

SERBEST MESLEK ERBAPLARININ YARARLANAMADIKLARI VERGİ AVANTAJLARI

I- GİRİŞ:

Serbest meslek erbaplarının icra ettikleri mesleki faaliyetleri dolayısıyla elde etmiş oldukları gelirler, Gelir Vergisi Kanununda yapılan düzenlemeler çerçevesinde serbest meslek kazancı olarak özel bir vergilendirme rejimine tabi tutulmuştur.

Gerek Gelir Vergisi Kanununda ve gerekse Vergi Usul Kanununda yapılan özel düzenlemeler neticesinde serbest meslek kazancı sahipleri, diğer gelir unsuru sahiplerinden farklı olarak, vergilendirilecek gelirlerinin tespitinde bazı avantaj ve dezavantajlara sahip bulunmaktadırlar.

Bu yazımızın konusunu da mevzuatımızda yer alan vergisel avantajlardan, serbest meslek erbaplarına yararlanma imkanı tanınmayanlara yönelik açıklamalar oluşturacaktır.

II- SERBEST MESLEK KAZANCI KAVRAMI :

Serbest Meslek Kazancı, Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinin birinci fıkrasında; “Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.” şeklinde tanımlanmış, aynı maddenin üçüncü fıkrasında da; “Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançların da serbest meslek kazancı olduğu hükme bağlanmıştır.

Serbest Meslek Faaliyeti ise aynı maddenin 2’nci fıkrasında; “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.” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilebilmesi için söz konusu faaliyetin ;

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

unsurlarının tamamını taşıması şart olup, aksi takdirde yapılan faaliyet serbest meslek faaliyeti olarak adlandırılmayacaktır.

Serbest meslek kazancı bu şekilde tanımlandıktan sonra; Gelir Vergisi Kanununun izleyen 67 ve 68 inci maddelerinde serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Serbest meslek kazancının tespitini düzenleyen 67 nci maddede; serbest meslek kazancının, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak **tahsil edilen** para ve aylıklar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen

menfaatlerden, 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. Görüldüğü üzere serbest meslek kazancında elde etme **tahsil** esasına bağlanmak suretiyle, bu gruba dahil mükellefler lehine bir düzenlemeye gidilmiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilecek giderler ise 68 inci maddede sayılmıştır.

III- SERBEST MESLEK ERBAPLARININ YARARLANAMAYACAĞI VERGİSEL TEŞVİKLER :

Daha önce değindiğimiz üzere serbest meslek erbapları, mesleki kazançlarını **serbest meslek kazanç defterine** istinaden tespit edeceklerdir. Diğer taraftan; Vergi Usul Kanununun 177' nci maddesinin dördüncü bendinde “her türlü ticaret şirketleri”nin birinci sınıf tüccar oldukları, aynı Kanunun 176'ncı maddesinde ise birinci sınıf tüccarların bilanço esasına göre defter tutacakları hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede, Gelir Vergisi Kanununun 65'inci maddesinin son fıkrasında yazılı şirketler ise (kollektif ve adi komandit şirketler) yapılan mesleki faaliyet neticesinde elde ettikleri kazançlarını, serbest meslek kazanç defteri üzerinden tespit edecekler ve bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterler serbest meslek kazancı defteri yerine geçecektir.

Her ne kadar bu kollektif ya da adi komandit şirket şeklinde örgütlenen serbest meslek erbapları, bu düzenlemeler çerçevesinde bilanço esasına göre defter tutacak iseler de, kanaatimizce bu özel durum sadece defter tutma açısından geçerli olup, sırf bu nedenle kazançlarını bilanço esasına göre tespit etmeleri ya da diğer serbest meslek erbaplarına tanınmayan bir takım vergisel avantajdan yararlanmaları mümkün olmayacaktır.

Gerek bu nedenle ve gerekse kendilerine yapılan mesleki faaliyetleri çerçevesinde yapılan ödemelerin tevkifata tabi tutularak, bir anlamda peşin vergilendirilmesinden kaçınmak amacıyla bir çok serbest meslek erbabının limited ya da anonim şirket kurmak suretiyle şirketleşme ve kurumlar vergisi mükellefi olma yolunu seçtikleri görülmektedir. Bu yolla elde edilen kazanç kurum kazancı olacağından ve ticari kazancın tespitine ilişkin esaslara göre belirleneceğinden, serbest meslek erbapları, bir çok vergisel avantajdan yararlanma imkanına kavuşacaklardır.

Bu bölümde bazı vergisel avantajlardan serbest meslek erbaplarının yararlanıp yararlanamayacağı konusunda doğabilecek tereddütleri gidermek amacıyla bazı temel açıklamalara yer verilecektir.

1. Maliyet Bedeli Artırımı:

Bilindiği gibi Gelir Vergisi Kanununun 38. maddesinin 3. fıkrası hükmüne göre; Mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmelerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedelini bunların elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alabilmelerine imkan tanınmıştır. Bu hüküm 39 uncu madde gereğince işletme hesabı esasına göre ticari kazancın tespitinde de uygulanmaktadır. Bu imkan, Gelir Vergisi Kanununun 38. maddesinin “ Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti ” şeklindeki başlığından da anlaşılabilir olduğu üzere, sadece kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden ticari kazanç sahipleri ile maddedeki özel hüküm nedeniyle kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden ticari kazanç sahipleri için getirilmiş

olup, serbest meslek erbaplarının söz konusu düzenlemeden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

2. Yeniden Değerleme :

Vergi Usul Kanununun mükerrer 298.maddesi hükmüne göre; Bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri Bilançolarına dahil amortisman tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları, her hesap dönemi sonu itibariyle maddede yer alan şartlarla yeniden değerlemeye tabi tutabilmektedirler. Söz konusu maddenin birinci fıkrası hükmünden de anlaşılacağı üzere; yeniden değerlendirme imkanı sadece kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine tanındığından, serbest meslek erbapları sahibi oldukları amortisman tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutamayacaklardır.

3. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayırma:

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

4. Yenileme Fonu:

Vergi Usul Kanununun “Amortisman tabi malların satılması” başlıklı 328. maddesine göre; Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan doğan kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, **pasifte** geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir. Yenileme fonu olarak adlandırılan bu uygulamadan yine sadece bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceğinden serbest meslek erbapları amortisman tabi mallarının satışından doğan kazancı yenileme fonuna almak suretiyle vergi erteleme imkanından yararlanamayacaklardır.

5. Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırma ve Değersiz Alacak Yazma :

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

Şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılması da Kanun hükümlerine göre bilanço esasında defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine tanınmış bir hak olup, böyle olmasa dahi serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına göre

belirlendiğinden hasılat olarak kabul edilmeyen alacakların karşılık ayırma yoluyla gider yazılabilmesi de mümkün olmayacaktır.

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

6. Alacak Senetleri Reeskontu :

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

IV- SONUÇ:

Yazımızın önceki bölümlerinde açıkladığımız gerekçelerle serbest meslek kazancı sahipleri, ticari kazanç sahiplerinin yaralanabildiği ve matrahı azaltıcı yöndeki bir çok vergisel avantajdan yararlanamamaktadırlar.

Bu durum serbest meslek erbaplarında rahatsızlık yaratmakta ve bir çok serbest meslek erbabının, hem tevkif suretiyle yapılan peşin vergilemeden kaçınmak, hem de yazımıza konu edilenler ile diğer bir çok vergisel avantajlardan yararlanabilmek amacıyla şirketleşme ve kurumlar vergisi mükellefi olma yolunu seçtikleri görülmektedir.

Kanımızca vergi mevzuatımızda yapılacak düzenlemelerle, serbest meslek erbaplarının da söz konusu vergisel avantajlardan yararlanabilir hale getirilmesi, sorunun çözümünde en doğru yöntem olacaktır.

**ADRES: Ankara Defterdarlığı
Hükümet Meydanı
Ulus- ANKARA**

**A. Murat YILDIZ
Gelirler Kontrolörü
Ankara Defterdar Yrd. V.-**

**TEL : 0.312. 312 27 48
0.312. 310 54 03
FAX : 0.312. 309 22 18**

E-MAİL: amuratyildiz@hotmail.com