

SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİNDE DİKKATE ALINACAK MESLEKİ GİDERLER

GİRİŞ

Bilindiği gibi, 5035 sayılı Kanunla¹, Gelir Vergisi Kanunu'nun, serbest meslek kazancının tespitinde, hasılatından indirilecek giderleri düzenleyen 68'inci maddesi 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere, tamamen değiştirilmiştir. Yapılan değişikliklerle, serbest meslek erbabının kazançlarının tespitinde dikkate alınan giderler günün koşullarına uygun olarak yeniden belirlenmiş ve eski hükümler gereğince indirimi kabul edilmeyen bir çok gider unsuru, serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınır hale getirilmiştir.

Aşağıda, 2004 vergilendirme döneminde elde edilen serbest meslek hasılatından gider olarak indirilebilecek unsurlarla ilgili olarak açıklamalar yapılacak ve özellik arz eden hususlar üzerinde durulacaktır.

1. Genel Giderler ve İşyeri Kiraları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 5035 sayılı Kanunla değişik 68'inci maddesinin 1 numaralı bendi aynen aşağıdaki gibidir.

"1. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (ikametgahlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgah için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İşyeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.)."

Yapılan yeni düzenlemede, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin serbest meslek hasılatından indirilebileceği belirtilerek, eski düzenlemede birkaç bent halinde hüküm altına alınan düzenlemeler genelleştirilmekte ve tek bir bentte düzenlenmektedir. Eski düzenlemede yer alan, ancak, yeni düzenleme ile "genel gider" olarak kabul edilen ve bu nedenle başka bentlerde tekrarlanmayan hükümler şunlardır.

- Mesleki faaliyetin icrasına tahsis edilen işyeri kirası (ikametgahlarının bir kısmını işyeri olarak kullananlar, ikametgahın tamamı için ödedikleri kira ile ısıtma ve aydınlatma gibi sair masrafların yarısını gider yazabilirler. İşyeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananlar amortismanların yarısını gider yazabilirler) (GVK'nun 5035 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki 68'inci maddesinin 1 numaralı bendi),

- Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen aydınlatma, ısıtma, telefon, kırtasiye giderleri, müstahdem ücretleri (GVK'nun 5035 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki 68'inci maddesinin 2 numaralı bendi),

¹ 5035 sayılı Kanun, 02.01.2004 tarih ve 25334 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- İşle ilgili olarak şehir içi ulaşım, posta, telgraf ve odabaşı ücretleri gibi müteferrik giderler (GVK'nun 5035 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki 68'inci maddesinin 10 numaralı bendi).

1.1. Genel Giderler

Bir giderin, mesleki kazancın tespitinde dikkate alınabilmesi için yapılan giderle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında açık bir nedensellik ilişkisinin bulunması gerekmektedir.

Yapılan giderlerin mesleki hasılatından indirilebilmesi için gerekli bir diğer şart da söz konusu giderlerin işin mahiyetine uygun bulunması ve işin genişliği ile orantılı olmasıdır. İşin mahiyeti ve hacmi dikkate alındığında mesleki kazancın elde edilmesi için yapıldığı anlaşılabilen harcamalar genel gider olarak kabul edilmelidir.

Yapılan giderlerin, kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen belgelerle belgelendirilmesi gerekir (VUK. Md. 227/1). Kayıtların tevsikinde kullanılan belgeler, Vergi Usul Kanunu'nun 229 ve izleyen maddelerinde, ayrı ayrı belirtilmiştir. Diğer taraftan, her ne kadar yapılan giderlerin bir belgeye dayandırılarak tevsik edilmesi istenmişse de; Vergi Usul Kanunu'nun 228'inci maddesine göre bazı giderler için ispat edici belge aranmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Genel giderlere, yapılan mesleki faaliyetle ilgili olmak şartıyla, şunları örnek gösterebiliriz.

- Aydınlatma, ısıtma, su, elektrik, telefon giderleri,
- İşyeri kirası,
- Kırtasiye, temsil, ağırlama giderleri,
- Reklam giderleri,
- Finansman giderleri,
- Değeri 2004 yılı için 440 Milyon TL'yi (2005 yılı için 480 YTL.'yi) aşmayan demirbaş alımları,
- Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve konaklama giderleri ,

Genel giderlerin, mesleki kazancın tespitinde indirilebilecek giderler arasında gösterilmesi, en önemli etkisini **finansman giderlerinde** gösterecektir. Şahsi ticari işletmeler ve kurumlar vergisi mükellefleri katlandıkları finansman giderlerini Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin 1 numaralı bendine dayanarak indirim konusu yapabilmektedirler. Söz konusu bentte, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

Görüldüğü gibi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin 1 numaralı bendi hükmü ile, 68'inci maddesinin 1 numaralı bendi hükmü aynıdır. Ticari işletme sahipleri ile kurumlar vergisi mükellefleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin 1 numaralı bendinde yer alan hükme dayanarak katlandıkları finansman giderlerini indirim konusu yapabiliyorlarsa, serbest meslek kazanç sahipleri de ödedikleri finansman giderlerini mesleki kazançlarının tespitinde dikkate alabileceklerdir. Bu kapsamda, örneğin, bir doktor, muayenehanesinde kullanmak üzere satın alacağı ultrasonografi cihazı için kredi kullanması halinde, ödeyeceği kredi faizlerini mesleki hasılatından indirim konusu yapabilecektir.

Burada, mesleki kazancın tespitinde tahsil (kasa) esasının geçerli olduğunu unutmamak gerekmektedir. Nitekim, söz konusu düzenlemede, tahsil (kasa) hesabının unutulmamasını sağlamak amacıyla, “ödenen genel giderler” ibaresine yer verilmiştir. Bu durumda, ödeme yapılmadığı sürece herhangi bir finansman gideri indirimi yapılması da söz konusu olamayacaktır. Aslında, bu durum serbest meslek kazanç sahiplerinin katlandığı bütün giderler açısından geçerlidir.

Finansman giderleri açısından üzerinde durulması gereken bir diğer husus, ödenen faizin veya kur farkının, iktisap edilen sabit kıymetin maliyet unsuru olabileceğidir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 5035 sayılı Kanun ile değiştirilen 68’inci maddesinin 4 numaralı bendinde, mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların mesleki kazancın tespitinde dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Bu durumda, mesleki faaliyetin icrası için gerekli olan sabit kıymetin alımı nedeniyle ödenecek kredi faizi ya da kur farkının doğrudan gider mi yazılacağı, yoksa maliyete mi intikal ettirileceği özellik arz etmektedir.

163 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde, yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisiyle sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, sabit kıymetin maliyet bedeline mi intikal ettirileceği yoksa doğrudan ilgili yılın giderleri arasında mı gösterileceği hususlarında açıklamalar yapılmıştır. Kanımızca, bu açıklamaların serbest meslek kazancı için de geçerli olması gerekmektedir. Söz konusu genel tebliğde yapılan açıklamalar uyarınca;

- Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerin kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte, işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortisman tabi tutulması gerekmektedir.

- Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanları, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta, aynı kıymetlerle ilgili olarak söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması gerekmektedir.

Döviz kurlarında düşme görülmesi halinde, ne şekilde işlem yapılacağı ise 334 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde açıklanmıştır. Buna göre; lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar olan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortisman tabi tutulması gerekecektir. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönteme göre işlem yapılmasına devam edilecektir.

163 ve 334 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde yapılan bu açıklamaların serbest meslek kazanç sahipleri açısından da geçerli olması gerekmektedir.

1.2. İşyeri Kira Giderleri ile Isıtma ve Aydınlatma Giderleri Gibi Giderler

Mesleki faaliyetin icra edildiği işyeri için yapılan kira ödemeleri ile ısıtma ve aydınlatma gibi giderler, mesleki kazancın tespitinde, genel gider olarak, indirim konusu yapılabilecektir. Ancak, ikametgahlarının bir kısmını işyeri olarak kullanan serbest meslek erbaplarında bu giderler özellik arz etmektedir. Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin 1 numaralı bendinin parantez içi hükmünde konuya ilişkin özel açıklamalar yapılmıştır. Yapılan açıklamaya göre;

- İkametgahlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgah için ödedikleri kiranın tamamını gider olarak indirebileceklerdir (parantez içinde yapılan bu açıklama ile 5035 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önceki 1 numaralı bentte yer alan hükmün sebep olduğu yanlış algılamalar giderilmiştir).

- İkametgahlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. Burada, "gibi" ifadesine yer verilerek, telefon, kırtasiye, şehir içi ulaşım, posta, telgraf gibi müteferrik giderler kapsamak istenmiştir.

2. Çalışanların Sigorta Primi ve Diğer Giderleri

5035 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin 2 numaralı bendinde, hizmetli ve işçiler için katlanılan bazı giderler ile bunların sigorta primlerinin mesleki kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Günümüzde serbest meslek mensuplarının yaygın bir şekilde yanlarında hizmetli ve işçi çalıştırdıkları göz önüne alınarak hizmetli ve işçilere ilişkin iaşe, ibate, tedavi ve ilaç giderleri ile sigorta primleri ve emekli aidatlarının indirim konusu yapılması sağlanmıştır. Eski düzenlemede bu tür giderlerin mesleki hasıllattan indirilebileceğine yönelik bir hüküm bulunmamaktaydı.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 5035 sayılı Kanun ile değişik 68'inci maddesinin 2 numaralı bendi hükmü aynen aşağıdaki gibidir.

"2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile 27 nci maddede yazılı giyim giderleri."

2.1. Yemek, Barınma ve Giyim Giderleri

Bent ile mesleki kazancın tespitinde dikkate alınabileceği belirtilen ilk gider çeşidi; hizmetli ve işçilerin iş yerinde ve işyerinin müştemilatındaki **iaşe ve ibate** giderleridir.

İaşe giderleri, hizmetli ve işçiler için işyerinde ya da işyerine ekonomik olarak bağlı diğer yerlerde katlanılan yemek giderlerini kapsamaktadır.

Bu şekilde işyerinde hazırlanan veya dışarıdan getirilen yemeklerin işyerinde ve işyerinin müştemilatında çalışanlara verilmesinde, yemek bedelinin tamamı, herhangi bir tutar sınırı olmaksızın, belgelendirilmek şartıyla, gider yazılabilmektedir. Hizmetli ve işçiler tarafından sağlanan bu menfaatler ücret olmakla birlikte Gelir Vergisi Kanununun 23/8'inci maddesi gereğince vergiden istisna edilmiş bulunmaktadır. Serbest meslek erbabınca işyerinde ve işyerinin müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda ise çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 2004 yılı için 7.000.000 liraya kadar olan kısmı işçiler açısından

ücret istisnasından faydalanabilmektedir. Serbest meslek kazanç sahipleri bu tür ücret ödemelerini, ücret bordrosuna dayanarak, genel hükümlere göre gider yazacaklardır. Lokantalar veya yemek verme hizmetini sağlayanlardan alınan faturalar, bu bordronun eki niteliğinde gider belgesi olacaktır.

Aynı şekilde, serbest meslek erbabı tarafından çalıştırılan hizmetli ve işçiler için sağlanan konut imkanları nedeniyle ödenen giderler de mesleki kazancın tespitinde dikkate alınabilecektir. Hizmet erbabına konut olarak sunulan menfaatler için de Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/9'uncu maddesinde istisna hükmü bulunmaktadır. Söz konusu maddeye göre, mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler, gelir vergisinden istisnadır. Bu konutların 100 m²'yi aşması halinde aşan kısma isabet eden menfaat ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır. Serbest meslek erbabınca, konut olarak sağlanan menfaatin tamamı, bunu elde eden tarafından ister istisna olsun, isterse ücret olarak vergiye tabi tutulsun, gider olarak dikkate alınabilecektir.

Yine aynı bentte, Gelir Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesinde yazılı giyim giderlerinin mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Kanun'un 27/2'nci maddesinde sayılan giyecekler ise; demirbaş olarak verilen, yani çalışanlara işin gereği olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyalarıdır. Ancak, maddede geçen "geri alınan" ibaresini, gider yazılabilmesi için mutlaka geri alınması gerekir şeklinde yorumlamamak gerekmektedir. Burada önemli husus, giyeceklerin yapılan işin gereği olarak verilmesidir.

Diğer taraftan, 9 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde, personele işyerinde veya müştemilatında yemek verilmesi, personele yatacak yer veya konut tahsisi ve demirbaş olarak verilen giyim eşyası için katma değer vergisi hesaplanmayacağı belirtilmiştir.

2.2. Tedavi ve İlaç Giderleri

Serbest meslek erbabınca hizmetli veya işçilerin tedavi ve ilaç giderlerinin karşılanması durumunda bu giderler de mesleki kazancının tespitinde hasıllattan indirim konusu yapılabilir. Diğer taraftan, Kanun'da tedavi ve ilaç giderlerine ilişkin bir sınırlama getirilmemiştir. Bu nedenle tedavi ve ilaç giderlerinin yurt içinde veya yurt dışında yapılmasının gider indirimi yönünden bir önemi bulunmamaktadır.

2.3. Sigorta Primleri ve Emekli Aidatı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin 2 numaralı bendinde, bazı şartların gerçekleşmesi halinde, hizmetli ve işçiler için ödenen sigorta primleri ile emekli aidatının, mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Bu indirimin yapılabilmesi için,

- bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve

- emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları,

gerekmektedir.

506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 80'inci maddesinde, kuruma **ödenmeyen SSK primlerinin** gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı belirtilmiş bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 68/2'nci maddesinin parantez içi hükmünde de "ödenmiş olması" ibaresine yer verilmek suretiyle sigorta primlerinin gider yazılabilmeleri için, ödenmiş olmaları şartı getirilmiş bulunmaktadır. Buna göre, hangi döneme ait olduğuna bakılmaksızın SSK primlerinin ödendiği dönemde gider yazılması gerekmektedir.

Ancak, 174 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre, ticari kazancın tespiti ile ilgili olarak Aralık ayına ait sigorta primlerinin ertesinin Ocak ayında ödenmesi durumunda, bu primler dönemsellik ilkesi gereğince Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir. Söz konusu tebliğde yapılan açıklamanın serbest meslek kazançları açısından geçerli olmadığını düşünmekteyiz. Çünkü, yukarıda belirtildiği gibi, serbest meslek kazançlarında kasa esaslı geçerlidir. Yapılan işlemler sonucunda tahsilat gerçekleştirilmediği sürece, gelir doğmayacak, ödeme yapılmadığı sürece de gider oluşmayacaktır. Bu nedenle, 2004 Aralık ayı sigorta priminin izleyen yılın Ocak ayında ödenmesi durumunda, gider indiriminin 2005 yılında gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

3. Seyahat ve İkamet Giderleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin 3 numaralı bendinde, değişiklikten önceki 5 numaralı bent aynen tekrarlanmış ve mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderlerinin, seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla, mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Bu bent çerçevesinde, seyahat ve konaklama giderleri kavramına, seyahatle ilgili olarak yapılan yol, konaklama, yeme ve içme giderleri dahildir.

Kanunda işin genişliği ile orantının nasıl saptanacağı, hangi ölçüler içinde yapılan seyahat ve ikamet giderinin işle orantılı olduğunun kabul edileceği konusunda bir belirleme yapılmamıştır. Her mesleki faaliyetin konusuna, işin hacmine ve seyahati gerektiren işin niteliğine göre bu ölçünün aranması gerekmektedir.

Seyahat kapsamında yapılacak işin tahmini süresi ile yapılan seyahatin süresinin uyumlu ve kabul edilebilir olması gerekmektedir. Örneğin bir yeminli mali müşavirin, birkaç faturanın karşıt incelemesi için Antalya'ya gittiğini iddia ettiği bir durumda, Antalya'da bir ay konaklamış ise bu kabul edilebilir bir seyahat olmayacak ve yapılan giderlerin işin yapılış süresini aşan kısmı gider yazılamayacaktır.

Ayrıca, seyahatin, mutad, yani alışlagelmiş ulaşım araçları ile yapılması da bir başka aranılan şarttır. Örneğin, otobüs ile gidilecek uzak bir mesafeye taksi tutularak ya da lüks bir binek oto kiralanarak gidilmesi ya da Türk Hava Yollarının tarifeli seferinin olduğu bir yere özel uçak kiralanarak gidilmesi durumlarında yapılan harcamalar gider olarak kabul edilmez.²

4. Amortismanlar ve ATİK Satışından Doğan Zararlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 5035 sayılı Kanun ile değiştirilen 68'inci maddesinin 4 numaralı bendi hükmü aynen aşağıdaki gibidir.

² YILDIZ, A. Murat; Serbest Meslek Kazançları, TÜRMOB Yayınları – 196, Ankara-2002, Sayfa: 36.

*“Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve **envantere dahil taşıtlar** için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328 inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil).”*

4.1. Amortisman Giderleri

Söz konusu bent hükmü, maddenin 5035 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki 7 numaralı bendi hükmü ile küçük, ancak, önemli bir fark dışında aynıdır. Bu önemli fark, envantere dahil taşıtlar için ayrılan amortismanların da mesleki kazancın tespitinde indirimine imkan verilmesidir.

Ayrıca, maddenin değişmeden önceki 10 numaralı bendinde, envantere dahil olan **binek otomobillerin** Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlarının indirimi konusu yapılacağı belirtilmiştir.

Bu durumda, serbest meslek erbaplarının 01.01.2004 tarihinden itibaren envanterlerine dahil edecekleri **taşıtlar** için ayrılan amortismanların mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olduğu anlaşılacaktır. Amortisman indirimi, taşıt araçlarından, sadece binek otomobiller için değil, mesleki faaliyette kullanılan bütün araçlar için söz konusu olabilecektir.

4.1.2. Amortisman Giderlerinde Defter Tutmanın Önemi ve Enflasyon Düzeltmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 172'nci maddesinin 5 numaralı bendinde, defter tutacaklar arasında, serbest meslek erbaplarına da yer verilmiş ve aynı Kanun'un 210'uncu maddesinde serbest meslek erbaplarının serbest meslek kazanç defteri tutacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 67'nci maddesinin beşinci fıkrasında, serbest meslek erbabının, mesleki kazançlarını, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tuttukları “serbest meslek kazanç defteri”ne istinaden tespit edecekleri belirtilmiştir. Buna göre, serbest meslek erbapları mesleki kazançlarını tuttukları “serbest meslek kazanç defteri”ne istinaden tespit ederler.

Kazançlarını tuttukları serbest meslek kazanç defterine göre tespit eden serbest meslek erbaplarının Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesine göre enflasyon düzeltmesi yapmaları ve düzeltilmiş değerler üzerinden amortisman ayırmaları mümkün değildir. Çünkü, söz konusu mükerrer 298'inci maddede, parasal olmayan kıymetlerini enflasyon düzeltmesine tabi tutacak olanlar, bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri olarak belirlenmiştir.

Burada akıllara Gelir Vergisi Kanunu'nun 67'nci maddesinin altıncı fıkrası hükmü gelmektedir. Söz konusu fıkra, kolektif, adi komandit ve adi şirketlerin de mesleki kazançlarını “serbest meslek kazanç defteri” üzerinden tespit edecekleri, bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterlerin serbest meslek kazancı defteri yerine geçeceği belirtilmiştir. Bu hüküm gereğince, bilanço esasına göre defter tutan şahıs şirketlerinin enflasyon düzeltmesi yapacağını söylemek, kanımızca, doğru olmayacaktır. Çünkü, fıkra hükmü ile anlatılmak istenen, bilanço esasına göre defter tutan serbest meslek erbabının ayrıca serbest meslek kazanç defteri tutmasına gerek olmadığını belirtmektir. Bu durumda olan şahıs şirketlerinin de mesleki kazançlarını “serbest meslek kazanç defteri” üzerinden tespit

ettiklerini kabul etmek gerekir. Ayrıca, söz konusu şahıs şirketleri gelir ve kurumlar vergisi mükellefi de değildir. Bu nedenle, mesleki faaliyetle iştigal eden şahıs şirketlerinin de enflasyon düzeltilmesi yapmaları ve düzeltilmiş değerler üzerinden amortisman ayırmaları mümkün değildir.

Ayrıca, aynı gerekçelerle (bilanço esasında defter tutulmaması nedeniyle), serbest meslek erbaplarının, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 315'inci maddesinde hüküm altına alınan azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman imkanından ve aynı Kanun'un 328 ve 329'uncu maddelerinde hüküm altına alınan yenileme fonundan yararlanmaları söz konusu olamayacaktır.

Burada, amortismanlarla ilgili olarak bir hususu daha belirtmek faydalı olacaktır. İkametgahlarını aynı zamanda işyeri olarak da kullanan serbest meslek erbapları, hem işte hem de özel hayatta kullanılan nitelikteki tesisat ve demirbaşlara ait amortismanların yarısını, sadece mesleki faaliyette kullanılan ve özel işlerde kullanılması mümkün olmayan tesisat ve demirbaşlara ait amortismanların ise tamamını gider olarak dikkate alabilirler.

Öte yandan, binek otomobillerin envantere dahil edildiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar kıst amortisman ayrılması gerekmektedir.

4.2. ATİK Satış Zararları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin 4 numaralı bendinin parantez içi hükmünde, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanacak zararların, gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Buna göre, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark, serbest meslek kazanç defterine gider olarak kaydedilecektir.

5. Taşıtların Giderleri

Serbest meslek kazancının tespitinde, indirilip indirilemeyeceği, yıllardır tartışma konusu edilen gider türlerinden biri de işte kullanılan taşıtların giderleridir. Maddenin 5035 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki 10 numaralı bendinde, işle ilgili olarak şehir içi ulaşım giderleri ile envantere dahil olan binek otomobillerinin giderlerinin indirimine izin verilmesi kısmen de olsa konuyu netliğe kavuşturmuştu. Ancak, kiralanan taşıtlar için yapılan masrafların mesleki hasıllardan indirilip indirilemeyeceği açıklığa kavuşturulmamıştı.

5035 sayılı Kanunla değiştirilen maddenin 5 numaralı bendinde, kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderlerinin indirim konusu yapılabileceği belirtilerek konu tamamen açıklığa kavuşturulmuştur.

Bu hüküm çerçevesinde mükellefler kiraladıkları veya envantere dahil olan ve işte kullanılan araçları için yaptıkları harcamalarının tamamını gider olarak dikkate alabileceklerdir. Bu bent kapsamındaki giderler, genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, kasko sigortası ve benzeri cari giderleridir.

Hem şahsi hem de mesleki işlerde müştereken kullanılan taşıtların gider ve amortismanlarının kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir. Aracın envantere alındığı tarihten itibaren, şahsi işlerde kullanılmamak ve sadece mesleki işlerde

kullanılmak şartı ile gider ve amortismanlarının kazançtan düşülmesi mümkündür (İstanbul Defterdarlığı, ticari kazancın tespitine yönelik olarak verdiği 21.08.2001 tarih ve 5833 sayılı muktezasında benzer açıklamalar yapmıştır.).

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesine göre, ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar ile II Sayılı tarifede belirtilen taşıtların motorlu taşıtlar vergisi, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilir. Bunun dışında, motorlu taşıtlar vergisinin indirim konusu yapılması mümkün değildir.

6. Mesleki Yayınlar

Maddenin 5035 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki 4 numaralı bendinde de alınan meslek kitapları ve meslek dergileri için ödenen bedellerin, mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği belirtilmişti. Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin 6 numaralı bendinde, alınan mesleki yayınlar için ödenen bedellerin, mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

Bu bent kapsamında, bir mali müşavirin, almış olduğu mevzuat setinin bedelini ve yıllık abonelik ücretlerini ya da mali konularda yayımlanan dergilerin bedellerini gider yazması mümkündür. Yeni düzenlemede, "meslek kitapları ve meslek dergileri" kavramı yerine, "mesleki yayınlar" kavramına yer verilmesinin nedeni, kapsamı daha geniş tutmak, örneğin, interaktif ortamdaki yayınların bedellerinin de gider olarak dikkate alınabileceğini belirtmektir.

7. Mesleki Faaliyetin İfası İçin Ödenen Mal ve Hizmet Alım Bedelleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin 7 numaralı bendinde, mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedellerinin indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir. Aslında, eski düzenlemede, aynı sonucu doğuran 2 ayrı bent bulunmaktaydı. Söz konusu bent hükümlerine göre;

- Mesleki faaliyetin ifasında başkalarına gördürülen hizmetler için ödenen paralar (GVK'nun 5035 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki 68'inci maddesinin 3 numaralı bendi);

- Meslekin ifasına lüzumlu aletlerin eczaların ve sair maddelerin tedariki için yapılan giderler (GVK'nun 5035 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki 68'inci maddesinin 6 numaralı bendi);

mesleki kazancın tespitinde dikkate alınabilmekteydi.

Görüldüğü gibi, değişiklik yapılmadan önceki 68'inci maddede 2 ayrı bentte hüküm altına alınan mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedellerinin indirimi, birleştirilerek 7 numaralı bentte hüküm altına alınmıştır.

Mal alımlarına ilişkin olarak, bir doktorun muayenehanesinde kullanacağı tıbbi malzemeler ile bir mimarın çizimlerinde kullanacağı araç ve gereçleri, örnek olarak gösterebiliriz. Hizmet alımlarına ilişkin olarak ise, büyük bir inşaat projesinin çizim işini üstlenen mimarın, projenin belli bir bölümünü başka bir mimara çizdirmesini ya da bir mali

müşavirin hukuksal bir problem karşısında bir avukattan danışmanlık hizmeti almasını, örnek olarak gösterebiliriz.

8. Emekli Sandıklarına ve Mesleki Teşekküllere Ödenen Aidatlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin 8 numaralı bendinde, serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatların mesleki kazancın tespitinde, hasılattan indirilebileceği belirtilmiştir. Aynı düzenlemeye maddenin değişmeden önceki 4 ve 8 numaralı bentlerinde de yer verilmiştir.

Kanunda geçen emekli sandıkları tabirinden, ülkemizde kanunla kurulmuş bulunan sigorta ve emeklilik kuruluşlarını anlamamız gerekir ki, ülkemizde sosyal güvenlik düzenlemelerine göre serbest meslek faaliyetinde bulunan kişilerin yasal olarak prim ve aidat ödemek zorunda oldukları kuruluşlar, Sosyal Sigortalar Kurumu (S.S.K.) veya Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu (Bağ-Kur)'dur. Bu bent kapsamında gider yazılabilecek aidat tutarları için herhangi bir tutar sınırlaması bulunmayıp, ödenmiş olması koşuluyla, aidatların tamamı hasılattan indirilebilecektir. Tahakkuk etmiş, ancak, ödenmemiş bulunan prim borçları ise ancak ödendikleri dönemde gider yazılabilecektir. Ancak, gider olarak dikkate alınacak emekli aidatının, giriş aidatı ve periyodik aidatlar veya kanunen girilmesi zorunlu topluluk sigortalarına ödenen borçlanma primi gibi ödemelerden oluşması gerekir. Buna göre, kanunla kurulmuş olsa dahi sigorta veya emeklilik kuruluşuna ihtiyari olarak ödenen tutarların indirimi mümkün değildir.³

9. Meslek, İlan ve Reklam Vergileri ile Aynı Vergi, Resim ve Harçlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin 9 numaralı bendinde, eski maddenin 2 numaralı bendinde yer alan hüküm tekrarlanarak, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçların mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 12'nci maddesi hükmü çerçevesinde, belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, ilan ve reklam vergisine tabidir. Söz konusu vergi, aynı Kanun'un 15'inci maddesinde yer alan tarifeye göre, hesaplanmaktadır. Bu şekilde hesaplanan ilan ve reklam vergileri ilgili belediyelere ödenmiş olmak şartıyla gider yazılabilecektir.

Ayrıca bu bent kapsamında, işyerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçların indirimi söz konusu olabilmektedir. Bu hüküm kapsamında serbest meslek erbabı, işyerinin mülkiyeti kendisine ait ise emlak ve çevre temizlik vergilerinin tamamını, işyeri aynı zamanda ikametgah olarak da kullanılıyorsa yarısını, ödenmiş olmak kaydıyla, gider yazabilecektir. Damga vergisinin bu kapsamda değerlendirilmesi ise mümkün değildir.

10. Mesleki Faaliyetle İlgili Olarak Ödenen Tazminatlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin 10 numaralı bendinde, eski maddenin 9 numaralı bendi ile hüküm altına alınan düzenleme tekrarlanmış ve mesleki faaliyetle ilgili

³ YILDIZ, A. Murat; a.g.e., Sayfa: 39.

olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatların gider olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

Yapılan tazminat ödemelerinin gider olarak dikkate alınabilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekmektedir.

- Ödenen tazminat mesleki faaliyetle ilgili olmalıdır,
- Tazminat kanun emrine, daha önce yapılmış bir sözleşmeye ya da bir yargı kararına istinaden doğmuş olmalıdır,
- Tazminat serbest meslek erbabının şahsi kusuru veya suç sayılan fiillerinden kaynaklanmamış olmalıdır.

SONUÇ

Gelir Vergisi Kanunu'nun, serbest meslek kazançlarının tespitinde hasıllardan indirilebilecek giderleri düzenleyen, 68'inci maddesi 5035 sayılı Kanun ile tamamen değiştirilerek, eski düzenlemeye göre indirimi mümkün olmayan bazı ödemeler, kazancın tespitinde dikkate alınır hale getirilmiştir. Yukarıda, pek çok mükellefi ilgilendiren bu değişiklikler sonrasında mesleki kazancın tespitinde dikkate alınabilecek gider unsurları açıklanmış ve özellik arz eden bazı hususlar üzerinde durulmuştur.

Emre KARTALOĞLU
Gelirler Kontrolörü

Adres : **Gelirler Kontrolörleri İstanbul Grup Başkanlığı**
Büyükdere Cad. No:189 Levent / İSTANBUL

Tel : **0 212 270 20 59**

Hesap No : **Akbank Levent Şubesi 83019**