş uyuşmazlıklarıyla ilgili dava şartı olarak arabuluculuk sürecinde kendisini avukatla temsil eden taraf avukatının düzenleyeceği serbest meslek makbuzunda ise %8 oranında,

KDV hesaplanması gerekmektedir.

14.5. Avukatlık hizmetinde KDV tevkifatı

3065 sayılı KDV Kanununun 9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hüküm altına alınmıştır. KDV tevkifat uygulamasının usul ve esaslarına KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.) bölümünde, kısmi tevkifat uygulamasına ilişkin açıklamalara ise anılan Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümünde yer verilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin 35 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile değiştirilen ve 1/3/2021 tarihinden itibaren yürürlüğe giren (I/C-2.1.3.2.13.) bölümünde yer açıklamaya göre; KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına ifa edilen ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün hizmet ifalarında söz konusu alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Diğer taraftan, kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 2.000 TL'yi aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmaz. Sınırın aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılır. Tespit edilen tutarı aşan işlemlerde KDV tevkifatı zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılmaz, aynı işleme ait bedellerin toplamı dikkate alınarak bu sınırın aşılması halinde tevkifat yapılır. Buna göre,

örneğin sigorta şirketlerine verilen avukatlık hizmetlerinde KDV dahil bedelin 2.000 TL'yi aşması halinde, KDV Genel Uygulama Tebliği gereğince (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.¹⁹

KDV Genel Uygulama Tebliğinde, kısmi tevkifat uygulanması zorunluluğuna ilişkin olarak belirlenmiş olan 1.000 TL'lik alt limit, KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 36 Seri No.lu Tebliği 1 Temmuz 2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 2.000 TL'ye yükseltilmiştir. Buna göre 1 Temmuz 201 tarihinden itibaren, kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedelinin 2.000 TL'yi aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır. 2.000 liralık sınırın aşılması halinde işlem bedelinin tamamı üzerinden tevkifat yapılacaktır.

Buna göre, mahkemelerce hükmolunan vekalet ücretinin sözleşme gereği ücret karşılığında yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşlar bünyesinde çalışan avukatlara ait olması halinde söz konusu vekalet ücreti ödemeleri KDV ye tabi olmayacaktır. Ancak, söz konusu kurumlar ile avukatlar arasında bir ücret akdi olmaksızın verilen avukatlık hizmeti karşılığı alınan vekalet ücretleri serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilecek ve KDV ye tabi tutulacaktır. Bu durumda, tevkifat kapsamında olan idare, kurum ve kuruluşlar tarafından serbest meslek erbabı avukatlara yapılan KDV dahil bedeli 2.000 TL'yi aşan avukatlık hizmetleri için (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

14.6. Müvekkil ile avukat arasında sözleşme düzenlenmediği hallerde KDV

1136 sayılı Avukatlık Kanunu ve Avukatlık Asgari Ücret Tarifesinde yer alan avukatlık ücretine ilişkin açıklamalardan hareketle, müvekkil ile avukat arasında sözleşme düzenlenmediği hallerde avukatlık hizmeti, avukatın üzerine aldığı işle ilgili kesin hüküm elde edilinceye kadar yapılacak tüm işlemleri kapsamaktadır. Buna göre;

-Avukatlık hizmetinde, sözleşmeyle aksi belirlenmemişse mahkeme hükmünün kesinleştiği tarih itibariyle, yine sözleşmeyle aksi belirlenmemiş olmak kaydıyla mukabil dava, bağlantı ve ilişki bulunsun bile başka dava ve icra kovuşturmaları, her türlü hukuki yardımlar veya Yargıtay, Danıştay, Askeri Yargıtay ve Sayıştay'da temyizen ve bölge idare mahkemelerinde itirazın görülen işlerin duruşmalarının ayrı ücrete tabi olmaları nedeniyle bu hizmetler açısından hizmetin verildiği dönemde,

-Avukatların her türlü tahsilatı için serbest meslek makbuzu düzenlenmesi zorunlu olduğu halde düzenlenmemesi durumunda, serbest meslek makbuzunun düzenlenmesi gerektiği

19 [www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi \(Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.06.2021 tarih ve E-37009108-130-62236 sayılı özelgesi\).](http://www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi (Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.06.2021 tarih ve E-37009108-130-62236 sayılı özelgesi).)

tarihte,

vergiyi doğuran olay meydana gelecektir. Diğer taraftan, şartlara bağlı olarak peşin tahsil edilen hizmet bedellerinin, davanın kaybedilmesi durumunda müvekkile iade edilmesinin vergiyi doğuran olaya etkisi bulunmamakla birlikte, söz konusu işlemlere ilişkin KDV'nin vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu vergilendirme döneminde beyan edilmesi gerekmektedir. Öte yandan, verilen avukatlık hizmetine ilişkin bedelin tamamının veya bir kısmının sözleşme şartları gereğince müvekkile iade edilmesi halinde, daha önce hizmet bedeli üzerinden hesaplanan ve ilgili dönem KDV beyannamesi ile beyan edilen KDV'nin düzeltilmesi mümkün değildir.²⁰

14.7. Avukatlık ücreti alınmadan verilen avukatlık hizmetinde KDV'nin beyanı

Serbest meslek erbabı olarak faaliyette bulunan bir doktor tarafından herhangi bir ücret almadan hastanede yakın akrabalarının ameliyatlarını yaptığını belirtilmesi ve herhangi bir ücret alınmayan ameliyatlara için serbest meslek makbuzu düzenleyip düzenlemeyeceği ile KDV ödeyip ödemeyeceğinin sorulması üzerine verilen görüşü benzer şekilde yakın akrabalarının veya arkadaşlarına avukatlık hizmeti veren bir avukata uyarlırsak verilen özelge şöyle olmuştur.²¹

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- » 1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,
- » 4 üncü maddesinde; hizmetin teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu; bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,
- » 5 inci maddesinde; vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılmasının hizmet sayılacağı,
- » 10 uncu maddesinin (a) bendinde, vergiyi doğuran olayın, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile (b) bendinde ise malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fa-

20 [www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi \(İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 29.03.2017 tarih ve 11395140-105\[VUK-1-19829\]-87103 sayılı özelgesi\).](http://www.gib.gov.tr/Özelge%20Sistemi%20(Istanbul%20Vergi%20Dairesi%20Başkanlığının%2029.03.2017%20tarih%20ve%2011395140-105[VUK-1-19829]-87103%20sayılı%20özelgesi).)

21 [www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi \(İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 10.01.2019 tarih ve 62030549-120\[65-2017/198\]-29406 sayılı özelgesi\).](http://www.gib.gov.tr/Özelge%20Sistemi%20(Istanbul%20Vergi%20Dairesi%20Başkanlığının%2010.01.2019%20tarih%20ve%2062030549-120[65-2017/198]-29406%20sayılı%20özelgesi).)

tura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi ile meydana geleceği,

- » 27 nci maddesinin 1 inci fıkrasında bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olacağı; 3 üncü fıkrasında emsal bedeli ve emsal ücretin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunacağı; 5 inci fıkrasında ise serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmet bedelinin bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamayacağı,

hüküm altına alınmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun Kanunun 227 nci maddesinde, bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu, 236 ncı maddesinde de, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşterinin de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olduğu hükme bağlanmıştır. Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- » Serbest meslek kazancının tespitinde tahsil esası geçerli olduğundan, verilen avukatlık hizmeti dolayısıyla nakden veya aynen tahsil edilen bir tutar söz konusu olmadığı takdirde elde edilen bir serbest meslek kazancından söz edilemeyecektir.
- » Bedel almadan verilen serbest meslek faaliyetine ilişkin hizmetin emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması ve beyan edilmesi gerekmektedir.
- » Bedel alınmadan ifa edilen avukatlık hizmeti karşılığı emsal bedel üzerinden serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak, nakden veya aynen tahsil edilen bir tutar olmadığından düzenlenecek makbuzun, sadece KDV tutarına yer verilerek “...TL mal teslimine / hizmet yapılmasına ilişkin olup bedeli tahsil edilmemiştir.” şeklinde not yazılarak düzenlenmesi gerekmektedir.

15. Birlikte veya Avukatlık Ortaklığı Şeklinde Çalışan Avukatların Vergilendirilmesi

Günümüzde özellikle avukatlar çeşitli sebeplerle aynı işyerinde ortaklık olarak faaliyette bulunmaktadır. Avukatlık ortaklıklarının hukuki yapısı ve vergi kanunları karşısındaki durumları önemli konulardan biridir.²²Artık, avukatlık mesleğinin tek başına icra edilmesi

22 Mehmet Akarslan, *Avukatlık Ortaklıklarının Hukuki Yapısı ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumları*, Maliye Postası, 13.09.2021, <https://maliyepostasi.com/avukatlik-ortakliklarinin-hukuki-yapisi-ve-vergi-kanunlari>

değil, ortaklık halinde faaliyet gösterilmesi yaygın olarak görülmektedir. Avukatların bu mesleki ortaklıkları oluşturmalarının nedeni ise vergi ve diğer avantajlardan daha çok yararlanmak, iş kapsamını genişletmek, bir araya gelerek güç oluşturmak, uluslararası iş yapabilme kapasitesine sahip olmak gibi düşüncelerdir.²³

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin çoğunda, avukatlık ortaklıkları sermaye ortaklığı biçiminde kurulmaktadır. Danimarka, İngiltere, Norveç, Fransa ve Hollanda'da, avukatlık ortaklıklarının limited ortaklık olarak kuruldukları görülmektedir. Alman Avukatlık Yasası'nın 59/c maddesine göre, faaliyet konusu hukuki sorunlarda danışmanlık ve temsil olan limited ortaklıklara avukatlık ortaklığı olarak ruhsat verilir hükmü yer almaktadır. Alman Avukatlık Kanunu'na göre, avukatlar, bir baronun ve patent avukatları meslek kuruluşunun üyeleri ile vergi danışmanları, vergi vekilleri, mali müşavirler ve yeminli muhasebecilerle müştereken meslek icrası konusunda bir ortaklık ilişkisi içinde, kendi mesleki yetkileri dahilinde birleşmektedir. Ortaklık paylarının ve oy haklarının çoğunluğunun avukatlara ait olması zorunludur.²⁴

15.1. Avukatlık ortaklığının hukuki yapısı

Kanun koyucu, ticaret ortaklıklarından farklı olarak ve üçüncü şahısları korumak amacıyla, avukatlık ortaklığının tüzel kişiliğini göz ardı ederek, birinci derecede sorumluluk yerine birlikte sorumluluk esasını benimsemiştir. Avukatlık ortaklığının sınırsız sorumluluğundan söz etmek doğru değildir. Çünkü, tüzel kişiliği bulunan avukatlık ortaklığının sorumluluğu ortaklık mameleki ile sınırlı olmalıdır. Avukatlık Kanunu Madde 44 ve B/a-4'de yer alan hükümlere göre, Avukatlık Ortaklığı; ortaklarının ve çalışan avukatların ortaklık ile ilgili her türlü işlem, eylem ve borçlarından dolayı bunlarla birlikte müştereken ve müteselsilen sınırsız sorumludur. Ortakların ve ortaklıkta çalışan avukatların meslekî görevlerinden dolayı Avukatlık Kanunu ve meslek kurallarına göre sorumlulukları saklıdır. Avukatlık ortaklıkları hakkında da bu Kanundaki disiplin işlem ve cezaları uygulanır.

1136 sayılı Avukatlık Kanununun "Avukatların birlikte veya avukatlık ortaklığı şeklinde çalışmaları" başlıklı 44 üncü maddesinde yer alan hükme göre; avukatlar, meslekî çalışmalarını aynı büroda birlikte veya avukatlık ortaklığı şeklinde de yürütebilirler. Aynı büroda birlikte çalışma, aynı ilde kurulu barolardan herhangi birine kayıtlı birden çok avukatın meslekî çalışmalarını bir büroda yürütmeleridir. Bu birlikteliğin tüzel kişiliği yoktur, yapılan iş ticarî sayılmaz. Birlikte çalışan avukatlardan biri ya da birkaçının ad ve/veya soyadının yanın-

ri-karsisindaki-durumlari.

23 1-5 Nisan 2005 Avukatlar Günü'nde, Atatürk Kültür Merkezi'nde, İzmir Barosu tarafından düzenlenen panelde Prof. Dr. Huriye KUBİLAY tarafından sunulan tebliğ.

24 Turanboş, Asuman, *Avukatlık Ortaklığı*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 50, 2001, Sayı:4, s.41-63.

da (Avukatlık Bürosu) ibaresinin kullanılması zorunludur. Karşılıklı hak ve yükümlölükler, gelir ve giderlerin paylaşılması, büro yönetimi, birlikteliğin sona ermesi birlikte çalışanlarca belirlenir ve yazılı olarak kayıtlı oldukları baroya bildirilir.

Avukatlık ortaklığı, aynı ilde kurulu barolardan herhangi birine kayıtlı birden çok avukatın bu Kanuna göre mesleklerini yürütmek için oluşturdukları tüzel kişiliktir. Avukatlık ortaklığının çalışması meslek çalışması olup, ticarî sayılmaz ve vergilendirme bakımından şahıs şirketlerine ilişkin hükümler uygulanır. Avukatlık ortaklığının adı, bir ya da birkaç ortağın ad ve/veya soyadlarına (Avukatlık Ortaklığı) ibaresi eklenerek belirlenir. Yabancı sermayeyi teşvik mevzuatı çerçevesinde Türkiye’de faaliyet göstermek isteyen yabancı avukatlık ortaklıkları, bu Kanuna ve avukatlık ortaklığı düzenlemesine uygun olarak kurulmak koşuluyla, yalnızca yabancı hukuklar ve milletlerarası hukuk konularında danışmanlık hizmeti verebilirler. Bu sınırlama yabancı avukatlık ortaklığında çalışan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı ya da yabancı avukatları da kapsar. Bu nev’i avukatlık ortaklıkları için ortakların baroya kayıtlı olması şartı aranmaz. Bu kuralın uygulanması mütakabiliyet esasına bağlıdır.

Ana sözleşmesi tip ana sözleşmeye uygun olarak düzenlenen avukatlık ortaklığı, kurucularının kayıtlı bulunduğu baro yönetim kurulu tarafından Baro Avukatlık Ortaklığı Siciline yazılmasıyla tüzel kişilik kazanır. Yazılma istemi, ancak Kanuna ve tip ana sözleşmeye aykırılık gerekçesiyle reddedilebilir. Ana sözleşmenin bir örneği Türkiye Barolar Birliğine gönderilir. Avukatlık Ortaklığı, Avukatlık Kanunu’nun 44’üncü maddesinde, aynı ilde kurulu barolardan herhangi birine kayıtlı birden çok avukatın bu Kanuna göre mesleklerini yürütmek için oluşturdukları bir tüzel kişilik olarak tanımlanmaktadır.

15.2. Avukatlık ortaklığının unsurları, özellikleri ve faydaları

Avukatlık Kanununda yapılan düzenleme göz önünde bulundurularak Avukatlık ortaklığının unsurlarını şöyle sayabiliriz: kurucuları ve ortakları avukat olan, tüzel kişiliği bulunan, ticari sayılmayan, faaliyet konusu avukatlık mesleğinin icrası olan, kanunla düzenlenmiş,

kendine özgü bir ortaklık türüdür. Avukatlık Ortaklığının özellikleri şöyledir;

- » Avukatlık ortaklığı, Avukatlık Kanunu ile oluşturulmuş bir ortaklık türüdür, Avukatlık ortaklığı bir ticari ortaklık değildir.
- » Avukatlık Ortaklığının adı, bir ya da birkaç ortağın ad ve/veya soyadlarına (Avukatlık Ortaklığı) ibaresi eklenerek belirlenir.
- » Avukatlık ortaklığı bir tüzel kişiliktir ve Baro Avukatlık Ortaklığı Siciline kayıtlı tüzel kişilik kazanılır. Bu ortaklıkta amaç aynı ilde kurulu barolardan herhangi birine kayıtlı birden çok avukatın, avukatlık mesleğini bir tüzel kişilik adı altında birlikte

yürütülmesidir. Bu bakımdan belli bir sermaye koşulu getirilmemiş, sadece ortaklık-taki paylarının belirtilmesi yeterli görülmüştür.

- » Avukatlık Ortaklıklarının sermayesine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Ortaklık payı ise, Türkiye Barolar Birliği Avukatlık Ortaklığı Yönetmeliği'nin 6 ncı maddesinde ortakların katılım payı olarak gayrimenkul, menkul, nakit para, mesleki doküman, arşiv, bilgi ve emek taahhüt edebilecekleri anlaşılmaktadır.
- » Ortaklık ortakları avukatlar kendi adına vekaletname alamamakta, ancak avukatlık ortaklığı adına alabileceklerdir.
- » Tebligatlar ortaklığa yapılabilmekte olup ortaklardan birine yapılan tebligat ortaklığa yapılmış sayılmaktadır.
- » Avukatlık ortaklığı vergilendirme bakımından şahıs şirketlerine ilişkin hükümlere tabidirler.
- » Ortaklık payının avukat olmayan üçüncü kişilere intikali yasaklanmıştır.
- » Ortakların, birden fazla avukatlık ortaklığına ortak olmaları, ortaklık dışında avukatlık yapmaları, ortaklığın amacı dışında mal edinmeleri, üçüncü kişilerle ve sermaye şirketleri ile ortak olması yasaklanmıştır.
- » Ortaklar, müvekkillerine ve üçüncü kişilere karşı, ortaklığın her türlü eylem ve işleminde dolayı ortaklıkla birlikte müştereken ve müteselsil sınırsız sorumludur.
- » Ortaklığın yurt içinde şube açması yasaklanmıştır. Bununla birlikte, uluslararası anlaşmalarla karşılıklılık esasına göre yurt dışında şube açması ve çalışması kısıtlanmamıştır.
- » Avukatlık ortaklıklarının iş elde etmek için, reklam sayılabilecek her türlü teşebbüs ve harekette bulunmaları ve özellikle tabelalarında ve basılı kağıtlarında avukat unvanı ile akademik unvanlarından başka sıfat kullanmaları yasaktır.
- » Avukatlık Ortaklığının ana sözleşmesi, tip ana sözleşmeye uygun olarak hazırlanır. Düzenlemenin zaman içinde de korunması ve mesleğin özelliklerinden saptırılmaması için tip sözleşmenin Türkiye Barolar Birliğince hazırlanması gerekli görülmüş olup tüzel kişiliğin çalışmalarının bağlı bulunduğu baro tarafından denetimine imkan veren düzenlemeler de yapılmıştır.
- » Avukatlık Ortaklığı Yönetmeliği'nin 19 uncu maddesine göre, ortaklığın hangi or-

tak veya ortaklar tarafından ne şekilde temsil ve ilzam edileceği ortaklık ana sözleşmesinde düzenlenebileceği gibi alınacak kararlarla da belirlenebilir.

- » Ortaklar ortaklığın giderlerini öncelikle payları oranında karşılamakla yükümlüdürler. Ortaklar gelirin paylaşımını ana sözleşmede serbestçe kararlaştırabilirler.
- » Avukatlık ortaklığında, defter ve kayıtların tutulmasından ortaklığın yönetim ve temsili ile görevli ortak sorumludur. Avukatlık Ortaklığında tutulması zorunlu olan defterler Vergi Usul Kanununda yer alan defterler ile iş ve dava defteri, pay defteri, karar defteri, gelir-gider defteri ve demirbaş defteridir.
- » Yabancı sermayeyi teşvik mevzuatı çerçevesinde Türkiye’de faaliyet göstermek isteyen yabancı avukatlık ortaklıkları, Avukatlık Kanunu’na ve avukatlık ortaklığı düzenlenmesine uygun olarak kurulmak koşuluyla, yalnızca yabancı hukuklar ve milletlerarası hukuk konularında danışmanlık hizmeti verebilirler.
- » İki ayrı Avukatlık ortaklığının her birinin ortaklar kurulunda alınacak kararlar ile ortaklıklardan birinin adı ya da başka bir adla oluşturacakları yeni bir Avukatlık Ortaklığında birleşmeleri mümkündür.
- » Avukatlık ortaklıkları fesih veya infisah ile sona ererler.

Avukatlık Ortaklığının faydaları şöyledir;

- » Değişik alanlarda yapılacak iş bölümü ile ihtisaslaşma ve uzmanlaşmayı geliştirir, işlem ve karar bazında hukuki arşiv oluşturulmasını ve mesleğin kurumlaşmasını sağlar.
- » Yeterli mali olanağı bulunmayan değerli hukukçuların avukatlık mesleğini yapabilmelerine imkân verir,
- » Vatandaşların haklarının aranması ve daha hızlı kısa sürede yerine getirilmesi konusunda katkı verir,
- » Avukatın vefat, emeklilik ve sair nedenlerle meslekten ayrılması halinde, yıllarca emek vererek meydana getirmiş olduğu “müşteriler topluluğu” ve “arşivin” malvarlığı olarak değerlendirilerek mirasçılara intikali sağlanmış olur,
- » Ortaklık ortağı avukatlar, mesleklerini daha güvenli ve verimli ortamda icra edeceklerinden daha güçlü olmalarını sağlar.

- » Avukatlık Ortaklıklarının olumsuz tarafı ise avukatlık ortaklığı bünyesinde çalışan ortakların hemen hemen hiçbir vergi avantajının olmaması, bağımsız çalışma özgürlüklerinin sınırlandırılmış olması ve adli yardım ve işlemlerin bürokrasiyle olumsuzluk kazanabilmesi olarak görülebilir.

15.3. Avukatlık ortaklığının vergisel yükümlülükleri

Konuya ilişkin yasa hükümleri ile alt mevzuatın (özelgeler dahil) birlikte değerlendirilmesinde; avukatlık ortaklığının mükellefiyet şekli, elde edilen kazancın niteliği, vergi kanunlarında öngörülen yükümlülükler karşısındaki durumu gibi konularda varılan sonuçlara aşağıda kısa maddeler halinde yer verilmiştir.

- » Avukatlık ortaklığının ve ortaklığa bağlı çalışan ortakların serbest meslek faaliyeti neticesinde elde ettiği kazancın serbest meslek kazancı olarak kabul edilmesi ve serbest meslek kazancının vergilendirilmesine ilişkin genel esasların dikkate alınması,
- » Avukatlık ortaklığına bağlı çalışan ortakların serbest meslek faaliyeti neticesinde elde ettikleri kazançlarından dolayı ortaklar adına ayrı ayrı gelir vergisi mükellefiyeti, ortaklık adına ise katma değer vergisi ile gelir stopaj vergisi yönlerinden mükellefiyet tesis edilmesi,
- » Avukatlık ortaklığı tarafından Yönetmelikleri gereğince tasdik edilerek tutulan gelir-gider defteri ile birlikte serbest meslek erbaplarının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutmak zorunda oldukları serbest meslek kazanç defterinin de tutulması, ayrıca serbest meslek makbuzlarının ortaklık adına düzenlenmesi,
- » Vergi Usul Kanununun 236 ncı maddesine göre; serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilâtı için ortaklık adına iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olduğu, ancak GVK'nın 67 inci maddesi uyarınca "Vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar kazanç sayılmaz." Bu nedenle söz konusu ödemeler için serbest meslek makbuzu düzenlenmez,
- » Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında sayılan kişi ve kurumlar tarafından avukatlık ortaklığından alınan hizmet sonucu söz konusu ortaklığa yapılan serbest meslek ödemelerinden, aynı maddenin 2 numaralı bendi gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılması,
- » Avukatlık ortaklığı tarafından Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde

bentler halinde sayılan ödemelerin nakden veya hesaben yapılması durumunda, bu ödemelerden yapılan tevkifatların aynı Kanunun 98/A inci maddesine göre ortaklık adına verilen muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ile beyan edilmesi,

- » Avukatlık ortaklığını oluşturan ortaklar tarafından kendi adlarına verecekleri geçici vergi ve yıllık beyannamelerinde, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 2 numaralı bendine göre yapılan tevkifatların, ortaklıktaki hisselerinin dikkate alınarak mahsup edilmesi,
- » Avukatlık ortaklığının idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezalarının avukatlık ortaklığı tüzel kişiliği adına kesilmesi,
- » Avukatlık ortaklığının, ana sözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde, her zaman ortaklığın feshine karar verilebileceği, ortaklığın fesih ve tasfiyesinde, ana sözleşmede hüküm bulunmaması halinde, Avukatlık Kanunu ve İlgili Yönetmelik hükümlerinin uygulanması,
- » Gerçek ve tüzel kişilerin ortaklığını oluşturduğu yabancı avukatlık ortaklığının; gerçek kişi ortaklarının Türkiye’de elde ettikleri kazanç için serbest meslek mükellefiyeti tesis edilmesi, tüzel kişi ortaklarının ise dar mükellef kurum olarak kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi,
- » Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan hüküm ve 301 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre hesaplanan vergi indirimi tutarının; ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, kalan tutarın, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilmesi mümkün olduğundan Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesi kapsamında %5 vergi indirimi hakkında doğan alacağın, ortağı olunan avukatlık ortaklığının vergi borçlarına mahsubunun mümkün olmadığı,²⁵
- » Türkiye Barolar Birliği Avukatlık Ortaklığı Yönetmeliği çerçevesinde yönetici ortağa ödenen ücretlerin, ortaklık kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu’nun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Yönetici ortağa yapılacak ücret ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu’nun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasına göre tevkifat yapılması

25 [www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi](http://www.gib.gov.tr/Özelge_Sistemi) (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığına 22.7.2019 tarihli ve 38418978-120[mük121-19/6]-E.244820 sayılı özelgesi).

gerekmektedir.²⁶

- » Genç girişimcilere sağlanan ve Hazinece karşılanan sigorta prim teşvikinden, adi ortaklıklar ve şahıs şirket ortaklıklarında sadece bir ortak yararlanabilir.

Avukatlık Ortaklıkları uzunca bir süre Gelir İdaresi tarafından 05.08.2009 tarihine kadar “Adi Ortaklık” olarak kabul edilmiş, vergi daireleri tarafından buna göre mükellefiyet tesis edilirken, bu tarihten sonra “Avukatlık Ortaklığı” unvanıyla mükellefiyet tesisine başlanmış- tır. Avukatlık Ortaklığı tüzel kişiliğe sahip olması nedeniyle vergilendirme bakımından şahıs şirketlerine ilişkin hükümler uygulanmakta olup mükellefiyet tesisi talebi halinde “Avukatlık ortaklığı” unvanı adıyla mükellefiyet tesis edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, özellikle tüzel kişiliği bulunmayan “Avukatlık büroları” ile “adi ortaklık” şeklinde faaliyet gösteren diğer ortaklıklarla karıştırmamak gerekir.

15.4. Avukatlık ortaklığı ortaklık paylarının elden çıkarılması durumunda vergilendirme

1136 sayılı Avukatlık Kanunun 44/B maddesi avukatlık ortaklığına tüzel kişilik tanıyarak tüzel kişiliği olmayan adi ortaklıktan avukatlık ortaklığını ayırmıştır. Kanun maddesine göre avukatlık ortaklığı tüzel kişilik olarak kabul edilmiş olup adi şirket olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle avukatlık ortaklığı türünün belirlenmesinde ticaret şirketle- rinin dikkate alınması gerekir. Avukatlık ortaklığında ise; ortakların payı, ancak ortaklara veya avukat olan üçüncü kişilere devredilebilmektedir. Avukatlık Ortaklığı Yönetmeliğinin 25. maddesinde de “*Ana sözleşmede aksine düzenleme yok ise her ortak payını ortaklardan herhangi birine veya birkaçına veya ortak olabileceği şartlarını haiz bir başka kişiye devrederek ortaklıktan çıkabilir.*” hükmüne yer verilmiştir.

Ortaklık payı, her türlü şahıs ve sermaye şirketlerinde, ortakların hisse senedine bağlan- mamış haklarını ifade eder. Limited, adi komandit ve kollektif şirket ortaklarının payları gibi avukatlık ortaklıklarının ortaklık payları da bu hükmün kapsamı içinde değerlendirilir. Avukatlık ortaklığı faaliyeti neticesinde elde edilen gelirler GVK 65 inci maddesine göre ser- best meslek kazancı olarak değerlendirilerek ortakların paylarına isabet eden tutarlar serbest meslek kazancı olarak her bir ortak için yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Değer artış kazançları GVK’nun mükerrer 80’inci maddesinde 6 bent halinde sayılmıştır. Bu 6 bentte sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazanç ve iratlar değer artış kazancı olarak verginin konusu oluşturmaktadır.

Değer artış kazançlarında vergiyi doğuran olay, söz konusu maddede sayılan kazanç ve

²⁶ www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 3.12.2015 tarihli ve 62030549-120[65-2015/379]-99988 sayılı özelgesi).

iratların elden çıkarılmasına bağlanmıştır. Bu açıdan elden çıkarma ifadesi büyük öneme sahiptir. Elden çıkarma ifadesi GVK’ da yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını kapsamaktadır. Avukatlık ortaklığı hukuki statüsünün şahıs şirketlerine uygun olmamasına rağmen, gerek avukatlık ortaklığının vergilendirilmesine ilişkin Avukatlık Kanununda yapılan düzenlemeler, gerekse GVK’ da yapılan düzenlemelere göre avukatlık ortaklığı ortaklık payları, aynen şahıs şirketi ortaklık payları gibi değerlendirilecektir. GVK’nun 85’inci maddesi hükmüne göre mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur.²⁷

Diğer taraftan, GVK’nun 86/1’nci maddesinde tam mükelleflerin hangi durumlarda yıllık beyannameye vermeyecekleri diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyeceği sayılmıştır. Söz konusu madde hükmünde, diğer kazanç ve iratların beyannameye dahil edilmeyeceği konusunda, her hangi bir belirleme yapılmamıştır. Sadece (a) bendinde kazanç ve iratların istisna haddi içinde kalan kısmı için yıllık beyanname verilmeyeceği belirtilmiştir. Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler, diğer kazanç ve iratlar kapsamındaki gelirlerinin sadece istisna haddi içerisinde kalan kısmı için yıllık beyanname vermeyeceklerdir. 323 seri no.lu GVK Genel Tebliği ile 2023 yılında elde edilen değer artış kazançlarının 55.000 TL’si gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu durumda, avukatlık ortaklığı ortaklık paylarının elden çıkarılmasından sağlanan ve 2023 yılında 55.000 TL’yi aşan gelirler, değer artış kazancı olarak vergiye tabi tutularak ortak tarafından verilecek serbest meslek beyannamesinde diğer kazanç ve iratlar olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

16. Avukatlık Vekalet Ücretinin Vergilendirilmesi

Serbest meslek erbabı olan avukatlara ödenen vekalet ücretlerinin serbest meslek kazancı niteliğinde olması nedeniyle serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilmesi, bir işverene bağlı ve tabi olarak hizmet sözleşmesine istinaden çalışan avukatlara işvereni aracılığıyla ödenen vekalet ücretlerinin ise ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Serbest çalışan ve ücretli çalışan avukatlara ödenen vekalet ücretinde vergi tevkifatı ve belge düzeni konusunda 7.12.2019 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan [7194 sayılı Kanun](#)la, Gelir Vergisi Kanununda çok önemli değişiklikler yapılmış ve uygulamanın usul ve esasları Gelir İdaresi tarafından bir genel tebliğe açıklanmıştır.²⁸

27 Murat Bengi, *Avukatlık Ortaklıklarının Hukuki Statüsü Ve Ortaklık Paylarının Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar*, <http://www.muratbengi.com.tr/2010/11/avukatlik-ortakliklerinin-hukuki.html>.

28 İmdat Türkay, *Serbest Çalışan/Ücretli Çalışan Avukatlara Ödenen Vekalet Ücretinde Vergi Tevkifatı*, 14.01.2022, <https://vergialgi.com/serbest-calisan-ucretli-calisan-avukatlara-odenen-vekalet-ucretinde-vergi-tevkifatı>.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre avukatlık faaliyeti sonucunda elde edilen kazançlar serbest meslek kazancı olarak vergiye tabi bulunmakta olup bu kapsamda vekalet ücreti, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken bir kazançtır. Avukatlık ücreti, 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 164 ile 166'ncı maddelerinde, tanımlanmakta ve kaynakları itibarıyla, sözleşmeye bağlı olarak iş sahibinden sağlanan vekalet ücreti ile dava sonunda kararlar tarifye dayanılarak karşı tarafa yüklenen vekalet ücreti olmak üzere iki ayrı vekalet ücretinden bahsedilmektedir. Vekalet ücretinin vergilendirilmesi konusunda uygulamada yaşanan sorunlara baktığımızda; vekalet ücretinin ödenmesi sırasında yapılacak %20 oranındaki gelir vergisi tevkifatı, ödeme anında düzenlenecek belge ve vekalet ücreti üzerinden katma değer vergisi hesaplanmasıdır. Vekalet ücretinin ödenmesi konusunda yıllardır gündemde olan en sıkıntılı konu ise tevkifatın kimler tarafından yapılacağı konusu yer almaktaydı.

7.12.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan [7194 sayılı Kanunla](#), Gelir Vergisi Kanununda çok önemli değişiklikler yapılmış olup bu değişikliklerden bir tanesi de 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılması konusunda GVK'nın 94. maddesine hüküm eklenmiş olmasıdır. Vekalet ücretinden kimlerin gelir vergisi tevkifatı yapacağı ve belge düzeni hakkında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.

Mevcut durumda, davayı kaybeden tarafın, mahkeme veya icra dairesinin tespit ettiği vekalet ücretini alacaklı tarafa doğrudan nakden ödemesi halinde, alacaklıyı temsil eden avukatın ücretli olmaması kaydıyla, ödeme yapan tarafın Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrası kapsamında sayılan kişilerden olması halinde, yapılan vekâlet ücreti ödemesi üzerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekmektedir. Ancak, uygulamada yaşanan bazı sorunlar nedeniyle, 7194 sayılı Kanunun 16. maddesi ile 193 sayılı GVK'nın 94 üncü maddesine ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere; *"9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil) ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılır."* fıkrası eklenmiştir. Böylece, icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil olmak üzere vekalet ücretini ödeyenler tarafından tevkifat yapılması gerektiği hususu GVK'nın vergi tevkifatını düzenleyen 94. maddesine hüküm olarak eklenmiş ve böylece konu tam olarak açıklığa kavuşturularak, uygulamada yaşanan sıkıntıların ortadan kaldırılması sağlanmıştır.

Yapılan düzenleme ile 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretleri üzerinden, kimlerin tevkifat yapmakla yükümlü olduğu hususuna açıklık kazandırılmıştır. Böylece, 193 sayılı GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar tarafından karşı tarafa yükletilen vekalet ücretinin doğrudan avukata ödendiği ya da

icra ve iflas müdürlüklerine yatırıldığı durumlarda, gelir vergisi tevkifatının, aleyhine vekalet ücreti hükmedilenler tarafından yapılması gerektiği, vekalet ücretinin avukatın müvekkiline ödendiği durumda ise gelir vergisi tevkifatının, müvekkil tarafından avukata ödeme yapılması esnasında yapılması gerektiği hususlarına açıklık kazandırılmıştır. 193 sayılı GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılmayanlar, diğer bir ifadeyle tevkifat yükümlülüğü bulunmayanlar tarafından yapılan vekalet ücreti ödemeleri üzerinden ise mevcut uygulamada olduğu gibi tevkifat yapılmayacaktır. Ayrıca, vekalet ücretini ödemekle yükümlü olanlarca, ücretli olarak çalışan avukatların işverenlerine yapılan vekalet ücreti ödemelerinden de tevkifat yapılmayacak, işverenin vekalet ücretini avukata ödemesi esnasında ise işveren tarafından ücret hükümlerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından, doğrudan avukata ödendiği durumlarda, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun borçlu (davayı kaybeden) adına düzenlenmesi gerekmektedir. Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından, icra ve iflas müdürlükleri aracılığıyla avukata ödendiği durumlarda, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun borçlu (davayı kaybeden) adına düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durumda düzenlenen makbuzun bir nüshasının icra iflas müdürlüğüne verilmesine gerek bulunmamaktadır. Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan alacaklıya (davayı kazanan) ödenmesi halinde, alacaklı (davayı kazanan) tarafından borçlu (davayı kaybeden) adına fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi gerekmektedir. Alacaklı (davayı kazanan) tarafından söz konusu vekalet ücretinin serbest meslek erbabı olan avukata ödenmesi halinde, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun ödemeyi yapan alacaklı (davayı kazanan) adına düzenlenmesi gerekmektedir. Alacaklı (davayı kazanan) tarafından söz konusu vekalet ücretinin ücretli çalışanı olan avukata ödenmesi halinde ise ödemenin ücret bordrosu düzenlenmek suretiyle yapılması gerekmektedir.

3065 sayılı KDV Kanununun 1 inci maddesinde; Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, 27/5 maddesinde ise serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa hizmet bedelinin bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, serbest meslek erbabı olan avukatın yapmış olduğu hizmet karşılığında mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücreti üzerinden KDV hesaplaması gerekmektedir. Avukatların dava sonunda karşı taraftan tahsil ettikleri de dahil olmak üzere elde ettikleri bütün gelirler gelir serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmekte ve katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Öte yandan, mahkeme kararı gereğince veya icra kanalı ile avukata ödenen vekalet ücretini tahsil eden avukatın, Vergi Usul Kanunu'nun 236 ncı maddesi hükmü uyarınca ödemeyi yapan adına serbest meslek makbuzu düzenlemesi ve düzenlenen bu belgede ayrıca katma değer vergisini de hesaplayıp göstermesi gerekmektedir. Ancak, mahkeme kararında "KDV hariç" şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde vekalet ücretine katma değer vergisi dahil kabul edilecek ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle tespit edilen katma değer vergisi avukat tarafından düzenlenecek serbest meslek makbuzunda gösterilecektir.

16.1. Vekalet ücretinde vergi tevkifatı ve belge düzeni

Serbest meslek erbabı olan avukatlara ödenen vekalet ücretlerinin serbest meslek kazancı niteliğinde olması nedeniyle serbest meslek kazancına ilişkin hükümlere göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Vergi İdaresince yayınlanan 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile vekalet ücreti ödemesinde tevkifatı kimin yapacağı, belge düzeni ve diğer hususlara açıklık getirilmiştir. Anılan Tebliğin; “Vekalet ücretlerinde vergi tevkifatı uygulaması” başlıklı 25 inci maddesinde yer alan açıklamalar şöyledir.

193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında gelir vergisi tevkifatı yapmaya mecbur olan kişi ve kurumlar belirtilmiş ve aynı maddenin birinci fıkrasının; (1) numaralı bendinde hizmet erbabına ödenen ücretlerden 103 üncü ve 104 üncü maddelere göre, (2) numaralı bendinin (b) alt bendinde ise yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler üzerinden 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

7194 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle, mahkemelerce veya icra ve iflas müdürlüklerince karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretleri üzerinden, kimlerin tevkifat yapmakla yükümlü olduğu hususuna açıklık kazandırılmıştır. Buna göre, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar tarafından 2004 sayılı Kanun ile 1136 sayılı Kanun uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretinin;

a) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından doğrudan avukata ödendiği durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından,

b) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından avukata ödenmek üzere icra ve iflas müdürlüklerine yatırıldığı durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından,

c) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından alacaklı (davayı kazanan) tarafa ödendiği durumlarda, alacaklı (davayı kazanan) tarafından avukata ödeme yapılması esnasında,

gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılmayanlar, diğer bir ifadeyle tevkifat yükümlülüğü bulunmayanlar tarafından yapılan vekalet ücreti ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Vekalet ücretini ödemekle yükümlü olanlar, ücretli olarak çalışan avukatların işverenlerine yapılan vekalet ücreti ödemelerinden tevkifat yapılmayacak, işverenin vekalet ücretini avukata ödemesi esnasında ise işverence ücret hükümlerine göre tevkifat yapılacaktır.

Mahkeme kararında “KDV hariç” şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDV dahil olduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir. Bu durumda gelir vergisi tevkifatının KDV hariç tutar üzerinden yapılması gerektiği tabiidir.

İcra işleminin durdurulması için, ilama karşı istinaf veya temyiz yoluna başvuran borçlunun ilamın icrasını durdurabilmek için takip edilen vekalet ücreti dahil borç tutarı için teminat verildiği ve istinaf veya temyiz başvurusunun reddedilmesi üzerine teminata konu paranın alacaklının avukatına ödendiği durumlarda, vekalet ücretine ilişkin nakden veya hesaben ödemenin ne zaman gerçekleşeceği bilinemeyeceğinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Anı şekilde, icra işlemleri sonucu borçluya haciz uygulanması ve hacze konu mallarının satılması veya borcun, kefil ve benzeri üçüncü kişilerden tahsil edilmesi durumlarında da borçlunun gelir vergisi tevkifatı yapması söz konusu olmayacaktır. Bu durumlarda da serbest meslek erbabı olan avukat tarafından borçlu adına serbest meslek makbuzu düzenlenerek avukat tarafından elde edilen tevkifata konu olmayan vekalet ücreti, serbest meslek kazancına dahil edilerek ilgili geçici vergilendirme dönemleri ve yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir.

Aynı Genel Tebliğin “Vekalet ücreti ödemelerinde belge düzeni” başlıklı 26 ncı maddesinde yapılan açıklamalar şöyledir. 213 sayılı Kanunun 236 ncı maddesinde, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim ederek bir nüshasını müşteriye vermek ve müşterinin de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olduğu hüküm altına alınmıştır.

Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından, doğrudan avukata ödendiği durumlarda, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun borçlu (davayı kaybeden) adına düzenlenmesi gerekmektedir. Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından, icra ve iflas müdürlükleri aracılığıyla avukata ödendiği durumlarda, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun borçlu (davayı kaybeden) adına düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durumda düzenlenen makbuzun bir nüshasının icra iflas müdürlüğüne verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan alacaklıya (davayı kazanan) ödenmesi halinde, alacaklı (davayı kazanan) tarafından borçlu (davayı kaybeden) adına fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi gerekmektedir. Alacaklı (davayı kazanan) tarafından söz konusu vekalet ücretinin serbest meslek erbabı olan avukata ödenmesi halinde, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun ödemeyi yapan alacaklı (davayı kazanan) adına düzenlenmesi gerekmektedir. Alacaklı (davayı kazanan) tarafından söz konusu vekalet ücretinin ücretli çalışanı olan avukata ödenmesi halinde ise ödememin ücret bordrosu düzenlenmek suretiyle yapılması gerekmektedir.

Buna göre; vekalet ücretinin doğrudan veya icra ve iflas müdürlüklerine yatırılarak avukata ödenmesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapmakla yükümlü olanlardan olunması kaydıyla, borçlu (davayı kaybeden) sorumlu sıfatıyla tevkifat yapılması gerekmektedir. İcra dairelerine yatırılan vekalet ücretlerinden tevkifat yapılması Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin amir hükmü olup, borçlu (davayı kaybeden) tarafından vekalet ücreti üzerinden yapılması gereken %20 oranındaki tevkifat tutarının eksik yatırılması icra dosyasının kapatılmasına engel teşkil etmemektedir. Bu husus Adalet Bakanlığı tarafından teşkilatlarına duyurulmuştur.

Bu bağlamda, avukata doğrudan veya icra ve iflas müdürlükleri aracılığıyla yapılan vekalet ücreti ödemeleri için borçlu (davayı kaybeden) adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi ve bu makbuzda tevkifat tutarının da gösterilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, tevkifat yapmakla yükümlü olanlarca avukata yapılan vekalet ücreti ödemelerinden tevkifat yapılmadığı durumlarda, sorumlular adına 213 sayılı Vergi Usul Kanunun ilgili hükümleri uyarınca gerekli tarhiyatların yapılacağı, avukat tarafından vekalet ücretinin brüt olarak kazanca dahil edileceği ve vekalet ücreti üzerinden tevkifat yapılmadığından mahsup edilecek bir tutar da olmayacaktır.²⁹

Vekalet ücretinin vergilendirilmesi üzerine Gelir İdaresince verilen bir başka görüşte; bir şirket tarafından kaybedilen davalara ilişkin olarak mahkemelerce hükmolunan vekâlet ücretinin davayı kazanan taraf avukatına ödenmesi esnasında şirket tarafından Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (b) alt bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, şirket tarafından kaybedilen davalara ilişkin olarak ödenen karşı taraf vekalet ücretlerine yönelik olarak davayı kazanan taraf avukatınca şirkete e-serbest meslek makbuzlarının hiç düzenlenmemesi veya hatalı düzenlenmesi nedenleriyle şirkete ulaşmaması ya da gecikmeli ulaşması, bu ödemeler üzerinden tevkifat yapılması uygulamasını etkilemeyecektir. Diğer taraftan, muhtasar beyanname ile yapılan güncelleme ile serbest meslek makbuzu düzenlenmediği durumlarda karşı taraf vekalet ücretleri üzerinden tevkif edilen vergilerin, makbuz bilgileri girilmeden beyan edilmesine imkan tanınmıştır.³⁰

16.1.1. Vekalet ücretinden yapılan tevkifat uygulamasında özellik taşıyan hususlar

Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından, doğrudan veya icra ve iflas müdürlükleri aracılığıyla avukata ödendiği durumlarda, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü

29 [www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi \(Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 17.10.2022 tarih ve E-95462982-105/-VUK.ÖZLG-20-109\)-245464 sayılı özelgesi](http://www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi (Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 17.10.2022 tarih ve E-95462982-105/-VUK.ÖZLG-20-109)-245464 sayılı özelgesi)).

30 [www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi \(İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 17.06.2022 tarih ve 62030549-120\[94-2020/1307\]-687704 sayılı özelgesi](http://www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 17.06.2022 tarih ve 62030549-120[94-2020/1307]-687704 sayılı özelgesi)).

maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı (b) alt bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmekte olup, avukat tarafından da vekalet ücreti ödemesi karşılığı borçlu (davayı kaybeden) adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

Vekalet ücretinin borçlu (davayı kaybeden) tarafından doğrudan avukata ödenmesi veya avukata ödenmek üzere icra ve iflas müdürlüklerine yatırılması durumlarında, borçlu (davayı kaybeden) tarafından tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmaktadır. Borçlu (davayı kaybeden) tarafından, icra ve iflas müdürlüklerine yatırılan vekalet ücretlerinin avukata mı, alacaklıya (davayı kazanan) mı ödeneceğinin bilinmediği durumlarda da sorumluluk gereği gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Borçlu (davayı kaybeden) tarafından, vekalet ücreti ödemesi yapılan avukatın alacaklı (davayı kazanan) tarafın ücretli avukatı olarak çalıştığı biliniyor (alacaklı (davayı kazanan) tarafından bilgilendirilmesi) durumunda ise tevkifat yapılmaması mümkün bulunmaktadır. Bu durumda, borçlular (davayı kaybedenler) tarafından vekalet ücreti ödemelerinden tevkifat yapılması durumunda, bağlı bulunan vergi dairesi müdürlüğüne düzeltme talebinde bulunmak suretiyle, yapılan tevkifatların iadesinin istenmesi mümkündür.

Vekalet ücretinin doğrudan alacaklı (davayı kazanan) tarafa ödendiği durumlarda ise borçlu (davayı kaybeden) tarafından tevkifat yapılmaması, alacaklı (davayı kazanan) tarafından avukata ödeme yapılması esnasında tevkifat yapılması gerekmektedir. İcra dairelerine yatırılan vekalet ücretlerinden tevkifat yapılması Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin amir hükmü olup, vekalet ücretinin icra dairelerine borçlu (davayı kaybeden) tarafından vekalet ücreti üzerinden yapılması gereken %20 oranındaki tevkifat tutarı kadar eksik yatırılması icra dosyasının kapatılmasına engel teşkil etmemektedir. Bu husus Adalet Bakanlığı tarafından teşkilatlarına duyurulmuştur.³¹

16.2. Ücretli çalışan avukatlara ödenen vekalet ücretlerinde gelir vergisi tevkifatı

Bir kamu kurumu tarafından 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi olarak çalışan avukat, hukuk müşaviri ve hukuk birimi amirine, karşı taraftan tahsil edilerek yapılan vekalet ücreti ödemelerinin, aylık maaş ödemelerinin gelir vergisi matrahıyla birleştirilerek kümülatif matrah esas alınarak gelir vergisi kesintisi yapıldığı belirtilerek, 7194 sayılı Kanunun 16 ncı maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine eklenen fıkra gereğince, hak sahiplerine yapılacak vekalet ücreti ödemelerinde gelir vergisi kesintilerinin ne şekilde yapılacağı hususunda görüş talep edilmesi üzerine verilen görüş şöyle olmuştur.³²

31 www.gib.gov.tr/Özelge-Sistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 21.03.2022 tarih ve 62030549-120[94-2019/1718]-313032 sayılı özelgesi).

32 www.gib.gov.tr/Özelge-Sistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 14.12.2020 tarih ve 62030549-120[94-2020/121]-E.928424 sayılı özelgesi).

193 sayılı GVK'nın 65 inci maddesine göre, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. GVK'nın 61 inci maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmış olup bir işverene tabi ve bağlı olarak çalışan avukatlara işverenler tarafından yapılan ödemeler ücret hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Buna göre, serbest meslek erbabı olan avukatlara ödenen vekalet ücretlerinin serbest meslek kazancı niteliğinde olması nedeniyle serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilmesi, bir işverene bağlı ve tabi olarak hizmet sözleşmesine istinaden çalışan avukatlar işvereni aracılığıyla ödenen vekalet ücretlerinin ise ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, 7194 sayılı Kanunun 16 ncı maddesi ile 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesine ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen üçüncü fıkrasında, "9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil) ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılacağı" hükmüne yer verilmek suretiyle, mahkemelerce veya icra ve iflas müdürlüklerince karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretleri üzerinden, kimlerin tevkifat yapmakla yükümlü olduğu hususuna açıklık kazandırılmıştır. Buna göre, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar tarafından 2004 sayılı Kanun ile 1136 sayılı Kanun uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretinin;

- » Borçlu (davayı kaybeden) tarafından doğrudan avukata ödendiği durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından,
- » Borçlu (davayı kaybeden) tarafından avukata ödenmek üzere icra ve iflas müdürlüklerine yatırıldığı durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından,
- » Borçlu (davayı kaybeden) tarafından alacaklı (davayı kazanan) tarafa ödendiği durumlarda, alacaklı (davayı kazanan) tarafından avukata ödeme yapılması esnasında,

gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılmayanlar, diğer bir ifadeyle tevkifat yükümlülüğü bulunmayanlar tarafından yapılan vekalet ücreti ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Vekalet ücretini ödemekle yükümlü olanlarca, ücretli olarak çalışan avukatların işverenlerine yapılan vekalet ücreti ödemelerinden tevkifat yapılmayacak, işverenin vekalet ücretini avukata ödemesi esnasında ise işverence ücret hükümlerine göre tevkifat yapılacaktır.

Bu hükümlere göre, mahkeme kararları ve icra takibi sonucu verilen kararla avukatlık tarifesine dayanılarak karşı tarafa yüklenen vekalet ücretinin, borçlu (davaı kaybeden) tarafından Kuruma ödenmesi sırasında, kurum avukatlarının Kurumda ücretli olarak çalışmaları nedeniyle, vergi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir. Diğer taraftan, Kurum tarafından tahsil edilen vekalet ücretinin; kurumun çalışanı avukatlar, hukuk müşaviri ve hukuk birimi amirine ödenmesi esnasında, Kurumdan elde edilen diğer ücret ödemeleri ile birleştirilmek suretiyle kümülatif matrah esas alınarak Gelir Vergisi Kanununun 61, 94 ve 103 üncü maddeleri kapsamında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.³³

16.3. Sendika avukatının borçlu taraftan aldığı vekalet ücretinin belgelendirilmesi

Özellikle işçi sendikalarının avukatları sözleşme kapsamında sendika üyesi işçilerin iş akitlerinin sona ermesi nedeniyle doğan hak ve alacaklarının dava ve icra takiplerini yapmakta, sonuçlanan dava ve icra takipleri ile ilgili takip konusu yapılan işçi alacakları (masraf ve borçludan tahsil edilen avukatlık ücretleri dahil) avukatın banka hesabına yatırılmakta, işçilerden herhangi bir avukatlık ücreti alınmamakta, borçludan (karşı taraf) tahsil edilen avukatlık ücreti için serbest meslek makbuzu düzenlenmekte ve avukatın banka hesabına yatırılan işçi alacakları ise işçilere ödenmektedir. İşte sendika avukatı tarafından işçilere yapılan ödeme anında serbest meslek makbuzu düzenlenip tevkifat yapıp yapılmayacağı konusunda sorulan bir soruya verilen özelge şöyle olmuştur.

1136 sayılı Avukatlık Kanununun 164 ile 166 ncı maddelerinde, avukatlık ücreti tanımlanmakta ve kaynakları itibariyle, sözleşmeye bağlı iş sahibinden sağlanan vekalet ücreti ile dava sonucunda kararla tarifeıe dayanılarak karşı tarafa yüklenen vekalet ücreti olmak üzere iki ayrı vekalet ücretinden söz edilmektedir. Avukat tarafından sendikaya vekalet akdi kapsamında hizmet verilmesi, sendika ve üyeleri ile ilgili dava ve icra takipleri nedeniyle sendika ve işçilerden hiçbir şekilde avukatlık ücreti alınmaması, sendikanın umumi vekaletnamesine dayanılarak ancak tevdi olunan davaların açıldığı veya sendika aleyhine açılmış bulunan davaların yürütüleceğı ile yapılacak ödemeler karşılığı serbest meslek makbuzu düzenlenecektir.

Dava sonunda mahkeme ilamına göre veya icra takibi sonucu verilen kararla avukatlık tarifesine dayanılarak karşı tarafa yüklenilecek vekalet ücretinin serbest meslek erbabı olan avukatlara ödenmesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca sorumlularca %20 nispetinde gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Bu hüküm ve açıklamalara göre; avukata yapılan vekalet ücreti ödemeleri için ödemeyi yapan adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, davaları takip edilen işçilerden sendika avukatı tarafından her hangi bir ücret alınmaması durumunda, gelir vergisi yönünden serbest meslek

33 www.gib.gov.tr/Özelge-Sistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 14.12.2020 tarih ve 62030549-120[94-2020/121]-E.928424 sayılı özelgesi).

makbuzu düzenlenmesi söz konusu olmayacaktır.³⁴

16.4. Şirket tarafından kaybedilen davalarda mahkemelerce hük- molunan karşı taraf avukatlık (vekalet) ücretinin davayı kazanan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine ödenmesinde vergilendirme

Mahkeme ilamında ödenmesine hükmedilen avukatlık vekalet ücreti de dâhil olmak üzere serbest meslek erbabının mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için serbest meslek makbuzu düzenlemesi Kanunen zorunludur. Gelir İdaresi tarafından verilen bir görüşe göre, mahkeme ilamında ödenmesine hükmedilen avukatlık vekâlet ücretinin tahsilinde, avukat tarafından tahsilatın yapıldığı anda mahkeme ilamına göre vekalet ücreti ödeme yükümlülüğü olan kurum veya kişiler (borçlu-davayı kaybeden) adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi icap etmekte olup, bu kapsamda bir şirket tarafından kaybedilen davalarda mahkemelerce hükmolunan karşı taraf avukatlık (vekalet) ücretinin;

1-Davayı kazanan taraf avukatına (davayı kazanan taraf bünyesinde ücret akdi ile çalışan personel olmayan), doğrudan veya icra ve iflas daireleri aracılığıyla ödenmesinde, avukat tarafından tahsilatın yapıldığı anda şirket adına serbest makbuzu düzenlenerek verilmesi,

2-Davayı kazanan, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine ödenmesinde, yedi gün içerisinde bunlar tarafından fatura düzenlenerek verilmesi,

gerekmekte olup, bu zorunluluğa uyulmaması halinde yükümlüler hakkında Vergi Usul Kanununun ilgili ceza hükümleri tatbik edilmektedir.

Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin (1) numaralı fıkrasında; elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanunun 227 nci ve 231 inci maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 01.01.2023 tarihinden itibaren 2.200 TL'den aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

Öte yandan, söz konusu durumlarda serbest meslek makbuzu veya faturanın, yükümlüler tarafından düzenlenmemesi veya eksik düzenlenmesi durumlarında avukatın/davayı

34 www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 09.11.2017 tarih ve 49327596-120.04[GVK.ÖZ.2016.34]-181943 sayılı özelgesi).

kazananın bağı olduğu Defterdarlık/Vergi Dairesi Başkanlıklarına bilgi verilmesi icap etmektedir. Diğer taraftan söz konusu işlemlerin şirket tarafından Vergi Usul Kanununun 219 uncu maddesindeki hükümler dikkate alınmak suretiyle kayıtlarınıza intikal ettirilmesi gerekmektedir.³⁵

17. İşverene Bağlı Olarak Çalışan Avukatın Arızı Olarak Kendi Hesabına Avukatlık Hizmeti Yapması

Gelir Vergisi Kanunu’nun 82’nci maddesinin 4’üncü bendinde arızı serbest meslek kazancının, “Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat” olduğu hüküm altına alınmıştır. Konuyla ilgili olarak yayımlanan 356 ve 375 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde; icra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretlerinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenleneceği ve bir nüshasının ödemeyi yapan memura verileceği açıklamalarına yer verilmiştir. Diğer taraftan, 221 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “Serbest Meslek Faaliyeti” başlıklı bölümünün 9’uncu fıkrasında; “Aynı şekilde, serbest meslek faaliyetinin arızı olarak yapılması halinde de, mükellefin katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülüğü bulunmadığı gibi defter tutma ve makbuz düzenleme zorunluluğu da söz konusu değildir...” düzenlemesi yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ücretli olarak çalışılan avukatın, işverenden bağımsız olarak kendi nam ve sorumluluk altında bir avukatlık hizmeti vermesi karşılığında elde edilen kazanç arızı serbest meslek kazancı olarak değerlendirileceğinden, mahkeme kararına istinaden ödenecek vekalet ücreti karşılığında serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu bulunmamakta olup, söz konusu vekalet ücretinden Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü maddesine göre %20 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Ancak, kendi nam ve sorumluluk altında verilen avukatlık hizmetini devamlılık arz edecek şekilde yapılması, başka bir ifadeyle aynı yılda veya birbirini izleyen yıllarda birden fazla yapılması halinde, bu faaliyet serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilecek olup, bu faaliyet sonucu elde edilecek vekâlet ücreti karşılığında serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

18. Baro Tarafından Görevlendirilen Avukatlara Ödenecek Müdafî ve Vekil Ücretinin Vergilendirilmesi

5320 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu gereğince Cumhuriyet savcılıkları ve mahkemeler tarafından görevlendirilen müdafî veya vekile; soruşturma ve kovuşturma evreleri için ayrı ayrı olmak üzere, hukuki yardımın yapıldığı tarihte yürürlükte bulunan ve Avukatlık Asgari

35 www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 17.06.2022 tarih ve 62030549-120[94-2020/1307]-687704 sayılı özelgesi).

Ücret Tarifesinden ayrı olarak hazırlanan Tarifede belirlenen ücret ödenmektedir. Ücretin, Ceza Muhakemesi Kanunu gereğince baro tarafından görevlendirilen müdafî veya vekile Avukatlık Asgari Ücret Tarifesinden ayrı olarak hazırlanan “Ceza Muhakemesi Kanunu Gereğince Görevlendirilen Müdafî ve Vekillere Yapılacak Ödemelere İlişkin Tarife” gereğince ödenecek meblağ Adalet Bakanlığı bütçesinde bu amaçla ayrılan ödenekten karşılanacağı, müdafî veya vekilin görevi gereği yaptığı zorunlu yol giderleri ayrıca ödeneceği ve müdafî veya vekile Tarife gereğince ödenen meblağ ile zorunlu yol giderleri yargılama giderlerinden sayılacağı açıklanmıştır.

04.12.2004 tarihli ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu gereğince soruşturma ve kovuşturma makamlarının talebi üzerine görevlendirilen müdafî veya vekillere ödenecek meblağlar esas alınmaktadır. Bu konuda 29.12.2022 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan ve 1/1/2023 tarihinde yürürlüğe giren “Ceza Muhakemesi Kanunu Gereğince Görevlendirilen Müdafî ve Vekillere Yapılacak Ödemelere İlişkin 2023 Yılı Tarifesi” gereğince Ceza Muhakemesi Kanunu gereğince yapılan hukuki yardımlara yönelik işlemlerde söz konusu tablodaki ücretler ödenecektir.

GVK’nın 94’üncü maddesinin birinci fıkrasında, kimlerin maddede sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları sayılmıştır. Tevkifat oranı ise; GVK’nın 18’inci madde kapsamına giren serbest meslek işlerinde %17, diğerlerinde %20 olarak belirlenmiştir. Buna göre, baro tarafından görevlendirilen avukatlara zorunlu avukatlık hizmeti nedeniyle yapılan ödemelerin serbest meslek kazancı kabul edilerek, ödemelerden Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü maddesinin 2/b bendine göre %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ceza Muhakemesi Kanununa göre barolar tarafından görevlendirilen ve yukarıda belirtilen yönetmelik hükümleri çerçevesinde Cumhuriyet Savcılıklarınca ödenen zorunlu avukatlık hizmeti ödemeleri, baro tarafından tayin edilen avukatın müvekkile verdiği hizmet karşılığı ve müvekkil adına yapılan bir ödemedir. Görevlendirme her ne kadar baro tarafından yapılıyorsa, avukata yapılan ödeme her ne kadar Cumhuriyet Savcılığınca yapılıyorsa da, avukatın hizmet verdiği kişi müvekkildir.

Zorunlu müdafilik görevlendirmeleri baro tarafından yapılmakta, ancak zorunlu avukatlık hizmeti nedeniyle yapılacak ödemeler Cumhuriyet Savcılığı tarafından yapılmaktadır. Dolayısıyla ödemeyi yapan Cumhuriyet Savcılığı yaptığı bu ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapacaktır. Avukat tarafından serbest meslek makbuzu Cumhuriyet Savcılığı adına düzenlenecektir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinin (1) numaralı bendi hükmü ile serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi olduğundan, avukatına ödenen ve serbest meslek kazancı niteliğinde olan vekalet ücreti ile müdafî ve vekil ücreti katma değer vergisine de tabi olacaktır. GVK’nın 61 ve izleyen mad-

delerinde düzenlenen “ücret” ödemeleri ise katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Buna göre, mahkemelerce hükümlenen avukatlık ücretlerinin serbest çalışan avukatlara ödenmesi, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde elde edilen bir bedel olduğundan katma değer vergisine tabidir. Yine aynı şekilde 5320 sayılı Kanun gereğince Cumhuriyet Savcılıkları tarafından serbest çalışan avukatlara ödenen müdafî ve vekil ücreti katma değer vergisine tabi olacaktır.

Buna göre, tahsil esasının geçerli olduğu serbest meslek kazancında, serbest meslek erbabının bu faaliyetinden dolayı düzenleyeceği serbest meslek makbuzunu, faaliyete ait ücretin tahsili sırasında düzenlemesi gerekmektedir. Ayrıca, GVK’nın 94/2’nci maddesine göre, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla her türlü tahsilat sonucunda düzenlenecek serbest meslek makbuzunda, hesaplanan katma değer vergisi ile birlikte, ödemeyi yapacak olan gerçek veya tüzel kişilerin 94’üncü maddede sayılanlar arasında olması durumunda gelir vergisi tevkifatının da ayrıca hesaplanıp gösterilmesi gerekir.

Bu kapsamda, müdafî veya vekil, soruşturma evresinde ifade alma ve sorguya, kovuşturma evresinde ise bir oturuma katılmakla Tarifiede belirlenen meblâğı almaya hak kazanır. Bu meblâğ, soruşturmayı yürüten Cumhuriyet savcısı veya kovuşturmayı yapan mahkeme hakimi tarafından düzenlenecek sarf kararı ve serbest meslek makbuzuna istinaden ödeme emri belgesiyle ödenir. Ödeme emri belgeleri, soruşturma veya kovuşturmanın yapıldığı yer Cumhuriyet Başsavcılığınca düzenlenir. Avukatlar tarafından düzenlenecek serbest meslek makbuzunun ödemeyi yapacak olan ilgili Cumhuriyet savcılığı adına düzenlenmesi ve GVK’nın 94’üncü maddesine göre yapılması gereken gelir vergisi tevkifatının ise ödemeyi kim yapıyorsa onun tarafından yapılması gerekmektedir.

Cumhuriyet Savcılıkları tarafından toplu olarak müdafî veya vekil avukatlara yapılacak ödemelerde, avukat tarafından her dava dosyası için ayrı ayrı serbest meslek makbuzunun düzenlenmesi gerekmektedir. Uygulamada, örneğin bir avukatın onbeş dava dosyasına bakması sonucunda kendisine Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından toplu olarak 20.000 TL ödenmesi durumunda, avukat tarafından tek bir serbest meslek makbuzunun düzenlenmesi daha kolay ve pratik bir yöntemdir. Ancak, serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi ve serbest meslek kazanç defterine hasılat olarak yazılacak tutarların takibi açısından her davaya isabet eden ücret tutarı için ayrı ayrı serbest meslek makbuzunun düzenlenmesinde fayda vardır.

Örnek: (X) Cumhuriyet Savcılığı tarafından Avukat Bay (A)’ya bir dava dosyası için Ocak/2023 ayında 1.447 TL müdafî ve vekil ücreti ödemesi halinde, Avukat Bay (A)’nın serbest meslek makbuzu üzerinde göstereceği tutarlar şöyle olacaktır. 1.447 TL net tutar olarak dikkate alınacak ve brüte tamamlanıp gelir vergisi tevkifatı ve katma değer vergisi hesaplanacaktır.

Müdafî ücreti	1.447,00 TL
KDV %18	260,46 TL
TOPLAM	1.707,46 TL
KDV %18	260,46 TL
Gelir vergisi stopajı (%20)	289,40 TL
Kesintiler Toplamı (260,46+289,40=)	549,86 TL
Ödenecek net tutar (1.707,46-549,86=)	1.157,6 TL

19. Tahsilat ve Ödemelerin Belgelendirilmesi

459 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile birinci ve ikinci sınıf tüccarların, serbest meslek erbabının, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarların, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin ve vergiden muaf esnafın; kendi aralarında ve bu kapsamda olmayanlarla yapacakları, 7.000 TL'yi aşan tutardaki bütün tahsilat ve ödemelerin aracı finansal kurumlar (banka, 6493 sayılı Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları veya Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş.) tarafından düzenlenen belgelerle (dekont, hesap bildirim cetveli, alındı vb.) tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Genel Tebliğde yapılan açıklamaya göre, Vergi Usul Kanununun 232. maddesinin birinci fıkrası kapsamında fatura almak zorunda olan;

- » Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar,
- » Serbest meslek erbabı,
- » Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlar,
- » Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler,
- » Vergiden muaf esnaf,

tevsik zorunluluğu kapsamında bulunmaktadır. Tevsik zorunluluğu kapsamında olmayanlar ise yukarıda belirtilenler dışında kalanlardır. Tevsik zorunluluğu kapsamında olanların, kendi aralarında ve tevsik zorunluluğu kapsamında olmayanlarla yapacakları, 7.000 TL'yi aşan tutardaki her türlü tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapmaları ve bu tahsilat ve ödemeleri söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmeleri zorunludur. Bu kapsamda örneğin;

- » Her türlü mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin tahsilat ve ödemelerin,

- » Avans, depozito, pey akçesi gibi suretlerle yapılacak tahsilat ve ödemelerin,
- » İşletmelerin kendi ortakları ve/veya diğer gerçek ve tüzel kişilerle yaptığı her türlü tahsilat ve ödemelerin,

belirlenen haddi aşması durumunda, aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması ve bu işlemlerin söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik edilmesi zorunludur.

Aynı günde aynı kişi veya kurumlarla yapılan işlemlerin toplam tutarının söz konusu haddi aşması durumunda, işlemlerin her biri işlem bazında belirlenen haddin altında kalsa bile, aştığı işlemden itibaren işleme konu tahsilat ve ödemeler aracı finansal kurumlar aracılığıyla yapılmalıdır. Tahsilat ve ödemeye konu işlem tutarının tevsik zorunluluğu kapsamında söz konusu haddi aşması halinde, bedelin farklı tarihlerde kısım kısım ödenmesinde işlemin toplam tutarı dikkate alınmalı ve her bir tahsilat ve ödeme, tevsik zorunluluğu kapsamında aracı finansal kurumlar kanalıyla gerçekleştirilmelidir.

Örneğin kendi ofisinde faaliyet gösteren avukatın almış olduğu dava karşılığında müvekkilinden alacağı olan toplam 30.000 TL'yi, 6.000 TL taksitler halinde tahsil etmesi durumunda, her tahsilatta serbest meslek makbuzunu düzenleyip müvekkile verecektir. Taksitlerin 6.000 TL olması ve belirlenen tutarın altında kalması tevsik zorunluluğunu ortadan kaldırmayacak, sözleşmenin toplam tutarı olan 30.000 TL belirlenen haddi aştığından kısım kısım yapılan her bir tahsilat ve ödeme aracı finansal kurumlar kanalıyla tevsik edilecektir.

Tevsik zorunluluğu kapsamında olanlardan araç kiralama faaliyeti ile uğraşanların, vermiş oldukları motorlu kara taşıtı ve motorlu kara aracı (Karayolları Trafik Kanunu ve Karayolları Trafik Yönetmeliğine göre tescile yetkili kuruluşlarca kayıt ve tescil edilmesi zorunlu olmayan taşıt ve araçlar hariç) kiralama hizmetlerine ilişkin tahsilat ve ödemelerin söz konusu hadle sınırlı kalınmaksızın, aracı finansal kurumlar tarafından düzenlenen belgeler ile tevsik edilmesi zorunludur.

Tahsilat ve ödemelerin banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğuna uyulmaması durumunda ilgililere özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. Bu ceza, Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesinde yer alan ilgili yıllar için belirlenecek asgari ceza tutarlarından az olmamak üzere her bir işlem için bu işleme konu tutarın %5'idir. Söz konusu tahsilat ve ödemelerde tevsik zorunluluğuna uyulmaması durumunda işlemin taraflarına ayrı ayrı ceza uygulanır.

Örnek: Ocak/2023 tarihinde Ankara'da faaliyet gösteren Avukat Bayan (Z) tarafından, vermiş olduğu avukatlık hizmeti karşılığında müvekkilinden tahsil etmesi gereken 90.000 TL'yi banka, finans kurumu veya posta idaresi kanalıyla tahsil etmemesi ve elden alması durumunda; VUK'un mükerrer 355'inci maddesi gereğince, 2023 yılı için belirlenen özel

usulsüzlük cezasından aşağı olmamak üzere, işleme konu olan tutarın %5'i olan (90.000 TLX%5=) 4.500 TL özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

20. İş Yeri Kira Ödemelerinin Banka veya Posta İdaresi Aracılığıyla Yapılması

298 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişik 268 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile iş yeri ve konut kiralama işlemlerine ilişkin yapılacak tahsilat ve ödemelerin banka veya posta idarelerinden düzenlenen belgelerle (dekont, hesap bildirim cetveli gibi) tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Konutlarda, her bir konut için aylık 500 TL ve üzerinde, haftalık, günlük veya benzeri şekilde kısa süreli konut kiralamalarında ise tutara bakılmaksızın kira geliri elde edenlerin; iş yerlerinde ise aylık kira bedelleri tutarına bakılmaksızın iş yerini kiraya verenler ile kiracıların kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş. tarafından düzenlenen belgelerle (dekont, hesap bildirim cetveli vb.) tevsik edilmesi gerekmektedir.

Mükelleflerce;

- » Her bir konut için aylık tutarı 500 TL' nin altındaki konut kira geliri ile
- » Mahkeme ve icra yoluyla yapılan konut ve işyeri kira gelirine ilişkin tahsilatlar,

bu zorunluluk kapsamında değildir. Aynî olarak yapılan ödemeler tevsik zorunluluğu kapsamında değildir. Tevsik zorunluluğu kapsamında yapılan işlemler için aracı finansal kurumlar tarafından düzenlenen belgeler yapılan işlemi değil o işleme ilişkin tahsilat veya ödemeyi tevsik etmektedir. Dolayısıyla tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğu kapsamında aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması, tahsilata veya ödemeye dayanak işleme ilişkin olarak Vergi Usul Kanununda ve ilgili ikincil mevzuatta öngörülen belgelerin söz konusu mevzuat dahilinde düzenlemesi zorunluluğunu ortadan kaldırmaz.

İşyeri kiralamalarında miktar sınırlaması olmaksızın kira ödemelerinin banka veya PTT tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Banka veya PTT aracı kılınmak suretiyle, para yatırma veya havale, çek veya kredi kartı gibi araçlar kullanılmak suretiyle yapılan tahsilat ve ödemeler karşılığında dekont veya hesap bildirim cetvelleri düzenlendiğinden bu belgeler tevsik edici belge olarak kabul edilecektir. Bankaların internet şubeleri üzerinden yapılan ödeme ve tahsilatlar da aynı kapsamdadır.

21. Avukatların Yenileme Fonu/Şüpheli Alacak Karşılığı/Değersiz Alacak Yazma/Amortisman/Reeskont Uygulamasından Yararlanması

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemeler çerçevesinde bir mükellefin yenileme fonu ayırabilmesi için; bilanço hesabı esasında defter tutması, iktisadi kıymetin yenilenmesinin zaruri olması veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olması, satın alınacak iktisadi kıymetin aynı türden olması gerekmektedir. Buna göre, serbest meslek erbabının yenileme fonu ayırması mümkün değildir. Bu uygulamadan bilanço esasına göre defter tutan mükellefler yararlanabilmektedir.

Serbest meslek erbabı şüpheli alacak karşılığı ayırma ve değersiz alacak yazma olanağından yararlanamaz. Vergi sistemimizde şüpheli alacak ve şüpheli alacak karşılığı müesseselerinin sistemde bulunmasının nedeni ticari ve zirai kazançta tahakkuk esasının geçerli olmasıdır. Zira ticari kazanç açısından bir gelirin tahakkuk etmesi, elde etme için yeterlidir. Ancak tahsil imkanı şüpheli hale gelen bir gelir veya hasılat unsuru tahsil edilemediği zaman ekonomik ve hukuki tasarruftan söz edilemez.

Alacağın, bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan ticari veya zirai kazançla iştilal eden işletmelere ait olması şartından dolayı serbest meslek erbabının, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklarını değersiz alacak olarak gider yazmalarına da imkan bulunmamaktadır.

Serbest meslek erbabı azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırma olanağından yararlanamaz. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 315'inci maddesi hükmüne göre; bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismana tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. Azalan bakiyeler yöntemi, azalan kalanlar yöntemi olarak da bilinmektedir. Buna göre Vergi Usul Kanununun mükerrer 315'inci maddesi hükmünde bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenlerin, amortismana tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilecekleri belirtildiğinden, serbest meslek erbapları azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayıramayacaklardır.

Serbest meslek erbabı şüpheli alacak senetleri reeskontu uygulamasından yararlanamaz. Reeskont uygulaması, vadesi henüz gelmemiş senetlere bağlı alacak ve borçların tamamına uygulanan, değerlendirme günü itibariyle söz konusu alacak ve borcun gerçek değerlerinin bulunması suretiyle bilançoda yapılan bir düzeltme olarak tanımlanabilir. Vergi Usul Kanununda yer alan şartlarla senede bağlı alacak ve borçların reeskonta tabi tutulması mümkündür. Bu şartlardan birisi de alacak veya borç senedinin işletme aktif veya pasifinde kayıtlı olması şartıdır. Yani alacak veya borç senetlerine reeskont hesaplanabilmesi için senedin değerlendirme günü itibariyle işletme aktifinde ya da pasifinde kayıtlı olmalıdır.

Değerleme gününde, bankaya tahsile veya teminata verilen alacak senetleri aktive kayıtlı olduklarında reeskonta tabi tutulabilir. 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 erbabı alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutamayacaktır.

22. Serbest Meslek Erbablarında e-Tebliğat Uygulaması

Elektronik tebligat, 213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrakın Elektronik Tebligat Sistemi ile muhatapların elektronik adreslerine tebliğ edilmesini; elektronik tebligat adresi ise Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından internet vergi dairesi bünyesinde oluşturulacak tebliğe elverişli elektronik ortamı ifade eder. Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrak muhataplara elektronik tebligat sistemi ile tebliğ edilebileceği gibi Kanunda yer verilen diğer tebligat hükümlerine göre de tebliğ edilebilir. Tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilen ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar aşağıda belirtilmiştir.

- » Kurumlar vergisi mükellefleri,
- » Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar,
- » İsteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler.

Kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar, Tebliğle belirlenen sürelerde bildirimde bulunarak elektronik tebligat adresi almak ve elektronik tebligat sistemini kullanmak zorundadır. Bu mükelleflerin dışında kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep eden kişiler de sistemden isteğe bağlı olarak yararlanabilir.

Elektronik tebligat sistemini kullanmak zorunda olan gelir vergisi mükelleflerinin, 01/01/2016 tarihine kadar “Elektronik Tebligat Talep Bildirimi (Gerçek Kişiler İçin)”ni internet vergi dairesinde elektronik ortamda doldurmuş ve elektronik tebligat sistemini kullanmaya başlamışlardır. Bu mükelleflerin, söz konusu bildirim kendileri veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla gelir vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine bizzat vermeleri de mümkündür.

İnternet vergi dairesini kullanarak elektronik ortamda bildirimde bulunan gelir vergisi mükelleflerine internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilmeyecek olup bu mükellefler sisteme her girişlerinde sistem tarafından kimlik doğrulaması yapılmak suretiyle elektronik tebligat sistemini kullanabilirler. Vergi dairesine bizzat veya vekili aracılığıyla

başvuran gerçek kişi mükelleflerin başvuruları değerlendirilir ve gerekli şartları taşıyan mükelleflere internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilir. İnternet vergi dairesini kullanarak elektronik ortamda veya vergi dairesine bizzat başvurarak sistemi kullanacak olan gelir vergisi mükellefleri, elektronik tebligat adresi edinmiş olurlar. 213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrak, elektronik imza ile imzalanır ve tebligatı yapan birim adına Başkanlık tarafından tebliğ yapılacak muhatabın elektronik tebligat adresine iletilir.

Elektronik tebligat sistemine internet vergi dairesi üzerinden erişilir. İnternet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresine sahip olan gerçek ve tüzel kişiler şifreleriyle elektronik tebligat adreslerine ulaşırlar. İnternet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi olmayan gerçek kişiler ise sisteme her girişte yapılan kimlik doğrulaması ile elektronik tebligat adreslerine erişebilir. 213 sayılı VUK'nın 107/A maddesi gereğince, elektronik imzalı tebliğ evrakı, muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılır.

Olay kayıtları, İşlem Zaman Bilgisi eklenerek, erişilebilir şekilde arşivlerde otuz yıl süreyle saklanacaktır. Hesaba erişim bilgilerinin iletimi ile sisteme erişimin güvenli bir şekilde yapılması için gerekli tedbirler Başkanlık tarafından alınacak olup talep halinde elektronik tebligata ilişkin delil kayıtları ilgisine veya yetkili mercilere sunulacaktır. Kendisine elektronik ortamda tebligat yapılacak muhatap tarafından elektronik tebligat sistemine başvuru sırasında veya daha sonra bildirilen mobil telefon numarasına ve/veya e-posta adresine, kendisine gönderilen tebligata ilişkin bilgilendirme mesajı gönderilebilir. Bilgilendirme mesajının herhangi bir nedenle muhataba ulaşmamış olması tebligat süresini ve geçerliliğini etkilemez.

23. Bir Avukat Yanında, Avukatlık Ortaklığında veya Avukatlık Bürosunda Ücret Karşılığı Birlikte Çalışan Avukatların Çalışma Esaslarına İlişkin Yönetmelik

26.12.2015 tarih Resmi Gazete’de yayınlanan “Bir Avukat Yanında, Avukatlık Ortaklığında veya Avukatlık Bürosunda Ücret Karşılığı Birlikte Çalışan Avukatların Çalışma Esaslarına İlişkin Yönetmelik” ile bir avukat yanında, avukatlık ortaklığı veya avukatlık bürosunda, 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 12’nci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi gereğince, 4857 sayılı İş Kanunu hükümlerine göre çalışacak avukatların ve işveren avukatların uymaları gereken kurallar belirlenmiştir. 1136 sayılı Kanunun 12’nci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine dayanılarak hazırlanan Yönetmelik, mesleki faaliyetini 1136 sayılı Kanun, 4857 sayılı Kanun, Avukatlık Meslek İlke ve Kuralları, Türkiye Barolar Birliği mevzuatı ile uluslararası mesleki düzenlemelere uygun olarak yürütmekte olan işveren avukat ile işgören avukatın birlikte çalışmasının içerik ve koşullarını, bu koşulların Barolar tarafından sağlanması, işleyişi ve denetimi esaslarını kapsamaktadır.

26.12.2015 tarihinde yürürlüğe giren Yönetmelikte geçen;

Baro: İşveren avukat ile işgören avukatın birlikte çalışmakta olduğu işyerinin bulunduğu ve taraflar arasında imzalanacak yazılı sözleşmenin denetimini yapacak baroyu,

İş: İşveren avukatın, işgören avukat tarafından yerine getirilmesini istediği görevleri, taraflar arasındaki sözleşme koşulları ile ilgili mevzuat ve 1136 sayılı Kanunda belirlenmiş ilkel çerçevesinde yerine getirilmesini,

İşyeri: İşgören avukatın çalıştığı, işveren avukata ait, Baroda kayıtlı büro ve eklentilerini,

İşgören avukat: Bağımsız avukat niteliğini taşımakla birlikte, 1136 sayılı Kanunun 12'nci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi çerçevesinde, işveren avukatla akdettiği yazılı sözleşme ile üstlendiği işi yerine getiren avukatı,

İşveren avukat: Taraflar arasında imzalanacak yazılı sözleşme ile verilmesi kararlaştırılan sürekli hizmetten yararlanan ve hizmet karşılığında ücret ödeme yükümlülüğü başta olmak üzere ilgili mevzuattaki diğer yükümlülükleri üstlenmiş avukat ve/veya avukatlık ortaklığını, avukatlık yazıhanesini (avukatlık bürosunu),

Taraflar: İşveren avukat ve işgören avukatı,

Tip sözleşme: Çalışma süresine ve şekline göre bu Yönetmelik hükümlerine göre hazırlanmış, Yönetmeliğin eki niteliğindeki ve taraflarca birisi tercih edilerek imzalanacak sözleşmeyi,

ifade etmektedir.

Bu Yönetmelik kapsamında işgören avukat Yönetmelikte belirtilen biçimlerde çalışabilir ve seçilen çalışma türüne ilişkin koşul ve ayrıntılar tip sözleşmelerde açıkça gösterilir. Avukatlar arası belirli süreli çalışma, belirli süreli ve tam zamanlı çalışma ve belirli süreli ve kısmi zamanlı çalışma şeklinde olabilir. Avukatlar arası belirsiz süreli çalışma, belirsiz süreli ve tam zamanlı çalışma ve belirsiz süreli ve kısmi zamanlı çalışma şeklinde olabilir. İşveren avukat, işgören avukata ücretini, tarafların bağlı olduğu baro tarafından, her yıl için belirlenecek asgari ücret tutarının altında olmayacak şekilde, ücreti takip eden ayın ilk iş günü öder. Ücrete ait *SGK primi, gelir, damga, muhtasar ve benzeri vergiler ile diğer yasal kesintiler ve Baro aidatı işveren avukat tarafından ayrıca ilgili yerlere ödenir.*

İşveren avukat, işe başlama tarihinden en geç bir yıl sonra ve izleyen her yıl, işgören avukatın ücretinde TÜİK tarafından açıklanan 12 aylık TEFE/ÜFE ortalaması oranından az olmamak üzere, tarafların anlaşacağı belli bir oranda artış yapmakla yükümlüdür. İşveren avukat, işgören avukatın sigorta primlerini, sözleşmede kararlaştırılan gerçek ücret miktarı üzerinden ilgili yerlere yatırmakla yükümlüdür. İşveren avukat, işgören avukata yol ve yemek için ayrıca ödeme yapar. Günlük yemek ücreti miktarı, Gelir Vergisi Kanununun 23/8. mad-

desinde o yıl için belirlenen miktardan az olamaz. Zorunlu müdafilik (CMK), adli yardım ve uzlaştırma görevi nedeniyle veya bilirkişilik yaparak kazanılan ücretler işgören avukata aittir. Bu gibi işlerin vergi yükümlülükleri, ödeme sorumluluğu işgören avukata ait olmak üzere, işveren avukat tarafından yerine getirilir. Ancak, bu gibi işlerin yapılması, işveren avukatın işlerinin aksatılmaması ve gerektiği gibi yapılması koşuluyla üstlenilebilir. Her nevi ücret ödemesi işgören avukatın banka hesabına yapılır.

Buna göre, söz konusu Yönetmelik kapsamında belirlenen tip sözleşmeye dayalı olarak işveren avukatın yanında çalışan işgören avukat belirsiz süreli çalışma, belirsiz süreli ve tam zamanlı çalışma ve belirsiz süreli ve kısmi zamanlı çalışma şeklinde çalışabilir. İşveren avukat tarafından, işgören avukata ödenecek ücret üzerinden; sosyal sigorta primi, gelir vergisi, damga vergisi ve benzeri vergiler ile diğer yasal kesintiler ve Baro aidatı kesintisi yapılarak, işveren avukat tarafından ilgili kurumlara ödenir.

24. Telif Kazancı Elde Eden Avukatların Vergilendirilmesi

Devamlı olarak yapılan serbest meslek faaliyeti sonucunda elde edilen serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi gerçek usulde yıllık beyanname vermek suretiyle yapılmaktadır. Arızı olarak yapılan serbest meslek kazancında ise belli bir istisna tutarının aşılması durumunda yıllık beyanname verilmekte bu tutarın altında kalan arızı serbest meslek kazancı için yıllık beyanname verilmemektedir.

7194 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yapılan düzenlemeyle, telif ve ihtira beratı kazanç istisnasında sınırlamaya gidilmiş olup telif hakkı ve ihtira beratı kazanç istisnası hakkında yapılan düzenlemeye göre, serbest meslek faaliyetinde bulunan müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitler ile bunların kanuni mirasçılarının istisna kapsamındaki çalışmalarından elde ettikleri kazançları yıllık olarak belirlenen kazanç tutarını aşması durumunda istisna uygulanmayacak ve yıllık beyanname verilecektir. Buna göre, 2023 yılında 1.900.000 TL'yi aşan telif kazancı elde eden bir yazar, söz ve beste sanatçısı, senarist, ressam, heykeltıraş tarafından yıllık beyanname verilecektir. Ancak, belirlenen istisna edilen kazanç tutarının aşılması nedeniyle yıllık beyanname veren kişilerin defter tutma ve belge düzenleme mecburiyetleri ile tevkifat yapma yükümlülükleri olmayacaktır.

Bu hükümlere göre; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının;

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

- » Kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak,
- » Bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak,

suretiyle elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisna kapsamındaki kazancın ne şekilde elde edildiği de vergileme açısından önemli olup örneğin; bir yazarın, kadrolu olarak çalışmadığı bir dergide yayınlanan makalesinden elde ettiği gelir serbest meslek kazancı olup istisna kapsamındadır. Fakat aynı yazarın bu işi aynı dergide kadrolu çalışarak yapması durumunda, bu faaliyet karşılığında alınan bedel ücret olacaktır.

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre bazı eserlerde kayıt ve tescil zorunlu, bazı eserlerde ise ihtiyari tutulmuştur. GVK'nın 18 inci maddesinde yer alan serbest meslek kazanç istisnasından yararlanabilmek için maddede belirtilen eserlerden kayıt ve tescili zorunlu olanların kayıt ve tescil ettirilmesi şart olup, diğer eserlerde kayıt ve tescil şartı aranmaktadır. Kültür ve Turizm Bakanlığınca kayıt-tescil edilen eserlerin, aynı zamanda GVK'nın 18 inci maddesinde sayılan eserler veya bu eserlere benzerlik gösteren eserlerden olması şart olup, 5846 sayılı Kanuna göre kayıt-tescil edilen tüm eserler istisna kapsamına girmemektedir.

Buna göre, 193 sayılı Kanun'un 18'inci maddesi kapsamında elde edilen ve aynı Kanun'un 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutar olan 2023 yılı için 1.900.000 TL'yi aşanlar aşan kazançlar için istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Yılsonu itibarıyla GVK'nın 18'inci maddesi kapsamında elde edilen kazançlar toplamının söz konusu tutarı aşması halinde, elde edilen kazançların tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Ancak, telif ve ihtira beratı kazancından dolayı belirlenen limiti geçen ve istisna dışına çıkan mükellefler sadece yıllık beyanname verme gibi yükümlülüğüne tabi olacaklar, bunların diğer serbest meslek erbabları gibi yapmış oldukları ödemeler (kira, ücret ve serbest meslek ödemesi gibi) üzerinden tevkifat yapma yükümlülükleri olmayacaktır.

213 sayılı VUK'nın mükerrer 257 nci maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden, münhasıran GVK'nın 18 inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanunun 94 üncü maddesinde belirtilen kişi ve kurumlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin; yıl içindeki kazançlarının toplamının GVK'nın 103 üncü maddesinin dördüncü gelir diliminde yer alan (2023 yılı için 1.900.000 TL) tutarı aşıp aşmadığına bakılmaksızın, defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve belge düzenleme zorunluluklarının kaldırılması uygun görülmüştür.

Serbest meslek faaliyetiyle uğraşanlara (noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç) yapılan ödemeler (arizi serbest meslek faaliyeti nedeniyle yapılan öde-

meler dâhil) esnasında ödemeyi yapanlar tarafından gelir vergisi tevkifatı (kesintisi) yapılması gerekir. Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden;

- » Gelir Vergisi Kanunu’nun 18’inci maddesi kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17,
- » Diğerlerinden %20,

oranında kesinti yapılmaktadır.

Bu kesinti, bir ön vergileme olup, yıllık beyannameye hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Arızı serbest meslek kazançları için istisna haddi altında kalan (2022 yılı için 58.000 TL, 2023 yılı için 129.000 TL) kazançlardan yapılan gelir vergisi tevkifatı ile serbest meslek kazanç istisnası kapsamına giren kazançlardan yapılan gelir vergisi tevkifatı nihai bir vergilendirmedir.

Yıllık beyanname vermede dikkate alınacak tutarın aşılp aşılmadığı ilgili takvim yılının sonu itibarıyla belirlenecek ve istisna kapsamında elde edilen kazançlar toplamının söz konusu tutarı aşması halinde, elde edilen kazançların tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Örneğin, 2022 yılında 880 bin liralık (2023 yılında 1.900.000 TL) tutarın hesabı 31.12.2022 tarihi itibarıyla yapılacak olup, bu tutarın aşılması durumunda yıllık beyanname verilecektir. Beyanname verme sınırının aşılp aşılmadığı, takvim yılı sonu itibarıyla her bir yıl için ayrı ayrı değerlendirilecek ve ilgili takvim yılında istisnadan yararlanılamaması sonraki yıllarda istisnadan yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Yıllık beyanname verilmesi durumunda, GVK’nın 68 inci maddesinde sayılan mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olarak yapılan giderler, yıllık beyanname üzerinde indirim konusu yapılacaktır. Söz konusu giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için Vergi Usul Kanununda belirtilen belgelerle tevsik edilmesi şarttır. Yıllık beyanname verilmesi durumunda; şahıs sigorta primleri, eğitim ve sağlık harcamaları, sponsorluk harcamaları ve engellilik indirimi ile anılan madde ve ilgili kanunlarında indirim konusu yapılabileceği düzenlenmiş olan bağış ve yardımlar gibi harcamaların da beyan edilen gelirden indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

193 sayılı GVK’nın 18 inci maddesi kapsamında elde edilen telif hakkı ve ihtira beratı kazançlarının devamlı veya arızı olarak elde edilmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. Serbest meslek kazançlarında telif kazançları ve ihtira beratlarında istisnayı düzenleyen GVK’nın 18. maddesinde 7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında yıllık olarak belirlenen tutarı aşan kazançlar için yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir. Buna göre, 2022 yılında 880.000 TL, 2023 yılı için ise 1.900.000 TL’yi aşan telif hakkı ve ihtira beratı kazançları için kişiler istisnadan yararlanılamayacak ve kazancı elde eden kişiler yıllık

beyanname verecektir.

Telif ve ihtira beratı kazanç istisnası kapsamında olup 2023 yılı için 1.900.000 TL'yi aşmayan kazançlar gelir vergisinden istisna olup bu kazançlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir. Bu durumda, bu kazançlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergiler nihai vergi olacaktır. Telif ve ihtira beratı kazanç istisnasının belirlenen sınırı aşması durumunda kişilerin yıllık beyanname vermesi halinde, yıl içinde yapılan tahsilatlar üzerinden %17 oranında yapılan tevkifat tutarının yıllık beyannameye mahsup edilebilecektir.

GVK 18. maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetler karşılığında serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu yoktur. Serbest meslek kazanç istisnası kapsamında hizmeti alan tarafından gider pusulasıyla belgelendirilmelidir. Ancak, eserlerin GVK 94. maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar dışındakilere tesliminde serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca GVK 18 inci maddesi kapsamında kazanç elde eden mükelleflerin, kendilerine düzenlenen gider pusulalarını ve bu faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mal ve giderlerine ilişkin belgelerini, VUK'ta öngörülen süre boyunca saklamaları gerekmektedir.

25. Avukatların Düzenledikleri ve Kullandıkları Belgeleri Muhafaza ve İbraz Ödevi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı, tuttukları defterler ile bu defter kayıtlarının dayanağını oluşturan vesikaları ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süre ile muhafaza etmeye ve yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz etmeye mecburdurlar. Defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar da almaya mecbur oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tanzim tarihlerini takip eden yıldan başlayarak 5 yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar. Mükellefler, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve diğer kayıtlarını muhafaza süresi içerisinde, yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz etmek zorundadırlar.

Mükelleflere bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda, haklarında Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümlerinin uygulanacağı ilgililere yazılı olarak bildirilir. Bu mecburiyetleri yerine getirmeyen mükelleflere Vergi Usul Kanununa göre özel usulsüzlük cezası kesilir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde özel usulsüzlük cezası bir kat artırılarak uygulanır.

26. Avukatların İşe Başlama/Adres Değişikliği/İşi Terki Bildirim Yükümlülüğü

Serbest meslek erbabında;

- » Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel bir işyeri açmak,
- » Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyetin bulunduğu dair alametler asmak,
- » Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunulduğuna dair ilanlar yapmak,
- » Mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküle kaydolmak,

işe başlamayı gösterir. Mesleki teşekküllere kaydolan ancak görevleri veya durumları nedeniyle bilfiil mesleki faaliyette bulunamayacak olan serbest meslek erbabı bildirimlerinde bu durumu açıklamalıdır. Serbest meslek erbabı mükelleflerin; işe başlama, değişiklikler (adres değişikliği, iş değişikliği, işletmede değişiklik), işi bırakma hususlarını/durumlarını vergi dairesine bildirmeleri zorunludur. İşe başlama bildirimini, serbest meslek erbabı tarafından imzalanarak kendilerince veya Avukatlık Kanunu'na göre ruhsat almış avukatlar veya 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış meslek mensuplarınca işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde İnteraktif Vergi Dairesi üzerinden elektronik ortamda ya da ilgili vergi dairesine kâğıt ortamında yapılır.

Avukatlar işe başlama bildirimini vergi dairesine bizzat giderek, posta ile göndererek veya vergi dairesine gitmeden İnteraktif Vergi Dairesi (<https://ivd.gib.gov.tr>) aracılığı ile sistem üzerinden “İşe Başlama/Bırakma Bildirimi” ile yazılı olarak yapabilirler. Bir avukatın bir mükellefin işe başlama bildirimini de vergi dairesine yapması mümkün bulunmaktadır. Mükellefin İşe Başlama/Bırakma Bildiriminin 1136 sayılı Kanuna göre ruhsat almış avukatlar tarafından imzalanarak yapılması hâlinde, ayrıca mükellefçe de imzalanmış olması aranmaz. Ancak, mükellef imzası bulunmayan İşe Başlama/Bırakma Bildiriminin 1136 sayılı Kanuna göre ruhsat almış avukatlar tarafından imzalanarak yapılması hâlinde; avukatlar için işe başlama bildiriminin yapılmasını da içeren vekâletnamenin aslı veya noter onaylı örneği ya da usulüne uygun olarak düzenlenen ve avukata verilmiş olan vekâletnamenin avukat tarafından uygunluğu onaylanmış imzalı bir örneği vergi dairesine ibraz edilmesi gerekir.

Bununla birlikte serbest meslek erbaplarının işe başladıkları ayı izleyen 3'üncü ayın sonuna kadar e-Serbest Meslek Makbuzu uygulamasına dâhil olmak için gerekli başvuru

yapmaları gerekmektedir. Serbest meslek erbabının adres, iş veya iş yerlerinde meydana gelen değişiklikleri, değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren 1 ay içerisinde İnteraktif Vergi Dairesi üzerinden elektronik ortamda ya da vergi dairesine kâğıt ortamında bildirmesi gerekmektedir. Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder. Serbest meslek erbaplarından işi bırakanların, bu durumu 1 ay içerisinde İnteraktif Vergi Dairesi üzerinden elektronik ortamda ya da vergi dairesine kâğıt ortamında bildirmesi gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı, tuttukları defterler ile bu defter kayıtlarının dayanağını oluşturan vesikaları ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süre ile muhafaza etmeye ve yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz etmeye mecburdurlar. Serbest meslek erbaplarının Ba-Bs bildirim verme zorunluluğu yoktur.

27. Avukatların Gider Pusulası Düzenlemesi Gerektiği Durumlar

Avukatların esas düzenledikleri belge serbest meslek makbuzu olmakla birlikte zaman zaman bazı durumlarda Vergi Usul Kanununda yer alan gider pusulası denen belgeyi de düzenlemek durumunda kalabilmektedirler. Bilindiği üzere, serbest meslek faaliyetinde bulunan 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 zorundadır. 509 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeler kapsamında, vergiden muaf olmayan serbest meslek erbaplarınca düzenlenen serbest meslek makbuzları, 01/06/2020 tarihinden itibaren elektronik serbest meslek makbuzu (e-SMM) olarak düzenlenmeye başlanmıştır.

Serbest çalışan avukatlar, mesleki faaliyetlerine ilişkin olarak, 213 sayılı Kanun kapsamındaki belgeleri düzenleme zorunluluğu bulunmayanlara yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar için malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 7 gün içinde gider pusulası düzenlemeleri gerekmektedir. Malın veya hizmetin bedelinin, bahse konu süre dâhilinde satıcıya; banka, Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş. veya 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları aracılığıyla ödenmesi halinde, bu kurumlarca gider pusulasında bulunması zorunlu bilgileri ihtiva edecek şekilde düzenlenen belgeler (dekont, makbuz gibi), gider pusulası yerine geçtiğinden, bu durumda ayrıca gider pusulası düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

14.10.2021 tarih ve 7338 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yapılan değişiklikle gider pusulasında değişiklik yapılması ve bazı belgelerin gider pusulası olarak dikkate alınabilmesi sağlanmıştır. 213 sayılı Kanunun 234 üncü maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklikle, gider pusulasının düzenlenme zorunluluğunun bulunduğu durumlara

açıklık getirilmesinin yanı sıra belgenin düzenlenme süresi de belirlenmiştir. Bu kapsamda maddede öngörülen hallerde banka, ödeme kuruluşu ve PTT tarafından düzenlenen belgeler (dekont, alındı vb.) ile bu Kanun uygulamasında belge düzenleme yükümlülüğü bulunmayan kamu kurum ve kuruluşlarının tabi oldukları diğer ilgili mevzuat dahilinde düzenledikleri belgeler gider pusulası yerine kabul edilmekte ve bu hallerde mükellefler tarafından ayrıca gider pusulası düzenlenmemesi sağlanmaktadır.

Buna göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler, bu Kanun kapsamındaki belgeleri düzenleme zorunluluğu bulunmayanlara yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar (gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden satın aldıkları mallar hariç) için işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri gider pusulası düzenlerler. Vergiden muaf esnaf için düzenlenen gider pusulası, bu kişiler tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur. Gider pusulaları, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Gider pusulası, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen gider pusulası hiç düzenlenmemiş sayılır.

7338 sayılı Kanunla 213 sayılı VUK'nın 234. maddesinde yapılan düzenlemeyle bazı belgeler de gider pusulası yerine geçecektir. Buna göre, belirtilen bilgileri ihtiva etmeleri kaydıyla;

- » Malın veya hizmetin bedelinin, dördüncü fıkrada belirtilen süre dâhilinde satıcıya; 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda tanımlanan banka, 20/6/2013 tarihli ve 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları veya 9/5/2013 tarihli ve 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanununa göre kurulan Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi aracılığıyla ödenmesi halinde, bu kurumlarca düzenlenen belgeler,
- » 7/11/2013 tarihli ve 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında satın alınan malların gider pusulası düzenlemek zorunda olanlara iade edilmesinde, 6502 sayılı Kanun uyarınca iade edilecek tutarların, (a) bendinde yer alan kurumlar aracılığıyla iadesinde bu kurumlarca düzenlenen belgeler,
- » 213 sayılı VUK'a göre belge düzenleme zorunluluğu bulunmayan kamu kurum ve kuruluşlarının, tabi oldukları ilgili mevzuat dâhilinde, yaptıkları işler veya sattıkları mallar için düzenledikleri belgeler,

gider pusulası yerine geçecektir. Yapılan düzenlemeye göre, gider pusulası, malın teslimi

veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 7 gün içinde düzenlenecek ve bu süre içerisinde düzenlenmeyen gider pusulası hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Bu durumda, yukarıdaki şekillerde söz konusu kurumlar tarafından düzenlenen belgeler gider pusulası yerine geçecek ve mükellefler tarafından ayrıca bir gider pusulası düzenlenmeyecektir.

7338 sayılı Kanunla 213 sayılı VUK'nın 234. maddesinde gider pusulası hakkında yapılan düzenlemeye paralel olarak aynı Kanunun "*Özel usulsüzlükler ve cezalar-a) Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması*" başlıklı 353. maddesine de gider pusulası eklenmiş ve gider pusulasının usulüne uygun olarak düzenlenmemesi ya da hiç düzenlenmemiş sayılması halinde özel usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, mevcut durumda var olan gider pusulasının usulüne uygun olarak düzenlenmemesi durumunda özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiğine ilişkin hükme ilave olarak gider pusulasının hiç düzenlenmemiş sayıldığı durumlara bağlı olarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği de hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanunun 227, 231 ve 234. maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için yıllık olarak belirlenen özel usulsüzlük cezasından aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

28. Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter-Belgelerin Mahkemeye İbraz Edilmesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde, vergi incelemesinden maksat, "Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır." şeklinde tanımlanmıştır. Mükelleflerce tutulması gereken bu defter ve belgeler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 256. maddesi uyarınca yetkili makamın ya da memurun istemi üzerine ibraz edilmek zorundadır. Bu yükümlülüğe uyulmamasının yaptırımı mükerrer 355. maddede özel usulsüzlük cezası olarak belirlenmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendinde, "Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmese," mükellef hakkında re'sen tarh yoluna gidileceği belirtilmiştir.

Vergi müfettişleri, hakkında inceleme emri aldıkları mükellefler ile ilgili inceleme yapılacak üzere mükelleflerin defter ve belgelerini bir yazı aracılığıyla istemekte, mükelleflerce defter ve belgelerin vergi müfettişine ibrazı halinde incelemeye başlanılarak inceleme sonucuna göre rapor hazırlamaktadır. Mükelleflerin, defter ve belgelerini vergi incelemesine yetkili kişiye ibraz etmemesi halinde ise vergi müfettişlerince yine rapor düzenlenmekte, raporda defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hali 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendi uyarınca re'sen tarh nedeni olarak kabul edilmektedir.

Vergi müfettişleri tarafından düzenlenen vergi inceleme raporunda, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hali bu belgelerin varlığının ispatlanamadığı şeklinde yorumlanarak, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 29 ve 34. maddeleri uyarınca mükellefin indirim mekanizmasından yararlanamayacağı sonucuna varılarak, indirimlerin tamamı reddedilmek suretiyle yeniden oluşturulan KDV tablosu uyarınca, vergi ziyayı cezalı KDV tarhiyatı yapılması önerilmektedir. Vergi incelemesi sırasında herhangi bir mücbir sebep bulunmadığı h lde ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargılama aşamasında incelemeye tabi tutulup tutulmayacağı ve buna istinaden nasıl bir karar vermesi gerektiği konusunda Danıştay dava daireleri arasında farklı görüşler bulunmaktadır.

Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunda bu konuda farklı kararları bulunmaktaydı. Ortaya çıkan içtihat farklılığını gidermek için içtihadı birleştirme yoluna gidilmiş ve 25/7/2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 08/2/2019 tarih ve E.2013/3, K.2019/1 sayılı kararıyla VDDK'nın 13/12/2017 tarihli ve E.2017/627, K.2017/623 sayılı kararında da benimsenen görüş doğrultusunda içtihadı birleştirmiştir. Söz konusu içtihadı birleştirme kararında, mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini, incelemeye yetkili olan inceleme elemanlarına ibraz etmeyen katma değer vergisi mükellefleri adına yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda; davacılar tarafından, vergilendirme dönemine ilişkin yasal defterler ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, bu defter ve belgeler davacıdan istenilip, defterlerdeki kayıtlar incelenip, bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak yapılacak hukuki değerlendirmeye göre karar verilmesi gerektiği sonucuna ulaşıldığından, bu konuda oluşan içtihat aykırılığının, Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.12.2017 tarih ve E.2017/627, K.2017/623 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine karar verilmiştir.

İçtihadı Birleştirme Kararıyla birlikte mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini, incelemeye yetkili olan inceleme elemanlarına ibraz etmeyen katma değer vergisi mükellefleri adına yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda; davacılar tarafından, vergilendirme dönemine ilişkin yasal defterler ve belgelerin mahkemeye sunulması halinde teknik bir bilgi ve kanuni yetki gerektiren vergi incelemesi vergi hakimlerince muhtemelen bilirkişi kullanmak suretiyle yerine getirilecektir. Bu durumda, vergi ziyayı cezası 1 kat mı yoksa 3 kat mı olacağı hususu da ayrıca tartışma konusu olmaktadır. Vergi denetim elemanı tarafından, vergi incelemesi için usulüne uygun olarak istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hali, 213

sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesi uyarınca “gizleme” olarak değerlendirilmekte bu nedenle 344. madde uyarınca 3 kat vergi ziyayı cezası kesilmesi önerilmekte ve genel olarak da cezalı tarhiyatlar, 3 kat vergi ziyayı cezası olarak yapılmaktadır.

Anılan karar sonrasında, mükelleflerin defter ve belgelerini Mahkemeye ibraz edeceklerini ifade etmeleri halinde, Mahkemelerde defter ve belgeler üzerinde vergi dairesine haber verilmek suretiyle ve gerekirse bilirkişiye gidilmek suretiyle inceleme yaptırılması gerekmektedir. Bir kısım defter ya da belgenin Mahkemeye de ibraz edilmemesi halinde, bu kısma isabet eden vergiye ilişkin cezanın miktarı ne kadar olacaktır. Öte yandan, serbest meslek kazancı elde eden mükelleflerin dolayısıyla avukatların kayıtlarını tuttukları sistem olan Defter Beyan Sisteminin olduğu bir ortamda ve e-SMM’nun elektronik ortamda düzenlendiği bir ortamda defter ve belgelerin mükelleften ibrazını istemeye gerek olmadığı da ayrıca tartışma konusudur.

29. Avukatlık Faaliyetinin Yanında Bilirkişilik Ücreti Elde Edilmesi

Gelir Vergisi Kanunu’nda bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler de ücret sayılmaktadır. İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmıştır. Bilirkişilere, bilirkişilik faaliyeti sonucunda bilirkişilik ücretini ödeyen kişi veya kurumlar da işveren sayılmaktadır. Bilirkişilere ödenecek bilirkişilik ücreti her halükârda Gelir Vergisi Kanunu’na göre ücret olduğundan, ödemeyi yapanlar tarafından gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. Dolayısıyla, bilirkişilere yıl içinde ödenen bilirkişilik ücret ödemesinin aynı işveren tarafından mı yoksa farklı işveren tarafından mı yapıldığının tespiti, vergi tevkifatının doğru yapılması açısından büyük önem taşımaktadır.

6754 sayılı Bilirkişilik Kanun’una ilişkin tüm işlemleri, Adalet Bakanlığı Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü bünyesinde kurulan Bilirkişilik Daire Başkanlığı (bilirkisilik.adalet.gov.tr) yürütmektedir. Adalet Bakanlığı UYAP (Ulusal Yargı Ağı Projesi) ülkemizde yargı birimlerinin yaklaşık % 100’ünde işletimde olup, her türlü yargısal ve idari faaliyetler bu sistemle elektronik ortamda yürütülmektedir. Bilirkişilik üzerine her türlü işlemler, UYAP Bilişim Sistemi üzerinde yer alan Bilirkişi Portalı (bilirkisi.uyap.gov.tr) üzerinden yürütülmektedir.

Bilirkişilik Yönetmeliği’ne göre, bilirkişilerin internet üzerinden UYAP’a erişim yaparak elektronik ortamda işlem yapabilmelerini sağlamak üzere Bilirkişi Bilgi Sistemi kurulmuştur. Bilirkişilerin vermiş oldukları hizmetin karşılığı olarak elde ettiği gelirler, ücret geliri olarak değerlendirilmektedir. Ulusal Yargı Ağı Projesi çerçevesinde, bilirkişilere açılacak kartlar ile verilen dosyaların takibinden, tüm adli birimlerden alınan ücret ödemelerinin kümülatif toplamının alınmasına kadar sağlıklı bir takip ve vergilendirme yapılması mümkün bulunmaktadır.

Böylece her mahkemenin ayrı dosya açmasına ve takibine gerek kalmaksızın, elektronik sistem yardımı ile bilirkişinin aldığı ödemeler kolaylıkla takip edilebilmektedir. Dolayısıyla, UYAP sistemi üzerinden yıl içinde aynı bilirkişiye yapılan tüm bilirkişilik ücret ödemeleri takip edilebilmekte ve kümülatif ücret matrahı üzerinden vergi tevkifatı yapılabilir. Yani UYAP üzerinden yapılan tüm ödemeler tek işverenden yapılan ödeme sayılmalıdır. Böylece, bilirkişilerin yıl içinde elde ettiği tevkifata tabi ücret geliri tek işverenden elde edilmiş sayılacağından, yıllık olarak belirlenen beyanname verme sınırı aşılmadığı sürece yıllık beyanname verilmeyecek; beyanname verme sınırını aşılması halinde ise ücret gelirlerinin tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecek ve yıl içinde yapılan tevkifat tutarları hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

Gayrisafi ücret tutarından yasal indirimler yapıldıktan sonra bulunan gerçek safi tutar üzerinden, varsa engellilik indiriminin düşülmesi sonrasında bulunan vergi matrahının, Gelir Vergisi Kanunu'na göre ücret gelirinin beyan sınırını aşıp aşmadığının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, ücret gelirleri beyanının tespiti için birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı ücretli tarafından serbestçe belirlenecektir. Avukatlık faaliyeti nedeniyle serbest meslek kazancı elde eden ve gelir vergisi mükellefi olan gerçek kişilerin aynı zamanda uzmanlık alanları gereğince bilirkişilik yapımları ve bilirkişilik ücreti elde etmeleri halinde, bu kişiler serbest meslek kazançlarından dolayı her halükârda yıllık beyanname vereceklerdir.

Yapılan değişikliğe göre tevkifata tabi bilirkişilik ücreti 2023 yılında tek işverenden elde edilse bile vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan 1.900.000 TL'lik tutarı aşması halinde yıllık beyanname verilecektir. Ayrıca, birden fazla işverenden bilirkişilik ücret elde edilmesi halinde birinci işverenden sonraki ücret geliri toplamı 2023 yılında 150.000 TL ve ücret gelirleri toplamı 1.900.000 TL'yi geçmesi durumunda ücret gelirlerinin tamamının yıllık beyannameye dahil edilmesi gerekmektedir. Avukatlık faaliyeti dışında adliye bilirkişi listesinde kayıtlı olarak yürütülen bilirkişilik hizmetinden elde edilen gelirin ücret olarak kabul edilerek, Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerine göre tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilecektir. Bilirkişilik ücret gelirinin beyan edilecek olması durumunda, serbest meslek kazancı ile birlikte yıllık beyannameye iki gelir toplanacak ve beyan edilecektir.

30. Serbest Meslek Faaliyetinde Avukatın Ayrıca Bir İşverenden Elde Ettiği Ücretin Vergilendirilmesi

Serbest meslek faaliyetinde bulunan avukatların birçoğu ayrıca bir veya birden fazla işveren nezdinde (genellikle anonim şirketlerde) kısmi zamanlı idari işlerde çalışma yapabilmekte ve bunun karşılığında ücret geliri elde etmektedirler. Bu durumda aynı avukatın serbest meslek kazancı yanında ayrıca elde ettiği ücret gelirinin yıllık beyanname ile beyan edilip edilmeyeceği gündeme gelmektedir.

Serbest meslek faaliyetinde bulunan bir avukatın, bu faaliyetinden elde edilecek kazançları serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecek olup buna ilişkin serbest meslek kazancı mükellefiyeti tesis ettirilerek elde edilen kazancın yıllık beyannameyle bildirilmesi gerekir. Avukatlık faaliyetinden dolayı kişiye yapılan ödemelerin tevkifat yapmak zorunda olan kişi veya kurumlar tarafından yapılması durumunda bu ödemeler üzerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Serbest meslek faaliyetinde bulunan bir avukatın mesleki kazancının dışında, bir işveren bünyesinde kısmi zamanlı çalışmasının karşılığı olarak ücret geliri elde etmesi de mümkün bulunmaktadır.

Bir avukatın bir şirkette idari işlerde çalışması dolayısıyla tevkifatlı olarak almış olduğu ücret, 2023 yılında 1.900.000 TL'yi geçmiyorsa, serbest meslek kazancı kapsamında verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir. Ancak, avukatın mesleki kazancının yanında 2023 yılında birden fazla işverenden ücret geliri elde etmesi halinde, birden sonraki işverenlerden elde edilen ücretlerin toplamının 2023 yılı için 150.000 TL'lik tutarı aşması halinde veya bu tutarı aşmamakla birlikte bütün işverenlerden aldığı ücret geliri toplamının vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde, ücret gelirlerinin tamamının beyan edilmesi gerekmektedir. Bu durumda, serbest meslek erbabı serbest meslek kazancına ilişkin olarak vereceği yıllık beyannameye ücret gelirini de dahil edecektir. Ücret geliri için yıllık beyanname vermek durumunda olan bir avukat şayet serbest avukatlık faaliyeti de yapıyorsa, serbest meslek kazancından dolayı mecburen yıllık beyanname vereceği için her serbest meslek kazancı ve ücret gelirini toplayıp yıllık beyanname ile beyan edecektir.

31. Avukatların Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Başvuru Yolları

Gelir vergisi mükellefi olan avukatlar adına, işe başlamadan işi terk ettikleri tarih arasındaki vergisel dönemlerde, vergisel ödev ve yükümlülüklerini yapmamaları veya eksik yerine getirmeleri sonucunda; gerek vergi incelemesi gerekse vergi dairesince yapılan tespitlere göre, vergi ziyai cezası gerektiren cezalı tarhiyatlar veya usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları kesilebilmektedir. Vergi dairesi tarafından mükellef olan avukatlar adına yapılan cezalı tarhiyatlar, mükelleflere tebliğ edilmekte ve vergi mevzuatınca öngörülen yaptırımlara göre tahakkuk ettirilerek gerekli tahsilat işlemlerine başlanmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının mükellefler tarafından kolay ve hızlı bir şekilde çözümü için yargı yoluna gitmeden yapılacak idari başvuru yolları ile hem maliyeti düşük bir yöntemle sorunlar çözülmekte hem de idare ile sürtüşmeden ve uzun yargı süreçleri yaşamadan sulh yoluyla ihtilafların çözümü sağlanmaktadır. Uygulamada vergi idaresi tarafından mükellefler adına ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına karşı en sık kullanılan başvuru yolları; uzlaşma, cezalarda indirim ve dava açma yöntemleridir. Avukatların vergilendirme süreçlerinde Vergi İdaresi ile yaşadıkları vergi ihtilaflarında başvurulabilecekleri, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan idari başvuru/çözüm yolları şöyledir;

- » Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı
- » Pişmanlık hükümlerinden yararlanma hakkı
- » Düzeltme talebi hakkı
- » Şikâyet yolu ile müracaat hakkı
- » Kanun yolundan vazgeçme hakkı
- » İzaha davet edilme hakkı
- » Cezalarda indirim talep etme hakkı
- » Zamanaşımı hükümlerinden yararlanma hakkı
- » Karşılıklı anlaşma hakkı
- » Vergi ihtilaflarına karşı dava açma hakkı

Bu bölümde, serbest meslek faaliyetinde bulunan avukatların uygulamada en sık kullandıkları idari başvuru yolları olan uzlaşma hakkı, cezalarda indirim talebi, vergi hatalarını düzeltme talebi, şikâyet yoluyla müracaat, vergi ihtilaflarına karşı dava açma hakkı ve pişmanlıkla beyan hükümlerinden yararlanma hakkından bahsedilecektir.

31.1. Uzlaşma hakkı

Uzlaşma, mükelleflerin adlarına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce vergi idaresi ile tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak için başvurabilecekleri idari bir çözümdür. 213 sayılı VUK'da mükelleflerin iki tür uzlaşma talebinde bulunma hakkı vardır. Bunlar; vergi/vergi cezalarının tarh edilmesinden önce yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma ve vergi/vergi cezalarının tarh ve tebliğ edilmesinden sonra talep edilen tarhiyat sonrası uzlaşma hakkıdır.

Uzlaşma müessesesi, Vergi Usul Kanununun Ek 1 ve 12 nci maddelerinde düzenlemiş olup en son 26.10.2021 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7338 sayılı Kanunla uzlaşma hükümlerinde değişiklik yapılmıştır. Buna göre, 1/1/2022'den itibaren 6.800 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına alınmıştır. Bu değişikliğe paralel olarak da VUK 376 nci maddesinde de değişiklik yapılarak, üzerinde uzlaşılan bu cezaların (vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası) da Kanunun ilgili maddesinde düzenlenen sürede ödenmesi durumunda üzerinde uzlaşılan cezanın %25'inin indirilmesi sağlanmıştır.

Vergi uyumsuzluklarının çözümlenmesinde kullanılan idari çözüm yollarından olan uzlaşmanın konusu; tarhiyat sonrası uzlaşma için VUK'un ek 1. maddesinde, tarhiyat öncesi uzlaşma için VUK'un ek 11. maddesinde düzenlenmiştir. Tarhiyat sonrası uzlaşma hükümleri uyarınca; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları ile 2022 yılı için 6.800 TL'yi aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için vergi/ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde uzlaşma talebinin yapılması gerekir. Tarhiyat öncesi uzlaşma hükümleri uyarınca ise vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları ile 2022 yılı için 6.800 TL'yi aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna gidilebilmektedir.

Uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Mükellef veya adına ceza kesilen, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz. Uzlaşma sağlandıktan sonra uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihten itibaren bir ay vade verilir ve bu sürede mükellef ödeme yapmaz ise vade tarihinden itibaren gecikme zammı uygulanır. Yani uzlaşma sonucunda uzlaşılan tutarı mükellefin ödeme mecburiyeti yoktur, gecikme zammı ödeme maliyetine katlanarak uzlaşılan tutarı tahsil zaman aşımı içinde ödeyebilir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Uzlaşma ve vergi mahkemelerinde dava açma" başlıklı Ek 7. maddesine göre; müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir. Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır.

Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, durdurulmuş olan davanın görülmesine, keyfiyetin vergi dairesince işarı üzerine vergi mahkemesinde devam edilir.

31.2. Cezalarda indirim hakkı

Cezalarda indirim uygulaması, mükellefler veya vergi sorumluları adına düzenlenmiş olan vergi/ceza ihbarnamesindeki vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda ise uzlaşılan cezanın belli bir oranda indirim yapılmak suretiyle kalan tutarın ödenmesine imkan sağlayan çok önemli bir kolaylıktır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim" başlıklı

376. maddesine göre mükellef veya vergi sorumlusu;

- » İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı,
- » Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi cezalarının (vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası) %75'ini, bu Kanunun ek 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i,

indirilir. Vergi aslına bağlı olsun olmasın, düzenlenen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da ceza indiriminden yararlanır. Uzlaşma sonrasında tutanağın imzalandığı tarihten itibaren 1 aylık ödeme süresi içinde uzlaşılan vergi ve cezalar ödenirse, uzlaşılan cezalarda ayrıca %25 daha indirim yapılmaktadır. Mükellefler vergi ziyayına kaçakçılık sayılan fiillerle sebebiyet verirse bu ceza için uzlaşma hükümlerinden ise yararlanamaz iken, ceza indirimi hükümlerinden yararlanabilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını belirtilen süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz. Cezalarda indirim uygulaması, vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır. Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınır ve 1.1.2022'den itibaren 6.800 Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için cezalarda indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanmaktadır. Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını süresinde ödemez veya dava konusu yaparsa cezalarda indirimden yararlanamaz. Ancak, mükellef veya vergi sorumlusu, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük başvuru süresi geçmeden, cezalarda indirim talebinden vazgeçerek dava açabilir.

Vergi/ceza ihbarnamesinin tebliği üzerine dava açılmasına rağmen, cezalarda indirimden yararlanmak için belirlenen 30 günlük başvurusu süresi dolmadan ve vergi mahkemesi karar vermeden önce vergi davasından vazgeçilmesi halinde, cezalarda indirimden yararlanılması mümkün bulunmaktadır. İhbarnamenin tebliğinden itibaren 30 günlük başvuru süresinin sona ermesinden sonra davadan vazgeçilmesi halinde, cezalarda indirimden yararlanılması mümkün değildir. Mükellef veya vergi sorumlusu, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük başvuru süresi geçmeden; uzlaşma tutanağının imzalanmasına kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini bildirir bir talebin olması halinde cezalarda indirim uygulamasından yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

31.3. Vergi hatalarına karşı düzeltme talebinde bulunma hakkı

Vergi İdaresi tarafından yapılan vergilendirme işlemlerinde mükellefin vergi hatası bulunduğu ve düzeltilmesi gerektiğini iddia etmesi durumunda, beş yıllık tarh zaman aşımı süresi içinde idareye başvuru yaparak veya re'sen idare tarafından vergi hatasının düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır. Vergi hatası için mükellefin 30 günlük süre içinde dava açma hakkını kullanmaması durumunda, vergi hatalarının beş yıllık tarh zaman aşımı içinde düzeltilmesi her zaman mümkün bulunmaktadır. Bu arada açık ve net olan vergi hatalarını vergi idaresi tespit ettiği anda re'sen düzeltilmesi de beş yıllık süre içinde mümkün bulunmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116'ncı maddesinde vergi hatası; vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması şeklinde tanımlanmıştır. Devam eden 117'nci maddesinde hesap hatalarının; matrah hatalarını, vergi miktarındaki hataları ve verginin mükerrer olmasını; 118'inci maddesinde ise vergilendirme hatalarının; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hatalar şeklinde olduğu belirtilmiştir.

Mükelleflerin dava açma süresi içerisinde veya sonrasında idari işlemi yapan vergi dairesine düzeltme talebinde bulunabilme hakkı bulunmaktadır. Düzeltme hükümleri VUK'nın 120-126. maddelerinde düzenlenmiştir. 213 sayılı VUK'nın "Düzeltme yetkisi ve reddiyat" başlıklı 120. maddesine göre; vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar vermektedir. Devam eden 122'nci maddesinde, mükelleflerin vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairelerinden yazı ile isteyebilecekleri, 124'üncü maddesinde ise, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddedilenlerin, şikâyet yolu ile Hazine ve Maliye Bakanlığına müracaat edebilecekleri hükme bağlanmıştır.

Bu hatalar vergi dairesince düzenlenen düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin edilir, ancak vergi tahsil edilmiş ise mükellefe mahsuben ve/veya nakten iade edilir. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi belirtilerek mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sâkıt olur.

İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları saklıdır. Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Düzeltme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, keyfiyet düzeltmeyi isteyen yazı ile tebliğ edilir. Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile düzeltililebilir. Şu kadar ki; düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar

verilmemiş olması şarttır.

213 sayılı VUK'nın 114 üncü maddede yazılı 5 yıllık zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:

- » Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
- » İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,
- » İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı,

tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

7331 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerin VUK'nın 116 ila 124 üncü maddelerine etkisi şöyle olmaktadır. Mükelleflerin, vergi/ceza ihbarnamesinin kendilerine tebliği tarihinden itibaren 30 günlük dava açma süresi geçtikten sonra yapacakları şey, işlemi yapan ve tebliğ eden vergi dairesine 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmasıdır. Vergi dairesine düzeltme talep eden mükelleflerin bu taleplerine vergi dairesinin 30 günde cevap vermesi gerekmektedir. Düzeltme talepleri red olan mükellefler 30 gün geçtikten sonra 31 inci günden itibaren Hazine ve Maliye Bakanlığı'na VUK'nın 124 üncü maddesine göre şikâyet yoluyla başvurmak zorundadırlar. Bakanlığın başvurulara cevap süresi ise 60 günden 30 güne indirilmiştir. Bakanlık açısından verilen cevap kesin değilse önceden 6 aylık bekleme süresi de 4 aya indirilmiştir. Bu 4 aylık süre içerisinde Bakanlık tarafından yanıt verilmemesi halinde yerel vergi mahkemesi nezdinde vergi iptal davası açılabilir. Dolayısıyla yapılan düzenlemeler, 213 sayılı VUK'nın vergi hatası ile ilgili VUK 116 ila 124 üncü maddelerini süre açısından etkilemiştir.

31.4. Şikâyet yoluyla müracaat hakkı

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Şikâyet yolu ile müracaat” başlıklı 124 üncü maddesine göre vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddedilenler şikâyet yolu ile Hazine ve Maliye Bakanlığına (Gelir İdaresi Başkanlığına) müracaat edebilirler. Burada da talepleri reddolunan mükellefler, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu gereği söz konusu idari eylemi/işlemi vergi mahkemeleri nezdinde dava konusu yapabilirler. Vergilendirme hatalarına ilişkin VUK 116 ila 124'üncü madde hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; düzeltme başvurusu reddedilmiş olanların şikâyet başvurusu yapabilecekleri ifade edilmiş olup, vergi hatasının düzeltilmesi için öncelikle vergi dairesi müdürlüğüne düzeltme başvurusunun ve akabinde düzeltme başvurusunun açık/zımnen

reddedilmesi sonrasında Hazine ve Maliye Bakanlığına (Gelir İdaresi Başkanlığına) şikâyet başvurusunun yapılması öngörülmüştür.

Vergilendirme işlemlerinin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları 213 sayılı Kanun'da düzenlenmiş olup, 213 sayılı Kanun aynı zamanda vergi idaresi yönünden idari usul kanunu niteliğindedir. Bununla birlikte, esasen idari yargılama usulünü düzenleyen 2577 sayılı Kanun, yargılama kuralları dışında idari usul kurallarını da barındırmakta olup, bu kurallardan birisi de idareye yapılan başvurunun sessiz kalınmasına dair zımni ret (başvurunun zımnen reddi) müessesesidir. 2577 sayılı Kanun'un 10 ve 11'inci maddeleri olmak üzere muhtelif kanunlarda idareye başvuru yolları düzenlenmiştir. Ancak 2577 sayılı Kanunda düzenlenen idari başvuru yolları genel bir usul kanunu içerisinde yer almaları ve idari usule ilişkin genel kuralları düzenlemeleri nedeniyle diğer özel Kanunlarda düzenlenmiş olan idari başvuru yollarına göre daha genel niteliktedirler.

213 sayılı Kanun'un 124'üncü maddesinde, dava süresi geçirilmiş olan vergi hatalarına yönelik düzeltme başvurusunun reddi sonrasında şikâyet başvurusunun yapılabileceği ifade edilmiştir. Daha önce de ifade edildiği üzere düzeltme-şikâyet müessesesi esas itibariyle dava açma süresi geçirilmiş ve yargı önüne getirilemeyecek olan vergi hatalarının düzeltilmesi imkânının tanınarak, hakkaniyet ve mülkiyet hakkı yönünden muhatabı yönünden ortaya çıkması muhtemel ağır sonuçları ortadan kaldırma amacı taşımaktadır.³⁶ 14.07.2021 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan düzenleme gereğince; 8/7/2021 tarihli ve 7331 sayılı Kanun kapsamında 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda yapılan değişikliklerle idarelerin idari müracaatlara yanıt verme süresi 60 günden 30 güne indirilmiştir. Kesin olmayan yanıtlar için ön görülen bekleme süresi ise 6 aydan 4 aya indirilmiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun “**İdari makamların sükûtu**” başlıklı 10 uncu maddesine göre; ilgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler. İdare tarafında 30 gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer otuz günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay'a, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. Otuz günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren dört ayı geçemez.

Sonuç olarak; düzeltme başvurusunun hukuki niteliğinin İYUK 10'uncu maddesi kapsamında olup olmadığı tartışmalı bir konu ise de düzeltme başvurusunun icrai ve kesin bir işlem olarak dava konusu edilebileceğini söyleyen ikinci görüşü bir kenara koyarsak, ister 2577 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi ister 3071 sayılı Kanun'un 7'nci maddesi uygulansın vergi

36 Mustafa Balci, *Düzeltilme ve Şikâyet Konusunda Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri-II*, <https://vergialgi.net/duzeltme-ve-sikayet-konusunda-yasanan-hukuki-sorunlar-ve-cozum-onerileri-ii>, 12.04.2022.

hatasının düzeltilmesi istemiyle vergi dairesi müdürlüğüne yapılan başvurunun 30 gün içinde cevap verilmemesi halinde düzeltme başvurusunun zımnen reddedildiği kabul edilerek, bir sonraki aşamaya geçilebilecek yani Hazine ve Maliye Bakanlığına (Gelir İdaresi Başkanlığına) şikâyet başvurusu yapılabilecektir. Dolayısıyla vergi hatasının düzeltilmesi istemiyle vergi dairesi müdürlüğüne yapılan başvurunun açık/zımnen reddi sonrasında Gelir İdaresi Başkanlığına yapılan şikâyet başvurusunun 30 gün içinde cevap verilmemesi halinde şikâyet başvurusunun zımnen reddedildiği kabul edilerek, şikâyet başvurusunun zımnen reddi işleme karşı vergi mahkemesinde dava konusu yapılabilecektir.

31.5. Vergi ihtilaflarına karşı dava açma hakkı

Vergi uyuşmazlıklarının ve ihtilafların idari aşamada çözümü dışında mükellefler tarafından başvurulacak bir yöntemde yargı yoluna başvurmadır. Mükellefler genellikle, kesin olarak haklı olduklarını düşündükleri vergi ihtilaflarında yargıya başvurmakta ve adlarına salınan vergi ve cezanın kaldırılması ümidiyle dava açmaktadırlar. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar” başlıklı 377 nci maddesine göre; mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir.

Vergi Usul Kanununun “Dava konusu” başlıklı 378 inci maddesine göre; vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri saklıdır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 7 inci maddesinde dava açma süresi; özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay’da ve idare mahkemelerinde 60 gün ve vergi mahkemelerinde 30 gündür. Bu süreler;

- » İdari uyuşmazlıklarda, yazılı bildirimin yapıldığı,
- » Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği,

tarihi izleyen günden başlayacaktır.

31.6. Pişmanlıkla beyan hükümlerinden yararlanma hakkı

Vergi Usul Kanunu’nun 371’inci maddesinde düzenlenen “pişmanlık ve ıslah” müessesesi ile beyana dayanan vergilerde vergi kanunlarına aykırı davranışları kendiliğinden bir dilekçe ile ilgili makamlara haber veren ve belirlenen şartlarda ödeyen mükelleflere vergi kaybına bağlı suçlara ilişkin cezalardan (vergi ziyayı ve kaçakçılık) kurtulma hakkı verilmiştir. Pişmanlık ve ıslah düzenlemesine göre; beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, ziyaa uğratılan vergi için vergi ziyayı cezası kesilmemektedir. Pişmanlık hükümlerinden, mükellefler ve vergi sorumluları ile vergi ziyayı cezasını gerektiren fiillerin işlenişine iştirak eden diğer kişiler yararlanabilmektedir. Ancak vergi ziyayı cezasının kesilmemesi için VUK’nın ilgili maddesinde sayılan şartların sağlanması bir başka ifade ile yerine getirilmesi gerekmektedir.

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.

- » Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması.
- » Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.
- » Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmiş olunması.
- » Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.
- » Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.

Pişmanlık hükümleri emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz. Pişmanlık hükümlerine göre verilen bir beyanname üzerine tahakkuk eden vergi ve pişmanlık zammı süresinde öden-

mez ise pişmanlık hükümleri ihlal edilmiş olur ve beyanname süresinden sonra verilen beyanname hükümlerine tabi tutularak işlem yapılır. Verilen 15 günlük süre içinde vergi aslı ve pişmanlık zammının tamamı ödenmez ise pişmanlık hükümleri ihlal edilmiş sayılır. Bu durumda bu mükelleflerin verdiği beyannameler kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak kabul edilir. Pişmanlık şartlarının ihlali halinde; pişmanlık zammı terkin edilir, bunun yerine gecikme faizi tahakkuk ettirilir ve tahakkuk fişindeki vade 15 günden 1 aya tamamlanır.

Kanuni süresi içinde verilmeyip daha sonra pişmanlık talebiyle elektronik ortamda verilen beyanname ile ilgili olarak özel usulsüzlük cezası kesilecek ancak vergi ziyayı cezayı kesilmeyecektir. Ancak pişmanlık şartlarının ihlal edilmesi halinde verilen beyanname süresinden sonra verilen beyanname olarak değerlendirilecek ve ziyaa uğratılan verginin %50'si tutarında vergi ziyayı cezası kesilecektir. 7338 sayılı Kanunla, VUK'da yapılan düzenleme ile mükelleflerin ve vergi sorumlularının haklarında yürütülmekte olan vergi incelemesi ya da yapılan takdire sevk işlemine ilişkin vergi türünden farklı bir vergi türü için pişmanlık talepli beyanname verebilmeleri mümkün hâle gelmiştir.

32. Serbest Meslek Erbabının Kiraladığı İşyerinin Bir Kısımını Başka Bir Mükellefe Kiraya Vermesi Durumunda Yükümlülükler

Serbest meslek erbabı, sadece mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir. Serbest meslek erbabının kiraladığı işyerinin bir kısmını başka bir mükellefe kiraya vermesi durumunda; gelir vergisi, belge düzeni ve KDV yönünden değerlendirilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununa göre; serbest meslek erbabı tarafından kiralanan bir iş yerinin bir bölümünü başka bir gelir/kurumlar vergisi mükellefine kiraya verilmesi sonucunda elde edilen gelirin, gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda, kira geliri elde edilmiş olduğundan serbest meslek makbuzu düzenlenmesine gerek yoktur. Sadece kira sözleşmesi yapılması yeterli olacaktır. Ayrıca, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralınması işlemleri KDV'den istisna olduğundan, bahse konu kiralama işlemi katma değer vergisine tabi değildir. Ancak, stopaj (tevkifat/kesinti) yapmakla yükümlü olanlara gayrimenkul (taşınmaz) kiralınması karşılığı yapılan ödemelerden, ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben %20 oranında stopaj (tevkifat/kesinti) yapılması gerekmektedir.

33. Faaliyetini Terk Ettikten Sonra Arızı Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Avukatın Yükümlülüğü

Serbest meslek kazancı elde eden gelir vergisi mükellefi olan avukatlara, bu faaliyetlerini terk ettikten sonra önceki faaliyetleriyle ilgili olarak daha önce tahsil etmedikleri tutarlar

kendilerine ödenebilmektedir. Burada elde edilen kazanç serbest meslek kazancı değil, arızı serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir. GVK'nın 82. maddesinde arızı kazançlar belirtilmiş olup arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılatlarda arızı kazanç olarak sayılmıştır. Burada bahsi geçen "hâsılat" deyimini alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatleri ifade etmektedir. Vergiye tâbi arızı kazançlar kapsamında olan arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılatın ise 2023 yılında 129.000 TL'si gelir vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla, yıllık olarak belirlenen istisna tutarını geçen arızı serbest meslek kazançları için yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir.

221 seri no.lu Gelir Vergisi Tebliğinde serbest meslek faaliyetinin arızı olarak yapılması halinde, mükelleflerin katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülüklerinin bulunmadığı gibi defter tutma ve makbuz düzenleme zorunluluklarının da söz konusu olmadığı belirtilmiştir. Buna göre, arızı olarak elde edilen serbest meslek kazancından dolayı serbest meslek mükellefiyeti açtırılmasına ve defter tutulmasına gerek yoktur. Sadece serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde (belirli bir süreçte) yapanlar serbest meslek erbabıdır. Söz konusu faaliyeti devamlılık arz etmeyecek şekilde meslek haline getirmeden yapılırsa bu faaliyet arızı serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilerek, bir takvim yılında arızı kazanç dolayısıyla elde edilen gelirlerin toplamının belirli bir sınırı aşması halinde yıllık gelir vergisi beyanname verilmesi gerekir.

Avukat tarafından arızı olarak elde edilen serbest meslek kazancında, karşı tarafın yaptığı ödemeler üzerine düzenlenen gider pusulasında %20 oranında yapılan stopaj beyanname verme sınırı aşıldığında yıllık gelir vergisi beyannamesinden mahsup edilebilir. Sadece arızı serbest meslek kazancından dolayı geçici vergi ve katma değer vergisi beyanname verilmez. Arızı serbest meslek kazancında verilen serbest meslek hizmeti karşılığında serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu yoktur. Arızı serbest meslek kazancı, hizmeti alan tarafından gider pusulasıyla belgelendirilmelidir. Serbest meslek erbabı adına düzenlenen gider pusulasının zamanaşımı süresince beş yıl boyunca serbest meslek erbabının saklama zorunluluğu bulunmaktadır. Ancak, arızı serbest meslek kazancının elde edildiği kişinin mükellef olmaması durumunda avukata yapılan ödeme için gider pusulası düzenlenmesine ve tevkifat yapılmasına gerek yoktur.

Konu hakkında verilen bir özelgede yapılan açıklamalara göre; mükellefiyeti sona ermiş/ ücretli avukatlık işinden ayrılmış olan avukat tarafından, avukatlık faaliyetinde bulunduğu/ ücretli avukat olarak çalıştığı dönemlerde vermiş olduğu avukatlık hizmetine ilişkin olarak mükellefiyetinin kapatıldığı tarihten sonra elde ettiği gelirlere ilişkin belge düzenlenmesi mevcut mevzuat uyarınca mümkün bulunmamaktadır. Buna göre, mükellef olunan dönemde, Baro Başkanlığı tarafından verilen işler dolayısıyla hak edilen, ancak mükellefiyetin sona erdiği tarihten sonra avukata yapılacak olan ödemeler arızı kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu kapsamda avukata yapılacak ödemeler karşılığında serbest meslek makbuzu düzen-

leme zorunluluğu bulunmamakta olup avukata yapılacak söz konusu ödemeler üzerinden GVK'nın 94/2-b alt bendine göre %20 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.³⁷

34. Mükelleflerin İnteraktif Vergi Dairesinde Yapılabilecekleri İşlemler

Serbest meslek erbabı olarak faaliyette bulunan avukatlar diğer mükellefler gibi vergi dairesine gitmeden internet ortamında İnteraktif Vergi Dairesi üzerinden birçok vergisel işlemi kolay ve hızlı bir şekilde yapabilmektedirler. Buna göre, mükellefler;

- » Borç ödeme,
- » e-Tebliğat sistemine dahil olmak için talepte bulunulması,
- » Cezalarda indirim talebinde bulunulması,
- » Uzlaşma talebinde bulunulması,
- » Mükellefiyet durum yazısı alınması,
- » Borç durum yazısı talebinde bulunulması,
- » Özelge talep edilmesi,
- » İşe başlama bildiriminde bulunulması,
- » Adres değişikliği bildiriminde bulunulması,
- » İş yerlerinin (şubelerin) sayısında meydana gelen artış veya azalışlara ilişkin bildirimde bulunulması,
- » İş bırakma bildiriminde bulunulması,
- » İzaha davet müessesesi kapsamında izahta bulunulması,
- » 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesi kapsamında tecil talebinde bulunulması,
- » Vergi türü dönem değişikliğine ilişkin talepte bulunulması,

³⁷ www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 20.05.2022 tarih ve E-50426076-120[65-2021/20-822]-66280 sayılı özelgesi).

- » Muhtasar beyanname verilmeyeceğine dair dilekçe verilmesi,
- » Burada sayılmayan iş ve işlemler için “genel dilekçe” verilmesi,
- » Başkanlıkça uygun görülen diğer iş ve işlemler gibi,

iki yüzü aşkın vergisel işlemleri yapılabilmektedir. GİB Mobil uygulamasını indirmek suretiyle mükelleflerin cep telefonlarından da tüm bu işlemleri yapma imkanına sahip bulunmaktadır.

35. Mükelleflerin Vergi Levhası Bulundurması

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan 408 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; vergi levhasının elektronik ortamda alınması ve bulundurulması, e-vergi levhası sorgulaması, elektronik ortamda vergi levhası doğrulama hizmetlerine ilişkin yeni düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu Genel Tebliğde, serbest meslek erbapları da vergi levhası almak mecburiyetinde olan gelir vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır. Ayrıca, adi ortaklık, kolektif ve adi komandit şirket şeklindeki işletmelerde her bir ortak için ayrı ayrı vergi levhası alınacak ve Genel Tebliğde sayılan yerlerde her bir ortak için ayrı ayrı bulundurulacaktır.

Gelir vergisi mükellefleri tarafından gelir vergisi beyannamelerinin verilmesinden sonra vergi levhası, Gelir İdaresi Başkanlığı bilgi işlem sistemi tarafından söz konusu beyannamelerde yer alan bilgilere göre oluşturulmakta ve mükellefin internet vergi dairesi hesabına aktarılmaktadır. Vergi levhaları sistem tarafından internet vergi dairesi hesaplarına aktarıldıktan sonra, mükellefler, internet vergi dairesinden bizzat kendileri veya meslek mensupları aracılığıyla, gelir vergisi mükellefleri için 1 Nisandan itibaren, vergi levhalarını 31 Mayıs günü sonuna kadar yazdıracaklardır. Yazdırılan vergi levhalarının belirtilen yerlerde bulundurulması mecburidir.

Bu şekilde alınan vergi levhaları ayrıca vergi dairesine veya meslek mensuplarına imzalatılmayacak veya tasdik ettirilmeyecektir. İnternet vergi dairesinden erişilebilen vergi levhası üzerinde yer alan, sistem tarafından verilmiş olan onay kodu vergi levhasının tasdiki hükmündedir. Yıl içinde işe yeni başlayan mükelleflerin vergi levhalarında gerekli bilgilere yer verilecek, ancak matrah kısmında “Yeni İşe Başlama” ifadesi yer alacaktır. Söz konusu mükelleflerin vergi levhaları, mükellefiyet tesisini müteakip, sistem tarafından internet vergi dairesi hesaplarına aktarılacaktır. Bu mükellefler vergi levhalarını mükellefiyet tesisinden itibaren 1 ay içinde internet vergi dairesinden yazdırmak suretiyle veya bağlı oldukları vergi dairesi aracılığıyla alacaklardır.

Beyannamelerini kanuni süresinden sonra vermiş olan mükellefler, beyanname verilmesini müteakip internet vergi dairesinde bu işlem için hazırlanan menüyü kullanmak suretiyle

vergi levhalarını kendileri oluşturarak yazdıracaklar ve Tebliğde sayılan yerlerde bulunduracaklardır. Beyanname verilme tarihinin kanuni süresinden sonra ancak 31 Mayıs'tan evvel olması halinde ise mükelleflerin internet vergi dairesinde bu işlem için hazırlanan menüyü kullanmak suretiyle vergi levhalarını bu tarihe kadar yazdırabileceklerdir.

Vergi levhasının asılma zorunluluğu bulunmamasına karşın isteyen mükellefler kendilerine ait vergi levhalarını işyerlerine asabilir veya web sitelerinde yayımlayabilirler. Vergi levhası almak mecburiyetinde olan mükellefler Genel Tebliğde sayılan bilgileri ihtiva eden levhaları iş yerlerinin merkezlerinde ve şubelerinde yetkililerce istenildiğinde ibraz etmek üzere bulunduracaklardır. Genel Tebliğ'e göre vergi levhası almak ve bulundurmak mecburiyetinde olan mükelleflerin vergi levhasını bulundurmak mecburiyetinde oldukları yerlerde yapılan denetimlerde bulundurma mecburiyetine uyulmadığının tespit edilmesi halinde, her bir tespit için Vergi Usul Kanunu gereğince özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Mükellefler internet vergi dairesini kullanarak e-vergi levhası sorgulaması yapabileceklerdir. Münfertit sorgulamalar için hizmet verecek bu uygulama ile bir mükellefin vergi levhasında yer alan bilgilerine ulaşılabilir.

36. Avukatın Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Vermesi

Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi vergi kanunlarına göre verilmesi gereken muhtasar beyanname ile 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgesinin birleştirilerek, kesilen vergilerin matrahlarıyla birlikte sigortalının sigorta primleri ve kazançları toplamı ile prim ödeme gün sayılarının bildirilmesine mahsus tek bir beyanname'dir. Dolayısıyla Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi, kanuni süresi içerisinde ve vergi bölümleri açısından doğru bir şekilde verilmişse 213 sayılı Vergi Usul Kanunu açısından ceza kesilecek bir durum oluşmamaktadır. İçeriğinde sigorta primleri ve kazançları toplamı ile prim ödeme gün sayılarının yer almaması nedeniyle 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa göre belgenin verilmemesine ilişkin ceza kesilmeyecektir. Fakat sigortalıların bildirilmemesi nedeniyle ilgili kanunlarına göre cezalar kesilecektir.³⁸

Muhtasar beyannamelerini üçer aylık dönemler halinde vermekle birlikte yanında işçi çalıştıran mükelleflerin, çalıştırdıkları hizmet erbabının sigorta primleri ve kazançları toplamı ile prim ödeme gün sayılarının bildirilmesine ilişkin olarak verecekleri Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesini aylık dönemler halinde beyan etme zorunluluğu bulunmaktadır. Ancak, bu mükellefler (zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar ile 10 kişiden fazla işçi çalıştıranlar hariç olmak üzere) Ocak-Mart, Nisan-Haziran, Temmuz-Eylül ve Ekim-Aralık dönemlerinde yaptıkları ödemeleri veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan kestikleri vergileri her ay yerine Mart, Haziran, Eylül ve Aralık aylarına ilişkin

38 <https://www.gib.gov.tr/yarдим-ve-kaynaklar/sikca-sorulan-sorular>.

olarak sırasıyla Nisan, Temmuz, Ekim ve izleyen yılın Ocak aylarında verilecek Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesine dâhil etmek suretiyle beyan edebileceklerdir.

Diğer taraftan, muhtasar beyannamelerini üçer aylık dönemler halinde veren ve yanın-da işçi çalıştırmayan mükellefler ise yaptıkları ödemeleri veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan kestikleri vergileri Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi ile önceden olduğu gibi üçer aylık dönemler halinde Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının 26 ncı günü akşamına kadar vermeye devam edeceklerdir.

Gelir vergisi mükellefi olan avukatlar, kendi işyerlerinde çalıştırmış oldukları avukatlar ile sekreter ve kâtip gibi yardımcı personele ücret ödemesi yapmaktalar ve GVK'nın 94 üncü maddesine göre yaptıkları gelir vergisi kesintisini Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi ile bağlı olduğu vergi dairesine elektronik ortamda beyan etmektedirler. Avukatların yapmış oldukları kira, ücret ve diğer ödemelere ilişkin gelir vergisi kesintilerini süresinde ve doğru bir şekilde MPHİB ile beyan etmemeleri halinde eksik verginin aslı ve ferileri ile vergi ziyai cezası vergi idaresince, vergi sorumlusu olan işveren avukat adına tahakkuk ettirilmektedir.

Aylık olarak verilmesi gereken Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi, izleyen ayın 26 ncı günü saat 23.59'a kadar verilir. Tahakkuk eden gelir stopaj vergisi ise beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir. Üçer aylık dönemler halinde verilmesi gereken Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi ise 3 aylık dönemi izleyen ayın 26 ncı günü saat 23.59'a kadar verilir. Aşağıda yer alan üçer aylık dönemler halinde verilen MPHİB üzerine tahakkuk eden vergiler beyanname verme süresi içinde ödenir.

- » Dönem (Ocak-Şubat-Mart) 26 Nisan
- » Dönem (Nisan-Mayıs-Haziran) 26 Temmuz
- » Dönem (Temmuz-Ağustos-Eylül) 26 Ekim
- » Dönem (Ekim-Kasım-Aralık) 26 Ocak

36.1. Çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlarda muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin dönemi

Çalışanı bulunmayan mükellefler ile zirai tevkifat yapmayan mükellefler üç aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla beyanname verebilirler. En az bir sigortalı çalışanı bulunan mükellefler ise aylık mükellefiyete dönmek zorundadırlar. Bir ila on sigortalı çalışanı bulunan mükellefler beyannamenin vergi tevkifatlarına ilişkin kısmının doldurulması sırasında

aşağıdaki iki yöntemden birisini seçebilirler.³⁹Birinci yönteme göre; 10 ve daha az işçi çalıştırılıyorsa, üç aylık dönemin birinci ve ikinci aylarında beyannamenin sadece “SGK Bildirimleri” bölümü, üçüncü ayda ise hem “SGK Bildirimleri” hem de vergi tevkifatlarına ilişkin bölümleri doldurularak beyanname gönderilebilir. İkinci yönteme göre; bir ila on sigortalı çalışanı bulunan mükelleflerimiz “SGK Bildirimleri” ile birlikte vergi tevkifatlarını da aylık dönemler halinde beyan edebilirler. Bu durumda tahakkuk eden vergilerin beyan edildiği ayda ödenmesi gerekmektedir. Bir ila on sigortalı çalışanı bulunan mükellefler yukarıda bahsedilen yöntemleri uygulamak için vergi dairesine herhangi bir bildirimde bulunmasına gerek bulunmamaktadır.

Faaliyette bulundukları ofislerinde personel çalıştıran gelir vergisi mükellefi olan avukatlar Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesini aylık olarak vermek zorundadır. Ancak çalıştırılan işçi sayısı en az 1, en fazla 10 ise mükellefler isteğe bağlı olarak vergiye ilişkin kesintilerini üç ayda bir beyan edebilirler. Vergi kesinti bilgilerini üç ayda bir beyan etmeyi tercih eden mükellefler Mart-Haziran-Eylül ve Aralık dönemleri dışında Vergiye Tabi İşlemler tablosunu boş olarak beyan etmelidir. Ocak, Şubat, Nisan, Mayıs, Temmuz, Ağustos, Ekim ve Kasım dönemlerinde Vergiye Tabi İşlemler tablosu boş olarak gönderilmemesi halinde Mart-Haziran-Eylül ve Aralık dönemlerinde üç aylık vergi kesintilerinin beyannameye akışı mümkün olmayacaktır. Çalıştırılan işçi sayısı en az 11 olan mükellefler Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesini aylık olarak hem SGK Bildirim tablosunu hem de Vergiye Tabi İşlemler tablosu doldurularak göndermek zorundadır. İşçi çalıştırmayan mükellefler Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesini 3 ayda bir vermeye devam edebileceklerdir.⁴⁰

37. Kanuni Süresinden Sonra Elektronik Ortamda Verilen Beyannameler Sebebiyle Kesilen Cezalar

Mükelleflerin, kanuni süresinden sonra ancak vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce kâğıt ortamındaki beyannamelerini vermeleri halinde adlarına birinci derece iki kat usulsüzlük cezası ile zamanında tahakkuk etmeyen vergi için vergi ziyai cezasının yüzde ellisi kıyaslanarak miktar itibarıyla en ağırı kesilir. Mükelleflerin elektronik ortamda göndermek zorunda oldukları beyannamelerini kanuni süreleri içerisinde göndermemeleri halinde, vergi ziyai cezasının yüzde ellisinin yanı sıra adlarına 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilir. Buna göre;

- » Kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında,

39 https://www.defterbeyan.gov.tr/documents/kilavuz/muhtasar-ve-prim-bizmet-beyannamesi-duyuru-su-18_08_2020.pdf

40 <https://www.defterbeyan.gov.tr/documents/kilavuz/muhtasar-ve-prim-bizmet-beyannamesinde-dikkat-edilmesi-gereken-husular.pdf>.

- » Bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanır.

Bu beyannamelerin kanuni süreleri içerisinde verilmesine rağmen, tahakkuk eden vergilerin kanuni ödeme süreleri içerisinde ödenmemesi halinde ise 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesi gereğince normal vade tarihlerinden ödendikleri tarihe kadar gecikme zammı hesap edilir. Elektronik ortamda gönderilmek zorunda olunan beyannamelerin pişmanlık talebiyle verilmesi durumunda Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilir.⁴¹

38. Stajyer Avukatın Arabuluculuk Faaliyetinin Vergilendirilmesi

Uygulamada avukatlık stajı yapan birçok avukat adayı aynı zamanda arabulucu olarak görev yapmaktadır. Ancak, 1136 sayılı Avukatlık Kanunun 11 inci maddesinde yer alan çalışma yasağı nedeniyle mükellefiyet kaydı açtıramamaktadırlar. Konu hakkında Gelir İdaresine sorulan bir soruda, stajyer avukatın arabuluculuk yaptığı ve Arabuluculuk Bürosunca arabuluculuk ödemelerinin serbest meslek makbuzu karşılığı yapılması nedeniyle stajyer avukatlara ödeme yapılamadığı belirtilerek, stajyer avukatların arabuluculuk faaliyeti sonucu elde ettikleri gelirin gelir vergisi kesintisine tabi tutulması ancak söz konusu ödemeler için serbest meslek makbuzu istenmemesinin mümkün olup olmadığı hususunda görüş talep edilmesi üzerine verilen özelge şöyle olmuştur.⁴²

Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinde ücretin tanımı, 62 nci maddesinde işverenler tanımı, 65 inci maddesinde serbest meslek kazancı ve serbest meslek faaliyeti, 66 ncı maddesinde serbest meslek erbabı, 82 nci maddesinde vergiye tâbi arızı kazançlar ve arızı kazanç istisnası hükümlerine yer verilmiştir. Anılan Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanların, maddede bentler halinde sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükme bağlanmış olup, aynı fıkranın; (1) numaralı bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre, (2) numaralı bendinde, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanununun 236 ncı maddesinde, “*Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir*

41 Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri ile Elektronik Uygulamalar ve Cezai Müeyyideler Rehberi, Analık/2022, Yayın No:448, <http://www.gib.gov.tr/Rehber-ve-Brosürler>.

42 www.gib.gov.tr/Ozelge-Sistemi (Muğla Vergi Dairesi Başkanlığının 02.01.2023 tarih ve E-19579043-105[2021]-362 sayılı özelgesi).

nüşbasını müşteriye vermek, müşteriye bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir.” hükmü yer almaktadır. 221 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “4. Diğer Hususlar” başlıklı bölümünde; “30. Serbest meslek faaliyetini arızı olarak yapanların defter tutma ve belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır. Ancak, bu kimselerin yaptıkları hizmetler karşılığında kendilerine yapılan ödemelerin Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden aynı Kanunun 234 üncü maddesi hükmü çerçevesinde “Gider Pusulası” ile tevsik edilmesi uygun bulunmuştur. Diğer yandan, Vergi Usul Kanununun 242 nci maddesi uyarınca, arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyeti ile ilgili giderleri ispat edecek belgelerin muhafaza edilmesi gerekmektedir.” açıklamasına yer verilmiştir.

Öte yandan, 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanununun;

-2 nci maddesinde, “(1) Bu Kanunun uygulanmasında;

a) Arabulucu: Arabuluculuk faaliyetini yürüten ve Bakanlıkça düzenlenen arabulucular siciline kaydedilmiş bulunan gerçek kişiyi,

b) Arabuluculuk: Sistematik teknikler uygulayarak, görüşmek ve müzakerelerde bulunmak amacıyla tarafları bir araya getiren, onların birbirlerini anlamalarını ve bu suretle çözümlerini kendilerinin üretmesini sağlamak için aralarında iletişim sürecinin kurulmasını gerçekleştiren, uzmanlık eğitimi almış olan tarafsız ve bağımsız bir üçüncü kişinin katılımıyla ve ihtiyarı olarak yürütülen uyuşmazlık çözüm yöntemini...”

-9 uncu maddesinde,” (1) Arabulucu görevini özenle, tarafsız bir biçimde ve şahsen yerine getirir...” hükümleri yer almaktadır.

Konu hakkında 02/06/2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Yönetmeliğinin 4 üncü maddesinde;

“1) Bu Yönetmelikte geçen;

a) Adliye arabuluculuk bürosu: Arabuluculuğa başvuranları bilgilendirmek, arabulucuları görevlendirmek ve kanunla verilen diğer görevleri yerine getirmek üzere Bakanlıkça adliyelerde kurulan birimi...,

d) Arabuluculuk bürosu: Arabulucunun işlerini yürüttüğü yeri...,

ifade eder.” açıklaması ile 23, 24, 25 ve 26 ncı maddelerinde dava şartı olarak arabuluculuğa başvuru şartı ve ödemelere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, arabuluculuk faaliyetinin şahsen ve tarafsız olarak yerine getirilmesi gereken bir meslek olması, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması ve ihtisasa dayanan bir faaliyet olması nedeniyle söz konusu faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, stajyer avukat olarak arabuluculuk faaliyetinde bulunmanın söz konusu faaliyetin serbest meslek faaliyeti olma niteliğini değiştirmeyecektir. Dolayısıyla arabuluculuk faaliyetinden elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği tabidir.

Ayrıca, arabuluculuk faaliyetinin arızı olarak yapılması halinde ise söz konusu faaliyetin arızı serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Gerek devamlılık arz edecek şekilde serbest meslek faaliyetinde bulunulması ve gerekse arızı olarak serbest meslek faaliyetinde bulunulması durumunda, yapılan ödemelerden tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2/b) maddesine göre %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, stajyer avukat olarak yapılan arabuluculuk faaliyetinin serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi ve söz konusu faaliyetin devamlılık arz edecek şekilde yapılması halinde mükellefiyet tesis ettirilerek yapılan ödemeler için serbest meslek makbuzu düzenlenmesi, faaliyetin arızı olarak yapılması halinde ise mükellefiyet tesis ettirilmemesi ve söz konusu faaliyetten elde edilen kazançların 2022 yılı içinse 58.000 TL'yi aşması halinde yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

39. Anonim Şirketlerde Avukat Bulundurma Zorunluluğu

Anonim şirketlerde avukat bulundurma zorunluluğu ilk olarak 2001 yılında başlamıştı. 5728 sayılı Kanun'un 329'uncu maddesi 23/01/2008 tarihinde değiştirilmiş ve uygulama 08/02/2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 35 inci maddesinde; bazı anonim şirketlerde avukat bulundurma zorunluluğu düzenlenmiştir. Anonim şirketin avukat bulundurma zorunluluğu, bir avukatın sigortalı olarak istihdam edilmesi veya sözleşmeli olarak çalıştırılması şeklinde olmaktadır. Bu düzenleme; sözleşme yapma özgürlüğünün kısıtlanması ve kapsamının tam belirlenmediği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'ne taşınmıştır.

1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun "Yalnız avukatların yapabileceği işler" başlıklı 35 inci maddesinde yer alan hükme göre;

- » Kanun işlerinde ve hukuki meselelerde mütalaa vermek, mahkeme, hakem veya yargı yetkisini haiz bulunan diğer organlar huzurunda gerçek ve tüzel kişilere ait hakları dava etmek ve savunmak, adli işlemleri takip etmek, bu işlere ait bütün evrakı düzenlemek, yalnız baroda yazılı avukatlara aittir. Baroda yazılı avukatlar birinci fıkradaki-ler dışında kalan resmi dairelerdeki bütün işleri de takip edebilirler.

- » Dava açmaya yeteneği olan herkes kendi davasına ait evrakı düzenleyebilir, davasını bizzat açabilir ve işini takip edebilir. Ancak, Türk Ticaret Kanununun 272 nci maddesinde ön görülen esas sermaye miktarının beş katı veya daha fazla esas sermayesi bulunan anonim şirketler ile üye sayısı yüz veya daha fazla olan yapı kooperatifleri sözleşmeli bir avukat bulundurmak zorundadır. Bu fıkra hükmüne aykırı davranan kuruluşlara Cumhuriyet savcısı tarafından sözleşmeli avukat tayin etmedikleri her ay için, sanayi sektöründe çalışan onaltı yaşından büyük işçiler için suç tarihinde yürürlükte bulunan, asgarî ücretin iki aylık brüt tutarı kadar idarî para cezası verilir. Hukuk ve Ceza Muhakemeleri Usulleri kanunları ile diğer kanun hükümleri saklıdır.

Anayasa Mahkemesi 30/06/2011 tarihli, E:2010/10, K:2021/110 sayılı kararıyla; anonim şirketlerde avukat bulundurma zorunluluğuna ilişkin maddelerin, Anayasa'ya uygulan-ğuna oy birliği ile karar vermiştir. Karar; esas sermayesi büyük olan anonim şirketlerin ülke ekonomisinde büyük öneme sahip oldukları ve bu nedenle şirketlerin yapacakları hukuki işlemlerde uzmanlardan destek alması gerektiği ana fikrine dayandırılmıştır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 332'nci maddesinde öngörülen esas sermaye miktarının (anonim şirketler için asgarî sermaye tutarı 50.000 TL'dir) 5 katı veya daha fazla esas sermayesi bulunan anonim şirketler ile üye sayısı 100 veya daha fazla olan yapı kooperatifleri sözleşmeli bir avukat bulundurmak zorundadır. Buna göre; 250.000 TL ve üzeri esas sermayeyle kurul- lan ve tescil edilen ve 250.000 TL'nin altında bir sermayeyle kurulmuş ancak zaman içinde sermaye artırımları ile 250.000 TL ve üzeri esas sermayeye ulaşmış anonim şirketlerde avukat bulundurma zorunluluğu bulunmaktadır.

Kuruluş aşamasında 250.000 TL ve üzeri esas sermayenin tamamının ödenmesine gerek yoktur. Kuruluş esas sermayesi 250.000 TL veya üzeri belirlenmiş ve bedelin tamamı öden- memiş olsa bile avukat bulundurmak zorunludur. Avukatlık Asgarî Ücret Tarifesine göre; anonim şirketlerde avukat bulundurma zorunluluğu kapsamında avukata 2023 yılı için öde- necek en az ücret 8.300 TL'dir. Bu bedele KDV dahil değildir. 2023 yılının başından itibaren uygulanan brüt asgarî ücret tutarı 10.008 TL'dir. Bu durumda, her ay için ödenen asgarî ücretin brüt tutarının iki katı 20.016 TL ceza tutarı olacaktır. Ceza miktarı, yükümlüğünün yerine getirilmediği her ay için uygulanmaktadır. Bu zorunluluğun 2023 yılı boyunca hiç yerine getirilmemesi halinde; toplam ceza tutarı $20.016 \times 12 = 240.192$ TL olacaktır.

Anonim şirketlerde avukat bulundurma zorunluluğunu yerine getirmeyenlere kesilen idari para cezalarına karşı, tebliğden itibaren 15 gün içerisinde yetkili Sulh Ceza Mahkeme- si'ne itiraz edilebilir. Kesinleşen idari para cezaları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hak- kında Kanun'a göre tahsil edilir.

Kanun ile belirlenmiş bir zorunluluk olmasına rağmen, baroların çok büyük bir bölümü böy- le bir zorunluluk yokmuş gibi sistemi çalıştırmıyor. Baro başkanlıklarının bulundukları illerde

bulunan ve sözleşmeli avukat bulundurma zorunluluğu olan anonim şirketler ile yapı kooperatiflerine “Avukatlık Sözleşmesi’ni” ibraz etmeleri için bir yazı göndererek, kontrol sürecini başlatması gerekiyor. Bu yazı ile istenen sözleşme ve tevsik edici belgeler sunulmadığı takdirde; baro başkanlıkları tarafından o ilin Cumhuriyet Başsavcılığı’na şirket ve kooperatif hakkında suç dururusunda bulunulması gerekiyor. Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından yapılacak soruşturmada; sözleşme, avukata ait serbest meslek makbuzu ve makbuzlara ilişkin ödeme dekontunun ibraz edilmesi şart. Sadece avukatlık sözleşmesi yapılması sorumluluktan kurtulmak için yeterli değildir.

Ülkemizde 31.12.2022 tarihi itibarıyla anonim şirket sayısı 167.842’dir. Bu şirketlerden hangilerinin sermayesinin 250.000 TL olduğu bilinmemekle birlikte, baroların ticaret sicil kayıtlarından bu bilgilere ulaşması mümkün bulunmaktadır. Uygulamada iş dünyası, 250.000 TL sermaye şartının çok düşük olduğu ve gerekli olduğu zaman zaten avukat ile çalıştıklarını ifade ederek yıllık 100.000 TL’yi aşan bir maliyete katlanmak istemiyor.

Türkiye ekonomisinin yüzde 99’u küçük ve orta boy işletmelerden oluşmaktadır. KOBİ tanımı dışında kalmak için; 500 milyon TL ciro sınırı varken, avukat bulundurma zorunluluğunun 250.000 TL sermaye şartına bağlanması yanlıştır. Anonim şirketlerin kuruluş asgari sermayesinin 2012 yılından beri değişmediğini dikkate aldığımızda; asgari sermaye tutarı 500.000 TL’ye çıkarılmalıdır. Böylece avukat ile çalışma zorunluluğu 2.500.000 TL’ye çıkacak, sorun çözülecektir. Sırf bu zorunluluk kapsamına girmemek için; sermaye artırımına gitmeyen ve 100.000 TL sermaye ile 50 milyon TL ciro yapan anonim şirketler var! Bu kadar cüz’i sermaye tutarları ile şirketin merkezinin tefrişini bile yapmak mümkün değil iken, asgari sermaye tutarının düşük tutulmasının mantıklı bir gerekçesi de yoktur.⁴³

40. Serbest Çalışan Avukatların İşyerinde Çalıştırdıkları Personele Yapılan Ücret Ödemelerinde İstisnası Uygulaması

Serbest çalışan avukatlar işyerlerinde ücretli olarak çalıştırdıkları personele yaptıkları ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi, damga vergisi kesintisi ve sigorta prim kesintisi yapmaktadırlar. Brüt ücret tutarı üzerinden yapılan bu kesintiler ise muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ile beyan edilmektedir.

193 sayılı GVK’nın 94 üncü maddesinde tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, aynı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden 103 ve 104 üncü maddelere göre vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir. Ücret gelirleri genel olarak tevkif suretiyle vergilendirilmekte olup, yapılan kesintiler işverenler tarafından muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ile beyan edilmek suretiyle ödenmektedir.

43 Nedin Türkmen, *Avukatı Olmayana 240.192 TL Ceza!*, <https://www-sozcu-com>, 15/06/2023.

7349 sayılı Kanunla, 193 sayılı GVK'nın 23/18 numaralı bent ile 1/1/2022 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemelerine uygulanmak üzere, hizmet erbabının ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Aynı Kanunla, asgari ücretin brüt tutarı kadar ücret tutarı damga vergisinden de istisna edilmiştir.

193 sayılı GVK'nın ücretlerde istisnaları belirten 23 üncü maddesinin 18 inci bendinde yer alan hükme göre; hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Şu kadar ki, istisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenir. Ödenecek vergi tutarı, bu suretle bulunan vergi tutarının içinde istisna tutara isabet eden kısım düşülmek suretiyle hesaplanır. İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşamaz. Birden fazla işverenden ücret alanlarda bu istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanır.

Ayrıca, 7349 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile 1/7/1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun "IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün (34) numaralı fıkrasında yer alan "ücretlere ilişkin kâğıtlar" ibaresinden sonra gelmek üzere "(Bu maddenin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen ücretlerde istisna, aylık brüt asgari ücrete isabet eden kısım için uygulanır.)" şeklinde parantez içi hüküm eklenmiştir.

Bu düzenlemeler uyarınca, asgari ücret vergi dışı bırakılmış, asgari ücretin üzerinde ücret alanların da ücretlerinin asgari ücretin gelir vergisi matrahına isabet eden kısmı gelir vergisinden, brüt asgari ücrete isabet eden kısmı da damga vergisinden istisna edilmiştir. 2023 yılında geçerli olan asgari ücret tutarı üzerinden aşağıdaki tabloda da görüldüğü üzere gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılmamaktadır. Serbest çalışan avukatlar tarafından çalıştırılan personele yapılan hem asgari ücret ödemelerinde hem de asgari ücretin üzerinde yapılan ücret ödemelerine söz konusu ücret ve damga vergisi istisnası uygulanacaktır.

ASGARİ ÜCRETİN NET TUTARININ HESABI		
	2023 (01.01.2023-30.06.2023)	2023 (01.07.2023-31.12.2023)
ASGARİ ÜCRET	<i>10.008,00 TL</i>	<i>13.414,50 TL</i>
SSK PRİMİ % 14	<i>1.401,12 TL</i>	<i>1.878,03 TL</i>

İŞSİZLİK SİGORTASI PRİMİ % 1	100,08 TL	134,15 TL
GELİR VERGİSİ KESİNTİSİ	0	0
DAMGA VERGİSİ KESİNTİSİ	0	0
KESİNTİLER TOPLAMI	1.501,20 TL	2.012,18 TL
NET ASGARİ ÜCRET	8.506,80 TL	11.402,32 TL

İşverenler tarafından çalışanlara yapılan ücret ödemelerine **uygulanan ücret istisnası uygulamasının usul ve esasları şöyledir:**

- İstisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde, hizmet erbabının ilgili aydaki geliri-
rine ilişkin verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamın-
daki tutarlar da dikkate alınarak belirlenecektir.
- İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi, ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden he-
saplanması gereken vergiyi aşmayacaktır.
- Hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret alması halinde istisna sadece en yük-
sek olan ücrete uygulanacaktır.
- Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, maaş ödemesinin yanı sıra aynı dönemde
yapılan ve ücret olarak değerlendirilen prim, ikramiye, huzur hakkı, mesai ücreti,
döner sermaye ücreti, ek ders ücreti gibi ödemeler de dikkate alınmak suretiyle kü-
mülatif matrah esas alınarak vergilendirme yapılacaktır.
- Ücretin vergilendirilmesinde, ilgili dönemlerde uygulanan indirim ve istisnalar bu öde-
melerin toplamına bir kez uygulanmaktadır. Dolayısıyla ilgili ayda yapılan ücret ve ü-
cret sayılan ödemelerin toplamına anılan istisnanın bir kez uygulanması gerekmektedir.
- 193 sayılı GVK'nın 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, bu Kanunun uygula-
masında ücret sayılan ödemeler düzenlenmiştir. Aynı Kanunun 62 nci maddesinde,
işverenler hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları kapsamında çalıştıran gerçek
ve tüzel kişiler olarak tanımlanmış ve 61 inci maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen
ücret sayılan ödemeleri yapanlar da bu Kanunda yazılan ödevleri yerine getirmek
bakımından işveren olarak kabul edilmiştir.

Bu istisnaların ilgili dönemde söz konusu personele maaş, mesai, tediye gibi çeşitli adlar altında yapılan ücret ödemeleri toplamına bir kez uygulanması gerekmektedir. Konu ile ilgili olarak 27/1/2022 tarihli ve 31732 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 319 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar ve uygulamaya ilişkin örneklerle yer verilmiş olup Tebliğin;

- “İstisnanın kapsamı ve uygulaması” başlıklı 4 üncü maddesinin beşinci fıkrasında, “Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, maaş ödemesinin yanı sıra aynı dönemde yapılan ve ücret olarak değerlendirilen prim, ikramiye, huzur hakkı, mesai ücreti, döner sermaye ücreti, ek ders ücreti gibi ödemeler de dikkate alınmak suretiyle kümülatif matrah esas alınarak vergilendirme yapılmaktadır. İlgili dönemlerde uygulanan indirim ve istisnalar bu ödemelerin toplamına bir kez uygulanmaktadır. Dolayısıyla ilgili ayda yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerin toplamına anılan istisnanın bir kez uygulanması gerekmektedir.” açıklamasına,

- “Asgari ücretin üzerinde ücret geliri elde edenlerde gelir vergisi istisnası” başlıklı 6 ncı maddesinde,”(1) Hizmet erbabının elde ettiği ücret ve ücret sayılan gelirlerinden 193 sayılı Kanunun 31 ve 63 üncü maddesinde yer alan indirimler düşülecek ve varsa Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendi hariç 23 ve müteakip maddelerinde düzenlenen istisna kapsamındaki ücret ödemeleri gelir vergisi matrahına dahil edilmeyecektir. Bu şekilde belirlenen gelir vergisi matrahına gelir vergisi tarifesı uygulanarak vergi hesaplanacaktır. Bu suretle hesaplanan vergiden istisna tutara isabet eden vergi düşölmek suretiyle ödenecek vergi belirlenecektir. Bu istisna suretiyle sağlanan menfaat asgari ücretin ilgili ayda hesaplanan vergisini geçmeyecektir.

(2) Tam zamanlı çalışmayan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri ile yeni işe başlayan ve işten ayrılan hizmet erbabına yapılan kıst ücret ödemelerine istisna tam olarak uygulanacaktır.” açıklamasına,

yer verilmiştir. Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalara göre;

- İlk atama, aylıksız izin vb. dönüşlerinde yeni göreve atanan personele göreve başladığı aya ilişkin peşin olarak ödenmesi gereken kıst ücretinin, izleyen aya ilişkin ödenmesi gereken ücretle birlikte aynı ay içinde tahakkuk ettirilerek ödenmesi durumunda, 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde yer alan istisnanın, her iki ücret toplamına bir kez uygulanması gerekmektedir.

- 1/1/2022 tarihinden itibaren hizmet erbabına nakden veya hesaben yapılan ücret ödemelerinden, işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi ile varsa sendika aidatı, şahıs sigortası primi ve engellilik indirimi tutarları düşöldükten sonra bulunan gelir vergisi matrahı üzerinden, kümülatif gelir vergisi matrahı da dikkate alınarak gelir vergisi hesaplanmakta ve hesaplanan gelir vergisinden 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin (18) numaralı bendinde düzenlenen istisna uyarınca, asgari ücretin ilgili aydaki vergi tutarı indirilerek

kesilecek gelir vergisi bulunmaktadır. Yine, brüt ücret tutarından brüt asgari ücret tutarı indirilmekte ve kalan tutar üzerinden kesilecek damga vergisi hesaplanmaktadır. Bu bağlamda, yönetim kurulu üyeliği nedeniyle net olarak yapılan yönetim kurulu ücretlerinin söz konusu hesaplama dikkate alınarak brüt tutarlarının hesaplanması ve bu şekilde hesaplanan brüt tutarlar üzerinden de gelir ve damga vergisi kesintilerinin belirlenmesi gerekmektedir.

- Toplu sözleşme gereği Ekim ila Aralık 2021 dönemlerine ait olan ve nakden/hesaben ödemesi Şubat/2022 dönemde gerçekleşen fark ödemelerinin, Şubat/2022 döneminin ücreti olarak kabul edilmesi ve bu şekilde yapılan ödemeler; Şubat/2022 dönemi maaş ödemesinden önce yapılmışsa, 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin (18) numaralı bendinde düzenlenen istisnanın önce bu ödemelere uygulanması, gelir vergisi ve damga vergisi matrahının yeterli olmaması nedeniyle varsa faydalanılamayan kalan istisna tutarlarının aynı ayın maaş ödemesine uygulanması mümkün bulunmaktadır.

- Aynı ay içerisinde yapılan 193 sayılı Kanunun 24 ve 25 inci maddeleri kapsamındaki ödemeler ile varsa ilgili aya ilişkin maaş ve benzeri diğer ücret ödemeleri toplamına veya sadece Kanunun 24 ve 25 inci maddeleri kapsamındaki ödemelerin yapılması durumunda bu ödemelerin toplamına, asgari ücrete ilişkin gelir ve damga vergisi istisnasının bir kez uygulanması mümkündür.⁴⁴

⁴⁴ www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi (Rize Defterdarlığının 22.02.2023 tarih ve E-85550353-120.03.05.06[2021]-4873 sayılı özelgesi).

İkinci Bölüm

AVUKATLARIN SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİNDE HASILATTAN İNDİREBİLECEKLERİ GİDERLER

1. Gider İndiriminde Genel Kurallar

Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesine göre giderlerin, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için kazancın elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğru-
dan bir bağının bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile mütenasip olması gerekmektedir. Ayrıca yapılan bir giderin indirim konusu yapılabilmesi için mutlaka ödenmiş olması ve belge ile de tevsik edilmesi gerekmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinde “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” hükmüne yer verilmiş, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği belirtilmiştir.

Serbest meslek kazançlarında elde etme “tahsil esasına” bağlıdır. Yapılan giderlerin de gider kaydedilebilmesi için ödenmiş olmaları gerekir. Serbest meslek faaliyetinde gelirin elde edilmesi tahsil esasına bağlı olduğu gibi gider yönünden de ödeme esası kabul edilmiştir. Ödenmeyen giderler kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir. Serbest meslek

kazancının tespitinde hasılatı belirleyen tahsil esası aynı şekilde giderler yönünde geçerli olup yapılan bir masrafin gider olarak dikkate alınabilmesi için giderin ödenmiş olması gerekir. Dolayısıyla, yapılan harcama fiilen ne zaman ödenirse o dönemde gider yazılır. Serbest meslek kazancının tespitinde, hem gelirler hem de giderler yönünden tahsil esası kuralı geçerlidir. Ödenen bir giderin de hasılatı indirilebilmesi için mutlaka Vergi Usul Kanununda yer alan belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

1.1. Yapılan giderin ödenmiş olması gerekliliği

Kazancın elde edilmesinde geçerli olan tahsilat esasının yasal dayanağı Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. maddesidir. Bu maddede yer alan, serbest meslek kazancının, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatlardan oluşacağı hükmü, kazancın elde edilmesinin tahsilata bağlanmış olduğunu açıkça göstermektedir. Yapılan giderlerin ödenmedikçe gider yazılamayacağına ilişkin düzenleme ise GVK'nın 68. maddesinin birinci fıkrasının (1) no.lu bendinde yer almaktadır. Bu bentte, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin, kazancın tespitinde dikkate alınacağı hükmü yer almaktadır. Maddede yer alan "ödenen genel giderler" ifadesi, genel giderler açısından kasa esasının yasal dayanağı sayılmaktadır.

1.2. Peşin ödenen giderin indirimi

Alınan avanslar, tahsil edildiği dönemin geliridir. Yukarıda açıklanan esaslar çerçevesinde, serbest meslekte tahsil edilen hasılat, avans niteliğinde de olsa, tahsil edildiği yılın hasılatına dahil edilir. İşin yapılmaması veya başka nedenlerle, alınan avansın iade edilmesi durumunda, iadenin yapıldığı dönemde gider olarak dikkate alınır. Peşin ödenen genel giderler ödeme zamanında gider yazılır. Yukarıda da belirtildiği gibi, serbest meslek kazancında elde etmede olduğu gibi giderler açısından da kasa esası geçerlidir. Dolayısıyla, alınacak bir hizmet için peşin ödeme yapılması durumunda, giderin belgelendirilmesi şartıyla, ödemenin yapıldığı tarihte gider dikkate alınabilir. Bu çerçevede örneğin işyeri kirasını peşin ödeyen bir serbest meslek erbabı, bu ödemeyi ilgili dönemini beklemeksizin ödediği dönemde gider yazabilir.

Serbest meslek kazancının tespitinde peşin ödemelerin aktifleştirilmesini öngören bir düzenleme yoktur. Kanunda yer alan "ödenen genel giderler" ifadesi de gelecek dönemlere ilişkin olarak peşin ödenen tutarların gider yazılmasını gerektirmektedir. Serbest meslek erbabının en yaygın giderleri, elektrik, su, doğalgaz, kırtasiye ve sigorta gibi genel gider kalemlerinden oluşmaktadır. Aynı vergilendirme dönemine ilişkin olarak dönem kapanmadan gelen ve ödenen faturalar açısından uygulamada sorun yoktur. Ödenen fatura bedeli gider kaydedilir, faturada yer alan katma değer vergisi de indirim konusu yapılır. Ancak bir yıla ilişkin harcama faturasının sonraki yılda gelmesi veya önceki yıla ilişkin faturanın sonraki yılda ödenmesi durumunda sorun çikabilir.

Kural olarak giderler ödendiğinde kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla tüketim yılına ve fatura tarihine bakılmaksızın, yukarıda sayılan giderler, ödendiğinde dikkate alınır. Bu çerçevede örneğin, aralık ayına ait giderler için ocak ayında düzenlenmiş ve ödenmiş olan faturalar, ödemenin yapıldığı döneme ait serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınır. Giderlere ilişkin faturalarda yer alan katma değer vergisi, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak şartıyla, kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde genel esaslara göre indirim konusu yapılır. Bu durumda örneğin;

Aralık ayında tüketilen elektrik, su ve doğalgaz bedellerine ait faturaların takip eden yılın ocak ayında düzenlenmiş ve ödenmiş olması durumunda, bu faturalardaki katma değer vergisi söz konusu belgelerin defterlere kaydedildiği ocak vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilir.

Aralık ayında tüketilen elektrik, su ve doğalgaz bedellerine ait faturaların aralık ayında düzenlenmiş ancak ocak ayında ödenmiş olması durumunda, faturanın ocak ayında gider kaydedilmesi ancak faturada yer alan katma değer vergisinin aralık ayına ait beyannamede indirim konusu yapılması gerekir

Elektrik, su, gaz, ısıtma soğutma ve benzeri enerji dağıtım ve kullanımlarında vergiyi doğuran olay, genel olarak mal teslimine ve hizmet ifasına göre farklıdır. Bu hizmetlerde vergiyi doğuran olay, bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesidir. Dolayısıyla aralık ayına ilişkin tüketim bedelinin ocak ayında faturası düzenlenerek tahakkuk ettirilmesi halinde, vergiyi doğuran olay ocak ayında gerçekleşmiş olmaktadır. Yüklenilen katma değer vergisinin indirim olanağı da bu durumda, ocak ayının içinde bulunduğu yılın sonuna kadar mümkündür¹.

1.3. Serbest meslek erbabının hasılatından indirebildiği harcamalara ait KDV'yi gider olarak indirmesi

Serbest meslek faaliyetinin icra ve idame edilmesi için Gelir Vergisi Kanununa göre gider olarak hasılatından indirilebilen harcamalara ait bedellerin KDV'sini de gider olarak indirilebilir. Satın alınan binek otomobillerin alış belgelerinde gösterilen KDV indirim konusu yapılamamaktadır. İndirim konusu yapılamayan KDV, otomobilin maliyet bedeline ilave edilerek amortisman ayırmak suretiyle gider yazılabileceği gibi, ilgili dönemde doğrudan gider de yazılabilir. Home ofis olarak kullanılan taşınmazın envanter defterine veya amortisman listelerine kaydedilmesi şartıyla amortisman giderlerinin yarısı gider olarak yazılabileceğinden, taşınmaz nedeniyle yüklenilen KDV'nin de sadece yarısı indirim konusu yazılabilecektir.

¹ Recep Brynk, Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde bazı ayrıntılar, *Dünya Gazetesi, Vergi Portalı*, 30.10.2015, dunyaaweb@dunya.com.

Katma değer vergisi bakımından vergiyi doğuran olay malın teslimi veya hizmetin ifasına bağlı olduğundan, serbest meslek faaliyetine ilişkin kazancın tahsil edilmediği durumlarda düzenlenecek serbest meslek makbuzunda, sadece KDV tutarına yer verilerek, “...*TL mal teslimine / hizmet yapılmasına ilişkin olup bedeli tahsil edilmemiştir*” şeklinde notun yazılması ile serbest meslek kazancında tahsil esası geçerli olduğundan (kazancın kısım kısım tahsil edildiği durumlar dahil) serbest meslek makbuzunun tahsil edilen tutar kadar düzenlenmesi ve makbuz üzerinde KDV için “...*gün ve sayılı serbest meslek makbuzu düzenlenmiştir....*” şeklinde notun yazılması gerekmektedir. Diğer taraftan, işlemlere taraf olanların düzenlediği serbest meslek makbuzuna dayanarak KDV’nin indirim konusu yapılması mümkündür.

2. Serbest Meslek Kazancının Tespitinde İndirimi Kabul Edilen Giderler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde yer alan hükme göre, serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasıllattan indirilebilmektedir.

1. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler. İkametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.

2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatındaki iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmaması üzere Türkiye’de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile 27 nci maddede yazılı giyim giderleri.

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

4. Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortismana tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328 inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil). Şu kadar ki özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 2023 yılında 500.000 Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismana tabi tutarı 2023 yılında 950.000 Türk lirasını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.

5. Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri. Şu kadar ki binek otomobillerine ilişkin giderlerin en fazla %70'i ve kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 2023 yılında 17.000 Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının 2023 yılında 440.000 Türk lirasına kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.

6. Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller.

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

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

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

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.

2.1. Mesleki faaliyetle ilgili genel giderler

GVK'nın 68'inci maddenin (1) numaralı bendine göre, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler hasılatтан indirilebilmektedir. Ancak, bu giderlerin hasılatтан indirim konusu yapılabilmesi için ödenmiş olması gerekmektedir. Yapılan bir genel giderin mesleki kazancın safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için şu üç koşulun gerçekleşmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.

» Yapılan gider mesleki kazancın elde edilmesi ve idamesi ile doğrudan ilgili olmalıdır.

» Gider karşılığında sabit kıymet iktisap edilmiş olmamalıdır.

» Gider kanunen kabul edilebilir nitelikte olmalıdır.

Buna göre 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. Bu kapsamda, örneğin serbest meslek erbabının aracına monte ettirdiği seyir kamerası dolayısıyla yapmış olduğu giderin faaliyetine ilişkin kazancın elde edil-

mesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağının bulunmaması nedeniyle, serbest meslek kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir.²

Genel giderler kapsamına giren bazı giderler şöyledir;

- » İşyeri kirası, aydınlatma, ısıtma ve su giderleri (havagazı, doğalgaz ve elektrik vb.),
- » İletişim giderleri (cep ve araç telefonu dahil),
- » Mükellef tarafından işyerinde kullanılan, ancak aboneliği başkası adına olan telefon, su ve elektrik giderleri,
- » Hizmetli ve işçi ücretleri,
- » İhbar ve kıdem tazminatları,
- » Sigorta giderleri,
- » Hizmet erbabına yemek verilmek suretiyle sağlanan ve ücret olarak değerlendirilen, ancak GVK'nın 23/8'inci maddeye göre gelir vergisinden istisna edilen menfaatler,
- » Personele işyeri dışında yediği yemek karşılığında ödenen yemek gideri,
- » Kırtasiye giderleri (kalem, kağıt, cetvel, dosya, klasör, vb.),
- » Temsil ve ağırlama giderleri, reklam giderleri,
- » İşle ilgili olmak şartıyla bilgisayar, bilgisayar yazılım ve internet giderleri,
- » İşyeri ile ilgili normal tamir, bakım ve temizlik harcamaları,
- » İşle ilgili şehir içi ulaşım, otoyol gişe ücreti, posta ve kargo giderleri,
- » Mesleki kurslara ödenen giderler,
- » İşle ilgili çay-kahve-meşrubat giderleri,

² www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 13.09.2022 tarih ve E-17192610-120[-GV-22-437]-214768 sayılı özelgesi).

- » İşle ilgili veya taşıt alımlarında kullanılan krediler için ödenen kredi faizleri,
- » Değeri amortisman ayırma sınırını geçmeyen demirbaş alımları,
- » Banka teminat mektubu ile ilgili masraflar ile oluşan faiz giderleri,
- » Mesleki faaliyetle ilgili davalarda ödenen vekalet ücreti,
- » Meslek lisesinde okuyan öğrencileri çalıştıran serbest meslek erbabı tarafından ücret bordrosuna dayanarak yapılan ücret ödemeleri,
- » Serbest meslek faaliyeti ile ilgili olan eşyanın işyerine nakli ile ilgili olarak ödenen hamaliye ve diğer nakliye giderleri,
- » İşyerinde çalıştırılan serbest meslek erbabının eşine ve çocuklara ödenen ve tevkifata tabi tutulan ücretler,
- » İşyerinde kullanılan ofis malzemeleri (masa, koltuk, vb.),
- » Personelle ilgili diğer giderler (eğitim vb.),
- » Mesleki sorumluluk sigortasına yönelik yapılan ödemeler,

Yukarıda yer alan giderlerin, ödemenin gerçekleştiği yılda hasılatattan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

2.1.1. İşyeri kirası, aydınlatma ve ısıtma giderleri

Genel giderler içerisinde en büyük gider unsurlarından biri de kiralanan işyeri için ödenen işyeri kirası, aydınlatma ve ısıtma (havagazı, doğalgaz ve elektrik vb.) giderleridir. Normalde, kiralanan işyeri için ödenen kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma giderlerinin tamamı indirim konusu yapılmaktadır. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin (1) numaralı bendinin parantez içi hükmüne göre;

İkametgahının bir kısmını işyeri olarak kullananların, ikametgah için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi sair masrafların yarısını gider olarak indirebileceklerdir.

Örnek: Kiraladığı apartman dairesinin bir kısmını ofis olarak, bir kısmını da ikametgah olarak kullanan bir avukatın, 2023 yılı için 120.000 TL kira gideri ile 10.000 TL ısıtma ve aydınlatma gideri olduğunu varsayalım.

Bu durumda mükellef, kira gideri olan 120.000 TL'nin tamamını ve 10.000 TL ısıtma ve aydınlatma giderinin yarısı olan 5.000 TL'yi, yani toplamda (120.000+5.000=) 125.000 TL'yi serbest meslek kazancının tespitinde hasılatından gider olarak indirebilecektir.

Örnek: Serbest avukatlık faaliyeti yapan mükellef, kira ile oturduğu dairenin bir odasını ofis olarak kullanmaktadır. 2023 yılı için ödediği 250.000 TL tutarındaki kiranın tamamını; ısıtma, aydınlatma ve su için ödediği 30.000 TL'nin ise yarısı olan 15.000 TL'yi kazancından indirebilecektir.

İşyeri kendi mülkü olanların kira yerine amortismanın tamamını gider yazabileceklerdir

Örnek: İşyeri kendi mülkü olan bir avukat bu mülk için 2023 yılında 20.000 TL amortisman ayırmıştır. Bu durumda kira yerine 20.000 TL amortismanın tamamını gider yazacaktır.

İkametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananların amortisman yarısını gider yazabileceklerdir.

Örnek: Serbest meslek faaliyetinde bulunan avukat ikametgahının bir kısmını işyeri olarak kullanmaktadır. Mükellef, bu mülk için 2023 yılında 25.000 TL amortisman ayırmıştır. Bu durumda, bu mülk için ayrılan amortismanın yarısı olan 12.500 TL serbest meslek kazancının tespitinde hasılatından gider olarak indirebilecektir.

Örnek: Serbest çalışan avukat, 2023 yılında kendi mülkü olan ve ikamet ettiği apartman dairesinde avukatlık ofisi açmıştır. Apartman dairesi için ayrılmış olan amortisman tutarı 30.000 TL, ısıtma ve aydınlatma gideri ise 20.000 TL'dir.

Bu durumda mükellefin amortisman tutarının yarısı olan 15.000 TL ile aynı işyeri ile ilgili olarak ödemiş olduğu 20.000 TL tutarındaki aydınlatma ve ısıtma giderinin yarısı olan 10.000 TL'yi gider olarak yazılabilecektir.

Örneklerde de görüldüğü üzere, işyerinin serbest meslek erbabının mülkiyetinde bulunması ve tamamen işyeri olarak kullanılması halinde işyerine ait amortismanın tamamı gider olarak yazılabilmektedir. Serbest meslek erbabının mülkiyetinde bulunan ikametgahın hem işyeri hem mesken olarak kullanılması halinde amortismanın yarısı gider yazılmaktadır.

Serbest meslek faaliyetinin bir ortaklık halinde ve ortaklardan birine ait binada yürütülmesi durumunda kira bedelinin indirimi

Serbest meslek faaliyeti bir ortaklık halinde ve ortaklardan birine ait binada yürütülüyorsa, binanın sahibi olan ortağa ödenen kira bedelinin tamamı gider yazılabilir. Eğer kira ödenmiyorsa işyerinin emsal kira bedelinin tespit edilmesi ve bu miktarın gayrimenkulün sahibi ortak yönünden gayrimenkul sermaye iradı sayılması ve serbest meslek faaliyeti yönünden de gider yazıl-

ması gerekir. Ancak, serbest meslek faaliyeti yönünden herhangi bir ödeme gerçekleşmediğinden söz konusu emsal kira bedeli indirilebilecek gider kapsamında olmayacaktır. İkametgâhın bir kısmının iş yeri olarak kullanılması durumunda ise ikametgah için ödenen kiranın tamamının gider olarak indirilmesi, ısıtma ve aydınlatma gibi giderlerin ise yarısının indirilmesi gerekmektedir.

Peşin ödenen kiranın işi terk sonrası geri alınması

İşyerinin kira ile tutulması durumunda serbest meslek kazancının tespitinde kira bedelinin gider yazılabilmesi için ödenmiş olması şarttır. Kira bedeli hangi dönemde ödenmiş ise o dönemde gider yazılabilir. Gelecek dönemlere ait ödenen kira bedellerinin peşin ödenmesi halinde ödenen kira bedelinin tamamı ödendiği yılda gider yazılabilir. Gelecek dönemlere ait kirası peşin ödenen işyerinden sözleşmede belirtilen süreden önce boşatılarak peşin ödenen kiranın bir kısmının geri alınması durumunda alınan kira bedeli alındığı yıla hasılat olarak kaydedilir.

Örnek: Avukat Bayan (A), avukatlık ofisi açmak amacıyla kiraladığı işyeri için 1.1.2023 tarihinde 2023 ve 2024 takvim yılları kirasını toplam (120.000 + 200.000=) 320.000 TL peşin ödemiş ve tamamını gider yazmıştır. Fakat 31.12.2023 tarihinde işyerinin kapatmak zorunda kalmış ve mülk sahibinden 2024 yılı için peşin ödediği 200.000 TL kira bedelini geri almıştır. Bu durumda mükellefin aldığı 200.000 TL'nin 2023 yılında hasılat olarak kaydedilmesi ve serbest meslek kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

Mükellefin eşe ait işyerinde faaliyet göstermesi

Bazı durumlarda mükellef eşine ait bir binayı işyeri olarak kullanmakta veya adi ortaklık şeklinde yürütülen serbest meslek faaliyeti ortaklardan birisinin işyerinde yapılmaktadır. Bu durumlarda eşe veya ortağa ödenen kiranın tamamının gider yazılması gerekmektedir. Mükellefin eşine ait bir binayı hem işyeri hem de ikametgah olarak kullanması durumunda ise ödenen kiranın tamamını, ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin ise yarısını gider yazabilecektir. Eğer kira ödenmiyorsa işyerinin emsal kira bedelinin gider yazılması söz konusu değildir.

Kiralanan gayrimenkulün hem işyeri hem ikametgah olarak kullanılması

Aynı zamanda hem işyeri hem de ikametgah olarak kiralanan gayrimenkullerin vergi mevzuatımız açısından işyeri olarak kabul edildiğinden, serbest meslek erbabının mesken olarak kullanmış olduğu evde, aynı zamanda serbest meslek faaliyetini de sürdürmesi durumunda, bu gayrimenkulün işyeri olarak kabul edilerek ödenen kira bedelinin tamamı üzerinden GVK'nın 94/5'inci maddesine göre gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekir. Ayrıca, mükelleflerin işyerlerinin taşınması ile ilgili olarak ödedikleri hamaliye ve nakliye giderlerinin de hasılattan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Serbest meslek erbabının kendisine ait gayrimenkulü işyeri olarak kullanması, kiralama

olarak değerlendirilip, gayrimenkul sermaye iradı elde edilmiş sayılmaz

Serbest meslek erbabına ait gayrimenkulün tamamının veya bir kısmının kendisi tarafından serbest meslek faaliyetinin icrası için kullanılması, kiralama olarak değerlendirilemez. Bu durumda gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesi gerçekleşmemiş olduğundan, serbest meslek erbabının sahibi olduğu gayrimenkulü kendi işinde büro olarak kullanılması nedeniyle gayrimenkul sermaye iradı elde edilmiş sayılması söz konusu değildir.

Serbest meslek erbabının kiraladığı işyerini aynı zamanda konut olarak kullanması durumunda gider indirimi

İkametgahın bir kısmının işyeri olarak kullanılması ile işyerinin bir kısmının ikametgah olarak kullanılmasında gider indiriminde bir farklılık bulunmamaktadır. Bilindiği gibi, GVK'nın 68/1 inci madde hükmüne göre, kiralanan işyeri için ödenen kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma giderlerinin tamamı indirim konusu yapılmaktadır. Ancak, kiralanan işyerinin bir kısmının ikametgah olarak kullanılması durumunda, ödenen ısıtma ve aydınlatma giderinin yarısının gider olarak indirilmesi gerekmektedir. Kiralanan işyerinin, hem işyeri hem de ikametgah olarak kullanılması durumunda ödenen kiranın tamamının ödemenin yapıldığı dönemde hasıllattan gider olarak indirilmesi gerekmektedir.

2.1.2. Serbest meslek erbabının kiraladığı işyerini kiraya vermesi

Günlük hayatta işyeri kiralalarının yüksekliği veya diğer sebeplerden dolayı doktor, avukat, mühendis, serbest muhasebeci ve mali müşavir gibi serbest meslek faaliyetinde bulunan mükellefler, kiraladıkları işyerinin bir kısmını (bir veya birkaç odasını veya bir bölümünü) başka bir serbest meslek erbabına kiraya vermektedir. GVK'nın 70'inci maddesinde, maddede belirtilen mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır. Buna göre, serbest meslek faaliyetinde bulunan bir mükellefin, kiraladığı işyerinin bir kısmını başka bir serbest meslek erbabına kiraya vermesi durumunda, elde edilen kira gelirinin gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Serbest meslek erbabı kiraladığı gayrimenkul için ödemiş olduğu kira bedelinin ve diğer giderlerinin kendi faaliyetine isabet eden kısmını serbest meslek kazancının tespitinde; kalan kısmını ise gerçek gider usulünü seçmesi şartıyla gayrimenkul sermaye iradının tespitinde dikkate alabilecektir. Buna göre, gayrimenkulü ilk kiralayan serbest meslek erbabının ödediği kira üzerinden yapması gereken gelir vergisi tevkifatı da sadece serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alabileceği tutar ile sınırlı olacaktır.

Bu durumda, yeni kiracı olan serbest meslek erbabı GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılanlardan biri ise ödediği kira tutarından 94/5-a maddesine göre %20 oranında gelir vergisi

tevkifatı yapacaktır. Tevkifata tabi kira geliri elde eden serbest meslek erbabı ise 86/1-c'ncı maddesine göre serbest meslek kazancı ile kira geliri toplamı 2023 yılı için 150.000 TL'yi aşması halinde, elde ettiği kira gelirini yıllık beyannameye dahil edecek, bu tutarın altında kalması durumunda tevkifata tabi gayrimenkul sermaye iradını beyannameye dahil etmeyecektir.

Öte yandan serbest meslek erbabının, işyerinin bir kısmını kiraya verdiği kişinin 94'üncü maddede sayılanlardan olmaması durumunda, tevkifatsız olarak elde edilen işyeri kirasının GVK'nın 86/1-d maddesine göre değerlendirilmesi gerekir. İlgili madde hükmüne göre, bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2023 yılı için 8.400 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyecektir. Beyanname verme sınırının aşılması halinde ise, kira gelirinin tamamının beyan edilmesi gerekmektedir.

2.1.3. Serbest meslek erbabının yanında çalıştırdığı eşine ve çocuğuna ödediği ücretin gider yazılması

Serbest meslek faaliyeti ile ilgili olarak çalıştırılan personele ödenen ücret ve ücret kapsamında değerlendirilen ödemeler, GVK'nın 68/1'inci maddesine göre serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilir. GVK'da serbest meslek erbabının eşini ve çocuklarını çalıştırmasına ve onlara ücret ödemesine engel bir durum yoktur. Aynı şekilde avukatlar için Avukatlık Kanununda eş ve çocukların yardımcı personel olarak avukatlık ofisinde çalıştırılmasına engel bir durum bulunmamaktadır. Serbest meslek erbabının işyerinde hizmet akdine dayalı olarak eşini veya çocuğunu çalıştırması ve belli bir ücret ödemesi durumunda da söz konusu ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi ve ödediği ücretin mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirmesi mümkün bulunmaktadır. Bu konuda vergi idaresince verilen özgelelerde, serbest meslek erbabının hizmet akdine dayalı olarak çalıştırdığı eşine belli bir ücret ödemesi durumunda, söz konusu ödemenin mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği belirtilmiştir.

Hizmet akdi ile iş yerinde çalıştırılan eşe, ücret bordrosu düzenleyerek yapılacak ücret ödemeleri ve sosyal güvenlik kurumuna fiilen ödenen sosyal güvenlik primleri mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir. Gelir İdaresince verilen özgelgeye göre; serbest meslek erbabının annesi, babası, kardeşi ile eş ve çocuklarına hizmet akdine dayalı olarak yapılan ve Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri uyarınca vergilendirilen ücret ödemelerinin, mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilebilmesi mümkündür. Ancak söz konusu ücret ödemelerinin serbest meslek erbabı tarafından icra edilen mesleki faaliyetin idame ettirilmesi kapsamında yürütülen faaliyetlere ilişkin olması gerekmektedir. Mesleki faaliyetin icra edilmesi ile ilgisi olmayan veya gerçek bir hizmet akdine dayanmayan ücret ödemelerinin gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Sosyal güvenlik primleri işveren payının ise, fiilen ödendiği tarihte gider yazılması mümkün bulunmaktadır.

Serbest meslek erbabı tarafından Gelir İdaresine sorulan bir soruda, yanında çalıştırdığı eşi için

ödenen ücret, yemek bedeli,³ ulaşım bedeli, bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı gibi harcamaların gider olarak indiriminin mümkün olup olmadığı sorulmuş ve verilen özelge şöyle olmuştur;³

-Eşin fiilen ve aktif olarak serbest meslek erbabının yanında çalışması şartıyla, eşe yapılan ücret ödemelerinin Gelir Vergisi Kanununun 68/1 numaralı bendi kapsamında; iş yerinde veya iş yerinin müstemilatındaki tedavi ve ilaç giderleri ile sigorta primlerinin 68 inci maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi kapsamında serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Serbest meslek erbabının eşi adına ödediği bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının hiçbir surette indirim konusu yapılması mümkün değildir.

-Eşe verilen yemeğin işyeri ve müstemilatında verilmesi halinde, yemek bedelinin tamamının gelir vergisinden istisna edilmesi gerekir. Yemek işyeri ve müstemilatı dışında veriliyorsa yemek bedeline ilişkin faturanın işveren adına düzenlenmesi ve yemek bedeline ilişkin ödemenin bu hizmeti sağlayan lokanta veya kuruluşa yapılması halinde, yemek bedelinin Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin (8) numaralı bendinde yer alan miktara kadar olan kısmının gelir vergisinden istisna tutulması, fazlasının ilgili ayın ücretine dahil edilerek vergilendirilmesi gerekir. Söz konusu istisna, yemek bedelinin nakit olarak ödenmesi halinde de uygulanacaktır.

-Eşin işe gidip gelmesi için yapılan İstanbul kart ve benzeri ödemelerin, Gelir Vergisi Kanununun 23/10 numaralı bendi uyarınca istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan, işyerinde çalıştırılan eşi adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının, işyeri dışındaki sağlık harcamalarının ve İstanbul kart benzeri ödemelerin ücret olarak değerlendirilmesi ve gelir vergisi matrahına eklenerek tevkifata tabi tutulmak suretiyle Gelir Vergisi Kanununun 68/1 numaralı bendi kapsamında gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

2.1.4. Telefon giderleri (işyeri, özel araç ve cep telefonları)

Mesleki faaliyetle ilgili olarak işyerinde kullanılan aboneli serbest meslek erbabının adına kayıtlı olan telefonlar ile aboneli başka kişiler adına kayıtlı olmakla beraber telefonun ödevlinin faaliyette bulunduğu işyerine ilişkin olduğunun tevsiki edilmesi halinde, söz konusu telefonlar için yapılan giderler indirim konusu yapılacaktır. Diğer bir hususta, özel araç telefonları ve cep telefonlarına ilişkin haberleşme giderlerinin serbest meslek kazancından indirim konusu yapılmasıdır. Özel araç ve cep telefonlarına ilişkin haberleşme giderlerinin indirim konusu yapılabilmesi için;

- » Serbest meslek kazancının elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağının bulunması,

3 [www.gib.gov.tr/Özelge_Sistemi_\(İstanbul_Vergi_Dairesi_Başkanlığının_08.03.2019_tarih_ve_62030549-120\[68-2016/482\]-205289_sayılı_özelgesi\).](http://www.gib.gov.tr/Özelge_Sistemi_(İstanbul_Vergi_Dairesi_Başkanlığının_08.03.2019_tarih_ve_62030549-120[68-2016/482]-205289_sayılı_özelgesi).)

- » Yapılan işin mahiyetine uygun olması,
- » İş hacmi ile mütenasip bulunması,

gerekmektedir.

Örneğin, yıllık gayrisafi hasılatı 250.000 TL olan bir serbest meslek erbabının yıllık 60.000 TL cep telefonu ödemesini gider yazması ve kazancından indirim konusu yapması, iş hacmi ile mütenasip değildir.

Mesleki faaliyetin icrasında kullanılan serbest meslek erbabı adına kayıtlı cep telefonuna ait haberleşme gideri ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanın; cep telefonunun envantere kayıtlı olması, mesleki kazancın elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağının bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile mütenasip bulunması şartları dâhilinde, mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, 6802 sayılı Kanun kapsamında cep telefonuna ilişkin fatura bedeli içerisinde yer alan özel iletişim vergisinin ise mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.⁴

Öte yandan, serbest meslek erbabının kendi adına kayıtlı olmayan, bürosunda ücretli olarak çalışan hizmet erbabına ait cep telefonlarına ilişkin haberleşme ücretlerinin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca, personele alınan hazır kartların, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir. Yine, ortaklık olarak faaliyette bulunan serbest meslek erbaplarının kendi şahıslarına ait cep telefonu giderlerini, ortaklığın hasılatından indirim konusu yapmaları da mümkün değildir.

2.1.5. Kırtasiye giderleri

Mesleki faaliyette kullanılan kırtasiye giderleri, kazancın tespitinde hasılattan indirilir. Satın alınan kırtasiye malzemelerinin satın alındığı yılda tüketilmeyip bir sonraki yıla devretmesi durumunda da ödenen kırtasiye giderinin tamamı satın alındığı yılda gider kaydedilir. Çünkü serbest meslek kazancının tespitinde, ticari kazançlarda olduğu gibi envanter çıkarılması ve sonraki yıllarla ilgili olarak peşin ödenen giderlerin aktifleştirilerek değerlendirilmesi söz konusu değildir. Serbest meslek kazancının tespitinde hasılat ve giderlerde dönemsellik ilkesi gereğince hasılatın nakten tahsil edilmesi, giderinde ilgili dönemde ödenmiş olması gereği vardır.

Gelir İdaresince verilen bir özelgeye göre; serbest meslek erbabı tarafından işyerinde kullan-

⁴ www.gib.gov.tr/Özelge-Sistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 27.02.2022 tarih ve E-62030549-120[68-2021/226]-230462 sayılı özelgesi).

diği; temizlik, büro malzemeleri, kırtasiye ve işyeri mutfağında tüketilen yiyecek ve içecek gibi gıda maddeleri, doğalgaz, elektrik, su ve diğer bakım için kullanılan hırdavat malzemeleri giderleri ile faaliyetle ilgili olarak hizmet alışı giderlerinin Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan genel giderler kapsamında mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, serbest meslek faaliyetinin icra edilmesi ile ilgili olmak kaydıyla yapılan kırtasiye, büro, temizlik malzemeleri ve gıda harcamalarına ilişkin KDV'nin belgelendirilmesi şartıyla indirim konusu yapılması mümkündür.⁵

Bilindiği üzere, kırtasiye, büro, mutfak, temizlik malzemeleri ve gıda maddeleri gibi sadece iş yerinde kullanmak ve tüketmek amacıyla satın alınan ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen kanuni haddi (2023 yılı için 4.400 TL) aşmayan mal ve hizmet bedelleri için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edilmesi mümkün bulunmaktadır. KDV mükelleflerinin işletmelerinde tüketime konu olacak kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri, gıda gibi genel giderlerin ödeme kaydedici cihaz fişi ile tevsik edilmesi mümkündür.

2.1.6. İşyerine ait su ve elektrik aboneliğinin başkasına ait olması

Serbest meslek faaliyetinde bulunan mükellefler tarafından kullanılmakta olan, ancak abonesi başka kişiler adına kayıtlı olan telefon, su, elektrik ve benzeri genel giderlerin ödevlilerin faaliyette bulundukları işyerlerine ilişkin olduğunun tevsiki halinde bunların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür.

2.1.7. Banka teminat mektuplarına ödenen faiz ve masraflar ile banka kredi faizleri

Serbest meslek erbabı tarafından, yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyanname hesaplanan gelir vergisinden mahsup edildikten sonra arta kalan tutarın nakden iadesi için vergi dairesine verilen banka teminat mektubu ile ilgili olarak bankaya ödenen masraf ve faiz giderlerinin finansman gideri olarak kabul edilerek, ödenen faiz ve masrafların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılatından indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Mesleki faaliyetin devamı için işle ilgili bina ve demirbaş için bankalardan alınan kredilere ödenen faizler ile bankalardan taşıt kredisi kullanılarak taşıt iktisabı halinde ödenen faizler de mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.

2.1.8. Personel ücretleri

Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin öde-

5 www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (Ordu Defterdarlığının 01/03/2016 tarih ve 25953680-002-5 sayılı özelgesi).

nek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez. İşverenler ise hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmıştır.

Buna göre, serbest meslek erbabı tarafından serbest meslek faaliyeti ile ilgili olarak çalıştırmış olduğu hizmet erbabına ödenen ücret ve ücret kapsamındaki ödemeler, GVK'nın 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacaktır. Serbest meslek faaliyetinde bulunan avukatın yanında çalıştırdığı bir avukatın baroya ödemesi gereken ve işvereni avukat tarafından karşılanan yıllık aidatın, çalışana sağlanan net menfaat (ücret) olarak değerlendirilmek suretiyle brütleştirilmesi ve aylık ücret bordrosuna dahil edilerek, gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir. Diğer taraftan, ücret olarak değerlendirilen söz konusu ödemenin Gelir Vergisi Kanununun 68/1 numaralı bendi kapsamında, mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

2.1.8.1. Stajyer avukatlara yapılan ödemelerin serbest meslek kazancından indirim konusu yapılması

Uygulamada kendi ofislerinde avukatlık faaliyetinden dolayı gelir vergisi mükellefi olan avukatlar yanlarında farklı dönemlerde stajyer avukatlar çalıştırıp staj sürelerini tamamlamalarına yardımcı olmaktadır. İşveren konumunda olan avukatlar yanlarında belli sürelerde çalışan stajyer avukatlara günlük, haftalık veya aylık olarak ödeme yapılması durumunda bu ödemelerin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunda Gelir İdaresince verilen bir özelge şöyledir.⁶

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinde ücretin, 65 inci maddesinde serbest meslek kazancının, 67 inci maddesinde serbest meslek kazancının tespitinin nasıl yapılacağı belirtildikten sonra aynı Kanunun mesleki giderler” başlıklı 68/1 inci maddesinde; mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (İkametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.) in serbest meslek kazancının tespitinde hasılatından indirilmektedir. Öte yandan, aynı Kanunun “Vergi tevkifatı” başlıklı 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapacaklar sayılmış, aynı fıkranın (1) numaralı bendi ile hizmet erbabına nakden veya hesaben ödenen ücretler üzerinden 103

6 [www.gib.gov.tr/Özelge_Sistemi_\(İzmir_Vergi_Dairesi_Başkanlığının_10.01.2023_tarih_ve_E-84098128-120\[68-2021/1\]-19979_sayılı_özelgesi\).](http://www.gib.gov.tr/Özelge_Sistemi_(İzmir_Vergi_Dairesi_Başkanlığının_10.01.2023_tarih_ve_E-84098128-120[68-2021/1]-19979_sayılı_özelgesi).)

ve 104 üncü maddelere göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 1136 sayılı Avukatlık Kanununun “Avukatlıkla birleşemeyen işler” başlıklı 11 inci maddesinde, aylık, ücret, gündelik veya kesenek gibi ödemeler karşılığında görülen hiçbir hizmet ve görev, sigorta prodüktörlüğü, tacirlik ve esnafık veya meslekin onuru ile bağdaşması mümkün olmayan her türlü işin avukatlıkla birleşmeyeceği; aynı Kanunun 12 nci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde ise, özel hukuk tüzel kişilerinin hukuk müşavirliği ve sürekli avukatlığı ile bir avukat yazıhanesinde ücret karşılığında avukatlığın bu hükmün dışında olduğu belirtilmiştir.

Aynı Kanunun “Stajyerlerin yapabileceği işler” başlıklı 26 ncı maddesinde ise, *“Stajyerler, avukat yanında staja başladıktan sonra, avukatın yazılı muvafakati ile ve onun gözetimi ve sorumluluğu altında, sulh hukuk mahkemeleri, sulh ceza mahkemeleri ile icra tetkik mercilerinde avukatın takip ettiği dava ve işlerle ilgili duruşmalara girebilir ve icra müdürlüklerindeki işleri yürütebilirler. Bu yetki, staj bitim belgesinin verilmesi veya staj listesinden silinme ile sona erer.”* hükmü yer almıştır.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalara göre avukatın yanında çalışan stajyer avukatlara günlük, haftalık veya aylık olarak yapılan ödemelerin ücret olarak kabul edilmesi ve söz konusu ücret ödemeleri üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddelerine göre vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Öte yandan, avukatın yanında çalışan stajyer avukatlara yapılan söz konusu ücret ödemelerinin, Gelir Vergisi Kanununun 68/1 numaralı bendi kapsamında mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

2.1.9. Avukatlık ortaklığında yönetici ortağa ödenen ücretin gider yazılması

Gelir vergisi uygulamasında avukatlık ortaklığı şahıs şirketi olarak kabul edilmektedir. Serbest meslek faaliyetinde hizmetli ve işçilere ödenen ücret nasıl gider yazılıyorsa, avukatlık ortaklığında da yönetici ortağa ödenen ücret aynı şekilde gider yazılabilmektedir. Konu hakkında Gelir İdaresine; Avukatlık Ortaklığının iki ortak avukat ile kurulduğu, Türkiye Barolar Birliği Avukatlık Ortaklığı Yönetmeliği çerçevesinde ortaklığın faaliyetlerinin yönetimi ve temsil görevini yerine getirmek üzere bir ortağın yönetici ortak olarak görevlendirildiği belirtilerek, Avukatlık Ortaklığı olarak yönetici ortağa ödenecek ücretin Gelir Vergisi Kanunu’nun 94/1 inci maddesine göre tevkifat yapıp yapılmayacağı ile ödenen ücretin GVK’nın 68/1 inci maddesine göre kazancın tespitinde indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda sorulan bir soruya verilen özelle şöyle olmuştur.

Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif ve adi şirketlerde ortak-

lar, adi komandit şirketlerde komanditeler bu işler dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar. İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. Aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ise tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, aynı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden Kanun'un 103 ve 104 üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Avukatlık ortaklığı, aynı baroya kayıtlı birden çok avukatın Avukatlık Kanununa göre mesleklerini yürütebilmeleri için oluşturdukları bir tüzel kişiliktir. Avukatlık ortaklığı birden fazla ortağın bir sözleşme çerçevesinde toplanmaları ile oluşmaktadır. 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 44 üncü maddesinin (B) bendi gereğince düzenlenen 25/11/2001 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Türkiye Barolar Birliği Avukatlık Ortaklığı Yönetmeliğinin 4'üncü maddesinde "Avukatlık ortaklığının çalışması meslek çalışması olup, ticari sayılmaz. Avukatlık ortaklarına vergilendirme bakımından şahıs şirketlerine ilişkin hükümler uygulanır." hükmüne yer verilmiş olup Avukatlık Ortaklığının kurulmasına ilişkin açıklamalara da ilgili Yönetmelikte yer verilmiştir.

Yine ilgili Yönetmeliğin 20 nci maddesinde Yönetici Ortakların Yetkilerine yer verilerek, ana sözleşme ve ortaklar kurulu kararı ile yönetici ortaklara ortaklık kar payı yanında ücret verilmesine de karar verilebileceği belirtilmiştir. Diğer taraftan, 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun 620 nci maddesinde yer alan düzenlemede adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşme olarak tanımlanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; Avukatlık Kanunu'na göre kurulan ve tüzel kişiliği haiz olan avukatlık ortaklığı bünyesinde gerçekleştirilen faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi ve bu ortaklıkların vergilendirilmesinde şahıs şirketlerine ilişkin hükümlerin uygulanması gerekmekte olup,

- » Türkiye Barolar Birliği Avukatlık Ortaklığı Yönetmeliği çerçevesinde yönetici ortağa ödenen ücretlerin, ortaklık kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 68 incimaddesinin 1 inci bendine göre gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.
- » Yönetici ortağa yapılacak ücret ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 1 inci fıkrasına göre tevkifat yapılması gerekmektedir.⁷

2.1.10. Serbest meslek erbabının temizlik işlerini yapan kişilere ödediği ücretin gider yazılması

Serbest meslek erbabının kendi ofisinde; temizlik, kıyafetlerin yıkanması, ütülenmesi ve

⁷ www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 3.12.2015 tarih ve 62030549-120/65-2015/379]-99988 sayılı özelgesi).

benzeri işleri yapması için görevlendirilen kişileri bir iş akdi ile emir ve talimatları doğrultusunda çalıştırması halinde, bu kişilere yapılan ödemelerin ücret olarak değerlendirilmesi ve söz konusu ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılarak muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, söz konusu hizmetlerin arızı olarak dışarıdan temin edilmesi ve hizmeti verenin Gelir Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin (2) numaralı bendi kapsamında esnaf muafiyetinden faydalanan olması halinde ise gider pusulası düzenlenmesi suretiyle ödemede bulunulması mümkün olup, bu ödeme üzerinden anılan Kanunun 94'üncü maddesinin 13/d numaralı maddesi gereği %10 oranında tevkifat yapılması ve muhtasar beyannameyle beyan edilmesi gerekmektedir. Bu durumda, serbest meslek erbabı tarafından temizlik işlerini yapan kişilere yapılan ücret ödemelerinin GVK'nın 68/1'inci maddesi uyarınca serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması gerekmektedir.

2.1.11. Şehir içi ulaşım giderlerinin indirimi

Serbest meslek faaliyetinin yapılması sırasında işle ilgili şehir içi ulaşım, otoyol gişe ücreti, posta ve kargo giderleri hasılatтан gider olarak indirim konusu yapılabilmektedir. Serbest meslek kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler ile kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında bir illiyet bağının bulunması, giderlerin kazancın elde edilmesine yönelik olması ve söz konusu giderlerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun hükümlerine göre belgelendirilmesi gerekmektedir. Bu hüküm ve açıklamalara göre, serbest meslek erbabı olarak faaliyetin icrası için şehir içi toplu taşıma hizmeti karşılığı ödenen bedelin Gelir Vergisi Kanunu'nun 68/1 numaralı bendine göre serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

GVK'nın 23/10 uncu maddesine göre, işverenler tarafından hizmet erbabının işyerine gidip gelmesi için sağlanan menfaatlere ilişkin istisna uygulamasına göre, işverenler tarafından çalışılan günlere ait bir günlük ulaşım bedelinin 2023 yılı için 56 TL'yi aşmayan tutarı gelir vergisinden istisna edilmiştir. Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderlerinin gelir vergisinden istisna edilebilmesi için işverenlerce taşıma hizmeti verilmeyen durumlarda, çalışılan günlere ait bir günlük ulaşım bedelinin 2023 yılında 56 TL'yi aşmaması ve buna ilişkin ödemenin toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini şeklinde yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması hâlinde aşan kısım ile hizmet erbabına ulaşım bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir.

2.1.12. Serbest meslek erbabının kendisine ait yemek bedelini gider yazması

Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilebilmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ge-

nel 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. Bu kapsamda, serbest meslek erbabının mesleğini icra ettiği mesai saatleri içerisinde işyerinde yediği yemek bedelinin Vergi Usul Kanunu uyarınca belgelendirilmesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun 68/1 numaralı bendinde yer alan genel giderler kapsamında mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.⁸ Öte yandan, bir avukatın baro seçimlerinden dolayı meslektaşlarına düzenlemiş olduğu yemekli toplantı dolayısıyla yapılan yemek giderinin, kazancın elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağının bulunmaması nedeniyle, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

2.1.13. Mesleki faaliyetin yürütülebilmesi için zorunlu olan eğitimlere ve organizasyonlara katılım için ödenen ücretlerin gider yazılması

Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesine göre 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.

Bu kapsamda, Yönetmelikler uyarınca mesleki faaliyetin yürütülmesi için zorunlu olan eğitimler ve mesleki sempozyum ve kongreler gibi organizasyonlara katılım için yapılan ödemelerin, Gelir Vergisi Kanununun 68/1 numaralı bendine göre serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Diğer taraftan, bilirkişilik faaliyeti öncesinde alınan eğitimler ile konkordato komiserliği listesine kaydolabilmek için alınan komiserlik eğitimleri için yapılan ödemelerin ise söz konusu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi nedeniyle, mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununa göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilen ve ilgili mevzuatı uyarınca mesleki faaliyetin yürütülmesi için zorunlu olan eğitimler, mesleki sempozyum ve kongreler gibi organizasyonlara katılım için yapılan ödemelere ilişkin KDV tutarlarını genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, bilirkişilik faaliyeti öncesinde alınan eğitimler ile konkordato komiserliği listesine kaydolabilmek için alınan komiserlik eğitimleri için yapılan ödemelerin, serbest meslek kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununa göre indirimi kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmesi nedeniyle, söz konusu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin aynı Kanunun 30/d maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkün değildir.⁹

8 www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (Edirne Vergi Dairesi Başkanlığının 04.11.2020 tarih ve 60938891-120.04.01[GVK: 3-1]-40793 sayılı özelgesi).

9 www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 14.04.2021 tarih ve 62030549-

2.1.14. Avukat tarafından icra takibindeki dosyalara ilişkin olarak yapılan tebligat masraflarının vergilendirilmesi

GVK'nın 68 inci maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilebilecek giderler bentler halinde sayılmış olup söz konusu 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. Buna göre, banka ile avukat arasında düzenlenen sözleşme gereğince, bankaya borçlu kişilere yönelik olarak avukat tarafından yürütülecek yasal takip ve bu takiplerle bağlantılı davalar kapsamında, avukat tarafından PTT aracılığı ile yapılan posta giderlerini, serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için söz konusu posta giderlerinin PTT tarafından avukat adına fatura edilmesi gerekmekte olup, PTT tarafından icra dairesi adına fatura edilen söz konusu posta giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.¹⁰

2.1.15. Mesleki sorumluluk sigorta primlerinin mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılması

Mesleki sorumluluk sigortasında, sigorta ettiren sigortacısına belli bir prim öder, sigortacı ise bu prim karşılığında sigorta ettireni/sigortalıyı üçüncü kişinin haklı veya haksız tazminat taleplerinden kurtarır. Mesleki sorumluluk sigortalarında, avukat, mimar, doktor gibi mesleki bir faaliyet yerine getiren kimselerin malvarlıkları, mesleki faaliyet nedeniyle karşılaşılabilecekleri taleplere karşı güvence altına alınmaktadır.

Avukatın hukuki sorumluluğu her şeyden önce, avukatla iş sahibi arasındaki sözleşmeye dayanır. Avukatın bu sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini ihlal etmesi durumunda, akdi sorumluluğu ortaya çıkacaktır. Ayrıca avukatın, bazı hallerde haksız fiilden doğan sorumluluğu da ortaya çıkabilir. İşte bu tür durumlarda, bir mesleki sorumluluk sigortası sözleşmesinin var olması halinde, sigortacı, avukatın akdi veya akit dışı sorumluluğunu doğuracak bir rizikonun gerçekleşmesi olasılığına karşın haklı taleplere karşı ödemede bulunmak ve sigorta ettireni haksız taleplere karşı korumak yükümlülüğünü taşır.

Avukatın hukuki sorumluluğunun söz konusu olduğu durumlarda avukata yöneltilen iddia genellikle, yanlış hukuki görüş bildirme, yanlış hukuki yol izleme gibi avukatın müvekkiline karşı olan yükümlülüklerinin ihlali edildiği yönündedir. Bu iddialar aslında avukat ile müvekkil arasındaki sözleşmenin, avukat tarafından gereği gibi yerine getirilmemesi anlamını taşır. Ayrıca, bazı durumlarda avukatın sözleşmeden doğan yükümlülüklerini gereği gibi

120[68-2021/65]-341666 Sayılı özelgesi).

10 www.gib.gov.tr/Özelge-Sistemi (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 12.09.2019 tarih ve 27575268-105[229-2017-164]-302638 sayılı özelgesi).

yerine getirmemesi, onun, akdi sorumlulukla birlikte başka hukuki müesseseler gereğince de sorumluluğunu doğurur. Örneğin kendisine teslim edilen, müvekkiline ait parayı iade etmemesi halindeki davranış şekli aynı zamanda haksız fiil sorumluluğunu beraberinde getirir.¹¹

Serbest muhasebeci mali müşavir olarak faaliyette bulunan ve mesleğin icrası sırasında meslek mensubunun kusurundan dolayı oluşabilecek risklere karşı yaptırılan mesleki sorumluluk sigortasına ilişkin ödemelerin gider kaydedilmesi hususunda Gelir İdaresine sorulan bir soruya verilen özelge şöyle olmuştur. GVK'nın 68/1 inci bendine göre, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler, serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilebilmektedir. Diğer taraftan, 26.05.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları Tebliğinin, "Sigortanın Kapsamı" başlıklı (A) bölümünün "Sigortanın Konusu" alt başlıklı (A.1) bölümünde;

"Bu sigorta sözleşmesi ile sigortalının poliçede belirtilen ve ilgili taraflarca konusu tarif edilerek sınırları çizilen mesleki faaliyeti ifa ederken;

a) Sözleşme süresi içinde meydana gelen olay sonucu doğan ve sorumluluk hükümleri uyarınca tazmini sözleşme süresi içinde ya da sonrasında talep edilen zararlara karşı veya

b) Sözleşme yapılmadan önce veya sözleşme yürürlükteyken meydana gelen olay nedeniyle, sadece sözleşme süresi içinde sigortalıya karşı ileri sürülebilecek taleplere karşı, sözleşmede belirtilen miktara kadar isteme ilişkin makul giderleri de içerecek şekilde teminat verilir. Taraflar, (a) ve (b) bentlerinden birini içerecek şekilde sözleşme yapabilecekleri gibi, her ikisini içerecek şekilde de sözleşme yapabilir. Sigortalının işletmesi ile ilgili sorumluluğu için yaptırılmışsa, sözleşmede aksine hüküm yoksa bu sigorta, sigortalının temsilcisi ile işletmenin veya işletmenin bir kısmının yönetiminde, denetiminde ve işletmede çalıştırılan kişilerin sorumluluğunu da karşılar." şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı Tebliğin "Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavir Mesleki Sorumluluk Sigortası Kızı" başlıklı bölümünde;

" I. Kapsam

Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartlarına bağlı olarak verilen bu kızı ile sigortacı, sözleşmedeki şartlara tabi olmak kaydı ile sigortalının poliçede belirlenmiş mesleki faaliyeti ifa ederken neden olduğu zarar dolayısıyla ödeyeceği tazminat tutarları ile kararlaştırılmışsa;

11 Tuğçe Arslanpınar, *Avukatın Mesleki Sorumluluk Sigortası*, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, Yaz-2017, Cilt:16, Sayı:62 (910-934), www.esosder.org.

a) Yargılama giderleri ve avukatlık ücretlerini,

b) Sigortalının müteselsil sorumluluk gereği ödeyeceği SSK primi, vergi, vergi cezası, gecikme zammı ve gecikme faizini, poliçede yazılı limitler dahilinde temin eder. Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları'nın "B.1. Rizikonun Gerçekleşmesi" maddesinde iki yıl olarak belirlenen süre, bu kloz kapsamındaki mesleki faaliyet için beş yıl olarak uygulanır. Ancak, taraflar daha uzun bir süre kararlaştırabilir." açıklamalarına yer verilmiştir. Bu hüküm ve açıklamalara göre, meslek mensupları tarafından, mesleki faaliyetlerini ifa ederken meydana gelen zarar, ziyan ve tazminatların karşılanması amacıyla yaptırılan mesleki sorumluluk sigortalarına ilişkin ödemelerin, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesine yönelik bir gider olarak kabul edilmesi ve serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Buna göre, mesleki sorumluluk sigortasına yönelik yapılan ödemeler, Gelir Vergisi Kanununun 68/1 numaralı bendine göre serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.¹² Aynı durum diğer serbest meslek erbabları içinde geçerli olması durumunda mesleki sorumluluk sigortalarına ödenen primlerin GVK'nın 68/1 inci maddesi gereğince, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler kapsamında serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilebilecektir.

2.1.16. Serbest meslek erbabının eşi ve çocukları için bireysel emeklilik sistemine ödediği katkı paylarının durumu

Serbest meslek faaliyetinde bulunan bir avukatın eşi ve çocukları adına ödediği bireysel emeklilik sistemine ödediği katkı paylarını gerek GVK'nın 68 inci maddesi gereğince gider olarak indirmesi gerekse yıllık beyanname GVK'nın 89 uncu maddesine göre vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapması mümkün değildir.¹³ Mükellefin yanında çalıştırdığı eşi, çocuğu veya diğer bir personeli için ödemiş olduğu bireysel emeklilik katkı payını, ücret olarak değerlendirecek ve brüte tamamlayıp vergi tevkifatına tabi tutacaktır. Böylece yapılan bu BES ödemeleri ücret ödemesi olarak GVK'nın 68/1 inci maddesine göre gider olarak dikkate alınabilecektir.

2.1.17. İşverenler tarafından elektrik, doğalgaz ve benzeri ısınma giderleri karşılığı olarak çalışanlara yapılan ödemeler

7420 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinde yapılan yasal düzenlemeye göre; düzenlemenin yürürlüğe girdiği 9/11/2022 tarihinden itibaren işverenler tarafından çalışanlara

12 www.gib.gov.tr/Özelge-Sistemi (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 30.12.2020 tarih ve 38418978-120[89-2020/24-I]-E.367714 sayılı özelgesi).

13 www.gib.gov.tr/Özelge-Sistemi (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 06.08.2019 tarih ve 38418978-120[65-19/5-266277 sayılı özelgesi).

elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere 30/6/2023 tarihine kadar mevcut ücretlerine/prime esas kazançlarına ilave olarak yapılan aylık 1.000 Türk lirasını aşmayan ödemeler, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa göre prime esas kazanç dâhil edilmez ve bu tutar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu uyarınca gelir vergisi hesaplanmaz. Konu hakkında 30.12.2022 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 322 seri no.lu GVG’T’de açıklamalar yapılmıştır.

193 sayılı Kanunun 61 inci maddesine göre; hizmet erbabına ödenen aylık ücret, mesai, prim, ikramiye, gider karşılığı ve sair adlarla yapılan tüm ödemeler ve sağlanan menfaatler de ücret kapsamında değerlendirilmektedir. Dolayısıyla, serbest meslek erbapları tarafından iş yerlerinde çalıştırmış oldukları personele elektrik, doğalgaz ve benzeri ısınma giderleri karşılığı olarak yaptıkları 1.000 TL’ye kadar ödemeler, GVK’nın 68’inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacaktır. Ancak, işverenler tarafından maddenin yürürlüğe girdiği 9/11/2022 tarihinden 30/6/2023 tarihine kadar çalışanlara mevcut ücretlerine ilave olarak elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere toplam aylık tutarı 1.000 Türk lirasını aşmayan ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir. İşverenler tarafından hizmet erbabına bu şekilde yapılan ödemelerin istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için söz konusu ödemelerin;

- » 9/11/2022 tarihi ile 30/6/2023 tarihi arasında yapılması,
- » Elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere yapılması,
- » Aylık 1.000 Türk lirasını aşmaması,
- » Mevcut ücretlerine ilave olarak yapılması, şarttır. İstisna, hizmet erbabının ücretine ilave olarak ödenen 1.000 Türk lirası ile sınırlı olup elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olsa dahi bu tutarın üzerinde bir ödeme yapılması halinde, aşan kısım ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere yapılan 1.000 Türk lirasına kadar olan ödemelerin hizmet erbabının mevcut ücretine ilave olarak yapılması gerekmekte olup mevcut ücrette bir artış olmaksızın bu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Aynı şekilde, mevcut ücret, mesai, prim ve sosyal yardım gibi ödemelerin bir kısmının elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma gideri karşılığı olarak gösterilerek bu istisnadan yararlanılması mümkün değildir. İşverenlerce hizmet erbabına elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere ödeden beri ücretine ilave olarak bir ödeme yapılmış ve bu ödemenin de ücret bordrosunda yakıt, ısınma yardımı ve benzeri şekilde ayrıca gösterilmiş olması durumunda, 1.000 Türk lirası sınırının aşılması kaydıyla 9/11/2022 ile 30/6/2023 tarihleri arasında yapılan bu ödemelerin de gelir vergisinden istisna edilmesi mümkündür.

İşverenlerce elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere yapılan ilave ödemelerin istisnaya konu edilebilmesi için hizmet erbabından elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine ilişkin fatura veya herhangi bir belge talep edilmeyecektir. Hizmet erbabının ücretine ilave olarak elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere yapılan ödeme, ücret bordrosunda gösterilecek ancak bu ödemenin 1.000 Türk lirasına kadar olan kısmı istisna kapsamında bulunduğundan gelir vergisi matrahına dahil edilmeyecektir. Bu kapsamda yapılan ödemelere ilişkin olarak damga vergisi istisnası bulunmamaktadır.

2.2. Hizmetli ve işçilerle ilgili diğer giderler

Gelir Vergisi Kanununun 68'inci maddenin (2) numaralı bendine göre;

- » Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatındaki iâşe ve ibate giderleri,
- » Tedavi ve ilaç giderleri,
- » Sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla),
- » GVK'nın 27'nci maddesinde yazılı giyim giderleri,

mesleki kazancın tespitinde hasılatтан indirilir.

2.2.1. Hizmet erbabı için ödenen yemek giderleri

Gelir Vergisi Kanununun "Ücretler" başlıklı 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendi uyarınca, hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler gelir vergisinden istisnadır. İşverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 2023 yılı için 110 lirayı aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması ise şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilmektedir.

3/11/2022 tarihli ve 7420 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinde yapılan değişiklikle; işverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışanlara, çalışan günlere ait yapılan bir günlük yemek bedelinin 2023 yılı için 110 Türk lirasını aşmayan ödemeler istisna kapsamına alınmıştır. Buna göre, hizmet erbabına işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda, yemek bedelinin nakit olarak verilmesi suretiyle sağlanan menfaatler de istisna kapsamına alınmıştır. Konu hakkında gerekli açıklamalar 30.12.2022 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 322 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Buna göre, hizmet erbabına yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde;

İşverenlerce, hizmet erbabına işyerinde veya müstemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın,

İşverenlerce, hazır yemek hizmeti veren mükelleflerden satın alınan yemeğin, işyerinde veya müstemilatında hizmet erbabına verilmesi durumunda sağlanan menfaatler herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın,

İşverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyip yemek hizmeti veren işletmelerde bu hizmetin sağlandığı durumlarda, bu işletmelere yapılan ödemelerin her bir çalışan için çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 110 Türk lirasını aşmayan kısmı,

İşverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmediği ve yemek hizmetinin, yemek kartı ve/veya yemek çeki hizmeti veren işletmelerin yemek kartlarına yükleme yapılmak veya yemek çeki satın alınmak suretiyle verildiği durumlarda, her bir çalışan için çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 2023 yılında 110 Türk lirasını aşmayan kısmı, Nakit olarak ödenen yemek bedelinin 110 TL'yi aşmayan kısmı, gelir vergisinden istisna olup bu istisnaların uygulamasına yönelik açıklamalar 26/7/1995 tarihli ve Resmî Gazete'de yayımlanan 186 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.

2.2.1.1. İşverenlerce hizmet erbabına nakit olarak verilen yemek bedelinde istisna uygulaması

7420 sayılı Kanunla, 1/12/2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, 193 sayılı Kanunun 23/8 numaralı bendinin parantez içi hükmünde yapılan değişiklikle, işverenler tarafından hizmet erbabına işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda, yemek bedelinin nakit olarak verilmesi suretiyle sağlanan menfaatler de istisna kapsamına alınmıştır. Hizmet erbabına nakit olarak ödenen yemek bedelinin gelir vergisinden istisna edilebilmesi için;

İşverenler tarafından işyerinde veya müstemilatında yemek verilmemesi,

Günlük yemek bedelinin 110 Türk lirasını aşmaması,

Faillen çalışılan günlere ilişkin olması, gerekmektedir.

Nakit olarak yapılan yemek bedeli ödemelerinin, 18/11/2008 tarihli ve 27058 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Ücret, Prim, İkramiye ve Bu Nitelikteki Her Türü İstihkakın Bankalar Aracılığıyla Ödenmesine Dair Yönetmelikte belirlenen ödeme usulüne göre yapılması gerekmektedir. Hizmet erbabına yapılan ve günlük tutarı 2023 yılında 110 TL'yi aşan yemek bedeli ödemelerinin, bu tutarı aşan kısmı istisna kapsamında değildir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 238 inci maddesinin birinci fıkrasında, işverenlerin her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, işverenlerce hizmet erbabına nakit olarak verilen yemek bedelinin tamamının, istisna kapsamında olup olmadığına bakılmaksızın ücret bordrosunda gösterilmesi gerekmektedir. İstisna kapsamındaki yemek bedeli ödemelerinin vergi matrahına dahil edilmeyeceği tabiidir. İşverenler tarafından hizmet erbabına yapılan ödemelere ilişkin olarak düzenlenen kağıtlarda yer alan tutarın, 193 sayılı Kanunun 23/8 numaralı bendinde yer alan istisnaya isabet eden kısmı damga vergisinden de istisnadır.

2.2.1.2. Personele işyeri dışında yediği yemek bedelinin ödenmesi

Personele, işyeri dışında yediği yemek bedelinin ödenmesi durumunda, yapılan ödemenin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapıp yapılmayacağı konusu iş hayatında sıkça karşılaşılan bir husustur. GVK'nın 61'inci maddesine göre ücret; işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. GVK'nın 67'nci maddesinin birinci fıkrasına göre de serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır. Kanunun 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler hasılatтан gider olarak indirilebilmektedir.

GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olanlar sayılmış, fıkranın (1) numaralı bendinde ise hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104'üncü maddelere göre gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bu hükümlere göre, serbest meslek erbabı tarafından personele işyeri dışında yediği yemeğin karşılığı olarak yapılan ödemelerinin ücret kabul edilerek, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104'üncü maddelerine göre vergilendirilmesi kaydıyla; aynı Kanunun 68'inci maddesinin birinci fıkrasının(1) numaralı bendi kapsamında gider olarak yazılması mümkün bulunmaktadır.¹⁴

2.2.2. Hizmet erbabına verilen giyim eşyası

Serbest meslek kazancının tespitinde hizmetli ve işçilerle ilgili olarak indirim konusu yapılabilecek giderlerden bir tanesi de giyim giderleridir. GVK'nın 27/2'nci maddesinde *“Demirbaş olarak verilen giyim eşyası (Resmi ve özel daire ve müesseselerde hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmalari halinde geri alınan giyim eşyası)”*nın

¹⁴ www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 03.10.2013 tarih ve 62030549-120[68-2013/479]-1636 sayılı özelgesi).

gelir vergisinden istisna edildiği hükme bağlanmıştır. Madde hükmünde bahsedilen giyim giderleri, 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 alışılabilirliği ve hizmetli ve işçilerin işten ayrılmaları durumunda bunların geri teslim edilmesi gerekmektedir.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için, hizmet erbabına verilen giyim eşyasının işin icabı olarak verilmesi, çalışanın işten ayrılması halinde geri alınması, işte giyilen ve demirbaş niteliğinde bulunan giyim eşyası olması gerekir. Bu şartları taşıyan giyim eşyalarına örnek olarak; iş tulumları, kask, üniforma ve eldiven verilebilir. Personele giyim eşyası alınması veya diktirilmesi için kişilere nakden yapılan ödemeler ile personele ayakkabı ve elbise gibi giyim eşyası verilmesi istisna kapsamında değildir. Serbest meslek erbabı tarafından personele demirbaş olarak verilen giyim eşyası gelir vergisinden istisna olmakla birlikte, kazanç tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. İstisna kapsamında olmayan giyim eşyalarının ise ücret olarak vergilendirilmesi gerektiğinden, hizmet erbabına ödenen ücret olarak genel giderler kapsamında indirim konusu yapılacaktır.

Buna göre, serbest meslek erbabının personeline yapacağı giyim giderleri nitelik itibariyle, bunları alan personel açısından ücret olmakla birlikte Gelir Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesinde yer alan şartlar dahilinde yapılması halinde gelir vergisinden istisnadır. Diğer taraftan, bu şartlarda yapılan giyim giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, belirtilen şartlar dışında personele verilen giyim eşyaları bedellerinin ise GVK'nın 63'üncü maddesine göre emsal bedelle değerlendirilip, ücret geliri olarak vergilendirilmesi ve personele bu şekilde ödenen ücretin de serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Buna göre;

- » GVK'nın 27/2'nci madde hükmünden yararlanılabilmesi için, giyim eşyasının hizmet erbabına yaptığı işin gereği ve ayın olarak verilmesi, işte giyilmesi, demirbaş olarak kaydedilmesi ve hizmet erbabının işten ayrılması halinde geri alınması ve söz konusu şartların bir arada bulunması gerekmektedir.
- » Personele yönelik yapılacak giyim giderleri nitelik itibariyle, bunları alan personel açısından ücret olmakla birlikte GVK'nın 27'nci maddesinde yer alan şartlar dahilinde yapılması halinde gelir vergisinden istisna olacak ve bu şartlarda yapılan giyim giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.
- » Öte yandan, yukarıda sayılan şartlar dışında personele verilen giyim eşyası bedellerinin GVK'nın 63'üncü maddesine göre emsal bedelle değerlendirilip, ücret geliri olarak ver-

gilendirileceği ve personele bu şekilde ödenen ücretin de GVK'nın 68/1'inci maddesine göre serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

2.2.2.1. Serbest meslek erbabının özel dış giyim (elbise) harcamaları

Serbest meslek erbabının özel dış giyim (elbise) harcamalarının serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Çünkü, GVK'nın 68/2'nci bendi ve 27'nci maddesinde yer alan hükümlere göre, serbest meslek kazancının elde edilmesi amacıyla işyerinde çalıştırılan hizmetli ve işçilere verilecek giyim eşyasının işçilerce kullanımının işin gereği zorunlu olması, (iş önlüğü, üniforma, şapka vb.) bunların giyime hazır şekilde ve ayın olarak verilmesi, ticari teamüllere göre bu eşyanın işverence temininin mutata hale gelmiş olması ve hizmetli ve işçilerin işten ayrılmaları durumunda bunların geri teslim edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, serbest meslek faaliyetinin icrası esnasında gerek işyerinde gerekse işyerinin dışında kullanılan giyim eşyalarının serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

Gelir Vergisi Kanununun 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. Aynı maddenin (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 alışılabilir olması ve hizmetli ve işçilerin işten ayrılmaları durumunda bunların geri teslim edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, mesleki faaliyetin ifasında kullanılan dış giyim eşyalarının münhasıran faaliyetin yürütülmesine mahsus olmaması nedeniyle, belirtilen harcamalar ile mesleki kazancın elde edilmesi veya idamesi arasında doğrudan bir bağ olduğundan söz edilemeyeceğinden yapılan takım elbise, gömlek, kravat ve ayakkabı gibi harcamaların, mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Çalışanlar için satın alınan giyim eşyalarının ise çalışanlara sağlanan menfaat kapsamında değerlendirilerek ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi ve ücret gideri olarak mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Konu hakkında serbest muhasebeci ve mali müşavir olarak serbest meslek faaliyetinde bulunan mükellef tarafından kendisine ait dış giyim harcamalarının serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunda Gelir İdaresinden görüş talep edilmesi üzerine verilen özelveğe göre;¹⁵ GVK'nın 27/2 numaralı bendinde yer alan giyim

15 www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 23.10.2013 tarih ve 39044742-KDV.

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.

Buna göre, mesleğin ifasında kullanılan dış giyim eşyalarının münhasıran faaliyetin yürütülmesine mahsus olmaması, söz konusu dış giyim eşyalarının iş dışında özel hayatta da kullanılmaya elverişli olması nedenleriyle, belirtilen dış giyim harcamaları ile kazancın elde edilmesi veya idamesi arasında doğrudan bir bağ olduğundan söz edilemeyecektir. Bu itibarla, serbest muhasebeci ve mali müşavirlik hizmetinin ifasında kişinin kullandığı dış giyime ait harcamalar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin 1 ve 2 numaralı bentleri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, anılan harcamaların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Öte yandan, mesleğin icrası için kullanılması zorunlu olmayan serbest meslek erbabına ait dış giyim harcamalarının, Gelir Vergisi Kanununa göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen gider olduğundan, KDV Kanunu'nun 30/d maddesi uyarınca bu harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Bu özelgede yapılan açıklamalar avukatların özel dış giyim harcamaları için de geçerli bulunmaktadır.

2.2.3. Hizmet erbabı için bireysel emeklilik katkı payı ödenmesi veya hizmet erbabının kendisi, eşi ve çocukları için özel sağlık sigortası yaptırılması

GVK'nın 40/9'uncu maddesine göre ticari kazanç sahiplerinin çalıştırdıkları hizmet erbabı için bireysel emeklilik şirketlerine ödenen katkı paylarının ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesine karşın, serbest meslek kazancının tespitinde çalıştırılan hizmet erbabı için ödenecek katkı paylarının gider olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir. Bu nedenle, serbest meslek erbabı tarafından ödenen katkı payının hizmet erbabına sağlanan bir menfaat olarak ücret kapsamında vergilendirilmesi ve genel gider olarak indirim konusu yapılması gerekir.

Ayrıca, serbest meslek erbabı tarafından hizmet erbabı için özel sağlık sigortası yaptırılması ve özel sağlık sigortasının tamamının veya bir kısmının serbest meslek erbabı tarafından karşılanması halinde vergilendirme ve giderleştirme işleminin nasıl yapılacağı sorusu gündeme gelmektedir. GVK'nın 61'inci maddesinde ücretin tanımı, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Bu nedenle, işverenler tarafından hizmet erbabı için yapılan sağlık sigortalarının ücret kapsamında değerlendirilmesi ve hizmet erbabının kümülatif ücret matrahına dahil edilerek gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir. İşverenler tarafından ücretlilerin sağlık sigortaları için şahıs sigortalarına ödemiş olduğu primlerin ise normal

29-1692 sayılı özelgesi).

ücretlerin giderleştirilmesinde olduğu gibi 68/1'inci maddeye göre gider yazılması gerekir.

Öte yandan, serbest meslek erbabının mesleki kazancın tespitinde gider olarak indiremediği (kendisine, eşine ve küçük çocuklarına ait) sağlık harcamaları (muayene, ilaç, tedavi, ameliyat, tahlil, gözlük, lens vb.); GVK'nın 89/2'nci maddesine göre yıllık beyannamede beyan edilen gelirin %10'unu aşmamak ve belge ile tevsik edilmek şartıyla indirim konusu yapılabilmektedir. GVK'nın 89 uncu maddesine göre, eğitim ve sağlık harcamalarının yıllık beyannamede hangi şartlarla beyan edilen gelir tutarından indirim konusu yapılacağı bu çalışmanın üçüncü bölümünde detaylı olarak incelenmiştir.

2.3. Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri

GVK'nın 68/3'üncü maddesine göre, mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla) hasılatattan indirilir. Mesleki faaliyetle ilgili olarak yapılan seyahat ve konaklama harcamalarının gider yazılabilmesi için;

- » Seyahatin işle ilgili olması, bir başka deyişle seyahatin mesleki faaliyetle ilgili olduğuna dair açık bir illiyet bağının bulunması gerekir. Diğer taraftan, işle ilgili seyahatin yurtiçine veya yurtdışına yapılmasının gider uygulaması açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.
- » Seyahatin amacının gerektirdiği süreyle sınırlı olması gerekmektedir. Söz konusu süre sınırı konusunda belirli bir süre tayin edilmemiştir. Ancak, her olayın kendi şartlarına göre değerlendirilerek karar verilmesi gerekir.
- » Seyahat harcamaları, yolculuklar nedeniyle taşıma araçlarına (uçak, tren, otobüs vb.) ödenen ücretlerden; konaklama nedeniyle (otel, motel, misafirhane vb.) yapılan ödemelerden ve seyahat süresince şehir içi ulaşım araçlarına ödenen ücretlerden oluşur.
- » Yurt içi ve yurt dışında yapılan seyahat harcamalarının Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinde düzenlenen vesikalarla tevsik edilmesi gerekmektedir.

Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderlerinin götürü olarak bir kalemde gider kaydedilmesi mümkün değildir. Buna göre, serbest meslek erbabının mesleği ile ilgili olarak yaptığı yol, konaklama, yeme ve içme gibi harcamalarının; mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri olarak kabul edilerek, seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla serbest meslek kazancının tespitinde hasılatattan indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu arada, GVK'nın 68/3'üncü maddesi hükmünde belirtilen seyahat ve ikamet giderleri, serbest meslek erbabının eşleri ya da çocukları ile katıldığı bu nitelikteki harcamaların eşe ya da çocuklara isabet eden kısımlarının gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Hem şehirlerarası otobüs hem tren hem uçak hem de kendi aracı ile gitme imkanı olan bir yere gidilecek vasıtayı seçmek mükellefe aittir. Ancak; şehirlerarası mesafelere başka ulaşım aracı varken, şehir içi taksi ile gidilmesi gider olarak kabul edilmez. Şehir içinde ise mesleki faaliyetle ilgili yapılan tüm ulaşım giderleri, gider kabul edilerek hasılattan indirilebilir. İkamet edilen mekanın otel, pansiyon, misafirhane gibi yerler olması, giderin kalınan yerin niteliğine göre farklı olması mükellefin ihtiyarındadır. Tüm harcamaların 213 sayılı VUK hükümleri çerçevesinde belgelendirilmesi gerekir.

Serbest meslek erbabı tarafından hafta sonları ve tatil günlerindeki seyahat giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı konusunda sorulan bir soruya Gelir İdaresi tarafından verilen bir özeltede; İstanbul'da bulunan işyerinde faaliyette bulunan mükellefin, hafta sonları ve diğer tatil günlerinde Ankara'da ikamet eden ailesini ziyaret maksadıyla yapılan seyahatler ile Ankara'da yapılan akaryakıt giderlerinin, mesleki faaliyetle ilgili bir gider olmaması nedeniyle, Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesi gereğince serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.¹⁶

Mesleki faaliyet ile ilgili seyahat ve ikamet giderleri, seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla hasılatından indirimi mümkündür. Mesleki faaliyet ile ilgili seyahat ve konaklama harcamalarının gider yazılabilmesi için seyahatin, mesleki faaliyetle ilgili olduğuna dair açık bir illiyet bağının bulunması gerekir. İşle ilgili yapılan seyahatler yurt içinde veya yurt dışında olabilmektedir. Seyahatin amacının gerektirdiği süreyle sınırlı olması gerekmektedir. Söz konusu süre sınırı konusunda açık bir düzenleme olmamakla beraber, mütenasip (uygun/orantılı) bir süre olması gerekmektedir.

Bu giderler; ulaşım araçlarına (uçak, tren, otobüs, vb.) ödenen bedel, konaklama nedeniyle (otel, motel, vb.) yapılan ödemeler ve seyahat süresince şehir içi ulaşım araçlarına ödenen bedelden oluşmaktadır. Yurt içinde yapılan seyahat harcamalarının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi (belgelendirilmesi) gerekmektedir. Gelir İdaresinin vermiş olduğu özeltelere göre; yurt dışı seyahatlerde yapılan harcamaların gider unsuru olarak dikkate alınabilmesi için, söz konusu harcamalar karşılığında yurt dışından alınan belgelerin, hizmetin alındığı ülkede uygulanan vergi mevzuatı çerçevesinde geçerli bir belge olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Gelir İdaresine, serbest meslek erbabının başka bir ilde müvekkiline gittiğinde kalmak üzere kiraladığı daire için ödediği kira tutarının gider olarak indiriminin mümkün olup olmadığının sorulması üzerine verilen özeltede; GVK'nın "Mesleki giderler" başlıklı 68 inci maddesinin birinci fıkrasının; (1) numaralı bendinde, mesleki kazancın elde edilmesi ve ida-

16 www.gib.gov.tr/Özelge-Sistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 13.07.2011 tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.34.16.01-GVK 68-968 13/07/2011 sayılı özeltesi).

me ettirilmesi için ödenen genel giderlerin, (3) numaralı bendinde, seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderlerinin, serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu hükümlere göre, bahsi geçen giderlerin serbest meslek kazancının elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağın bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile mütenasip bulunması halinde, serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Buna göre; avukatın başka bir ilde bulunan bir müvekkil için haftanın belirli günlerinde gittiği ilde konaklamak üzere kiralamış olduğu stüdyo tipi dairenin iş dışında kişisel ihtiyaçlar içinde kullanılabilecek olması ve yapılan işin hacmiyle mütenasip bulunmaması nedeniyle, ödenen kira bedelinin serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilmesi mümkün değildir.¹⁷

2.3.1. Yurt dışında eğitim için yapılan harcamaların gider olarak indirilip indirilmeyeceği

Gelir Vergisi Kanununun 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, (3) numaralı bendinde belirtilen seyahat ve ikamet giderlerinin de doğrudan mesleki faaliyetle ilgili olması gerekmektedir. Bu kapsamda, mesleki eğitim için belli aralıklarla yurt dışına gidiş-gelişlerde yapılan harcamaların (yeme, içme, konaklama, seyahat vb.), mesleki faaliyetle doğrudan ilgisi olmayan kişisel mesleki bilgi ve becerinin geliştirilmesine yönelik harcamalar olması nedeniyle, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.¹⁸

2.4. Tesisat, demirbaş eşya ve taşıtlar için ayrılan amortismanlar

GVK'nın 68/4 üncü bendine göre; mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar hasılatтан gider olarak indirilebilmektedir. Amortismanla tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328 inci maddesine göre hesaplanacak zararlar da indirim konusu yapılabilmektedir. Ancak, anılan bent hükmünde binek otomobillere ilişkin olarak 7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere değişiklik yapılmıştır. Anılan bent hükmünün parantez içine eklenen hükme göre; şu kadar ki özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi

17 [www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi \(Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 19.12.2022 tarih ve 7192610-120/GV-19-129\]-304353 sayılı özelgesi\).](http://www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi (Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 19.12.2022 tarih ve 7192610-120/GV-19-129]-304353 sayılı özelgesi).)

18 [www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi \(Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığının 13.08.2020 tarih ve 11355271-120.04.01\[68-2019/14\]-E.33340 sayılı özelgesi\).](http://www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi (Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığının 13.08.2020 tarih ve 11355271-120.04.01[68-2019/14]-E.33340 sayılı özelgesi).)

hariç ilk iktisap bedeli 2023 yılı için 500.000 Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 2023 yılı için 950.000 Türk lirasını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.

Mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaşların bir yıldan fazla kullanılması ve yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz bulunması gerekir. Mesleki faaliyette kullanılan iktisadi kıymetlerin normal tamir, bakım ve temizleme giderleri dışında, iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderler doğrudan gider yazılmayıp amortismanına tabi tutulması gerekir. Mesleki faaliyetle bağlantısı kurulamayan tesisat ve demirbaşlar için hesaplanan amortismanların gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Serbest meslek erbabının kullandığı işyeri kendi mülkü ise bu işyerine ait amortismanın tamamını gider yazabilmekte, ikametgahı kendi mülkü ise ve bunun bir kısmını işyeri olarak kullanıyorsa amortisman giderinin yarısını hasılatından indirim konusu yapacaktır. Binek otomobillere ilişkin gider olarak dikkate alınabilecek amortismana esas bedelin tespitinde, binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınacaktır. Diğer taraftan, mesleki faaliyette kullanılan ve envantere dahil edilen taşıtlara ilişkin giderler ile Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılatından indirilmesi mümkün olup, taşıtların münhasıran işte kullanılma şartı aranmamaktadır.

Avukatlar, mesleki faaliyetini sürdürülebilmesi için serbest meslek faaliyetinde kullandığı taşıtları aktifine kaydedebilecektir. Taşıtı envantere kaydetmek için taşıtın sahibi olunmasına gerek yoktur. Kiralanan taşıtlar da envantere kaydedilebilir. Gelir vergisi mükellefiyetinden önce alınan taşıtları envantere kaydetmek için serbest meslek erbabının kendi adına gider pusulası düzenlemesi gerekmektedir. Envantere kayıt edilecek taşıtlar için herhangi bir sınır yoktur. Ancak amortisman ayırmak ve giderlerini indirebilmek için işin büyüklüğü ve ehemmiyeti göz önünde bulundurulmalıdır. Motorlu taşıtlar vergisi I sayılı tarifiede yer alan binek otomobil, motosikletler ile II sayılı tarifiede yer alan hususi kullanıma elverişli panelvan, minibüs, kamyonet vb. araçlar envantere kayıt edilebilir ve amortisman ayrılabilir. Serbest meslek erbabı hususi kullanıma elverişli olan araçlar için amortisman ayrılabilir. Ticari mükellefiyet gerektiren ve işin mahiyetine uygun olmayan araçlar envantere kaydedilse bile bu tür araçlar için amortisman ayrılmaz.

7/12/2019 tarihinden önce iktisap edilmiş binek otomobillerde ise amortisman, değişiklik öncesi hükümlere göre gider yazılabilecektir. Finansal kiralama yoluyla işletme aktifine alınmış ve rayiç bedel ile sözleşmeye göre kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden “Haklar” hesabında izlenen binek otomobillerde, aktife alınan bedelin o yıl için belirlenen amortismanına esas tutarı aşması halinde, binek otomobillerin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılacak amortismanlar, mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaşlar ile envantere dahil olan taşıtların amortismanları ile sınırlıdır. Mesleki faaliyetle ilgili bulunmayan tesisat ve demirbaşların amortismanları ile envantere dahil olmayan taşıtların amortismanları gider kaydedilemez.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 221 seri no.lu Genel Tebliğde de belirtildiği üzere, 213 sayılı VUK'un 211'inci maddesi uyarınca serbest meslek erbabı, işlerinde bir yıldan fazla kullandıkları ve amortismanına tabi tuttukları tesisat ve demirbaş eşyanın kıymetleri ile amortismanlarını 189'uncu maddede yazılı şekilde amortisman kayıtlarında gösterirler. VUK'un 189'uncu maddesinde ise; üzerinden amortisman ayrılan kıymetler ve bunların amortismanları; envanter defterinin ayrı bir yerinde, özel bir amortisman defterinde veya amortisman listelerinde gösterilebilir.

Serbest meslek erbabının, yukarıda belirtilen kıymetler ile bunların amortismanlarını serbest meslek kazanç defterinin ayrı bir yerine yazmaları da mümkündür. Aynı Genel Tebliğde, bu nevi giderlerin hasılattan indirilebilmesi için söz konusu binek otomobillerin envantere dahil edilmesi şarttır. Öteden beri faaliyette bulunan serbest meslek erbabı, işlerinde kullandıkları halde envanterlerine dahil etmedikleri binek otomobillerini maliyet bedeli ile envanterlerine dahil edebileceklerdir. Maliyet bedelinin tespit edilememesi veya bilinmemesi halinde binek otomobilleri, mükellefler tarafından alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedeli ile envantere dahil edilecektir.

Bu şekilde envantere dahil edilecek binek otomobillerin maliyet bedeli veya alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedelinden, otomobilin iktisap tarihinden envantere alınma tarihine kadar ayrılması gereken amortisman tutarlarının indirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, amortisman süresinin başlangıcı binek otomobilinin iktisap edildiği tarih olacaktır. Amortisman süresi dolmamış ise kalan süre için amortisman ayrılacaktır. Daha önceki düzenlemede sadece envantere dahil olan binek otomobillerin amortismanları gider olarak indirim konusu yapıldığından ve yeni düzenlemeye göre envantere dahil olan taşıtlara ait amortismanlar da gider olarak kabul edileceğinden, yukarıda yapılan açıklamalar bu taşıtlar içinde geçerli bulunmaktadır. Öte yandan, VUK'un 320'nci maddesine göre, binek otomobillerinin envantere dahil edildiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılacaktır. Serbest meslek faaliyetinde bulunan ve bilanço esasında defter tutan kolektif, adi komandit ve adi ortaklar hariç serbest meslek erbabının, envantere dahil ettiği taşıtları için VUK'un mükerrer 315'inci maddesine göre azalan bakiyeler usulünde amortisman ayrımları mümkün değildir.

2.4.1. Doğrudan gider yazılacak demirbaş ve peştemallıklar

Mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaşın değeri, VUK'un 313'üncü maddesinde belirlenen amortisman ayırma limitini (2023 yılı için 4.400 TL) aşmaması durumunda doğrudan gider yazılacaktır. Doğrudan gider yazılacak tutarlar bir defada gider

yazıldığından, bu tutarlar için amortisman ayrılması da söz konusu değildir.

2.4.2. Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizler

Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenecek kısmı ile doğrudan gider yazılacak kısmının tespitinde değerlendirme hükümlerinin uygulanması ile ilgili olarak 163 seri no.lu Vergi Usul Genel Tebliğinde yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmektedir; işletme dönemine ait olanların ise ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismana tabi tutulması mümkün bulunmaktadır. Anılan Genel Tebliğde, mükelleflerin yatırım döneminde ödedikleri faizleri ilgili iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklemelerinin zorunlu olduğu, işletme döneminde ödedikleri faizleri ise maliyet bedeline eklemek veya doğrudan gider yazmak hususunda serbest oldukları bildirilmiştir.

Maliyet bedeline eklenmesi zorunlu olan kısmın tespitinde, iktisadi kıymetin iktisap tarihinden (yatırımlarda aktive alındıkları tarihten) hesap dönemi sonuna kadar yani bilanço gününe kadar geçen sürenin dikkate alınması gerekir. Bu itibarla, aktive kaydedilen taşıt için aktive alındığı tarihten itibaren hesap dönemi sonuna kadar ödenen faizlerin maliyete eklenmesi zorunludur. Aktifleştirilen hesap döneminden sonra tahakkuk eden kredi faizlerinin ise maliyete intikal ettirilmesi suretiyle amortismana tabi tutulması veya doğrudan gider olarak da muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, mükelleflerin taşıtları ile ilgili kredi faizlerinin ilgili bulundukları yılda doğrudan gider mi yazacakları yoksa amortismana mı tabi tutacakları hususundaki tercihlerini başlangıçta yapmaları gerekmektedir. Önce gider yazma yolunun seçilmesi halinde daha sonraki yıllarda bu tür giderlerin sabit kıymetin maliyetine eklenerek amortisman yoluyla itfa edilmesi veya daha önce amortisman ayırmaya başlayıp sonra gider yazma yoluna gidilmesine kanunen imkan bulunmamaktadır.

2.4.3. Mesleki faaliyette kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde oluşan zararlar

GVK'nın 68/4'üncü maddesinin parantez içi hükmünde de yer aldığı üzere, mesleki faaliyette kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde VUK'un 328'inci maddesine göre hesaplanan zararlar, mesleki kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilmektedir. Öte yandan yangın, deprem, su basması gibi afetler nedeniyle tamamen veya kısmen zarara uğrayan, mesleki faaliyette kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatının, amortisman çıktıktan sonra kalan değerden eksik olması halinde fark gider yazılabilmektedir.

2.4.4. Binek otomobillerin amortismanlarının vergi matrahından indirilmesi konusunda yapılan değişiklik

Konu hakkında yayımlanan 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “Binek Otomobillerin Giderleri ve Amortismanlarının Vergi Matrahından İndirilmesi” başlıklı beşinci bölümünde, konu ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. Genel Tebliğin, “Binek otomobillere ilişkin amortisman giderleri” başlıklı 15 inci maddesinde yer alan açıklamalara göre; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 2023 yılı için 500.000 TL, söz konusu vergilerin tercihen maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortisman tabi tutarı 2023 yılı için 950.000 TL’yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir.

213 sayılı Kanun hükümlerine göre, aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılan ve amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değerleri, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilebilen binek otomobiller için aktife alınan yılda gider konusu yapılamayan amortisman bedellerinin tamamı, itfa süresinin son yılında amortisman esas bedel uygulamasından bağımsız olarak safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Mükelleflerin aktiflerinde yer alan binek otomobiller için amortisman esas bedelden daha fazla tutar üzerinden amortisman ayırmaları halinde, genel hükümlere göre ayrılan amortisman tutarı ile amortisman esas bedel üzerinden ayrılan amortisman tutarı arasındaki fark, kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak, o yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi kazancına ilave edilecektir. Söz konusu binek otomobillerinin mükellefler tarafından satışı halinde ise ilgili yıllarda amortisman ayırma aşamasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak kazanca ilave olunan tutarların toplamı mükelleflerce vergiye tabi olmayan gelir olarak dikkate alınacak ve bu tutar, gelir veya kurumlar beyannamesinde “Diğer İndirimler” satırında gösterilmek suretiyle kazanç üzerinden indirim konusu yapılabilmektedir...” açıklamalarına yer verilmiştir. 7/12/2019 tarihinden önce iktisap edilmiş binek otomobillerde ise amortisman değişiklik öncesi hükümlere göre gider yazılabilmektedir.

Diğer taraftan, serbest meslek faaliyetinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olması kaydıyla işte kullanılan araçlardan; 07/12/2019 tarihinden önce envantere kaydedilen araçlara ilişkin ayrılan amortismanların tamamının, 07/12/2019 tarihinden sonra envantere kaydedilen araçlara ilişkin ayrılan amortismanların ise belirtilen tutarları aşmayan kısmının, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkündür. Ayrıca, bu araçlara ilişkin 01/01/2020 tarihinden önce yapılan tamir, bakım, yakıt ve benzeri giderlerin tamamı, 01/01/2020 tarihinden sonra yapılan giderlerin ise en

fazla %70'i kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.¹⁹

2.4.4.1. Binek otomobillerde (KDV ve ÖTV hariç/dahil) ilk iktisabında (sıfır araçta) ve ikinci el iktisabında amortisman gider kaydının yapılması

Binek Araçlara İlişkin Amortisman Gider Türlerine Yönelik Kullanım Kılavuzunda²⁰ yapılan açıklamaya göre; binek otomobillerde KDV ve ÖTV hariç ilk iktisapta yani sıfır araçların amortisman gider kayıtlarının nasıl yapılacağı anlatılmıştır. Buna göre, 7194 sayılı Kanunun 14'üncü maddesiyle, 193 sayılı GVK'nın 68/4 numaralı bendine özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 2023 yılında 500.000 TL'yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilecektir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınacaktır. Böylece, söz konusu düzenleme kapsamında “Binek Sıfır Araçlara (KDV-ÖTV Hariç)” ilişkin amortismanına tabi iktisadi tutar 2023 yılında 500.000 TL ile sınırlandırılmıştır.

Buna göre, Defter Beyan Sisteminde serbest meslek erbabı tarafından ilk iktisapta vergiler hariç kayıt altına alınacak “Amortismanına Tabi İktisadi Tutar” alanına en fazla 2023 yılında 500.000 TL yazılması gerekmektedir. “Gerçek Değer” alanına “doğrudan gider yazılan özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi tutarı” düşüldükten sonra kalan sabit kıymet (binek otomobil) alış tutarı yazılması gerekmektedir. Sabit kıymet (binek otomobil) satış işlemine ilişkin oluşan kar/zarar tutarı gerçek değer alanına yazılan tutar üzerinden sistem tarafından otomatik hesaplanmaktadır.

Öte yandan anılan Kılavuzda, binek otomobillerde KDV ve ÖTV dahil ilk iktisapta yani sıfır araçların amortisman giderler kayıtlarının nasıl yapılacağı konusunda yapılan açıklamaya göre; 7194 sayılı Kanunun 14'üncü maddesiyle, GVK'nın 68/4 numaralı bendine vergilerin maliyet bedeline eklenerek iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 2023 yılında 950.000 TL'yi aşan binek otomobillerin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilecektir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınacaktır. Böylece, söz konusu düzenleme kapsamında “Binek Sıfır Araçlara (KDV-ÖTV Dâhil)” ilişkin amortismanına tabi iktisadi tutar 2023 yılında 950.000 TL ile sınırlandırılmıştır.

Defter Beyan Sisteminde yer alan Binek Araçlara İlişkin Amortisman Gider Türlerine Yönelik Kullanım Kılavuzunda yapılan açıklamaya göre; 7194 sayılı Kanunun 14'üncü mad-

19 www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (Samsun Vergi Dairesi Başkanlığının 17.11.2020 tarih ve 13649056-120.04.01[2018/ÖZE-24]-E.63571 sayılı özelgesi).

20 Defter Beyan Sistemi, Binek Araçlara İlişkin Amortisman Gider Türlerine Yönelik Kullanım Kılavuzu, <https://www.defterbeyan.gov.tr/tr/yaridim/kilavuz>.

desiyle, 193 sayılı GVK'nın 68/4 numaralı bendine ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 2023 yılında 950.000 TL'yi aşan binek otomobillerin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir hükmü eklenmiştir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınacaktır. Böylece, söz konusu düzenleme kapsamında “Binek İkinci El Araçlara” ilişkin amortismanına tabi iktisadi tutar 2023 yılında 950.000 TL ile sınırlandırılmıştır.

Serbest meslek erbabı kayıt altına alınacak ikinci el binek otomobillerde “Amortismanına Tabi İktisadi Tutar” alanına en fazla 2023 yılında 950.000 TL yazılması gerekmektedir. “Gerçek Değer” alanına ise sabit kıymet (binek otomobil) alış tutarı yazılması gerekmektedir. Sabit kıymet (binek otomobil) satış işlemine ilişkin oluşan kar/zarar tutarı gerçek değer alanına yazılan tutar üzerinden sistem tarafından otomatik hesaplanmaktadır.

2.4.5. Serbest meslek erbabının aynı zamanda işyeri (home-ofis) olarak kullanacağı meskenin satın alımında ödenen faiz gideri ile amortisman gideri

Konu hakkında mali müşavir olarak faaliyette bulunan bir mükellef tarafından Gelir İdaresine yapılan bir özelge talebinde; home-ofis cinsinden ev aldığını, home-ofisi aynı zamanda işyeri olarak da kullanacağını belirterek, söz konusu home-ofisi satın alırken ödediği kredi faizlerinin gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı, söz konusu home-ofise amortisman ayrılıp ayrılmayacağı, ayrıca faaliyetinde kullandığı binek otomobilin amortismanının gider yazılıp yazılmayacağı hususlarında görüş talep etmesi üzerine aşağıdaki şekilde görüş verilmiştir.²¹

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Amortisman mevzuu” başlıklı 313'üncü maddesinin birinci fıkrasında; “İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.” hükmüne, 320'nci maddesinin ikinci fıkrasında; “Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmeleere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.” hükmü yer almaktadır.

Mezkur Kanunun 262'nci maddesinde ise; “Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap

21 [www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi \(İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 17.12.2012 tarih ve 11395140-220.01/2012/VUK-1-...J-3222 sayılı özelgesi\).](http://www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 17.12.2012 tarih ve 11395140-220.01/2012/VUK-1-...J-3222 sayılı özelgesi).)

edilmesi veyahut değerin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.” hükmüne yer verilmiş, Kanunun 269’uncu maddesinde de iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileneceği belirtilmiştir. Konuyla ilgili olarak 163 ve 334 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenecek kısmı ile doğrudan gider yazılacak kısmının tespitinde uygulanacak esaslar açıklanırken, iktisadi kıymetin aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise maliyet bedeline eklenilmesi veya doğrudan gider yazılması hususunda mükelleflerin serbest oldukları belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 65’inci maddesinde, serbest meslek kazancı ve serbest meslek faaliyeti tanımlanmış ve Kanunun 68’inci maddesinin 1 nolu bendinde mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin hasılatтан indirilebileceği belirtilmiştir. Aynı maddenin 4 numaralı bendinde ise mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların gider olarak indirilebileceği açıklanmıştır.

Öte yandan, 221 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 4.2. Binek Otomobillerinin Amortismanları ve Giderleri başlıklı kısmında;

“35. Öteden beri faaliyette bulunan serbest meslek erbabı, işlerinde kullandıkları halde envanterlerine dahil etmedikleri binek otomobillerini maliyet bedeli ile envanterlerine dahil edebileceklerdir. Maliyet bedelinin tespit edilememesi veya bilinmemesi halinde binek otomobilleri, mükellefler tarafından alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedeli ile envantere dahil edilecektir.

...39. Yapılan düzenleme sonucu serbest meslek erbabı binek otomobillerinin amortismanlarının yanı sıra bu araçların akaryakıt, bakım, onarım ve sigorta gibi giderlerini hasılatlarından gider olarak indirebileceklerdir. Ancak, bu taşıtların motorlu taşıtlar vergisi, gider olarak dikkate alınmayacaktır....” denilmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; sahip olunan home-ofis cinsinden evin bir kısmını aynı zamanda iş yeri olarak kullanılması durumunda, bu yere ilişkin ayrılan amortisman tutarının yarısının kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Serbest meslek faaliyetinde kullanılan gayrimenkulün iktisabı için kullanılan banka kredisi dolayısıyla ödenen faizlerin, gayrimenkulün aktifte 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.

Serbest meslek faaliyetinde kullanmak üzere satın alınan araç için bu otomobilin aktifte girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kıst amortisman ayrılması, amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değerin, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, bu şekilde envantere dahil edilen ve işte kullanılan söz konusu araca ilişkin ayrılan amortismanlar ile tamir, bakım, onarım, yakıt ve sigorta giderlerinin serbest meslek kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

2.4.6. Evinin bir kısmını home-ofis olarak kullanan serbest meslek erbabının buraya ait harcamaları gider olarak düşebilmesi

Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesine göre 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. Serbest meslek faaliyetinden dolayı home ofis olarak kullanılan konuta ait kiranın tamamı ile serbest meslek erbabı adına düzenlenen doğalgaz, elektrik ve su faturaları gibi genel gider mahiyetindeki ödemelerin, faaliyette bulunulan işyerine ait olması ve işle ilgili olarak kullanılıyor olması halinde yarısı serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilir.

İkametgâhın bir kısmını iş yeri olarak kullanılıyorsa, ikametgâh için ödenen kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısı indirilebilir. Kendi mülkü olan yer işyeri ise kira yerine amortisman düşülebilir. Kendi mülkü olan yer ikametgah ve bunun bir kısmı iş yeri olarak kullanılıyorsa, amortismanın yarısını gider olarak düşülebilir. Hem iş yeri hem ikametgah olarak kullanılan gayrimenkuller iş yeri olarak kabul edildiğinden bu gayrimenkuller için ödenen kiranın tamamı üzerinden %20 oranında stopaj (tevkifat/kesinti) yapılmalıdır.

Banka kredisi kullanarak iktisap edilen (edinilen) konutun home ofis olarak kullanılması halinde; söz konusu konut için hesaplanacak amortismanların ve ödenecek faizlerin yarısı gider olarak düşülebilir. Kredi ile satın alınan konutun iş yeri olarak kullanılmaması halinde ise, söz konusu konuta ilişkin hesaplanacak amortismanlar ve ödenen faizler gider gösterilemez. Home ofiste kullanılan bilgisayar, telefon, internet bağlantısı, yazıcı, tarayıcı, fotokopi ve faks makinası gibi demirbaşların maliyeti ve bunlara ait amortismanların gider olarak dikkate alınması mümkündür.

Gelir İdaresi tarafından verilen özelgelere göre; faturaların faaliyette bulunulan iş yerine ait ve işle ilgili olarak kullanılıyor olması ve faturanın serbest meslek erbabı tarafından ödendiğinin kesin bir şekilde ispat edilmesi halinde, abonelikler başkasının adına olsa bile serbest meslek kazancının tespitinde yarısı gider olarak düşülebilmektedir. Konu hakkında verilen bir özelgeye göre; serbest meslek faaliyetinden dolayı home ofis olarak kullanılan konuta ait ve serbest meslek erbabı adına düzenlenen doğalgaz, elektrik ve su faturaları gibi genel gider mahiyetindeki ödemelerin, faaliyette bulunulan işyerine ait olması ve işle ilgili olarak kullanılıyor olması halinde serbest meslek kazancının tespitinde yarısının gider olarak indiril-

mesi mümkün bulunmaktadır. Ayrıca ev sahibi adına düzenlenen faturaların ise faaliyette bulunulan işyerine ait ve işle ilgili olarak kullanılıyor olması ile birlikte serbest meslek erbabı tarafından ödendiğinin tevsiki (kesin delillerle ispatı) halinde serbest meslek kazancının tespitinde yarısının gider olarak indirilmesi mümkündür.

Serbest meslek faaliyeti kapsamında indirimi kabul edilen ve edilmeyen giderlerle ilgili olarak ödenen KDV'nin ne şekilde indirim konusu yapılacağı konusunda ise şu şekilde hareket edilmesi gerekmektedir. 3065 sayılı KDV Kanununun 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, 29/1 inci maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi indirebilecekleri ve 30/d maddesinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.²²

Ancak, serbest meslek faaliyetinin ikamet edilen konutta yürütüldüğü durumlarda, münhasıran faaliyetin yürütülmesine mahsus ve iş ile ilgili olan demirbaş eşyalara ilişkin amortismanların mesleki kazancın tespitinde hasılatтан indirilmesi mümkün bulunmakta olup kişisel amaçla kullanılmaya elverişli olan demirbaş eşyalara ilişkin amortismanların ise gider olarak indirilmesi mümkün değildir. Bu itibarla, home ofisinde kullanmak üzere alınan elektrikli süpürge'nin münhasıran faaliyetin yürütülmesine mahsus olmaması ve ikametgahda kişisel amaçla kullanılmaya elverişli olması nedeniyle, yapılan harcamanın Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi ve serbest meslek kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.²³

2.4.7. Serbest meslek erbabının sahibi bulunduğu işyerinde faaliyette bulunmasının vergilendirme boyutu üzerine genel bir değerlendirmе

Serbest meslek erbabının kendi evinde veya kendi mülkiyetindeki bir büro veya işyerinde faaliyette bulunması durumunda bu mülkün serbest meslek erbabının envanterine dahil edilmesi, KDV'sinin indirilmesi, bu mülk satıldığında KDV hesaplanması, serbest meslek faaliyeti terk edildiğinde bu mülkün işletmeden çekiş sayılarak gelir vergisi hesabına konu edilmesi konusu uygulamada zaman zaman tartışılmaktadır.

22 [www.gib.gov.tr/Özelge_Sistemi_\(İstanbul_Vergi_Dairesi_Başkanlığının_05.12.2016_tarih_ve_39044742-130\[Özelge\]-236571_sayılı_özelgesi\).](http://www.gib.gov.tr/Özelge_Sistemi_(İstanbul_Vergi_Dairesi_Başkanlığının_05.12.2016_tarih_ve_39044742-130[Özelge]-236571_sayılı_özelgesi).)

23 [www.gib.gov.tr/Özelge_Sistemi_\(İstanbul_Vergi_Dairesi_Başkanlığının_6.9.2022_tarih_ve_E-62030549-120\[68-2021/861\]-989156_sayılı_özelgesi\).](http://www.gib.gov.tr/Özelge_Sistemi_(İstanbul_Vergi_Dairesi_Başkanlığının_6.9.2022_tarih_ve_E-62030549-120[68-2021/861]-989156_sayılı_özelgesi).)

Bu konuda Vergi İdaresine “Mülkiyetinde bulunan büroyu iş yeri olarak kullanan serbest meslek erbabının söz konusu büroyu envanterine dahil edip etmeyeceği, edilmesi durumunda söz konusu büronun satışı veya faaliyetin sona erdirilmesi nedeniyle işletmeden çekilişinde fatura ya da serbest meslek makbuzu düzenlenip düzenlenmeyeceği, katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı, ayrıca büroyu kullanmadan dolayı gayrimenkul sermaye iradı elde etmiş sayılıp sayılmayacağı” hakkında sorulan bir soruya verilen cevapta; “Buna göre; sahibi olunan ve işyeri olarak kullanılan gayrimenkulün (büronun) maliyet bedeli üzerinden envantere dahil edilmesi gerekmekte olup, envantere kaydedilen gayrimenkul üzerinden de amortisman ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, söz konusu gayrimenkulün satılması halinde emlak değerinden aşacağı olmamak üzere satış bedeli üzerinden, işletmeden çekilmesi halinde de emsal bedeli üzerinden serbest meslek makbuzu düzenlenmesi suretiyle belgelendirilmesi ve düzenlenecek olan serbest meslek makbuzunda söz konusu büronun işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere vergi mükelleflerince satın alınması halinde katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi, bunun dışında katma değer vergisi dahil belge düzenlenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının sahipleri tarafından serbest meslek faaliyetinin icrası için kullanılması, kiralama olarak değerlendirilmeyeceğinden ve dolayısıyla gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesi gerçekleşmemiş olduğundan, sahibi olduğunuz gayrimenkulün kendi işinizde büro olarak kullanılması nedeniyle gayrimenkul sermaye iradı elde etmiş sayılmanız mümkün değildir.”²⁴ açıklaması yapılmıştır.

2.4.8. Serbest meslek faaliyetinde kullanılan ve amortisman ayrılmayan aracın satışı

Uygulamada, serbest meslek faaliyetinde kullanılan ve amortisman ayrılmayan aracın satışı halinde, alış bedeli ile satış bedeli arasındaki farkın serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınıp alınamayacağı konusu tereddüde yol açabilmektedir.

Serbest meslek kazancının tespitini düzenleyen GVK’nın 67’nci maddesinde; serbest meslek kazancının, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardan, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olduğu hükme bağlanmış ve kazancın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulan serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit edileceği belirlenmiştir. Anılan 67’nci maddenin üçüncü fıkrası gereğince, amortismanı tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 328’inci maddesine göre hesaplanan müspet farkın serbest meslek kazancına eklenmesi gerekmektedir.

24 www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 01.02.2008 tarih ve 271 sayılı özelgesi).

Serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilecek giderler ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinde sayılmış olup, söz konusu maddenin (4) numaralı bendi gereğince, mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların (amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil) serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu nevi giderlerin hasılatтан indirilebilmesi için, mesleki faaliyette kullanılan taşıtların envantere dahil edilmesi şarttır.

Diğer taraftan, 128 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “VI- Serbest Meslek Kazançları” başlıklı bölümünün “Amortismana Tâbi İktisadi Kıymetlerin Satışı” başlıklı (c) fıkrasında, *“Gelir Vergisi Kanunu'nun 2361 sayılı Kanunla değişik 67 ve 68/7'nci maddelerine göre, mesleki faaliyette kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin 1.1.1981 tarihinden itibaren elden çıkarılması halinde, Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanacak kâr veya zararın, matrahın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.”* açıklaması yapılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, amortisman uygulaması mükelleflerin kullanabileceği bir hak olup, bu hakkın kullanılmamış olması, amortismanına tâbi olan iktisadi kıymetin satışından elde edilen kârın kazanca ilave edilmesine engel teşkil etmeyecektir. Dolayısıyla, envantere kayıtlı olan ve serbest meslek faaliyetinde kullanılan, ancak amortisman uygulamasına konu edilmeyen bir aracın satışında, Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanacak kâr veya zararın, serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.²⁵

2.4.9. Mesleki faaliyette kullanılmak üzere satın alınan cep telefonu bedelinin gider yazılması veya amortismanına tabi tutulması

Mesleki faaliyette kullanılmak üzere satın alınan cep telefonunun değerinin 2023 yılı için 4.400 TL'yi aşmaması durumunda, cep telefonu alım bedelinin, yapılan işin mahiyetine uygun olması (alım bedelinin makul ölçüler içerisinde olduğunun kabulü şartıyla) halinde serbest meslek kazancının tespitinde doğrudan gider olarak indirim konusu yapılması mümkündür. Cep telefonunun değerinin 4.400 TL'yi aşması halinde ise amortismanına tabi tutularak indirim konusu yapılması gerekir.

Buna göre, mesleki faaliyetin icrasında bir yıldan fazla kullanılan envantere kayıtlı cep telefonunun amortisman yoluyla itfasında, 3 yılda ve %33,33 amortisman oranının dikkate alınması gerekmektedir. Diğer taraftan, her yılın amortismanının ancak o yılda nazara alınabileceği, ilgili yılda ayrılmayan amortisman tutarlarının sonraki yıllarda ayrılması imkânının bulunmadığı, amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresinin uzatılamayacağı tabiidir.

25 www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 03.03.2008 tarih ve 3872 sayılı özelgesi).

Bunun yanı sıra, faaliyetin icrasında kullanılan cep telefonunu, mükellefiyetin tesis edilmesinden evvel iktisap edilmiş olunması halinde maliyet bedeli ile maliyet bedeli bilinmiyorsa cep telefonunu alış tarihindeki rayce göre tahmin olunacak bedeli ile envantere dâhil edilmesi gerekmektedir. Ancak, bu bedelden, söz konusu cep telefonunun iktisap tarihinden envantere alınma tarihine kadar ayrılması gereken amortismanların düşülmesi gerekmektedir. Bu işlem-den sonra, belirlenen faydalı ömre göre kalan süre için amortisman ayrılması mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, serbest meslek erbabı adına düzenlenmiş belgelere istinaden bahse konu cep telefonu alımına ilişkin muamelenin, işe başlanılmasını müteakip, VUK'nın 219 uncu maddesinde yer alan süreler dahilinde kanuni defterlere kaydedilmesi gerekmektedir.²⁶

2.4.10. İşyerinde kullanılan ofis mobilyaları/mefruşat için amortisman uygulanıp uygulanmayacağı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 211'inci maddesinde, serbest meslek erbabının işleminde bir yıldan fazla kullandıkları ve amortismanına tabi tuttukları tesisat ve demirbaş eşyanın kıymetleri ile amortismanlarını 189'uncu maddede yazılı şekilde tutulan "Amortisman kayıtlarında" gösterecekleri, 189'uncu maddesinde ise amortisman defteri veya listeleri kayıtlarının envanter kaydı hükmünde olduğu belirtilmiştir. Öte yandan, serbest meslek erbabının amortisman konusu iktisadi kıymetleri ile bunların amortismanlarını serbest meslek kazanç defterinin ayrı bir yerine yazmaları da mümkün bulunmaktadır.

Anılan Kanunun 313'üncü maddesinde yer alan hükme göre; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder. Değeri 2023 yılında 4.400 TL'yi aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 2023 yılında 4.400 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir.

Buna göre, bir iktisadi kıymetin amortismanına tâbi tutulabilmesi için, işletmenin envanterine kayıtlı olması, kullanıma hazır halde bulunması, işletmede bir yıldan fazla kullanılması, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması ve değerinin yukarıda belirtilen haddin üzerinde olması gerekmektedir. Bu itibarla, mesleki faaliyette kullanılmak üzere satın alınan ofis mobilyası ve mefruşat gibi amortismanına tabi iktisadi kıymetler için bedelin ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, belirtilen şekilde amortisman kayıtlarında gösterilmesi şartıyla amortisman ayrılması mümkündür.²⁷

26 www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 27.02.2022 tarih ve E-62030549-120[68-2021/226]-230462 sayılı özelgesi).

27 www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 02.06.2014 tarih ve 11395140-

Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar, serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан gider olarak indirilebilmektedir. Bu kapsamda, mesleki faaliyetde kullanılması ve demirbaş eşya olarak kaydedilmesi şartıyla, iş yerinde kullanmak üzere almış alınan televizyon için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanın, serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.²⁸

2.4.11. Amortismanına tabi iktisadi kıymet/demirbaş satışında yapılacak işlemler

Amortismanına tabi deftere kayıtlı iktisadi kıymet/demirbaş satıldığında satış işleminden kaynaklanan karın serbest meslek kazancına eklenmesi gerekmektedir. Sadece serbest meslek mükellefi olanların fatura bastırıp kullanma imkânı bulunmamaktadır. Dolayısıyla mesleki faaliyette kullanılan amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerin satışında iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenleyerek belgelendirmek gerekmektedir. Ayrıca demirbaş/amortismanına tabi iktisadi kıymet satışını serbest meslek makbuzunda demirbaş olduğunun not düşülerek düzenlemek mümkün bulunmaktadır.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde tahsil edilen bedel ile bunların serbest meslek kazanç defterinde kayıtlı olan bedeli arasındaki farkı hasılat veya gider olarak kaydedilmesi gerekir. Amortisman ayrılmış olan kıymetlerin değeri, ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan tutardır. Envantere kayıtlı taşıtın alımında ödenen KDV'nin taşıtın maliyet bedeline dahil edilerek veya gider olarak indirilerek envantere gösterilmesi gerekmektedir. Taşıtın satışında ise serbest meslek makbuzunda KDV'yi göstermek suretiyle envanterden çıkışının yapılması gerekmektedir. Amortisman uygulaması mükelleflerin kullanabileceği bir haktır. Bu hakkın kullanılmamış olması, amortismanına tâbi olan iktisadi kıymetin satışından elde edilen kârın kazançla ilave edilmesine engel teşkil etmez. Yani envantere kayıtlı olan ve serbest meslek faaliyetinde kullanılan, amortisman uygulamasına konu edilmeyen taşıtın satışında, hesaplanacak kâr veya zararın, serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

2.5. Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri

GVK'nın 68/5 nci bendinde yer alan hükme göre, kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri hasılatтан indirilebilmektedir. Taşıt giderlerinden kasıt genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt gibi giderleridir. 7194 sayılı Kanunla 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere

105[313-2012/VUK-1...]-1546 sayılı özelgesi).

28 www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (Şanlıurfa Vergi Dairesi Başkanlığının 10.07.2019 tarih ve 64958909-120-E.22183 sayılı özelgesi).

anılan bende eklenen parantez içi hükme göre; “*Şu kadar ki binek otomobillerine ilişkin giderlerin en fazla %70’i ve kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 2023 yılı için 17.000 Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının 2023 yılı için 440.000 Türk lirasına kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.*”

2023 yılında geçerli olacak binek otomobillere ilişkin giderlerin indiriminde getirilen sınırlamalar 30.12.2022 tarihli (2. mükerrer) Resmi Gazete’de yayımlanan 323 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Genel Tebliğe yapılan düzenleme ile GVK’nın 68. maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yer alan kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin 2023 yılında aylık kira bedeli 17.000 TL’ye, gider olarak indirim konusu yapılabilecek özel tüketim vergisi ve katma değer vergisinin toplam tutarı 440.000 TL olarak belirlenmiştir.

Yapılan düzenlemeyle taşıt giderlerinde sınırlamaya gidilmiş ve buna göre; binek otomobillerine ilişkin giderlerin en fazla %70’i ve kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 2023 yılı için 17.000 TL’lik kısmı ile binek otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 2023 yılı için 440.000 TL’lik kısmı gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Gider olarak dikkate alınabilecek tutar olan aylık kira bedelinin 2023 yılı için 17.000 Türk lirasına kadarlık kısmı, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa göre hesaplanan katma değer vergisi hariç bedeldir. 3065 sayılı Kanunun 30/d bendi uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi, hesaplanan katma değer vergisinden indirilememektedir. Bu kapsamda, binek otomobillerin kiralanması durumunda, kira bedellerinin Kanun maddesinde ilgili yıl için belirlenen azami tutarı aşması halinde, aşan kısma ait katma değer vergisi gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde ayrıca gider olarak dikkate alınmayacaktır.

Örneğin, avukatlık faaliyetinde kullanmak üzere bir binek otomobili 1.8.2023 tarihinde aylık 20.000 TL’den bir yıllığına (20X12=) 240.000 liraya kiralaması ve peşin olarak ödemesi durumunda, en fazla gider yazılacak aylık tutar 17.000 lira olduğundan (12X17=) 204.000 lira kira bedeli 2023 yılında gider yazılabilecek, geriye kalan (240.000-204.000=) 36.000 lira gider olarak dikkate alınamayacaktır. Aynı avukatın 1.8.2023 tarihinden itibaren bir yıllığına aylık 17.000 TL’den yıllık 204.000 TL’ye aynı otomobili kiralaması ve peşin olarak ödemesi durumunda, yıllık sınırlama geçilmediğinden ödenen tutarın tamamı gider olarak 2023 yılında indirilebilecektir.

Yine avukatlık faaliyetinden dolayı gelir vergisi mükellefi olan bir avukat, 1.7.2022-30.06.2023 dönemi için aktifine kayıtlı olan ve faaliyetinde kullandığı binek otomobili için bir yıllık kasko bedeli için Temmuz/2023 ayında peşin olarak 15.000 TL ödediğinde,

(15.000X%70=) 10.500 TL'yi 2023 yılı mesleki kazancının tespitinde hasılatından gider olarak düşebilecektir.

Konu hakkında 27.05.2020 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 311 seri no.lu GVGT'de gerekli açıklamalar yapılmıştır. Genel Tebliğde; hasılattan indirim konusu yapılacak binek otomobillere ilişkin tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderler hakkında yapılan açıklamaya göre; serbest meslek faaliyetinde binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i, gelir vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir. Yapılan düzenlemeyle, mesleki faaliyette kullanılan binek otomobillerin giderleri sınırlandırılmakta olup, bu sınırlama esas itibarıyla binek otomobillerin giderlerini kapsamaktadır.

Kapsamındaki giderler genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, sigorta ve benzeri cari giderleridir. Yapılan giderlerin işletmeye veya envantere kayıtlı ya da kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Öte yandan, 221 Seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 4.2. Binek Otomobillerinin Amortismanları ve Giderleri başlıklı kısmında yapılan açıklamaya göre; öteden beri faaliyette bulunan serbest meslek erbabı, işlerinde kullandıkları halde envanterlerine dahil etmedikleri binek otomobillerini maliyet bedeli ile envanterlerine dahil edebileceklerdir. Maliyet bedelinin tespit edilememesi veya bilinmemesi halinde binek otomobilleri, mükellefler tarafından alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedeli ile envantere dahil edilecektir.

2.5.1. Binek otomobillere ilişkin giderlerin %70'nin gider olarak indirimi

GVK'nın 68/5 inci bendinde yer alan kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilmesi konusunda 7194 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle anılan maddeye eklenen parantez içi hükümle, 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere değişiklik yapılmış ve taşıt giderlerinde sınırlama getirilmiştir. Buna göre, binek otomobillerine ilişkin giderlerin en fazla %70'i ve kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 2023 yılı için 17.000 TL'lik kısmı ile binek otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 2023 yılı için 440.000 TL'lik kısmı gider olarak dikkate alınabilecektir.

7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında yayımlanan 311 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Binek Otomobillerin Giderleri ve Amortismanlarının Vergi Matrahından İndirilmesi" başlıklı beşinci bölümünde, konu ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup anılan Tebliğde, yapılan düzenlemenin 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere Kanunun yayım tarihi olan 7.12.2019 tarihinde yürürlüğe girdiği açıklanmıştır. Genel Tebliğde, "Binek otomobillere ilişkin kiralama ve iktisap giderleri" başlıklı 13 üncü maddesinde; faaliyetleri kısmen veya

tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 2023 yılı için 17.000 Türk lirasına kadarlık kısmı, 193 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi ve 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi kapsamında gider olarak dikkate alınabilmektedir.

1/1/2020 tarihinden önce başlayıp Kanunun yürürlük tarihinden sonrasını da kapsayan kiralamalarda, yürürlük tarihinden sonrasına tekabül eden kira bedelleri gider kısıtlamasına tabi olacaktır. Gider olarak dikkate alınabilecek azami kiralama bedelinin tespitinde, kiralama döneminin tekabül ettiği yıl için belirlenen tutar dikkate alınacaktır. Yine yapılan düzenlemeye göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının 2023 yılı için en fazla 440.000 Türk lirasına kadarlık kısmı ticari veya mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Aynı Genel Tebliğin “Binek otomobillere ilişkin tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderler” başlıklı 14 üncü maddesinde; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70’i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilmektedir. Buna göre, işletmeye veya envantere dâhil olup ticari veya mesleki faaliyette kullanılan binek otomobillerin giderleri sınırlandırılmakta olup, bu sınırlama esas itibarıyla faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere binek otomobillerin giderlerini kapsamaktadır.

Giderler genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, sigorta ve benzeri cari giderleridir. Yapılan giderlerin işletmeye veya envantere kayıtlı ya da kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. 1/1/2020 tarihinden önce iktisap edilen veya kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin Kanunun yürürlük tarihinden sonrasına tekabül eden giderlerin en fazla %70’i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilmektedir.

Serbest meslek erbabının faaliyetinde kullanmak üzere birisi kendisine ait olan birisi kiralık olan iki aracın giderlerini indirim konusu yapıp yapamayacağı konusunda Gelir İdaresi tarafından verilen özeldede sonuç olarak; serbest meslek faaliyetinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olması kaydıyla serbest meslek faaliyetinde kullanılan;

- Serbest meslek erbabına ait olan aracın; 07/12/2019 tarihinden önce envantere kaydedilmiş olması halinde söz konusu araca ilişkin ayrılan amortismanların tamamının, 07/12/2019 tarihinden sonra envantere kaydedilmiş olması halinde ise ayrılan amortismanların belirtilen tutarları

aşmayan kısmının, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması,

- Kiralama yoluyla edinilen araca ilişkin 01/01/2020 tarihinden öncesini kapsayan kira bedelinin tamamının, 01/01/2020 tarihinden sonraki dönemi kapsayan kira bedelinin ise 2023 yılı için aylık 17.000 Türk lirasına kadarlık kısmının serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması, mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, bu araçlara ilişkin 01/01/2020 tarihinden önce yapılan tamir, bakım, yakıt ve benzeri giderlerin tamamının, 01/01/2020 tarihinden sonra yapılan giderlerin ise en fazla %70'i kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.²⁹

2.5.2. Taşıtlar için ödenen sigorta giderinin birden fazla takvim yılını kapsaması

Serbest meslek erbabının envantere kayıtlı binek otomobilini veya işinde kullandığı diğer taşıtlara ait birden fazla vergilendirme dönemini içeren sigorta prim ödemelerinin tamamının ödendiği yılda mı yoksa her yıla isabet eden tutarın ilgili yıllarda mı gider yazılacağı tereddütlü bir konudur. Tahsil esasının geçerli olduğu serbest meslek kazancında, gelecek dönemlere ait olarak yapılan giderlerin toplu olarak ödemenin yapıldığı dönemde gider yazılması gerekmektedir. Çünkü serbest meslek faaliyetinde gerek hasılatta gerekse giderlerde tahsil şartı geçerlidir. Hasılatın yani gelirin tahsil edilmiş olması, giderin de ödenmiş olması esastır. Serbest meslek kazancının tespitinde birden fazla takvim yılına ait alarak peşin ödenen giderlerin dönemsellik ilkesi gereğince, ödemenin yapıldığı yılda gider yazılması gerekmektedir.

2.5.3. Tek başına icra edilen serbest meslek faaliyetinde serbest meslek erbabının kullandığı ikinci aracın amortisman, yakıt ve bakım giderleri

Konu hakkında bir serbest meslek erbabı tarafından Gelir İdaresine, serbest meslek defterine kayıtlı bulunan bir aracın dışında ikinci bir araç daha satın aldığını ve serbest meslek faaliyetinde kullandığını, faaliyetini tek başına icra ettiğini belirterek, söz konusu ikinci aracın defter kayıtlarına alınması durumunda bu araca ilişkin amortisman, yakıt ve bakım giderlerinin mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı şeklinde sorulan bir soruya verilen özeldede yapılan açıklamaya göre; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 67'nci maddesinde; "Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır." hükmüne yer verilmiştir.

29 www.gib.gov.tr/Özelge-Sistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 29.09.2022 tarih ve 11395140-105[VUK-1-24089]-1098547 sayılı özelgesi).

Yine aynı Kanunun “Mesleki Giderler” başlıklı 68’inci maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendinde; mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların, aynı fıkranın 5 numaralı bendinde ise; kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirileceği hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 221 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamaya göre; serbest meslek erbabı, envantere dahil olan binek otomobillerinin giderlerini ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlarını gider olarak hasılatтан indirebileceklerdir. Bu nevi giderlerin hasılatтан indirilebilmesi için söz konusu binek otomobillerin envantere dahil edilmesi şarttır. Serbest meslek erbabı binek otomobillerinin amortismanlarının yanı sıra bu araçların akaryakıt, bakım, onarım ve sigorta gibi giderlerini hasılatlarından gider olarak indirebileceklerdir. Ancak, bu taşıtların motorlu taşıtlar vergisi, gider olarak dikkate alınmayacaktır. Netice itibarıyla, 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 başına icra edilen serbest meslek faaliyetine ilişkin envantere kayıtlı olsa dahi ikinci bir araca ait gider ve amortismanların indirim konusu yapılması mümkün değildir.³⁰ Ancak, avukatlık faaliyetinde bulunan bir mükellefin ofisinde avukat ve yardımcı personel çalıştırması durumunda ikinci aracın giderlerinin buna göre değerlendirilmesi gerekmektedir.

2.5.4. Serbest meslek erbabının kendi aracı dışında personelin kullandığı aracın amortisman, yakıt ve bakım giderlerinin indirim konusu yapılması

Uygulamada özellikle büyük iş hacmine sahip olan serbest meslek erbapları, işlerinin yoğunluğu nedeniyle büroda, müvekkillerinden evrak toplamada, yargı organları ve kamu kurumlarında evrak takibi ile diğer işlerde istihdam etmek üzere çok sayıda personel çalıştırabilmektedirler. Özellikle büyük davalar alan ve popüler olan hukuk bürosuna sahip kamuoyunun da bildiği ünlü avukatlar birçok personel çalıştırmaktadır. Bunun sonucunda, söz konusu işlerin hızlı ve zamanında yapılabilmesi için personelin ulaşımında kullanmak üzere serbest meslek erbabı kendi aracının dışında binek aracı (Motor, bisiklet, otomobil vb.) satın almakta ve personele kullanıdırılmaktadırlar. Dolayısıyla bu araçlara ait amortisman, yakıt ve bakım giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı konusu gündeme gelmektedir.

Konu hakkında bir serbest meslek erbabı tarafından Vergi İdaresine, işlerin yoğunluğu nedeniyle kendi aracının dışında personelin işlerin takibi için kullandığı araçlara ilişkin amortisman, yakıt ve bakım giderlerinin mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı şeklinde sorulan bir soruya verilen özelgede; Gelir Vergisi Kanunu’nun 67’nci maddesinde;

30 www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (31.07.2013 tarih ve 38418978-120[68-12/9]-831 sayılı özelge).

“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.” hükmüne yer verilmiştir.

Yine aynı Kanunun “Mesleki Giderler” başlıklı 68’inci maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendinde; mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların aynı fıkranın 5 numaralı bendinde ise; kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirileceği hükme bağlanmıştır. Bu hükümlere göre, serbest meslek faaliyetinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olan ve işte kullanılan envantere kayıtlı araçların giderleri ile amortismanlarının indirim konusu yapılabileceği hususu dikkate alındığında, iş hacmi ve çalışan personele göre kullandığınız araçlara ilişkin ayrılan amortismanlar ile yakıt ve bakım giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.”³¹ Ancak, binek otomobillere ilişkin amortisman ve gider indiriminde getirilen sınırlamaya göre işlem yapılması gerekmektedir.

2.5.5. Eşe ait olan ve bedelsiz olarak kiralanan araç için tevkifat ya- pılıp yapılmayacağı ile amortisman, yakıt ve bakım giderleri

GVK’nın 68’inci maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilecek giderler belirtilmiş olup;

Maddenin (4) numaralı bendine göre; mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar,

Maddenin (5) numaralı bendine göre ise; kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri, hasılatтан indirim konusu yapılabilmektedir.

GVK’nın 70’inci maddesinde ise, maddede yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir.

Buna göre, motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç ve tesisat ve bunların eklentilerinin kiralanasından elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır. GVK’nın 94’üncü maddesinde ise kimlerin tevkifat yapmaya mecbur oldukları sayılmış 5/a bendinde 70’inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanası karşılığı yapılan ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı, müteakip 96’ncı maddesinde ise; “Vergi tevkifatı, 94’üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede ge-

31 www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (Muğla Vergi Dairesi Başkanlığının 09.04.2014 tarih ve 96620903-120/65-67-68-2013/1]]-34 sayılı özelgesi).

çen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 73'üncü maddesinde ise kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların kira bedellerinin, bu mal ve hakların kirası sayılacağı, bina ve arazide emsal kira bedelinin, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin %10'u olacağı hükme bağlanmıştır.

Adı geçen Kanunun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (1/d) bendinde ise bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2023 yılı için 8.400 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği belirtilmiştir.

Bu durumda; serbest meslek erbabının eşine ait aracı bedelsiz olarak kiralaması durumunda, nakden veya hesaben bir kira ödemesi yapılmadığından tevkifat söz konusu olmayacaktır. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 73'üncü maddesine göre tespit edilecek emsal kira bedelinin, aynı Kanunun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi gereğince 2023 yılı için 8.400 TL'yi aşması halinde, mükellefin eşi tarafından gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Öte yandan, kira sözleşmesi ile kiralanan araca ait akaryakıt ve bakım gibi giderlerinin, aracın yapılmakta olan faaliyetle ilgili olarak kullanılması şartıyla, gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.³² Ancak, yapılan bu giderlerinde en fazla %70'i indirim konusu yapılacaktır.

2.5.6. Mükellefin kullandığı ikinci aracın giderlerini indirmek istemesinin “vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder” ilkesine göre değerlendirilmesi

213 Sayılı Vergi Usul Kanununa göre vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmaktadır. Vergi kanunları ise lafzı ve ruhu ile hüküm ifade etmekte; lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanmaktadır. Öte yandan, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla il-

32 www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 27.01.2015 tarih ve 49327596-120[68.GVK.ÖZ.2014.42]-27 sayılı özelgesi).

gisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.

Gelir Vergisi Kanununun 68'inci maddesinin (5) numaralı bendinde “Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,” serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılatından indirilebilmektedir. Maddenin lafzı yorumuna baktığımızda, serbest meslek erbabının envanterine dahil ettiği araçların akaryakıt, bakım, onarım ve sigorta gibi giderleri ile amortismanların serbest meslek hasılatından gider olarak indirebileceği anlamı çıkmaktadır. Burada lafzı yoruma bakarak aracın bir veya birden fazla olması konusunda bir belirleme yoktur denebilir. Ancak, vergilendirmeyi etkileyecek her hukuki durumun, işlemin veya giderin ilgili kanun hükümlerinde açıkça yazılı olması mümkün değildir. Bu durumlar da Vergi İdaresinin konu hakkındaki yorumuna bakmak gerekmektedir.

Bu konuyu değerlendiren bir vergi uzmanının görüşüne göre; Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesi gereği, kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılmaktadır. Maddeye göre, indirimin koşulları belli olup taşıtın kiralanmış veya envantere dahil olarak işte kullanılması gerekmektedir. Çalışan sayısının ve taşıt sayısının bir önemi yoktur. Taşıtın işte kullanılıp kullanılmadığı önemlidir. Gelir İdaresince verilen özeldede tek kişi tarafından icra edilen serbest meslek faaliyetine ilişkin envantere kayıtlı olsa dahi ikinci bir araca ait gider ve amortismanların gelirin tespitinde indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Daha sonra verilen bir diğer özeldede ise indirilecek giderlere ilişkin kural hatırlatılmış, serbest meslek faaliyetinin önem ve genişliği ile mütenasip olup işte kullanılan envantere kayıtlı araçların giderleri ile amortismanlarının indirim konusu yapılabileceği hususu dikkate alındığında, iş hacmi ve çalışan personele göre kullanılan araçlara ilişkin ayrılan amortismanlar ile yakıt ve bakım giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde taşıt araçlarının gider yazılması konusu, çalışan ve taşıt sayısına değil, taşıtların işte kullanılıp kullanılmadığına bağlıdır. Buna göre, bir araç da olsa, işte kullanılmıyorsa taşıtın giderleri kabul edilmez. Ancak taşıt sayısı çalışan sayısından fazla da olsa, araçlar işte kullanılıyorsa, giderlerinin kabul edilmemesi için bir neden yoktur.³³

2.5.7. Serbest meslek erbabının faaliyetinde kullanmak üzere birisi kendisine ait olan birisi kiralık olan iki aracın giderlerini indirim konusu yapması

Serbest meslek erbabı tarafından envantere kayıtlı bir adet şahsına ait, bir adette müşterileri ziyaret, evrak teslim alma gibi mesleğin icrasına ilişkin işlerde kullanmak üzere araç kiralınması durumunda, toplam iki adet araca ait giderlerin mesleki kazancın tespitinde gi-

33 Recep Bıyık, *Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde Bazı Ayrıntılar (3)*, *Vergi Portalı, Dünya Gazetesi*, 4.11.2015.

der olarak indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususu sorulması üzerine verilen görüşte; serbest meslek kazancının tespitinde hasıllardan indirilecek giderlere ilişkin GVK'nın 68/4-5. maddelerindeki hükümlerden bahsedilmiş ve ardından 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğindeki açıklamalara yer verildikten sonra mükellefin yanında ücretli olarak işçi çalıştığına değinilmek suretiyle şöyle görüş verilmiştir.³⁴

“Buna göre, serbest meslek faaliyetinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olması kaydıyla mali müşavirlik faaliyetinde kullanılan;

- Şahsa ait olan aracın; 07/12/2019 tarihinden önce envantere kaydedilmiş olması halinde söz konusu araca ilişkin ayrılan amortismanların tamamının, 07/12/2019 tarihinden sonra envantere kaydedilmiş olması halinde ise ayrılan amortismanların belirtilen tutarları aşmayan kısmının, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması,

- Kiralama yoluyla edinilen araca ilişkin 01/01/2020 tarihinden öncesini kapsayan kira bedelinin tamamının, 01/01/2020 tarihinden sonraki dönemi kapsayan kira bedelinin ise aylık 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmının serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması, mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, bu araçlara ilişkin 01/01/2020 tarihinden önce yapılan tamir, bakım, yakıt ve benzeri giderlerin tamamı, 01/01/2020 tarihinden sonra yapılan giderlerin ise en fazla %70'i kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.” Yukarıdaki özeldede yer alan GVK'nın 68/5. bendindeki 5.500 TL'lik tutar, 323 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2023 yılında uygulanmak üzere 17.000 TL olarak uygulanmaktadır.

2.5.8. İşyerinde kullanmak üzere satın alınan araca ilişkin kredinin faizleri ile KKDF ve BSMV'nin gider olarak indirimi

GVK'nın 68/4 üncü bendine göre, mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar ile yine 68/5 inci bendine göre kiralanen veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri belli şartlar ve sınırlamalar çerçevesinde mesleki kazancın tespitinde hasıllardan gider olarak indirilebilmektedir. 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “Binek Otomobillerin Giderleri ve Amortismanlarının Vergi Matrahından İndirilmesi” başlıklı beşinci bölümünde konu ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Genel Tebliğin “Binek otomobillere ilişkin tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderler” başlıklı 14 üncü maddesinde yapılan açıklamaya göre; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i, gelir ve

34 www.gib.gov.tr/Özelge-Sistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 29.09.2022 tarih ve 11395140-105[VUK-1-24089]-1098547 sayılı özelgesi).

kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilir. İşletmeye veya envantere dâhil olup ticari veya mesleki faaliyette kullanılan binek otomobillerin giderleri sınırlandırılmakta olup, bu sınırlama esas itibarıyla faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere binek otomobillerin giderlerini kapsamaktadır. Burada bahsedilen giderler genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, sigorta ve benzeri cari giderleridir. Yapılan giderlerin işletmeye veya envantere kayıtlı ya da kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun; 262 nci maddesinde, maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği, 269 uncu maddesinde de iktisadi işletmelere dahil taşıtların maliyet bedelleri ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. 163 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre; yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirmek suretiyle amortismanına tabi tutulması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, mükelleflerin iktisaptan sonraki yıllarda ortaya çıkan kredi faizlerini, ilgili bulundukları yılda doğrudan gider yazma veya amortisman yoluyla itfa etme şeklindeki tercihlerini başlangıçta yapmaları gerekmektedir. Doğrudan gider yazma yolunun seçilmesi halinde ise daha sonraki yıllarda bu tür giderlerin sabit kıymetin maliyetine eklenerek amortisman yoluyla itfa edilmesi veya daha önce amortisman yoluyla itfa edilmekte iken sonradan doğrudan gider yazma yoluna gidilmesine kanunen imkan bulunmamaktadır.

Yine, krediye ait masraf olarak kabul edilen BSMV ve KKDF tutarlarının da ödendiği dönemde, baştan seçilmek kaydıyla, maliyete intikal ettirilmesi suretiyle amortismanına tabi tutulması veya doğrudan gider olarak kayıtlara intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır. Serbest meslek kazancının tespitinde tahsil esası geçerli olduğundan, yapılan bir giderin hasılatından indirilebilmesi için ödenmiş olması şarttır. Bu itibarla, 2020 yılında iktisap edilen ve envantere dâhil edilen taşıtın satın alınması için kullanılan kredi için 2020 yılında ödenen faizlerin maliyete eklenmesi zorunludur. Bu tarihten sonra tahakkuk eden kredi faizlerinin ise aylar itibarıyla ödendikçe maliyete intikal ettirilmesi suretiyle amortismanına tabi tutulması veya doğrudan gider olarak muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır. Envantere kaydedilen aracın maliyet bedeli ile maliyete intikal ettirilen kredi faizleri, BSMV ve KKDF toplamının amortisman yoluyla gider yazılabilecek kısmının, Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde belirtilen tutarları, doğrudan gider olarak dikkate alınacak faiz, BSMV ve KKDF tutarının da bu ödemelerin %70'ini aşmayacaktır.³⁵

35 www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 14.10.2022 tarih ve 49327596-120/GVK.ÖZ.2020.69]-260995 sayılı özeli).

2.5.9. Kiralanan veya envantere dahil olan taşıtlar için ödenen Motorlu Taşıtlar Vergisi

Kiralanan veya envantere dahil olan taşıtlar için ödenen Motorlu Taşıtlar Vergisi mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilemez. Bu konuda yasal düzenleme Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununda yer almakta olup anılan Kanunun 14'üncü maddesinde otomobil, kap-tıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerinin vergilerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirimlemeceği belirtilmiştir.

2.5.10. Binek otomobillerin kapsamı

7194 sayılı Kanunla GVK'nın 68/4-5 inci bentlerine eklenen hükümlerle binek otomobillere ilişkin gider ve amortisman sınırlamasına gidilmiştir. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dâhil olan mesleki faaliyette kullanılan binek otomobillerin giderleri (kiralama giderleri dâhil) ile bunlara ilişkin ayrılan amortismanların giderleştirilmesi konusunda gerekli açıklamalar 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Buna göre, Kanun maddesinde yer alan binek otomobil ifadesinden Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonunda yer alan motorlu taşıtların anlaşılması gerekmektedir. Ambulanslar, mahkûm taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar, 13/10/1983 tarihli ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilme zorunluluğu bulunmayan ve sadece havalimanı apron bölgesi gibi belli alanlarda kullanılan taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer almakla birlikte binek otomobil kapsamında değerlendirilmeyecektir. 1+1, 1+3, 1+4 veya 1+7 koltuklu, şoför ve öndeki yolcunun arkasındaki kısımda emniyet kemerleri veya emniyet kemeri montajı için tertibat, koltuk ve emniyet ekipmanı montajı için sabit tertibat, aracın iç kısmının her tarafında, araçların yolcu bölümlerinde yer alan konfor özellikleri ve iç döşemeleri (örneğin: yer kaplamaları, havalandırma, iç aydınlatma, küllükler), iki yan panel boyunca arka camları bulunan (en arkada yük bölümünün sağ ve sol taraflarında cam bulunsun bulunmasın); şoför ve öndeki yolcuların bölümü ile insan veya eşya taşınması için kullanılan arka bölüm arasında sabit bir panel veya bariyer bulunmayan kapalı kasa motorlu taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer almakta olup, binek otomobiller bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bu bağlamda binek otomobiller, 87.03 pozisyonunda tanımlanan binek otomobiller ile esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dâhil) hem insan hem eşya taşıyabilen motorlu araçlar gibi çok amaçlı araçları kapsamaktadır.

2.6. Mesleki yayınlar için ödenen giderler

GVK'nın 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendine göre, mesleki faaliyetle ilgili olarak alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller hasılatından indirilir. Serbest

meslek erbabının mesleği ile ilgili olarak almış olduğu mesleki kitaplar, mesleki dergiler ve meslekli ilgili CD'ler bu kapsamdadır. Ancak, günlük gazeteler, siyasi içerikli dergiler gibi mesleki faaliyetle ilgisi bulunmayan gazete ve dergiler için ödenen bedellerin, mesleki yayınlar için ödenen bedeller kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Mesleki yayın niteliğinde bulunmayan ve serbest meslek kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olmayan kitap, dergi ve romanlar için yapılan harcamaların, Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesi kapsamında indirim konusu yapılması söz konusu değildir. Aynı şekilde, alınan kültürel kitap, dergi ve roman için yapılan harcamaların, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi çerçevesinde yıllık gelir vergisi beyannamesinde de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.³⁶

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğine göre; gazete, dergi ve benzeri periyodik yayınların satışlarında perakende safhaya ait KDV, doğrudan perakendeci bayiye satış yapan başbayiler tarafından, bu safhanın karını da ihtiva edecek şekilde hesaplanıp ödenir. Bu durumda, sözü edilen yayınların perakende satış fiyatları vergili olarak tespit edilip üzerlerine tek tutar halinde yazılır. Perakendeci bayiye satış yapanlar iç yüzde yoluyla vergiyi hesaplar ve beyan ederler. Bu yayınların perakende satışını yapan gazete bayileri, kendi satışlarında vergi uygulamaz, KDV beyannamesi veriyorlarsa bu neviden satışlarını beyannameye dahil etmezler. Perakendecilerin tüketiciye satışta vergili fiyat üzerinden yapacakları indirimler vergi hesabında dikkate alınmaz.

Bu nedenle, mesleki faaliyetle ilgili yayın alınması durumunda, özenen bedelin içerisindeki KDV'nin ayırıştırarak indirim konusu yapılması, geriye kalan kısmın ise gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin, serbest avukatlık yapan bir avukatın aylık 101 TL karşılığında mesleki bir hukuk dergisine abone olması durumunda, alış bedelinde dergi alımı için %1 KDV yer almadığından, indirim konusu yapılacak KDV'nin iç yüzde oranı ile hesaplanacak $(101 \times 1 / 101 =) 1$ TL'nin vereceği KDV beyannamesinde indirim konusu yapması ve geriye kalan 100 TL'nin ise gider olarak hasılatından indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Avukatlık faaliyetinin elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağı bulunan ve yapılan işin mahiyetine uygun olan hukuk kitaplarına ve diğer mesleki yayınlara ilişkin harcamaların, iş hacmi ile de mütenasip olması kaydıyla Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendine göre serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Ancak tarih, coğrafya, genel kültür ile ilgili kitap ve dergiler gibi mesleki faaliyetin yürütülmesi için zorunlu olmayan kitap ve dergiler için ödenen bedellerin ise adı geçen Kanunun 68 nci maddesi kapsamında gider ola-

36 www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 06.11.2020 tarih ve 62030549-120[89-2020/295]-E.821888 sayılı özelgesi).

rak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Bu kitaplara ilişkin giderlerin Kanunun 89/2 numaralı bendi kapsamında da indirimi mümkün değildir.

Diğer taraftan, hukuk alanında verilen online eğitim giderleri Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesindeki serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderler arasında sayılmadığından, söz konusu eğitimler için yapılan ödemelerin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılatтан indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, söz konusu eğitim giderlerinin anılan Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan şartların taşınması halinde, yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, online eğitim giderlerinin Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesindeki serbest meslek kazancının tespitinde indirilebilecek gider olarak kabul edilmemesi nedeniyle 3065 sayılı KDV'nin 30/d maddesine göre yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması da mümkün değildir.³⁷

2.7. Mesleki faaliyetin ifası için satın alınan mal ve hizmet bedelleri

GVK'nın 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde, mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedellerinin kazancın tespitinde hasılatтан indirileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre, serbest meslek erbabının faaliyetini yapabilmesi için gerekli olan alet, madde ve malzemeler ile faaliyetinin gereği olarak hizmet satın alması durumunda, yapılan ödemeler indirim konusu yapılacaktır. Serbest meslek erbabı mesleki faaliyeti için satın aldığı mal ve hizmete ilişkin bedeli gider yazabilecektir. Örneğin dışçı, dış dolgu malzemesini ve ilaç bedellerini gider yazabilecektir. Ancak, alınan alet ve malzemelerin mesleki faaliyetin ifası için gerekli olması gerekir.

Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde örneğin; bir avukatın bir başka avukattan, bir avukatın bir tercümandan veya bir avukatın bir vergi hukukçusundan hizmet satın alması mümkün bulunmaktadır. Hizmet akdi ile çalıştırılmayan bu kişilere ödenen ücretler serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılacaktır. Konu ile ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca verilen görüşlerde; filmcilik, reklamcılık ve tiyatro alanında faaliyet gösteren manken, fotomodel, film ve sahne oyuncusu gibi sanatçıların mesleklerini ifa edebilmeleri için gerekli olan kıyafet alımları için yapılan harcamaların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebileceği, ancak estetik ameliyat, dış protez ve spor salonları için yapılan harcamaların gider kabul edilmeyeceği açıklanmıştır. Yine serbest meslek erbabının faaliyeti ile ilgili olmayan tamamen özel ihtiyaçlar için yapılan giyim, kuaför, bakım-parfümeri gibi harcamaların indirim konusu yapılması mümkün değildir.

37 www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (Rize Defterdarlığının 08.12.2020 tarih ve 85550353-120.04.02[2020]-E.28855 sayılı özelgesi).

Avukatın mahkemede savunmasını etkili yapması için aldığı diksiyon kursuna ödenen tutarın gider yazılması

Hazine ve Maliye Bakanlığına avukatlık faaliyetinde bulunan serbest meslek erbabı tarafından mesleğinde sesini etkin kullanmak için gittiği diksiyon kursuna ödediği ücretin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyeceğinin sorulması üzerine verilen cevapta; GVK'nın 68'inci maddesinin (7) numaralı bendine göre, mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedellerinin mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirileceği hüküm altına alınmış olduğu belirtilerek, mesleğin ifası için alınan eğitim hizmeti (diksiyon kursu) için yapılan ödemelerin, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesinin mümkün olduğunu açıklamıştır.

Avukatlık cübbesinin satın alınması veya diktirilmesi için yapılan giderler

Serbest meslek faaliyetinin ifasında kullandığı belirtilen ceket, pantolon, gömlek, kravat, ayakkabı, kol saati gibi dış giyim eşyalarının münhasıran faaliyetin yürütülmesine mahsus olmaması, söz konusu dış giyim eşyalarının iş dışında özel hayatta da kullanılmaya elverişli olması nedenleriyle, belirtilen dış giyim harcamaları ile kazancın elde edilmesi veya idamesi arasında doğrudan bir bağ olduğundan söz edilemeyecektir. Ancak, popüler bir avukatın müşterilerine karşı şık görünmesi, duruşmalarda mahkemede kendini özgüvenli hissetmesi ve müvekkillerini etkileyebilmesi için çok pahalı takım elbiseler giymesi gerektiğini ileri sürmesi durumu da ayrıca tartışmaya açık bir konudur. Ancak, Gelir İdaresi bu tarz özel hayatta da giyilebilen ve yapılan faaliyetle doğrudan bir ilişkisi bulunmayan bu tarz dış giyim harcamalarının gider yazılmasına izin vermemektedir.

Gelir İdaresince verilen özelgelere göre; mesleki faaliyetin genişliği ile mütenasip olarak bu faaliyetin icrasında kullanılan serbest meslek erbabının kendisine ait dış giyim (önlük, cüppe, vb.) harcamalarının serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Buna göre, avukatın mesleki faaliyetinde kullandığı cübbesini diktirmesi veya satın alınması için yapmış olduğu giderler, kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak, mesleki faaliyetle ilgili olmayan veya diğer kişilere ait dış giyim harcamaları, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler kapsamında değerlendirilmediğinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Gelir İdaresinin dış giyim harcamasının gider olarak indirilebilmesindeki temel görüşü, alınan dış giyimin serbest meslek kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi için zorunlu olması ve serbest meslek erbabının özel hayatında kullanmaması gerekmektedir. Bu durumda, avukatın kullandığı cübbesi dışında gider indirimi yapacağı bir kıyafet kalmamaktadır.

Bir avukatın vergi hukukçusundan danışmanlık hizmeti alması karşılığında ödediği bedelin hasılatтан gider olarak indirimi

Mesleki faaliyetin devamı için gerekli olan alet ve işle ilgili diğer malzeme alımları için yapılan harcamaları ve mesleki faaliyetin ifasında yani yürütülmesinde, başkalarından alınan hizmetler için ödenen bedeller hasılatattan gider olarak indirilebilir. Mal alımlarına ilişkin olarak, bir doktorun muayenehanesinde kullanacağı tıbbi malzeme bedelleri ya da bir mimarın çizimlerinde kullanacağı araç ve gereç bedelleri gider yazılabilir. Hizmet alımlarına ilişkin olarak; büyük bir inşaat projesinin çizim işini üstlenen mimarın, projenin belli bir bölümünü başka bir mimara çizdirmesi ya da bir mali müşavirin hukuksal bir problem karşısında bir avukattan danışmanlık hizmeti alması karşılığında yaptığı harcamalar gider yazılabilir. Benzer şekilde ceza davaları konusunda kendisini uzmanlaştıran bir avukatın, bakmış olduğu ceza davasında vergi hukukunu da ilgilendiren bir husus olması ve bu konuda başka bir meslektaşından veya vergi hukukçusundan hizmet satın alması durumunda yapılan harcamalar gider yazılabilecektir.

2.8. Emekli sandıklarına ve mesleki teşekküllere ödenen aidatlar

GVK'nın 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendine göre, serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar hasılatattan indirilir. Söz konusu emekli sandıklarından anlaşılması gereken kanunla kurulmuş olan sigorta ve emeklilik kuruluşlarının anlaşılması gerekmektedir.

Bilindiği üzere, serbest meslek erbapları mesleki faaliyetlerini yapabilmek için meslek odalarına üye olmak zorundadırlar. Bu meslek odalarına (Tabipler Odası, Mimarlar ve Mühendisler Odası, Barolara, YMM Odası, Mali Müşavirler Odası gibi) ödenen aidatlar gider olarak indirim konusu yapılabilmektedir. Ancak, bir meslek odasının hizmet binasının alımı ve yapımı amacıyla ödenen aidatın, söz konusu odanın yönetmeliğinde yer alan oda gelirleri içinde yer alan bir aidat niteliğinde olmadığından, ödenen bina bedeli katılım payının mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir. Görüldüğü üzere serbest meslek erbaplarının bağlı oldukları meslek odalarına ödenen aidatların, söz konusu mesleki teşekküllerin kanununda, tüzüğünde veya yönetmeliğinde yer alan aidatlar olması gerekmektedir. Ayrıca, mesleki teşekküllere üyelik yasal zorunluluk arz ettiğinden serbest meslek erbapları açısından işin devamlılığına kanıt teşkil etmektedir.

Mesleki faaliyete başlamadan önce ödenmiş olsa bile avukatın serbest meslek faaliyetine başlamak amacıyla Türkiye Barolar Birliğine veya illerdeki üye oldukları barolara kimlik ücreti, ruhsat ücreti, yıllık aidat ve giriş aidatı gibi yapılan ödemelerin serbest meslek kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Serbest meslek erbabı tarafından mesleklerinin gereği olarak mesleki teşekküllere ödedikleri aidatlar, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilecektir. Ancak, mesleki teşekküllere ödenen aidatın yasal zorunluluk nedeniyle üye olunması gereken meslek odalarına ödenen bir aidat olması gerekmektedir. Örneğin avukatın faaliyette bulunması için bulunduğu ildeki baroya üye olması gerekmektedir. Bu kapsamda barolara

ödenen aidatın gider olarak hasılatından indirilmesi gerekmektedir. Ancak, avukatın üye olunması zorunlu olmayan bir derneğe veya meslek grubuna üye olması nedeniyle ödediği aidatların hasılatından indirim konusu yapması mümkün değildir. Örneğin, üye olunması zorunlu olmayan Genç Hukukçular Derneğine üye olan bir avukatın ödediği aidatın gider olarak indirilmesi mümkün değildir. Yine, bir avukatın mesleki teşekkül niteliğinde olmayan ve mesleğinin gereği olarak üye olmak zorunda olmadığı bir spor kulübüne üye olması sonucunda ödediği üyelik giriş aidatı ile yıllık aidat ödemelerinin hasılatından gider olarak indirmesi mümkün değildir. Diğer taraftan, banka dekontu ile yapılan söz konusu aidat ödemelerinin yıllık beyannamede beyan edilen gelir tutarından da indirim konusu yapılması mümkün değildir.³⁸

Serbest meslek faaliyeti dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları hasılatından gider olarak indirilebildiğinden, emekli sandığında tahakkuk etmiş ancak ödemesini henüz yapılmayan prim borçları, ancak ödenen dönemde gider yazılabilir. Yani ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği yılda gider yazılabilir. Ancak geç ödenen primlerin gecikme zammı, mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. İndirim konusu yapılacak primler için herhangi bir tutar sınırlaması yoktur. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kişilerin yasal olarak prim ve aidat ödemek zorunda olduğu kurum Sosyal Güvenlik Kurumudur. Gider olarak dikkate alınacak emekli aidatının, giriş aidatı ve periyodik aidatlar veya kanunen girilmesi zorunlu topluluk sigortalarına ödenen borçlanma primi gibi ödemelerden oluşması gerekir. Buna göre, kanunla kurulmuş olsa dahi sigorta veya emeklilik kuruluşuna ihtiyari olarak ödenen tutarların gider olarak indirimi mümkün değildir.

Kanunda bahsedilen emekli sandıkları ifadesinden kanunla kurulmuş sigorta ve emeklilik kuruluşlarının anlaşılması gerekmekte olup, serbest meslek faaliyetinde bulunan serbest meslek erbaplarının yasal olarak bağlı bulundukları ve prim ve aidat ödemek zorunda oldukları kuruluşlar Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK) ile Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumudur (BAĞ-KUR). SSK ve BAĞ-KUR'a ödenen primler için herhangi bir tutar sınırlaması bulunmamakta olup, ödenmiş olması şartıyla primlerin tamamı indirim konusu yapılmaktadır. Kanunları gereğince SSK'na ödenen borçlanma primleri (askerlik borçlanması gibi) ile basamak yükseltme primleri de bu kapsamda indirim konusu yapılabilir.

Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar hasılatından indirim konusu yapılacağından, Bağ-Kur'a ödenen basamak yükseltme primlerinin de bu çerçevede değerlendirilebileceği ve söz konusu primlerin ödenmiş olması şartıyla serbest meslek kazancının tespitinde, hasılatından gider olarak indirilebilecektir. Öte yandan yıl içinde 68/8'inci madde kapsamında yıl içinde indirim ko-

38 www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 27.09.2018 tarih ve 62030549-120[89-2017/1044]-862851 sayılı özelgesi).

nusu yapılmayan basamak yükseltme primleri ile askerlik borçlanma primlerinin, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi şartıyla, serbest meslek erbabı tarafından verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

2.8.1. Serbest meslek erbabının ödediği SGK 4-B (Bağ-Kur) primleri

Serbest meslek erbabı tarafından dönem içinde ödenen SGK 4-B (Bağ-Kur) primlerinin ne şekilde giderleştirileceği, beyanname üzerinde indirim konusu yapılması durumunda dönem zararı olarak izleyen dönem beyannamelerinde dönem karından mahsup edilip edilemeyeceği ve bu primlerin gelir geçici vergi beyannamelerinde indirim konusu yapılar yapılmayacağı hususunda Gelir İdaresinden görüş talep edilmesi üzerine aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 67'nci maddesinin birinci fıkrasında, "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." hükmü yer almaktadır. Aynı Kanunun "Mesleki giderler" başlıklı 68'inci maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderler bentler halinde sayılmış olup sekiz numaralı bentte serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatların serbest meslek kazancının tespitinde hasılatattan gider olarak indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, aynı Kanunun mükerrer 120'nci maddesinde ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, geçici vergi ödeyecekleri hükme bağlanmıştır. Konuya ilişkin açıklamalar 27.12.1998 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 217 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmış olup Tebliğin "Geçici vergiye esas kazancın tespiti" başlıklı 3'üncü bölümünde; "Mükellefler, vergilendirme dönemleri itibariyle geçici vergiye tabi kazançlarının belirlenmesinde, ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununda yer alan hükümlere uymak zorundadırlar..." denilmiş olup, "Özellik gösteren durumlar" başlıklı 4'üncü bölümünde ise; "Mükellefler geçici vergiye tabi kazançlarının tespitinde, söz konusu kazançlarını yıllık beyanname ile beyan etmeleri halinde yararlanabilecekleri tüm indirim ve istisnaları dikkate alabileceklerdir." açıklamasına yer verilmiştir.

110 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ise, Bağ-Kur Kanunu kapsamına giren serbest meslek erbabının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 68/8'inci maddesi hükmü gereğince, ödedikleri Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini gider yazmaları gerekmekte ise de hasılatlarından emekli aidatı veya sosyal sigorta primi indirmemiş olan mükelleflerin, Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini serbest meslek kazançları ile ilgili olarak verecekleri yıllık beyannamelerinde gösterdikleri gelirden indirmelerinin uygun bulunduğu açıklanmıştır.

Öte yandan, 1479 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu (Bağ-Kur) Kanunu, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile yürürlükten kaldırılmış olup, 5510 sayılı Kanunun “Primlerin Ödenmesi” başlıklı 88’inci maddesinde; Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu açıklamalara göre;

- » Sosyal güvenlik (Bağ-Kur) primlerinin indirimi, 110 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile gider olarak indirimine değil, 89’uncu madde hükmü uyarınca ilgili yıla ait beyan edilen gelir üzerinden indirimine izin verecek şekilde düzenlenmiştir. Dolayısıyla, Bağ-Kur primleri, sadece indirimi kabul edilen gelir unsurlarına ilişkin olarak, beyan edilen gelir üzerinden indirilebilecektir. Kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutarların ne diğer gelir unsurlarından indirimi, ne de ertesı yıllara devri söz konusudur. Nitekim yıllık gelir vergisi beyannamesi ve eklerinin dizaynı da bu çerçevede yapılmıştır.
- » Sosyal güvenlik (Bağ-Kur) primlerinin, önceki üçer aylık dönemlerde ödenenler de dahil edilerek kümülatif olarak geçici vergiye ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, geçici verginin tespitinde indirim konusu yapılan prim tutarları toplamının beyanname üzerinden mahsup edilmek üzere serbest meslek kazancı defterinin hasılat bölümüne kaydedilecektir.³⁹

2.8.2. İsteğe bağlı olarak ödenen sigorta primleri

Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili hükümlerinde, ticari ve mesleki kazancı dolayısıyla vergiye tabi olan mükellefin isteğe bağlı olarak Sosyal Sigortalar Kurumuna ödenen sigorta primlerinin gider yazılacağına dair bir hüküm bulunmadığından, söz konusu sigorta primlerinin mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir. Aynı şekilde isteğe bağlı olarak Bağ-Kur’a ödenen primlerin gider yazılacağına dair bir hüküm bulunmadığından, söz konusu primlerin mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

2.8.3. Sosyal güvenlik destek primlerinin gider yazılıp yazılamayacağı

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa göre sosyal güvenlik destek primi; belirli yaş, sigortalılık süresi ve prim ödeme gün sayısı şartını yerine getirip emeklilik ve yaşlılık aylığı bağlanan sigortalıların yaşlılık aylığı kesilmeden hizmet akdine tabi ça-

39 www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 17.12.2012 tarih ve 62030549-GVK 68-3226 sayılı özelgesi).

lışmaları halinde işverenlerinden alınan primdir. Sigortalıların sosyal güvenlik destek primi uygulamasına tabi olup olmadıkları ve uygulamada hangi kanun hükümlerinin ve maddesinin geçerli olacağı ilk defa sigortalı olunan tarihe göre değişiklik göstermektedir.

2008 yılı Ekim ayı başından önce sigortalı olan kişilerin Kanunun yürürlük tarihinden önce veya sonra aylık bağlanıp bağlanmadığına bakılmaksızın, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra 5510 sayılı 4 (a) kapsamında hizmet akdi ile çalışanların prime esas kazançları üzerinden kesilen sosyal güvenlik destek primini ödemekle işverenler yükümlüdür. Hizmet akdi ile çalışan sigortalıların yaşlılık aylığından destek primi kesilmesi mümkün değildir. 5510 sayılı Kanunu'na göre hesaplanarak işçiden kesilen sosyal güvenlik destekleme primi de ücretin gerçek safi tutarının hesaplanması sırasında indirim unsuru olarak dikkate alınabilmektedir.

GVK'nın 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendine göre, serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları, serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilmesi mümkün bulunmaktadır. 5510 sayılı Kanunu'nun "Yaşlılık aylığının başlangıcı, kesilmesi veya sosyal güvenlik destek primi ödenmesi" başlıklı 30'uncu maddesinin 3. fıkrasında;

"Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra ilk defa sigortalı olan kişilerden yaşlılık aylığı bağlandıktan sonra;

...b) 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 %10'u (4/4/2015 tarihli ve 6645 sayılı Kanunla bu bentte yer alan "*%15'i*" ibaresi "*%10'u*" şeklinde değiştirilmiştir.) oranında sosyal güvenlik destek primi kesilir. Ancak kesilecek olan bu tutar, 4 üncü maddenin birinci fıkrasının (b) bendine tabi sigortalılara ilgili yılın Ocak ayında ödenen en yüksek yaşlılık aylığından alınabilecek sosyal güvenlik destek priminden fazla olamaz. Bu sigortalılardan ayrıca kısa vadeli sigorta kolları primi alınmaz. Sosyal güvenlik destek primine tabi olanların primleri, aylıklarından kesilmek suretiyle tahsil edilir. Sosyal güvenlik destek primi ödenmiş veya bildirilmiş süreler bu Kanuna göre malütlük, yaşlılık ve ölüm sigortaları prim ödeme gün sayısına ilâve edilmez, 31 inci ve 36 ncı madde hükümlerine göre toptan ödeme yapılmaz." hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun "Primlerin ödenmesi" başlıklı 88'inci maddesinde, "*Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarları, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamaz.*" hükmü yer almaktadır.

Serbest meslek faaliyetinde bulunan mükellef; Bağ-Kur'dan almakta olduğu emekli aylığından yapılan sosyal güvenlik destekleme primi ve sağlık primi kesintisinin (%10), indirim konusu yapılmasının mümkün olup olmadığı hususunda görüş talep etmesi

üzerine Gelir İdaresi tarafından verilen görüşte;

Gelir Vergisi Kanunu'nun "mesleki giderler" başlıklı 68'inci maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilebilecek giderler bentler halinde sayılmış olup, söz konusu maddenin 8 numaralı bendinde ise; serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatların serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан gider olarak indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 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 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.

Öte yandan, aynı Kanunun 4'üncü maddesinde sigortalı sayılanlar, 60'inci maddesinde genel sağlık sigortalısı sayılanlar belirtilmiş olup, «Prim Ödeme Yükümlüsü» başlıklı 87'nci maddesinin (b) bendinde ise hizmet akdine bağlı olmaksızın kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanların kısa ve uzun vadeli sigorta kolları ile genel sağlık sigortası ve isteğe bağlı sigorta bakımından prim ödeme yükümlüsü olduğu hükmüne bağlanmıştır.

Bu düzenlemelere göre, serbest meslek faaliyeti dolayısıyla emekli maaşından kesinti yapılması suretiyle ödenen sosyal güvenlik destek primleri ile kanuni zorunluluk nedeniyle ödenmesi halinde sağlık primi kesintilerinin mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.⁴⁰ Ancak, özgelgenin verildiği tarihte %15 olarak uygulanan kesinti oranı, 04.04.2015 tarihinden itibaren %10 olarak değiştirilmiştir.

Buna göre, ödenen sosyal güvenlik destek primlerinin hangi yıla ait olduğuna bakılmaksızın gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsiki kaydıyla; yıllık gelir vergisi beyannamesinde serbest meslek faaliyeti sonucu elde edilen serbest meslek kazancından indirilmesi mümkün olup, söz konusu primlerin bu gelir unsurları dışında kalan diğer gelirlerinden indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, sosyal güvenlik destek primlerinin geç ödenmesi dolayısıyla ilgili mevzuat uyarınca ödenen gecikme zammı, 6183 sayılı Kanun uyarınca ödenen gecikme zammı niteliğinde olduğundan, kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması veya yıllık beyannamede bildirilen gelirden indirilmesi söz konusu değildir.

Sonuç olarak, serbest meslek erbabının ödemiş olduğu giriş kesenekleri, sigorta primleri, askerlik borçlanma primleri ile basamak yükseltme primleri vergi uygulamasında gider yazı-

40 [www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi](http://www.gib.gov.tr/Özelge_Sistemi) (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 19.07.2013 tarih ve 38418978-120[89-13/2]-768 sayılı özelgesi).

labilmektedir. Aynı şekilde, serbest meslek erbabının ödemiş olduğu sosyal güvenlik destekleme primlerinin GVK'nın 68/8'inci maddesi kapsamında mesleki kazancın tespitinde genel gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

2.8.4. Serbest meslek erbabının askerlik prim borçlanması için ödediği primlerin hasılatтан indirmesi

Askerlik borçlanması nedeniyle Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenen askerlik borçlanması prim tutarlarının, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi (belgelendirilmesi) şartıyla kazancın tespitinde hasılatтан indirilebilmektedir. Serbest meslek kazancının tespitinde yıl içinde hasılatтан düşülmeyen primlerin fiilen ödendiği yıla ilişkin olarak serbest meslek kazancı nedeniyle verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen gelir tutarından da düşülmesi mümkün bulunmaktadır.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 41 inci maddesinin (b) bendinde; 5510 sayılı Kanuna göre sigortalı sayılanların, er veya erbaş olarak silah altında veya yedek subay okulunda geçen sürelerinin, kendilerinin veya hak sahiplerinin yazılı talepte bulunmaları ve talep tarihinde 82 nci maddeye göre belirlenen prime esas günlük kazanç alt ve üst sınırları arasında olmak üzere, kendilerince belirlenecek günlük kazancın %32'si üzerinden hesaplanacak primlerini borcun tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödemeleri şartı ile borçlandırılarak, borçlandırılan sürelerinin sigortalılıklarına sayılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 88 inci maddesinde ise; kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 41 inci maddesinin (b) bendi gereği askerlik borçlanması nedeniyle Sosyal Güvenlik Kurumuna (Bağ-Kur) ödenen askerlik borçlanması prim tutarlarının, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi ve Gelir Vergisi Kanununun 68/8 inci maddesi hükmüne dayanarak serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirmemiş olması şartıyla, söz konusu primlerin fiilen ödendiği yıla ilişkin serbest meslek kazancı nedeniyle verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen girdiden indirilmesi mümkün bulunmaktadır.⁴¹

2.8.5. Genç girişimcilere sağlanan ve Hazinece karşılanan sigorta prim teşvikinin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması

GVK'nın 68 inci maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderler bentler halinde sayılmış ve maddenin (8) numaralı bendinde, serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki

⁴¹ www.gib.gov.tr/Özelge-Sistemi (Mersin Vergi Dairesi Başkanlığının 17.10.2017 tarih ve 18008620-120[2017-720-10]-99943 sayılı özelgesi).

teşekküllere ödenen aidatların serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан gider olarak indirim konusu yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20 nci maddesinde, ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000 Türk lirasına kadar olan kısmı, maddede sayılan şartlarla gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 81 inci maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde, “31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20 nci maddesi kapsamında genç girişimcilerde kazanç istisnasından faydalanan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla 18 yaşını doldurmuş ve 29 yaşını doldurmamış olanlardan, bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin (1) numaralı alt bendi kapsamında 1/6/2018 tarihinden itibaren ilk defa sigortalı sayılan gerçek kişilerin primleri, 1 yıl süreyle 82 nci madde uyarınca belirlenen prime esas kazanç alt sınırı üzerinden Hazinece karşılanır. Adi ortaklıklar ve şahıs şirketi ortaklıklarında sadece bir ortak bu fıkra hükmünden yararlandırılır.” hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, serbest meslek kazancından hasılatın elde edilmesi ve giderler açısından “tahsil esası” geçerli olduğundan, mesleki kazançla ilgili bir giderin hasılatтан indirim konusu yapılabilmesi için ödenmiş olması şarttır. Yine, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20 nci maddesi uyarınca genç girişimcilerde kazanç istisnasından faydalanan mükellefler, 5510 sayılı Kanunun 81/k maddesi hükmü uyarınca, sigorta prim teşvikinden de faydalanabilmektedirler. Bu bağlamda, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20 nci maddesi uyarınca genç girişimcilerde kazanç istisnasından faydalanılması nedeniyle, 5510 sayılı Kanunun 81/k maddesi hükmü gereği sağlanan teşvik kapsamında ilgili dönemlerde Hazinece karşılanan prim tutarlarının, serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.⁴²Çünkü burada söz konusu primi serbest meslek erbabı değil Hazine ödemektedir.

2.9. Faaliyetle ilgili olarak ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar

GVK’nın 68’inci maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendine göre, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar hasılatтан indirilir. Örneğin, Belediye Gelirleri Kanununa göre ödenen ilan ve reklam vergileri, mülkiyeti kendisine ait olan

42 [www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi \(Konya Vergi Dairesi Başkanlığının 27.05.2022 tarih ve 31435689-120-80745 sayılı özelgesi\).](http://www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi (Konya Vergi Dairesi Başkanlığının 27.05.2022 tarih ve 31435689-120-80745 sayılı özelgesi).)

işyerleri ile ilgili emlak ve çevre temizlik vergileri bu kapsamdadır.

Diğer taraftan, serbest meslek erbabı mükelleflerin vermek zorunda oldukları muhtasar, katma değer vergisi ve yıllık gelir vergisi beyannamelerine istinaden tahakkuk eden damga vergileri de iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harç niteliğinde olmadığından, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir. Gelir İdaresi vermiş olduğu görüşlerde, serbest meslek erbabının vermiş olduğu gelir vergisi beyannamesinde ödenen damga vergisinin, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceğini açıklamıştır. Ancak, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca vekaletname örneklerine yapılandırılmak üzere Türkiye Barolar Birliğinden alınan vekalet pullarına ilişkin ödemelerin, Vergi Usul Kanununda belirtilen şekilde belgelendirilmesi durumunda, serbest meslek kazancının tespitinde hasılatından indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Konu hakkında adi ortaklık olarak serbest muhasebeci mali müşavirlik faaliyetinde bulunan mükellef tarafından Gelir İdaresine sorulan bir soruda; müşteriler ile yapılan hizmet sözleşmelerine ait damga vergilerinin, yıllık gelir vergisi, katma değer vergisi, muhtasar ve geçici vergi beyannamelerine ait damga vergilerinin, Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenen sosyal güvenlik destek priminin, aylık S.G.K. prim bildirgelerine ait damga vergisi ile müşterilerden kredi kartı ile muhasebe ücreti tahsilatı için kullanılan POS cihazı ile ilgili bankalar tarafından hesaptan kesilen komisyon ve BSMV'nin, pos üye işyeri aylık ücretlerinin ve hat bedelinin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapıp yapılamayacağı hakkında görüş talep edilmesi üzerine verilen görüş şöyle olmuştur.

Serbest meslek kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında bir illiyet bağının bulunması, giderlerin kazancın elde edilmesine yönelik olması ve söz konusu giderlerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belgelendirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı Tabloda damga vergisine tabi kağıtların neler olduğu sayılmış olup, söz konusu beyannameler ile sözleşme kapsamında düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Buna göre;

- Mesleki faaliyet dolayısıyla müşteriler ile yapılan sözleşmeler veya benzeri nitelikteki damga vergileri ile Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili mevzuatına göre emekli maaşından kesilen sosyal güvenlik destek primlerinin,

- POS cihazı ile ilgili bankalar tarafından alınan komisyon ve BSMV, pos üye işyeri aylık ücretleri ve hat bedelinden mesleki faaliyetle sınırlı kısmının, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, mükellefiyete ilişkin yıllık gelir vergisi, katma değer vergisi, muhtasar, geçici vergi beyannameleri ile SGK prim bildirgelerine ait damga vergilerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinde sayılan indirilecek giderler

arasında yer almaması nedeniyle indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.⁴³

Avukatlar tarafından mahkeme ve icra dairelerine sunulan vekaletnameler üzerine yapılandırılan ve Türkiye Barolar Birliği tarafından bastırılan vekaletname pulu bedellerinin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunda Gelir İdaresine sorulan bir soruya verilen özelgede yapılan açıklamalara göre; mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılatından indirilir. Buna göre, Türkiye Barolar Birliği tarafından bastırılan ve avukatlar tarafından mahkeme ve icra dairelerine sunulan vekaletnameler üzerine yapılandırılması zorunlu olan vekaletname pulu bedellerinin, serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, söz konusu pul bedellerinin müşteri veya müvekkil tarafından karşılanması halinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.⁴⁴

2.10. Mesleki faaliyetle ilgili olarak ödenen tazminatlar

GVK'nın 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendine göre, mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar hasılatından indirilir. Tazminatların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilmesi için;

- » Ödenen tazminat serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmalıdır,
- » Tazminat mukavelenameye, ilama veya kanun emrine istinaden ödenmiş olmalıdır,
- » Tazminat serbest meslek erbabının suçlarından kaynaklanmış olmamalıdır.

Bu kapsamda, örneğin serbest meslek faaliyetinde kullanılmak üzere kiralandan işyeri için öngörülen kira tutarının süresinde ödenmemesi nedeniyle, gayrimenkul kiralama özel şartnamesine dayanarak gecikme zammı oranında ödenen faizin, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Serbest meslek erbabının gerekli özen ve ihtimamı göstermesine rağmen, mesleki faaliyetin yürütülmesinde ortaya çıkan zararlara ilişkin olarak kanun, yargı kararı ve sözleşmeye göre ödenen tazminatların, serbest meslek faaliyetinin yürütülmesinde, serbest meslek erbabının şahsi fiilinden veya çalışanları ile üçüncü şahısların fiilinden doğmuş olmasının önemi

43 www.gib.gov.tr/Özelge/Sistemi (Çorum Defterdarlığının 25.10.2013 tarih ve 76071283-120 (68-2013-1)-16 sayılı özelgesi).

44 www.gib.gov.tr/Özelge/Sistemi (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 07.03.2017 tarih ve 84098128-120.04.01[68-2016/3]-7601 sayılı özelgesi).

yoktur. Buna göre, suç teşkil etmeyen ve kusur veya ihmale dayanmayan fiiller nedeniyle ortaya çıkan zararların; mesleki faaliyetle ilgisi bulunması ve bu zararların kanun hükmüne, yargı kararına veya sözleşmeye göre tazmin edilmesi halinde, yapılan ödemelerin gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

2.10.1. Ücretli çalışan avukatın sebep olduğu fiiller nedeniyle ödenen bedellerin gider yazılıp yazılamayacağı

Konu hakkında serbest meslek erbabı mükellef tarafından Gelir İdaresine sorulan bir soruda; yanında ücretli olarak çalışan avukatın yasalara aykırı işlemlerde bulunarak müvekkilleri ve büroyu maddi ve manevi zarara uğrattığı, söz konusu işlemlerdeki usulsüzlüklerle ilgili açılan davalarda hukuka aykırılığın tespit edildiği ve zarara uğrayan müvekkillerin uğramış olduğu zararların tazmin edildiği belirtilerek, ödenen bu tutarların Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesi kapsamında gider yazılıp yazılamayacağı hususunda bilgi talep edilmesi üzerine Gelir İdaresi tarafından verilen özeltede aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "serbest meslek kazancının tespiti" başlıklı 67'nci maddesinin birinci fıkrasında; "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." hükmü yer almaktadır. Öte yandan, "Mesleki Giderler" başlıklı 68'inci maddesinin birinci fıkrasında; "Serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasılatından indirilir:

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

...10. Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar." hükmüne, ikinci fıkrasında ise; "Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, ödenen tazminatın gider yazılabilmesi için mesleki faaliyetle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama ve kanun emrine bağlı bulunması şarttır. Mesleki faaliyetle ilgili olamayan ve mesleki faaliyetle ilgili olsa dahi serbest meslek erbabının şahsi kusuru nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar ise mesleki kazancın tespitinde gider olarak yazılamayacaktır. Bununla birlikte, serbest meslek erbabının Borçlar Kanunu'nun "İstihdam Edenin Kusura Sorumluluğu" hükümleri çerçevesinde katlandığı tazminat yükümlülüğü, teşebbüs sahibinin suçundan doğan tazminat olarak kabul edilemez.

Dolayısıyla, serbest meslek erbabının şahsi kusurundan kaynaklanmayıp, yanında ücretli olarak çalışan avukatın verdiği zararlar için ödenen tazminatların kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenmesi koşuluyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 68/10 numaralı bendi kapsamın-

da mesleki kazancın tespitinde hasılatattan indirim konusu yapılması mümkündür.⁴⁵

3. Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Gider Olarak İndirilemeyecek Hususlar

Serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılacak giderlerin yer aldığı GVK'nın 68'inci maddesinin son fıkrasında;

- » Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile
- » Serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatların,

serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, mükellefin şahsi kusurundan ve yasalara aykırı hareketlerinden kaynaklanan para cezaları ve tazminatlar gider olarak kabul edilmez. Örneğin, gelir vergisi mükellefi olan avukatın trafik kurallarına uymaması sonucunda adına kesilen trafik idari para cezasının ödenmesi sonucunda, bu tutarın mesleki hasılatattan indirim konusu yapılması mümkün değildir. Yine işyeri ile ilgili olarak belediye tarafından kesilen ve ödenen cezalarda gider olarak indirilemez. Mesleki faaliyetle ilgili olarak mukaveleye, ilama veya kanun emrine istinaden ödense dahi serbest meslek erbabının şahsi suçlarından kaynaklanan tazminatlar serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamaz.

Ayrıca, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre mükellef adına kesilen vergi ziyai cezası, özel usulsüzlük ve genel usulsüzlük cezaları da gider olarak kabul edilmeyecektir. Örneğin, mükellef olan avukatın gelir vergisi beyannamesini geç vermesi sonucunda vergi tutarı kadar yani bir kat olarak kesilen vergi ziyai cezasının ödenmesi sonucunda ödenen bu tutarın gider olarak indirimi mümkün değildir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nun matrahtan ve gider unsurlarından indirilemeyecek giderler başlıklı 90'ıncı maddesinde, gelir vergisi ile diğer şahsi vergilerin, her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezalarının, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezaların, gecikme zamları ve faizlerin gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre verginin geç tahakkuk etmesi nedeniyle ödenen gecikme faizlerinin de vergi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Burada bir hususu belirtmekte fayda vardır ki o da ticari kazançta olduğu gibi, serbest meslek kazancında da temsil ağırlama giderlerinin gider kabul edileceği veya edilmeyeceği ko-

⁴⁵ [www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi](http://www.gib.gov.tr/Özelge_Sistemi) (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 04.09.2013 tarih ve 62030549-120[68-2012/1219]-1430 sayılı özelgesi).

nusunda bir hükmün olmadığıdır. Temsil ağırlama giderleri mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi kapsamında kazançtan indirilebilecektir. Dolayısıyla, serbest meslek erbabının temsil ve ağırlama ödemeleri için gereği değilse, mesleki örf ve adete göre ödenmesi gereken bir gider değilse, kazançtan indirilemeyecektir. Bu kapsamda, serbest meslek erbabının kendisi, işyerinde çalıştırmış olduğu personel ve gelen misafirlere ikram edilen çay, kahve ve meşrubat giderlerinin de işle ilgili olması nedeniyle serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Serbest meslek faaliyetiyle ilgili bazı giderlerin müşteriler tarafından karşılanması söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda müşteri adına yapılan giderlerin serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınması söz konusu olmayacaktır. Örneğin serbest meslek erbabi adına düzenlenmiş bulunan uçak biletinin bedeli eğer müşteri (müvekkil) tarafından ödenmişse, bu bilete ilişkin harcamaların serbest meslek erbabının hasılatından gider olarak indirilmesi söz konusu olmayacaktır.

Yasal düzenlemede mesleki teşekküllere ödenen aidatlar konusunda herhangi bir tutar sınırlaması öngörülmemekle birlikte, ödenen aidatların mesleki faaliyetin yürütülmesi için kaydolunması zorunlu bulunan kuruluşlara yapılması gerekmektedir. Örneğin, bir avukatın baroya ödemiş olduğu aidatlar tutar ve dönem sınırlaması olmaksızın hasılatından indirilebilecek; üye olunması mesleki bakımdan zorunlu bulunmayan bir kuruluşa (Örneğin, Genç Avukatlar Derneğine) yapılan aidat ödemeleri ise gider olarak kabul edilmeyecektir.

Serbest meslek erbabının özel giyim (elbise) harcamalarının ise gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Çünkü, GVK'nın 68/2'nci bendi ve 27'nci maddesinde yer alan hükümlere göre, serbest meslek kazancının elde edilmesi amacıyla işyerinde çalıştırılan hizmetli ve işçilere verilecek giyim eşyasının işçilerce kullanımının işin gereği zorunlu olması (iş önlüğü, üniforma, şapka vb.) bunların giyime hazır şekilde ve ayın olarak verilmesi, ticari teamüllere göre bu eşyanın işverence temininin mutlak hale gelmiş olması ve hizmetli ve işçilerin işten ayrılmaları durumunda bunların geri teslim edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, serbest meslek faaliyetinin icrası esnasında gerek işyerinde gerekse işyerinin dışında kullanılan giyim eşyalarının serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

3.1. Mesleki faaliyette indirimi kabul edilmeyen bazı giderler

Serbest meslek kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununda belirtilen indirimi kabul edilmeyen giderler dışında, Danıştay Kararları ve Gelir İdaresinin vermiş olduğu özelgelemler (www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi) göre serbest meslek kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyen bazı giderler de söz konusu olabilmektedir. Buna göre;

» Serbest meslek erbabının herhangi bir surette zayı ettikleri paralar ile çalınan mal,

ecza ve benzeri maddelerle demirbaş eşya bedelleri serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilemez.

- » Mesleki faaliyetle ilgisi bulunmayan kurslara yapılan ödemeler (lisan öğrenimi için dil kurslarına yapılan ödemeler gibi) serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilemez.
- » Günlük gazeteler ile mesleki faaliyetle ilgili olmayan dergi ve kitap alımları için ödenen tutarlar serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilemez.
- » Serbest meslek erbabının kendi adına kayıtlı olmayan, bürosunda ücretli olarak çalışan hizmet erbabına ait cep telefonlarına ilişkin haberleşme ücretleri (hazır kart bedelleri dahil) serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilemez.
- » Ortaklık olarak faaliyette bulunan serbest meslek erbaplarının, kendi şahıslarına ait cep telefonu masrafları serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilemez.
- » Serbest meslek erbabının vergi kanunları gereğince vergi dairesine vermek zorunda olduğu beyannameler üzerinden ödemek zorunda olduğu damga vergileri serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilemez.
- » Serbest meslek erbabının işyerinde personeline veya müşterilerine ikram ettiği içki bedelleri serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilemez. Aynı şekilde avukatların büroda müşterilerine ikram ettiği viski ve fıstıkların bedeli gider yazılamaz.
- » Serbest meslek erbabının katıldığı çeşitli iş yemeklerinde ödediği yemek bedellerinin serbest meslek kazancından indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.
- » Serbest meslek faaliyeti ile ilgisi olmayan seminer ve konferanslar için yapılan yol giderleri, konaklama ve yemek giderleri serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilemez.
- » Kiralanan veya envantere dahil olan taşıtlar için ödenen Motorlu Taşıtlar Vergisi (Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinde otomobil, kaptıkacı, arazi taşıtları ve benzerlerinin vergilerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilemeyeceği belirtilmiştir.) mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilemez.
- » Özel İletişim Vergisi (Gider Vergileri Kanunu'nun 39'uncu maddesinde de özel iletişim vergisinin gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı belirtilmiştir.) mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilemez.

- » Serbest meslek erbabının kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ait sağlık harcamaları (muayene, ilaç, tedavi, ameliyat, tahlil, gözlük, lens vb.) mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilemez. Ancak bu tür sağlık harcamaları GVK'nın 89/2'nci maddesine göre beyan edilen gelirin %10'u aşılmamak ve belge ile tevsik edilmek şartıyla beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilir.
- » Serbest meslek erbabının kendi ev ihtiyaçları için yapmış olduğu her türlü harcamalar mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilemez.
- » Serbest meslek erbabı tarafından yapılan ancak örf ve adetlere göre mutad olmayan temsil ve ağırlama giderleri mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilemez.
- » Maaş ödemeleri, kırtasiye alımları ve benzeri nedenlerle banka ve diğer kişi ve kuruluşlardan alınan krediler için ödenen faizler mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilemez.
- » Serbest meslek erbaplarının bağlı olduğu meslek odası seçimleri ile ilgili olarak verilen yemek ve kokteyl hizmeti karşılığı olarak ödenen bedeller mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilemez.
- » Meslek odaları ve meslek birliklerinin hizmet binalarının yapımı için ödenen katılım payları (Kanunları veya yönetmelikleri gereğince aidat niteliğinde olmayan ödemeler) mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilemez.
- » Serbest meslek erbabının kendi özel ihtiyaçları için yapmış olduğu giyim, bakım, kuaför, parfüm gibi benzeri harcamalar gider yazılamaz.
- » Mesleki faaliyette kullanılmayan özel araç, cep telefonu, araç telefonu ödemeleri, gider olarak indirilemez.
- » Serbest meslek erbabının Türkiye Orta Ölçekli İşletmeler Serbest Meslek Mensupları ve Yöneticileri Vakfına yapılan bağış ve yardımların, vergi matrahından düşülmesi mümkün değildir.
- » Serbest meslek erbabının aracına monte ettirdiği seyir kamerası dolayısıyla yapmış olduğu giderin faaliyete ilişkin kazancın elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağının bulunmaması nedeniyle, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.
- » Avukatlık bürosunda ücretli çalışan personelin bir firma aracılığı ile yabancı dil eğitimi için yurt dışına gönderilmesi dolayısıyla yapılan harcamaların gider ola-

rak indirilmesi mümkün değildir.

- » Serbest meslek erbabının ayrılmış olduğu eşi ile çocuğuna ödediği nafaka tutarının serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması veya yıllık beyanname beyan edilen gelirden indirim konusu yapılması mümkün değildir.
- » Mesleki faaliyetin ifasında kullanıldığı belirtilen ceket, pantolon, gömlek, kravat, ayakkabı gibi dış giyim eşyaları, münhasıran faaliyetin yürütülmesine mahsus olmaması, söz konusu dış giyim eşyalarının iş dışında özel hayat için de kullanılmaya elverişli olması nedenleriyle, belirtilen dış giyim harcamaları ile kazancın elde edilmesi veya idamesi arasında doğrudan bir bağ olmadığından gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

4. Gider Olarak İndiriminde Tereddüt Edilen Harcamalar Konusunda Yapılacak İşlemler

Serbest meslek kazançlarıyla ilgili giderler konusunda verilen Danıştay kararları ve özelgelere de görüleceği üzere indirimi kabul edilen giderlerin muhakkak kazancın elde edilmesi ve faaliyetin devamı ile ilgili olması gerekmektedir. Bunun yanında kanunilik ilkesinin de bir gereği olarak indirilebilecek giderlerin Kanunda yer alması gerekmektedir. Kanunda belirtilen şartlara uymayan giderlerin kazancın tespitinde indirilmesi mümkün olmamaktadır.

Bu nedenle, serbest meslek erbabı olarak faaliyette bulunan gelir vergisi mükellefi olan avukatların hasılatlarından indiriminde tereddüt ettikleri giderler konusunda mutlaka Gelir İdaresinden (Bağlı bulundukları vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlıklardan) özelge/mukteza talebinde bulunmalarında fayda vardır. Aksi takdirde, beş yıllık tarh zamanasını içinde yapılacak bir vergi incelemesinde, haksız gider indirimleri nedeniyle serbest meslek kazancının eksik tespit edilmesi ve beyan edilen gelir vergisi ve KDV'nin eksik tahakkuk ettiğinin ortaya çıkması durumunda, mükellefler adına cezalı vergi tarhiyatı yapılarak vergi tahakkuk ettirilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinde, mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığından veya Gelir İdaresi Başkanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüt duydukları hususlar hakkında izahat isteyebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Mükelleflerin özelge talepleri için Gelir İdaresi Başkanlığı merkezine doğrudan başvurma imkanı bulunmamakta olup özelge taleplerinin özelge talep formu ile vergi mükellefiyetinin bulunduğu ildeki Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde Defterdarlıklara yapılması gerekmektedir.

Avukatların Gelir İdaresi tarafından serbest meslek kazançlarının ve ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusundaki mevcut özelgelere, Gelir İdaresinin internet sayfasında (<https://www.gib.gov.tr/ozelge-sistemi>) yer alan özelge sistemindeki havuzdan ulaşılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Üçüncü Bölüm

AVUKATLARIN YILLIK

BEYANNAMEDE

İNDİRİLEBİLECEKLERİ

HARCAMALAR VE YIL İÇİNDE

ÖDEDİKLERİ VERGİLERİN

MAHSUBU

1. Avukatların Elde Ettiği Tüm Gelirlerin Toplanması ve Yıllık Beyanı

Gelir Vergisi Kanunu'na göre gelirin konusuna giren kazanç ve iratlar şöyledir; ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar.

GVK'nın "Gelirin toplanması ve beyanı" başlıklı 85'inci maddesine göre; mükellefler, yedi gelir unsurundan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için Gelir Vergisi Kanununda aksine bir hüküm olmadığı sürece yıllık beyanname verirler. Gelir Vergisi Kanununa göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur. Tacirler, çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, ziraî ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile yıllık beyanname verirler. Yıllık beyanname verme zorunluluğu gelir vergisi mükellefi olan adi şirket ortakları, kolektif şirket ortakları ile adi komandit şirketlerin komandite ortakları için de geçerli bulunmaktadır.

Aksine hüküm olmadıkça gelir vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edilmektedir. Bu kapsamda serbest meslek kazanç sahibi mükelleflerin de bir takvim yılında elde ettikleri beyana tabi gelirleri için, yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeleri gerekmektedir. Serbest meslek kazancı sahipleri gelir elde etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Gelir vergisi mükellefi olan avukatlar da zarar da elde etmiş olsalar mutlaka yıllık gelir vergisi beyannamesi vereceklerdir.

Serbest meslek kazançları, tevkif suretiyle ön bir vergilendirilmeye tabi tutulmakta olup, nihai vergi ise mükellefin beyanı üzerine alınmaktadır. GVK'nın 18'inci maddesinde sayılan telif hakkı ve ihtira beratları kazançlarının beyanname verme sınırının altındaki kazançlar ile dar mükelleflerin tevkif suretiyle vergilenmiş serbest meslek kazançlarından yapılan vergi kesintisi nihai vergi olup, bu kazançlar için yıllık beyanname verilmemektedir. Ancak, telif hakları ve ihtira beratı üzerinden gelir vergisinden istisna olan bu kazançları elde eden serbest meslek erbablarının, GVK'nın 18'inci maddesinde belirtildiği üzere, yıllık olarak belirlenen beyanname verme sınırının üstündeki istisna kazançların tamamı için yıllık beyanname vermeleri gerekmektedir.

2. Dar Mükellef Avukatların Vergilendirilmesi

Gelir vergisinde dar mükellefiyet, Türkiye'de yerleşik olmayan gerçek kişilerin Türkiye'de elde etmiş oldukları kazanç ve iratları vergilemeyi amaçlayan bir müessesedir. Tam mükellefiyette gelir şahıstan hareketle kavrandığı halde, dar mükellefiyette önem taşıyan husus, Türkiye'de gelirin elde edilmiş olup olmadığıdır.

Gelir Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde dar mükellefiyet konu edilmiş ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri belirtilmiştir. Türkiye'de yerleşme kavramı ise aynı Kanunun 4'üncü maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre, aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılacaktır.

- » İkametgahı Türkiye'de bulunanlar (İkametgah, Türk Medeni Kanununun 19'uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir.).
- » Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (geçici ayrılımlar Türkiye'de oturma süresini kesmez.). Gelir Vergisi Kanununun 5'inci maddesi ile aşağıda yazılı yabancılar, memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye'de yerleşmiş sayılmazlar.
- » Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler,

- » Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlar.

Görüldüğü gibi burada vatandaşlık bir kriter olarak dikkate alınmamaktadır. Bir Türk vatandaşı Türkiye’de yerleşik olmayabilmekte ya da bir yabancı ülke vatandaşı, Türkiye’de yerleşik sayılabilmektedir. Sonuç olarak, yukarıda da ifade ettiğimiz üzere, Türkiye’de yerleşmiş olmayan veya sayılmayan gerçek kişiler dar mükellef vasfında sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

Bu durumda, Türkiye’de yerleşmiş sayılmayan gerçek kişiler dar mükellefiyet esasında vergilendirilmekte olup, dar mükellef sayılan gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmektedirler. Dar mükellef bir gerçek kişinin yaptığı serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de elde edilmiş olabilmesi için, GVK’nın 7’nci maddesine göre, söz konusu faaliyetin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir. Değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı ülkede yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır. Karın ayrılması ise gider yazılması anlamına gelmektedir.

Dar mükellef serbest meslek erbabının vergilendirilmesinde;

Dar mükellef serbest meslek erbabı, tevkif yoluyla vergilendirilmiş olan serbest meslek kazancını, tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan etmeyecektir. Dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabının istihkakından, GVK’nın 94’üncü maddesi uyarınca yapılan vergi tevkifatı nihai vergi olarak kabul edilecektir. Buna göre;

- » Dar mükellef serbest meslek erbabının sürekli olarak yaptığı serbest meslek faaliyetinden elde ettiği serbest meslek kazancı, tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ise (basit usulde vergilendirilen ticaret erbabına yapılan serbest meslek faaliyeti nedeniyle ödenen bedeller gibi) yıllık beyanname ile beyan edilecektir.
- » Dar mükellef serbest meslek erbabının arızı olarak yaptığı serbest meslek faaliyetinden elde ettiği serbest meslek kazancı, tevkif suretiyle vergilendirilmemişse, GVK’nın 101’inci madde hükmü uyarınca verilecek münferit beyanname ile beyan edilecektir.
- » Dar mükellef serbest meslek erbabının vergilendirilmesinde Uluslararası Vergi Anlaşma hükümlerinin¹, gerek vergi oranı gerekse süre (183 günden fazla kalma şartı) şartlarının dikkate alınması gerekir.

¹ 31.12.2022 tarihi itibarıyla Türkiye ile 89 ülke arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları için www.gib.gov.tr/Uluslararası_mevzuat/Türkiye'nin_Sonuçlandırdığı_Vergi_Anlaşmaları_listesine_bakılmalıdır.

- » Dar mükellef gerçek kişiler ticari kazançları ve gerçek usulde tespit edilen zirai kazançları ile tevkif yoluyla vergilendirilmemiş menkul sermaye iratları, gayrimenkul sermaye iratları ve serbest meslek kazançları için yıllık beyanname vermek zorundadır. Ancak, GVK'nın 86/2'nci maddesinde yer alan hüküm gereğince dar mükellefler;
- » Tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar için yıllık beyanname vermeyecekler ve diğer gelirleri için beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

Örnek: Dar mükellef Avukat Bayan (A), 2023 yılında Ankara'da bulunan işyerini bir şirkete kiralamış ve tevkifata tabi olarak 250.000 TL kira geliri elde etmiştir. Ödevli, tevkifata tabi işyeri kira geliri için yıllık beyanname vermeyecek ve yıl içinde ödenen vergi nihai vergi olacaktır.

Tevkif yoluyla vergilendirilmemiş konut (mesken) kira geliri elde eden dar mükellef gerçek kişiler, (yurt dışında yerleşik olup dar mükellefiyet esasında vergilendirilmekte olan Türk vatandaşları da dahil) mesken kira gelirinin 2023 yılı için istisna tutarı olan 21.000 TL'yi aşması halinde yıllık beyanname vereceklerdir.

Serbest meslek faaliyetinde, GVK'nın 94'üncü maddesine göre, dar mükelleflerden telif ve patent satışından dolayı %25, diğer serbest meslek kazançlarında ise %20 oranında tevkifat yapılmaktadır. Tevkif yoluyla vergilendirilmiş serbest meslek kazancından dolayı dar mükellef serbest meslek erbabının yıllık beyanname vermesi söz konusu değildir.

Örnek: Dar mükellef Avukat Bay (B)'nin 2023 yılında elde ettiği aşağıdaki gelirlerine göre beyan edilecek gelir tutarı şöyle hesaplanacaktır.

Serbest Meslek Kazancı (tevkifatlı)	600.000 TL
Mesken Kira Geliri (tevkifatsız)	120.000 TL
İşyeri Kira Geliri (tevkifatlı)	240.000 TL
Beyan Edilecek Gelir Tutarı	120.000 TL

Ödevli 2023 yılında tevkifatlı serbest meslek kazancı ile işyeri kira geliri için GVK'nın 86/2'nci maddesi gereğince yıllık beyanname vermeyecektir. Diğer gelirleri için beyanname vermesi halinde de bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyecektir. Tevkifatsız mesken kira geliri ise 2023 yılı mesken istisna tutarı olan 21.000 TL'yi aştığı için beyan edilecektir.

- » Tevkifata tabi tutulmuş olmak kaydıyla dar mükellef gerçek kişilerin elde ettiği ücret gelirleri için birden fazla işverenden elde edilip edilmediğine ve tutarına bakılmaksızın yıllık beyanname verilmeyecektir.

Örnek: Dar mükellef Avukat Bay (C), 2023 yılında Türkiye’de iki ayrı işverenden toplam 900.000 TL ücret geliri elde etmiş ve bu ücret gelirinin tamamı yıl içinde işverenler tarafından tevkif suretiyle vergilendirilmiştir. Dar mükellef olan ödevli, tamamı 2023 yılı içinde tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücret gelirleri için yıllık beyanname vermeyecektir.

Vergi İdaresi tarafından yayınlanan 210 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamaya göre; çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından dar mükellefiyet esasında vergilendirilmeleri gerekmektedir. Bu vatandaşlarımızdan kesin dönüş yaparak Türkiye’ye yerleşenler ile bir takvim yılı içinde altı aydan daha fazla süreyle Türkiye’de oturanlar ise tam mükellefiyet esasında vergilendirileceklerdir.

Buna göre, yurtdışında görevli personelin Gelir Vergisi Kanununun 3’üncü maddesinin (2) numaralı bendinde sayılan hallerden biri olmaksızın yabancı ülkelerde çalışma ve oturma izni alarak bir takvim yılı içinde altı aydan daha fazla bir süre yurt dışında yaşamaları halinde, ilgili yılda Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından dar mükellefiyet esasında vergilendirilmeleri gerekmektedir.

3. Avukatların Defter Beyan Sisteminden Yıllık Beyanname Vermesi

Serbest meslek kazancının, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile 1-31 mart tarihleri arasında beyan edilmesi gerekmektedir. Yıllık gelir vergisi beyannamesi, kayıtlı bulunulan vergi daire-sine Defter-Beyan Sistemi üzerinden elektronik ortamda gönderilir. Defter-Beyan Sistemi kapsamındaki mükelleflerin Sistemi kullanmaya başladıkları döneme ilişkin tüm beyannamelerini Sistem üzerinden gönderme zorunluluğu bulunmaktadır. Ayrıca bu mükelleflerin;

- » Takvim yılı içinde memleketi terk etmesi halinde, memleketi terkten önceki 15 gün içinde yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanda bulunması gerekmektedir.
- » Takvim yılı içinde ölümü halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde vefat eden kişi namına varislerce yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanda bulunulması gerekmektedir. Ölüm halinde, kıst döneme ait beyannamenin elektronik ortamdan (Defter-Beyan Sisteminden) gönderimi mümkün bulunmaktadır.

Mükelleflerin, kanuni süresinden sonra ancak vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce beyannamelerini vermeleri halinde adlarına birinci derece iki kat usulsüzlük cezası ile zamanında tahakkuk etmeyen vergi için vergi ziyaı cezasının

yüzde ellisi kıyaslanarak miktar itibariyle fazla olanı kesilmektedir. Öte yandan, beyannamelerin pişmanlık talebiyle verilmesi durumunda ise birinci derece bir kat usulsüzlük cezası kesilecektir. Pişmanlıkla beyanname verilmesi durumunda vergi ziyası cezası kesilmeyecektir.

Buna göre, örneğin 2022 yılında elde edilen serbest meslek kazancının, Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile 1-31 Mart 2023 tarihleri arasında beyan edilmesi gerekmektedir. Yıllık gelir vergisi beyannamesi, kayıtlı bulunulan vergi dairesine Defter-Beyan Sistemi üzerinden elektronik ortamda gönderilir. 2022 yılı kazançlarına ilişkin olarak verilecek yıllık beyannameler üzerinden hesaplanan gelir vergisinin Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksit olmak üzere;

- » Birinci taksitin damga vergisi ile birlikte 31 Mart 2023 tarihine kadar,
- » İkinci taksitin ise 31 Temmuz 2023 tarihine kadar, ödenmesi gerekmektedir. Defter-Beyan Sistemi kapsamındaki mükelleflerin Sistemi kullanmaya başladıkları dönemde ilişkin tüm beyannamelerini Sistem üzerinden gönderme zorunluluğu bulunmaktadır. Serbest meslek erbapları;
- » Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi,
- » Katma Değer Vergisi Beyannamesi,
- » Geçici Vergi Beyannamesi,
- » Muhtasar Beyanname,
- » Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi,
- » Damga Vergisi Beyannamesini,

Defter-Beyan Sistemi üzerinden gönderebileceklerdir. Serbest meslek faaliyetinde bulunan mükellefler, “Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi-1001 A” ve beyannamenin son bölümündeki Performans Verileri (Bilgileri)” tablosu ile “Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Eki”nde yer alan “Serbest Meslek Kazançlarına İlişkin Bildirim” tablosunu dolduracaklardır. Serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazanç dışında bir gelirin bulunması halinde, bu kazançlara ait diğer tablolar da doldurulacaktır. Ayrıca beyannameye;

- » Yabancı ülkelerde ödenen vergi varsa, ödenen bu vergilere ilişkin belgeler,
- » Kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin belgeler (beyannameye gösterilen gelire dâhil kazançlardan kesilen vergi varsa), eklenecektir.

1136 sayılı Avukatlık Kanununa göre ruhsat almış avukatlar, beyannamelerini kendileri gönderebilecektir. Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesinin düzenlenmesi ve gönderilmesi için elektronik ortamda kendileri beyanname gönderebilen mükelleflerden/işverenlere, sadece ücret ödemeleri üzerinden yapılan vergi kesintilerini matrahlarıyla birlikte 5510 sayılı Kanuna göre sigortalıların sigorta primleri ve kazançları toplamı, meslek adları ve kodları ile prim ödeme gün sayılarını 1003B kodlu Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi ile elektronik ortamda gönderebilmeleri için kullanıcı kodu, parola ve şifre alabilirler.

Avukatların beyannamelerini elektronik ortamda doğrudan kendilerinin gönderebilmesi için e-beyanname şifresi alması gerekmektedir. İstisnalar hariç genel olarak mükelleflerin beyannameleri, sadece meslek mensupları aracılığı ile gönderilebilmektedir. Ancak, Gelir İdaresi tarafından yapılan belirlemelere göre, belirtilen mükellefler istemeleri halinde beyanname ve bildirimlerini kullanıcı kodu, parola ve şifre olarak e-Beyanname Sisteminden elektronik ortamda doğrudan kendileri gönderebilirler. Gelir İdaresi Başkanlığının 15.11.2007 tarihli ve 101431 sayılı genel yazısı gereğince, 1136 sayılı Avukatlık Kanununa göre ruhsat almış avukatlara elektronik ortamda verilmesi gereken kendi beyannamelerini elektronik ortamda vergi dairesine verebilmeleri için kullanıcı kodu, parola ve şifre verilmesi gerektiği açıklanmıştır.

3.1. Beyan edilen gelire uygulanan vergi tarifesi

GVK'nın 103. maddesinde yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan vergi tarifes, 323 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2023 yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas olmak üzere aşağıdaki şekilde belirlenmiştir. 1.1.2023 tarihinden itibaren işverenler tarafından hizmet erbabına ödenen ücret ve ücret kapsamındaki tüm ödemeler bu vergi tarifesine göre vergilendirilecektir. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde 3. gelir diliminden itibaren farklılaştırılmış vergi dilimleri dikkate alınacaktır.

Gelir vergisine tabi gelirler;	
70.000 TL'ye kadar	% 15
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası	% 20
370.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL (ücret gelirlerinde 550.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL), fazlası	% 27
1.900.000 TL'nin 370.000 TL'si için 85.900 TL, (ücret gelirlerinde 1.900.000 TL'nin 550.000 TL'si için 134.500 TL), fazlası	% 35
1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 621.400 TL, (ücret gelirlerinde 1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 607.000 TL), fazlası	% 40
oranında vergilendirilir.	

3.2. Avukatların serbest meslek kazancı yanında ücret, kira geliri, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat geliri elde etmesi halinde yıllık beyanname vermesi

Hazır Beyan Sistemi üzerinden, beyana tabi gelirleri sadece ücret, gayrimenkul sermaye iradı (kira geliri), menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat gelirlerini ayrı veya birlikte elde eden mükellefler beyannamelerini verebilirler. Söz konusu dört gelir unsuru yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunmayanlar da Hazır Beyan Sisteminden yararlanabilmektedir. Buna göre, bu dört gelir unsurunda vergi dairesinde mükellefiyet kaydı bulunmadığında, Sistem üzerinden hazırlanan beyanname elektronik ortamda onaylandığı anda, kişi adına vergi dairesinde mükellefiyet tesisi ve vergi tahakkuku işlemleri otomatik olarak gerçekleştirilmektedir.

Gelirleri sadece ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardan oluşanlar Hazır Beyan Sistemi üzerinden yıllık beyannamelerini verebilirler. Hazır Beyan Sistemi, beyana tabi gelirleri sadece bu dört gelir unsurundan ibaret olan mükelleflerin, beyannamelerinin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanarak internet ortamında onayına sunulduğu, kullanımı çok kolay ve basit bir sistemdir.

Kira, ücret, menkul sermaye iradı veya diğer kazanç ve iradın yanı sıra ticari, zirai veya serbest meslek kazancı elde edenler Hazır Beyan Sistemi üzerinden beyanname veremeyeceklerdir. Dolayısıyla, serbest meslek faaliyetinde bulunan bir avukatın söz konusu dört gelir unsurundan birini, bir kaçını veya hepsini elde etmesi halinde, bu gelirlerini serbest meslek kazancı için beyannamesini verdiği Defter Beyan Sistemi üzerinden beyan edecektir. Bu durumda, serbest meslek kazancı için yıllık beyanname veren bir avukatın bu kazancının yanında kira, ücret, menkul sermaye iradı veya diğer kazanç ve irat da elde etmesi halinde, bu dört gelir unsuru için Hazır Beyan Sistemini değil serbest meslek kazancını beyan ettiği Defter Beyan Sistemini kullanarak tüm gelirlerini topluca beyan edecektir.

3.2.1. Avukatların kira geliri için yıllık beyanname vereceği durumlar

2023 yılına ilişkin beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olan tam mükelleflerden;

- » 2023 yılında elde ettiği konut kira geliri tutarı 21.000 TL’lik istisna tutarını aşanlar,
- » 2023 yılında işyeri kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılanlardan, kira gelirlerinin brüt tutarı beyanname verme sınırı olan 150.000 TL’yi aşanlar,
- » 2023 yılında bir takvim yılı içinde mal ve hakların kiralınmasından elde edilen ge-

lirlerden tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan ve tutarı beyanname verme sınırı olan 8.400 TL'yi aşanlar, yıllık gelir vergisi beyannamesi vereceklerdir.

Serbest meslek faaliyeti sonucunda mesleki kazancını yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda olanlar, yıllık olarak belirlenen ve mesken kira gelirlerine uygulanan mesken istisnasından yararlanamazlar. 2023 yılı için belirlenen mesken istisna tutarı 21.000 TL olup bu tutarın altında mesken kira geliri olanlar yıllık beyanname vermeyeceklerdir.

3.2.2. Avukatların ücret geliri için yıllık beyanname vereceği durumlar

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ücret gelirlerinin yıllık beyanname ile beyanında 2023 yılı ücret geliri beyan sınırları şöyledir:

- » Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri, GVK'nın 103'üncü maddesinde yer alan vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutar olan 2023 yılı için 1.900.000 TL'yi aşması durumunda yıllık beyanname ile beyan edilecektir.
- » Birden fazla işverenden tevkifatlı ücret geliri elde eden mükelleflerin, birden sonraki işverenden alınan ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutar olan 2023 yılı için 150.000 TL'yi aşması halinde yıllık beyanname verilecek; bu tutarı aşmamakla beraber, birden fazla işverenden tevkifatlı ücret geliri elde eden mükelleflerin, birinci işverenden aldıkları ücret gelirleri de dâhil olmak üzere ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı 2023 yılı için 1.900.000 TL'yi aşması halinde yıllık beyanname verilecektir.
- » Tevkifatsız olarak elde edilen ücret geliri, istisna kapsamında değilse ve asgari ücretin yıllık vergi matrahını aşıyorsa yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Serbest meslek faaliyetinden dolayı gelir vergisi mükellefi olan avukatları, yıllık beyanname ile beyan edecekleri serbest meslek kazançlarının yanında şayet ücret gelirleri de varsa ve beyanı gerekiyorsa her iki gelir unsurunu da toplayarak aynı beyanname ile beyan edeceklerdir.

3.2.3. Avukatların menkul sermaye iratları için yıllık beyanname vereceği ve vermeyeceği durumlar

Avukatlar her ne kadar serbest meslek kazancı ve ücret geliri elde edip ona göre yıllık beyanname vermeleri söz konusu olmakla beraber, her vatandaşın olduğu gibi avukatların da menkul sermaye iratlarını elde edip şartlar sağlanıyorsa beyanname verilecektir. Tam mükellefiyette, elde edilen menkul sermaye iratlarının bir kısmı tutarı ne olursa olsun, bir kısmı ise elde edilen

gelirin belirli bir tutarı aşmaması halinde yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.

» *Hiçbir şekilde beyan edilmeyecek menkul sermaye iratları*

Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesi gereğince; bireysel emeklilik sistemi ve şahıs sigortalarından elde edilen ve tevkifata tabi tutulan iratların tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. Ayrıca, GVK'nın Geçici 67. maddesi gereğince, 01.01.2006 tarihinden itibaren banka veya aracı kurumlarca tevkif yoluyla vergilendirilen; mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirler için yıllık beyanname verilmeyecektir.

Ancak ticari faaliyet kapsamında elde edilen söz konusu gelirlerin ticari kazanç hükümleri çerçevesinde ticari kazancın tespitinde dikkate alınacaktır. Diğer taraftan, kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançların dağıtımı halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar payları ile kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen kar payları tutarı ne olursa olun beyan edilmeyecektir.

» *2022 Yılında tevkifata tabi tutulan ve 70.000 TL'yi aşmayan menkul sermaye iratları*

GVK'nın 94. maddesi gereği tevkifata tabi tutulan ve istisna uygulanan kimi menkul sermaye iratlarının elde edilmesi ve GVK'nın 86. maddesine göre 2022 yılında tutarı 70.000 TL'yi aşmayan tevkifata tabi tutulmuş menkul sermaye iratları beyan edilmeyecektir. Beyanname verme sınırını aşan tevkifatlı menkul sermaye iratları ise beyan edilecek olup, yıl içinde kesilen vergiler beyannameye mahsup edilecektir.

Bu kapsamda olan iratlar şöyledir;

- » 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her çeşit tahvil ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler,
- » Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahviller ile tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler,
- » Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar payları.

Buna göre, örneğin 2022 yılında elde edilen tevkifata tabi menkul sermaye iradı 70.000 TL'yi aşmaması halinde bu gelirlerin tamamı yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. Menkul sermaye iratları toplamının 2022 yılında 70.000 TL'yi aşıp aşmadığının tespitinde,

indirim oranı ve istisna uygulanabilecek menkul sermaye iratlarının, indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra kalan kısımlarının dikkate alınması gerekmektedir.

Tam mükellef kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar vergiye tabi gelir olarak dikkate alınmaktadır. Beyana tabi başka gelirin bulunmaması halinde, elde edilen kar payının brüt tutarının yarısı 2023 yılı için 150.000 TL'yi aşılırsa yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak hisselerinden doğan kazançların yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar vergiye tabi gelir olarak dikkate alınmaktadır. Beyana tabi başka gelirin bulunmaması halinde, elde edilen kar payının brüt tutarının yarısı 2023 yılı için 150.000 TL'yi aşılırsa yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

- » Tevkifata ve istisnaya tabi olmayan menkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmesi

2023 yılında 8.400 TL'lik tutarı aşan tevkifata ve istisnaya tabi olmayan menkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilecektir. Örneğin, kıyı bankacılığından (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri ve her çeşit alacak faizleri bu kapsamda değerlendirilecektir.

- » İndirim oranının birden büyük olması dolayısıyla beyan edilmeyecek menkul sermaye iratları

323 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre, 2022 takvim yılında elde edilen bir kısım menkul sermaye iradının beyanında dikkate alınacak indirim oranı uygulanması şöyle olacaktır.

- » 193 sayılı GVK'nın 76. maddesinin 5281 sayılı Kanunun 44. maddesiyle yürürlükten kaldırılan ikinci fıkrasında, 193 sayılı GVK'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (5), (6), (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarına (döviz cinsinden açılan hesaplara ödenen faiz ve kâr payları, döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç) fıkra da belirtilen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın, bu iratların beyanı sırasında indirim olarak dikkate alınacağı belirtilmişti.
- » GVK'nın indirim oranı uygulamasına yönelik 76. maddesinin ikinci fıkrası 1/1/2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlerle uygulanmak üzere 5281 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmakla birlikte, anılan Kanunun geçici 67. maddesinin dokuzuncu fıkrası hükmü gereğince 1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonolarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde

31/12/2005 tarihinde yürürlükte olan hükümler esas alınacağından, indirim oranı uygulaması bahsi geçen menkul kıymet gelirleri için devam etmektedir.

- » İndirim oranı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle tespit edilmekte olup, 213 sayılı VUK hükümlerine göre, 2022 yılı için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranı %122,93'tür. Bu dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranı ise %18,14'tür. Buna göre, 2022 yılında elde edilen bir kısım menkul sermaye iradının beyanında uygulanacak indirim oranı $(\%122,93/\%18,14=)$ %677,67 olmaktadır.
- » Bu oranlar dikkate alındığında, 2022 yılı gelirlerine uygulanacak indirim oranı birden büyük çıkmaktadır. Bu kapsamda, 2021 yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından, 1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan ve 193 sayılı Kanunun 75/5 numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler *indirim oranının birden büyük olması dolayısıyla beyan edilmeyecektir.*
- » Döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen menkul sermaye iratlarının ve ticari işletmelere dahil kazanç ve iratların beyanında indirim oranı uygulanmamaktadır.
- » 193 sayılı Kanunun geçici 67. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, anılan Kanunun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları 1/1/2006 tarihinden itibaren nihai olarak tevkiyat yoluyla vergilendirilmekte olup bu gelirlerin beyanı ve bu gelirlere indirim oranı uygulanması söz konusu değildir.

3.2.4. Avukatların elde ettiği değer artış kazancı ve arızı serbest meslek kazancının beyanı

- *Değer artış kazançlarının vergilendirilmesi*

193 sayılı GVK'nın mükerrer 80. maddesine göre, aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır;

- » İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.

- » GVK'nın 70. maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
- » Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
- » Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
- » Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
- » İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) GVK'nın 70. maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

Bu maddede bahsedilen “elden çıkarma” deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir. Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 2022 yılı için 25.000 TL'si (2023 yılı için 55.000 TL) gelir vergisinden müstesnadır. Bu tutarı aşmayan değer artışı kazançları için yıllık beyanname verilmeyecektir. İstisna tutarının üzerinde elde edilen değer artış kazançlarının yıllık beyanında önce istisna tutarı düşülecek ve kalan tutar vergiye tabi olacaktır.

- » *5 yıl içinde gayrimenkul alım-satımı yapanların değer artış kazançları için yıllık beyanname verme durumu*

Gerçek kişiler tarafından mesken veya işyeri olarak sahip olunan binaların veya hakların elden çıkarılması durumunda bazı durumlarda değer artış kazancı olarak yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir. Karşılıksız edinilenler dışında, bazı mal ve hakların iktisap tarihinden başlayarak 5 yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir.

Gayrimenkulün satışı dolayısıyla elde edilen gelirin örneğin 2022 yılı için 25.000 TL'si gelir vergisinden istisnadır. 2023 yılında vergiden istisna edilecek tutar ise 55.000 TL olarak belirlenmiştir. Yani bu tutarların altında olan değer artış kazançları için yıllık beyanname verilmeyecektir. Gayrimenkulün satışı dolayısıyla elde edilen gelir istisna tutarından fazla ise gelir vergisine tabi olur ve elde edilen gelirin mart ayında Hazır Beyan Sistemi üzerinden veya

bağlı olunan vergi dairesine yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Elde edilen gelirin yıllık beyanname ile beyan edilmesinde, beyan edilen gelir tutarından yıllık istisnanın düşülmesi gerekmektedir.

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumunca belirlenen üretici fiyatları genel endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilecektir. Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedelinin üretici fiyat endeksindeki artış oranında arttırılabilmesi için, alış ve satış tarihleri arasındaki sürede endeksteeki artış oranının %10 veya üzerinde olması gerekmektedir.

Örnek: Mükellef, 04.04.2018 tarihinde 1.000.000 TL'ye satın almış olduğu gayrimenkulü 15.10.2022 tarihinde 6.000.000 TL'ye satmıştır. Bu durumda söz konusu gayrimenkul 5 yıllık süre dolmadan elden çıkarıldığı için mükellef adına oluşacak değer artışı kazancı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Gayrimenkulün iktisap tarihinden önceki ay olan Mart 2018 döneminde Yİ-ÜFE 333,21; elden çıkarıldığı aydan önceki ay olan Eylül 2022 döneminde Yİ-ÜFE 1865,09 olarak gerçekleşmiştir. Bu durumda endeksleme oranının ilgili dönemde %10'un üzerinde $[(1865,09 - 333,21)/333,21] \times 100 = \%459,73$ artmış olduğu görülmektedir. Dolayısıyla elden çıkarılan gayrimenkulün endekslenmiş maliyet bedeli; $1.000.000 \times (1865,09/333,21) = 5.597.341$ TL olarak dikkate alınacaktır.

Gayrimenkulün alış bedeli	1.000.000 TL
Gayrimenkulün satış bedeli	6.000.000 TL
Gayrimenkulün endekslenmiş maliyet bedeli ($1.000.000 \times (1865,09/333,21) =$)	5.597.341 TL
Safi değer artış kazancı ($6.000.000 - 5.597.341 =$)	402.659 TL
Değer artış kazancı istisna tutarı	25.000 TL
Vergi matrahı ($402.659 - 25.000 =$)	377.659 TL
Hesaplanan gelir vergisi	112.080,65 TL
Ödenecek damga vergisi	294,90 TL

Söz konusu gayrimenkulün 15.10.2022 tarihinde elden çıkarılmasından doğan 2022 yılı değer artışı kazancı, 2023 yılının Mart ayında yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilip, tahakkuk eden vergi, 2023 yılının Mart ve Temmuz aylarında 2 eşit taksitle ödenecektir.

» Arızı kazançların vergilendirilmesi

193 sayılı GVK'nın 82. maddesinde sayılan gelirler arızı kazanç olup, aşağıda sayılan kazançlar dışındaki gelirlerin arızı kazanç olarak vergilendirilmesi söz konusu değildir.

1. Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere aracılıktan elde edilen kazançlar.2. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat.

3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar.

4. Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat.

5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar.

6. Dar mükellefiyete tabi olanların arızı ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar.

Madde hükmüne göre; bir takvim yılında anılan maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticarî, zirai veya meslekî bir faaliyete hiç girilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının 2022 yılı için 58.000 TL'lik (2023 yılı için 129.000 TL) kısmı gelir vergisinden müstesnadır. Bu tutarı aşmayan değer artışı kazançları için yıllık beyanname verilmeyecektir.

3.2.5. Telif hakkı ve ihtira beratından elde edilen gelirin beyanı

Telif hakkı ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanması, devir ve temlik edilmesi veya elden çıkarılması gibi her türlü işlemler sonucunda elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak 2023 yılında 1.900.000 TL'yi geçmeyen telif kazançları için yıllık beyanname verilmeyecektir. Bu tutarı geçen telif kazançlarının ise tamamı beyan edilecek ve yıl içinde tevkif suretiyle ödenen gelir vergisi beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçı-

ları dışında kalan kimseler tarafından kiralanmasından elde edilen kazançların gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından elde edilen kazançların ise değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir

4. Avukatların Beyannamelerini Kendilerinin Elektronik Ortamda Gönderebilmesi İçin e-Beyanname Şifresi Alması

e-Beyanname şifresi, Beyanname Düzenleme Programı (BDP) aracılığıyla ebeyanname.gib.gov.tr üzerinden sadece elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilenlerin vergi dairesinden alabileceği şifredir. Beyannamelerin elektronik ortamda verilmesi uygulamasının yaygınlaştırılması kapsamında 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirlenen esaslar çerçevesinde beyannamelerini elektronik ortamda doğrudan kendileri gönderebilecek mükellefler belirtilmiştir.

Avukatlar istemeleri halinde beyanname ve bildirimlerini kullanıcı kodu, parola ve şifre olarak e-Beyanname Sisteminden elektronik ortamda doğrudan kendileri gönderebilirler. Gelir İdaresi Başkanlığının 15.11.2007 tarihli ve 101431 sayılı genel yazısıyla da Kanunun Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden, 1136 sayılı Avukatlık Kanununa göre ruhsat almış avukatlara elektronik ortamda verilmesi gereken kendi beyannamelerini elektronik ortamda vergi dairesine verebilmek için kullanıcı kodu, parola ve şifre verilmesi açıklanmıştır.²

Beyannamelerini elektronik ortamda kendileri gönderme şartlarını taşıyan mükellefler/işverenler tarafından, Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesini elektronik ortamda kendilerince gönderebilmesi için yetkili vergi dairesinden kullanıcı kodu, parola ve şifre almaları gerektiği 1 Sıra No.lu Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

Beyannamelerini meslek mensubuna imzalatmak zorunluluğunda bulunmayan mükellefler istemeleri halinde beyannamelerini elektronik ortamda doğrudan kendileri gönderebileceklerdir. Bu mükelleflerin söz konusu uygulamadan yararlanabilmesi için, bağlı oldukları vergi dairelerine 340 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğin ekinde (Ek:1) yer alan “Elektronik Beyanname Gönderme Talep Formu” nu doldurarak müracaat etmeleri gerekmektedir. Ancak, beyannamelerini elektronik ortamda gönderebilmelerine izin verilen mükellefler diledikleri takdirde 340 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ uyarınca elektronik beyanname göndermeye aracılık yetkisi verilmiş gerçek ve tüzel kişiler vasıtasıyla da beyannamelerini gönderebileceklerdir.

2 *Elektronik Ortamda Beyan Rehberi, Aralık/2022, Yayın No:447, <http://www.gib.gov.tr/Rehber> ve Broşürler.*

5. Yıllık Beyannameden İndirim Konusu Yapılacak Harcamalar

Gelir vergisi mükellefi olan serbest meslek erbapları, kazanç temin etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Gelir vergisi beyannamesinde indirimlerin yapılabilmesi için; yıllık beyanname ile bildirilecek bir gelirin bulunması ve yapılacak indirimlerin ilgili mevzuatta belirtilen şartları taşıması gerekmektedir. İndirim konusu yapılacak tutarın hesaplanmasında beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutar esas alınacaktır. Serbest meslek kazancından indirim konusu yapılabilecek hususlar özetle şunlardır:

- » Hayat/şahıs sigorta primleri,
- » Eğitim ve sağlık harcamaları,
- » Engellilik indirimi (Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı da yararlanır.),
- » Beyan edilecek gelirden sınırlı olarak indirilebilecek bağış ve yardımlar ile tamamı indirilebilecek bağış ve yardımlar,
- » Sponsorluk harcamaları,
- » Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışlar,
- » İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar,
- » Türkiye’den yurt dışı mukim kişi ve/veya kurumlara verilen hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkin indirim,
- » Diğer kanunlara göre tamamı indirilecek bazı bağış ve yardımlar;
- » 3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar,
- » 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu’na göre yapılan bağış ve yardımlar,
- » 278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanun’a göre yapılan bağış ve yardımlar,

- » 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu’na göre yapılan bağış ve yardımlar,
- » 2828 sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu’na göre yapılan bağış ve yardımlar,
- » 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar,
- » 2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu’na göre yapılan bağış ve yardımlar,
- » 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu’na göre bağış ve yardımlar,
- » 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu’na göre yapılan bağış ve yardımlar,
- » 4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu’na göre yapılan bağış ve yardımlar,
- » 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun’a göre yapılan bağış ve yardımlar.

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır.

5.1. Serbest meslek erbabının ödemiş olduğu hayat/şahıs sigorta primlerinin yıllık gelir vergisi beyannamesinden indirimi

Gelir Vergisi Kanunu’nun 89/1’inci maddesine göre, beyan edilen gelirin %15’ini ve asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmamak şartıyla mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50’si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primlerinin tamamı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Konuya ilişkin olarak, 23/10/2012 tarihli ve GVK-85/2012-7 sayılı Gelir Vergisi Sirkülesinin “8.3. Ödenen şahıs sigorta primlerinin yıllık beyanname ile beyan edilecek gelirlerden indirimi” başlıklı bölümünde gerekli açıklamalar yapılmıştır. Beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutar esas alınacaktır. Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları hiçbir surette indirim konusu yapılmayacaktır. Buna göre, yıllık beyanname matrahının tespitinde dikkate alınacak sigorta primleri;

- Mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait birikim priminin alındığı hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile

- Ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primlerinin tamamından, oluşmaktadır. Ancak, indirim konusu yapılacak primlerin toplamı;

-Beyan edilen gelirin %15'ini ve

-Yıllık olarak asgari ücretin yıllık brüt tutarını, aşamayacaktır. Bu sınırlamaların tespiti; işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile GVK'nın 63/3'üncü ve 89/1'inci maddesi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınacaktır.

Şahıs sigorta primlerinin vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için; sigortanın Türkiye'de yerleşik ve merkezinin Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş ve prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması gerekmektedir. Mükelleflerce ödenen hayat/şahıs sigorta primlerinin yıllık beyanname ile beyan edilen gelirden indirebilmesi için, bu primlerin yıl içinde ücretin safi tutarının tespitinde ayrıca indirilmemiş olması gerekmektedir. Mükellefin eş ve çocuklarının ayrı beyanname vermeleri halinde, eş ve çocuklar adına ödenen primler ve katkı payları öncelikle kendi gelirlerinden indirilecektir.

04.07.2012 tarihli ve 83 No.lu Gelir Vergisi Sirkülerine göre “çocuk” veya “küçük çocuk” tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları; “eş” tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade etmektedir.

Örnek 1: 2022 yılında Avukat Bay (A)'nın serbest meslek faaliyetinden 500.000 TL beyana tabi kazancı bulunmaktadır. Mükellefin yıl içinde ödediği katkı payı ve hayat sigorta prim tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. Yıllık beyanname, beyan edilen gelir tutarından indirim konusu yapılabilecek şahıs sigorta prim tutarı şöyle hesaplanacaktır.

Beyan edilen gelir	500.000 TL
Kendi adına bireysel emeklilik sistemi katkı payı ödemesi	30.000 TL
Eşi adına hayat sigorta primi ödemesi	15.000 TL

Küçük çocuklar adına hayat sigorta primi ödemesi	12.000 TL
Toplam ödenen hayat sigorta primi (15.000+12.000=)	27.000 TL
2022 yılı asgari ücretin yıllık brüt tutarı (5.004 X6) + (6.471X6)	68.550 TL
Beyan edilen gelirin %15'i (500.000X%15=)	75.000 TL
İndirim konusu yapılacak şahıs sigorta primi (27.000X%50=)	13.500 TL

Mükellefin bireysel emeklilik sistemine ödediği 30.000 TL katkı payı tutarı hiçbir surette yıllık beyannamede vergi matrahının tespitinde indirilemeyecektir. Hayat sigorta primleri için ödenen tutarların %50'si olan 13.500 TL ise beyan edilen gelirin %15'i sınırı dahilinde kaldığından indirim konusu yapılabilecektir. İndirim konusu yapılacak hayat sigorta primi 2022 yılı asgari ücretin yıllık brüt tutarını da geçmemektedir.

Örnek 2: Serbest meslek faaliyetinden dolayı 2022 yılına ait kazancı için yıllık beyanname vermek zorunda olan Avukat Bayan (E), üniversite mezunu ve işsiz olan 26 yaşındaki oğlu adına yaptırmış olduğu hayat sigorta poliçesi için 2022 yılında toplam 30.000 TL hayat sigorta primi ödemiştir.

Örnekteki mükellefin, 18 yaşını tamamlamış ve tahsilde olmayan çocuğu için ödemiş olduğu hayat sigorta primini yıllık beyannamesinde beyan ettiği gelirden indirim konusu yapması mümkün değildir. Bunun nedeni, GVK'nın 89/1'inci maddesine göre yıllık beyannameden küçük çocuklar için ödenen primler indirim konusu yapılabilmekte ve küçük çocuk tabiri 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları kapsamaktadır.

Örnek 3: Serbest çalışan Avukat Bay (X) tarafından 1 Eylül 2022 tarihinden başlamak üzere bir yıllık yapılan ve bedeli peşin olarak ödenen aylık 5.000 TL hayat sigorta priminin 4 aylık kısmı 2022 yılına, diğer 8 aylık kısmı ise 2023 yılına ilişkin beyannamede indirim konusu yapılacaktır. Bunun nedeni, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yapılacak indirimde, gelirin sadece ilgili olduğu yıla ilişkin prim tutarı indirim konusu yapılacaktır.

Örnek 4: Ankara'da faaliyette Avukat Bayan (Y), 2022 yılında;

- Avukatlık faaliyetinden 800.000 TL hasılat elde etmiştir.
- Mesleki giderleri toplam 200.000 TL'dir.

- Yıllık 30.000 TL Bağ-Kur primi ödemiştir.
- Merkezi Türkiye’de bulunan (X) Sigorta Şirketine, küçük çocukları için 20.000 TL hayat sigortası primi ödemiştir.

Hayat sigortasına ödenen primin indirim konusu yapılabilecek yıllık toplam tutarı, beyan edilen gelirin %15’ini aşmayacak şekilde prim tutarının %50’si (20.000×50) olan 10.000 TL’dir. Ödevlinin 2022 yılı kazancı üzerinden hesaplanan gelir vergisi matrahı aşağıdaki gibi olacaktır. Bu örnekte, mükellefin yıl içinde ödediği geçici vergi ile tevkif suretiyle kesilen vergiler dikkate alınmamıştır.

Beyan edilen gelir	800.000 TL
Toplam mesleki giderler	200.000 TL
Bağ-Kur primi	30.000 TL
İndirimler toplamı ($200.000 + 30.000 =$)	230.000 TL
Beyan edilecek serbest meslek kazancı ($800.000 - 230.000 =$)	570.000 TL
Küçük çocuklar adına hayat sigorta primi ödemesi	20.000 TL
2022 yılı asgari ücretin yıllık brüt tutarı	68.550 TL
Beyan edilen gelirin %15’i ($570.000 \times 15 =$)	85.550 TL
İndirim konusu yapılacak hayat sigorta primi (20.000×50)	10.000 TL
Gelir vergisi matrahı ($570.000 - 10.000 =$)	560.000 TL

5.2. Eğitim ve sağlık harcamalarının yıllık beyannameden indirimi

Gelir Vergisi Kanunu’nun 89’uncu maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde, beyan edilen gelirin %10’unu aşmaması, Türkiye’de yapılması ve gelir veya kurumlar vergi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının, gelir vergisi matrahının tespitinde gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirden indirilebileceği hükme bağlanmıştır. Eşe ait eğitim ve sağlık harcamalarının indiriminde, eşin çalışıyor olup olmamasının ve gelir durumunun bir önemi bulunmamaktadır.

İndirim konusu yapılacak tutarın hesaplamasında beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları toplamından önceki tutar esas alınacaktır. Buna göre, 18 yaşını veya tahsilde olması halinde 25 yaşını doldurmamış çocuklara ait eğitim harcamalarının, Türkiye’de yapılması ve gelir veya kurumlar vergi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, beyan edilen gelirden indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Beyan edilen gelir tutarından, eğitim ve sağlık harcamalarının indirim konusu yapılmasının şartları şöyledir;

- » Eğitim ve sağlık harcamaları beyan edilen gelirin %10’unu aşmaması,
- » Eğitim ve sağlık harcamasının Türkiye’de yapılması,
- » Gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi,
- » Eğitim ve sağlık harcaması mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocukları için yapılması, gerekmektedir.

Örnek 5: Serbest çalışan Avukat Bayan (D)’nin, 2022 yılına ilişkin olarak giderler sonrasında beyan edilecek serbest meslek kazancı 500.000 TL’dir. Ödevli, Ankara’daki bir derşaneye 1.9.2000 doğum tarihli üniversitede okuyan çocuğu için 2022 yılında 120.000 TL eğitim gideri ödemesi yapmış ve faturasını almıştır.

Bu durumda, örneğimizdeki mükellef tarafından tahsilde olan ve 25 yaşın altında bulunan çocuğu için ödemiş olduğu 120.000 TL eğitim giderinin tamamını indirim konusu yapamayacaktır. Eğitim harcaması tutarı olan 120.000 TL, beyan edilen gelirin %10’nu ($500.000 \times 10\% =$) olan 50.000 TL’yi aştığından, sadece 50.000 TL indirim yapılacak, kalan 70.000 TL ise yıllık beyanname beyan edilen gelirden indirim yapılamayacaktır. İndirim konusu yapılamayan bu tutar sonraki yıllara da devredilemeyecektir.

Eğitim harcamalarının yıllık beyanname indirimi konusunda sorulan bir soruya Gelir İdaresince verilen bir özelgede; 255 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “Eğitim giderleri” başlıklı bölümünde, eğitim ve öğretim kurumları, anaokulu, kreş ve dersanelere eğitim amacıyla yapılan ödemeler ile eğitim amaçlı kurs ücretleri, okul servis ücretleri, kitap ve kırtasiye alımları için yapılan harcamalar ve öğrencilerin özel yurt ve pansiyonlarda kalmaları durumunda ödenen tutarların vergi indirimine esas alınacağı belirtilmiştir. Diğer taraftan, küçük çocuk adına yapılan ve fatura ile tevsik edilen özel okul eğitim harcamalarının da beyan edilen gelirin %10’unu aşmamak kaydıyla vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür. Bununla birlikte, eğitim harcamalarına ilişkin faturaların incelen-

mesinden, yemek ve eğitim bedelinin ayrı ayrı hesaplandığı anlaşılmış olup, okul tarafından verilen ve bedeli ayrı olarak tespit edilebilen yemek hizmetinin, eğitim hizmetinin bir parçası olarak değerlendirilmesi mümkün olmadığından, söz konusu yemek hizmetine ilişkin harcamaları eğitim harcaması olarak indirim konusu yapılamayacaktır.³

5.3. Avukatın kendisi ve bakmakla yükümlü olduğu kişiler için engellilik indiriminden yararlanması

- » Gelir Vergisi Kanununa göre engellilik indirimi uygulamasından;
- » Engelli ücretli ve bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan ücretli,
- » Engelli serbest meslek erbabı ve bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı, yararlanacaktır. Engelli kişinin tabi olduğu çalışma mevzuatı veya bağlı olduğu sosyal güvenlik mevzuatına göre bakmakla yükümlü sayılan kişiler, engellilik vergi indirimi uygulaması yönünden de bakmakla yükümlü sayılmışlardır. Öte yandan, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 3 üncü maddesinin 10 numaralı fıkrasına göre, bakmakla yükümlü olduğu kişi;
- » 18 yaşından küçük çocukları,
- » Lisede eğitimine devam eden ve 3308 sayılı Mesleki Eğitim Kanununda belirtilen aday çıraklık ve çıraklık eğitimi ile işletmelerde mesleki eğitim görmesi halinde 20 yaşını aşmamış kişileri,
- » Üniversite eğitimine devam eden ve 25 yaşını aşmamış kişileri,
- » Herhangi bir yerde çalışmayan yani herhangi bir sosyal güvencesi olmayan eşleri,
- » SGK tarafından tespit edilmiş, engelli olan çocuklar yaş sınırı olmadan bakmakla yükümlü olunan kişileri,
- » Geçiminin genel sağlık sigortalısı tarafından sağlandığı ilgili Kurumca belirlenen kriterlere göre tespit edilen kişinin anne ve babasını, ifade etmektedir.

Konu hakkında serbest meslek erbabı tarafından, bakmakla yükümlü olduğu Bağ-Kur emeklisi babasının %80 engelli raporunun bulunduğu belirtilerek, yıllık gelir vergisi beyannamesinde babasından dolayı engellilik indiriminden faydalanıp faydalanamayacağı konu-

³ www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 12.12.2022 tarih ve E-38418978-120[89-2021/15]-577790 sayılı özelgesi.).

sunda sorulan bir soruya Gelir İdaresince verilen özelgede; babanın emekli aylığı alması nedeniyle 5510 sayılı Kanuna göre bakmakla yükümlü olunan kişi olarak değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı ve bu nedenle, babanın engelliliğinden dolayı engellilik indiriminden yararlanmanın mümkün olmadığı belirtilmiştir.⁴

GVK'nın 31. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ücret matrahından indirilecek aylık engellilik indirimi tutarları, 1.1.2023 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 323 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile aşağıdaki şekilde belirlenmiştir. 2023 yılında elde edilen ücret ve serbest meslek kazançları için uygulanacak aylık engellilik indirimi tutarları bu tutarlardır.

Birinci derece engelliler için (Çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş olanlar)	4.400 TL
İkinci derece engelliler için (Çalışma gücünün asgari %60'ını kaybetmiş olanlar)	2.600 TL
Üçüncü derece engelliler için (Çalışma gücünün asgari %40'ını kaybetmiş olanlar)	1.100 TL

Avukatın bir işverene bağlı olarak çalışması ve ücret geliri elde etmesi durumunda, kendisi engelli ise engellilik indirimi tutarı gelir vergisi kesintisi yapılırken ücret matrahından indirilerek uygulanır. Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı da yararlanır.

Ancak Gelir Vergisi Kanununun 36 ncı maddesine göre dar mükellefiyete tabi kimse-ler hakkında bu indirim uygulanmayacaktır. Bu tutarlar, engelli ücretlilerde ve bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan ücretlilerde aylık gelir vergisi matrahından indirilir. Serbest meslek faaliyetinde bulunan engelliler ile bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabının beyan edilecek yıllık gelirlerinden yukarıda aylık olarak belirlenen tutarlar yıllık olarak hesaplanarak indirilir.

Ücret gelirlerini yıllık beyanname ile beyan eden ve bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı, Gelir Vergisi Kanununun 31 inci maddesinde yer alan esaslara

⁴ [www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi](http://www.gib.gov.tr/Özelge_Sistemi) (Yalova Defterdarlığının 13.10.2020 tarih ve 42152853-250.99-E.11689 sayılı özelgesi).

göre hesaplanan engellilik indiriminden yararlanabilecektir. Ancak, yıl içinde ücret matrahından indirim konusu yapılan engellilik indirimi tutarının ikinci kez yıllık beyannamede indirim konusu yapılması mümkün değildir.

2022 yılında engellilik indiriminden yararlanan bir serbest meslek erbabının Mart/2023’de vereceği yıllık beyannamede indirim konusu yapacağı engellilik derecelerine göre yıllık engellilik indirimi tutarları ise şöyledir.

Birinci derece engelliler için (2.000 X 12)	24.000 TL
İkinci derece engelliler için (1.170 X 12)	14.040 TL
Üçüncü derece engelliler için (500 X 12)	6.000 TL

Engellilik indiriminden yararlanmak isteyen engelliler aşağıdaki belgelerle birlikte Vergi Dairesi Başkanlığı olan illerde ilgili Grup Müdürlüğüne, Vergi Dairesi Başkanlığı olmayan illerde ise Defterdarlıklara (Gelir Müdürlüğüne), bağımsız vergi dairesi bulunan ilçelerde vergi dairesi müdürlüğüne, vergi dairesi bulunmayan ilçelerde ise malmüdürlüklerine bir dilekçe ile başvuracaklardır.

Engelli serbest meslek erbabı haricinde, serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürlü bir kişinin bulunması halinde de engellilik indirimi uygulanacaktır. Söz konusu mükellefler beyan edecekleri serbest meslek kazancından ayrıca engellilik indiriminin yıllık tutarını düşebileceklerdir. İndirim konusu yapılacak tutar, beyan edilen serbest meslek kazancı tutarı ile sınırlı olup, kazancın yetersiz olması halinde sonraki yıla devretmesi mümkün değildir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun verginin hesaplanması başlıklı 104’üncü maddesinde yıllık gelir vergisinin vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamından GVK’nın 31’inci maddesindeki engellilik indirimi düşüldükten sonra vergi tarifesinin uygulanması suretiyle hesaplanacağı belirtilmektedir. Diğer taraftan, engellilik indirimi uygulamasından yararlanan bir serbest meslek erbabının hem mesleki faaliyetinden dolayı mükellefiyetinin bulunması, hem de bir işverene tabi olarak (bir şirket bünyesinde) hizmet erbabı olarak çalışılması durumunda;

engellilik indiriminin en yüksek ücretine veya kazancına uygulaması gerekmektedir. Yıllık beyannamede ücret gelirine veya serbest meslek kazancına aynı anda engellilik indiriminin uygulaması mümkün değildir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu’nun 36’ncı maddesine göre, muhtelif yerlerden ücret alan hizmet erbabı için 31’inci maddede yazılı indirimler bunlardan yalnız en yüksek olan ücretin vergisine uygulanır. Buna göre, engellilik indiriminin, serbest meslek erbabı olarak elde edilen kazanç ile bir işveren bünyesinde hizmet erbabı olarak elde edilen ücret gelirinin karşılaştırılması sonucu bunlardan en yüksek olan ücretin (kazancın) vergisine uygulanması gerekmektedir.

Örnek 6: Serbest meslek erbabı Avukat Bay (G)’nin 2022 yılında 500.000 TL gayrisafi hasılatı, 200.000 TL de indirilecek gideri bulunduğunu varsayalım. Ödevli bakmakla yükümlü bulunduğu çocuğu için 1. Derece engellilik indiriminden yararlanmakta olup, ayrıca yıl içinde 30.000 TL Bağ-Kur primi ödemiştir. Bu verilere göre beyan edilecek serbest meslek kazancı şöyle olacaktır.

Toplam Hasılat	500.000 TL
İndirilecek Giderler	200.000 TL
Serbest Meslek Kazancı (500.000-200.000=)	300.000 TL
Bağ-Kur Primi	30.000 TL
Engellilik İndirimi Tutarı (2022 yılı için yıllık 2.000X12=)	24.000 TL
Beyan Edilecek Serbest Meslek Kazancı (300.000-(30.000+24.000)=)	246.000 TL

5.4. Bağış ve yardımların indirimi

GVK’nın 89 uncu maddesine istinaden yıllık beyanname ile beyan edilen gelir toplamından indirim konusu yapılacak bağış ve yardımların bir kısmı beyan edilecek gelirin %5’i ile sınırlı olarak indirilebilecek bağış ve yardımlardan bir kısmı ise tamamı indirilebilecek bağış ve yardımlardan oluşmaktadır. Bu kapsamda yıllık beyanname veren avukatlar, beyan ettikleri gelir tutarından yıl içinde yaptıkları bağış ve yardımları belirlenen usul ve esaslar çerçevesinden indirim konusu yapacaklar ve böylece ödeyecekleri vergi tutarını azaltabileceklerdir.

5.4.1. Sınırlı olarak indirilecekler

Gelir vergisi mükellefleri, genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler,

köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin %5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler kapsamındaki illerde zikredilen kurum/kuruluş, dernek veya vakıflara yapılan bağış ve yardımların yıllık toplamı beyan edilecek gelirin %10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yaptıkları bağış ve yardımları yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerinden indirim konusu yapabilirler.

Örneğin; okul koruma dernekleri yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşlar arasında yer almadığından, bu derneklere yapılan bağış ve yardımların beyan edilecek gelirden indirilmesi mümkün değildir. Ancak söz konusu derneklerin kamu menfaatine yararlı bir dernek olması halinde bu derneklere yapılan bağış ve yardımlar beyan edilen gelirin %5'ini aşmaması koşuluyla indirim olarak dikkate alınabilecektir.

5.4.2. Sınırsız olarak indirilecekler

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve 100 yatak (Kalkınmada Öncelikli Yörelerde 50 yatak kapasiteli) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının 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 beyan edilen gelirden indirebilecektir.

Okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu ve diğer tesisler ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılan ibadethane ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin yapımı veya bu tesislerin faaliyetlerine devam edebilmeleri için yapılan bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi için bu bağış ve yardımların genel bütçeye dahil daireler, özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köylere yapılması gerekmektedir. Ayrıca, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılan ibadethaneler ve/veya Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası veya faaliyetine devam etmesine yönelik yapılan bağış ve yardımların; anılan amaçlarla kurulmuş bulunan vakıf veya derneklere de yapılması mümkündür.

Düzenlemede yer alan “okul” ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup, rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilecektir.

Düzenlemede yer alan “sağlık tesisi” ifadesinden ise Sağlık Bakanlığınca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedellerinin tamamı beyan edilecek gelirden indirilebilecektir.

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’na desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

- » Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,
- » Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,
- » Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,
- » 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,
- » Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,
- » Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye’ye getirilmesi çalışmalarına,
- » Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,
- » 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

- » Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımına,
- » Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına, ilişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların tamamı (%100'ünün) beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir.

Öte yandan, bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır.

5.5. Sponsorluk harcamaları

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 yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılabilecektir.

Konu hakkında avukatlık bürosunda hukuki danışmanlık hizmeti verdiği Avusturya merkezli bankanın talebi üzerine, bankanın İstanbul'da düzenlediği konferansa sponsor olan avukat tarafından yapılan ödemelerin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda verilen özelgeye göre;

GVK'nın 89 uncu maddesinde, gelir vergisi matrahının tespitinde; gelir vergisi beyanname si üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla indirim konusu yapılabilecek giderlere yer verilmiş olup aynı maddenin birinci fıkrasının (8) numaralı bendinde; 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün 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 gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden yapılacak indirimler arasında sayılmıştır.

Bu hükümlere göre, yapılan sponsorluk harcamalarının, Gelir Vergisi Kanununun 68/1 numaralı bendi kapsamında genel gider olarak, 89 uncu maddesi kapsamında gider veya indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca, yurt dışında mukim bankanın İstanbul'da düzenlediği konferans için yurt dışındaki bankaya nakdi olarak yapılan

sponsorluk ödemeleri, bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmediğinden KDV'nin konusuna girmemektedir.⁵

5.6. Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan aynı ve nakdi bağışlar

Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan bağışların vergi matrahından indirimine ilişkin düzenleme, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendinde düzenlenmiştir. Gelir vergisi mükellefleri tarafından, Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Aynı ve nakdi bağışların “bağış makbuzu” ile belgelendirilmesi esastır. Nakdi bağışların, bağış kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuzla veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontlarıyla belgelendirilmesi mümkündür. Ancak indirilebilecek bağış tutarı, bağışın yapıldığı yıldaki beyan edilen gelir tutarıyla sınırlıdır. Bağışın yapıldığı hesap döneminde indirilemeyen tutarın sonraki yıllara devredilmesi mümkün değildir. Dekonta, yatırılan paranın Cumhurbaşkanınca başlatılan kampanyaya yapılan bağış olduğuna ilişkin bir açıklamanın yazılmasında yarar vardır.

Afet ve Acil Durum Yönetimi (AFAD) Başkanlığı Koordinasyonundaki yardım kampanyaları

Afet ve acil durumlar ile sivil savunmaya ilişkin hizmetleri yürütmek üzere İçişleri Bakanlığına bağlı Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı (AFAD) kurulmuştur. Başkanlık Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri arasında sayılmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında, Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı beyan edilen gelir ve kurum kazancından indirilebilmektedir.

3/2/2021 tarihinde yayımlanan 3483 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı gereğince, bu tarihten itibaren ülkemizde meydana gelebilecek depremler sonrası zarar gören afetzedeler için AFAD Başkanlığı koordinasyonunda yardım kampanyaları yürütülmektedir.

Söz konusu yardım kampanyaları kapsamında, depremlerden etkilenen afetzedeler için AFAD Başkanlığınca ilan edilen hesaplara yapılan nakdi bağışların tamamı gelir ve kurumlar

5 www.gib.gov.tr/Özelge-Sistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 07/10/2016 tarih ve 62030549-120[68-2016/40]-158011 sayılı özelgesi).

vergisi mükelleflerince indirim konusu yapılabilir.

Depremler sonrası genel hayatı olumsuz etkileyen şartların ortadan kaldırılması için gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince, işletmelerinde mevcut olan ya da dışarıdan temin edilen ihtiyaç malzemeleri de aynı olarak bağışlanabilmektedir. Aynı bağışlar; AFAD Başkanlığının kendisine yapılacağı gibi AFAD'ın yönlendirdiği kamu kurum ve kuruluşlarına da yapılabilir. Bu kapsamda yapılan aynı bağışların tamamı, bağışa konu malların içeriğine ve ilgili kurumlarca teslim alındığına ilişkin belge düzenlenmesi kaydıyla, indirim olarak dikkate alınabilir.

Örneğin, Kahramanmaraş İli merkezli olan depremler için AFAD Başkanlığı koordinasyonunda yardım kampanyası başlatılmış olup afetzedelerin acil ihtiyaçlarının karşılanması için gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince bağış ve yardımlar yapılmaktadır.

Söz konusu kampanya çerçevesinde yapılan bağış ve yardımlar, yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilebilir.

Diğer taraftan, bu kapsamda yapılan bağış ve yardımlarda KDV hesaplanmayacak ve bağışa konu mallara ilişkin yüklenilen KDV'ler de mükellefler tarafından indirim konusu yapılabilir. Ayrıca, AFAD'a yapılan bağışlarla ilgili olarak bu idareyle bağışlayanlar arasında düzenlenen kâğıtlar için damga vergisi de alınmayacaktır.⁶

5.7. Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (11) numaralı bendine göre; iktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı ile Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilir. Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır.

Türkiye Kızılay Derneği ve Türkiye Yeşilay Cemiyetinin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması ise mümkün değildir. Anılan Dernek ve Cemiyete yapılacak aynı bağış ve yardımlar ise beyan edilecek gelirin/kurum kazancının %5'ini aşmamak üzere yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde indirim konusu yapılabilir.

6 [www.gib.gov.tr/Rehber ve Broşürler](http://www.gib.gov.tr/Rehber%20ve%20Broşürler), *Vergi Mevzuatı Yönünden Bağış ve Yardımlar Rehberi*, Şubat/2023, Yayın No:456.

5.8. Deprem nedeniyle yapılan bağış ve yardımların beyan edilen gelirden indirimi

8/2/2023 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığının internet sayfasında (www.gib.gov.tr) yayımlanan Duyuru ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Kahramanmaraş'ta meydana gelen depremten etkilenen yerler için mücbir sebep hali ilan edilmiştir. Buna göre, 06.02.2023 tarihinde Kahramanmaraş ilinde meydana gelen deprem felaketine ilişkin olarak, depremten etkilenen Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illerinde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından, mücbir sebep hali ilan edilmiştir. Bu kapsamda, söz konusu illerde deprem tarihi itibarıyla mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerin, bu mükellefiyetleri nedeniyle vergi kanunlarının uygulanması bakımından 06.02.2023 ila 31.07.2023 (bu tarih dâhil) tarihleri arasında mücbir sebep halinde olduğu kabul edilmiştir.

6 Şubat 2023 tarihinde merkez üssü Kahramanmaraş ili olan depremler sonrasında tüm bakanlıklar kendi görev alanlarına ilişkin olarak vatandaşlarımızın hayatını kolaylaştırmak için gerekli işlemlere başlamışlar ve bu kapsamda ülke genelinde yardım kampanyaları başlamıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı da yapmış olduğu duyuru ile depremzedelere yapılan bağış ve yardımların mükellefler tarafından vergi matrahından nasıl indirim konusu yapılacağı konusunda kamuoyuna bir duyuru yayımlamıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığının internet sayfasında (www.gib.gov.tr) yayımlanan 9/2/2023 tarihli “Deprem Nedeniyle Yapılan Bağış ve Yardımların Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu” başlıklı Duyuruda yapılan açıklamalara göre;

-Merkez üssü Kahramanmaraş ili olan depremler sonrası genel hayatı olumsuz etkileyen şartların ortadan kaldırılması ve afetzede vatandaşlarımızın acil ihtiyaçlarının karşılanması için gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerimizce bağış ve yardımlar yapılmaktadır.

-Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanunun 89 uncu ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddeleri hükmü uyarınca, Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı veya nakdi bağışların tamamı ilgili yıl vergi matrahlarının tespitiinde indirim olarak dikkate alınabilmektedir.

-3/2/2021 tarihinde yayımlanan 3483 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı gereğince, bu tarihten itibaren ülkemizde meydana gelebilecek depremler sonrası zarar gören afetzedeler için Acil ve Afet Yönetimi (AFAD) Başkanlığı koordinasyonunda yardım kampanyaları yürütülmektedir. Bu kapsamda, Kahramanmaraş ili merkezli olan depremler için AFAD Başkanlığı koordinasyonunda yardım kampanyası başlatılmıştır.

-Ayrıca, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca, Türkiye Kızılay

Derneğine yapılan nakdi bağışların tamamı da vergi matrahından indirilebilmektedir.

Nakdi Bağış ve Yardımlar: Depremlerden etkilenen afetzedeler için AFAD Başkanlığınca ilan edilen hesaplara yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince indirim konusu yapılabilecektir. Aynı şekilde, Türk Kızılay'ınca ilan edilen hesaplara yapılan nakdi bağışların tamamı da indirim konusu edilebilecektir. Bağışların indirilebilmesi için ödemeye ilişkin banka dekontları yeterli olacaktır.

Aynı Bağış ve Yardımlar: Depremler sonrası genel hayatı olumsuz etkileyen şartların ortadan kaldırılması için gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince, işletmelerinde mevcut olan ya da dışarıdan temin edilen ihtiyaç malzemeleri de aynı olarak bağışlanabilmektedir. Aynı bağışlar; AFAD Başkanlığının kendisine yapılabileceği gibi AFAD'ın yönlendirdiği kamu kurum ve kuruluşlarına da yapılabilecektir. Bu kapsamda yapılan aynı bağışların tamamı, bağışa konu malların içeriğine ve ilgili kurumlarca teslim alındığına ilişkin belge düzenlenmesi kaydıyla, indirim konusu yapılabilecektir. Yine söz konusu kapsamda yapılan bağış ve yardımlarda KDV hesaplanmayacak ve bağışa konu mallara ilişkin yüklenilen KDV'ler de işletmeler tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergi matrahının tespitinde, bağış ve yardımların indirilmesine yönelik olarak hazırlanan "Vergi Mevzuatı Yönünden Bağış ve Yardımlar Rehberi" internet sayfasında yayımlanmıştır.

6. Yıllık Beyannameye Zarar Mahsubu

Gelir Vergisi Kanununa göre, yedi gelir kaynağının bir kısmında oluşan zararlar, diğer kaynakların kazanç ve iratlarından mahsup edilebilir. Ayrıca, geçmiş yıllarda oluşan ve mahsup edilemeyen zararların cari yıl kazançlarından mahsubu mümkündür. Bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilir. Arka arkaya 5 yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi takip eden yıllara devredilemez. Envantere dahil olmayan gayrimenkullerin satışından doğan zararların mahsubu mümkün değildir.

Bu kapsamda, örneğin 2022 yılı beyannamesinde mesken ve işyeri kira geliri ile mesleki kazancını birlikte beyan eden bir mükellefin mesleki kazancına ait zararını, kira gelirinden mahsup etmesi mümkün bulunmaktadır. Diğer taraftan, örneğin 2022 yılına ilişkin olarak beyan edilecek gelirden, 2021 yılı zararı indirilebilecek olup mahsup edilemeyen zarar sonraki yıla devredilebilecektir. 2021 yılı zararının, indirim imkanı olduğu halde 2022 yılı gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılmaması halinde, indirim konusu yapılmayan kısmın sonraki yılların gelirinden indirilmesi mümkün olmayacaktır.

Gelirin toplanmasında gelir unsurlarından bazılarında doğan zararlar diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 80'inci maddesinde

yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğan zararlar mahsup edilemez. Kira gelirlerinin beyanında, gayrimenkul sermaye iradına konu olan sermayenin kendisinde meydana gelen eksilmeler zarar sayılmaz ve iradın gayri safi miktarının tespitinde gider olarak kabul edilmezler. Gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının hesabında giderlerin fazlalığı dolayısıyla doğan zararlar ise beş yılı geçmemek üzere gelecek yıllarda elde edilen kira gelirlerinden gider olarak düşülebilir. Bu durumun iki istisnası vardır:

- » Sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin, kira ile oturdukları konut veya lojmanların kira bedellerini indirim konusu yapmaları durumunda bir zarar doğar ise bu zarar gelecek yıllarda elde edilen gayrimenkul sermaye iradından indirim konusu yapılamayacaktır.
- » Konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkule ait hasılatтан, indirim konusu yapılan iktisap bedelinin %5'i oranındaki tutarın indirilemeyen kısmı, gider fazlalığı olarak dikkate alınamayacaktır.

Buna göre, söz konusu hallerde oluşacak gider fazlalığının gayrimenkul sermaye iradı yönünden zarar olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Tam mükellefiyete tabi kişiler, yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarını, faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve raporun aslı ve tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde mahsup edebileceklerdir. Türkiye'de mahsup edilen yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi halinde, Türkiye'de beyannameye dâhil edilecek yurt dışı kazanç, mahsupтан önceki tutar olacaktır. Türkiye'de gelir vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilmez.

7. Yıllık Beyannameye İndirilemeyecek Giderler

GVK'nın 90'ıncı maddesine göre;

- » Gelir Vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler gelir vergisinin matrahından ve gelir unsurlarından indirilmez.
- » Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri, gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilmez.

Buna göre, mükellefler tarafından ödenen vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, gecikme zamları, gecikme faizleri, gibi unsurlar gelir vergisi matrahından ve gelir

unsurlarından indirilemez.

8. Vergiye Uyumlu Avukatlarda %5 Vergi İndirimi

Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olan uyumlu mükelleflerin yıllık gelir vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir vergisinden indirilebilmektedir. Söz konusu indirimden faydalanmak için belirlenen şartlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesinde düzenlenmiştir.

Buna göre, serbest avukatlık faaliyetinde bulunan mükelleflerin;

- » İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltilme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) olması,
- » Belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, yıllık indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),
- » İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması (Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden on beşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.), ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer-i alacaklar dâhil) 1.000 TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması, şarttır.

30.12.2022 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 323 seri no.lu GVG'T'de yapılan belirlemeye göre, hesaplanan indirim tutarı, 1.1.2023 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere her hâl ve takdirde 4.400.000 Türk lirasından fazla olamaz. İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken

tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmez.

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu madde hükümlerinden yararlanamazlar. Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edilerek mükelleften tahsil edilir.

Bu uygulamada adı geçen vergi beyannameleri ibaresi; yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini; vergi ibaresi ise, anılan vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade etmektedir. Serbest avukat olarak faaliyette bulunan mükelleflerin beyannameleri süresinde beyan edip, tahakkuk eden vergilerini süresinde ödemeleri halinde %5 vergi indiriminden yararlanabilmeleri, vergi bilinci ve vergiye gönüllü uyum açısından çağdaş ve yerinde bir uygulamadır.

9. Genç Girişimcilerde (Genç Avukatlarda) Kazanç İstisnası

Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla 29 (yirmi dokuz) yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının yıllık 75.000 TL 'ye (2023 yılı için 150.000 TL) kadar olan kısmı aşağıdaki şartlar dâhilinde gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. İstisnadan yararlanılabilmesi için;

1. Mükelleflerin işe başlamayı kanuni süresi içerisinde bildirmeleri,
2. İşte bilfiil çalışılması ya da işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırmak ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozmaz.),
3. Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması hâlinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla anılan madde kapsamındaki şartları taşıması,
4. Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hâli hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması,

5. Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması, gerekmektedir. Mükellefler tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesinin gelir bildirimi tablolarına istisna düşüldükten sonra kalan tutar yazılır.

292 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin diğer hususlar başlıklı 6 ncı maddesinde, “(3) Mükellefler tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesinin gelir bildirimi tablolarına istisna düşüldükten sonra kalan tutar yazılır” ifadesi yer almaktadır. Genç girişimci kazanç istisnasından faydalanan mükelleflerin söz konusu tebliğ kapsamında yer alan düzenlemeler doğrultusunda; “İstisna Edilen Kazançlara İlişkin Bildirim” tablosu doldurulduktan sonra Kazanç Bildirim Detay” tablosunu doldurulması suretiyle yıllık gelir vergi beyannamesinin verilmesi gerekmektedir.⁷

Daha sonra, genç girişimcilerde kazanç istisnası uygulamasında değişiklik yapan 09.03.2023 tarih ve 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 12 Mart 2023 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

7440 sayılı Kanunun 11. maddesi ile yapılan düzenleme ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20 nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan “75.000 Türk lirasına” ibaresi “103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci diliminde yer alan tutara” şeklinde değiştirilmiştir. Bu düzenleme, 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelir ve kazançlara uygulanmak üzere anılan Kanunun yayım tarihi olan 12.03.2023 tarihinde yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer alan 75.000 TL’lik genç girişimcilerde kazanç istisnası tutarı, 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilecek gelir ve kazançlara uygulanmak üzere vergi tarifesinin ikinci diliminde yer alan tutara yükseltilmiştir.

Söz konusu düzenleme, 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelir ve kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, Kanunun yayımlanması sonrasında, 2023 yılı kazançlarına uygulanacak indirim tutarı 2023 yılı vergi tarifesinin ikinci dilimindeki tutar olan 150.000 TL olarak uygulanacaktır. Bundan sonra, her yılın kazancına uygulanacak bu indirim tutarı, her yıl değişen vergi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutar olacaktır.

9.1. İşİ terk sonrasında tekrar mükellefiyet açtırılmasında istisna uygulaması

Bir ilde ilk defa işe başlayan bir avukatın, vergi dairesinde mükellefiyet açtırdıktan sonra, avukatlık faaliyetini sonlandırması ve daha sonra başka bir tarihte aynı faaliyet ne-

deniyle başka bir vergi dairesinde mükellefiyet tesis ettirilmesi durumunda, Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 20 nci maddesi ile hüküm altına alınan genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı konusunda sorulan bir soruya Gelir İdaresi tarafından verilen özeltede; serbest meslek faaliyeti nedeniyle, gerekli şartları sağlaması kaydıyla genç girişimcilere sağlanan kazanç istisnasından faydalanılması mümkün bulunduğu; ancak tekrar mükellefiyet tesis ettirilmesi dolayısıyla söz konusu istisnadan yararlanılmasının mümkün bulunmadığı açıklanmıştır.⁸

9.2. Adres değişikliğinde istisnadan yararlanma

Takvim yılı içerisinde işe başlanması veya işin terk edilmesi durumlarında; işe başlama tarihinden yılsonuna kadar olan kıst dönem bir vergilendirme dönemi, takvim yılı başından işin terk edildiği tarihe kadar olan kıst dönem ise bir vergilendirme dönemi sayılacak olup bu dönemler için istisnadan tam olarak yararlanılır. Genç girişimcilere sağlanan kazanç istisnası uygulamasında en önemli kriter, ilk defa gelir vergisi mükellefiyetinin açtırılması durumudur. Bu kapsamda, örneğin 2023 yılında işe başlayan ve istisnadan yararlanan bir avukatın, adres değişikliği yapması nedeniyle aynı veya başka bir ilde başka bir vergi dairesinde faaliyet göstermesi durumunda, üç yıl boyunca istisnadan yararlanmaya devam etmesi gerekmektedir.

9.3. Avukatlık ortaklıklarında genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlanma şartları

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 292 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamaya göre; istisnadan, ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti nedeniyle adına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş, mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişiler yararlanır. Aynı Genel Tebliğde, faaliyetin ortaklık olarak yürütülmesi kısmında yapılan açıklamaya göre; adi ortaklık veya şahıs şirketi kurmak suretiyle faaliyette bulunan mükellefler de ayrı ayrı istisnadan yararlanabilir. Bu durumda mükelleflerin istisnadan yararlanabilmeleri için tüm ortakların ayrı ayrı istisna şartlarını taşımaları gerekmektedir. Ortaklardan herhangi birinin istisna şartlarını taşıyamaması halinde, diğer ortaklar da istisnadan faydalanamaz.

Buna göre, faaliyetin adi ortaklık şeklinde yapılması halinde genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlanılabilmesi için tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla Kanunda belirtilen şartların tamamını taşıması gerekmekte olup, şartları sağlamayan ortağın ortaklıktan ayrılması sonrasında da diğer ortaklar söz konusu istisnadan faydalanamazlar.⁹

8 www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 1.9.2022 tarih ve 84098128-120/Mük. Mad.20-2017/1]-449497 sayılı özelgesi).

9 www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 14.10.2022 tarih ve 17192610-120/GV-

10. Avukatların Serbest Meslek Kazancı İçin Yıllık Beyanname Vermesi

Serbest meslek erbabının elde ettiği serbest meslek kazancı, yıllık beyanname ile beyan edilmek zorundadır. Tam mükellef olarak faaliyette bulunan serbest meslek erbapları, gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek kazançları için tutarı ne olursa olsun (zarar edilmiş olsa dahi) yıllık beyanname vermek zorundadırlar. GVK'nın 85. maddesine göre ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri mutlaka yıllık beyanname vereceklerdir.

Dar mükellefler ise gerçek usulde tespit edilen tevkif yoluyla vergilendirilmemiş serbest meslek kazançları için yıllık beyanname vermek zorunda olup, GVK'nın 86/2'nci maddesine göre tevkif yoluyla vergilendirilmiş serbest meslek kazançları için yıllık beyanname vermeyeceklerdir. Dolayısıyla, serbest avukatlık yapan ve gelir vergisi mükellefi olan tam mükellef avukatlar zararda elde etmiş olsalar mutlaka yıllık gelir vergisi beyannamesi vereceklerdir.

10.1. Yıllık beyanname verilmeyecek gelirler

GVK'nın 86. maddesine göre, aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir. Gelir vergisi mükellefi olan herkesin yıllık beyanname vermeyecekleri kazanç ve iratların neler olduğu konusunda bakacakları tek madde GVK'nın 86. maddesidir.

1. Tam mükellefiyette;

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, GVK'nın 75'inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş GVK'nın 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutar olan 2022 yılı için 880.000 TL'yi (2023 yılı için 1.900.000 TL) aşmayan ücretler.

Tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş olmak şartıyla birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutar olan 2022 yılı için 70.000 TL'yi (2023 yılı için 150.000 TL) ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutar olan 2022 yılı için 880.000 TL'yi (2023 yılı için 1.900.000 TL) aşmayan ücretlerde beyan edilmeyecektir.

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü mad-

dede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutar olan 2022 yılı için 70.000 TL'yi (2023 yılı için 150.000 TL) aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2022 yılı için 3.800 TL'yi (2023 yılı için 8.400 TL) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

2. Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar.

10.2. Avukatların çeşitli kazanç ve iratları için yıllık beyanname verme örnekleri

Avukatların serbest meslek kazancı yanında ücret, kira geliri, değer artış kazancı, kar payı gibi başka gelirlerinin de olması olağan bir durumdur. Bu nedenle, serbest meslek kazancından dolayı mutlaka yıllık beyanname vermesi gereken avukatların başka gelirlerinin de olması durumunda hangi şartlarda diğer gelirlerini mesleki kazançları ile birlikte yıllık beyanname beyan edeceklerini bilmeleri gerekmektedir.

Örnek 1: Avukatlık faaliyetinde bulunan Bayan (B), 2022 yılında 400.000 TL hasılat elde etmiştir. Mükellefin yapmış olduğu genel gider tutarı ise 100.000 TL'dir. Ödevli mesleki faaliyeti ilgili olarak yazmış olduğu kitapla ilgili olarak bir yayın kuruluşundan 30.000 TL telif kazancı elde etmiş olup, telif kazancı üzerinden yıl içinde 5.100 TL tevkifat yapılmıştır. Mükellefin serbest meslek faaliyeti ile ilgili olarak vergiye tabi gelir aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Avukatlık faaliyeti toplam hasılat	400.000 TL
Kitap satışı telif kazancı	30.000 TL
İndirilecek giderler	100.000 TL
Safi kazanç tutarı (400.000-100.000=)	300.000 TL
Vergiye tabi gelir	300.000 TL
Gelir vergisinden istisna olan telif kazancı	30.000 TL

Ödevlinin elde etmiş olduğu 30.000 TL tutarındaki telif kazancı GVK'nın 18. maddesine göre gelir vergisinden istisna olup, 2022 yılı beyan sınırı olan 880.000 TL'nin altında kaldığından beyan edilmeyecek ve yıl içinde yapılan %17 oranındaki 5.100 TL'lik tevkifat nihai vergi olacaktır. Telif kazançları yıllık beyannameye dahil edilmediğinden dolayı, telif kazancından yıl içinde yapılan kesintilerin de gelir vergisinin beyannameye hesaplanan gelir vergisinden mahsubu da mümkün değildir.

Örnek 2: Avukat Bayan (B), 2022 yılında serbest meslek faaliyetinden 40.000 TL zarar elde etmiştir. Ancak, yazmış olduğu kitap satışından ise 50.000 TL telif kazancı elde etmiş olup, telif kazancı yıl içinde kitabı basan yayınevi tarafından tevkif suretiyle ($50.000 \times 17 = 8.500$ TL) vergilendirilmiştir.

Ödevli avukatlık faaliyetinden zarar elde etmiş olmasına rağmen yıllık beyanname verecektir. Ancak, ödenecek gelir vergisi olmayacaktır. GVK'nın 18'inci maddesi kapsamında elde ettiği telif kazancı ise gelir vergisinden istisna olup, yıllık beyanname verme sınırı olan 880.000 TL'nin altında kaldığından yıllık beyannameye dahil edilmeyecektir. Telif kazançlarından yıl içinde yapılan tevkifat (8.500 TL) nihai vergi olacaktır.

Örnek 3: Serbest meslek erbabı Avukat Bay (C)'nin 2022 yılında elde ettiği kazanç ve iratlar şöyledir.

Serbest meslek kazancı	500.000 TL
İşyeri kira geliri (tevkifata tabi tutulmuş)	120.000 TL
Alacak faizi	20.000 TL
Beyan edilecek gelir toplamı	640.000 TL

Mükellef 500.000 TL serbest meslek kazancı için mutlaka yıllık gelir vergisi beyannamesi verecektir. GVK'nın 86/1-c bendine göre beyan edilecek gelir toplamına tevkifata tabi olan 120.000 TL işyeri kira geliri tutarı 2022 yılı için belirlenen 70.000 TL'lik tutarı aştığından brüt işyeri kira geliri yıllık beyannameye dahil edilecektir. Tevkifatsız olan 20.000 TL alacak faizi ise, GVK'nın 86/1-d'ye göre beyan sınırı olan 3.800 TL'yi aştığından verilecek beyannameye dahil edilecektir.

Örnek 4: Avukatlık faaliyetinde bulunan Bayan (D), 2022 yılında serbest meslek faaliyetinden 900.000 TL serbest meslek kazancı elde etmiş, ayrıca kiraya verdiği işyerinden tevkifata tabi 100.000 TL, mesken olarak kiraya verdiği konutundan ise 80.000 TL kira geliri elde etmiştir.

Serbest meslek kazancı	900.000 TL
Tevkifatlı işyeri kira geliri (brüt)	100.000 TL

Mesken kira geliri	80.000 TL
Beyan edilecek gelir	1.080.000 TL

Ödevli, serbest meslek kazancı nedeniyle mutlaka yıllık beyanname verecektir. Serbest meslek kazancından yıl içinde kesilen vergiler, hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir. Kira gelirlerinin beyanı ise; tevkifatlı işyeri kira geliri ile mesken kira geliri toplamı olan 180.000 TL, GVK'nın 86/1-c maddesine göre 2022 yılı için beyanname verme sınırı olan 70.000 TL'yi aştığından serbest meslek kazancı ile işyeri ve mesken kira geliri toplamı olan 1.080.000 TL yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Ancak, ödevli serbest meslek kazancı nedeniyle yıllık beyanname vermesi nedeniyle mesken istisnasından yararlanamayacaktır.

Örnek 5: Avukatlık faaliyetinden dolayı serbest meslek erbabı olan mükellef (E), 2022 yılında 660.000 TL gayrisafi hasılat elde etmiştir. Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı 30.000 TL bağış yapmıştır. Mükellef (D)'nin faaliyeti ile ilgili olarak yapmış olduğu genel gider tutarı ise 100.000 TL'dir.

Gayrisafi hasılat toplamı	660.000 TL
İndirilecek giderler toplamı	100.000 TL
Beyan edilecek serbest meslek kazancı (660.000 – 100.000)	560.000 TL
Diğer indirimler (bağış 30.000 TL)	30.000 TL
Vergiye tabi gelir (matrah) (560.000-30.000=)	530.000 TL

Mükellefin Kızılay derneğine yapmış olduğu bağış tutarının tamamı, GVK'nın 89. maddesi gereğince beyan edilen gelirden indirilecektir.

Örnek 6: 2022 yılında üç ayrı işverenden toplam 580.000 TL ücret geliri elde etmiş olan Avukat Bay (F) ücret gelirlerinin tamamı yıl içinde tevkif suretiyle vergilendirilmiştir.

1. İşveren (X-Firması hukuk bölümü)	500.000 TL
2. İşveren (Huzur ücreti)	50.000 TL
3. İşveren (Bilirkişilik ücreti)	30.000 TL
Toplam ücret geliri	580.000 TL
Beyan edilmesi gereken tutar	580.000 TL

Ücretli 1. işveren olarak 500.000 TL ücret geliri elde ettiği işvereni seçmiştir. Kişinin diğer

işverenlerden elde ettiği ücret tutarı olan (50.000+30.000=) 80.000 TL, 2022 yılı için beyan sınırı olan 70.000 TL'yi geçtiğinden, 580.000 TL'lik ücret gelirinin tamamı beyan edilecektir.

Örnek 7: Başka geliri olmayan ve sadece bir hukuk bürosunda ücretli olarak çalışan Avukat Bay (G), işvereninden 2022 yılında tevkifata tabi olarak 600.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Ücretlinin elde ettiği ücret geliri 2022 yılında yıllık beyanname verme sınırı olan 880.000 TL'nin altında olduğundan, yıllık beyanname verilmesi söz konusu değildir ve yapılan tevkifat nihai vergi olacaktır.

Örnek 8: Bir holdingde bulunan hukuk bürosunda ücretli olarak çalışan Avukat Bayan (H), işvereninden 2022 yılında tevkifata tabi olarak 900.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Ücretlinin elde ettiği ücret geliri 2022 yılında yıllık beyanname verme sınırı olan 880.000 TL'yi aştığından, tevkifata tabi ücret gelirinin tamamını Mart/2023 ayında yıllık beyanname ile beyan edecek ve yıl içinde işvereni tarafından kesilen vergi beyannameye mahsup edilecektir.

Örnek 9: Bir işverene bağlı olarak ücretli çalışan Avukat Bayan (I), 2022 yılında tevkifata tabi olarak 400.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Ödevli ayrıca yapmış olduğu bilirkişilik faaliyetinden dolayı da yıl içinde UYAP sistemi üzerinden tevkifata tabi 80.000 TL bilirkişilik ücret geliri elde etmiştir.

1. İşveren (X) A.Ş. (Ücretli Avukat)	400.000 TL
2. İşveren (UYAP bilirkişilik ücreti)	80.000 TL
Beyan edilmesi gereken tutar	480.000 TL

Örnekteki ücretli, 400.000 TL ücret geliri elde ettiği işvereni birinci işveren olarak seçmesi durumunda; 1. işverenden sonraki 2. işverenden elde ettiği bilirkişilik ücret gelirleri olan 80.000 TL, 2022 yılı için belirlenen 70.000 TL'lik beyanname verme sınırını aştığı için, ödevli birden fazla işverenden elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücret gelirleri için yıllık gelir vergisi beyanamesi verecektir.

Örnek 10: Serbest Avukatlık yapan Bay (İ), 2022 yılında serbest meslek kazancı yanında üç ayrı işverenden toplam 885.000 TL ücret geliri elde etmiş ve ücret gelirlerinin tamamı yıl içinde tevkif suretiyle vergilendirilmiştir.

Serbest meslek kazancı	2.000.000 TL
1. İşveren (Y) A.Ş. (ücretli avukat)	820.000 TL
2. İşveren (UYAP-bilirkişilik ücreti)	35.000 TL
3. İşveren (X üniversitesinden alınan ücret)	30.000 TL
Beyan edilmesi gereken ücret tutarı	885.000 TL
Beyan edilecek gelir toplamı	2.885.000 TL

Serbest avukatlık yapan mükellef, serbest meslek kazancı için mutlaka gelir vergisi beyanamesini verecektir. Ücretli 1. işveren olarak 820.000 TL ücret geliri elde ettiği işvereni seçmiş olup, diğer işverenlerden elde ettiği bilirkişi ücreti ve danışmanlık ücret tutarı olan (35.000+30.000=) 65.000 TL, 2022 yılı için beyan sınırı olan 70.000 TL'yi geçmemesine rağmen birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birinci işverenden aldıkları ücret gelirleri de dâhil olmak üzere ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşması nedeniyle, 885.000 TL'lik ücret gelirinin tamamı serbest meslek kazancı ile birlikte beyan edilecektir.

Örnek 11: Avukat olarak serbest meslek faaliyetinde bulunan Bay (J), 2022 yılında elde ettiği serbest meslek kazancı yanında tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden ücret geliri elde etmiştir.

Serbest meslek kazancı	500.000 TL
1. İşveren (Üniversiteden alınan ücret geliri)	100.000 TL
2. İşveren (Bilirkişi ücreti)	55.000 TL
Beyan edilecek gelir	655.000 TL

Mükellef, 500.000 TL tutarındaki serbest meslek kazancı nedeniyle mutlaka yıllık beyanname verecektir. Birinci işverenden alınan 100.000 TL'lik ücret geliri hariç, ikinci işverenden alınan 55.000 TL bilirkişilik ücret geliri 2022 yılı için 70.000 TL'lik beyan sınırını aştığından ücret gelirlerinin tamamı olan 655.000 TL beyannameye dahil edilecektir. Serbest meslek kazancı ve tevkifatlı ücret gelirleri toplamı olan (500.000+155.000=) 655.000 TL yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Örnek 12: Avukatlık faaliyetinde bulunan Bayan (K), 2022 yılında elde ettiği serbest meslek kazancı yanında tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden ücret geliri elde etmiştir.

Serbest meslek kazancı	600.000 TL
1. İşverenden alınan ücret (Bir firmadan alınan ücret geliri)	80.000 TL
2. İşverenden alınan ücret (Bilirkişi ücreti)	50.000 TL
Beyan edilecek gelir	600.000 TL

Mükellef, 600.000 TL tutarındaki serbest meslek kazancı nedeniyle mutlaka yıllık beyanname verecektir. Birinci işverenden alınan 80.000 TL'lik ücret geliri hariç, ikinci işverenden alınan 50.000 TL bilirkişilik ücret geliri ise 2022 yılı için 70.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirlerinin tamamı olan 130.000 TL beyannameye dahil edilmeyecektir.

Örnek 13: Avukat olarak serbest meslek faaliyeti ile uğraşan mükellef (L)'nin 2022 yılında elde ettiği serbest meslek kazancı, üç işverenden elde ettiği tevkifata tabi ücret gelirleri ile yazmış olduğu kitabın basımı nedeniyle yayınevi tarafından tevkifata tabi

olarak elde ettiğitelif kazancı bilgileri aşağıdaki gibidir.

Serbest meslek kazancı	500.000 TL
Telif kazancı tutarı	50.000 TL
1. İşverenden alınan ücret geliri (tevkifatlı)	100.000 TL
2. İşverenden alınan ücret geliri (tevkifatlı)	80.000 TL
3. İşverenden alınan ücret geliri (yurtdışı tevkifatsız)	50.000 TL
Vergiye tabi gelir (matrah)	730.000 TL

Mükellef, 500.000 TL tutarındaki serbest meslek kazancı nedeniyle mutlaka yıllık beyanname verecektir. Birinci işverenden alınan 100.000 TL'lik ücret geliri hariç, ikinci işverenden alınan 80.000 TL ve tevkifatsız yurtdışı ücret tutarı toplamı olan 130.000 TL, 2022 yılı için 70.000 TL'lik beyan sınırını aştığından ücret gelirlerinin tamamı olan 230.000 TL beyannameye dahil edilecektir. Telif kazancı ise yıllık beyan sınırı olan 880.000 TL'nin altında olduğundan beyannameye dahil edilmeyecektir.

Örnek 14: 2015 yılından bu yana serbest avukatlık yapmakta iken 2022 yılında bu faaliyetini bırakan ve ücretli olarak bir holdingde çalışmaya başlayan avukat (M)'nin ücret gelirinin yanında 2020 yılındaki bir davası ile ilgili olarak tahsil edemediği 250.000 TL'lik tutarı tahsil etmesi durumunda, süreklilik arz etmeyecek şekilde mutat meslek haline getirmeden geçmiş yıllara ait hizmet bedelinin 2023 yılında tahsil edilmesi ve 2023 yılı için geçerli olan 129.000 TL'lik istisna tutarını aşması nedeniyle, arızı serbest meslek kazancı olarak yıllık beyanname ile Mart/2024 yılında beyan edilmesi gerekmektedir.

11. Yıllık Beyannameye Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Mahsubu ve Kalan Tutarın Mükellefe Mahsuben/Nakten İadesi

Gelir Vergisi Kanununun “Vergi tevkifatının mahsubu” başlıklı 121. maddesinde yer alan hükme göre; yıllık gelir vergisi beyannamesinde gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlarından Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesine göre yıl içinde kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın Gelir İdaresi tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde mükelleflere ret ve iade edilmektedir.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerinin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsubu ve kalan kısmın iadesi işlemlerine ilişkin esaslar ilk olarak 06.04.2004 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmış bulunmaktadır. Daha sonra 79 no.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde, 429 sıra no.lu

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, 22.01.2016 tarihli ve 99 no.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.

Son olarak 6.10.2021 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 315 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin tevkif yoluyla kesilen vergilerinin gelir veya kurumlar vergisinden mahsubu ile kalan kısmının iadesine, geçici verginin mahsup ve iadesine ve bu vergilere ait vergi hatalarından kaynaklanan iade işlemlerine yönelik düzenlemelerin yer aldığı 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde mükellefler lehine bazı değişiklikler yapılmıştır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yıllık olarak verilen beyanname sonucunda, yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilmekte kalan tutar ise mahsuben veya nakten mükelleflere ödenmektedir. Ancak, mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazanca ilişkin olması gerekmektedir. Yasal düzenlemeye göre, yıllık beyanname ile beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilmektedir. Serbest meslek faaliyetinin ortaklık olarak yapılması durumunda ortaklık adına yapılan gelir vergisi tevkifatı, adi ortaklığın ortakları tarafından verilen yıllık beyannamede gelir vergisi tevkifatını hisseleri oranında mahsup edeceklerdir.

11.1 Mükellefin iade için talep süresi

Yıl içinde kesilen verginin beyannamede hesaplanan vergiden mahsubu sonucunda, mahsubu yapılan miktar hesaplanan gelir vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilmekte ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren 1 yıl içinde müracaatı üzerine kendisine ret ve iade edilmektedir.

Yıllık beyannamenin vergi bildirimi tablosunda yer alan geçici vergiye ilişkin satırda, beyannamenin ilgili olduğu geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi tutarı (ilgili geçici vergi beyannamelerinin ödenecek geçici vergi satırında yer alan tutarlar toplamı) gösterilir. Yıllık beyannamenin vergi bildirimi tablosunun kesinti yoluyla ödenen vergiler satırında ise, o yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı (geçici vergiden mahsubu yapılan tevkifat tutarları dahil) gösterilir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden, geçici vergi tutarı ile yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı mahsup edilir, kalan tutar tevkif yoluyla kesilen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsubu ve nakden iadesi kuralları çerçevesinde mükellefe red ve iade edilir.

429 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinde yapılan açıklamaya göre; iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle nakden veya mahsuben yapılacak iade talepleri, Gelir İdaresi Başkanlığı internet vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda, bu Tebliğ ekindeki standart dilekçeler kullanılmak suretiyle yapılmaktadır. Yapılan düzenlemeyle standart iade talep dilekçeleri esas genel tebliğ olan 252 seri no.lu Genel Tebliğe işlenmiş bulunmaktadır. Buna göre;

- » Kesinti yoluyla ödenen vergilerden doğan gelir veya kurumlar vergisinin nakden veya mahsuben iadesine ilişkin talepler için Gelir/Kurumlar Vergisi İade Talep Dilekçesi (1A),
- » Geçici vergiden doğan gelir veya kurumlar vergisinin nakden veya mahsuben iadesine ilişkin talepler için Gelir/Kurumlar Vergisi İade Talep Dilekçesi (1B),
- » Fazla veya yersiz olarak ödenen gelir/kurumlar vergisinin nakden veya mahsuben iadesine ilişkin talepler için Gelir/Kurumlar Vergisi İade Talep Dilekçesi (1C),

kullanılmaktadır.

11.2. İade alacağının diğer vergi borçlarına mahsubu

Tevkif yoluyla kesilen verginin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonucunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın ve inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilecektir.

11.3. İnceleme raporu ve teminat aramadan yapılacak nakden iade için istenen belge

315 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 252 seri no.lu Genel Tebliğin “1.3.2. Nakden iade” başlıklı bölümünde yapılan değişikliklere göre; nakden iade taleplerinin iade talep dilekçesi (1A) ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 2022 yılı için 68.000 TL’yi (2023 yılı için 151.000 TL) geçmemesi halinde iade talebi, iade talep dilekçesi (1A) ile birlikte bu dilekçenin “Nakden iadelere ilişkin açıklamalar” kısmında yer alan eklenecek belgelerin eksiksiz ibraz edilmesi kaydıyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilecektir. Bu kapsamda;

- » Ücret geliri elde edenler için işveren tarafından vergi kesintisinin yapıldığını gösteren yazının onaylı örneğinin,
- » Gayrimenkul sermaye iradı elde edenler için kira kontratının onaylı örneğinin,
- » Menkul sermaye iradı elde edenler için vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin onaylı örneğinin,
- » *Serbest meslek kazancı elde edenler için tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu adına tahakkuk ettiğini gösteren belgenin onaylı örneğinin*, iade işlemini gerçekleştirecek olan vergi dairesine iade talep dilekçesi (1A) ile birlikte ibraz edilmesi yeterli bulunmaktadır.

Görüldüğü üzere tevkif suretiyle kesilen vergilerin beyanname üzerinde hesaplanan vergiden mahsup edilmesi veya diğer vergi borçlarına mahsup yoluyla iade edilmesinde kesilen vergilerin ödenme şartı yoktur. Nakten iade sürecinde de ücret, gayrimenkul/menkul sermaye iradı ve serbest meslek kazancında kesilen verginin ödenme şartı yoktur.

Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin mahsuben/nakden iade talepleri ile ilgili olarak Genel Tebliğde belirtilen ve ibrazı istenen belgelerin gerçeği yansıtmaması halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri çerçevesinde işlem yapılmaktadır.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamede mahsubu sonrasında kalan tutarın nakden iade işlemlerinde tevkifat yapılan kişinin adı soyadı, vergi kimlik numarası (T.C. kimlik numarası), ödemenin gayri safi tutarı ve yapılan tevkifatın tutarına ilişkin bilgiler ile tevkif yoluyla kesilen vergilerin ödenip ödenmediği hususunun vergi daireleri tarafından GİBİNTRANET/Yönetim Bilgi Sistemi (YBS) ekranından tespit edilebilmesi durumunda, bu bilgilere ilişkin belgeler mükelleflerden ayrıca kağıt ortamında aranılmayacaktır. Ancak, nakden iadeye ilişkin bilgilerin YBS ekranından tespit edilememesi durumunda belirtilen belgelerin dilekçe ekinde istenilmesine devam edilecektir.

11.4. Vergi inceleme raporuna göre yapılacak iadeler

Tevkif yoluyla kesilen verginin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonucunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın ve inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilecektir. Gelir İdaresi tarafından yapılan duyuruya göre, 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan ve tevkif yoluyla kesilen vergilerin nakden iadesine yönelik tespit olunan hadler 16 Ocak 2023 tarihli GİB Duyurusu ile 2023 yılı için yeniden belirlenmiştir. Buna göre 2023 yılı için;

- » Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade tutarı 151.000 TL,
- » Mükelleflerle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilecek nakden iade tutarı 1.518.000 TL,

olarak tespit edilmiştir.

Nakden iade sürecinde 2022 yılında 68.000 TL'ye (2023 yılı için 151.000 TL) kadar olan kısım, standart iade dilekçesi ekinde belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilecek; 2022 yılı için 68.000 TL'yi (2023 yılı için 151.000) aşan kısım yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilecektir. Ancak, iade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilecektir. Nakden iade talebinin 2022 yılında 681.000 TL'ye

(2023 yılında 1.518.000 TL) kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilecektir. İade talebinin 2022 yılında 681.000 TL'yi aşan (2023 yılı için 1.518.000 TL) kısmının iadesi ise vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.

2022 yılında nakden yapılacak iade taleplerinin 68.000 TL'yi aşması halinde, 68.000 TL'yi (2023 yılı için 151.000 TL) aşan kısım Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilecektir. 2022 yılında 68.000 TL'ye kadar (2023 yılı için 151.000 TL) olan kısım ise, iade talep dilekçesi (1A) ve eklerinin eksiksiz ibraz edilmesi koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilecektir.

İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilecektir. Teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaç gösterilebilir. Banka teminat mektuplarının (süresiz-şartsız) paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar tarafından düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Mükellefler tarafından iade talebinin kısmen mahsuben kısmen nakden yapılması halinde, söz konusu talepler genel tebliğde yer alan açıklamalar çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilecektir. Dolayısıyla aynı anda yapılan mahsuben ve nakten iade talebin tümünün nakit iadesi olarak kabul edilerek işlem yapılması söz konusu değildir. Ancak, nakden iade talepleri ile ilgili olarak belirtilen dilekçe ve eklerinin ibrazı, talep edilen tutarın tamamı için aranılacaktır.

11.5. Nakden iade edilecek tutarın üçüncü kişilerin vergi borçlarına mahsubu

Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilmektedir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek iade talep dilekçesine (1A), 429 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan “Üçüncü Kişilerin/Kurumların Vergi Borçlarına Mahsup Talebine İlişkin Liste” eklenir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibarıyla yerine getirilir.

12. Avukatların Yıl İçinde Ödediği Geçici Verginin Yıllık Beyanname Mahsubu ve Kalan Tutarın Mahsuben/Nakten İadesi

GVK'nın mükerrer 120'nci maddesine göre, serbest meslek erbapları cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere geçici vergi ödemek zorundadırlar. Geçici vergi, üçer aylık dönemler itibarıyla üç dönem halinde hesaplanan serbest meslek kazancı üzerinden hesaplanır. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş olan gelir vergisi, hesaplanan geçici

vergiden mahsup edilerek kalan tutar ödenir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemlerine ilişkin olarak ödenen geçici vergi mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için üçer aylık dönemler itibarıyla hesaplanan geçici verginin ödenmiş olması şarttır. Tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş olan geçici vergi yıllık beyannameye mahsup edilemez.

Ancak, tahakkuk eden ve beyannameye ödenmemiş olması nedeniyle mahsup edilemeyen geçici vergi tutarı terkin edilerek, terkin edilmesi gereken tarihe kadar (1 Mart) gecikme zammı ödenecektir. Yıl içinde ödenen geçici vergi tutarının beyannameye hesaplanan gelir vergisinden fazla olması halinde, fazla ödenen geçici vergi tutarı mükellefin o yılın sonuna kadar ilgili vergi dairesine başvurması şartıyla kendisine iade edilecektir.

2022 yılı vergilendirme dönemine ilişkin verilecek beyannamelerde geçerli olmak üzere 7338 sayılı Kanun ile ilgili hesap döneminin ilk dokuz ayı için belirlenen üçer aylık dönemlerine ilişkin olarak ödenen geçici vergi yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir. 2022 yılı sonrasında dördüncü geçici vergi dönemi için beyanname verilmesi kaldırılmış olmakla beraber tarh zamanaşımı süresi içinde geçmiş yıllar için verilmeyen beyannameler için tarhiyat yapılabilecektir.

Dönemler	Beyan ve ödeme zamanı
1. Dönem (Ocak-Şubat-Mart)	17 Mayıs
2. Dönem (Nisan-Mayıs-Haziran)	17 Ağustos
3. Dönem (Temmuz-Ağustos-Eylül)	17 Kasım
4. Dönem (Ekim-Kasım-Aralık)	17 Şubat
<i>7338 sayılı Kanun uyarınca yapılan değişiklik ile 2022 takvim yılından itibaren uygulanmak üzere 4. geçici vergilendirme dönemi beyannamesi verilmeyecektir.</i>	

Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen

geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir. Bir önceki takvim yılında üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe ret ve iade edilir. İşin bırakılması halinde, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmez.

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.

315 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 252 seri no.lu GV Genel Tebliğinde yapılan değişikliğe göre; mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilecektir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar 429 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan iade talep dilekçesi (1B)'nin verilmesi gerekmektedir.

13. Gelir Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemlerinde Verilecek Dilekçe

Vergi Usul Kanununun 120. maddesinde yer alan hüküm gereğince gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili vergi hataları nedeniyle fazla tahsil edilen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsup ve iadesi konusunda 252 seri no.lu GVGT'de yapılan açıklamalara göre işlem yapılmaktadır. Fazla veya yersiz olarak vergi tahakkuk ettirilmesine neden olan vergi hatasının düzeltilmesi halinde, vergi hatası nedeniyle fazla olarak tahakkuk ettirilmiş verginin ödenmiş olması şartıyla, verginin mükellefe iadesi gerekmektedir.

Fazla veya yersiz olarak vergi tahakkuk ettirilmesine neden olan vergi hatasının düzeltilmesi halinde, vergi hatası nedeniyle fazla olarak tahakkuk ettirilmiş verginin ödenmiş olması şartıyla, verginin mükellefe iadesi gerekmektedir. Vergi borçlarına mahsup talebi halinde bu talebin 429 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan iade talep dilekçesi (1C) ile vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Mahsubu talep edilen vergi borçları için, mükellefin vergi hatasının düzeltilmesini ilgili vergi dairesine dilekçe ile haber verdiği tarih itibarıyla mahsup işlemi yapılmış sayılır ve mahsubu talep edilen vergi borçları için bu tarihten itibaren gecikme zammı hesaplanmaz.

Kaynakça

1. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
3. 1136 Sayılı Avukatlık Kanunu
4. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
5. 221, 311, 317, 322, 323 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğleri
6. 509 ve 544 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri
7. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
8. 04.07.2012 tarihli ve 83 No.lu Gelir Vergisi Sirküleri
9. 23.10.2012 tarihli ve 85 no.lu Gelir Vergisi Sirküleri
10. 22.12.2022 tarih ve 149 no.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri
11. Bir Avukat Yanında, Avukatlık Ortaklığında Veya Avukatlık Bürosunda Ücret Karşılığı Birlikte Çalışan Avukatların Çalışma Esaslarına İlişkin Yönetmelik
12. Türkiye Barolar Birliği Avukatlık Ortaklığı Yönetmeliği
13. Defter-Beyan Sistemine Yönelik Sık Sorulan Sorular Kılavuzu/<https://www.defterbeyan.gov.tr>
14. Avukatlar İçin Serbest Meslek Makbuzu Düzenleme Rehberi, TBB, Yayın No:404
15. TÜRKEY İmdat, Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi, Seçkin Yayınevi, 3. Baskı, Ekim/2015, Ankara
16. YILDIZ A. Murat, Tüm Yönleriyle Avukatların Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, 2005, Ankara
17. TÜRKEY İmdat, 7194 Sayılı Kanun Değişikliği Sonrasında Serbest Meslek Faaliyetinde Kullanılan Araçlara İlişkin Giderlerin İndirimi, Vergi Dünyası, Ağustos/2020

18. Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 1-Gelir Vergisi Kanunu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2022, İstanbul
19. Beyanname Düzenleme Rehberi, 1-Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Müfettişleri Derneği, 2022, Ankara
20. <http://www.gib.gov.tr/Rehber> ve Broşürler/Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi, Şubat 2023, Yayın No: 458
21. <http://www.gib.gov.tr/Rehber> ve Broşürler/Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi 2022, Şubat 2023, Yayın No: 451
22. Elektronik Ortamda Beyan Rehberi, Aralık/2022, Yayın No:447, <http://www.gib.gov.tr/Rehber> ve Broşürler
23. www.gib.gov.tr/Rehber ve Broşürler, Vergi Mevzuatı Yönünden Bağış ve Yardımlar Rehberi, Şubat/2023, Yayın No:456
24. Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri ile Elektronik Uygulamalar ve Cezai Müeyyideler Rehberi, Aralık/2022, Yayın No:448, <http://www.gib.gov.tr/Rehber> ve Broşürler
25. Avukatların Vergilendirme Rehberi, Türkiye Barolar Birliği İdare Ve Vergi Hukuku Komisyonu, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 403, Ekim 2022
26. Binek Araçlara İlişkin Amortisman Gider Türlerine Yönelik Kullanım Kılavuzu, <https://www.defterbeyan.gov.tr>
27. <http://www.gib.gov.tr/Özelge> Sistemi
28. <https://www.defterbeyan.gov.tr/tr/serbest-meslek>



İSTANBUL OFİS

Esentepe Mahallesi, Kore Şehitleri
Caddesi, No.40,
Şişli 34360 İstanbul, Türkiye



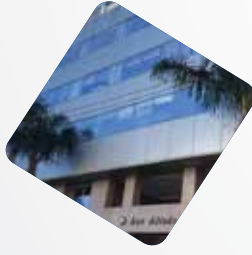
LONDRA OFİS

Second Floor 106
Great Portland Street,
London W1W 6PF, Birleşik Krallık



AMSTERDAM OFİS

Singel 250 1016 AB
Amsterdam, Hollanda



KAZABLANKA OFİS

Les Alizés Bureau No:102, 1er Etage,
Lotissement La Colline II, No:33 Sidi
Maarouf Kazablanka, Fas



KİEV OFİS

Silver Breeze Business centre 1v,
Pavla Tychyny Av., Office 434
Kyiv, Ukraine 02152.



ANKARA OFİS

Eskişehir Yolu Bilkent Kavşağı Mustafa Kemal
Mah. 2118. Cad. No:4 Maıdan İşve Yaşam
Merkezi B Blok K:3 D:14 Çankaya/Ankara



İZMİR OFİS

Adalet Mahallesi Manas Bulvarı
Folkart Towers B Kule No: 47/2209
Bayraklı, İzmir



BURSA OFİS

Odunluk Mahallesi, Akpınar Cd.
No:15 Efe Towers A Blok Kat: 4 D: 19
Nilüfer 16110 Bursa, Türkiye



DENİZLİ OFİS

Sümer Mah. Çal Cad. Skycity İş Merkezi
Kat 5 No: 1/41
Merkezefendi, Denizli



NAZALI

Tax & Legal

nazali.com

nazaligundem.com

nazali.av.tr