

# İSTANBUL BAROSU DERGİSİ



---

**KASIM - ARALIK 2013**

**CİLT: 87 • SAYI: 2013/6 ISSN 1304-737X**

# YENİ GELİR VERGİSİ KANUNU TASARISI VE AVUKATLARA ETKİSİ

Av. Orhun KARABULUT<sup>1</sup>

## 1. GİRİŞ

Temel yasaların yenilenmesi ve Avrupa Birliği normlarına uyarlanması çalışmalarından 1960 yılından beri değişiklikler ile günümüze kadar gelen 161 sayılı Gelir Vergisi Kanunu da (GVK) etkilenmiş, alt komisyonlar tarafından Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı (YGVKT) hazırlanarak TBMM'nin onayına sunulmuştur. TBMM'nin Tasarayı onaylayarak yasalaştırması durumunda, yürürlük maddesi gereği 01.01.2014 tarihinden itibaren yasa bütün hükümleri ile birlikte yürürlüğe girecektir.

Yeni Gelir Vergisi Kanunu tasarısına ilk bakışta, komisyonların değişen ekonomik koşullara uyum ve kalkınma amacına yatkın bir anlayışta düzenlemeleri ele aldığı göze çarpmaktadır. Ayrıca Dünyadaki rekabetçi ekonominin ülkeye vergi açısından uygulanması ve Devletin en büyük gelir kalemi olan verginin sağlıklı ve uygulanabilir hale getirilerek, etkin, basit ve adil bir vergi sistemi oluşturularak, elde edilen sağlam temelli kamu finansmanı ile ülke ekonomisinin Dünya ekonomileri arasında kayda değer bir niteliği kazanması, tasarının asıl hedefini oluşturmaktadır.<sup>2</sup>

Bilindiği üzere, mevcut vergi sistemimizde, gerçek kişilerin gelirleri ile kurumların kazançlarını vergilendirilmesini düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere iki kanun bulunmaktadır.

Kişilerin gelirlerini vergilendirmeyi esas alan 161 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, dünyanın henüz bu denli küreselleşmediği ve teknolojik, ticari gelişmelerin günümüze oranla daha kısıtlı olduğu bir dönemde hazırlanmış ve 1961 yılında yürürlüğe girmiştir. Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten itibaren, Türkiye'nin ve Dünya'nın ekonomik ve ticari değişimlerden etkilenmesi ve serbest piyasa ekonomisinin uygulamada daha hâkim hale

<sup>1</sup> İstanbul Barosu Avukatlarından.

<sup>2</sup> Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, Genel Gerekçe

gelmesi sonucunda mevcut düzenlemeler yetersiz kalmış, uyarılama amacı ile yapılan kanun değişiklikleri ise kanunun sistematiğini bozarak, kanunu karmaşık ve düzensiz bir hale getirmiştir. Bunun yanı sıra, Gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin Kurumlar Vergisi Kanununda da düzenlenmesi ve uygulanması, her iki kanunda da düzenlenen indirim ve istisna ile bazı önemli düzenlemelere birden fazla yer verilmesine neden olmuştur.<sup>3</sup> Söz konusu hususta düzenlemelerde mükerrerlik yaratmış ve buna bağlı olarak Kanunların sistematiğini bozarak, uygulanamaz hale gelmelerine yol açmıştır.

2006 yılında tamamen yenilenen Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliğin Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu kapsamında sadece madde değişiklikleri çerçevesinde kalması, Kurumlar Vergisi Kanunu ile yapılmak istenen vergi reformunu yarı yolda bırakmış ve Gelir Vergisi Kanunu'nu demode ve uygulamada sorunlu hale getirmiştir. Bu yarım kalan reform çerçevesinde tüm vergi mevzuatına işlerlik kazandırma amacı doğrultusunda Yeni Gelir Vergisi Kanunu radikal bir düzenlemeye giderek ayrı şekillerde düzenlenmiş olan Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nu tek bir çatı altında toplayarak, en azından düzenlemede yeknesaklığı ve sistematiği sağlamaya çalışmıştır. Bu husus Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı 1. maddesinde “*Bu Kanunun amacı, gerçek kişilerin gelirleri ile kurumların kazançları üzerinden alınan gelir vergisine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.*” düzenlemesi ile somut bir hale getirilmiştir.<sup>4</sup>

Bu çalışmada ağırlıklı olarak, Yeni Gelir Vergisi Kanununu tasarısındaki yenilikler ile Avukatların tabi olduğu Serbest Meslek sahipleri hakkında düzenlemeler ve bunlar üzerinde hukuk çerçevesindeki yorumlarına yer verilecektir.

## 2. MÜKELLEF VE VERGİLENDİRİLEBİLİR GELİR

Konuya geçmeden önce daha anlaşılabilir olması açısından, vergi adaletinin sağlanması için ödeme gücünün en önemli ölçüğü olan gelirin

3 KUMKALE Rüknettin, YMM, [www.alomaliye.com/2013/ruknettin-kumkale-genel-olarak-gelir-vergisi-kanunu-tasarisi.htm](http://www.alomaliye.com/2013/ruknettin-kumkale-genel-olarak-gelir-vergisi-kanunu-tasarisi.htm)

4 BAŞLANGIÇ

Amaç

MADDE 1-(1)Bu Kanunun amacı, gerçek kişilerin gelirleri ile kurumların kazançları üzerinden alınan gelir vergisine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir. Verginin Konusu ve Gelirin Unsurları

içeriğinin tasarıda hangi unsurlardan oluştuğunu, vergi yükümlüsü olan mükellefin kimler olabileceği hususlarını hatırlatmakta yarar bulunmaktadır. Bu bağlamda, Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısındaki Gelir vergisinin konusu ve gelirin unsurları ve mükelleflere ilişkin düzenlemelerden bahsetmek gerekecektir. Tasarının 3. maddesinde<sup>5</sup>, gerçek kişilerin gelirleri ve kurumların kazançlarının gelir vergisine tabi olduğunu belirtilmiş ve gerçek kişiler için gelire giren kazanç ve iratlar sınırlı sayıda sayılmıştır.

Buna göre;

- Ticari Kazançlar
- Zirai Kazançlar
- Serbest Meslek Kazançları
- Ücretler
- Gayrimenkul Sermaye İratları
- Menkul Sermaye İratları
- Diğer kazanç ve iratlar

gelir vergisine tabi kazanç ve iratlardan kabul edilecektir.

Sınırlı sayı (numerus clausus) prensibi gereği, sayılan unsurların dışındaki kazanç veya irat kalemi üzerinden gelir vergisi tahsili söz konusu olmayacaktır. Kanun bu düzenleme ile Vergi Hukukundaki Kaynak teorisini benimseyerek, kişiler ve kurumların sahip oldukları üretim unsurlarını üretim sürecine aktarmaları nedeniyle elde ettikleri değerleri “gelir”

<sup>5</sup> Konu ve gelirin unsurları

MADDE 3- (1) Gerçek kişilerin gelirleri ve kurumların kazançları gelir vergisine tabidir.

(2) Gerçek kişiler için gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır:

- a) Ticari kazançlar.
- b) Zirai kazançlar.
- c) Serbest meslek kazançları.
- ç) Ücretler.
- d) Gayrimenkul sermaye iratları.
- e) Menkul sermaye iratları.
- f) Diğer kazanç ve iratlar.

(3) Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi tutarları ile dikkate alınır.

(4) Kurum kazancı, bir hesap dönemi içinde elde edilen ve ikinci fıkrada sayılan gelir unsurlarından oluşur. Gelir vergisinin hesabında safi kurum kazancı esas alınır.

olarak kabul etmiştir.<sup>6</sup> Bu madde altındaki düzenlemeler, 161 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'ndaki düzenlemeden farklılıklar içermemektedir.

Tasarının 3. maddesinin 2. fıkrasına göre; sayılan gelir ve kazanç kalemlerinin gerçek kişiler açısından tespitinde, bu kişiler açısından bir takvim yılı içerisinde gerçek ve safi tutarlarının dikkate alınması suretiyle yapılacağı; kurum kazancındaki gelir vergisinin tespitinde ise, bir hesap dönemi içindeki safi kurum kazancı esas alınarak vergilendirme yapılacağı kabul edilmiştir.<sup>7</sup>

Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı kapsamında "mükellef" olarak kabul edilebilecek gerçek kişiler ve kurumlar, Tasarının 4. maddesinde sayılarak açıklanmıştır.<sup>8</sup> Bu maddede göze çarpan en büyük unsur; Ge-

6 YILDIZ, A. Murat, Tüm Yönleriyle Avukatların Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2005, s.23

7 Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı

8 Mükellef

MADDE 4-(1) Gerçek kişiler ve aşağıda belirtilen kurumlar bu Kanun hükümleri çerçevesinde gelir vergisi mükellefidir.

- a) Sermaye şirketleri: Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.
- b) Kooperatifler: 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatiflerdir.
- c) İktisadi kamu kuruluşları: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler iktisadi kamu kuruluşudur. Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler, iktisadi kamu kuruluşu gibi değerlendirilir.
- ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler: Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır (Vergi kesintisine tabi tutulan gayrimenkul sermaye iratları, mevduat faizleri, katılım hesapları kâr payları, repo gelirleri ve değer artış kazançları nedeniyle dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletme oluşmaz.).
- d) İş ortaklıkları: Tüzel kişiliklerinin olup olmadığına bakılmaksızın; (a), (b), (c) ve (ç) bentlerinde sayılan kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.
- (2) İktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece

lir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun tek bir çatı altında toplanmasından dolayı mükellefler içerisinde Sermaye şirketleri, kooperatifler, kamu iktisadi kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarına yer verilmesidir. Bunun yanında maddenin 2.fıkrasında; iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemelerinin ve faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, bağımsız muhasebecilerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyeti etkilemeyeceği belirtilmiştir. Faaliyetin ticari organizasyon çerçevesinde yapılması veya ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı karine olarak kabul edildiğinden ticari mahiyette olduğu genel olarak kabul edilmektedir.<sup>9</sup>

Yapılan bu radikal değişiklik nedeniyle kanun, mükellef tanımını eski kanunda yapmamasına rağmen, Tasarıda düzenleme ihtiyacı hissetmiştir. Tasarının madde gerekçesinde<sup>10</sup> ise düzenleme altına alınan kurumların şartları ve hangi niteliklerde bulunması durumunda "mükellef" sıfatına sahip olacağı detaylı şekilde açıklanmıştır.

Mükellefiyet kavramının, 161 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda olduğu üzere ikiye ayrılarak tanımlanması Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısında da aynen korunmuş, "Tam Mükellefiyet" ile "Dar Mükellefiyet olarak 5 ve 6. madde<sup>11</sup> düzenlenmiştir. Kanunun 3. maddesinde sayılan gelir unsur-

---

maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi niteliğini değiştirmez.

9 AĞAR Serkan, FURTUN İdris Hakan, AKÇAOĞLU Ertuğrul, GÜLER Gülbahar, CANBAZÖĞLU Kerem; "Avukatlar İçin Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Düzenleme Kılavuzu 2012", Ankara Barosu, Ankara 2012, s.1-4

10 Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Madde Gerekçeleri

11 Tam mükellefiyet

MADDE 5- (1) Aşağıda yazılı gerçek kişiler, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri gelirlerin tamamı üzerinden vergilendirilirler:

- a) Türkiye'de yerleşmiş olanlar;
  - 1) 22/11/2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medenî Kanununa göre Türkiye'de yerleşim yeri bulunanlar,
  - 2) Geliş ve ayrılma günleri dâhil olmak üzere, oniki aylık kesintisiz bir dönemde, bir veya birkaç seferde toplam yüzseksenüç gün veya daha fazla Türkiye'de kalanlar (Tam mükellefiyet, yüzseksenüç günün dolduğu takvim yılı itibarıyla doğar. Yüzseksenüç günün hesabında geçici ayrılmalar Türkiye'de kalma süresini kesmez.)
- b) Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan her türlü kurum, kuruluş, teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup bunların işleri dolayısıyla yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşları (Bu kişilerden, buldukları ülkelerde elde ettikleri gelirleri dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, bu gelirleri

larını elde eden gerçek kişiler, Türkiye’de yerleşmiş olup olmadıklarına göre, kurumlar ise kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de olup olmamasına göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir. Bunun nedeni Devletlerin vergilendirme hakkını, vatandaşlık bağı

üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.).

(2) Aşağıda yazılı yabancılar Türkiye’de yüzseksenüç günden fazla kalsalar dahi yerleşmiş sayılmazlar:

a) Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen bilim adamları, Türkiye’de kalma süresi üç tam yılı aşmamış olan; iş adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kişiler.

b) Eğitim, tedavi, istirahat veya seyahat amacıyla gelenler.

c) Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan nedenlerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlar.

(3) Kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumlar, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirilirler.

Dar mükellefiyet

MADDE 6- (1) Tam mükellefiyet esasında vergilendirilmeyen gerçek kişiler ve kurumlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri gelir veya kazançlar üzerinden vergilendirilirler.

(2) Dar mükellefiyete tabi olanlar bakımından gelirin veya kazancın Türkiye’de elde edilmesi aşağıdaki şartlara göre belirlenir:

a) Ticari kazançlarda: Kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (Bu şartları taşımasalar dahi iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya iş veya işleme ilişkin sözleşmenin Türkiye’de yapılmış olması veya işin ya da işlemin Türkiye’den yürütülmüş ya da yönetilmiş olmasıdır.).

b) Zirai kazançlarda: Zirai faaliyetlerin Türkiye’de yapılması.

c) Ücretlerde:

1) Hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş ya da edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi.

2) Türkiye’de bulunan kurum ve kuruluşların yönetim kurulu başkan ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye’de değerlendirilmesi.

c) Serbest meslek kazançlarında: Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de yapılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi.

d) Gayrimenkul sermaye iratlarında: Taşınmazın Türkiye’de bulunması, 37 nci maddede sayılan mal ve hakların Türkiye’de kiralanması, kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi.

e) Menkul sermaye iratlarında: Sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması.

f) Diğer kazanç ve iratlarda: Bu kazanç ve iratları doğuran iş veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi.

(3) Türkiye’de değerlendirmeden maksat, bir iş ya da işlemin karşılığı olan bedelin Türkiye’de ödenmesidir. Ödemenin Türkiye dışında yapılması halinde ise bedelin, ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın Türkiye’deki hesaplarına intikal ettirilmesi veya kazancından ayrılmasıdır.

olup olmadığına bakılmaksızın ülkesinde iş yapan (gelir elde eden - yaşayan) herkesin veya nerede yaşarsa yaşasın kendisine vatandaşlık bağı ile bağlı bulunan kişilerin gelirleri üzerinde kullanabilmesidir.

Tam Mükellefiyeti düzenleyen 5. maddede, sayılan şartlara haiz olan gerçek kişilerin, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri gelirlerin tamamı üzerinden vergilendirilecekleri belirtmiştir. Anılan gerçek kişiler için Türkiye'de yerleşme unsuru asli olarak aranmakla birlikte, bu kişiler için:

**4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'na göre Türkiye'de yerleşim yeri bulunma,**

Medeni Kanunu'nun 19. maddesinde bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yer olarak tanımlanan yerleşim yerine sahip bulunan gerçek kişiler, resmi kurum ve kuruluşlara veya merkezi Türkiye'de bulunan her türlü kurum ve kuruluşlara bağlı olup söz konusu kurum ve kuruluşların işleri dolayısıyla yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşları ile Türkiye'de yerleşmiş olanların gerek Türkiye'de gerekse Türkiye dışında elde ettikleri gelirlerin tamamı üzerinden vergilendirilmeleri bu kapsamdadır.<sup>12</sup>

**Geliş ve ayrılma günleri dahil olmak üzere, 12 aylık kesintisiz bir dönemde, bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla Türkiye'de kalma,**

Yerleşmiş sayılma kavramının uluslararası anlaşma modellerine göre hazırlanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile paralel hale getirilmesi komisyon tarafından amaçlanmış, geliş günü dahil olmak üzere, 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla Türkiye'de kalanlar Türkiye'de yerleşmiş sayılmıştır.<sup>13</sup>

Türkiye'de yerleşmiş sayılanlarda tam mükellefiyet 183 günün dolduğu takvim yılı itibarıyla doğacak olup, 183 günün hesabında geçici ayrılımların Türkiye'de kalma süresini kesmeyeceği hüküm altına alınarak muvazaalı durumların önüne geçilmeye çalışıldığı anlaşılmaktadır.

<sup>12</sup> Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Madde Gerekçesi

<sup>13</sup> Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Madde Gerekçesi



**Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan her türlü kurum, kuruluş, teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup bunların işleri dolayısıyla yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşı olma,**

Resmi kurum ve kuruluşlara veya merkezi Türkiye’de bulunan her türlü kurum ve kuruluşlara bağlı olup yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşlarının buldukları ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratların o ülkede gelir vergisi veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş olması halinde, bu kazanç ve iratların Türkiye’de ayrıca vergilendirilmesini önlemek üzere bendin sonuna eklenen hükümle mükerrer vergi ödenme ihtimalinin ortadan kaldırılmaya çalışıldığı anlaşılmaktadır.

Bunların yanı sıra, 2. fıkrada; Türkiye’de 183 gün kalsalar dahi belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen bilim adamları, Türkiye’de kalma süresi 3 tam yılı aşmamış olan; iş adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kişiler; eğitim, tedavi, istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler; tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan nedenlerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanların yerleşmiş sayılmayacağı düzenlenmiştir.<sup>14</sup>

Yeni Gelir Vergisi Kanunu tasarısında yeni olarak eklenen Kurumlar için tam mükellefiyet, kurumun kanuni veya iş merkezinin Türkiye’de bulunması durumunda mümkün olacaktır. Bu şartı sağlayan kurumlar, Tasarıya göre, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirileceklerdir. Kurumların Kanuni merkezinden ne anlaşılması gerektiği gerekçede, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezi olduğunu ve iş merkezi olarak ise iş bakımından işlemlerin toplandığı ve yönetildiği merkez dikkate alınacağı belirtilmiştir. Kurumlardan; kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunanlar, tam mükellefiyet esasında gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği düzenlenmiştir.

Dar mükellefiyete ise, Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı’nın 6. maddesinde yer verilerek; Türkiye’de yerleşmiş olmayan (sayılmayan) gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumların sa-

14 Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Madde Gerekçesi

dece Türkiye’de elde ettikleri gelir ve kazançları üzerinden vergilendirilecekleri belirtilmiştir.<sup>15</sup> 161 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan düzenlemenin üzerine, Kurumlar vergisine ilişkin düzenlemeler ile tadil edilmiş halde Tasarıya aktarıldığı anlaşılmaktadır. Dar mükellefiyete tabi olanların gelirin veya kazancın Türkiye’de elde edilmesi maddede sayılan şartlarla belirlenmektedir. Bu şartlar;

Ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması.

Bu şartları taşıyıcılar dahi iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Tür-

15 Dar mükellefiyet

MADDE 6- (1) Tam mükellefiyet esasında vergilendirilmeyen gerçek kişiler ve kurumlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri gelir veya kazançlar üzerinden vergilendirilirler.

(2) Dar mükellefiyete tabi olanlar bakımından gelirin veya kazancın Türkiye’de elde edilmesi aşağıdaki şartlara göre belirlenir:

a) Ticari kazançlarda: Kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (Bu şartları taşıyıcılar dahi iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya iş veya işleme ilişkin sözleşmenin Türkiye’de yapılmış olması veya işin ya da işlemin Türkiye’den yürütülmüş ya da yönetilmiş olmasıdır.).

b) Zirai kazançlarda: Zirai faaliyetlerin Türkiye’de yapılması.

c) Ücretlerde:

1) Hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş ya da edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi.

2) Türkiye’de bulunan kurum ve kuruluşların yönetim kurulu başkan ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye’de değerlendirilmesi.

ç) Serbest meslek kazançlarında: Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de yapılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi.

d) Gayrimenkul sermaye iratlarında: Taşınmazın Türkiye’de bulunması, 37 nci maddede sayılan mal ve hakların Türkiye’de kiralanması, kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi.

e) Menkul sermaye iratlarında: Sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması.

f) Diğer kazanç ve iratlarda: Bu kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi.

(3) Türkiye’de değerlendirmeden maksat, bir iş ya da işlemin karşılığı olan bedelin Türkiye’de ödenmesidir. Ödemenin Türkiye dışında yapılması halinde ise bedelin, ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın Türkiye’deki hesaplarına intikal ettirilmesi veya kazancından ayrılmasıdır.

kiye'de elde edilmiş sayılmaz.<sup>16</sup> Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya iş veya işleme ilişkin sözleşmenin Türkiye'de yapılmış olması veya işin ya da işlemin Türkiye'den yürütülmüş ya da yönetilmiş olmasıdır.

Zirai kazançlarda; zirai faaliyetlerin Türkiye'de yapılması.

Ücretlerde; hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması ya da Türkiye'de değerlendirilmesi.

Türkiye'de bulunan kurum ve kuruluşların yönetim kurulu başkan ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi.

Serbest meslek kazançlarında; serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de yapılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi.

Gayrimenkul sermaye iratlarında; taşınmazın Türkiye'de bulunması, 37. maddede sayılan mal ve hakların Türkiye'de kiralanması, kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi.

Menkul sermaye iratlarında; sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması.

Diğer kazanç ve iratlarda; bu kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi.

şeklinde maddede düzenlenmiştir.

Ayrıca Kanun 2.fıkıradaki, Türkiye'de değerlendirme kavramının, bir iş veya işlemin karşılığı olan bedelin Türkiye'de ödenmesi olduğunu belirterek, hükmü biraz daha netleştirmiştir. Ödemenin Türkiye dışında yapılması halinde ise bedelin, ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın Türkiye'deki hesaplarına intikal ettirilmesi veya kazancından ayrılması halinin aranacağı belirtilmiştir.

### 3. YENİ GELİR VERGİSİ KANUNU TASARISI VE AVUKATLAR

Avukat, Avukatlık Kanunu 2. maddesine göre, hukuki münasebetlerin düzenlenmesini, her türlü hukuki mesele ve anlaşmazlıkların adalet ve hakkaniyete uygun olarak çözümlenmesini ve hukuk kurallarının tam

16 Gelir Vergisi Kanunu Madde Gerekçeleri

olarak uygulanmasını her derecede yargı organları, hakemler, resmi ve özel kişi, kurul ve kurumlar nezdinde sağlamakla görevli kimsedir.

Avukatlar, Avukatlık Mesleğini icra ederken, “emek” unsurunu bir işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına harcaması Yeni Gelir Vergisi Kanunu tasarısında vergilendirmede “serbest meslek kazancı” olarak nitelendirilecek; Avukat, iş yerine bağlı ve işverene tabi bir organizasyonun içerisinde, hiyerarşik kontrol altında çalışmakta ise elde ettiği gelir “ücret” olarak vergilendirilecektir. Ücret-serbest meslek kazancı ayırımının önemi, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde hususunda kendini göstermektedir.

Avukatlar, Vergi Mükellefiyetleri için Vergi Usul Kanunu’nun 153. Maddesi gereğince işe başladıklarını, bağlı buldukları vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Bu bildirim, Vergi Usul Kanunu’nun 168. Maddesine göre işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde bu bildirim gerçekleştirilmesi zorunludur. Avukatlık Kanunu’na göre işe başlama, Avukatın ruhsat alması veya Meslek Kanuna göre yetki alması şeklinde gerçekleşecektir. Vergi Usul Kanunu’na göre yapılması gereken bu bildirim yapılmaması Vergi Usul Kanunu 352. Maddesine göre birinci derece usulsüzlük olarak nitelendirilecek ve ceza kesilecektir. Bunların yanı sıra Avukat diğer mükellefler gibi oluşabilecek bir adres değişikliğini, işletmede oluşacak değişiklikleri, iş bırakmayı bildirmek ile yükümlüdür.

Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, 30. maddesine göre Avukatlarında içinde bulunduğu, Serbest meslek erbabı ve serbest meslek faaliyetiyle uğraşan kolektif ve adi komandit şirketler ile adi ortaklıklar mesleki kazançlarını Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tuttıkları “serbest meslek kazanç defteri” ile tespit edileceğini düzenlemiştir. Avukatın kazancı, bir hesap dönemi içinde, serbest meslek faaliyeti karşılığı tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardan bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farkın vergilendirilmeye esas olan kazancı oluşturacağı belirtilmiştir. Söz konusu unsurların yer aldığı serbest meslek kazanç defterinin Vergi Usul Kanunu md. 220’ye göre uygun olarak tasdikli bir şekilde tutulması gerekecektir. Avukatın bu yükümlülüğe uymaması halinde Vergi Usul Kanunu’na göre birinci derece usulsüzlük cezası Vergi Dairesi tarafından kesilecektir.

Avukatın elde ettiği serbest meslek kazancı için Avukatlık Kanunu uyarınca Serbest Meslek Makbuzu düzenleyip, Gelir Vergisi Kanunu uyarınca yıllık beyanname ile beyan etmesi gerekeceği öngörülmüştür. Vergi Usul Kanunu 353 maddesine göre serbest meslek makbuzunun düzenlenmemesi veya olması gerekenden az miktarda makbuz kesilmesi durumunda özel usulsüzlük cezasına hükmolunacaktır.

Günümüzde çok sayıda rastladığımız Avukatlık Ortaklıkları, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 44. Maddesine uyarınca Yeni Vergi Kanunu Tasarısında da tüzel kişiliğe sahip bulunmayıp, yapılan iş serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilecek ve ticari olarak değerlendirilmeyecektir. Söz konusu ortaklığın Borçlar Kanunu hükümlerine göre "adi ortaklık" kategorisinde değerlendirilip buna göre vergilendirilmesi devam edecektir. Söz konusu ortaklıklara ticari bir nitelik atfedilmemesi Avukatlık ortağı içerisinde yer alan Avukatlara büyük dezavantajlar sağlamakta olup, Avukatların vergi adaletsizliği fikrine sahip olmasına yöneltecek uygulamaları içermektedir. Örneğin Doktorların ve Mali Müşavirlerin aynı nitelikte bir ortaklıkta gösterilen faaliyetin "ticari" olarak nitelendirilip, vergilendirmenin buna göre yapılması, ancak Avukatlara böyle bir hakkın verilmemesi bu açıdan adaletsizlik yaratmaktadır. Avukatlık Kanunu'na göre kamu görevlisi olan Avukata duyulması gereken güven ve saygınlığa rağmen neden Vergi Kanunlarında Avukatlık mesleğinden bu denli korunması anlaşılabilir değildir. Bu düzenleme Avukatın elde ettiği geliri üç ayrı vergilendirmeye tabi tutmak vergi adaleti ve eşitlik esaslarına aykırıdır.<sup>17</sup> Vergi Kanunlarının bu düzenlemelerle amacı vergiyi cazip kılıp, tahsili kolaylaştırmak olması gerekirken, mükellefleri adeta vergi kaçırmaya yönlendirmesi anlaşılabilir bir durum olmaktan uzaktır. Mevcut düzenlemelerle Avukat, gelirinin yaklaşık %53'lük<sup>18</sup> kısmını devlete vergi olarak aktarmaktadır. Bu da "emek" unsuru esas alınarak yapılan vergilendirmenin düzenlemelerde emeğe saygı duymamasından ötürü ironik bir durum yaratmaktadır. Devletin Avukatların mesleklerinin icrasında vergi veya teşvik olarak az bir katkısı varken, elde edilen kazançtan Avukatın elde ettiğinden bile fazla pay alması "emek" unsurunu esas alan sistemde oldukça adaletsiz ve hakkaniyetsizdir.

17 TARHAN Burcu, "Avukatlık Ücretinin Vergilendirilmesine Genel Bir Bakış", İstanbul Barosu Dergisi, C. 87, S.2013/4ISSN 1304-737X,S.214, Temmuz-Ağustos 2013

18 Gelir miktarının dilimlere göre vergilendirilmesi ile birlikte oranın %35 olarak hesaplanması ve %18'lik K.D.V yükümlülüğünün birlikte değerlendirilmesinde ortaya çıkan yaklaşık değerdir.

Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı'nın 29. maddesinde, Avukatların da tabi olduğu serbest meslek kazancı tarif edilerek, kimlerin ve hangi faaliyetler sonucu elde edilen kazancın serbest meslek kazancı sayılacağı düzenlemiştir. Madde, 161 sayılı Kanun'dan farklı bir kategori yaratmamış ve eski yasadaki kıstas ve görüşlerini sürdürmüştür.

Eski yasada olduğu gibi, serbest meslek kazancını diğer gelirlerden ayıran temel unsurlar;

- Serbest meslek faaliyetinde kişisel emeğin sermayeye göre ağırlıklı olması,
- Faaliyetin ilmi veya mesleki bilgiye veya uzmanlığa dayanması,
- Ticari mahiyette olmaması, bir işverene bağlı olarak yapılmaması ve
- Şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması

Aynen korunarak; bu faaliyetlerin sermaye unsuru taşıması, yapılan faaliyetin serbest meslek faaliyeti olma özelliğini kaybettirmeyeceği kabul edilmiştir.

Bu faaliyetlerin bir işverene bağlı ve belli bir işyerinde yapılması halinde ise, yukarıda belirtildiği üzere serbest meslek kazancından bahsedilemeyecektir.

Maddeye göre serbest meslek kazancı; *“Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar”* şeklinde tanımlanarak, Serbest meslek faaliyetinin *“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 yapılması”* olarak ifade edilmiştir.

1136 sayılı Avukatlık Kanunu'na göre Avukatlık mesleği çerçevesinde yapılan işlerle ilgili hak kazanılan vekâlet ücreti, ilke olarak serbest meslek kazancı olarak Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı'nda da vergilendirilmekte olup; Avukatın bir büro veya kurumda hizmet sözleşmesi ile maaşlı çalışması durumunda ise serbest meslek kazancı yerine ücret geliri üzerinden vergilendirilecektir. Ancak, Avukatın bir vekâlet sözleşmesi yapmaksızın, hizmet sözleşmesi çerçevesinde Avukatlık hizmeti vererek

elde edeceği gelirler, Yeni Gelir Vergisi Kanunu tasarısı uyarınca serbest meslek kazancı kapsamında sayılacaktır.<sup>19</sup> Söz konusu düzenlemenin bu açıdan 161 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'ndaki düzenleme ile farksız olarak kaleme alındığı görülmektedir.

Bu hükümden de anlaşılacağı üzere, emek faktörüne dayalı ve sermaye unsurunun belirleyici olmadığı bir kamu hizmeti olarak kabul edilen Avukatlık faaliyetinden kazanılan vekâlet ücretinin, serbest meslek kazancı olarak değerlendirilip vergilendirilmesi tereddütsüzdür. Ancak belirtilmelidir ki, serbest meslek kazancı olarak nitelendirilebilecek Avukatlık faaliyeti Avukatlık Kanunu 164 vd. maddelerinde düzenlenen “sözleşmeye bağlı olarak iş sahibinden elde edilen” vekâlet ücretidir.<sup>20</sup> Vekâlet ücretine esas olan Avukatlık hizmetleri, Avukatlık Kanunu uyarınca hazırlanan “Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi” esas alınarak belirlenir. Dolayısıyla vekâlet ücretine esas olarak alınacak başlıca unsur bu tarife olacaktır. Ayrıca Avukatlık hizmeti haricinde Avukatların yapabileceği tahkimlerde hakemlik ve yeni bir kanunla hukukumuzda yer alan arabuluculuk hizmetlerine ilişkin ücretler de bu kıstaslar esas alınarak vergilendirilecektir.

19 YILDIZ, A. Murat, Tüm Yönleriyle Avukatların Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2005, s.37-42

20 1136 Sayılı Avukatlık Kanunu

#### AVUKATLIK ÜCRETİ

Madde 164.- Avukatlık ücreti, avukatın hukuki yardımının karşılığı olan meblağı veya değeri ifade eder.

Yüzde yirmibeşi aşmamak üzere, dava veya hükmolunacak şeyin değeri yahut paranın belli bir yüzdesi avukatlık ücreti olarak kararlaştırılabilir.

İkinci fıkraya göre yapılacak sözleşmeler, dava konusu para dışındaki mal ve haklardan bir kısmının aynen avukata ait olacağı hükmünü taşıyamaz.

Avukatlık asgari ücret tarifesi altında vekalet ücreti kararlaştırılamaz. Ücretsiz dava alınması halinde, durum baro yönetim kuruluna bildirilir. Avukatlık ücretinin kararlaştırılmamış olduğu hallerde, değeri para ile ölçülemeyen dava ve işlerde avukatlık asgari ücret tarifesi uygulanır. Değeri para ile ölçülebilen dava ve işlerde ise asgari ücret tarifelerinin altında olmamak koşuluyla ücret itirazlarını incelemeye yetkili merci tarafından davanın sonucuna ve avukatın emeğine göre değişmek üzere ücret anlaşmazlığı tarihindeki dava değerinin yüzde beşi ile yüzde onbeşi arasındaki bir miktar avukatlık ücreti olarak belirlenir. Avukatlık ücretinin kararlaştırılmamış olduğu veya taraflar arasında yazılı ücret sözleşmesinin bulunmadığı yahut ücret sözleşmesinin belirgin olmadığı veya tartışmalı olduğu veya ücret sözleşmesinin ücrete ilişkin hükmünün geçersiz sayıldığı hallerde; değeri para ile ölçülebilen dava ve işlerde asgari ücret tarifelerinin altında olmamak koşuluyla ücret itirazlarını incelemeye yetkili merci tarafından davanın kazanılan bölümü için avukatın emeğine göre ilâmın kesinleştiği tarihteki müddeabihin değerinin yüzde onu ile yüzde yirmisi arasındaki bir miktar avukatlık ücreti olarak belirlenir. Değeri para ile ölçülemeyen dava ve işlerde ise avukatlık asgari ücret tarifesi uygulanır.

Dava sonunda, kararlar tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekalet ücreti avukata aittir. Bu ücret, iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemez, haczedilemez.



Avukatlık Kanunu uyarınca, dava sonucunda hükümlenen kararlar Avukatlık Ücret Tarifesine dayanarak karşı tarafa yüklenen vekâlet ücretinin hangi kapsamda değerlendirileceği üzerinde tam bir fikir birliğine varmak oldukça güç gözükmektedir. Bunun nedeni ise dava sonucunda hükmedilen kararlar karşı tarafa yüklenen vekâlet ücretinin niteliğinin belirlenmesi hususunda ortaya çıkmaktadır.<sup>21</sup> Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 323. maddesi (ğ) bendinde; yargılama giderleri arasında; “*vekille takip edilen davalarda kanun gereğince takdir olunacak vekâlet ücreti*” sayılmaktadır. Bu ifadeden, mahkeme kararıyla hükmedilen vekâlet ücretinin serbest meslek kazancı mı, yoksa yargılama gideri mi olduğu net olarak anlaşılabilir. Çünkü bu ücret çoğu zaman Müvekkil ile Avukat arasında sözleşmeye dayalı müvekkilden alınan vekâlet ücreti ile mahkeme tarafından hükmedilen vekâlet ücreti ile karıştırılmaktadır. Bu iki ayrı vekâlet ücretinin birbiri ile hiçbir ilgisi bulunmamaktadır.<sup>22</sup> Avukatlık Kanunu madde 169'a göre, Mahkeme kararı ile haksız çıkan tarafa hükmedilen vekâlet ücretinin ödenmesi bu tarafın Avukatının sorumluluğundadır.<sup>23</sup> Bunun yanı sıra, Avukatlık Kanunu 164. maddenin emredici niteliği nedeniyle, Avukatın karşı taraftan alacağı vekâlet ücretinin bir kısmı veya tamamını karşı tarafa veya Müvekkile bırakacağı sözleşmeler kesin hükümsüzdür.

Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu'nun 1957/4 E., 1957/16 K. sayılı ve 29.05.1957 tarihli kararında; “*Vekâlet ücreti, Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 423. maddesinin 6.bendinde açıkça belirtildiği veçhile muhakeme masraflarından mahduttur. Muhakeme masrafları ve bu meyanda hasma tahmili gereken vekâlet ücreti, müstakil bir varlığı olmayacak derecede ait olduğu davanın konusunu teşkil eden hak ve alacağa sıkı bir surette bağlı olan feri haklarındandır. Feri hakların akıbeti asıl hakkın akıbetine tabidir. Tabi olan şeye ayrıca hüküm verilemez.*” şeklinde hüküm verilerek; vekâlet ücretinin asıl alacağın feri olduğu belirtilmiş ve yargılama giderlerinin bir kalemi olduğuna hükmedilmiştir.<sup>24</sup>

21 TÜRKAY İmdat, “Avukatlık (Vekalet) Ücretinin Vergilendirilmesi”, TBB Dergisi, 2012(101), s.318

22 TÜRKAY İmdat, “Avukatlık (Vekalet) Ücretinin Vergilendirilmesi”, TBB Dergisi, 2012(101), s.321

23 DOĞRUSÖZ Bumin, “Karşı taraf Avukatına Ödenen Vekalet Ücretinin Hukuki Niteliği ve Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu”, Yaklaşım Yayınları, Sayı:149, Mayıs:2005

24 Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, E. 1957/4, K. 1957/16



Aynı konuda Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu vermiş olduğu kararda; “Avukatlık ücreti, avukatın vekalet hizmetine karşılık, onu vekil tayin eden kimse tarafından ödenmesi taahhüt edilen bir meblağı ifade eder.”<sup>25</sup> İfadesi ile avukatlık ücretinin vekalet ücretinin karşılığı olduğunu, vekil tarafından ödenecek bir hizmet bedeli olarak nitelendirilebileceğini netleştirmiştir.

Söz konusu karar uyarınca, mahkemece karşı tarafa hükmedilen vekâlet ücretinin doğrudan serbest meslek kazancı olarak nitelendirilebilmesi çok doğru gözükmemektedir. Ancak gelire hak kazanan Avukatın gelirini Müvekkili ile yaptığı anlaşma çerçevesinde icra ettiği iş sonucu elde ettiği düşünülürse, bu kazancın serbest meslek kazancı olarak nitelendirilebilmesi mümkün olabilecektir.<sup>26</sup>

Mahkeme hükmü ile vekâlet ücretini alan taraf açısından stopaj yükümlülüğünün hukuk gözü ile incelenmesi durumunda ise, söz konusu ücretin stopajının müvekkile Avukatlık Sözleşmesi kapsamında yansıtılması daha adil gözükmektedir.<sup>27</sup> Bunun nedeni, Müvekkil adına iş yapan avukatın mahkeme kararından ötürü kazancından kesilebilecek stopaj vergisini üstlenmesi yönündeki zımnî kabulüdür.<sup>28</sup> Sözleşme kapsamında böyle bir maddenin yer almamasının hakkaniyete aykırı olduğu görüşü, tüm kanunların sözleşme içerisine yerleştirilmesi gereğini doğuracaktır ki bu pratikte mümkün gözükmemektedir. Ayrıca bunun emeği karşılığında başarı kazanmış ve ücreti hak etmiş olan Avukatın serbest mesleğin asli unsuru olan emeğinin budanmasına yol açacaktır.

### **AVUKATIN VERGİLENDİRİLMESİNDE İNDİRİLEBİLECEK VE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER**

Uzun süredir tartışılabilen Serbest Meslek kazancında indirilecek giderlerin, Tasarının 30. maddesinin 2.fıkrasında, serbest meslek sahibi ve Avukat, serbest meslek faaliyeti veya Avukatlık hizmeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazanca ilave edilerek

25 Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, E. 1971/13, K. 1975/8

26 TÜRKAY İmdat, “Avukatlık (Vekalet) Ücretinin Vergilendirilmesi”, TBB Dergisi, 2012(101), s.324

27 CANPOLAT Erdal, “Avukatların Vergi Mevzuatımız Karşısındaki Durumu ve Avukatlık Şirketleri”, Vergi Sorunları, Sayı:137, Şubat 2000, s.41.

28 BİYAN Özgür, “Karşı Tarafın Avukatına Ödenen Bedellerin Gelir Vergisi ve KDV Karşısındaki Durumu”, Mali Pusula, Yıl:2, Sayı:18, Haziran 2006, s. 56

hesaplanacağı ifade edilmiştir.<sup>29</sup> Safi tutarın tespitinde indirilecek gider-

29 Serbest meslek kazancının tespiti

MADDE 30- (1) Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde, serbest meslek faaliyeti karşılığı tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.

(2) Müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazançta ilave edilir.

(3) Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesine göre hesaplanan fark kazancın tespitinde dikkate alınır.

(4) Serbest meslek erbabı ve serbest meslek faaliyetiyle uğraşan kolektif ve adi komandit şirketler ile adi ortaklıklar mesleki kazançlarını Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tuttukları serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit ederler. Anılan şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterler serbest meslek kazancı defteri yerine geçer.

(5) Serbest meslek erbabı için;

a) Bilgilerine girmesi kaydıyla, kamu kurumlarına, icra dairelerine, bankalara, noterlere ya da posta idaresine serbest meslek erbabı adına veya hesabına para yatırılması,

b) Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın müşterisine olan borcu ile takası veya başka bir şahsa ivazsız ya da tahsil şartı aranmaksızın ivazlı olarak temliki,

tahsil hükmündedir.

(6) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tevsik edilmek şartıyla, vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar hasılat sayılmaz.

(7) Kazancın safi tutarının tespitinde 19 uncu maddede yer verilene ilave olarak aşağıda sayılan giderler de indirilebilir:

a) Serbest meslek erbabından yerleşim yeri olarak kullandıkları konutun bir kısmını işyeri olarak kullananların, bu konut için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma, aydınlatma gibi giderlerin ve konutun kendi mülkleri olması halinde amortismanın yarısı.

b) Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenmesi zorunlu olan aidatlar.

c) Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri ile mesleki yayınlar için ödenen bedeller.

(8) 31. maddenin birinci fıkrasında yer alan faaliyet konuları ile işgal eden mükelleflerden beyanname vermek durumunda olanlar dilerse yukarıda sayılan giderlerine karşılık olmak üzere hasılatlarının %25'lik kısmını gider olarak dikkate alabilirler.

(9) Kazancın safi tutarının tespitinde;

a) Mesleki faaliyetin yürütülmesinden kaynaklanan kusursuz sorumluluk halleri hariç olmak üzere serbest meslek erbabı tarafından işlenen suçlardan doğan tazminatlar ve basın veya diğer iletişim araçları yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatlar,

b) Kiralanan veya envantere kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarının giderleri ve amortismanları, indirim konusu yapılamaz.

(10) Biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabı, diledikleri takdirde defter tutmaksızın, bilet bedelleri tutarından, bu bedellere dâhil eğlence vergileri düşüldükten sonra kalan miktarın yarısı safi kazanç sayılmak suretiyle vergilendirilirler.

(11) Yabancı para ile yapılan ödemeler, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ödeme günü için belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir.

ler içerisinde Tasarı'nın 19. maddesinde yer alan kalemlerin indirilmesinin yanı sıra;

**a)** Serbest meslek erbabından yerleşim yeri olarak kullandıkları konutun bir kısmını işyeri olarak kullananların, bu konut için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma, aydınlatma gibi giderlerin ve konutun kendi mülkleri olması halinde amortismanın yarısı.

**b)** Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenmesi zorunlu olan aidatlar.

**c)** Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri ile mesleki yayınlar için ödenen bedeller.- Avukatlar için baroya kayıtlı olmanın zorunluluğu gereği, baroya kayıtlı olmak ve mesleği icra edebilmek için ödenen baro aidatları bu kapsamda değerlendirilip, indirim tabi tutulabilecektir. Mesleki yayınlar için ise eski kanundaki düzenleme aynen korunmuştur. Mesleki kazancı elde edilmesi ve devam ettirilebilmesi için ödenen her türlü gider bu kapsamda kazanç tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Bu giderlerin indirim konusu yapılabilmesinin tek şartı giderin Avukatların işlerinin çerçevesine örtüşecek nitelikte olmasıdır. Tabi ki bu giderlerin V.U.K. hükümlerine paralel olarak belgelendirilmesi gerekecektir. Ödeme yapılmayan genel giderin indirim konusu yapılabilmesi mümkün gözükmemektedir.<sup>30</sup>

Avukatlık Kanunu madde 55. Gereğince Avukatların her türlü reklam ve bu mahiyetteki her türlü teşebbüs yasaklanmış bulunduğundan eski kanunda indirim konusu yapılabilecek bu giderleri Avukatlar tarafından yapılması ve indirilebilmesi mümkün değildir. Tasarıda reklam ve ilan giderleri, diğer serbest meslek mensupları için de, indirilecek giderler arasında yer almamaktadır.

Giderlerinde ilave olarak indirilecek giderler arasında yer alabileceği düşünülmüştür.

Serbest meslek kazançları safi tutarın tespitinde indirim tabi tutulamayacak kalemler ise maddenin 9. fıkrasında;

30 KUMKALE Rüknetin; "Hukukçular İçin Muhasebe ve Vergi Uyuşmazlıkları", Terazi Hukuk Dergisi, Sayı:57, Mayıs 2011, s.87

*a) Mesleki faaliyetin yürütülmesinden kaynaklanan kusursuz sorumluluk halleri hariç olmak üzere serbest meslek erbabı tarafından işlenen suçlardan doğan tazminatlar ve basın veya diğer iletişim araçları yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatlar,*

*b) Kiralanan veya envanterde kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarının giderleri ve amortismanları,*

şeklinde sayılmıştır. Bu düzenlemede oldukça ilgi çeken kısım serbest meslek sahiplerinin, kiraladıkları veya defterlerine kaydettikleri “yat, kotra, tekne, sürat teknesi” gibi motorlu deniz araçları ile “uçak ve helikopter” gibi hava taşıtlarının indirim konusu yapılamamasıdır<sup>31</sup>. Yeni Gelir Vergisi Kanunu tasarısı ile ilk kez düzenlenen bu husus, daha önce ticari kazanç elde edenler ve şirketler ile uyumlu hale getirilmek istenmiştir. Bunun dışında genel olarak düzenlemede 191 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’ndan farklı bir düzenleme yer almamaktadır.

Maddenin son fıkrasında ise serbest meslek sahibine yapılan, Yabancı parayla yapılan ödemeler, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ödeme günü için belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilip vergilendirmeye tabi tutulacağı öngörülmüştür.

### **İŞVEREN YANINDA ÇALIŞAN AVUKATLARIN VERGİLENDİRİLMESİ**

Günümüzde, bir Avukatlık ortaklığı veya Avukat yanında ya da bir kuruma bağlı olarak hizmet sözleşmesi ile Avukatlık yapan meslektaşlarımızın sayısı oldukça fazladır. Bu kişilerin kazançları Gelir Vergisi Kanunu tarafından “serbest meslek kazancı” olarak nitelendirilememekte olup, elde ettikleri kazanç kanunun “ücret” kategorisinde vergilendirilmektedir. Dolayısıyla bu şekilde çalışan Avukatların vergilendirilmesi, Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı’nın 32. maddesinde düzenlenmiştir. Tasarı tanımına göre ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmetleri karşılığında verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaattir. Maddenin 2. Fıkrasında, Ücretin ödenek, cezai şart olarak ödenenler dâhil tazminat, kasa tazminatı (mali

<sup>31</sup> KIZILOĞLU Şükrü, “Yeni Gelir Vergisi Yasası ne getiriyor ne götürüyor?”, Hürriyet Gazetesi, 17.06.2013, [www.hurarsiv.hurriyet.com.tr/göster/printnews.aspx?DocID=23522307](http://www.hurarsiv.hurriyet.com.tr/göster/printnews.aspx?DocID=23522307)

sorumluluk tazminatı) tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı, pay senedi verilmesi ya da pay senedi satın alma hakkı tanınması veya başka adlar altında ödenmiş ya da sağlanmış olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartıyla kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmeyeceği düzenlenerek yürürlükteki Gelir Vergisi Kanunu ile paralel düzenlemeye devam edilmiştir.

Tasarımın ücret olarak kabul ettiği ödemeler;

**a)** 35. maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen ve istisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları.

**b)** Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve aylar ile sağlanan diğer menfaatler.

**c)** 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.

**ç)** Yönetim kurulu başkanı ve üyeleri, Türk Ticaret Kanunu'nun 366 ncı maddesine göre oluşturulan komite ve komisyon üyeleri ile tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın, menfaatler ve kâr payları.

**d)** Bir işyerine bağlı olarak çalışanlara, yaptıkları hizmetler karşılığında üçüncü kişiler tarafından verilen para ve aylar ile sağlanan diğer menfaatler.

**e)** Bilirkişilere, resmi arabuluculara, uzlaştırmacılara, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler.

**f)** Sporculara ve bunların teknik direktör ve antrenörlerine transfer ücreti, prim, tazminat veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan para, ayın ve menfaatler.

**g)** Türkiye Jokey Kulübünce organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine yapılan ödemeler.

Şeklinde sayılmıştır. Serbest meslek kazancı ile ücretin ortak unsurunun “emek” olması, zaman zaman bu iki konunun karışmasına neden olmaktadır. Yukarıda belirtildiği üzere en önemli kıstas, işverine bağlılık ve işverene tabiiyet olacaktır.<sup>32</sup> Bu unsurların sağlanması durumunda ancak kişi Yeni Gelir Vergisi Kanunu tasarısına göre “ücret” kategorisinde vergilendirilecektir. Bu kapsamda çalışan Avukatların tabii olarak, defter tutma, beyanname verme, makbuz düzenleme, KDV yükümlülüklerinin bulunması söz konusu olmayacaktır.<sup>33</sup> Ancak istisnai olmak üzere, Avukatın birden fazla yerden ücret kazancı varsa ve bu kazancın miktarı kanunun öngördüğü sınırı aşıyorsa, Avukat beyanname düzenlemek zorunda kalacaktır.<sup>34</sup> Tek işverenden alınan ücretin miktarı ne olursa olsun, beyanname verme zorunluluğunun doğması kanunen mümkün olmayacaktır.

Avukatın serbest meslek kazancı elde etmesinin yanı sıra, ek olarak yönetim ve denetim kurulu başkanı veya üyeliği, tasfiye memurluğu, bilirkişi veya arabuluculuk faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, o ana kadar hangi kategori içerisinde vergilendirildiğine bakılmaksızın “ücret” olarak vergilendirilecektir.<sup>35</sup>

32. maddenin üçüncü fıkrasında, ücret unsurlarını taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın fıkra da sayılan ödemelerin ücret kapsamında değerlendirileceği belirtilmektedir. Bazı faaliyetlerden elde edilen kazançlar niteliği itibarıyla ücret ve serbest meslek kazancı unsurlarını bir arada taşıyabilmektedir. Bu kazançların vergilendirilmesinde yaşanan tereddütleri gidermek amacıyla fıkra da sayılan ödemelerin ücret kapsamında vergilendirileceği belirtilerek uygulamaya açıklık getirilmektedir.

Kanun maddenin son fıkrasında işveren tanımı, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dâhilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişi şeklinde yapılmıştır. İşveren sıfatını taşımasa dahi bu madde kapsamına giren ödemeleri yapan gerçek ve tüzel kişiler de bu Kanunda yazılı ödevleri yerine getirmek bakımından işveren sayılacağını belirtmiştir.

32 YILDIZ, A. Murat, Tüm Yönleriyle Avukatların Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2005, s.19

33 YILDIZ, A. Murat, Tüm Yönleriyle Avukatların Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2005, s.22

34 KOŞ İsmail, YILDIZ Mesut; Avukatlık Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler Çerçevesinde Avukatlık Ortaklıklarının Vergisel Durumu, Vergi Dünyası, Sayı:241, Eylül 2001, s. 87

35 YILDIZ, A. Murat, Tüm Yönleriyle Avukatların Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2005, s.24

Alınan ücretin safi tutarının tespitinde Tasarının 33. maddesi kullanılacak ve işveren tarafından verilen para ve ayınlar ile sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan tutar dikkate alınacaktır. Ücret gelirleri, gerçek ücretler ve diğer ücretler olmak üzere iki şekilde vergilendirilmektedir. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ilke olarak gerçek usul kabul edilmiş olup, vergi; gelirin gerçek ve safi tutarı üzerinden alınmaktadır. Birinci fıkrada ücretin safi tutarına ulaşmak için işverence verilen para, mal ve diğer menfaatlerin toplamından yapılacak indirimler sayılmaktadır. Bu kapsamda ücretlilerden kesilen sosyal güvenlik prim ödemeleri, sendika aidatları ve ücretlinin kendisi, eşi ve çocukları adına ödenen şahıs sigortası primleri indirim konusu yapılacaktır. Söz konusu indirimler kapsamında, sosyal devlet olma ilkesinin bir gereği olarak çalışanların engellilik derecelerine göre belirlenen maktu tutarların aylar itibarıyla bu kişilerin gelir vergisi matrahından indirilmesi öngörülmektedir. Üçüncü fıkrada, hizmet erbabına verilen ayın ve menfaatler ile konut tedarikinin parasal karşılığının tespitinde uygulamada birlik sağlamak amacıyla, emsal bedel veya emsal kira bedeli esas uygulanacağı öngörülmektedir.

Beşinci fıkrada, kendisi bir engele sahip olmasa dahi bakmakla yükümlü olduğu bir engelli kişi bulunan çalışanın da engelli indiriminden faydalanması imkanı getirilmektedir. Fıkrada ayrıca maddede belirtilen engellilik derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca müştereken belirleneceği belirtilmektedir.

Yabancı parasıyla ödenen ücretler, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ödeme günü için belirlenen döviz alış kuruyla Türk parasına çevrilerek vergilendirilecektir.

Tasarının 34. maddesinde, diğer ücretlerin kapsamı düzenlemiştir. Tasarıya göre diğer ücretlerinin gerçek usulde vergilendirilmesinde günlük bulunan bazı çalışanların safi ücretleri, takvim yılı başı itibarıyla geçerli olan asgari ücretin yıllık tutarının %25'i olarak kabul edilmektedir.<sup>36</sup>

36 Diğer ücretler

MADDE 34- (1) Aşağıda yazılı hizmet erbabının safi ücretleri, takvim yılı başında geçerli olan asgari ücretin yıllık tutarının %25'idir:

- Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar.
- Özel hizmetlerde çalışan şoförler.

Diğer ücretlere tabi olan kişiler tasarıda;

- a)** Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar.
- b)** Özel hizmetlerde çalışan şoförler.
- c)** Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri.
- ç)** Gayrimenkul sermaye iradı elde edenlerin yanında çalışanlar.
- d)** Gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar.

Olarak sayılmaktadır.

Bu düzenlemeye paralel olarak, diğer ücret sahibi çalışanlar bu gelirleri için yıllık beyanname vermeyecek, diğer gelirleri nedeniyle beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini beyannameye dâhil etmeyeceklerdir.

Diğer ücret kapsamında vergilendirilenler Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre vergi karnesi almak zorundadırlar. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. Ayrıca, maddede sayılanlar dışında kalan ve gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması nedeniyle Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar diğer ücret geliri sahibi olarak değerlendirilecektir.

Çalışanlara hizmetleri karşılığında verilen ücretlerin gelir vergisine tabi tutulması esas olmakla birlikte çeşitli sosyal, kültürel ve ekonomik nedenlerle bazı ücretler vergiden istisna edilmektedir. Tasarının 35. maddesinde gelir vergisinden istisna edilen söz konusu ücret gelirleri sayılmaktadır.<sup>37</sup>

- 
- c) Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri.
  - ç) Gayrimenkul sermaye iradı elde edenlerin yanında çalışanlar.
  - d) Gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar.
- (2) Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bunlar beyannameye dâhil edilmez.
- (3) Diğer ücret kapsamında vergilendirilenler Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre vergi karnesi almak zorundadırlar. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

37 Ücret istisnaları

MADDE 35- (1) Aşağıda yer alan ücret, menfaat ve benzeri ödemeler gelir vergisinden müstesnadır:

- a) Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca kurulan Sosyal Güvenlik



Kurumu, kanunla kurulan emekli sandıkları, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar ile yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (genel ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dâhil).

b) Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı elçilik ve konsoloslukların 8. madde kapsamına girmeyen memur ve hizmetlilerinin (fahri konsolosların yanında çalışanlar hariç) yalnız bu işleri karşılığında aldıkları ücretleri.

c) Köylerde veya nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışanlara ödenen ücretler.

ç) Köy muhtarları ile köylerin kâtip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri.

d) Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza infaz kurumları ve tutukevlerine ait işyurtlarında, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve acezelere verilen ücretler.

e) Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri.

f) Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher üretimi ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yeraltında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri.

g) Kişiler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçivanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanların ücretleri (mürebbiyelere ödenen ücretler hariç).

ğ) Kat malikleri arasından seçilen apartman ve site yöneticilerinin genel yönetim giderlerinden hisselerine düşen payların ödenmeyen tutarı.

h) Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca kurulan Sosyal Güvenlik Kurumu, kanunla kurulan emekli sandıkları, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar ile yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur. Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınır.).

ı) Asgari ücreti geçmemek kaydıyla; 5/6/1986 tarihli ve 3308 sayılı Mesleki Eğitim Kanununa tabi çıraklara ödenen ücretler.

i) Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler veya işverenlerce işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda, hizmet erbabına yemek verilmesini teminen yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere ödenen yemek bedellerinin, çalışılan her bir gün için 12 Türk Lirasına kadar olan kısmı.

j) Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri.

k) 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tazimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının yirmidört aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.).

l) Demirbaş olarak verilen giyim eşyası (resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası).

m) Özel kanunlara dayanarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri veya bu mahiyette yapılan ödemeler.

n) Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Tahsis edilen konutun emsal kira bedelinin, 9/11/1983 tarihli ve 2946 sayılı Kamu Konutları Kanunu kapsamındaki konutların aylık metrekare kira bedelinin tahsis edilen konutun metrekaresiyle çarpımı sonucu bulunan tutarı aşan kısmı için istisna uygulanmaz.).

o) Gelir vergisinden muaf esnafın yanında çalışanların ücretleri.

ö) Subay, astsubay, erbaş ve erler ile ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele; fiilen uçuş hizmeti, denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler.

p) 5/6/2003 tarihli ve 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu uyarınca faaliyet gösteren ve ticari faaliyet ile iştigal etmeyen irtibat bürolarında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler.

(2) Aşağıda yer alan gider karşılıkları gelir vergisinden müstesnadır:

a) 10/2/1954 tarihli ve 6245 sayılı Harcırah Kanununa tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler, Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından yönetim kurulu başkanı ve üyeleri, Türk Ticaret Kanunu'nun 366 ncı maddesine göre oluşturulan komite ve komisyon üyeleri ile tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanununa tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dâhil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatma giderlerine karşılık verilen gündelikler (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.).

b) Sayım ve seçim işlerinde çalıştırılanlara özel kanunlara göre yapılan ödemeler.

(3) Aşağıda yer alan sosyal amaçlı diğer ödemeler gelir vergisinden müstesnadır:

a) Devletçe verilen miktarı aşmamak üzere hizmet erbabına ödenen çocuk zamları.

b) Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar (Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır.).

c) Ölüm, engellilik, hastalık, işsizlik (işe başlatmama tazminatı dâhil) sebepleriyle verilen tazminat ve yardımlar.

ç) Vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ve ödenen mükâfatlar ile harp malullüğü zamları, harp malullerine ve şehit, dul ve yetimlerine bu sıfatları nedeniyle yapılan her türlü ödemeler (Bu hükmün uygulanmasında özel kanunlarına göre kendilerine şehit sıfatı verilenlerle harp, isyan, eşkıya, kaçakçı takip ve müsademesi, sanıkların ve mahkûmların takibi, manevra, talim ve tatbikat esnasında görev başında veya görevden doğan sebeplerle ölenler şehit sayılır.).

d) Asker ailelerine yapılan yardımlarla hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımları dâhil olmak üzere, muhtaç olanlara belli bir süre için veya hayat kaydıyla yapılan yardımlar.

Birinci fıkrada, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca kurulan Sosyal Güvenlik Kurumu, kanunla kurulan emekli sandıkları, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar ile yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları gelir vergisinden istisna edilmektedir. Genel ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar da söz konusu istisnaya dâhildir. Ancak, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamının, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla olması halinde aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Eşitlik ve sosyal adalet ilkeleri gereğince Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca kurulan Sosyal Güvenlik Kurumu, kanunla kurulan emekli sandıkları, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar ile yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar vergiden istisna edilmektedir. Ancak, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemelerin en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla olması halinde aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır. Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklar-

e)Resmî ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenciye iâşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar.

f) Devlet tarafından öğrenci ve memurlara verilen tutarı aşan kısımlar hariç, resmî ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yurtdışında eğitim veya staj gören öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar.

g) Staj ve uygulama dolayısıyla, öğrencilere öğretim müesseseleri veya eğitim masraflarını karşılayanlarca verilen paralar.

ğ) Tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri.

h) Alanlar açısından nafakalar.

ı) Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler.

i) Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler.

j) İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri teşvik amacıyla verilen ikramiyeler ve ödüller.

k) Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından sigortalılara yapılan ödemeler ile yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar.

dan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınacaktır.

İşverenlerin çalışanlarına yemek vermek suretiyle sağladığı menfaatler sosyal gereklere istisna kapsamına alınmaktadır. Yemek işyerinde hazırlanıyor veya dışarıdan alınmakla birlikte, işyeri veya eklentilerinde veriliyorsa, kişi başına yemek maliyeti ne olursa olsun istisna uygulanacaktır. İşyeri veya eklentileri dışında yemek verilmesi halinde ise istisna günlük belirli bir tutarla sınırlandırılmaktadır. Ayrıca bu istisna sadece fiilen çalışılan günler için geçerli olacaktır.

Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri ücretlilerin gelir vergisi matrahına eklenmeyecektir.

4857, 854 ve 5953 sayılı Kanunlara göre ödenen kıdem tazminatları gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, bu istisna 4857 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenen kıdem tazminatlarında ödenen tutarın tamamına, 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarında ise hizmet erbabının ücretinin 24 aylık tutarına uygulanacaktır. Hizmet ifa edilmeksizin ödenen ücretlerin ise tazminat sayılarak gelir vergisinden istisna tutulması mümkün değildir.

Ücretlerde yapılacak vergi indirimlerine ise Tasarıda 36. maddede yer verilmiştir. Söz konusu indirimler sadece ücretin gerçek usulde vergilendirilmesi durumunda söz konusu olabilecektir. İndirimlerin uygulanması maddede;

**a)** Ücretlerde özel indirim; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan asgari ücretin yıllık tutarının; mükellefin kendisi için %50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için %10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere ilk iki çocuk için %7,5'i, üçüncü çocuk için %10'udur. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Özel indirim, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile 77. maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz.

Gelir vergisi uygulamasında, bireyin veya ailenin asgari geçim düzeyini sağlayacak gelir tutarının vergiden müstesna tutulması dünyada yaygın olarak kullanılan bir yöntemdir. Tasarıda bu indirim Dünyada modern düzenlemeler göre tadil edilmiştir.

b) İndirim tutarının tespitinde mükellefin, gelirin elde edildiği tarihteki medenî hali ve aile durumu esas alınır. İndirim, yukarıdaki oranlara göre hesaplanan tutarları aşmamak kaydıyla, ücret geliri elde eden aile fertlerinden her biri için ayrı ayrı, çocuklar için ise eşlerden yalnızca birisinin gelirine uygulanır. Boşananlar için indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınır.

c) Özel indirim, bu Kanun veya diğer kanunlarda yer alan, teşvik amaçlı her türlü diğer indirim ve istisnadan önce uygulanır.

Olarak sayılmıştır.

Yüz ve daha az sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde en fazla iki, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde en fazla dört amatör sporcu için uygulanmak üzere, her yıl ulusal yarışmalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi şartıyla amatör sporcu çalıştıranların, bu sporculara ödedikleri ücretlerin asgari ücretin iki katını aşmayan kısmının, 77. maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin birinci gelir dilimine uygulanan oran ile çarpılmasıyla bulunan tutar, bunların ücreti üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edileceği 2.fıkıradaki düzenlenmiştir. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde tasarıya göre iade yapılması mümkün değildir.

#### **AVUKATIN STOPAJ YÜKÜMLÜLÜĞÜ – MUHTASAR BEYANNAME**

Yeni Gelir Vergisi Kanunu tasarısı “Vergi kesintisi” başlıklı 61. Madesinde, Kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutmak zorunda olan çiftçiler, aile hekimleri, 23/6/1965 tarihli ve 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununa göre oluşturulan yönetimler ile her türlü İşhanı ve toplu işyerleri yönetimleri bu bölümde belirtilen esaslara göre vergi kesintisi yapmak

zorunda olduğun hükme bağlamıştır. Bu hükümde görüldüğü üzere “serbest meslek erbabı” da bulunduğundan, Avukatların bu maddeye göre sayılan ödemeleri yapmaları durumunda istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben kesinti yapabileceklerdir. Avukatların kesinti yapabilecekleri ödemeler;

- Personele yaptıkları ücret ödemeleri,
- Diğer Serbest meslek mensuplarına yapılan ödemeler,
- İşyeri kira ödemeleri,
- Olarak sayılabilecektir.

Yeni Gelir Vergisi Kanunu tasarısında, kesinti oranı %15-25 oranı arasında düzenlenmiş bulunmaktadır. Bunun yanı sıra, tasarıda bu oranlar hakkında Bakanlar Kurulu’na %0’a indirme ve %50’ye çıkartabilme yetkisi tanınmıştır.<sup>38</sup> Bu sağlanan keyfilik değişen siyasi iktidarların politikasına göre kötüye kullanıma açık bir konu haline gelebilecektir.

Avukatın personeline yaptığı “ücret” niteliğindeki ödemeler, Yeni Gelir Vergisi Kanunu tasarısına göre kesintiye uğrayabilecektir. Brüt ücretten çıkartılacak kalemler kanunda belirtilmiş olup kalan “net” ücret işçiyeye ödenecektir. Kesinti oranı kanundaki oran üzerinden yapılacaktır.

Avukatın diğer serbest meslek mensuplarına yaptıkları ödemelerden Yeni Gelir Vergisi Kanunu tasarısına göre kesinti yapmak ve bu kesintileri muhtasar beyanname ile beyan etmek ile yükümlüdür. Noterlere yapılan ödemeler bunun dışındadır.

Yeni Gelir Vergisi Kanunu tasarısı, yürürlükte bulunan kanuna oranla fazla bir değişikliğe gitmemiş ve genel olarak aynı düzeni devam ettirmiştir. Göze çarpan tek değişikliğin stopaj oranları ile Bakanlar Kuruluna bu hususta verilen yetki açısından ortaya çıkmaktadır. Bizim görüşümüze göre, stopaj düzenlemesinde stopajın ödenmesini karşı tarafın sorumluluğuna bırakmak düzeninin bozularak herkesin kendi sorumlu olduğı vergiyi bizzat ödemesi yoluna gidilmesidir. Avukatlık faaliyetinin “uyuşmazlık” niteliği nedeniyle, çoğu zaman karşı taraf ile olumlu ilişkiler kurulamamaktadır. Bu nitelikteki bir ilişkinin sonunda karşı tarafa Avukat adına vergi dairesine stopaj vergisini ödeme yükünün verilmesi idealden

<sup>38</sup> ELELE Onur, “Vergide gündem”, Ekonomist Dergisi, 23 Haziran 2013, s.77

öteye gidemeyecektir. Çünkü çoğu zaman bu kişiler Avukatın vermesi gereken stopajı vergi dairesine ödemeyerek hem sizin üzerinize bu kesinti yapılan yükü bırakmakta, bununla birlikte Avukata vergi daireleri önünde stopaj ödenmemesi yüzünden ceza kesilmesine neden olabilmektedir. Kusur derecesinde dahi sorumluluğunun bulunmadığı tamamen karşı tarafın vicdanına bırakılan bir ödeme için, mükellefin vergi cezasına çarptırılması vergi adaleti daha da önemlisi genel hakkaniyet anlayışı ile bağdaşmamaktadır. Bu hükümlerin tekrar tadil edilerek insanların söz konusu hislere kapılmasının önlenmesi vergi tahsili açısından da devlete büyük kolaylıklar sağlayabilecektir.

### SONUÇ

Türkiye’de son yıllarda temel kanunların elden geçirilmesi kapsamına Gelir Vergisi Kanunu da eklenmiş ve TBMM Genel Kurulu onayına sunulmuştur. TBMM Genel Kurulu, bundan önceki büyük değişimlerde (Türk Borçlar Kanunu - Türk Ticaret Kanunu) yaşanan problemler ile aksaklık / eksikliklerinin ne denli büyük olabileceğini tecrübe etme şansına sahip olmuştur. Temennim bu tecrübeleri en azından Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı oylamasında kullanarak daha stabil ve uygulanabilir bir kanun olmasına özen göstermelidir. Daha önceki kanunların yasalaşmasının çok hızlı ve kontrolsüz olması yasalaştıktan sonra uygulayanlar açısından büyük sorunlar yaratmış ve büyük değişiklikler yapılmasına neden olmuştur. Bunun en yakın örneği de Türk Ticaret Kanunu ve Türk Borçlar Kanunu görüşmelerinde son anda tartışılmadan yapılan değişikliklerin yarattığı sorunlardır. Unutulmamalıdır ki, Avrupa normlarına yaklaşmak sadece idealde bu normlara yaklaşmak değil, bu normların ülke kültür ve yapısına uygun tadil edilerek maksimum düzeyde uygulanabilirlik sağlanmasıdır.

Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, yapmak istediği radikal değişiklikleri yansıtmaya çalışmıştır. Ancak bu yapılan değişikliklerin altyapısında büyük boşluklar olması nedeniyle uygulamada büyük problemler yaşatmaya açık bir kanun niteliğine haizdir. Dolayısıyla bu boşlukların Genel Kurul tarafından iyi tespit edilerek, kapsamlı bir çalışma yapması verginin Devlet açısından önemi nedeniyle zorunludur.

Genel olarak Devletin en büyük ve asli gelir kalemi olan vergiyi düzenleyen kanunların, toplumun tüm unsurlarını adalet içerisinde kapsamına

olarak kişilerin bu yönden bir hisse kapılmamasını sağlamakla yükümlü olduğunu unutmamak gereklidir. Vergi kanunlarının açık, anlaşılabilir, net, kişilerin kendi uyumunu kolaylaştırıcı düzenlemeleri içeren, adaletli, öngörülebilir olması gerekir.

Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ile bu söz konusu amaçlara ulaşmakta yine de geri kalınmıştır. Tasarının bu hali ile hedeflediği amaçlara ulaşabilmesi çok güç gözükmektedir. Ancak kanun maddelerinin azaltılarak, kurumlar vergisi kanununun bu kapsama alınması bu düzeyde olumlu bir adım sayılabilecektir.

Avukatlar açısından vergilendirmede doğan adaletsizliklerin göz ardı edilerek, mevcut düzene devam edilmesi bizce hayal kırıklığıdır. Vergi kanunlarının asıl amacı, mükellefleri ağır yük ve adaletsizliklerle vergi kaçırmaya zorlamak yerine, teşvik edici ve adil bir sistemle tahsili kolaylaştırmaktır. Örneğin neden sadece Avukatlık faaliyetine “ticari” nitelik kazandırılmamaktadır. Diğer serbest meslek mensupları olan doktorlar ve mali müşavirlerin neden “ticari” şekilde vergilendirilmesi mümkün kılinarak “Avukat” bunların dışarısında bırakılmıştır anlamak oldukça güçtür. Avukatların mesleki hayatlarının vergi kanunları ile dizayn edilmesi çok acı bir durumdur. Kanunlarda Avukatın kamu hizmeti niteliği bulunsa da Avukatlık mesleğinin özel sektör, hizmet sektöründeki niteliği ağır bastığından, mesleğin icrası vergi açısından biraz daha serbest bırakarak daha üretici ve etkin iş görmesi sağlanmalıdır.