

SERBEST MESLEK FAALİYETİNDE SERMAYE UNSURLARINDAN İRAT GELİRİ ELDE EDİLMESİ VE VERGİLENDİRİLMESİ

Doğan ŞENYÜZ*

I— GİRİŞ

Serbest meslek faaliyetinin nitelikli diyebileceğimiz emeğe dayalı olarak sürdürülen bir yapıya sahip olduğu ifade edilir. Bu doğru olmakla birlikte günümüzde sürdürülen serbest meslek faaliyetinin içinde sermaye unsurunun gittikçe ağırlıklı olarak yer aldığı bir gerçektir. Bunun büyük ölçüde sebebi teknolojik gelişme ve buluşlarla ortaya konan yeni cihazların meslek mensuplarının istifadesine sunulmasıdır. Bir meslek mensubunun faaliyetini sürdürmesi sırasında çeşitli cihazlardan yararlanma durumunda olması ise faaliyetin yürütülme biçimi üzerinde önemli değişiklikler meydana getirmektedir. Örneğin, bir pratisyen doktor ile bir radyolog doktorun mesleki faaliyeti yürütmesi farklılıklar arzeder. Çünkü radyoloji uzmanı doktor tomografi, ultrason vb. araçlar kullanarak mesleğini ifa ederken, pratisyen doktorun mesleki faaliyeti sadece emeğe dayanan bir hizmet üretiminden ibaret olmaktadır.

Mesleki faaliyetin yürütülmesinde sermayenin giderek ağırlıklı unsur hatta bazen mesleğin yerine getirilmesinde ön şart haline gelmesi bunların kiraya verilmesi halinde elde edilen gelirin nasıl vergilendirileceği konusunu gündeme getirmektedir. Örneğin bir mikrobiyoloji uzmanının sahip olduğu elektron mikroskopunu veya bir doktorun ultrason cihazını iki aylık yaz tatili boyunca ya da haftanın belirli günlerinde başka bir meslek mensubuna kullanması amacıyla kiraya vermesi halinde elde ettiği gelirin vergilendirme rejimi karşısındaki durumu ne olacaktır.

Mesleki faaliyet çerçevesindeki sermaye unsurlarının kiraya verilmesi halinde elde edilen kira gelirinin niteliğinin tesbiti gerekir. Çünkü bu tespit, elde edilen gelirlerin beyanı halinde gelirin safi tutarının saptanması, uygulanacak tevkifat oranı, katma değer vergisi mükellefiyeti vb. konular açısından önem arz etmektedir.

Bu çalışmada mesleki faaliyete bağlı sermaye unsurlarının kiraya verilmesi durumunda elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi süreci iki bölümde ele alınarak açıklanmaya çalışılacaktır. Birinci bölümde serbest meslek kazançları içinde yer alan sermaye unsurunun ağırlığına ikinci bölümde aynı unsurlardan elde edilen kira gelirlerinin vergilendirilmesi üzerinde durulacaktır.

(*) Yrd. Doç. Dr. Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

II— SERMAYE VEYA EMEK UNSURLARI AÇISINDAN GELİR GRUPLARI

Gelir, elde edildiği kaynağa göre temelde üç gruba ayrılmaktadır. Bu üçlü ayırımın dayandığı ana kriter gelirin içinde sermaye veya emeğin taşıdığı ağırlıktır.

Bu durumda gelirler;

- Emek gelirleri,
- Sermaye gelirleri
- Emek sermaye gelirleri

olarak ortaya konabilir(1). Bu üç gruptan üçüncü grupta yer alan emek-sermaye karışımı gelirlerin de kendi arasında emeğin veya sermayenin ağırlığına göre bir kaç gruba ayrılması mümkündür(2).

Gelirler, elde edildiği kaynak yapısı itibarıyla 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde yedi grupta belirtilen unsurlar aşağıdaki şekilde ayırma tabi tutulmuştur.

- Ticari kazançlar,
- Zirai kazançlar,
- Serbest meslek kazançları,
- Ücretler,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iradı,
- Sair kazanç ve iratlar.

Gelir üzerinden alınan diğer bir vergi olan Kurumlar Vergisi, yukarıda belirtilen yedi gelir unsurunun hepsini bir araya toplayarak kurum kazancı adı altında vergilendirme yoluna gitmiştir (KVK. Md. 1/son).

Yukarıdaki gelir gruplamalarından konu-

muzu ilgilendiren serbest meslek kazançlarıdır. Şimdi bu kazançların emek-sermaye bileşimi üzerinde durulacaktır.

III— SERBEST MESLEK FAALİYETİNDE SERMAYE UNSURUNUN AĞIRLIĞI

Serbest meslek faaliyetinde sermaye unsurunun varlığının ortaya konulup sınırlarının çizilmesini bu çalışma açısından önemli görmekteyiz. Bu amaçla önce bilimsel görüşlere sonra kanuni düzenlemeye yer verilecektir.

a— Bilimsel Görüşler

Vergi alanında çalışma ve araştırmalarda bulunan akademisyenlere ait olan bilimsel görüşler çerçevesinde bazı akademisyenlerin değerlendirmeleri şöyledir.

CEYHAN; kazancın, mal ve hakların emekle birleşmesi sonucunda ortaya çıkan sermayenin randımanı olduğunu ifade ettikten sonra verdiği örnekte ticaret, tarımsal ya da serbest meslek çalışmalarının maddesel sermaye ile bireyin emeğinin birleşmesi olarak belirtmiştir(3). Yapılan bu tesbitte kazancın, dolayısıyla serbest meslek kazancının oluşmasında sermaye unsurunun varlığı net ve açık biçimde ortaya konulmuştur. Yazar sermayeyi prodüktif amaç için kullanılan mal ve haklar olarak belirtmiştir(4).

BULUTOĞLU; serbest meslek kazancı, esas itibarıyla ücret gibi emeğe dayanan ancak ücret gelirinden farklı olarak bir işverene tabi olmaksızın elde edilen ve bazen sermayenin kısmen yardımcı rol oynadığı kazanç türü olarak ortaya koy-

(1) Hemen hemen tüm kamu maliyesi kitaplarında ayırma ilkesi çerçevesinde yer alan bu ayırım için bkz. Abdurrahman AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, 4.b., Ankara-1994, s. 202; Nihat EDİZDOĞAN, *Kamu Maliyesi* (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi), 2.b., Bursa-1991, s. 164. Selahattin TUNCER, *Kamu Maliyesi*, 2.b., İstanbul-1971, s. 347, Şerafettin AKSOY, *Kamu Maliyesi*, İstanbul-1991, s. 294; Halil NADAROĞLU, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 5.b., s. 378.

(2) AKDOĞAN, a.g.e., s. 205.

(3) Burhan CEYHAN, *Vergi Muhasebesi Yönünden Gelir*, (Basılmamış Doçentlik Tezi), İzmir, 1969, s. 14.

(4) CEYHAN, a.g.e., s. 10.

(5) Kenan BULUTOĞLU, *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, İstanbul-1982, s. 96.

muştur(5).

AKSOY: yaptığı tanımlamada esas itibarıyla serbest meslek kazancının oluşabilmesi için mutlak olarak emeğe gerek olmayı belirtmekle beraber, sermaye unsuruna gerektiğinde ikinci planda kalmak üzere yer verdiği anlaşılmaktadır(6).

ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU: serbest meslek faaliyeti, sermayeden çok kişisel çalışmaya bilimsel ve mesleki bilgiye dayanan işlerden oluşur dendiikten sonra, bu faaliyete sermaye unsurunun da katılabileceğini açıklamaktadırlar(7). Yazarlar serbest meslek faaliyetinin ne olduğunu belirtmekten çok kazancının unsurlarına yer vererek bir tanımlama yoluna gitmişlerdir. Burada serbest meslek faaliyeti sermaye unsuru gözardı edilmeden emekle birlikte yürütüldüğü belirtilmektedir.

Sayılarının artırılması mümkün olan bilimsel görüşlerde sermaye açısından tespit edilen ortak nokta, serbest meslek faaliyetinin ya da kazancının şart olmamakla birlikte az veya çok sermayeye dayanmasıdır. Bu sermaye, günümüzde serbest meslek faaliyetinin sürdürülmesi için büro kurulması veya meslek mensubunun emeğinin harekete geçirilmesinin gerektirdiği fiziki şeyler olarak karşınıza çıkar. Mesleki faaliyet için eşya, dolap, vb. şeyler alınması büro kurulmasına yönelik sermaye unsuru örneklerini oluştururken bir diş doktorunun kullandığı teçhizatlar, kardiyojoloji uzmanının kullandığı cihazlar ile mühendis, mali müşavir veya avukatın kullandığı bilgisayar ve ekipmanları meslek mensubunun emeğinin bizzat harekete geçirilmesine yönelik sermaye unsurları örneğini oluşturmaktadır.

b— Kanuni Tanım

Serbest meslek kazançlarına 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. ve 69. maddeleri arasında yer verilmiştir. Burada ser-

best meslek kazançlarının niteliğinin ortaya konulması biri serbest meslek faaliyeti (GVK. Md. 65) diğeri serbest meslek erbabı (GVK. Md. 66) olmak üzere iki kavram üzerine oturtulmuştur. Bu nedenle kanuni tanım ya da unsurlar bu iki kavram dikkate alınarak ortaya konulmak durumundadır.

Serbest Meslek Faaliyeti

"Serbest meslek faaliyeti, sermayeden ziyade şahsi mesaiye veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır" (GVK. Md. 65/1).

Serbest Meslek Erbabı

"Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler serbest meslek erbabıdır" (GVK Md. 66/1).

Bu iki kavramın bir arada değerlendirilmesi sonucu serbest meslek kazancının şu unsurlardan meydana geldiğini görürüz.

Bu unsurlar;

- Faaliyetin, sermayeden çok şahsi mesaiye dayanması,
 - İşin, ilmi veya mesleki veya ihtisasa dayanması,
 - İşlerin ticari mahiyette olmaması,
 - İşlerin, işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
 - Faaliyetin süreklilik arzedecek şekilde gerçekleştirilmesi
- olarak belirtilebilir.

c— Faaliyette Sermaye Ağırlığının Değerlendirilmesi

Bu çalışmanın konusu açısından üzerinde durulması gereken unsur, faaliyetin sermayeden çok şahsi mesaiye dayanması ile işin ilmi veya mesleki veya ihtisası içeren

(6) Şerafettin AKSOY, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul-1991, s. 255.

(7) Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU, *Vergi Hukuku*, Ankara-1993, s. 307.

bilgiye dayanmasıdır. Kanuni tanınma, serbest meslek faaliyetinde sermaye unsuru dışlanmamış, hatta sermaye kapsama alınmıştır. AKSOY, kanuni ifadeyi serbest meslek faaliyetinin ifasında sermaye kulanılmasının faaliyetin serbest meslek karakterini değiştirmeyeceği(8) şeklinde yorumlarken, AKDOĞAN, serbest meslek faaliyetinin yapılmasında sermayenin kulanılmayacağı anlamına gelmeyeceği ve yalnızca sermaye ile serbest meslek faaliyetinin mümkün olmayacağını vurgulamış(9) şeklinde yorumlamıştır. KIZILOT ise, serbest meslek faaliyeti sonucu elde edilen kazançlarda sermayenin ya hiç katkısı yoktur ya da varsa bile çok azdır ifadesiyle(10) serbest meslek kazançlarında sermayenin katkısının önemli olmadığını vurgulamıştır.

Hepsi haklılık içeren bu yorumlar yanında GVK. nın 66. maddesinin 2. fıkrasının 2. bendinde yer alan "..... serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından pay alanların bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılacakları" şeklinde ifade, faaliyetin temelde emek unsuruna dayanması gereği üzerinde kuşku yaratmıştır(11). Bu durumda kanunumuzun ilmi ve mesleki bilgi ve ihtisası gerektiren faaliyetlerde sermaye unsurunun önemi ne kadar fazla

olursa olsun hatta bütünüyle sermaye geliri niteliği gösterebilir belirli koşullar altında sermayenin payının serbest meslek kazancı olarak değerlendirdiği anlaşılmaktadır (12). Nitekim, kanun koyucu sermaye unsuru ne kadar ağır olursa olsun, tahlil laboratuvarı, diş klinikleri, röntgen laboratuvarı gibi yerlerden doğan kazancı, serbest meslek kazancı saymıştır(13).

d— Faaliyette Emek Ağırlığının Değerlendirilmesi

Serbest meslek kazançları içinde emeğin mutlaka var olması şartı serbest meslek kazançlarının bir anlamda emek gelirleri kategorisinde değerlendirilmesine yol açmıştır (14). Her ne kadar serbest meslek kazancında emek, ana unsur ve galip vasıf ise de serbest meslek faaliyetinden bahsedebilmek için sadece emeğe dayanan bir organizasyon yeterli değildir. Aynı zamanda geliri doğuran emeğin ilmi veya mesleki bilgi veya ihtisasa dayanması da gerekmektedir (15). Emeğin ilmi veya mesleki bilgi veya ihtisasa dayanması özelliği nitelikli emek şeklinde ortaya konmaktadır.

Emeğin, nitelikli olmadığı yani ilmi veya mesleki bilgi yahut ihtisas unsurunu içermediği hallerde, organizasyonun tamamı veya çok büyük kısmı emeğe dayanmasa dahi faaliyet ticari sayılır(16). BULUTOĞLU, sermayeye işletmede şahsi çalışma, bilgi ve uzmanlıktan daha büyük bir

(8) AKSOY, "Vergi...", a.g.e., s. 255.

(9) Abdurrahman AKDOĞAN, Vergilerin Hukuki İşleyişleri Açısından Değerlendirilmesi, Ankara-1991, s. 149.

(10) Şükrü KIZILOT, Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Cilt: 2, Savaş Yay., Ankara-1989, s. 1292.

(11) AKDOĞAN, Vergilerin ..., a.g.e., s. 151.

(12) Yılmaz ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul-1983, s. 458.

(13) Selahattin TUNCER, Vergi Uygulamaları, 5.b., İstanbul-1994, s. 140.

(14) BULUTOĞLU, a.g.e., s. 96; ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU, a.g.e., s. 306; AKSOY, "Türk...." a.g.e., s. 256.

(15) ÖZBALCI, a.g.e., s. 458.

(16) ÖZBALCI, a.g.e., s. 457.

yer verilmesi halinde faaliyetin ticari boyutlara ulaştığının söylenebileceğini belirtmiştir(17). ŞANVER, işletmede sermaye unsuruna ağırlık verilir ve şahsi mesai hududu aşırsa o işletmenin ticari işletme haline geleceğini belirterek(18) aynı görüşü paylaşmaktadır. Bu açıklamalar ticari faaliyette de meslek, ilmi ve ihtisasa dayanan emeği bulunacağı anlamına gelmektedir. Örneğin, bir mühendis mühendislik bilgisi ile birlikte müteahhitlik yaptığı ya da bir doktorun koyduğu sermaye ile özel hastane işlettiği hallerde faaliyetler içinde emek olmakla birlikte ticari sayılacaktır. Çünkü, bu durumlarda faaliyette sermaye unsuru ağırlık kazanmış olur(19).

Nitelikli veya niteliksiz olsun emeğin bağımsız bulunmadığı yani belirli bir işverene tabi olarak bizzat emek sahibinin nam ve hesabına şahsi sorumluluğun doğmadığı hallerde ücret gelirinden söz edilir. Yukarıdaki tespit ve değerlendirmeler ışığında serbest meslek faaliyetinde yer alan emek ve sermaye unsurunun ağırlığı itibarıyla özetle şunlar söylenebilir:

Serbest meslek faaliyetinin sermayeden çok ilmi, bilgi (belirli bir bilim sahasında elde edilmiş bilgi) veya mesleki bilgiye (ilmi bilgi gibi nitelendirilmeyen ve bir tahsil seviyesine ihtiyaç göstermeyen el yatkınlığı içeren örneğin protesci faaliyeti için gereken bilgi gibi) dayanması sermayeyi dışladığı değil ikinci plana ittiği anlamına gelir. O halde serbest meslek faaliyetinde sermaye, bir şart unsur değildir. Sermayenin nitelikli emekle birleşerek, bizzat mes-

lek erbabı tarafından sürdürülmesini ifade eden şahsi mesai içinde üretime katılması serbest meslek faaliyeti ve kazancı için yeterlidir.

IV— SERMAYE UNSURLARININ KİRA GELİRLERİNİN NİTELİĞİ

Önce serbest meslek kazançları ile ilişkilendirilmeksizin sermaye unsurlarının kiraya verilmesi halinde kira gelirinin çeşitli gelir unsurları itibarıyla hangisine dahil olacağı tespit edilecektir.

a— Sermaye (Servet) Unsurunun Kira Gelirinin Gayrimenkul Sermaye İradı Kabul Edilmesi

Sermayenin kiraya verilmesi halinde elde edilen irat, yaygınca karşılaşılan gelir unsurunu oluşturur. Eğer sermaye unsuru Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve haklardan ibaret ve bunlar kiraya verenlerin özel mal varlıklarına dahiillerse elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olur. Özel mal varlığında yer alan sermaye unsurları için servet kelimesinin kullanılmasının doğru olacağı belirtilmektedir(20). KIZILOĞ, bir adım daha ileri giderek kişisel servet ifadesine yer vermiştir(21). CEYHAN, Sermaye ile servet sözcüklerinin çoğu kez eşanlamda kullanıldığını belirttikten sonra, serveti, üretim faktörü olmayan mal ve haklar olarak ortaya koymuştur. Bu açıklamaya göre bireyin oturduğu kendi evi, özel arabası, yazlığı, ev döşemeleri, özel alacakları, elde tuttuğu ve hiç bir protüktif işe sokmadığı parası servetin ögesi olarak kabul edilmiştir(22).

(17) BULUTOĞLU, a.g.e., s. 96.

(18) ŞANVER, a.g.e., s. 128.

(19) ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU, a.g.e., s. 308.

(20) Akif ERGİNAY, *Vergi Hukuku*, 9.b. Turhan Kitabevi, Ankara-1981, s. 179, SANVER, a.g.e., s. 153.

(21) KIZILOĞ, a.g.e., s. 1475.

(22) CEYHAN, a.g.e., s. 11.

b— Sermaye (Servet) Unsurunun Kira Gelirinin Menkul Sermaye İradı Olması

Sermaye unsuru Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinde belirtilen nakdi sermaye ve/veya para ile temsil edilen değerlerden ibaret ve bunlar, kiraya verenlerin özel mal varlıklarına dahiillerse, elde edilen gelir menkul sermaye iradı olur.

c— Sermaye Unsurunun Kira Gelirinin Ticari Kazanç Olması

Sermaye unsuru ticari işletmeye kayıtlı yani ticari mal varlığına dâhil olması halinde elde edilen kira gelirleri ticari kazanç olur. Diğer taraftan, meslek erbabı faaliyetin genişliğinin ve kullanabileceğinin ötesindeki birden fazla (veya miktar) aynı cins sermaye unsurunu kiraya veriyorsa kiralamaların ticari faaliyete taşması yani ticari işletme boyutunda sürdürülmesine yol açılır ki, bu durumda kiralama işletmesi şeklindeki ticari kazancın varlığından söz etmek yerinde olur.

d— Sermaye Unsurunun Kira Gelirinin Zirai Kazanç Olması

Sermaye unsuru zirai işletmeye kayıtlı yani zirai işletmenin mal varlığına dâhil olması halinde elde edilen gelir zirai kazanç olur.

V— SERBEST MESLEK FAALİYETİNDE KULLANILAN SERMAYE UNSURLARININ KIRAYA VERİLMESİ HALİNDE KİRA GELİRLERİNİN NİTELİĞİ

Serbest meslek faaliyetinde sermaye bazen nitelikli emekle (örneğin, bir beyin cerrahının tomografi cihazını kullanması) bazen de nitelikli emekle ilişkilendirilmeksizin (örneğin, bir beyin cerrahının sahip olduğu masa, raf v.b.) üretime katılabilmektedir. İşte böyle bir ortamda serbest meslek faaliyetinde kullanılan ve bir anlamda serbest meslek işletmesine kayıtlı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralınması halinde gayrimenkul sermaye iradı mı? Yok-

sa serbest meslek kazancı mı? olduğuna açık bir hükümle değinilmemiştir. Hatta; meseleye parça parça bazen birbiriyle çelişen çeşitli hükümlerden oluşan dağınıklık içinde ortaya konmuştur. Bu durumu karanın tekniği açısından bir eksik olarak değerlendirmek gerekir. Bu koşullarda kira gelirlerinin gayrimenkul sermaye iradı ya da serbest meslek kazancı şeklinde değerlendirileceği iki açıdan ele alınıp tartışılmaya çalışılacaktır. Değerlendirme ve yorumlar çeşitli mali kanunlardaki ilgili maddeler esas alınarak yapılmıştır.

Bütün bunlarla birlikte serbest meslek faaliyetinin icra biçimi itibarıyla nitelikli olmak üzere sadece fiziksel ve zihinsel emeğe dayanması halinde mesleki faaliyetin yürütülmesinde sermaye unsurunun somut ifadesi olan mal varlığından söz edilemeyeceğinden kira işleminden de söz etmenin mümkün olmayacağını belirtmek gerekir.

a— Serbest Meslek Faaliyetinde Kullanılan Sermaye Unsurlarının Kira Gelirlerinin Gayrimenkul Sermaye İradı Olduğu

BİRİNCİ DAYANAK : Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların özel mal varlığına dâhil olarak kiraya verilmeleri halinde gayrimenkul sermaye iradı olacağı açıkça anlaşılmaktadır. Ayrıca ilgili sermaye unsurlarının ticari ve zirai bir işletmeye dâhil şekilde kiraya verilmeleri halinde elde edilen iratların ticari veya zirai kazancın tesbitine müteallik hükümlere göre hesaplanacağı belirtilmiştir (GVK. Md. 70/2). Bu durumda gelir unsuru mahiyet itibarıyla gayrimenkul sermaye iradı olmakla birlikte elde eden yönünden sermaye unsurunun dâhil olduğu işletmenin niteliğine göre ticari veya zirai kazanç olarak vergilemeye tabi tutulacaktır. Gelir Vergisi Kanunu belki olabilecek tereddütleri peşinen ortadan kaldırabilmek için "tüccarlara ait olsa dahi ticari işletmeye dâhil bulunmayan

gayrimenkullerle haklar hakkında bu bölümdeki hükümler uygulanır" (GVK. Md. 70/3) ifadesine yer vermekle gayrimenkul sermaye iratları ile ticari kazançlar arasındaki sınırı daha kesin bir biçimde çizmiş olmaktadır. Çiftçilere ait olup da zirai işletmeye dahil bulunmayan mal ve haklar için bir açıklamaya yer vermemek eksiklik gibi görülse de aynı maddenin 2. fıkrasının konuyu yeterince açıkladığı inancındayız.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve haklar ticari ve zirai bir işletmeye ait olmadığı sürece kira gelirlerinin gayrimenkul sermaye iradı sayılacağı ileri sürülebilir. Bu sonuca kanunun açıkça kapsamına almadığı geliri, serbest meslek faaliyetinde kullanılan sermaye mantığı ile serbest meslek kazancı olarak kabul etmek mümkün değildir. Aksi takdirde kıyas yoluna başvurulmuş olunur ki, kıyas yoluyla yorum yapmak vergi hukuku itibarıyla söz konusu değildir.

İKİNCİ DAYANAK: Serbest meslek faaliyetinin tanımını içeren Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde faaliyetin esaslı unsurunun "belirli bir işin yapılması" olarak belirtilmesidir. Meseleye bu açıdan bakıldığında kiraya verme işlemi "belirli bir işin yapılması" çerçevesinde değerlendirilmeyeceğinden kiralamalarında mesleki kazanç kapsamına girmeyeceğini söylemek mümkündür.

ÜÇÜNCÜ DAYANAK: Serbest meslek kazancı sayılacak bir gelirin asıl faaliyet dışı olsa da bir an için hasılat unsurları arasında yer alması gerektiğini düşünerek serbest meslek hasılatı kavramına bakalım. Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. maddesinde açıklanan hasılat kavramı, serbest meslek faaliyeti ile ilişkilendirilerek ortaya konmuştur. Serbest meslek faaliyetinde hasılat, "serbest meslek faaliyeti karşılı-

ğı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler" olarak belirtilmiştir. Her ne kadar hasılat açıklaması içinde "diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler" ifadesi varsa da diğer suretlerle sağlanan menfaatlere serbest meslek faaliyeti sonucunda elde edilen gelirlerin kastedildiği anlaşılmaktadır. Hatta ŞANVER kitabında bu konuyla ilgili yaptığı açıklamada serbest meslek hasılatını, serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan para ile temsil edilen menfaatler demiştir⁽²³⁾. ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU ise "hasılatı, faaliyet karşılığı tahsil edilen paraların yanı sıra ayınlar ile başka suretlerde sağlanan menfaatler ve para ile temsil edilebilen menfaatler..."⁽²⁴⁾ biçiminde ortaya koymuşlardır. Bu durumda serbest meslek hasılatının serbest meslek faaliyetine dayanması gereği açıklanmış olmaktadır. Kiraya verme işlemi ise bir serbest meslek faaliyetinin kendisi olarak değerlendirilemeyeceğinden bu kapsamda değerlendirilmeyeceği ileri sürülebilir.

DÖRDÜNCÜ DAYANAK : Bir kazancın defter sistemi içinde ve kayıt düzeni itibarıyla vergilendirilmesi halinde matrahı oluşturacak gelirlerin ilgili deftere yazılmaları gereği en temel kuraldır. Gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabının tuttuğu kazanç defterinin hasılat tarafına sadece alınan ücretlerin yazılacağından (Vergi Usul Kanunu 210. madde) bahisle kira gelirlerinin yine serbest meslek kazancı kapsamına alınmadığı söylenebilir. Kanunun ilgili maddesinde serbest meslek hasılatını ifade etmek üzere "ücret" deyiminin kullanılmış olması isabetsiz olmuştur. Çünkü ücret, gelir unsurları içinde ayrı bir kategoriye temsil etmektedir.

(23) ŞANVER, a.g.e., s. 134.

(24) ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU, a.g.e., s. 309.

BEŞİNCİ DAYANAK: Vergi Usul Kanunu'nun 208. maddesinde defter tutmaya mecbur bulunan serbest meslek erbaplarının sahip oldukları menkul ve gayrimenkullerle bunlardan elde ettikleri iratları serbest meslek kazanç defterinin ayrı bir kısmına diğer kazançlarla karıştırılmamak ve birleştirilmemek üzere yazılacağına amir ise de yazılması gereken gelirlerinin niteliğinin gayrimenkul veya menkul sermaye iratları olduğuna dikkat etmek gerekir. Yani, gayrimenkul veya menkul sermaye iratlarının serbest meslek kazanç defterine yazılması bu iratların serbest meslek kazancı olması sonucunu doğurmamaktadır. Kanunun bu yönde bir iradesi olsaydı mesleki faaliyette kullanılan elde edilen gayrimenkul veya menkul sermaye unsurlarından sağlanan iratların serbest meslek kazancına dahil edileceği hüküm altına alınırdı.

b— Serbest Meslek Faaliyetinde Kullanılan Sermaye Unsurları Kira Gelirlerinin Mesleki Kazanç Olduğu

Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde kiraya verilen sermaye unsurlarının kira gelirlerinin serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği konusunda da çeşitli kanuni dayanaklar bulunmaktadır. Bunlar bir üst başlıkta yer alan sistematığe uygun biçimde ele alınıp açıklanacaktır.

BİRİNCİ DAYANAK : Serbest meslek faaliyetinin sermaye unsurunu barındıran bir şekilde yürütülmesi halinde bu sermaye unsurunun alış değerinin amortisman hükümlerine göre gider yazılacağı aşikardır. Bu işlem ile sermaye unsurları özel mal varlığının dışına çıkmakta ve bu şekilde değerlendirilmektedir. Bu ise sermaye unsurlarının, bir anlamda mesleki işletmenin bünyesine girmesinden başka bir şey değildir.

İKİNCİ DAYANAK : Mesleki mal varlığı diyebileceğimiz bir mal varlığının bulunduğu Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 1. fıkrasında yer alan "serma-

yeden ziyade" ifadesi ile ortaya konabilir. Bu ifade ile sermayenin, mesleki faaliyetler şart olmamakla birlikte bir unsur olarak değerlendirilebileceği anlaşılmaktadır.

ÜÇÜNCÜ DAYANAK : 7.5.1994 Tarihinde yürürlüğe giren 3986 Sayılı Kanun'un II. bölümündeki madde 5/b'de ".... serbest meslek erbabının anortismanına tabi iktisadi kıymetlerin net değerleri bunların net aktiflerini oluşturur" ifadesi yer almaktadır. Bu ifade ile ilk defa serbest meslek kazançlarında aktif değerlerden bahsedilmesi çok ilginçtir. Hukuk metinlerinin açıkça mesleki mal varlığı içinde gördüğü bir sermaye unsurundan irat elde edilmesi hali, bizi bu kısmın esas mesleki faaliyet dışı gelirler olarak, serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi noktasına götürmektedir. Serbest meslek kazançları için aktif kavramından bir kanuni metin içinde söz edilmesi, mesleki kazançlar içinde sermayenin, sahip olduğu ağırlığın realitesinin zorlamasından kaynaklandığı inancındayız. Ayrıca bu dayanak özel bir kanun içinde ifadesini bulduğundan öngörülen yarar itibariyle sadece bu kanunu bağlamaktadır. Bu deyim diğer kanunlar itibariyle aynı şeyi ifade ettiği söylenemez.

DÖRDÜNCÜ DAYANAK : Serbest meslek faaliyetinde kullanılan iktisadi kıymetlerin satılması halinde kayıtlı değerleriyle amortisman ayrılmış olanlarda, ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonraki meblağ satış bedelleri arasındaki farkın serbest meslek defterine hasılat veya duruma göre gider kaydedilebileceği noktasıdır. **Bu konu, Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesinde belirtilmiştir.** Serbest meslek faaliyetinde kullanılan bir iktisadi kıymetin, kayıtlı değer ile satım farkının serbest meslek kazancı çerçevesinde vergi matrahına dahil edilmesine imkan verilmesi, ilgili unsurların kiraya verilmeleri halinde elde edilen iratlarında, serbest meslek kazancı olarak değerlendirilebileceğine imkan sağlandığını düşün-

dürebilir. Çünkü, kanun bazı durumlarda serbest meslek kazancının oluşumunda hasılatın fiilen mesleki faaliyete dayanması esasından ayrılmış bulunmaktadır.

Yukarıda açıklanan dayanaklardan hareketle, sermaye unsurlarından sağlanan kira gelirlerinin, mesleki kazanç olarak değerlendirilmesine engel bulunmadığı ileri sürülebilir. Bunlara ilave olarak, nakdi sermaye unsurları için kanunun getirdiği düzenlemeleri açıklamanın konuya başka bir açı getireceği inancındayız.

BEŞİNCİ DAYANAK : Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 1. fıkrasında menkul sermaye iratlarının tanımı yapılırken "**Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında ...**" denilmek suretiyle mesleki faaliyet çerçevesinde kalan nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde edilen iratların, menkul sermaye iradı sayılmayacağını anlamaktayız. Bu noktada anlaşılan şey daha çok, nakdi sermayeye dayanan irat gelirlerinin yapısının, her ne kadar menkul sermaye iradı olsa bile, elde eden yönünden serbest meslek kazancı olarak değerlendirileceğidir. Nakdi veya para ile temsil edilen değerlerin, serbest meslek kazancı içinde değerlendirilmesi varsa diğer sermaye unsurlarının da mesleki kazanç olarak değerlendirileceğine işaret teşkil eder karakterdedir.

O halde, bir ticari, zirai veya mesleki faaliyet dolayısıyla sermaye olarak konulan nakdi değerlerden elde edilen kazanç, menkul sermaye iradı değil, sırasıyla ticari, zirai veya mesleki kazanç olacaktır(25). Bir başka deyişle, menkul sermaye iratları içinde vergilendirme yapılabilmesi için, menkul kıymetlerin ticari, zirai veya mesleki faaliyet kapsamı içinde yer almaması gerekmektedir. Aksi takdirde söz konusu

kazançların belirlenmesi ve vergilendirilmesiyle ilgili usuller çerçevesinde vergilendirilmesi yoluna gidilecektir(26). Oysa, gerek GVK. Md. 67 gerek VUK. Md. 210 çerçevesinde ortaya konulabilen cari kayıt sistemi içinde, serbest meslek işletmesinde kayıtlı bir nakdi sermayeden veya para ile temsil edilebilen değerlerden, müteşekkil sermayenin ne olduğu ve tesbiti meselesinin öncelikle çözülmesi gerekir.

Gelir Vergisi Kanunu'muzun menkul sermaye iratları bahsi kazanç ve iratlar arasındaki ayırımı başarılı, net ve kesin olarak ortaya koymuştur. Bu açıdan açıklamaları, gayrimenkul sermaye iratları bahsinde yer alan açıklamalardan daha başarılı kabul etmek gerekir. Ancak 75. maddenin son fıkrasında sadece ticari kazançları kapsamına alacak bir ifadeye yer verilmesi bu başarıya biraz gölge düşürmüştür. İlgili açıklama, belki ticari kazançlar için ortaya çıkabilecek tereddütleri ortadan kaldırmak amacıyla yapılmıştır. **Ancak, ilgili maddenin ilk fıkrası bu ayırım için yeterince açıktır. Başka bir fıkra da bir daha bu ayırımı esas alan açıklamaya yer verilmesi tekrardan öteye gitmemektedir.** Tekrar olsa dahi ticari kazançlara yer verilerek zirai ve mesleki kazançlara yer verilmemesini bir eksiklik olarak değerlendirmek gerekir. Bizce kısmi de olsa böyle bir tekrara gerek yoktu.

Bütün bunlarla birlikte bugünkü hükümler karşısında şu tesbiti yapmak mümkündür.

Bir mesleki faaliyetle bağlantısı bulunan iktisadi kıymetlerin, faaliyet dışı şekilde başkalarının kullanması karşılığı bedel elde ediliyorsa, bu bedellerin yukarıda bahsedilen dayanaklar çerçevesinde, gelirin türüne karar verilmesinin kolay bir mesele olmadığı görülmektedir. Kanaatimizce iki görüşten mesleki faaliyette kullanılan GVK'nın 70. maddesinde belirtilen sermaye

(25) ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU; a.g.e., s. 322.

(26) AKDOĞAN, "Vergilerin....", a.g.e., s. 173.

ye unsurlarının kiraya verilmesi halinde elde edilen iratların, serbest meslek kazancı değerlendirileceğine ilişkin olanın haklılık taşıyan yanları bulunmakla birlikte, gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi gerektiği şeklindeki görüş, daha güçlü hukuki dayanaklara sahip bulunmaktadır.

VI— SONUÇ

Son zamanlarda teknolojiye meydana gelen buluş ve değişiklikler, serbest meslek faaliyetinde çeşit ve tutar olarak daha çok sermaye unsuru kullanılmasını imkan dahiline sokmuştur. Böyle bir imkan ise mesleki faaliyetin sınırlarının çok ötelere taşınmasına sebep olmuştur. Bu gün için klasik yapısından daha çok sermaye kullanımını şeklinde değişime uğrayan bir mesleki faaliyetle karşı karşıya kaldığımız, rahatça görülebilen bir realitedir. Bu realite, bir ticari işletme olmamakla birlikte ticari işletmeden daha geniş bir anlamı ifade eden iktisadi işletme olarak kabul edebileceğimiz, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde kiraya verilen sermaye unsurlarından elde edilen, irat gelirlerinin nasıl vergilendirileceği sorusunu gündeme getirmiştir.

İktisadi kıymetlerin serbest meslek faaliyetiyle bağlantılı bulunmaları halinde bunlardan yapı itibariyle gayrimenkul veya menkul sermaye iradı niteliğinde gelir elde edilmesi halinde, bu gelirlerin hangi gelir unsuruna girdiğinin tesbiti, iradın dahil olduğu gelir unsurunun giderlerinin her gelir unsuru için farklı farklı hesaplanabilmesi ve gelir vergisi tevkifatları ile katma değer vergisi uygulamalarının nasıl yapılacağı açısından son derece önem arz etmektedir.

Bu konunun çözümü öncelikle kira geliri- nin hangi gelir unsuruna gireceğinin tesbitini gerekli kılar. Vergi mevzuatı bu noktada yeterince açık hükümler ihtiva etmemesi bir yana, çatışan bazı düzenlemelere yer vermiştir. Bu nedenle serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki sermaye unsurlarından

özellikle Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde yer alan, mal ve hakların kira gelirleri itibariyle gelirin kavranmasında bazı güçlükler bulunmaktadır.

Kanaatimiz, kanunun mevcut hükümlerinin değerlendirilmesinde mesleki faaliyette kullanılan GVK'nın 70. maddesinde belirtilen sermaye unsurlarının, serbest meslek kazancı olarak düşünülmesi yönünde bazı işaretler bulunmakla birlikte gayri menkul sermaye iradı kapsamında düşünülmesinin daha uygun olduğu yönündedir. Mesleki faaliyet içinde kalan tesbiti tam açık olmayan nakti sermaye unsurlarından sağlanan iratların, menkul sermaye iradı sayılacağı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesi gereğidir.

Bütün bunlarla birlikte mevzuatımızda aynı sermaye unsurlarının serbest meslek kazancı oluşturacak şekilde kiraya verilmesine açıkça engel bir hüküm yoktur. Ancak, kanunda özel bir belirleme yapılmamasını da eksik olarak görmek gerekir. Bu eksikliğin serbest meslek faaliyeti ve hasılat kavramlarının yeniden tanımlanmasıyla giderilebileceğini düşünüyoruz. **Gerçekten Gelir Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği tarihteki serbest meslek faaliyeti kavramı uygulamada çok önemli değişikliklere tabi olmuş ve gelecekte de olmaya devam edecektir.** Hal böyle iken serbest meslek faaliyeti ve kavramının mevcut halinin üzerinde ısrarlı olmak yerinde olmamaktadır.

Mesleki faaliyet çerçevesinde kullanılan sermaye unsurlarının (iktisadi kıymetler) kiralama işlemleri bundan böyle uygulamada daha sıkça rastlanır hale gelecektir. Buna rağmen bu makalenin konusu olan sorun, mevcut haliyle ortadadır. Uygulamada bir birlik bulunmamaktadır. Mükelleflerin uygulamayı takip edebilmeleri açısından bir an önce çelişkili hususlar ortadan kaldırılarak birbirine uyumlu net kanuni düzenlemelerin yapılması ve idari görüşün ortaya konulması gereklidir.