

SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA GELİR VERGİSİ VE KDV AÇISINDAN VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN TESPİTİ

Yazar: A.MuratYILDIZ*

Yaklaşım Dergisi / Aralık 2003 / Sayı: 132

I- GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun "Vergiyi Doğuran Olay" başlıklı 19. maddesinde vergi alacağının vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları durumun vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı hüküm altına alınmıştır. Vergiyi doğuran olayın Vergi Usul Kanunu'nda bu şekilde genel bir tanım yapıldıktan sonra her bir vergi kanununda o kanun açısından vergiyi doğuran olayın ne şekilde ortaya çıkacağı ayrıca belirlenmiştir.

Serbest meslek kazançları açısından; Gelir Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olay olan gelirin elde edilmesi, tahsilat şartına bağlanmış iken, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olay her bir kısım hizmetin yapılmasına bağlanmıştır. Bir başka deyişle serbest meslek kazançlarında gelir vergisinde tahsil, katma değer vergisinde ise tahakkuk esaslı geçerli olup, bu durum uygulamada bir çok tereddüdü de beraberinde getirmektedir.

Bu yazımızın da konusunu söz konusu soruna ilişkin açıklamalar oluşturacaktır.

II- GELİR VERGİSİ KANUNUN'A GÖRE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde Gelir, "bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratlarının safi tutarı" olarak tanımlanmak suretiyle vergiyi doğuran olay gelir vergisi açısından elde etmeye bağlanmıştır. Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili düzenlemeler ise aynı Kanun'un 67 ve 68. maddelerinde yapılmıştır. Serbest meslek kazancının tespitini düzenleyen 67. maddede; serbest meslek kazancının, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak **tahsil edilen** para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olduğu 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 bağlanmıştır. Serbest meslek kazancının tespitinde hasıllardan indirilecek giderler ise 68. maddede sayılmıştır.

A- SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA HASILAT KAVRAMI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. maddesi hükmünde de yer aldığı üzere, serbest meslek kazancının tespitinde hasılat; bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen tüm menfaatler toplamıdır. Söz konusu maddenin birinci fıkrasında yapılan bu genel tanımlamadan hemen sonra izleyen fıkralarda ise bir kısım kazançların hasılat sayılıp, sayılmayacağına yönelik hükümlere yer verilmiştir.. Bu hükümlere göre;

- İkinci fıkrada, serbest meslek erbabının, müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde aldığı gider karşılıkları da hasılat sayılmıştır. Aynı maddenin dördüncü fıkrasında ise, vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlarda harcanan para ve ayınların hasılat sayılmadığı belirtilmiştir. Fakat alınan paranın tamamının söz konusu işlere harcanması gerekir. Alınan paranın harcanmayan kısmı hasılat yazılmalıdır.

Örneğin; Bir avukat, bilirkişilik ücreti olarak 1.000.000.000 TL, temyizdeki duruşmada hazır bulunmak üzere Ankara'ya gidiş-dönüş masraflarını karşılamak için de 200.000.000 TL almıştır. Bilirkişilik ücreti olarak alınan paranın 800.000.000 TL'sini bu işe harcamıştır. Bu paradan kalan 200.000.000 TL ile yol gideri olarak alınan 200.000.000 TL'nin hasılat yazılması gerekmektedir [\(1\)](#).

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesine göre hesaplanan müspet farkların hasıllara ekleneceği hüküm altına alınmıştır. Buradan hareketle serbest meslek erbapları sahibi oldukları ve amortisman kayıtlarına dahil ettikleri amortisman tabi iktisadi kıymetleri satmaları halinde doğan hasılatı serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alacaklardır.

Yine aynı maddenin son fıkrasında ise, biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbaplarına yönelik özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabı diledikleri takdirde, bilet bedellerinin tutarından. bu bedellere dahil resimler düşüldükten sonra kalan miktarın yarısının safi kazanç sayılmak suretiyle vergilendirilmesi yolunu seçebileceklerdir.

B- SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA ELDE ETME (TAHSİL ESASI)

Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. maddesinde, serbest meslek kazancında hasılatın elde edilmesi **tahsil** edilme şartına bağlanmıştır. Buna göre serbest meslek kazancında, yapılan hizmet karşılığında tespit edilen bedelin değil, sadece bu bedelin tahsil edilen kısmı hasılat olarak önem kazanmaktadır. Dolayısıyla, ister geçmiş, isterse gelecek yıllara ait olsun tahsil edilmiş bulunan tüm bedeller, tahsil edilmiş olduğu dönemin hasılatı sayılacaktır.

Diğer taraftan, Kanun'un aynı maddesinde serbest meslek erbabının, haberdar olmaları kaydıyla namlarına kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması ile;

Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz.) veya müşterisine olan borcu ile takasının; tahsil hükmünde olduğu belirtilmiştir.

Serbest meslek kazançlarında elde etme, ilke olarak tahsilat esasına göre belirlenmekle birlikte uygulamada bazı özellik gösteren durumlar ortaya çıkmaktadır. Özellik gösteren bu durumlara aşağıdakileri örnek verebiliriz.

İşin Terki: Serbest meslek faaliyetinde bulunan bir mükellefin işini terk ettiği tarihte, hak ettiği halde henüz tahsil edilememiş alacaklarının veya henüz hak kazanılmamış alacaklarının bulunması mümkündür. Bu durumda tahsil edilememiş alacakların veya hak edilmemiş alacakların durumunun ne olacağı tartışma konusu olmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 161. maddesinde, işin bırakılması; **“Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesidir.”** şeklinde tanımlanmıştır. Kanun hükmüne göre, mükellefin vergiye tabi olmayı gerektiren muameleleri sona erdirmeden, işini bırakmış sayılmayacağı anlaşılmaktadır. Buna göre, tahsil edilecek alacaklar varken faaliyetin sona erdiği kabul edilemez. Tahsil edildiği yılın geliri olarak vergilendirilmesi gereken bu alacakların takip edilebilmesi için mükellefiyetin devam etmesi gerekir.

Memleketi Terk: Mükellefin memleketi terk etmesi halinde vergilendirme, işin terki durumundaki esaslara göre yapılır. Ancak, mükellef Türkiye'yi terk etmiş olduğundan, sonraki yıllara ilişkin gelirin, yine serbest meslek kazancı olarak ancak dar mükellefiyet esasında vergiye tabi tutulması gerekir.

Ölüm Hali: Ölüm halinde, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanmış hasılatın, gelir vergisi beyannamesinin verileceği dört aylık süre içerisinde gerekirse icra ve mahkeme yoluyla takip edilerek matraha dahil edilmesi gerekir. Bu süre içerisinde, kesinlik kazanmamış

hasılat veya kanuni takibe rağmen tahsil edilememiş alacaklar tahsil edildikleri yılda kanuni mirasçılarının geliri olarak vergilendirilmesi gerektiği görüşü bulunmaktadır (2).

Hizmet karşılığında elde edilen hasılatın, nakdi ödeme dışında, ayın veya diğer suretlerle sağlanan bir menfaat olması durumunda, hasılat kaydedilecek tutarın Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme ölçülerinden “**emsal bedel**” ölçüsü esas alınarak değerlendirilmesi gerekir. Emsal bedelin tespiti ise Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin üçüncü sırasında yer alan hüküm çerçevesinde takdir komisyonlarınca yapılacaktır. Ayın, para dışında kalan ve iktisap edilebilme imkanına sahip her türlü servet unsurunu içine alan bir kavramdır. Bu kavrama, gayrimenkuller, her çeşit mal, zırai ürün, hisse senedi, tahvil, hazine bonosu vb. iktisadi kıymetlerin tamamı girer.

ÖRNEK:

Dayanıklı tüketim malları ticareti ile uğraşan bir mükellefe mali müşavirlik hizmeti veren bir serbest muhasebeci mali müşavir, vermiş olduğu müşavirlik hizmeti karşılığında müşterisinden para yerine buzdolabı almıştır. Bu durumda hasılatın tespiti açısından, mali müşavirin buzdolabının emsal bedel takdiri için takdir komisyonuna baş vurması ve takdir komisyonunca belirlenecek değeri aynı döneme ilişkin serbest meslek kazancının tespitinde hasılat olarak dikkate alması gerekmektedir.

Yapılan hizmet karşılığında bedelsiz kiralamada bulunulması halinde ise emsal kira bedeli esas alınarak serbest meslek hasılatı belirlenecektir.

Döviz cinsinden elde edilen hasılatın tespitinde, ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilen ve ödeme gününde geçerli kur üzerinden Türk parasına çevrilerek hasılat kaydedilecektir.

Serbest meslek kazançlarının tespitine ilişkin Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. maddesinin sondan önceki fıkrasında ise; yabancı para cinsinden yapılan ödemelerin, ödeme gününün borsa rayici ile, borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrileceği hüküm altına alınmıştır. Maliye Bakanlığı da, yayımlanmış olduğu 130 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, yabancı para cinsinden yapılan kira ödemelerinin ödeme günündeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca ilan olunacak döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrileceğini belirlemiştir.

III- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesine göre, serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Buna göre sözü edilen faaliyetleri sürekli bir şekilde yapanlar gerçek usulde katma değer vergisine tabi olacak, **arzi nitelik taşıyan serbest meslek faaliyetleri ise vergiye tabi olmayacaktır.**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun “**Vergiye Doğuran Olay**” başlıklı 10. maddesinin a bendinde mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın tesliminin ya da hizmetin yapılmasının vergiyi doğuran olay olduğu, aynı maddenin c bendinde ise kısım kısım mal teslimi ya da hizmet ifası yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması durumunda, vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği hüküm altına alınmıştır.

Daha önceki bölümlerde yapmış olduğumuz açıklamalardan hatırlanacağı üzere; Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. maddesinde, serbest meslek kazancında hasılatın elde edilmesi **tahsil** edilme şartına bağlanmıştır. Buna göre serbest meslek kazancında, yapılan hizmet karşılığında tespit edilen bedelin değil, sadece bu bedelin tahsil edilen kısmı hasılat olarak önem kazanmaktadır. Dolayısıyla, ister geçmiş, isterse gelecek yıllara ait olsun tahsil edilmiş bulunan tüm bedeller, tahsil edilmiş olduğu dönemin hasılatı sayılacaktır.

Görüldüğü gibi serbest meslek kazançları açısından; Gelir Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olay olan gelirin elde edilmesi tahsilat şartına bağlanmış iken, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olay her bir kısım hizmetin yapılmasına bağlanmıştır. Bir başka deyişle serbest meslek kazançlarında gelir vergisinde tahsil, katma değer vergisinde ise tahakkuk esası geçerlidir. Bu durum uygulamada bir çok tereddüde ve karışıklığa yol açmaktadır.

Vergi idaresi, örneğin muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetlerinin kısım kısım yapılan teslim niteliğinde olduğunu, bir işlem vergisi olan KDV yönünden vergilendirmede hizmet bedelinin tahsil edilip edilmemesinin bir öneminin bulunmadığını, bu nedenle hizmet bedelinin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın her vergilendirme döneminde (her ay itibariyle) müşterilere verilen hizmetlere ait bedellerin tespit edilerek, aylık dönemler halinde beyan edilmesi gerektiği görüşündedir (3).

Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığınca verilen bir muktezada da (4); “Muhasebeciler ve mali müşavirler tarafından verilen hizmetler kısım kısım yapılan hizmetler niteliğinde olduğundan ve KDV açısından vergiyi doğuran olayın kısım kısım hizmetin yapılması ile meydana geldiğinden, hizmet bedelinin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın her vergilendirme döneminde müşterilere ait bedellerin tespit edilerek, bu bedellere ait KDV'nin ilgili dönemlerde beyan edilmesi gerekmektedir.” yönünde görüş bildirilmiştir.

Görüleceği üzere vergi idaresi, bu görüşünün esasen verilen muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetler bedellerinin aylık olarak belirlenmesi ve bu belirlemenin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir odalarınca yayımlanan tarifelere istinaden yapılmasına dayandırmaktadır.

Söz konusu konuya ilişkin bir başka problem de belge düzeni yönüyle karşımıza çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 239. maddesi hükmüne göre; serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü **tahsilatı** için serbest meslek makbuzu düzenlemek zorundadır. Bir başka deyişle serbest meslek makbuzu düzenlemesi için temel şart, tahsilatın varlığı olup, faturada düzenlenmesinde olduğu gibi tahakkuk esasına göre alacaklı hale gelmek yeterli değildir. Bu durum, Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde serbest meslek kazançlarının elde edilmesinin tahsil şartına bağlanmış olmasının da doğal bir sonucudur. Gelir vergisi açısından hal böyleyken, hizmet ifasının yapıldığı, ancak tahsilat gerçekleşmediği bir durumda ilgili döneme ilişkin katma değer vergisi beyannamesinin düzenlenmesinde matrahın tespiti tereddüt yaratmaktadır. Bu sorunun çözümüne yönelik olarak uygulamada iki farklı görüş ortaya çıkmaktadır.

Bu görüşlerden birincisini savunanlara göre; tahsilat yapılmadığı sürece serbest meslek makbuzu düzenlemesinin mümkün olmadığından hareketle, hizmet ifasında bulunan serbest meslek erbabının kanuni defterlerinde o aya ait hizmet bedeline ilişkin olarak hesaplayacağı KDV'yi tahakkuk ettirerek, aynı dönem için verilecek KDV beyannamesinde beyana konu etmesi ve doğan verginin ödenmesinden geçmektedir.

İkinci görüşü savunanlar ise; hizmet verilmesine karşın bedelinin tahsil edilemediği dönemlerde, sadece hizmet bedeli üzerinden hesaplanacak KDV tutarı kadar bir kısım için serbest meslek makbuzu düzenlemesi ve bu şekilde düzenlenecek serbest meslek makbuzunda gösterilen KDV'nin beyan edilerek ödenmesi gerektiğini ileri sürmektedirler.

Kanımızca ikinci görüşün uygulanabilirliği daha az görülmektedir. Çünkü uygulamada hem sadece KDV'yi içeren belge düzenlenmesi mümkün olmamakta, hem de bu şekilde bir belge düzenlenmesi durumunda tahsilat aşamasında düzenlenecek ikinci belgenin nasıl düzenleneceği ikinci bir problem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda birinci görüşü savunanların önerileri yerinde bir öneri olmaktadır. Ancak, kanaatimizce en pratik ve doğru çözüm; yapılacak bir Kanun değişikliği ile, Gelir Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerinin uyumlu bir hale getirilerek, serbest meslek kazançları için yapılacak özel bir düzenlemeyle, KDV açısından da vergiyi doğuran olayın tahsilat şartına bağlanması olacaktır.

IV- SONUÇ

Bu yazımızda serbest meslek kazançlarında gelir vergisi ve katma değer vergisi yönünden vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleşmiş sayılacağına ilişkin açıklamalara yer verdik. Yazımızın içeriğinde de açıklandığı üzere serbest meslek kazançlarında vergiyi doğuran olayın, Gelir Vergisi Kanunu'nda gelirin elde edilmesine bunun da tahsilat şartına bağlanmasına karşın, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olay her bir kısım hizmetin yapılmasına bağlanmış olması çeşitli tereddütlere yol açabilmektedir.

*** Gelirler Başkontrolörü, Ankara Defterdar Yrd. Vekili**

(1) **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2002**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, s. 168

(2) Yılmaz ÖZBALCI, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, 1997, s.546

(3) Şükrü KIZILOL, **KDV Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998, Cilt:2, s. 688

(4) Maliye Bakanlığınca verilen 23.06.1992 tarih ve 52256 sayılı Mukteza, (Şükrü KIZILOL, **Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1994, Cilt:2, s.3006)