

SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA İSTİSNA



Ayrıntılı Bilgi İçin



gib.gov.tr

Bu Rehber, yayım tarihinde yürürlükte olan mevzuat dikkate alınarak hazırlanmıştır.

Mevzuat bilgilerine ve güncel haberlere, Başkanlığımız;

- İnternet sayfasından,
- Vergi İletişim Merkezinin (VİMER) 189 numaralı telefon hattından,
- Dijital Vergi Asistanından (GİBİ),
- Doğrulanmış ve resmi sosyal medya hesaplarından,
- Mükellef e-Posta İletişim Sisteminden (MEİS),
- e-Posta bilgilendirme sisteminden,

ulaşabilirsiniz.

Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı

Kasım/2025

Yayın No: 576

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	4
1. SERBEST MESLEK FAALİYETİ VE SERBEST MESLEK KAZANCI	6
2. SERBEST MESLEK ERBABI	6
3. SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİ	6
4. SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA İSTİSNA	7
4.1. 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa Göre İstisna Kapsamına Giren Eserlerin Kayıt ve Tescili	8
4.2. İstisna Şartları	9
5. İSTİSNA UYGULAMASI, YILLIK BEYAN VE TEVKİF SURETİYLE ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU	9
5.1. Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Verilmesi	10
5.2. Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde İndirim	11
5.3. Gelir Vergisi Tevkifatının Mahsubu	12
6. İSTİSNA KAPSAMINDAKİ SERBEST MESLEK FAALİYETLERİNDE GELİR VERGİSİ TEVKİFAT UYGULAMASI	13
7. İSTİSNA KAPSAMINDAKİ SERBEST MESLEK FAALİYETLERİNDE KDV TEVKİFAT UYGULAMASI	16
8. DEFTER BEYAN SİSTEMİ VE BELGE DÜZENİ	18
9. DAR MÜKELLEFLERDE SERBEST MESLEK KAZANÇ İSTİSNASI	19

GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre, gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir vergisine tabi gelir unsurları; ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlardan oluşmaktadır.

Serbest meslek kazançları istisnası Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede serbest meslek kazanç istisnasından yararlanan mükellefler ve istisna kapsamında olan eserler sayılmış olup söz konusu eserlerin satışından elde edilen hasılatın istisna kapsamında olduğu belirtilmiştir.

Bu maddeye göre, müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, 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 istisnadır.

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, “Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar” hükmüne yer verilmiş ve anılan fıkranın (2/a) bendinde de, 18 inci madde kapsamına giren

serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması öngörülmüştür.

İstisna kapsamındaki kazançların toplamı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2025 takvim yılı için 4.300.000 TL) aşmamalıdır. Bu tutarı aşanlar serbest meslek kazanç istisnasından faydalanamazlar.

Gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarın aşıp aşılmadığı, takvim yılı sonu itibarıyla her bir yıl için ayrı ayrı değerlendirilecektir. İlgili takvim yılında istisnadan yararlanılamaması sonraki yıllarda istisnadan yararlanılmasına engel değildir.

Konuya ilişkin detaylı açıklamalar ve örnekler 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer almaktadır.

Bu Rehberde, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan serbest meslek kazanç istisnasının kapsamı ve yararlanma şartları, istisna uygulaması, beyan ve tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsubu, tevkifat uygulaması, defter tutma ve belge düzenine ilişkin açıklamalara ve örneklere yer verilmiştir.

1

SERBEST MESLEK FAALİYETİ VE SERBEST MESLEK KAZANCI

Serbest meslek faaliyeti, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari niteliği olmayan işlerin işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

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

2

SERBEST MESLEK ERBABI

Serbest meslek faaliyetini kendi nam ve hesabına, mutlak meslek halinde ifa eden; avukat, doktor, diş hekimi, veteriner hekim, mimar, mühendis, müşavir, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir, danışman, ressam, yazar, bestekar, kimyager, noter, öğretmen, artist, menajer, senarist, yönetmen, ebe, sünnetçi, arzuhalci, rehber ve sağlık memuru vb. kişiler serbest meslek erbabıdır.

Serbest meslek faaliyetinin yanında başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez. Dolayısıyla serbest meslek erbabı olan bir kimse aynı zamanda ticari kazanç sahibi veya ücretli de olabilir. Bu durum onun serbest meslek erbabı olma niteliğini değiştirmez.

3

SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİ

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.

Serbest meslek erbabı “Serbest Meslek Kazanç Defteri” tutmak zorundadır. 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 kazanç defteri yerine geçer. Serbest meslek kazanç defterine işlemlerin günü gününe kaydedilmesi zorunludur.

4

SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA İSTİSNA

Serbest meslek kazançları istisnası Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

İstisnadan yararlanma hakkı; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni mirasçılarına tanınmıştır.

İstisna kapsamına; şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserler ile ihtira beratları girmektedir.

İstisna uygulanacak hasılat, eserlerin; gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlanması veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralanması karşılığında elde edilmesi gerekmektedir. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler de istisna kapsamındaki hasılatı dahildir.

Buna göre, eser sahiplerinin, mucitlerin ve kanuni mirasçılarının sözü edilen eserleri ve ihtira beratlarını;

- Satmaları,
- Bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmeleri,
- Kiralamaları,

gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Ayrıca, telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı, telif haklarının üçüncü kişiler tarafından kiralanmasından doğan kazançlar ise gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilir.

KONU	VERGİ TÜRÜ
Eserlerin Sahipleri ve Kanuni Mirasçıları Tarafından Elden Çıkarılması	Serbest Meslek Kazancı
Eserlerin Sahipleri ve Kanuni Mirasçıları Tarafından Kiralanması	Serbest Meslek Kazancı
Eserlerin Sahipleri ve Kanuni Mirasçıları Dışında Kalan Kimseler Tarafından Elden Çıkarılması	Değer Artışı Kazancı
Telif Haklarının Üçüncü Kişiler Tarafından Kiralanması	Gayrimenkul Sermaye İradı

4.1. 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa Göre İstisna Kapsamına Giren Eserlerin Kayıt ve Tescili

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre bazı eserlerde kayıt ve tescil zorunlu, bazı eserlerde ise ihtiyari tutulmuştur. Serbest meslek kazanç istisnasından yararlanabilmek için maddede belirtilen eserlerden kayıt ve tescili zorunlu olanların kayıt ve tescil ettirilmesi şart olup, diğer eserlerde kayıt ve tescil şartı aranmayacaktır.

Kültür ve Turizm Bakanlığınca kayıt-tescil edilen eserlerin, aynı zamanda Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde sayılan eserler veya bu eserlere benzerlik gösteren eserlerden olması şart olup, 5846 sayılı Kanuna göre kayıt-tescil edilen tüm eserler istisna kapsamına girmemektedir.

4.2. İstisna Şartları

Serbest meslek kazanç istisnasından yararlanılabilmesi için, aşağıda belirtilen şartların topluca taşınması zorunlu olup, bu şartlardan herhangi birisini taşımayan kişiler istisnadan faydalanamaz.

- Yapılan faaliyetin serbest meslek faaliyeti olması gerekir. Bir hizmet sözleşmesi ile işverene bağlı olarak çalışan bir kişinin, elde ettiği kazanç ücret geliri olup ücretli çalışması dolayısıyla yapılan faaliyet 18 inci madde kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, elde edilen gelir için söz konusu istisnadan faydalanılması mümkün değildir. Diğer taraftan ücretli çalışanın, bu çalışmasından bağımsız olarak 18 inci madde kapsamında yapmış olduğu faaliyetler nedeniyle şartları sağlaması halinde istisnadan faydalanabileceği tabiidir.
- Söz konusu serbest meslek kazancı; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni mirasçıları tarafından elde edilmiş olmalıdır.
- Elde edilen kazanç; şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerin gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlanması veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserler ile ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralanması karşılığında elde edilmiş olmalıdır.

5

İSTİSNA UYGULAMASI, YILLIK BEYAN VE TEVKİF SURETİYLE ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamındaki kazançları toplamı aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2025 takvim yılı için 4.300.000 TL) aşmayanlar söz konusu istisnadan yararlanır.

Bu kazançlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir. Bu durumda söz konusu kazançlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergiler nihai vergi olacaktır.



İstisna kapsamında elde edilen kazançların devamlı veya arızı olarak elde edilmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.

Örnek 1: Ressam (A), 2025 yılında (B) derneğine sattığı resimler karşılığında 4.000.000 TL kazanç elde etmiştir. (B) derneği tarafından Ressam (A)'ya yapılan ödeme üzerinden %17 oranında (4.000.000 TL X %17) 680.000 TL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.

Ressam (A)'nın, yaptığı resimler 5846 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığınca eser olarak kayıt-tescil edilmiştir.

Ressam (A)'nın yaptığı resimler karşılığı elde ettiği 4.000.000 TL'lik kazanç, gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2025 takvim yılı için 4.300.000 TL) aşmadığından gelir vergisinden istisna olup yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir. Tevkif suretiyle kesilen vergi nihai vergi olacaktır.

Ressam (A), faaliyetini yürütebilmek için kiralamış olduğu atölyeye ödediği kira bedelleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmayacaktır.

5.1. Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Verilmesi

İstisna kapsamında elde edilen ve gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2025 takvim yılı için 4.300.000 TL) aşan kazançlar için istisnadan yararlanılması mümkün değildir.



İstisna kapsamında elde edilen kazançlar toplamından kazancın elde edilmesi için yapılan giderler düşüldükten sonra kalan kazanç tutarının gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde elde edilen kazançların tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

İstisnadan faydalanamayan mükelleflerin geçici vergi beyannamesi verme yükümlülükleri olmayacaktır.

Gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarın aşıp aşılmadığı, takvim yılı sonu itibarıyla her bir yıl için ayrı ayrı değerlendirilecektir.

İlgili takvim yılında istisnadan yararlanılamaması sonraki yıllarda istisnadan yararlanılmasına engel değildir.

Örnek 2: Heykeltraş Bay (C), yaptığı heykeller karşılığında 2025 yılında 4.700.000 TL kazanç elde etmiştir. Ayrıca, faaliyetini icra ederken yanında da bir işçi çalıştırmıştır.

Bay (C)'nin 2025 yılında elde etmiş olduğu kazancın, gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2025 takvim yılı için 4.300.000 TL) aşması nedeniyle istisnadan yararlanamayacak ve bu kazançlar yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Ayrıca, Heykeltraş Bay (C) çalıştırdığı işçisine ödediği ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmayacaktır.

5.2. Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde İndirim

Yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi durumunda, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olarak yapılan giderler, yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinde indirim konusu yapılacaktır. Söz konusu giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için Vergi Usul Kanununda belirtilen belgelerle tevsik edilmesi şarttır.

Gelir vergisi matrahının tespitinde gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirimlerin yapılabilmesi için yıllık beyanname ile bildirilecek bir gelirin bulunması ve yapılacak indirimlerin ilgili mevzuatta belirtilen şartları taşıması gerekir.

Yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi durumunda, vergi matrahının tespitinde gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir.

- Hayat/şahıs sigorta primleri,
- Eğitim ve sağlık harcamaları,
- Engellilik indirimi (Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı da yararlanır.),
- Beyan edilecek gelirden sınırlı olarak indirilebilecek bağış ve yardımlar ile tamamı indirilebilecek bağış ve yardımlar,
- Sponsorluk harcamaları,
- Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdi bağışlar,
- İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar,
- Bireysel katılım yatırımcısı indirimi,
- Diğer kanunlara göre tamamı indirilecek bağış ve yardımlar.

5.3. Gelir Vergisi Tevkifatının Mahsubu

Yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi durumunda, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilebilecektir. Yıllık gelir vergisi beyannamesinde mahsubu yapılan miktar gelir vergisinden fazla olursa aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade edilir.

6

İSTİSNA KAPSAMINDAKİ SERBEST MESLEK FAALİYETLERİNDE GELİR VERGİSİ TEVKİFAT UYGULAMASI

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasına göre;

- Kamu idare ve müesseseleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernekler,
- Vakıflar,
- Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin,

serbest meslek faaliyetiyle uğraşanlara yapılan ödemelerden (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yapıldığı sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapılması gerekir.

Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden;

- Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17,
 - Diğerlerinden %20,
- oranında kesinti yapılır.

İstisna kapsamında elde edilen kazançların, gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması nedeniyle istisnadan faydalanılamayacak olması, yıl içinde yapılacak olan tevkifat uygulamasını etkilemeyecek ve söz konusu kazançlar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Serbest meslek kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır. İstisnadan yararlanamayacak olan mükelleflerin ücret, kira gibi yapacağı ödemeler üzerinden tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur.

Tevkifat uygulamasında serbest meslek kazancının devamlı veya arızı nitelikte olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Örnek 3: Söz ve beste çalışmaları yapan Bayan (D), 2025 yılında (E) A.Ş.'ye sattığı besteler karşılığında 7.000.000 TL kazanç elde etmiştir. (E) A.Ş. tarafından, Bayan (D)'ye yapılan söz konusu ödemeler üzerinden, %17 oranında (7.000.000 TL X %17) 1.190.000 TL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.

Bayan (D)'nin, bu faaliyeti ile ilgili olarak yapmış olduğu ve belgelendirdiği giderlerinin toplamı 2.000.000 TL'dir. Bayan (D), küçük çocuğu için 250.000 TL olan eğitim harcamasını, Türkiye'de ve gelir veya kurumlar vergisine tabi olan mükelleften yapmış ve bu harcama karşılığında faturasını da almıştır.

Bayan (D)'nin, yaptığı beste çalışmaları 5846 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığınca eser olarak kayıt-tescil edilmiştir.

Bayan (D)'nin, yaptığı beste çalışmaları dolayısıyla elde etmiş olduğu kazanç (7.000.000 TL – 2.000.000 TL) 5.000.000 TL olup söz konusu tutarın, gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2025 takvim yılı için 4.300.000 TL) aşması nedeniyle adı geçen söz konusu istisnadan yararlanamayacak ve bu kazanç, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Eğitim ve sağlık harcamaları; harcamanın Türkiye’de yapılması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olması ve beyan edilen gelirin %10’unu aşmaması şartıyla yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilebilecektir.

Buna göre, Bayan (D)’nin, küçük çocuğu için yapmış olduğu eğitim harcaması tutarı, beyan edilen gelirinin %10’u olan (5.000.000 TL X %10) 500.000 TL’yi aşmadığından, söz konusu harcamanın tamamını beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

Bayan (D)’nin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Gayri Safi Hasılat Toplamı	»»	7.000.000 TL
İndirilecek Giderler Toplamı	»»	2.000.000 TL
Beyan Edilecek Serbest Meslek Kazancı (7.000.000 TL - 2.000.000 TL)	»»	5.000.000 TL
İndirimler (Eğitim Harcaması)	»»	250.000 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah) (5.000.000 TL - 250.000 TL)	»»	4.750.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	»»	1.590.000 TL
Mahsup Edilecek Gelir Vergisi	»»	1.190.000 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	»»	400.000 TL

İSTİSNA KAPSAMINDAKİ SERBEST MESLEK FAALİYETLERİNDE KDV TEVKİFAT UYGULAMASI

Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Serbest meslek faaliyetini mutad ve sürekli olarak yapanlar katma değer vergisi (KDV) mükellefi olacaklardır. Ancak, arızı serbest meslek faaliyetinde bulunanların ise KDV mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

Serbest meslek kazanç istisnası kapsamına giren teslim ve hizmetleri, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapanların hesaplayacağı KDV’nin, bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekir.

Serbest meslek erbabının sorumluluk uygulamasından faydalanabilmesi için;

- KDV mükellefiyetlerinin sadece serbest meslek kazanç istisnası kapsamına giren işlemlerden ibaret olması,
- İşlemlerinin tamamının Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre gelir vergisi tevkifatına tabi bulunması,

gerekmektedir.

Ayrıca, sorumluluk uygulaması kapsamında işlem yapılabilmesi için serbest meslek kazanç istisnası kapsamına giren işlemleri yapan kişilerin, bu şekilde işlem yapılmasını önceden vergi sorumlusuna (Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlara) bildirmesi gerekmektedir.

İşlemlerine ait verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine getirilen istisnadan yararlanan serbest meslek erbapları ayrıca KDV beyannamesi vermez ve defter tutmazlar. İşlemin belgelendirilmesi ise Vergi Usul Kanununun genel hükümlerine göre gerçekleştirilir.

Bu uygulamaya göre, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar, serbest meslek kazanç istisnası kapsamına giren kişilere yaptıkları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi tevkifat tutarı dahil işlem bedeli

üzerinden KDV hesaplayıp sorumlu sıfatıyla beyan edip ödenmesi gerekir. Hesaplanan KDV tutarı gelir vergisi tevkifat matrahına dâhil edilmez.

Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren teslim veya hizmetleri aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar yanında bu maddede yer almayanlara da yapanlar, yukarıda belirtilen uygulamadan faydalanamazlar.

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar ile bunlar dışındakilere yaptıkları işlemleri sebebiyle hesaplanan KDV, kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekir. Bu mükellefler defter tutar, belge düzenler ve KDV beyannamesi verirler. Bu durumda, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu olmayacaktır.

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

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

belirtmelidir.



Serbest meslek mensuplarından yapılan gelir vergisi kesintileri muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ile beyan edilmekte, bunlardan serbest meslek kazanç istisnası kapsamına girenler, “Ödemeler” kulakçığında “021” kodu ile listelenmektedir. Listede “021” kodu ile yer alan serbest meslek mensuplarından KDV tevkifatı yapılanlar ve yapılmayanlar ilgili satırlara giriş yapılmak suretiyle beyan edilir.

Örnek 4: Dergilere karikatür çizen bir serbest meslek erbabı, karikatür başına 50.000 TL net telif ücreti almaktadır. Karikatürist, her ay 1 adet karikatürü (F) dergi işletmesine vermektedir.

Dergi işletmesi (F)'nin hizmetle ilgili gelir vergisi ve KDV tevkifat tutarları aşağıdaki gibi olacaktır.

Brüt Telif Ücreti (KDV Hariç) (50.000/0,83)	»»	60.241 TL
Gelir Vergisi Tevkifatı (60.241 TL X 0,17)	»»	10.241 TL
Katma Değer Vergisi (60.241 TL X 0,20)	»»	12.048 TL
Toplam Bedel (Gelir Vergisi Tevkifatı ve KDV Dahil) (50.000 TL + 10.241 TL + 12.048 TL)	»»	72.289 TL

Buna göre, dergi işletmesi (F) 10.241 TL tutarındaki gelir vergisi tevkifatını, muhtasar ve prim hizmet beyannamesine dahil edecek, 12.048 TL tutarındaki KDV'yi ise 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edecektir. Bu tutarı, 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir.

8

DEFTER BEYAN SİSTEMİ VE BELGE DÜZENİ

Serbest meslek erbabı, serbest meslek kazanç defteri tutmak zorundadır ve mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilâtı için iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlemek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir.

Defter Beyan Sistemi; serbest meslek kazanç defteri tutan mükelleflerin; kayıtlarının elektronik ortamda tutulması, bu mükelleflerden defter tutmak zorunda olanların defterlerinin bu kayıtlardan hareketle oluşturulmasına, saklanmasına ve ibrazına, vergi beyannameleri, bildirim ve dilekçelerin elektronik ortamda Başkanlığın elektronik beyan ve bildirim sistemleri aracılığıyla verilebilmesi amacıyla kullanılan sistemdir.

Bu kapsamda, 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini kısmen veya tamamen aynı Kanunun 94 üncü maddesinde belirtilenler dışındakilere teslim eden serbest meslek erbabının; defter tasdik ettirme (Defter Beyan Sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmaktadır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde belirtilen türden faaliyetleri arızı olarak yapanların, defter tasdik ettirme (Defter Beyan Sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır.

Serbest meslek kazanç istisnası kapsamında belirtilen türden faaliyetlerinin yanı sıra başkaca faaliyetleri nedeniyle serbest meslek kazancı mükellefiyeti bulunanların, defter tasdik ettirme (Defter Beyan Sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmaktadır. Başkaca faaliyetleri nedeniyle serbest meslek kazancı mükellefiyeti bulunan ve serbest meslek kazanç defteri tutan mükelleflerin serbest meslek kazanç istisnası kapsamındaki kazançlarına ilişkin kayıtlarını da aynı defterde gösterebilirler.



Serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu bulunmayanlardan alınan eserlere ilişkin yapılan ödemelerin gider pusulası imzalatılmak suretiyle tevsik edilmesi gerekir ve kendilerine düzenlenen gider pusulaları ile bu faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mal ve giderlerine ilişkin belgeleri zamanaşımı süresi boyunca saklamaları gerekir.

9

DAR MÜKELLEFLERDE SERBEST MESLEK KAZANÇ İSTİSNASI

Dar mükellefler, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

Dar mükellefler, tamamı Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname vermezler. Diğer gelirler için yıllık beyanname vermeleri halinde de tevkifata tabi tutulan bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

Serbest meslek kazanç istisnasından tam ve dar mükellefler yararlanmaktadır. Türkiye’de yerleşik olmayan gerçek kişiler, Türkiye’de geçici veya sınırlı süreyle faaliyet gösteren yabancılar da söz konusu istisnadan yararlanabilir.

Örnek 5: Alman vatandaşı bilgisayar programcısı Bayan (G), Türkiye’de altı aydan kısa sürede ikamet etmiş ve bu süre içerisinde üzerinde çalışmış olduğu bilgisayar yazılım programını devamlılık arz etmeyecek şekilde (H) A.Ş.’ye 1.000.000 TL’ye satmıştır.

Dar mükellef Bayan (G), söz konusu bilgisayar yazılım programından elde etmiş olduğu kazanç nedeniyle serbest meslek kazanç istisnasından yararlanabilecektir. (H) A.Ş., Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılması sebebiyle tevkifat yapmakla yükümlü olup %17 oranında (1.000.000 TL X %17) 170.000 TL gelir vergisi tevkifatı yapacaktır.

Buna göre, dar mükellef Bayan (G) serbest meslek kazanç istisnası kapsamında elde ettiği ve tevkifata tabi tutulan kazancı için tutarı ne olursa olsun yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyecektir. Başka geliri için beyanname vermesi durumunda ise bu gelirini beyannameye dahil etmeyecektir.

Diğer yandan bilgisayar programcısı Bayan (G)’ nin faaliyeti arızı olduğundan yazılım teslimi KDV’nin konusuna girmeyecektir.

