

AVUKATLARIN 2012 YILINDA ELDE ETTİKLERİ GELİRLERİN YILLIK BEYANNAME İLE BEYANI THE DECLARATION OF INCOMES EARNED IN 2012 BY THE ADVOCATES WITH THE ANNUAL RETURN

İmdat TÜRKAY*

Özet: Gelir Vergisi Kanununa göre serbest meslek erbabı olan avukatların vergilendirilmesi, elde edilen mesleki kazancının öncelikle bir ön vergilendirme sistemi olan vergi tevkifatına tabi tutulması ve sonrada yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek suretiyle olmaktadır. Ancak, avukatın bu mesleğini bir işverene bağlı olarak, onun emir ve talimatları doğrultusunda yapması durumunda elde ettiği gelir, ücret geliri sayılmakta ve vergilendirilme işveren tarafından tevkif suretiyle yapılmaktadır. Birden fazla işverenden tevkifata tabi ücret geliri elde edilmesi halinde ise belirlenen limitlerin aşılması halinde yıllık beyanname verilmektedir. Kendi nam ve hesabına işyeri açarak mesleki faaliyetini yürüten avukatların 2012 yılında elde ettikleri serbest meslek kazancı ile ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları gibi diğer gelir unsurlarına ilişkin gelirlerini topluca 1-25 Mart/2013 ayında beyan etmeleri gerekmektedir. Yıllık beyanname, bazı unsurların beyan edilen gelir tutarından indirim konusu yapılması mümkün olup, hesaplanan gelir vergisinden de yıl içinde ödenmiş olan geçici vergiler ile tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsup edilmesi, mahsup edilemeyen tutarların ise nakden veya mahsuben iade edilmesi mümkündür.

Anahtar Kelimeler: Avukat, tam/dar mükellef, serbest meslek faaliyeti, serbest meslek erbabı, serbest meslek kazancı, vekalet ücreti, bilirkişilik ücreti, ücret geliri, gelir vergisi tevkifatı, serbest meslek makbuzu, giderler, vergiden istisna kazançlar, yıllık beyanname, geçici vergi, vergi tarifi.

Abstract: According to Income Tax Code, the income of advocates who are self-employed is principally subject to withholding tax which is a pre-taxation system and then this income is declared with an annual income tax return. However, the income of advocate which is earned from being subject to an employer and under his/her commands and directions is regarded as a salary-wage, and the taxing of this salary-wage income is conducted by means of withholding by the employer. When the salary-wage income which is subject to withholding is obtained from more than one employer;

if the determined limits are exceeded, the annual income tax return shall be submitted. The advocates, conducting the activities in their own name and on their own behalf from their own work place, have to collectively declare their self employment income earned in 2012 along with the incomes like salaries-wages, incomes from movable investment, incomes from immovable property on March 1-25, 2013. In the annual income tax return; it is possible some factors to be deducted from the earned income and also it is possible the paid advance taxes all the year round and the withheld taxes to be offset from the calculated income tax . If there is an amount of paid or withheld tax that can not be offset, it can be refund in cash or on account.

Key Words: Advocate, full/limited taxpayer, self-employment activity, self-employed person, self-employment income, retainer, expert fee, salary-wage income, withholding of income tax, receipt of self-employment, expenses, tax-exempt earnings, annual return, advance tax, tax table.

1. Giriş

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre, yedi gelir unsurundan birini, birkaçını veya tamamını elde eden tam/dar mükellef gerçek kişiler tarafından bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratlar için Gelir Vergisi Kanununda aksine bir hüküm olmadığı sürece yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanununa göre, yıllık beyanname ile beyan edilecek gelirin yedi gelir unsuru; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardır.

Gelir Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır şeklinde tanımlanmıştır. Gelir vergisine tabi olacak bir gelirden söz edebilmek için bazı özelliklerin mevcut olması gerekmektedir. Buna göre; gelirin şahsi olması, yıllık olması, safi olması, gerçek olması, genel olması ve elde edilmiş olması gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanununda gelirin elde edilmesi "tahakkuk", "hukuki ve ekonomik tasarsuf" 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. Tahsil Esası ise, gelirin nakit veya ayın şeklinde maddi bir kıymet veya gayri maddi bir servet unsuru olarak, sahibinin mal varlığına dahil olmasıdır.¹

Gayrimenkul sermaye iradında ve serbest meslek kazançlarında gelirin elde edilmesi tahsil esasına bağlanmıştır. Menkul sermaye iradında ve ücret gelirinde elde etme hukuki ve ekonomik tasarruf olanağının doğduğu anda gerçekleşmiş kabul edilir. 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 esası geçerli bulunmaktadır.

Beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunlu olup, serbest meslek erbabı olan avukatların serbest meslek faaliyeti sonucunda elde edilen kazançlarının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Ortaklık şeklinde faaliyette bulunan serbest meslek erbablarının vergilendirilmesinde ise, ortaklığa (adi ortaklığa) bağlı çalışan ortakların serbest meslek faaliyeti neticesinde elde ettiği kazancın serbest meslek kazancı olarak kabul edilmesi ve ortaklığa bağlı çalışan ortakların serbest meslek faaliyeti neticesinde elde ettikleri kazançlarından dolayı ayrı ayrı gelir vergisi beyannamesi vermesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanununa göre, serbest meslek kazançları tevkif suretiyle ön bir vergilendirilmeye tabi tutulmakta olup, nihai vergi ise mükellefin beyanı üzerine alınmaktadır. Tevkifat uygulamasında serbest meslek kazancının devamlı veya arızı nitelikte olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Bu çalışmada, avukatlar tarafından 2012 yılında elde edilen ve yıllık beyannameyle beyan edilecek/beyan edilmeyecek serbest meslek kazançları ve ücret geliri ile gelir vergisinden istisna edilen serbest meslek kazançları, kazancın beyan edilmesi halinde serbest meslek kazancının tespiti, arızı olarak elde edilen serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi ile yıllık beyannameden indirim konusu yapılacak

¹ İmdat TÜRKAY, Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi, Seçkin Yayınevi, 2. Baskı, Mayıs/2012 Ankara, S.27

unsurlar örnek olaylar çerçevesinde incelenecektir. Ayrıca, avukatların serbest meslek kazancının yanında elde ettikleri ücret geliri, mesken ve işyeri kira geliri ile menkul sermaye iradının da elde edilmesi durumunda yıllık beyanname beyan edilecek gelir tutarının ne şekilde tespit edileceği hususları incelenecektir.

2. Serbest Meslek Faaliyeti ve Unsurları

Gelir Vergisi Kanununa göre serbest meslek faaliyeti; 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. 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. Bu unsurlar aynı zamanda serbest meslek kazancı ile ticari kazanç, ücret ve arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetinin de sınırlarını belirlemektedir.

3. Serbest Meslek Erbabının Tarifi

GVK'nın 66'ncı maddesinde, 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. Buna göre, kendi nam ve hesabına, mutat meslek halinde faaliyette bulunan avukatlar serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması, yapılan faaliyetin vasfını değiştirmez. 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.

Örnek 1: Avukat Bay (A)'nın, bir hizmet sözleşmesine bağlı olarak günde 3 saat çalıştığı bir şirkette elde ettiği gelir ücret, günün diğer zamanlarında kendi ofisinde yaptığı avukatlık faaliyetinden elde ettiği gelir ise serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanı sıra ücret geliri elde etmesi avukatın serbest meslek erbabı olma vasfını değiştirmeyecektir.

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 2: 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.

4. Tam/Dar Mükellef Serbest Meslek Erbabı

Gelir Vergisi Kanununun 85'inci maddesi gereğince serbest meslek erbabları mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. Serbest meslek kazançları, tevkif suretiyle ön vergilendirmeye tabi tutulmakta olup, nihai vergi ise mükellefin beyanı üzerine alınmaktadır.

Tam Mükellefiyet: Tam mükellef serbest meslek erbablarının telif kazançları dışında elde ettikleri serbest meslek kazançları için yıllık beyanname verilmesi zorunludur. Tam mükellef gerçek kişinin geliri GVK'nın 18'inci maddesinde sözü edilen telif kazançlarından ibaret olması durumunda, bu gelirler hiçbir şekilde beyan edilmez, diğer kazançlar nedeniyle beyanname verilmesi halinde de beyannameye dahil edilmez. Ancak, bu gelirler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılır.

Dar Mükellefiyet: Dar mükellef serbest meslek erbabı, tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan serbest meslek kazancını tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan etmeyecektir. Dar mükellefiyette tevkif suretiyle vergilendirme nihai vergi olarak kabul edilmektedir. GVK'nın 86/2'nci maddesinde yer alan hüküm gereğince dar mükellef

lefler, tamamı Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan serbest meslek kazançları için yıllık beyanname vermeyecekler ve diğer gelirleri için beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir.²

Dar mükellef serbest meslek erbabının sürekli olarak yaptığı serbest meslek faaliyetinden elde ettiği serbest meslek kazancı, tevkif suretiyle vergilendirilmemişse (basit usulde vergilendirilen ticaret erbabına yapılan serbest meslek faaliyeti nedeniyle tahsil edilen bedeller gibi) yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Dar mükellef serbest meslek erbabının arızı olarak yaptığı serbest meslek faaliyetinden elde ettiği mesleki kazancı, tevkif suretiyle vergilendirilmemişse münferit beyanname ile beyan edilecektir.³

5. Serbest Meslek Kazancı

Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. 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. Serbest meslek faaliyetinin bir işverene tabi olarak yapılması halinde, elde edilen gelir serbest meslek kazancı değil, ücret geliri olmaktadır.

6. Serbest Meslek Kazancı-Ücret Ayırımı

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. GVK’nın 61’inci maddesinde aşağıda yer alan bazı ödemeler de ücret sayılmıştır.

² İmdat TÜRKAY, Gelir Vergisinde Gelir Unsurlarına Göre Tam/Dar Mükellefiyette Vergilendirme, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Kasım/2012, S:295

³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2012, S.148

- *Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler,*
- *Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,*
- *Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,*
- *Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,*

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 ve,*
- *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. Bu şartlardan herhangi birinin olmaması, elde edilen gelirin ücret olma vasfını etkilemektedir. 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 ücret kabul edilmektedir. 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde⁴ ücret-serbest meslek kazancı ayırımının önemi ve vergilendirmesine ilişkin kriterler ayrıntılı olarak açıklanmış bulunmaktadır.

⁴ 19.02.1999 tarih ve 23616 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Anılan Genel Tebliğde, 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 beyannameyi verme yükümlülüğünün ise GVK'nın ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerine göre yerine getirileceği açıklanmıştır.⁵

Örnek 3: Avukat Bayan (A)'nın bir şirkette sigortalı olarak çalışmasından dolayı elde ettiği gelir ücret geliri, aynı avukatın çalıştığı şirket haricinde üçüncü kişilere ait hukuki işlemleri takip etmek suretiyle kendine ait bürosunda çalışmasından dolayı elde ettiği kazanç ise serbest meslek kazancı olacaktır. Burada, bir işverene tabi ve onun emir ve talimatları dahilinde sözleşmeli olarak çalışan bir avukata yapılan ödemeler ücret geliri olmakta, avukatın hizmet akdine dayanmadan kendi nam ve hesabına kendine ait bürosunda çalışmasından dolayı elde ettiği gelir ise serbest meslek kazancı olmaktadır.

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. Ücret-serbest meslek kazancı ayırımının önemi, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde ortaya çıkmaktadır.

• Avukatların elde ettiği bilirkişilik ücretinin durumu

Serbest meslek faaliyeti dışında mahkemelere yapılan bilirkişilik faaliyetinden dolayı elde edilen gelirin ücret olarak değerlendirilmesi ve söz konusu ödemelerin tahakkuk işleminin tek vezneden yapılmış olması halinde tek işverenden elde edilen ücret geliri olarak değerlendirilmesi ve tek işverenden elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilen bu ücret gelirinin ise serbest meslek faaliyeti nedeniyle verilecek yıllık beyannameye dahil edilmemesi gerekmektedir. Ancak, bilirkişi ödemelerinin ayrı ayrı veznelerden yapılması halinde, ikinci ve müte-

⁵ İmdat TÜRKAY, Serbest Meslek Faaliyetinin Diğer Gelir Unsurlarıyla Olan İlişkisi, Yaklaşım Dergisi, Ekim/2008,S:190

akip mahkeme veznelerin ayrı işveren olarak değerlendirilip, birinci işveren hariç ikinci ve daha sonraki işverenlerden elde edilen ücret gelirlerinin 212 yılı için beyanname verme sınırı olan 25.000 TL'yi geçmesi halinde, serbest meslek kazancından dolayı verilecek yıllık beyannameye dahil edilmesi gerekmektedir.

Örnek 4: 2012 yılında serbest meslek erbabı olarak faaliyette bulunan Avukat Bayan (A), bu işinin haricinde bilirkişilik faaliyeti nedeniyle ayrıca ücret geliri elde etmiştir. 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.

7. Serbest Meslek Kazanç Defteri-Serbest Meslek Makbuzu-İşyeri Kira Ödemelerinin Tevsiki

Serbest meslek erbabı "*serbest meslek kazanç defteri*" tutmak zorunda olup, bu defter tastike tabi olan bir defterdir. Bu defterin bir tarafına giderler, diğer tarafına da hasılat kaydedilir. Defterin gider tarafına, yapılan giderlerin nev'i ile yapıldığı tarih ve hasılat tarafına ise ücretin alındığı tarih ve miktarı ile kimden alındığı yazılır. Kollektif, adi komandit ve adi 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 kazanç defterine işlemlerin günü gününe kaydedilmesi zorunludur. Serbest meslek kazanç defterinin günü gününe tutulmadığının, kayıt nizamına uyulmadığının (Vergi Usul Kanununun 215-219'uncu maddelerinde yer alan kurallar) tespiti halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 352/I-6'nci maddesi uyarınca birinci derece usulsüzlük cezası kesilir.⁶ Ayrıca, serbest meslek kazanç defterinin ibrazı için mükelleflere uygun bir mühlet verilmesi üzerine bu süre içerisinde ibraz görevini yerine getirmeyen mükellefler adına mükerrer 355 madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilir.⁷

⁶ 31.12.2012 gün ve 28514 (4.Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 422 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre 2013 yılı için 70 TL birinci derece usulsüzlük cezası kesilir.

⁷ 422 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre 2013 yılı için 1.200 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

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. Vergi Usul Kanununun 353/1’üncü maddesine göre; verilmesi ve alınması gereken fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile *serbest meslek makbuzlarının* verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 422 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2013’den itibaren 190 TL aşığı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10’u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı aynı Genel Tebliği ile 1.1.2013’den itibaren 94.000 TL’yi geçemez.

İşyeri kiralamalarında miktar sınırlaması olmaksızın kira ödemelerinin banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. İşyeri kirasının, müşteriden alınan çek ile ödemesinin yapılması durumunda çekin elden kiralayan kişiye ciro edilmesi ve bu kişinin bankadan çeki tahsil etmesi ile tevsik şartı yerine getirilmiş sayılır. Banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü 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 kabul edilecektir. Bankaların internet şubeleri üzerinden yapılan ödeme ve tahsilatlar da aynı kapsamdadır. Getirilen zorunluluklara uymayanlara kesilecek ceza, serbest meslek erbapları hakkında tespit edilenler hakkında o yıl için belirlenen özel usulsüzlük cezası miktarından az olmamak üzere her bir işlem için bu işleme konu tutarın %5’idir. Bu ceza kiracı ve kiralayana ayrı ayrı uygulanır.

8. Serbest Meslek Kazancının Tespiti

GVK’nın 67’nci maddesine göre; 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 serbest

meslek kazancıdır. Müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları da serbest meslek kazancına ilave edilir. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde, alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki müspet fark kazanca ilave edilir.

- *Mesleki faaliyette kullanılan ve üzerinden amortisman ayrılmayan aracın satışı halinde, alış bedeli ile satış bedeli arasındaki kar/zararın durumu*

Serbest meslek faaliyetinde kullanılan ve üzerinden amortisman ayrılmayan aracın satışı halinde, alış bedeli ile satış bedeli arasındaki farkın serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. 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 etmemektedir. Dolayısıyla, envantere kayıtlı olan ve serbest meslek faaliyetinde kullanılan, ancak amortisman uygulamasına konu edilmeyen bir aracın satışında, Vergi Usul Kanununun 328'inci maddesine göre hesaplanacak kâr veya zararın, serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.⁸

Vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara harcanan para ve ayınlar serbest meslek kazancı sayılmaz.

Örnek 5: Avukat Bay (A), Müvekkili Bayan (B)'den dava açmak amacıyla teminat yatırmak ve bilirkişi ücreti ödemek için 2.000 TL almış ve bu işler için 1.000 TL harcamış ve geri kalan tutarı müvekkiline iade etmemiştir. Bu durumda, iş için kullanılmayan ve iade edilmeyen 1.000 TL'nin hasılat sayılarak, serbest meslek kazanç defterine hasılat kaydedilmesi gerekmektedir.

Serbest meslek erbabı için, nakden tahsil edilmemiş olmasına rağmen, aşağıda belirtilen bazı haller de tahsil olarak kabul edilmektedir.

- *Serbest meslek erbabının haberdar olması şartıyla; kendi adına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması tahsil hükmündedir.*

⁸ İmdat TÜRKAY, a.g.k. S:37

- *Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlikli veya müşterisine olan borcu ile takası da tahsil hükmündedir.*

Biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbapları diledikleri takdirde, bilet bedelleri tutarından, bu bedellere dahil resimler düşüldükten sonra kalan miktarın yarısı safi kazanç sayılmak suretiyle vergilendirilirler.

8.1. Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Hasılatın İndirilecek Giderler

GVK'nın 68'inci maddesine göre serbest meslek kazancının tespitinde hasılatın indirilecek giderler şöyledir:

- *Mesleki kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesiyle ilgili genel giderler,*

İkametgahlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgah için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler.

Örnek 6: Kira ile oturduğu dairenin bir odasını avukatlık bürosu olarak kullanan Avukat bay (A), ödediği 20.000 TL tutarındaki kiranın tamamını; ısıtma, aydınlatma ve su için ödediği 5.000 TL'nin ise yarısı olan 2.500 TL'yi mesleki kazancından indirebilecektir.

İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.

Örnek 7: İşyeri kendi mülkü olan bir Avukat Bayan (B), bu mülk için 2012 yılında 6.000 TL amortisman ayırmıştır. Bu durumda kira yerine 6.000 TL amortismanın tamamını gider yazacaktır.

Örnek 8: 2012 yılında serbest olarak kendi adına avukatlık faaliyetinde bulunan Bay (D), ikametgahının bir kısmını işyeri olarak kullanmaktadır. Mükellef, bu mülk için 2012 yılında 12.000 TL amortisman ayırmıştır. Bu durumda, bu mülk için ayrılan amortismanın yarısı olan 6.000 TL serbest meslek kazancının tespitinde hasılatından gider olarak indirebilecektir.

- *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 merkezi Türkiye'de olan*

sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile demirbaş olarak verilen giyim giderleri.

- *Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri, (Seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla).*
- *Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar,*
- *Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri, (Taşıt giderlerinden kasıt genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt gibi giderleridir.)*
- *Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller,*
- *Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri,*
- *Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar,*
- *Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar,*
- *Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve sözleşmeye göre ödenen tazminatlar.⁹*

8.2. Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Hasılatın İndirilemeyecek Giderler

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, trafik cezaları, belediye-

⁹ Serbest meslek kazancının tespitinde hasılatın indirim konusu yapılacak giderlerle indirimi mümkün olmayan giderler hakkında ayrıntılı bilgi için bakınız "İmdat TÜRKAY, Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi, Seçkin Yayınevi, 2. Baskı, Mayıs/2012 Ankara"

lerce kesilen cezalar gibi.). Mesleki faaliyetle ilgili olarak mukaveleye, ilama veya kanun emrine istinaden ödense dahi serbest meslek erbabının suçlarından kaynaklanan tazminatlar serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamaz. Ayrıca, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre mükellef adına kesilen vergi zıyaı cezası, özel usulsüzlük ve genel usulsüzlük cezaları da gider olarak kabul edilmeyecektir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 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 ödenen gecikme faizlerinin de vergi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemeyeceği belirtilmiştir.¹⁰

9. Vekalet Ücretinin Vergilendirilmesi

Dava sonunda kararla tarifeyle dayandırarak karşı tarafa yüklenilecek vekalet ücretinin serbest meslek erbabı olan avukatlara ödenmesi halinde, vekalet ücretinin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi ve ödeme üzerinden Gelir Vergisi Kanunu uyarınca %20 nispetinde gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması, ancak avukat bir hizmet akdi ile bir işverene bağlı olarak çalışıyorsa herhangi bir stopaj kesintisinin yapılmaması gerekmektedir. Vekalet ücreti üzerinden gerekli gelir vergisi tevkifatının ödemeyi yapan tarafından yapılması, parayı tahsil eden avukatın da ödemeyi yapan adına serbest meslek makbuzu düzenlemesi gerekmektedir.

Ayrıca, serbest meslek faaliyeti kapsamında tahsil edilen avukatlık ücreti katma değer vergisine de tabi olduğundan KDV'nin de hesaplanıp beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak, davayı kazanan tarafın avukatının, kazanan tarafın yanında ücretli olarak çalışıyor ol-

¹⁰ İmdat Türkay, Serbest Meslek Kazancının Vergilendirilmesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, S.59.

ması durumunda, karşı taraftan alınan vekalet ücretinin katma değer vergisine tabi olmaması ve ücretli statüsündeki avukata intikal eden bu tutarların ücret ödemesi olarak vergilendirilmesi gerekir. Maliye Bakanlığınca 375 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeye göre, 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 düzenlenecek ve bir nüshası ödemeyi yapan memura verilecektir.¹¹

10. Ortaklık Olarak Faaliyette Bulunan Avukatların Vergilendirilmesi¹²

1136 sayılı Avukatlık Kanununun 44'üncü maddesine göre avukatlar, mesleki çalışmalarını aynı büroda birlikte ve avukatlık ortaklığı şeklinde de yapabilmektedirler. GVK'nın 66/3'ncü maddesinde de serbest meslek faaliyetinde bulunan adi şirket ortaklarının serbest meslek erbabı sayılacağı belirtilmiştir. Buna göre avukatlık ortaklığının vergilendirilmesinde aşağıdaki şekilde işlem yapılması gerekmektedir;

- Avukatlık ortaklığının ve ortaklığa bağlı çalışan ortakların serbest meslek faaliyeti neticesinde elde ettiği kazancın serbest meslek kazancı olarak kabul edilmesi,
- Avukatlık ortaklığına bağlı çalışan ortakların serbest meslek faaliyeti neticesinde elde ettikleri kazançlarından dolayı ayrı ayrı gelir vergisi, ortaklık adına katma değer vergisi ile gelir stopaj vergisi yönünden mükellefiyet tesis edilmesi,
- Adi ortaklıklar ile kollektif şirketlerde ortakların, adi komandit şirketlerde komandite ortakların şirketten aldıkları kazançlar, şahsi ticari veya mesleki kazanç sayıldığından geçici verginin konusuna girmektedir. Bu nedenle ortaklık şeklinde faaliyette bulunan avukatların her biri ayrı ayrı gelir vergisi mükellefi olduklarından,

¹¹ Ayrıntılı bilgi için bakınız İmdat TÜRKAY, Avukatlık (Vekalet) Ücretinin Vergilendirilmesi, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Temmuz-Ağustos/2012, Sy:317

¹² İmdat TÜRKAY, "Ortaklık Olarak Faaliyette Bulunan Avukatların Vergilendirilmesi", E-Yaklaşım, Eylül 2004, S.14

her ortak için ayrıca geçici vergi mükellefiyeti tesis ettirilerek, üçer aylık dönemler halinde geçici vergi beyannamesi verilmesi,

- 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 bastırılarak kullanılması,
- GVK'nın 94/1'inci maddesinde sayılan kişi ve kurumlar tarafından avukatlık ortaklığından alınan hizmet sonucu söz konusu ortaklığa yapılan serbest meslek ödemelerinden, aynı Kanunun 2/b maddesine göre %20 nispetinde gelir vergisi tevkifatı yapılması,
- Avukatlık ortaklığı tarafından GVK'nın 94'üncü maddesinde belirtiler halinde sayılan ödemelerin yapılması durumunda bu ödemelerden yapılan tevkifatların, aynı Kanunun 98'inci maddesine göre ortaklık adına verilen muhtasar beyanname ile beyan edilmesi,
- Avukatlık ortaklığını oluşturan ortaklar tarafından kendi adlarına verecekleri geçici vergi ve yıllık beyannamelerinde, GVK'nın 94'üncü maddesinin 2/b numaralı bendine göre yapılan tevkifatların ortaklıktaki hisselerinin dikkate alınarak mahsup edilmesi gerekmektedir.

11. Serbest Meslek Kazançlarında Gelir Vergisi Tevkifatı

GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapması gereken kişi ve kurumlar belirtilmiş ve gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan serbest meslek erbabının da maddede sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Serbest meslek ödemelerine ilişkin tevkifat oranı ise aynı maddenin 2/a-b bendinde;¹³

- Telif hakkı ve ihtira beratı kazanç istisnasında %17,

¹³ 03.02.2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/14592 sayılı B.K.K. (Yürürlük 3.2.2009)

- Diğer serbest meslek işlerinde %20

olarak belirlenmiştir. Tevkifat uygulamasında serbest meslek kazancının devamlı veya arızı nitelikte olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Ayrıca, GVK'nın 94'üncü maddenin 4'üncü bendi uyarınca dar mükellefiyete tabi olanlara telif ve patent hakkının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Örnek 9: Ankara'da kendi ofisinde serbest avukatlık faaliyetinde bulunan Bayan (A), Kamu İhale Kanununa göre (X) Belediyesinin avukatlık hizmetlerini yapmaktadır. Söz konusu hizmeti karşılığında aylık 5.000 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 beyanname ile beyan etmesi gerekmektedir.

11. 1. Baro Tarafından Görevlendirilen Avukatlara Yapılan Ödemelerde Tevkifat Uygulaması

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede,¹⁴ "...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 ve 2006/11449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir." açıklaması yapılmıştır. Ceza Muhakemesi Kanununa göre barolar tarafından görevlendirilen ve ilgili 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 ka-

¹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığının 27.02.2007 tarihli ve 16949 sayılı özelgesi.

dar baro tarafından yapılıyorsa, avukata yapılan ödeme her ne kadar Cumhuriyet Savcılığınca yapılıyorsa da, avukatın hizmet verdiği kişi müvekkildir.

Yukarıdaki ifadeden de anlaşılacağı üzere, 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.

12. Gelir Vergisinden İstisna Edilen Serbest Meslek Kazançları

Gelir Vergisi Kanununa göre, gelir vergisinden istisna edilen kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmez ve diğer gelir unsurları için beyanname verilmesi halinde ise gelir vergisinden istisna edilen bu kazanç ve iratlar yıllık beyannameye dahil edilmez. Avukatlarla ilgili olarak Gelir Vergisi Kanununda yer alan ve gelir vergisinden istisna edilen serbest meslek kazançları kapsamına, telif ve ihtira beratları kazanç istisnası ile teşvik ödülü istisnası kapsamında serbest meslek erbablarına verilen ikramiye ve mükafatlar girmektedir.

İstisna kapsamındaki serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirin vergilendirilmesi ön vergilendirme sistemi olan gelir vergisi tevkifatı yoluyla olmaktadır. Ödemelerden yapılan gelir vergisi tevkifatı, bu tür gelirler için nihai vergileme olmakta, gelir sahibi açısından başka bir vergisel yükümlülük bulunmamaktadır. GVK'nın 94'üncü maddesinin (2) numaralı bendinin (a) alt bendine bakıldığında, GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17 nispetinde gelir vergisi stopajı yapılacağı görülmektedir. Bunun yanı sıra ödemenin stopaj yapma zorunluluğu bulunan kişilerce yani vergi sorumlularınca değil de bunun dışındaki kişilerce yapılıyor olması halinde ise gelir vergisi stopajının yapılamayacağından, istisna tam istisna niteliği taşıyacaktır.

12.1. Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazanç İstisnası

GVK'nın 18'inci maddesine göre; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, 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 videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır. Buna göre;

- **İstisnadan yararlanma hakkı;** müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar ve mucitlerin kendileri ile bunların kanuni mirasçılarına tanınmıştır.
- **İstisna kapsamına;** şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve inceleme, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserler ve ihtira beratı girilmektedir.
- **Hasılatın, eserlerin;** gazete, dergi, radyo, televizyon ve videoda yayınlanması, kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserler ile ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralanması karşılığında elde edilmesi gerekmektedir.

135 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, istisna kapsamında olacak eserlerin, 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre eser niteliğinde olması ve ihtira beratlarının tescil edilmiş bulunması gerekmektedir. Madde hükmüne göre, maddede belirtilen kişiler tarafından devamlı veya arızı olarak yapılan ve yine maddede belirtilen çalışmaların; 5846 sayılı Kanun hükümlerine göre eser niteliği taşıması ve bu durumun kişiler tarafından tevsik ve ispat edilmesi şartıyla, söz konusu çalışmalardan elde edilecek hasılat (satmak, yayınlamak, çalışmalar üzerindeki mevcut hakları devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle) münhasır olmak üzere, gelir vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir. Ancak, istisna kapsamındaki çalışma-

ların GVK'nın 94'üncü maddesine göre vergi tevkifatı yapmakla yükümlü olanlarca satın alınması halinde, bedeli üzerinden aynı maddenin 2/a bendi uyarınca %17 nispetinde gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir. İstisna kapsamındaki çalışmaların arızı olarak yapılması durumunda da gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekmektedir.

- Telif haklarının 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*,
- Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından kiralanmasından elde edilen kazançların *gayrimenkul sermaye iradı olarak*,
- 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.

Örnek 10: Avukat Bay (A)'nın 2012 yılında yazmış olduğu makaleler mesleki dergilerde yayınlamış ve karşılığında kendisine tevkifata tabi tutulmuş olarak net 1.000 TL telif ücreti ödenmiştir. Elde edilen bu hasılat, GVK'nın 18'inci maddesi hükmü uyarınca istisnadır. Ancak, söz konusu bu ödemeler üzerinden %17 oranında tevkifat yapılmıştır. Ödevli, tevkifata tabi tutulmuş olan telif kazancını yıllık beyanname-sine dahil etmeyecektir.

Örnek 11: Kendi ofisinde faaliyette bulunan Avukat Bayan (X), 2012 yılında yazmış olduğu kitabı bir yayınevi ile anlaşmak suretiyle yayınlamış ve kendisine 10.000 TL tevkifat yapılmak suretiyle telif ücreti ödenmiştir. Elde edilen bu hasılat, GVK'nın 18'inci maddesi hükmü uyarınca istisna olup, söz konusu bu ödemeler üzerinden %17 oranında tevkifat yapılmıştır. Ödevli, tevkifata tabi tutulmuş olan telif kazancını yıllık beyanname-sine dahil etmeyecektir. Tevkif suretiyle ödenen gelir vergisi nihai vergi olacaktır.

Örnek 12: Bir üniversite tarafından, 2012 yılında serbest avukatlık yapan Avukat Bay (C)'den ceza davaları üzerine bilimsel bir çalışma yaparak bir rapor hazırlaması istenmiştir. Ödevli ilk defa kendi

mesleki faaliyeti dışında böyle bir çalışma yapmıştır. Yapılan bilimsel çalışma karşılığında, üniversite tarafından avukata 10.000 TL telif hakkı ödemesi yapılmış ve ödeme üzerinden %17 oranında tevkifat yapılmıştır.

GVK'nın 18'inci maddesine göre, yapılan bilimsel çalışmanın satışı, bunlar üzerindeki hakların devir ve temlik ile kiralanması suretiyle elde edilen hasılat gelir vergisinden istisnadır. İstisna edilen bu kazancın tamamı üzerinden tevkifat yapılmış olup, avukatlık faaliyetinden dolayı verilecek yıllık beyannameye bu telif kazancının dahil edilmemesi gerekmektedir.

12.2. Teşvik Ödülü İstisnası

GVK'nın "Teşvik, İkramiye ve Mükafatlar" başlıklı 29'uncu maddesine göre; *"İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar"* gelir vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisna hükmünün uygulanabilmesi için, ödemenin maddede belirtilen iş ve faaliyetleri teşvik amacıyla ve memleket çapında önemi haiz bir çalışma sonucu yapılmış olması gerekmektedir. Ayrıca, ödeme yapan ile ödeme yapılan arasında bir hizmet ilişkisinin bulunmaması gerekir.

Örneğin, serbest meslek erbabı olan bir avukatın yapmış olduğu bir çalışmadan dolayı kendisine ilgili bir kurum tarafından; ilim, fen ve güzel sanatların gelişmesini ve memleket bakımından faydalı diğer iş ve faaliyetleri teşvik amacıyla verilen ödüllerin miktarı ne olursa olsun gelir vergisinden istisna olacaktır.

13. Serbest Meslek Kazançlarının Yıllık Beyanname İle Beyanı

Serbest meslek erbabı olan avukatların yapmış oldukları faaliyet sonucunda elde ettiği serbest meslek kazancının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Tam mükellef olarak faaliyette bulunan serbest meslek erbabları, gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek kazançları için tutarı ne olursa olsun (zarar edilmiş olsa dahi) yıllık beyanname ile beyan etmek zorundadırlar. Serbest meslek kazançları, GVK'nın 94'üncü maddesine göre tevkif suretiyle ön bir ver-

gilendirilmeye tabi tutulmakta olup, nihai vergi ise mükellefin beyanı üzerine alınmaktadır. Telif hakları ve ihtira beratı kazançları gelir vergisinden istisna olup, bu kazançları elde eden avukatların, GVK'nın 86/1'nci maddesinde belirtildiği üzere yıllık beyanname vermeleri gerekmekte olup, diğer gelirler nedeniyle yıllık beyanname verilmesi halinde de bu kazançlar beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

13. 1. İşverene Bağlı Olarak Çalışan Avukatın Arızı Olarak Kendi Hesabına Avukatlık Yapması Durumunda Vergilendirme

Gelir Vergisi Kanununun 82'nci maddesinin 4'üncü bendinde vergiye tabi arızı serbest meslek kazancının, *“Arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat”* olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu maddede geçen *“hâsılat”* deyimini alan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatleri ifade eder. Bir takvim yılında elde edilen arızı serbest meslek faaliyeti sonucunda elde edilen hasılatın 280 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2012 yılı için 20.000 TL'si gelir vergisinden müstesnadır. Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazancın safi miktarının tespitinde, elde edilen hâsılattan tevsik edilmek kaydıyla yapılan giderler indirebilir.

Diğer taraftan, 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin *“Serbest Meslek Faaliyeti”* başlıklı bölümünde; *“Aynı şekilde, serbest meslek faaliyetinin arızı olarak yapılması halinde, mükellefin katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülüğü bulunmadığı gibi defter tutma ve makbuz düzenleme zorunluluğu da söz konusu değildir...”* düzenlemesi yer almaktadır. Bu hükme 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 vergilendirilecektir.

Örnek 13: (X) A.Ş. ne bağlı olarak çalışan Avukat Bay (A), 2012 yılında bir defa işverenininden bağımsız olarak kendi nam ve sorumluluğu altında bir davaya bakmış ve mahkeme kararına istinaden kendisine 15.000 TL vekalet ücreti ödenmiştir.

Avukat Bay (A), bir işverene bağlı olarak ücretli olarak çalışmakta olduğundan, 2012 yılında kendi adına bir defa yapmış olduğu avukat-

lık faaliyeti sonucunda elde ettiği kazanç arızı serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecek ve istisna tutarını aşması halinde yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Örnekte ödevlinin elde ettiği kazanç tutarı olan 15.000 TL, 2012 yılı için belirlenen istisna tutarı olan 20.000 TL'nin altında kaldığından yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.

Ödevlinin mahkeme kararına istinaden ödenecek vekalet ücreti karşılığında serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu bulunmamakta olup, söz konusu vekalet ücretinden Gelir Vergisi Kanununun 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.¹⁵

13. 2. Türkiye'de Faaliyette Bulunan

Dar Mükellef Serbest Meslek Erbabının Vergilendirilmesi

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. 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. Dar mükellef serbest meslek erbabının vergilendirilmesinde;

- Dar mükellef serbest meslek erbabının sürekli olarak yaptığı serbest meslek faaliyetinden elde ettiği serbest meslek kazancı, tevkif

¹⁵ www.gib.gov.tr/Özelgeler (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 29.09.2011 tarih ve 1678 sayılı özeldesi.)

suretiyle vergilendirilmemiş ise 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 hükümlerinin, gerek vergi oranı gerekse süre (183 günden fazla kalma şartı) şartlarının dikkate alınması gerekir.¹⁶

13.3. Yıllık Beyannameden İndirim Konusu Yapılacak Hususlar

Serbest meslek erbabı olan avukatlar tarafından yıllık beyanname ile beyan edilen serbest meslek kazancı ile diğer gelir unsurlarından, GVK'nın "Diğer İndirimler" başlıklı 89'uncu maddesine göre gelir vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilecek bazı hususlar ana başlıkları itibariyle şöyledir;¹⁷

- *Şahıs sigorta primleri ve bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları,*

Beyan edilen gelirin % 10'unu (şahıs sigorta primleri için, beyan edilen gelirin % 5'ini) ve asgari ücretin yıllık tutarını¹⁸ aşmamak şartıyla, mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları.

Öte yandan, bireysel emeklilik katkı payları son kez 2012 yılına ilişkin verilecek yıllık beyannameden indirilecektir. 6327 sayılı Kanunla GVK'nın 89'uncu maddesinde yapılan değişiklik uyarınca, 01.01.2013 tarihinden sonraki dönemlerde yıllık beyanname veren mükellefler tarafından vergi matrahlarının tespitinde bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları indirim konusu yapılamayacaktır.

¹⁶ Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2012, Hesap Uzmanları Derneği, S:176

¹⁷ www.gib.gov.tr/Form ve Yayınlar/Serbest Meslek Kazançları Vergi Rehberi, 2012

¹⁸ 2012 yılı gelirlerine ilişkin olarak kullanılacak olan asgari ücretin yıllık brüt tutarı 10.962 TL'dir.

Ancak, 1.1.2013 sonrasında mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait birikim priminin alındığı hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri beyan edilen gelirin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla indirim konusu yapılabilecektir.

- *Eğitim ve sağlık harcamaları,*

Beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları.

- *Sakatlık İndirimi,*

Serbest meslek faaliyetinde bulunan özürliülerin beyan edilen gelirlerine, GVK'nın 31'inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim (Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu özürliü kişi bulunan serbest meslek erbabı da yararlanır.) beyan edilen gelir toplamından indirim konusu yapılacaktır. Bu hükümlere göre, serbest meslek erbabı, kendisi ve bakmakla yükümlü olduğu özürliü kişi için yıllık gelir vergisi beyannamesinde sakatlık indiriminden yararlanacaktır.

Özürliü serbest meslek erbabı haricinde, serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürliü bir kişinin bulunması halinde de sakatlık indirimi uygulanacaktır. Söz konusu mükellefler beyan edecekleri serbest meslek kazancından ayrıca sakatlık 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. GVK'nın 31'inci maddesine göre 2012 yılında gerçek usulde elde edilen ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde indirim konusu yapılacak aylık sakatlık indirimi tutarları şöyledir.¹⁹

¹⁹ 26.12.2011 gün ve 28154 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 280 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

1. Derece Sakatlar İçin (Çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş olanlar)	(770X12=) 9.240 TL
2. Derece Sakatlar İçin (Çalışma gücünün asgari %60'ını kaybetmiş olanlar)	(380X12=) 4.560 TL
3. Derece Sakatlar İçin (Çalışma gücünün asgari %40'ını kaybetmiş olanlar)	(180X12=) 2.160 TL

- *Bağış ve yardımlar,*
 - *Tamamı indirim konusu yapılan bağış ve yardımlar* (Örneğin, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı.)
 - *Belli sınırlar dahilinde indirilecek bağış ve yardımlar* (Örneğin, 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 için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar.)
 - *Doğal afetler ile ilgili ayni ve nakdi bağışlar,* (Bakanlar kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla makbuz mukabili yapılan ayni veya nakdi bağışların tamamı.)
 - *İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı.*
 - *Diğer kanunlara göre tamamı indirilecek bağış ve yardımlar.* (Örneğin, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanununa, Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumunun Kuruluşu Hakkındaki Kanuna, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununa, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanununa, Türk Silahlı Kuvvetleri Güçlendirme Vakfı Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar gibi.).

- *Sponsorluk harcamaları*, (Amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.)

13.4. 2012 Yılında Elde Edilen Kazançların Yıllık Beyannameyle Beyanına İlişkin Örnekler

Yıllık beyannameye beyan edilen gelir tutarından varsa GVK'nın 89'uncu maddesinde sayılan indirimlerin yapılması ve vergi matrahının bulunması gerekir. Hesaplanan gelir vergisinden de yıl içinde ödenen geçici vergi ile tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsup edilmesi gerekmektedir. Örneklerde serbest meslek kazancının yanında diğer gelir unsurlarının da olması durumunda yıllık beyannameye beyan edilecek gelir tutarının nasıl bulunacağı incelenecektir. Beyan edine gelirden indirim konusu yapılacak unsurların bazıları dikkate alınmış olup, olması ve şartları taşıması durumunda GVK'nın 89'uncu maddesinde yer alan tüm unsurların yıllık beyannameye indirim konusu yapılması mümkündür.

Örnek 14: Bay (A), 2012 yılında serbest meslek faaliyetinden 60.000 TL serbest meslek kazancı elde etmiş, ayrıca kiraya verdiği iş yerinden tevkifata tabi 12.000 TL, konutundan ise 8.000 TL kira geliri elde etmiştir.

Serbest meslek kazancı	60.000 TL
İşyeri kira geliri (Brüt)	12.000 TL
Mesken kira geliri	8.000 TL
Beyan edilecek gelir	80.000 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 12.000 TL'lik işyeri kira geliri ile 8.000 TL mesken kirası toplandığında (20.000 TL), GVK'nın 86/1-c maddesine göre 2012 yılı için beyanname verme sınırı olan 25.000 TL'nin altında kalmakla beraber; serbest meslek kazancı ile işyeri ve mesken kira geliri toplamı olan (60.000+12.000+8.000=) 80.000 TL, 25.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, serbest meslek kazancı ile beraber işyeri ve mesken kira geliri

de beyannameye dahil edilecektir. Ödevli serbest meslek kazancı nedeniyle yıllık beyanname vermesi nedeniyle 2012 yılı için uygulanan 3.000 TL'lik mesken istisnasından yararlanamayacaktır.²⁰

Örnek 15: Serbest avukatlık yapan Bay (G)'nin 2012 yılında 60.000 TL gayrisafi hasılatı, 20.000 TL de indirilecek gideri bulunmaktadır. Ödevli 3. Dereceden sakatlık indiriminden yararlanmakta olup, ayrıca yıl içinde 5.000 TL Bağ-Kur primi ödemiştir. Bu verilere göre beyanname vergiye tabi matrah şöyle olacaktır.

Toplam hasılat	60.000 TL
İndirilecek giderler	20.000 TL
Serbest meslek kazancı (60.000-20.000=)	40.000 TL
Bağ-Kur primi	5.000 TL
Sakatlık indirimi tutarı (2012 yılı için yıllık (180X12=)	2.160 TL
Beyan edilecek serbest meslek kazancı (40.000-(5.000+2.160)=)	32.840 TL

2012 yılında sakatlık indirimi uygulamasından yararlanacak serbest meslek erbabının vergilendirilmesinde indirim konusu yapılacak 3. Derece sakatlar (Çalışma gücünün asgari %40'ını kaybetmiş olanlar) için aylık sakatlık indirimi tutarı 180 TL olup, yıllık (180X12=) 2.160 TL yıllık beyanname indirim konusu yapılacaktır.

Örnek 16: Avukat Bay (F)'nin 2012 yılında elde ettiği kazanç ve iratlar şöyledir.

Serbest meslek kazancı	60.000 TL
İşyeri kira geliri (tevkifata tabi tutulmuş)	15.000 TL
Mevduat faizi	20.000 TL
Alacak faizi	1.200 TL
Beyan edilecek gelir toplamı (60.000+15.000=)	75.000 TL

Bay (F), 60.000 TL serbest meslek kazancı için mutlaka yıllık gelir vergisi beyannamesi verecektir. Serbest meslek kazancı ile brüt işyeri

²⁰ GVK'nın mesken istisnasına ilişkin 21. Maddesine göre; ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyannameyle bildirmek mecburiyetinde olanlar bu istisnadan yararlanamazlar.

kira gelirinin toplamı olan (60.000+15.000=) 75.000 TL, 2012 yılı beyanname verme sınırı olan 25.000 TL'yi aştığından yıllık gelir vergisi beyannamesine tevkifatlı işyeri kira geliri de dahil edilecektir. Mevduat faizi, GVK'nın geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş olduğundan, tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecek ve diğer gelirler nedeniyle verilen beyannameye de dahil edilmeyecektir. Tevkifatsız olan alacak faizi ise, GVK'nın 86/1-d'ye göre 2012 yılı için 1.290 TL beyan sınırını aşmadığından, verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir.

Örnek 17: Serbest meslek erbabı Avukat Bayan (E)'nin 2012 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir. Mükellefin ücret ve işyeri kira gelirleri yıl içinde tevkif suretiyle vergilendirilmiştir. Bu verilere göre, mükellefin beyan etmesi gereken gelir vergisi matrahı şöyle hesaplanacaktır.

Serbest meslek kazancı	40.000 TL
1. İşverenden aldığı ücret	20.000 TL
2. İşverenden aldığı ücret	18.000 TL
3. İşverenden aldığı ücret	10.000 TL
İşyeri kira geliri (brüt)	15.000 TL
Vergiye tabi gelir	103.000 TL

Ödevli 40.000 TL serbest meslek kazancı için mutlaka yıllık gelir vergisi beyannamesi verecektir. GVK'nın 86/1-b maddesine göre ise 1. işveren hariç²¹ diğer işverenlerden elde edilen ücret geliri 2012 yılı için beyanname verme sınırı olan 25.000 TL'yi geçtiği için, ödevli ücret gelirlerinin tamamı olan 48.000 TL'yi beyannamesine dahil edecektir. Tevkifata tabi işyeri kira geliri de ücret geliri ile toplandığında beyanname verme sınırını aştığından, GVK'nın 86/1-c maddesi gereğince beyannameye dahil edilecektir. Dolayısıyla, ödevlinin beyan etmesi gereken gelir vergisi matrahı 95.000 TL olacaktır. Ancak, yıl içinde serbest meslek kazancı, ücret ve işyeri kira gelirlerinden tevkif suretiyle kesilen vergiler ile serbest meslek kazancından dolayı ödemiş olduğu geçici vergiler hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

²¹ Maliye Bakanlığınca çıkarılan 11.02.2004 tarihli 16 No.lu Gelir Vergisi Sirküleri-ne göre, birden fazla işverenden ücret elde eden ücretli, birinci işvereni serbestçe kendisi seçebilecektir.

Örnek 18: İstanbul’da kendi ofisinde serbest Avukatlık faaliyetinde bulunan Bay (H)’nin 2012 yılında elde ettiği mesleki kazancı ile diğer gelirleri şöyledir.

Serbest meslek kazancı	100.000 TL
İşyeri kira geliri (tevkifata tabi tutulmuş)	20.000 TL
Alacak faizi	3.000 TL
Mevduat Faizi	10.000 TL
Repo Geliri	20.000 TL
Özel Finans Kurumundan kar/zarara katılma hesabı karşılığında elde edilen kar payı	15.000 TL
Beyan edilecek gelir toplamı	123.000 TL

GVK’nın 85’inci maddesine göre ödevli 100.000 TL serbest meslek kazancı için mutlaka yıllık gelir vergisi beyannamesi verecektir. Serbest meslek kazancı ile brüt işyeri kira gelirinin toplamı olan $(100.000+20.000=)$ 120.000 TL, 2012 yılı beyanname verme sınırı olan 25.000 TL’yi aştığından yıllık gelir vergisi beyannamesine işyeri kira geliri de dahil edilecektir. Tevkifatsız 3.000 TL alacak faizi ise, GVK’nın 86/1-d’ye göre beyan sınırını aştığından (2012 yılı için 1.290 TL), diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannameye dahil edilecektir.

Örnekte ödevlinin elde etmiş olduğu menkul sermaye iratları olan GVK’nın geçici 67’nci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş olan; mevduat faizini, Özel Finans Kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları ile repo kazançları tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

Örnek 19: Serbest avukatlık faaliyetinde bulunan Bay (A), 2012 yılında 120.000 TL hasılat elde etmiştir. Mükellefin yapmış olduğu genel gider tutarı ise 40.000 TL’dir. Yıl içinde mesleki kazancından yapılan tevkifat tutarı 15.000 TL’dir. Ödevli mesleki faaliyeti ilgili olarak yazmış olduğu kitapla ilgili olarak bir yayın kuruluşundan 10.000 TL telif kazancı elde etmiş olup, telif kazancı üzerinden yıl içinde 1.700 TL tevkifat yapılmıştır. Örnekte, mükellefin beyanname GVK’nın 89’uncu maddesine göre indirim konusu yapacağı bir unsurun olmadığı varsayılmıştır. Ödevli yıl içinde tahakkuk eden 12.000 TL geçici verginin

3.000 TL'sini ödemiştir. Mükellefin serbest meslek faaliyeti ile ilgili olarak vergiye tabi gelir aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Toplam hasılat	120.000 TL
İndirilecek giderler	40.000 TL
Safi kazanç tutarı (120.000-40.000=)	80.000 TL
Vergiye tabi gelir	80.000 TL
Hesaplanan gelir vergisi	21.110 TL
Yıl içinde ödenen geçici vergi	3.000 TL
Yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergi	15.000 TL
Mahsuplar toplamı (3.000+15.000=)	18.000 TL
Ödenecek gelir vergisi (21.110-18.000=)	3.110 TL

Ödevlinin elde etmiş olduğu 10.000 TL tutarındaki telif kazancı GVK'nın 18'inci maddesine göre gelir vergisinden istisna olup, beyan edilmeyecek ve yıl içinde yapılan %17 oranındaki 1.700 TL'lik tevkifat nihai vergi olacaktır. Ödevli adına 2012 yılında 12.000 TL geçici vergi tahakkuk etmiş olmasına rağmen ödediği tutar 3.000 TL olduğundan, sadece bu tutarı mahsup edecek, ödemediği tutar olan 9.000 TL ise 1 Mart 2013 tarihine kadar gecikme zammı hesaplanmak suretiyle terkin edilecektir. Yıl içinde kesinti suretiyle ödenen 15.000 TL'de hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir. Mükellefin, olması halinde GVK'nın 89'uncu maddesinde yer alan indirimleri beyan edilen gelir toplamından indirim konusu yapması mümkündür.

Örnek 20: Avukat Bayan (B), 2012 yılında serbest meslek faaliyetinden 30.000 TL zarar elde etmiştir. Ancak, yazmış olduğu kitap satışından ise 20.000 TL telif kazancı elde etmiş olup, telif kazancı yıl içinde kitabı basan yayınevi tarafından tevkif suretiyle vergilendirilmiştir. Ödevli avukatlık faaliyetinden zarar elde etmiş olmasına rağmen yıllık beyanname verecektir. Ancak, ödenecek gelir vergisi olmayacaktır. Elde ettiği telif kazancı ise gelir vergisinden istisna olup, yıllık beyanname ile beyan edilmeyecek ve yıl içinde yapılan tevkifat nihai vergi olacaktır.

Örnek 21: Serbest avukatlık yapan Bay (A), 2012 yılında bu faaliyetinden toplam 150.000 TL hasılat elde etmiş ve kazancından yıl

içinde 30.000 TL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. Mesleki faaliyeti ile ilgili olarak 40.000 TL gider yapmış ve yıllık 10.000 TL Bağ-Kur primi ödemiştir. Ödevli, 2012 yılında makbuz karşılığında Türkiye Kızılay Derneğine 5.000 TL nakdi bağış yapmış, çocuğunun eğitimi için ise Türkiye’deki özel bir okula 20.000 TL ödemiş ve faturasını almıştır. Ayrıca, eşi adına yıllık toplam 5.000 TL bireysel emeklilik katkı payı ödemiştir. Mükellefin 2012 yılında 20.000 TL geçici vergi ödediğini dikkate aldığımızda, 2013 yılında ödemesi gereken gelir vergisi şöyle hesaplanacaktır.

Toplam hasılat	150.000 TL
İndirilecek giderler	40.000 TL
Bağ-Kur primi	10.000 TL
Beyan edilecek serbest meslek kazancı (150.000-50.000=)	100.000 TL
Bireysel emeklilik katkı payı (GVK’nın 89/1. mad)	5.000 TL
Çocuk için yapılan eğitim harcaması (89/2) (100.000X%10=)	10.000 TL
Türkiye Kızılay Derneğine yapılan nakdi bağış tutarı	5.000 TL
İndirimler toplamı (5.000+10.000+5.000=)	20.000 TL
Gelir vergisi matrahı (100.000-20.000=)	80.000 TL

Örnekteki mükellef, beyan edilengelirin %10’u olan (100.000X%10=) 10.000 TL ve 2012 yılı asgari ücretin yıllık brüt tutarı olan 10.962 TL’yi aşmayan 5.000 TL bireysel emeklilik katkı payını indirim konusu yapmıştır. Çocuk için belge ile tevsik edilen 20.000 TL eğitim harcamasının ancak (100.000X%10=) 10.000 TL’si (beyan edilen gelirin %10’u) indirim konusu yapılacaktır. Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığında yapılan nakdi bağış tutarı olan 5.000 TL’nin ise tamamı indirim konusu yapılacaktır. Ayrıca, ödevlinin yıl içinde ödemiş olduğu geçici vergi ile tevkif yoluyla kesilen vergileri hesaplanan gelir vergisinden mahsup etme imkanı bulunmaktadır.

Örnek 22: Serbest avukatlık yapan Bay (C)’nin 2012 takvim yılına ait bilgileri şöyledir;

- Serbest meslek faaliyeti ile ilgili olarak elde ettiği hasılat 120.000 TL,

- Faaliyete ilişkin giderler toplamı 30.000 TL,
- Mükellef 5.000 TL Bağ-Kur primi ödemiştir,
- Serbest meslek kazancı ödemelerinden 20.000 TL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır,
- Mükellefin 2012 yılında ödediği ve mahsubu gereken geçici vergi tutarı 5.000 TL'dir.
- Ödevli mesken olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden 2012 yılında 10.000 TL kira geliri elde etmiştir. Mükellef kira geliri ile ilgili olarak götürü gider yöntemini seçmiştir.

Mükellef serbest meslek kazancı dolayısıyla beyanname verdiği için 2012 yılında elde ettiği mesken kira geliri için 3.000 TL'lik mesken istisnasından yararlanamayacaktır. Bu verilere göre mükellefin yıllık gelir vergisi beyannamesindeki beyanı ve ödenecek gelir vergisi şöyle hesaplanacaktır.

Serbest Meslek Kazancı (120.000-35.000=)	
-Gayrisafi hasılat 120.000	
-İndirilecek giderler 30.000	
-Bağ-Kur primi 5.000	85.000 TL
Gayrimenkul Sermaye İradı (10.000-2.500=)	
-Gayri Safi İrat 10.000	
-Götürü gider 2.500	7.500 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah) (85.000+7.500=)	92.500 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	25.485 TL
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	
-Geçici Vergi:5.000 TL	
-Tevkif Yoluyla Kesilen Vergi:20.000 TL	25.000 TL
Ödenmesi Gereken Vergi (25.485-25.000=)	485 TL

Örnek 23: Bürosunda avukatlık yapan Bay (D), 2012 yılında 180.000 TL hasılat elde etmiş olup, mesleki faaliyeti ile ilgili olarak yapmış olduğu giderler toplamı ise 50.000 TL'dir. Mükellef 10.000 TL de Bağ-Kur primi ödemiştir. Serbest meslek kazancından yıl içinde 30.000 TL tevkifat yapılmış, 18.000 TL'de geçici vergi ödenmiştir. Bu verilere göre, mükellefin beyanı ve ödeyeceği gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Toplam Hasılat	180.000 TL
İndirilecek Giderler Toplamı -Mesleki giderler:50.000 TL -Bağ-Kur primi:10.000 TL	60.000 TL
Serbest Meslek Kazancı (180.000-60.000=)	120.000 TL
Gelir Vergisinin Hesaplanması	
Serbest Meslek Kazancı	120.000 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	120.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	35.110 TL
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı -Geçici Vergi:18.000 TL -Tevkif Yoluyla Ödenen Vergi:30.000 TL	48.000 TL
Ödenmesi Gereken Vergi (35.110-48.000=)	Yok
İadesi gereken vergi tutarı	12.890 TL

13.5. 2012 Yılı Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir Vergisi Kanununun 103'üncü maddesine göre, 2012 yılında elde edilen gelir unsurlarının yıllık beyanname ile beyan edilmesi halinde, 280 Seri No.lu GV Genel Tebliği ile belirlenen aşağıdaki vergi tarifesi uygulanacaktır. Burada bir hususu belirtmekte fayda vardır, o da aşağıdaki vergi tarifesinde de görüldüğü üzere 3. dilimde ücret gelirleri ile diğer gelir unsurlarının vergilendirilmesi farklılık göstermektedir. Dolayısıyla, 2012 yılında elde ettiği serbest meslek kazancı için beyanname veren bir mükellefin aynı anda ücret gelirini de beyan etmesi ve beyannamedeki toplam gelirin 58.000 TL'yi aşması durumunda 25.02.2011 tarih ve 75 No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde yapılan açıklamalara göre gelir vergisinin hesaplanması gerekmektedir.

10.000 TL'ye kadar	% 15
25.000 TL'nin 10.000 TL'si için 1.500 TL, fazlası	% 20
58.000 TL'nin 25.000 TL'si için 4.500 TL (ücret gelirlerinde 88.000 TL'nin 25.000 TL'si için 4.500 TL), fazlası	% 27
58.000 TL'den fazlasının 58.000 TL'si için 13.410 TL (ücret gelirlerinde 88.000 TL'den fazlasının 88.000 TL'si için 21.510 TL), fazlası oranında vergilendirilir.	% 35

13.6. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu

Yıllık beyannamede gelirin toplanmasında, gelir unsurlarının bazılarından doğan zararlar (Gelir Vergisi Kanununun 80'inci maddesinde yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir. 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.

13.7. 2012 Yılında Ödenen Geçici Verginin Yıllık Beyannamede Mahsubu ve Kalan Tutarın Nakten/Mahsuben İadesi

GVK'nın mükerrer 120'nci maddesine göre serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden vergi tarifesinin ilk gelir dilimine uygulanan %15 oranında geçici vergi öderler.²² 252 Seri No.lu GV Genel Tebliğinin "Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi" başlıklı 2. Bölümünde yapılan açıklamalara göre, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir ver-

²² Geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edilmesi halinde %10'u aşan kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Tarh edilecek ek vergi için vergi ziyai cezası ve gecikme faizi uygulanır. Geçici vergi beyannamesi vermeyen mükellefler için %10'luk yanılma payı uygulanmaz.

gisinden, ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemlerine ilişkin olarak ödenen geçici vergi mahsup edilecektir. Örneğin 2013 yılı geçici vergi dönemleri şöyledir;

Geçici Vergi Dönemleri	Beyan Zamanı	Ödeme Zamanı
Ocak-Şubat-Mart/2013 (1. Geçici Vergi Dönemi)	14 Mayıs 2013	17 Mayıs 2013
Nisan-Mayıs-Haziran/2013 (2. Geçici Vergi Dönemi)	14 Ağustos 2013	17 Ağustos 2013
Temmuz-Ağustos-Eylül/2013 (3. Geçici Vergi Dönemi)	14 Kasım 2013	17 Kasım 2013
Ekim-Kasım-Aralık/2013 (4. Geçici Vergi Dönemi)	14 Şubat 2013	17 Şubat 2013

Üç aydan kısa olan vergilendirme dönemlerinde ise;

- İşe başlanılan tarihin içinde bulunduğu dönemin sonuna kadar olan süre,
- İşin bırakıldığı tarihe kadar olan süre,
- Yeni hesap döneminin başladığı tarihe kadar olan süre, ayrı bir vergilendirme dönemi sayılır.

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden fazla olması halinde; mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilecektir. Bu mahsuba rağmen arta kalan bir miktarın bulunması halinde, kalan kısım mükellefin o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurması kaydıyla kendisine nakden iade edilecektir.

252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi” başlıklı 2’nci Bölümünde yapılan açıklamalara göre, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemlerine ilişkin olarak ödenen geçici vergi mahsup edilecektir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilmiş geçici verginin mutlak suretle ödenmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla, üçer aylık dönemler itibarıyla tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Üçer aylık kazançlar üzerinden tahakkuk ettirilmiş ancak tahsil edilmemesi dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkanı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir ve terkin edilen geçici vergi tutarına, vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarihe kadar gecikme zammı²³ uygulanır. Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden fazla olması halinde; mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilecektir. Bu mahsuba rağmen arta kalan bir miktarın bulunması halinde, kalan kısım mükellefin o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurması kaydıyla kendisine nakden iade edilecektir. Mahsup sonucu iadesi gereken bir miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna/satırına yazılması, mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilecektir. Yıllık beyannamenin ilgili satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben ve/veya nakten iade edilebilmesi için mükellef tarafından o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurulması gerekmektedir.²⁴ 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.

Örnek 24: Serbest meslek erbabı olan Bayan (X)'in 2012 yılına ilişkin olarak vereceği gelir vergisi beyannamesinde, yıl içinde ödemiş olduğu geçici verginin mahsubu ve mahsup edilemeyen geçici verginin nakden iadesi şöyle olacaktır.

Vergiye tabi gelir	25.000 TL
Hesaplanan gelir vergisi	4.670 TL
Mahsup edilecek geçici vergi	7.000 TL
Ödenecek gelir vergisi tutarı	Yok
İadesi gereken geçici vergi (4.670-7.000=)	2.330 TL

Örnekteki mükellef, yıl içinde ödemiş olduğu geçici vergiden dolayı iade alması gereken 2.330 TL'yi gelir vergisi beyannamesinin ilgili satırına yazması, vergi dairesince mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilecektir. Vergi dairesi geçici verginin nak-

²³ Aylık gecikme zammı oranı 2010/965 sayılı B.K.K ile 19.10.2010 tarihinden itibaren her ay için %1,40 olarak uygulanmaktadır.

²⁴ İmdat TÜRKAY, Geçici Verginin Yıllık Beynamede Mahsubu ve Kalan Tutarın Mahsuben ve/veya Nakten İadesi, Yaklaşım Dergisi, Nisan/2012

ten iadesinde, geçici verginin ödenmiş olup olmamasına bakacak ve herhangi bir miktar sınırlaması olmaksızın mükellefe iadesini yapacaktır. Ayrıca, mükellefin geçici vergiye ilişkin iade talebinin yerine getirilmesinde teminat ve inceleme raporu da aranmayacaktır.

13.8. 2012 Yılında Tevkif Yoluyla Kesilen

Vergilerin Yıllık Beyannamede Mahsubu ve Kalan Tutarın Nakden/Mahsuben İadesi²⁵

Gelir Vergisi Kanununun “Vergi tevkifatının mahsubu” başlıklı 121’inci maddesine göre; yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu Kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsup edilir. Mahsubu yapılan miktar Gelir Vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine ret ve iade olunur. Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılır. İkmalen veya resen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmaz.

Konu hakkında 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre işlem yapılması gerekmektedir. Tevkif yolu ile kesilen vergilerin gelir vergisi beyannamesinde tahakkuk eden vergilerden mahsup edilmesi, mahsup edilemeyen miktarın ise mükellefin 5 yıl içinde müracaatı halinde iade edilmesi gerekmekte olup; vergi dairesi tarafından mükellefe mahsup sonrası kalan vergi ilgili olarak yapılacak bildirimin tebliği tarihinden itibaren 1 yıl içinde alınmaması halinde mahsuben ve nakden iade hakkını mükellef kaybedecektir. Ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından kendi adlarına verecekleri geçici vergi ve yıllık gelir vergisi beyannamelerinde, yapılan tevkifatların ortaklıktaki hisselerinin dikkate alınarak mahsup edilmesi gerekmektedir.

²⁵ İmdat TÜRKEY, Yıllık Beyannamede Mahsup Edilemeyen Tevkifat Tutarının Mahsuben/Nakten İadesi, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Nisan/2012

13.8.1. Beyanname HESAPLANAN GELİR VERGİSİNDEN MAHSUP

Mükellefler öncelikle yıllık beyanname ile beyan ettikleri gelir üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergileri mahsup edeceklerdir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazançla ilişkin olması gerekmektedir. Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannameye mahsup edilebilmesi için vergi sorumluları tarafından yıl içinde yapılan kesintilerin vergi dairesine ödenmesi şartı bulunmamaktadır. Mükelleflerin ayrıca, tevkif yoluyla kesilen vergilerin, yıllık gelir vergisinden mahsubunda kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularının; adı soyadı veya unvanını, bağlı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları ve kesilen vergileri, kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeleri gerekmektedir.

Örnek 25: Avukat Bay (A)'nın 2012 yılında serbest meslek kazancı nedeniyle yıllık beyanname indirimleri sonrasında vergiye tabi matrahı 60.000 TL, serbest meslek kazancı üzerinden yıl içinde tevkif suretiyle kesilen vergiler toplamı da 12.000 TL olması durumunda, tevkif yoluyla yıl içinde kesilen vergilerin mahsubu ve ödenecek gelir vergisinin hesaplanması şu şekilde olacaktır. (Örnekte mükellefin geçici vergi ödemesi dikkate alınmamıştır.)

Vergiye tabi matrah	60.000 TL
Hesaplanan gelir vergisi tutarı	14.110 TL
Mahsup edilecek tevkif suretiyle kesilen gelir vergisi	12.000 TL
Ödenecek gelir vergisi tutarı (14.110-12.000=)	2.110 TL

Örnekte de görüldüğü üzere, mükellef yıl içinde mesleki faaliyeti ile ilgili olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamını yıllık beyannamesinde hesaplanan gelir vergisinden mahsup etmiştir.

13.8.2. Mahsup Edilemeyen Kısımın Diğer Vergi Borçlarına Mahsubu

Konu hakkında son olarak 252 Seri No.lu Genel Tebliğde yapılan düzenleme ile tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyanname mahsupları sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilmektedir. Ancak, mahsup talebinin dilekçe ile yapılması ve

yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tablonun dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli olacaktır. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilecektir.

Yıllık gelir vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilecektir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilecek ve bu durumda mahsup talepleri dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade edecektir. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmayacaktır.

Örnek 26: Ankara'da serbest avukatlık yapan Bay (X)'in 2012 yılında serbest meslek kazancı nedeniyle yıllık beyanname indirimleri sonrasında vergiye tabi matrahı 60.000 TL, serbest meslek kazancı üzerinden yıl içinde tevkif suretiyle kesilen vergiler toplamı 12.000 TL olup, yıl içinde tahakkuk eden geçici vergilerin ise 2.000 TL'sini ödemiştir. Ödevlinin Ocak/2013 döneminden 3.000 TL tutarında katma değer vergisi vergi borcu bulunmaktadır.

Vergiye tabi matrah	60.000 TL
Hesaplanan gelir vergisi tutarı	14.110 TL
Mahsup edilecek geçici vergi tutarı	5.000 TL
Mahsup edilecek tevkif suretiyle kesilen gelir vergisi tutarı	12.000 TL
Mahsuplar toplamı (12.000+5.000=)	17.000 TL
Ödenecek gelir vergisi tutarı	Yok
Nakten veya mahsuben iade edilecek tutar (14.110-17.000=)	2.890 TL

Mükellef kesintilere ilişkin bir tabloyu beyannameye eklemek suretiyle yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergileri yıllık beyannamesinde hesaplanan gelir vergisinden mahsup etmiştir. Mahsup edilemeyen 2.890 TL tutarı ise bir dilekçe ile 3.000 TL tutarındaki katma değer vergisi borcuna mahsup talep etmesi durumunda inceleme raporu ve teminat aranmaksızın, yıllık beyannamenin verildiği tarih itibarıyla yerine getirilecektir.

13.8.3. Nakten İade Talebinin 10.000 TL'yi Geçmemesi Hali

252 Seri No.lu GVG Tebliğinde yapılan açıklamalara göre, tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10.000 TL'yi geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tablo ile birlikte; *serbest meslek kazancına ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının*,²⁶ ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla *inceleme raporu ve teminat aranmaksızın* yerine getirilecektir. Burada ilgili kurumca onaylanması ifadesi sadece noter tarafından onaylanmasını değil, diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından onaylanmasını da kapsamaktadır. Ancak, konu hakkında Vergi İdaresi tarafından çıkarılan 05.01.2012 tarih ve 79 No.lu Gelir Vergisi Sirküleri ile tevkif suretiyle kesilen vergilerin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergilerden mahsubu ve kalan kısmın nakden iadesiyle ilgili olarak yapılacak başvurularda aranılan belgelere ilişkin yeni bir düzenleme yapılmıştır.

Buna göre, mükelleflerin iade işlemleri için harcadığı zamanı, ödenmenin gecikmesi sebebiyle katlandıkları maliyeti ve vergi daireleri üzerindeki iş yükünü azaltmak amacıyla 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca tevkif yoluyla ödenmiş vergilerin nakden iadesinde istenilen bilgilerin, E-VDO merkezi sorgulama ekranından tespit edilebilmesi durumunda, bu bilgilere ilişkin belgeler mükelleflerden ayrıca kağıt ortamında aranılmayacak olup, dilekçe ile yıl içinde yapılan tevkifatlarla ait tablo yeterli olacaktır. Ancak, nakden iadeyle ilişkin bilgilerin E-VDO merkezi sorgulama sisteminden tespit edilememesi durumunda ise anılan Genel Tebliğde belirtilen belgelerin dilekçe ekinde istenilmesine devam edilecektir.

13.8.4. Nakten İade Talebinin 10.000 TL'yi Geçmesi Halinde Yapılacak İşlemler

252 Seri No.lu GV Genel Tebliğinde yapılan açıklamaya göre, nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000 TL'yi aşması halinde; 10.000 TL'yi kadar olan kısım teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin, 10.000 TL'yi aşan kısım ise yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilecektir.

²⁶ Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin mahsuben/nakden iade talepleri ile ilgili olarak ibrazı istenen belgelerin gerçeği yansıtmaması halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri çerçevesinde cezalı işlem yapılması gerekmektedir.

14. Beyannamenin Verilmesi ve Tahakkuk Eden Verginin Ödenmesi

Gerçek usulde vergiye tabi serbest meslek erbabları gelir elde etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Yıllık beyanname vermek zorunda olan mükellefler, 2012 takvim yılına ait kazançlarını 1-25 Mart 2013 günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine beyan etmeleri gerekmektedir. Elektronik ortamda beyanname verecek olan mükellefler beyannamelerini, <https://ebeyanname.gib.gov.tr> adresinde yer alan kılavuza uygun olarak dolduracaklardır. Beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinin birinci taksiti 1-31 Mart 2013 (Son ödeme günü olan 31 Mart Pazar günü, resmi tatil olduğu için 1 Nisan 2013 tarihinde), ikinci taksitinin ise 1-31 Temmuz 2013 tarihleri arasında olmak üzere iki eşit taksitte ödenmesi gerekmektedir. Serbest meslek kazancı elde eden avukatların Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesine ayrıca, kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin belgeleri (beyannamede gösterilen gelire dahil kazançlardan kesilen vergi varsa) ve yabancı ülkelerde ödenen vergi varsa, ödenen bu vergilere ilişkin belgeleri eklemeleri gerekmektedir.

KAYNAKLAR

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 1136 Sayılı Avukatlık Kanunu
- 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu
- 135, 221, 252, 280 Sıra No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 375, 422 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 16, 79 No.lu Gelir Vergisi Sirküleri
- <http://www.gib.gov.tr/Özelgeler>
- Serbest Meslek Kazançları Vergi Rehberi 2012 (www.gib.gov.tr/Form ve Yayınlar)
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2012, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, S.148
- TÜRKAY İmdat, Serbest Meslek Kazancının Vergilendirilmesi, Seçkin Yayınevi, 2. Baskı, Mayıs/2012 Ankara
- TÜRKAY İmdat, Geçici Verginin Yıllık Beyannamede Mahsubu ve Kalan Tutarın Mahsuben ve/veya Nakten İadesi, Yaklaşım Dergisi, Nisan/2012
- TÜRKAY İmdat, Yıllık Beyannamede Mahsup Edilemeyen Tevkifat Tutarının Mahsuben/Nakten İadesi, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Nisan/2012
- TÜRKAY İmdat, "Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi", Yaklaşım, Mart/2012
- TÜRKAY İmdat, Serbest Meslek Kazancının Vergilendirilmesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs 2007, S: 12