

SERBEST MESLEK KAZANCININ BELİRLENMESİNDE GİDERLER

Azmi DEMİRCİ
Gelirler Genel Müdürlüğü
Daire Başkanı

GİRİŞ :

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması, serbest meslek faaliyeti olarak tanımlanmış ve her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, aynı Kanunun 66 ncı maddesinde ise serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenlerin serbest meslek erbabı olduğu belirlenmiş ve maddede 5 bent halinde sayılan faaliyetleri yürütenlerin, bu maddenin uygulanmasında serbest meslek erbabı sayılacağı ifade edilmiştir. Kanunda 5 bent halinde sayılan faaliyetler aşağıdaki gibidir:

1. Gümrük Komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar;
2. Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar;
3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;
4. Dava vekilleri, müşavirler, dış protezcileri, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;
5. Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar. (Şartlardan en az ikisini taşıyanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır.)

Diğer yandan, Kanunun 65 inci maddesinin son fıkrasında tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti sonucunda doğan kazançların serbest meslek kazancı sayılacağı belirtilmiştir. Aynı şekilde Gelir Vergisi Kanununun 70/6 ncı maddesinde de telif haklarının müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu hükme bağlanmıştır.

Yazımızda, 4444 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 56 ncı maddede düzenlenen “arızı serbest meslek kazancı”nın tespitinde indirim konusu yapılabilecek giderlerin açıklanmasına girilmeksizin, tamamen, Gelir Vergisi Kanununun 65 ve 66 ncı maddesinde tanımlanan “serbest meslek kazancı”nın belirlenmesinde indirilecek giderler; yasal düzenlemeler, yargı kararları ve vergi idaresi görüşleri çerçevesinde incelenecektir.

1. YASAL DÜZENLEMELERE GÖRE İNDİRİLECEK GİDERLER:

Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde serbest meslek kazancı, 66 ncı maddede serbest meslek erbabı tanımlandıktan sonra; 67 ncı maddede serbest meslek kazancının, *“bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark”* olduğu ifade edilmiş; 68 inci maddede de serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilecek giderler 10 bent halinde sayılmıştır.

Serbest meslek kazancının belirlenmesinde hasılatтан indirilecek gider unsurlarının ayrıntılı incelemesine girmeden önce, bu giderlerin tamamı için geçerli olan genel özelliklerin belirtilmesinde yarar bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunun 67 nci maddesinde hükme bağlanan serbest meslek kazancı tanımından da görüleceği üzere, serbest meslek kazancında elde etme tamamen tahsil esasına bağlanmıştır. Bu esasın anlamı, elde edilen hasılatın (tahsil edilen para, ayın ve menfaatlerin) faaliyetin ifa edildiği döneme bakılmaksızın gelir kaydedilmesi; bunun karşılığında da ödenmiş olması koşuluyla giderlerin yine dönem farkı gözetilmeksizin hasılatтан indirilmesidir. Bu şekliyle, serbest meslek kazancının tespitinde gelir ve gider unsurları bakımından “mutlak kasa yöntemi” nin geçerli olduğu ifade edilebilir.

Belirtilen bu husus, gelirin elde edilmesi yönünden, serbest meslek kazançları ile yine tahsilat esasının geçerli olduğu gayrimenkul sermaye iratları arasındaki en önemli farkı oluşturmaktadır. Zira, gayrimenkul sermaye iratlarında da “tahsilat esası” geçerli olmakla birlikte; Gelir Vergisi Kanununun 72 nci maddesinde yapılan düzenleme ile gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılatın, 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedelleri olduğu hükme bağlandıktan sonra, gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralardan, ilgili bulundukları yılların hasılatı sayılacağı (ölüm ve memleketi terk hallerinde ise mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil olunan kiralardan, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı sayılacağı) ifade edilmiştir. Bu düzenlemenin doğal sonucu, gayrimenkul sermaye iratlarında gayrisafi hasılatтан indirilecek giderlerin ödenmiş olması ve geçmiş veya cari dönemle ilgili olması koşuludur.

Yapılan açıklamalardan görüleceği üzere, her iki gelir unsurunda da elde etme “tahsil esasına” bağlandığı halde, gayrimenkul sermaye iradının tespitinde hasılat ve giderler bakımından, geçmiş dönemler ve cari dönem esas alındığı için “*kısmi kasa yöntemi*”; serbest meslek kazancında ise hasılat ve giderler bakımından dönem farkı gözetilmediği için “*mutlak kasa yöntemi*” geçerlidir.

Serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilecek giderlerin ikinci önemli özelliği ise, içerik itibarıyla yasal olarak tanımlanmış olmaları ve “*genel nitelikte*” giderlere yer verilmemiş olmasıdır. Örneğin, Gelir Vergisi Kanununun safi ticari kazancın tespitinde indirilecek giderleri düzenleyen 40 nci maddesinde “*ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler*” in indirimi kabul edildiği halde; serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilecek giderlerin düzenlendiği Kanunun 68 inci maddesinde, “*genel nitelikte*” giderlerin indirimi şeklinde bir düzenleme yapılmamış ve indirilecek giderler içerik itibarıyla açık olarak belirlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde düzenlenen serbest meslek kazancının belirlenmesinde hasılatтан indirilecek giderlerin iki temel özelliği belirtildikten sonra, aşağıda bu giderlerin içeriği, yargı kararları ve vergi idaresinin görüşleri çerçevesinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

1.1.İşyeri Kirası :

Gerçek usulde tespit edilen serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirimi öngörülen işyeri kiralari konusundaki Gelir Vergisi Kanununun 68/1 inci maddesindeki düzenlemeye göre; mesleki faaliyetin icrasına tahsis edilen işyeri kirası hasılatтан indirilecektir. İkametgahının bir kısmının işyeri olarak kullanan serbest meslek erbabı ise, ikametgahın tamamına ödediğı kira ile ısıtma ve aydınlatma gibi sair masrafların yarısını indirebilecektir. Diğer yandan yine bu düzenlemeye göre, işyeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananlar, amortismanın yarısını gider yazabileceklerdir.

Yasal düzenlemeden görüleceğı üzere;

- İşyerinin herhangi bir tüzel kişiden kiralanması ve tamamının da işte kullanılması durumunda, ödenen kira bedelleri ait olduğu dönemlerle ilişki kurulmaksızın, ödendiğı dönemde tamamen gider kaydedilebilecektir.
- Kiralanan işyerinin serbest meslek erbabı tarafından aynı zamanda konut olarak kullanılması durumunda ise, kullanım alanı veya başka bir ölçütle konut-işyeri ayrımı yapılmadan, kira ve ısıtma, aydınlatma gibi kullanıma bağılı giderlerin yarısı indirim konusu yapılabilecektir.
- Kullanılan işyerinin serbest meslek erbabının mülkiyetinde bulunması ve tamamının işyeri olarak kullanılması halinde, bu işyerine ait amortisman giderinin tamamı; hem konut ve hem de işyeri olarak kullanılması halinde ise amortisman giderinin yarısı indirim konusu yapılabilecektir.

Belirtilen bu noktada amortismana tabi tutulacak değerin tespiti önem arz ettiğı gibi, amortisman hesaplama döneminin tespiti de önem arz etmektedir.

Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesine göre, amortismana tabi iktisadi kıymetlerin yine bu Kanun hükümlerine göre tespit edilen değerin yok edilmesi amortismanın konusunu oluşturmaktadır. Kanunun 269 uncu maddesinde gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değeri olacağı hükme bağlanmış; özel haller başlığı taşıyan 289 uncu maddede ise kendi ölçüleriyle değeri olmasına imkan bulunmayan bina ve arazinin vergi değeri ile değeri olacağı ifade edilmiştir. Bu düzenlemeler esas alındığında, serbest meslek hasılatından indirilecek işyeri amortisman giderinin tespitinde esas alınacak bedelin gayrimenkulün maliyet bedeli olduğu; maliyet bedelinin bilinmemesi veya tespit edilememesi halinde emlak vergisi tarhiyatına esas alınan vergi değerin dikkate alınması gerektiğı görülecektir.

Diğer yandan, hasılatтан indirilecek amortisman tutarının hesaplanmasında, Vergi Usul Kanununun 320 nci maddesinde yer alan *“her yılın amortismanı ancak o yıla ait değeri nazara alınabilir. Amortismanın herhangi bir yıl yapılamamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.”*

hükmü gereğince, sadece içinde bulunulan döneme ilişkin amortisman tutarının dikkate alınması gerekmektedir.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun 68/1 inci maddesinde düzenlenmemiş olmakla birlikte, işyerini gerçek veya tüzel bir kişiden kiralayan ve kiraladığı işyerinin bir kısmını faaliyetinde kullanıp bir kısmını da kiraya veren serbest meslek erbabının, kiraladığı işyeri için ödediği kira bedelinin ve kullanıma bağlı giderlerinin kendi faaliyetine isabet eden kısmını serbest meslek kazancının tespitinde dikkate almaları gerekmektedir. Konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından verilen özelgenin ilgili bölümü aşağıdaki gibidir.

“..... 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinin birinci fıkrasında “Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır.” denilmiştir.

Bu fıkra hükmüne göre, serbest meslek faaliyetinde bulunan bir mükellefin, kiraladığı işyerinin bir kısmını başka bir serbest meslek erbabına kiraya vermesi durumunda, elde edilen kira gelirinin gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda, serbest meslek erbabı kiraladığı gayrimenkul için ödemiş olduğu kira bedelinin ve diğer giderlerinin kendi faaliyetine isabet eden kısmını serbest meslek kazancının tespitinde; kalan kısmını ise gayrimenkul sermaye iradında safi iradın tespitinde dikkate alacaktır. “

Serbest meslek erbabının işyeri kira giderleri ile ilgili iki Danıştay Karar özeti aşağıdaki gibidir:

- İşyeri açmayarak muhasebecilik işini evinde sürdürenler de serbest meslek erbabı sayılır. Bu şekilde faaliyette bulunan serbest meslek erbabı, kira, aydınlatma ve ısıtma masraflarının yarısını gider olarak yazabilir. (Danıştay 4. D. 30. 4. 1974 T. E. 1971/1536, K. 1974/1757)
- Avukatın, bir kısmını işyeri olarak kullandığı ikametgahındaki demirbaş eşya için ayırdığı amortismanın yarısını gider olarak yazması yerindedir. (Danıştay 4. D. 23.11.1976 T. E. 1976/2313, K. 1976/3044)

1.2. Mesleki Faaliyetle İlgili Giderler:

Gelir Vergisi Kanununun 68/2 nci maddesinde, serbest meslek hasılatından indirilebilecek diğer gider unsuru olarak, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen aydınlatma, ısıtma, telefon, kırtasiye giderleri, müstahdem ücretleri, meslek, ilan ve reklam vergileri , işyeri ile ilgili ayni, resim ve harçlar sayılmıştır.

Daha önce de söz edildiği gibi, bu bentte sayılan giderlerin temel özelliği, herhangi bir şekilde yorum veya benzetme ile genişletmeye olanak tanınmadan, kanunen ismen sayılmış olmalarıdır. Zira, Kanun hükmünden görüleceği üzere bu giderleri hükme bağlayan

bentte, hasıllattan indirilecek giderler sayıldıktan sonra, “gibi, benzeri, diğer” şeklinde genellemeye olanak tanıyan herhangi bir kelime veya ibare kullanılmamıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 68/2 nci maddesinde hükme bağlanan giderlerden, aydınlatma, ısıtma, kırtasiye giderleri ile meslek, ilan ve reklam giderleri açıklama yapılmasını gerektirmeyecek kadar açıktır. Uygulamada tereddüt yaratan gider kalemleri müstahdem ücretleri, sabit ve taşınabilir telefon giderleri ile aynı resim ve harçlardır.

Serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınacak ücret giderleri, mesleki faaliyette çalıştırılan ücretlilerin ücret ve ücret sayılan ödemeleri ile, bu ücretle ilgili diğer yasal (Sigorta işveren payı gibi) ödemelerdir. Ücret ödemesinin serbest meslek erbabının eşi ve/veya yakınlarına yapılmış olması ile üçüncü şahıslara yapılmış olmasının bu kapsamda herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Vergi idaresi bu konudaki görüşünü daha önce;

“193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde, eşlere yapılan ücret ödemelerinin mesleki kazancın tespitinde gider olarak yazılacağı belirtilmemekle beraber, aynı kanunun 41/2 inci maddesinde, “teşebbüs sahibinin kendisine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;” ın gider yazılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre, noteri’ın noterlik faaliyeti nedeniyle yanında çalıştıracağı eşine ödeyeceği ücret ile eşi adına Sosyal Sigortalar kurumuna yatıracağı Sosyal Güvenlik Destekleme Primi, mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirmesi mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde açıklamış olmasına rağmen; daha sonra verilen muhtelif özelgelere;

“Gelir vergisi Kanununun 61 inci maddesinde, “ücret işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı, (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.” ”hükmü yer almıştır.

Bu nedenle, hizmet akdine dayalı olarak yapılan ve ücret niteliği taşıyan söz konusu ödemelerin serbest meslek kazancı olarak değil, Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri uyarınca ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekir.

Diğer taraftan, serbest meslek erbabının serbest meslek faaliyeti nedeniyle yanında çalıştıracağı eşine ödeyeceği ücretin mesleki kazancının tespitinde gider olarak indirmesi mümkün bulunmaktadır.” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Diğer yandan, yine Maliye bakanlığı tarafından verilen özelgelerde, “*özel araç telefonları ve cep telefonlarına ilişkin haberleşme giderlerinin serbest meslek kazancının elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağın bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile münasip bulunması halinde, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür.*” görüşü benimsenmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 68/2 inci maddesinde düzenlenen işyerleri ile ilgili aynı vergi, resim ve harçlarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı görüşünde ise;

“*Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde, serbest meslek kazancının tespitinde nelerin gider olarak indirileceği ayrı ayrı sayılmış ve bu maddede damga vergisine yer verilmemiştir.*

Aynı maddenin 2 numaralı bendinde, (işyeri ile ilgili aynı, resim ve harçların gider olarak indirileceği belirtilmişse de ödenen damga vergisi işyeri ile ilgili aynı vergi, resim ve harç niteliğinde değildir.

Bu nedenle, serbest meslek kazancının tespitinde anılan damga vergisinin gider olarak yazılması mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Serbest meslek kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 68/2 nci maddesine göre indirilecek giderlerle ilgili bazı Danıştay Karar özetleri aşağıdaki gibidir.

- Bir kamu hizmeti olan noterlik mesleğinin, ticari bir uğraş olarak kabul edilmesi suretiyle reklamı gerektirdiği kabul edilemez. Örneğin bu amaçla kartvizit ve kutlama kartı için yapılan ödemeler gider olarak yazılamaz. (Danıştay 13. D. 18.10.1977 T.E. 1976/3419, K. 1977/2852)
- Noterlikte çalışan memurlara yol, mesai harici yapılan zorunlu giderler ve yemek bedeli olarak ödenen paraların sene sonunda gün ve birim miktarları belirtilmeksizin tek kalemde gider yazılması kabul edilemez.(Danıştay 13. D. 11.06.1974 T. E 1973/1337, K. 1974/2541)
- Doktor olan yükümlünün sadece özel gereksinimleri için kullandığı telefon ve özel otosuna ilişkin masrafları gider yazması kabul edilemez. (Danıştay 4. D. 11.05.1976 T. E. 1976/249, K. 1976/1190)

1.3. Mesleki Faaliyetle İlgili Hizmet Bedelleri:

Serbest meslek erbabının hasılatından indirebileceği diğer bir gider unsuru da Gelir Vergisi Kanununun 68/3 üncü maddesinde hükme bağlanmış; mesleki faaliyetin ifasında başkalarına gördürülen hizmetler için ödenen paraların indirim konusu yapılabileceği belirlenmiştir.

Tamamen mesleki ihtiyaçlardan doğan ve faaliyetin yürütülmesinde zaruret arz edebileceği gibi destek ve yardım anlamı da taşıyabilecek hizmetlerle ilgili bu giderlerin indirim konusu yapılabilmesinin temel koşulu, diğer giderlerde olduğu gibi ödenmiş olmasıdır. Belirtilen hizmetlerin tamamen serbest meslek faaliyeti ile ilgili bulunması ve belgelendirilmesi indirim için gerekli diğer koşullardır.

Bu kapsamda ödenecek hizmet bedellerine örnek olarak, herhangi bir işçi-işveren ve işyeri bağı oluşturmadan;

- Bir mimarın faaliyetinde, bir elektrik mühendisi veya inşaat mühendisinden destek hizmet almasını,
- Bir cerrahın operasyonlarında anestezi uzmanlarının hizmetlerinden yararlanması,
- Bir tercümanın başka bir tercümandan hizmet satın almasını,
- Bir avukatın yürüttüğü dava ile ilgili olarak üniversite öğretim üyesinden görüş talep etmesini sayabiliriz.

1.4. Mesleki Yayın Giderleri ve Mesleki Aidatlar:

Gelir Vergisi Kanunun 68/4 üncü maddesinde, alınan mesleki kitaplar ve meslek dergileri için ödenen bedeller ile mesleki teşekküllere ödenen aidatların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği hükme bağlanmıştır.

Belirtilen giderlerin indirim konusu yapılabilmesi de, ödenmesi şartına bağlı olduğu gibi, mesleki faaliyet konusu ile ilgili bulunması şarttır. Örneğin muhasebecilik faaliyetini yürüten bir meslek erbabının genel mahiyetteki kitap ve dergi bedellerini gider kaydetmesi yasal olarak olanaklı değildir.

Diğer yandan, bent hükmünde her ne kadar mesleki kitap ve mesleki dergi tabiri kullanılmış ise de, mesleki faaliyetle ilgili sirküler benzeri yayınlar ile yine mesleki faaliyetle ilgili olmak koşuluyla basılı veya manyetik ortamdaki her türlü yayını da bu kapsamda değerlendirmek gerekir.

Ayrıca, yasal düzenlemede mesleki teşekküllere ödenen aidatlar konusunda herhangi bir tutar sınırlaması öngörülmemekle birlikte, ödenen aidatların mesleki faaliyetin yürütülmesi için kaydolunması zorunlu bulunan kuruluşlara yapılması gereklidir. Örneğin, bir avukatın baroya ödemiş olduğu aidatlar tutar ve dönem sınırlaması olmaksızın hasılatından indirilebilecek; katılınması mesleki bakımdan zorunlu bulunmayan bir kuruluş (Örneğin “Genç Avukatlar Derneği”ne) yapılan aidat ödemeleri ise gider olarak değerlendirilemeyecektir.

1.5 Mesleki Faaliyetle İlgili Seyahat ve İkamet Giderleri:

Serbest meslek erbabının kazanç tespitinde dikkate alabileceği mesleki seyahat ve ikamet giderleri, Gelir Vergisi kanununun 68/5 inci maddesinde seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlandırılmıştır.

Kanun hükmüne göre, bu tür giderlerin hasılatтан indirilmesi, yapılan seyahatin mesleki olması şartına bağlıdır. Bu kapsamdaki giderler ise taşıma araçlarına ödenen yol giderleri, konaklama giderleri (iaşe ve ibate giderleri) ve seyahatin gerçekleşmesi için yapılması gerekli giderlerden (Örneğin yabancı ülkeye yapılacak seyahat için ödenen vize bedeli) teşekkül eder.

Gelir Vergisi Kanunun 68/5 inci maddesi ile ilgili bazı Danıştay Kararı Özetleri ile Maliye Bakanlığı özelge özetlerine aşağıda yer verilmiştir:

- Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir olan mükellefin İzmir de olan ikamet yerinden Aliğa'daki işyerine gidiş-gelişi işle ilgili bir seyahat sayılamayacağından buna ilişkin masrafın hasılatтан gider olarak indirilmesi mümkün değildir. (Danıştay 13. D. 17.3.1987 T.E. 1986/2309, K. 1987/730)
- Harita ve Kadastro işinden dolayı yurdun çeşitli bölgelerinde seyahat ve ikamet zorunda kalan yükümlünün yol, ikamet ve iaşe masraflarını görülmekte olan işin gerektirdiği süre ile sınırlı olmak kaydıyla gider olarak yazması mümkündür. (Danıştay. 4. D. 9.5.1977 T.E. 1976/2806, K. 1977/1257)
- Dahiliye mütehassısı olmasına karşın, göz mütehassıslarını ilgilendiren Oftomoloji kongresine katılmak amacıyla ABD 'ne giden mükellef, bu amaçla yapmış olduğu giderlerini dönem kazancının tespitinde indirim konusu yapması mümkün değildir. (Danıştay 4. D. 28.2.1990 T.E. 1987/3961, K.1990/739)
- Herhangi bir seyahat ve ikamet masrafının mesleki kazancın tespitinde gider olarak yazılabilmesi bunun işle ilgili ve yapılan işin önem ve genişliği ile orantılı olması ve seyahat amacının gerektirdiği süreye ait bulunması ve belgeyle tevsiki şarttır.

Bu durum karşısında, yapılan avukatlık işinin önem ve genişliği ile orantılı olması ve seyahat amacının gerektirdiği süreye ait bulunması yapılan masrafın fatura ile belgelenmesi şartıyla, dilekçiler tarafından yapılan seyahat ve ikamet masraflarının mesleki kazancın tespitinde gayri safi kazançtan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır. (Maliye Bakanlığı özelgesi)

- Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri götürü olarak bir kalemde gider kaydedilemez. (Maliye Bakanlığı özelgesi)

- 6245 sayılı Harcırah Kanununa göre harcırah; yol masrafı, gündelik, aile masrafı, yer değiştirme masrafı olmak üzere dört unsurdan oluşmaktadır. Gündelik unsurun içinde yemek, yatmak giderleri de yer almaktadır. Bu nedenle, yemek (içecekler dahil) masraflarının ayrı olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu çerçevede, serbest meslek erbabının mesleği ile ilgili olarak yaptığı yol, konaklama, yeme ve içme gibi harcamalarının ; mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri olarak kabul edilerek, seyahat maksadının süre ile sınırlı olmak şartıyla serbest meslek kazancının tespitinde hasılatından indirilmesi gerekir. (Maliye Bakanlığı özelgesi)

1.6. Mesleki Faaliyette Kullanılan Alet, Ecza ve Sair Maddelerin Giderleri:

Gelir Vergisi Kanununun 68/6 ncı maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde indirimi kabul edilen diğer bir gider kalemi de, mesleki faaliyetin ifası için gerekli alet, ecza ve sair maddelerin satın alınması için yapılan ödemlerdir.

Belirtilen giderlerden anlaşılması gereken demirbaş niteliği taşımayan ve tamamı gider kaydedilebilecek sarf malzemeleridir. Zira, demirbaş niteliğindeki tesisat ve malların amortisman giderlerinin indirimi Kanunun 68/7 nci maddesinde ayrıca düzenlenmiştir. Maddenin hükme bağladığı giderlere örnek olarak bir hekimin kullandığı ilaç ve operasyon malzemeleri; bir mimarın kullanacağı çizim malzemeleri gösterilebilir.

Bu kapsamdaki giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için, maddede belirtilen harcama kalemlerinin mesleki faaliyetin yürütülmesi için gerekli olması zorunludur.

Konuyla ilgili olarak Danıştay 13. D. 14.2.1977 T. E.1975/1365, K. 1977/445 sayılı Kararda özetle; *“yükümlünün mesleki faaliyeti ile ilgisi bulunmadığı ve bir elektrik mühendisliği bürosunda kullanılmasının gerekli olmadığı açık bulunan çarşaf, bornoz, yatak ve bunun gibi eşyalar ile çeşitli plak, teyp bandı ve kasetlere ait gider kaydının kabul edilmemesinde isabetsizlik görülmediği”*, şeklinde karar verilmiştir.

1.7 Mesleki Faaliyetle İlgili Tesisat ve Demirbaşların Amortisman Giderleri :

Serbest meslek erbabının faaliyetinde kullandığı tesisat ve demirbaşlara ilişkin olarak hasılatından indirebileceği amortisman giderlerine ilişkin düzenleme Gelir Vergisi Kanununun 68/7 nci maddesinde yapılmıştır.

Daha önce de belirtildiği üzere, serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınacak tesisat ve demirbaş amortismanlarının, faaliyette kullanılan ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre amortismanına tabi tutulması gereken iktisadi kıymetlere ilişkin olması gerekir. Yasal düzenlemelere göre, işletmede bir yıldan fazla kullanılma, yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunma niteliğini taşıyan veya bu nitelikte olmakla birlikte

değeri belli bir tutarı (1.1.2001 tarihinden itibaren 150.000.000.- TL.'nı) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider kaydedilebilir. Belirtilen nitelikleri taşıyan iktisadi kıymetler ise doğrudan gider kaydedilemeyecek ve amortismanına tabi tutularak amortisman giderleri hasılatından indirilebilecektir.

Vergi Usul Kanununun 211 inci maddesinde, serbest meslek erbabının, işlerinde bir yıldan fazla kullandıkları ve amortismanına tabi tuttukları tesisat ve demirbaş eşyanın kıymetleri ve amortismanları yine aynı Kanunun 189 uncu maddesinde yazılı şekilde tutulan “*Amortisman kayıtlarında*” gösterecekleri hükme bağlanmıştır. İlgili madde hükmü esas alındığında, serbest meslek kazancı sahiplerinin amortismanına tabi kıymetlerini ve bunlar üzerinden hesaplanan amortisman tutarlarını serbest meslek kazanç defterinin ayrı bir yerinde, bağımsız tutulacak amortisman defterinde veya amortisman listelerinde göstermeleri olanaklıdır.

Diğer yandan Gelir Vergisi Kanununun 68/7 nci maddesinde hükme bağlanan tesisat ve demirbaş tabiri taşıt araçlarını kapsamamaktadır. Taşıt araçlarıyla ilgili düzenleme Kanunun (4369 sayılı Kanunla değişen) 68/10 uncu maddesinde yapılmıştır.

Serbest meslek erbabının, faaliyetinde kullandığı tesisat ve demirbaşlarla ilgili olarak hesaplayacağı amortismanlarda “*normal amortisman*” usulü esas alınacak; Vergi Usul Kanununda bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için öngörülen “*azalan bakiyeler*” usulü kullanılamayacaktır.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun 68/7 nci maddesinde yer alan parantez içi hükme göre; amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesine göre hesaplanacak zararlar da serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

213 Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesinde “*Amortisman iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.*

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

Devir ve trampa satış hükmündedir.

Şu kadar ki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.” hükmü bulunmaktadır.

Aynı Kanunun 329 uncu maddesinde ise *“Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortismanla tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçilir.”* hükmü yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, serbest meslek erbabı tarafından amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde, alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki farkın, serbest meslek kazanç defterine hasılat veya gider olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen zarara uğrayan amortismanla tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatının amortisman çıktıktan sonra kalan değerden fazla veya eksik olması halinde de fark gider veya hasılat yazılacaktır.

Öte yandan, amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin yangın, deprem, su basması gibi afetlerin etkisi altında bulunmak suretiyle zarar görmesi halinde, anılan Kanunun 317 nci maddesi hükmü uyarınca fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispeti tespit edilebilmesi bakımından, mükelleflerin bu konuda ayrıca müracaatta bulunması ve durumun inceleme sonucunda değerlendirilmesi gerekmektedir.

1.8 Mesleki Faaliyet Dolayısıyla Ödenen Emekli Aidatları :

Gelir Vergisi Kanununun 68/8 inci maddesinde, serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatlarının serbest meslek kazancının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

Söz konusu emekli sandıkları tabirinden Kanunla kurulmuş sigorta ve emeklilik kuruluşlarını anlamak gerekir ki; ülkemizdeki sosyal güvenlik düzenlemelerine göre, serbest meslek faaliyetinde bulunan kişilerin yasal olarak prim ve aidat ödemek zorunda oldukları kuruluşlar Sosyal Sigortalar Kurumu ile Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu (Bağ-Kur) dur.

Diğer yandan, bazı serbest meslek erbabının katılmasının zorunlu olduğu ve yine Kanunla kurulan emekli sandıklarına ödenen aidatların da bu kapsamda değerlendirileceği konusunda yargı kararları mevcuttur. Örneğin, Danıştay 4. D. 15.5.1970 T. E.1968/5905, K.1970/2698 sayılı kararda; *“Noterlik Kanunu ile Noter Yardım Sandığının Emekli Sandığı mahiyetinde olduğunun kabul edildiği, bu durumda sandığa ödenen aidatın da 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 68/8 inci maddesi uyarınca gider yazılmasında kanuna aykırılık olmadığı”* belirtilmiştir.

Bu kapsamda değerlendirilen aidatlar için herhangi bir tutar sınırlaması bulunmamaktadır. Ödenmiş olması koşuluyla aidatların tamamı hasılattan indirilebilecektir. 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 da sigorta kuruluşu veya emeklilik kuruluşuna ihtiyari olarak ödenen tutarların indirimi mümkün değildir.

Belirtilen bu görüş yargı kararları ve vergi idaresi özelgelerinde de açık olarak belirtilmiştir. Konuyla ilgili karar ve özelge özetleri aşağıdaki gibidir:

- 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 156 ncı maddesi 188 inci maddede yazılı olanlar dışında kalan avukatların, Sosyal Sigortalar Kanununun 86 ncı maddesinde gösterilen topluluk sigortasına girmek zorunda olduklarını, aynı Kanunun 190 ncı maddesi de sigorta primlerini zamanında ödemeyen avukatın adının, Baro Yönetim Kurulu kararıyla baro levhasından silineceğini hükme bağlamış olup; ihtilaf konusu topluluk sigortası primlerinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin 8 inci bendindeki emeklilik aidatı niteliğinde kabul etmeye imkan bulunmaması ve topluluk sözleşmesine istinaden bu giderlerin mesleğin icrasında Kanunen yapılması zorunlu giderlerden bulunması sebebiyle tamamının gider olarak kabul edilmesi gerekir. (Danıştay 4. D. 1.4.1976 T. E.1975/2312, K.1976/799)
- 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 186 ncı maddesinde, “188 inci maddede yazılı olanlar dışında kalan avukatların 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 86 ncı maddesinde gösterilen “Topluluk Sigortasına” girmeleri zorunludur.” denilmiştir.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde, serbest meslek faaliyeti tanımlanmış, aynı Kanunun 68/8 inci maddesinde ise, “Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları”nın serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, adı geçen 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 186 ncı maddesi gereğince Sosyal Sigortalar Kurumuna ödemiş olduğu borçlanma priminin, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi gerekir. (Maliye Bakanlığı Özelgesi)

- -“...adı geçen 1512 sayılı Noterlik Kanununun 201 inci maddesi gereğince Sosyal Sigortalar Kurumuna ödemiş olduğu borçlanma priminin, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi gerekir,” (Maliye Bakanlığı Özelgesi)
- Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinde mesleki kazancı dolayısıyla vergiye tabi olan mükelleflerin 3395 sayılı Kanun uyarınca isteğe bağlı olarak Sosyal Sigortalar Kurumuna ödedikleri borçlanma primlerinin serbest meslek kazancının tespitinde gider yazılacağına dair bir hüküm bulunmadığından, adı geçen 1136 sayılı Kanun uyarınca isteğe bağlı olarak ödediği söz konusu sigorta primlerini mesleki kazancının tespitinde gider olarak indirmesi mümkün değildir. (Maliye Bakanlığı Özelgesi)

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun 68/8 inci maddesinde sadece emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları belirtilmiş olmasına karşın; yukarıda nitelikleri açıklanan sigorta kurum ve emekli kuruluşlarına ödenen prim ve aidatların diğer sigorta konularını da içermesi halinde, ödemelerin tamamının gider olarak kabul edilmesi yönünde uygulama birliği mevcuttur. Belirtilen konu ile ilgili olarak Danıştay 4. D. 14.5.1973 T. E.1970/10088, K.1973/2660 sayılı karar özeti aşağıdaki gibidir:

- “...Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin 8 inci bendinde “serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş, emekli aidatı ve yardım pulları bedellerinin” serbest meslek kazancının tespitinde hasılatından indirileceği öngörülmüştür.

Kanun koyucu maddeyi sevk ederken “emekli sandıkları” deyimini kullanmak suretiyle sosyal güvenlikle ilgili kuruluşları kastettiğini açıklığa kavuşturmuştur. Bir kısım fertlerin iş kazaları, meslek hastalıkları, hastalık, analık, malullük, yaşlılık ve ölüm hallerinde sosyal güvenliği sağlamak amacıyla kurulmuş olan Sosyal Sigortalar Kurumunun da madde kapsamına girdiğinin kabulü zorunlu olmaktadır. Esasen söz konusu madde hükmünün dar anlamda yorumlanması kanun koyucunun amacına aykırı düşer.”

1.9 Mesleki Faaliyetle İlgili Olarak Ödenen Tazminatlar :

Gelir Vergisi Kanununun 68/9 uncu maddesine göre, mesleki faaliyetle ilgili olarak Kanun, ilam veya mukavelenameye göre ödenen tazminatlar, kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. Belirtilen düzenleme ile bağlantılı olarak, Kanunun 68 inci maddesinin son fıkrasında, her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatların gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Yasal düzenlemede sadece serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatların gider kabul edilmeyeceği belirtilmiş olmakla birlikte; suç teşkil etmese de serbest meslek erbabının ihmal ve kusurundan kaynaklanan tazminatların da gider olarak kabul edilmesine olanak yoktur.

Madde hükmünden anlaşılması gereken, serbest meslek erbabının gerekli özen ve ihtimamı göstermesine rağmen, mesleki faaliyetin yürütülmesinde ortaya çıkan zararlara ilişkin olarak kanun, yargı kararı ve sözleşmeye göre ödenen tazminatlardır. Bu kapsamda ödenen tazminatların, serbest meslek faaliyetinin yürütülmesinde, serbest meslek erbabının şahsi fiilinden veya çalışanları ile üçüncü şahısların fiilinden doğmuş olmasının önemi yoktur. Buna göre, suç teşkil etmeyen ve kusur veya ihmale dayanmayan fiiller nedeniyle ortaya çıkan zararların; mesleki faaliyetle ilgisi bulunması ve bu zararların kanun hükmüne, yargı kararına veya sözleşmeye göre tazmin edilmesi halinde, yapılan ödemeler gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Diğer yandan, serbest meslek erbabının yürüttüğü faaliyetin bütünsel veya yapılan işe özgü olarak yasal ya da ihtiyari sigorta veya garanti kapsamında olması halinde, yukarıdaki şartları taşıyan tazminat ödemeleri gider olarak dikkate alınacak; bu nedenle elde edilen menfaatler ise hasılat kaydedilecektir. Konu ile ilgili olarak vergi idaresi tarafından verilen görüşün ilgili bölümü aşağıdaki gibidir:

“..Noterlerin bu faaliyetleri ile ilgili olarak mahkeme kararı ile hüküm altına alınan tazminat ödemelerinin bir kısmının Noterler Birliği bünyesinde kurulan “Hukuki sorumluluk fonu” ndan karşılanması halinde, fondan notere yapılan ödeme noter tarafından gelir, zarara uğrayan kişiye ödeyeceği tazminatın da gider yazılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, bu uygulamada, Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin son fıkrasında yer alan, “Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez.” hükmünün de dikkate alınması gerekmektedir.”

1.10. Müteferrik Giderler ve Binek Otomobillere İlişkin Giderler :

Gelir Vergisi Kanununun 68/10 uncu maddesine göre, serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınacak müteferrik giderlerin şehir içi ulaşım, posta, telgraf ve odabaşı ücretleri gibi giderlerden oluşması, binek otomobillerin ise envantere kayıtlı olması gerekmektedir.

Belirtilen bu düzenleme 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle yapılmış ve 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Maddenin değişmeden önceki şeklinde de “müteferrik” giderler aynen sayılmakla birlikte, bu giderlere karşılık olmak üzere mükelleflerin istemeleri halinde belli bir tutardan (200 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 3.400.000.- TL.) fazla olmamak üzere gayrisafi hasılatlarının %10’unu götürü olarak gider yazabilmelerine olanak tanınmaktaydı. 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle “götürü gider” uygulamasına son verilmiş, “müteferrik” giderlerin gerçek tutarları ile gider yazılması koşulu getirilmiştir.

4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 68/10 uncu maddesinde yapılan diğer önemli bir değişiklik ise, 1.1.1999 tarihinden itibaren serbest meslek erbabının, envantere dahil olan binek otomobilin giderlerini ve amortismanlarını gider olarak dikkate alabilmelerine olarak sağlanmasıdır.

Binek otomobillerle sınırlı olan giderlerin ve amortismanların gider kaydedilebilmesinin ana koşulu, sözkonusu binek otomobillerinin yazımızın 1.7. bölümünde belirtilen şekilde envantere dahil edilmiş olmasıdır. Konuyla ilgili olarak, 19.2.1999 tarih ve 23616 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 221 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 4.2. bölümünde yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir:

“..Öteden beri faaliyette bulunan serbest meslek erbabı, işlerinde kullandıkları halde envanterlerine dahil etmedikleri binek otomobillerini maliyet bedeli ile envanterlerine dahil edebileceklerdir. Maliyet bedelinin tespit edilememesi veya bilinmemesi halinde binek

otomobilleri, mükellefler tarafından alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedeli ile envantere dahil edilecektir.

Bu şekilde envantere dahil edilecek binek otomobillerin maliyet bedeli veya alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedelinden, otomobilin iktisap tarihinden envantere alınma tarihine kadar ayrılması gereken amortisman tutarlarının indirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla amortisman süresinin başlangıcı binek otomobilinin iktisap edildiği tarih olacaktır. Amortisman süresi dolmamış ise kalan süre için amortisman ayrılabilir.

Serbest meslek erbabı tarafından 1.1.1999 tarihinden sonra iktisap edilecek binek otomobilleri maliyet bedeli üzerinden envantere alınacak ve bu bedel üzerinden amortisman ayrılacaktır.

Serbest meslek erbabının binek otomobillerini yeniden değerlemeye tabi tutmaları ve azalan bakiyeler usulünde amortisman ayırmaları mümkün değildir. Öte yandan binek otomobillerinin envantere dahil edildiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılacaktır.

Yapılan düzenleme sonucu serbest meslek erbabı binek otomobillerinin amortismanlarının yanı sıra bu araçların akaryakıt, bakım, onarım ve sigorta gibi giderlerini hasılatlarından gider olarak indirebileceklerdir. Ancak, bu taşıtların motorlu taşıtlar vergisi, gider olarak dikkate alınmayacaktır.”

2. İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER :

Yazımızın 1. bölümünde serbest meslek kazancının tespitinde hasılatın indirilebilecek giderler yasal düzenlemeler, yargı kararları ve idari görüşler esas alınarak incelenmiştir. Bu bölümde ise serbest meslek erbabının indirim konusu yapamayacağı giderlere ilişkin örnek yargı kararları ve özelge özetleri yer alacak, bu konuda yeterli yasal düzenleme bulunmadığı için, yasal hükümlerin değerlendirmesi yapılmayacaktır. Zira, indirilemeyecek giderler konusunda Gelir Vergisi Kanununda yer alan düzenleme sadece 68 inci maddenin son fıkrasında yer alan “Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak kabul edilmez” hükmünden ibarettir. Belirtilen nedenle bu konudaki uygulama, yargı kararları ve vergi idaresinin görüşlerine dayanmaktadır.

Serbest meslek erbabının indirim konusu yapamayacağı giderlerine ilişkin olarak uygulamada ortaya çıkan yargı kararları ve idari görüşlere yer vermeden önce, bu giderlerin ortak özelliğine değinmek yararlı olacaktır.

Serbest meslek kazancının tespitinde hasılatın indirilmesi kabul edilmeyen giderlerin çoğunluğun serbest meslek kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacıyla yönelik olarak yapılmış olarak gönünse de, bu konudaki yargı kararlarının ve özelgelerin incelenmesi sonucunda, belirtilen giderlerin;

- Yasal olarak tanımlanmış olmaması,
- Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belgelendirilmemesi,
- Fiilen ödenmiş olmaması veya
- Yasal olarak tanımlanmış koşullara uyulmaması şeklinde gerekçelerle indirimine olanak sağlanmadığı görülecektir.

Konuyla ilgili yargı kararları ve özelge özetleri aşağıda yer almaktadır:

2.1. Konuyla İlgili Yargı Kararları :

- Serbest meslek erbabı olan mükellefin kendi mülkiyetinde olmayan ancak işte kullandığını iddia ettiği otonun yarı masraflarını gider yazması mümkün değildir. (Danıştay 4. D. 16.12.1972 T E:1971/2833, K:1972/7734)
- Avukatların, büroda ikram ettiği viski ve fıstıkların bedeli gider yazılamaz. (Danıştay 13. D. 22.5.1974 T. E:1973/849, K:1974/2306)
- Doktor olan yükümlünün sadece özel gereksinimleri için kullandığı telefon ve özel otosuna ilişkin masrafları gider yazması kabul edilemez. (Danıştay 4. D. 11.5.1976 T. E:1976/249, K:1976/1190)
- İktisadi bir bütün teşkil eden demirbaş eşyaların her birinin değeri 1.000 liranın (1973 yılı için) altında olsa dahi, bir defada gider kaydedilemez.

Olayda uyuşmazlık konusu demirbaşlar bir adet müdür, dört adet misafir koltuğu olup, sözü geçen bu demirbaşlar iktisadi bir bütün teşkil ettiğinden, bu demirbaşlar bedeli toplamının amortismanına tabi tutulması gerekirken beherinin değeri bin liradan düşük olduğu nedenine dayanılarak bir defada gider yazılmasında isabet görülmemiştir. (Danıştay 4.D.7.4.1975 T.E.1974/502, K.1975/1239).

- İlmi araştırmalar için yapılan harcamalar gider yazılamaz. (Danıştay 4.D.28.11.1970 T.E.1970/5474, K.1970/7120).

2.2. Konuyla İlgili Özelge Özetleri:

- “193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mesleki giderlerin düzenlendiği 68 inci maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde hangi giderlerin hasılatından indirileceği belirtilmiştir. Ancak finansal kiralama suretiyle temin olunan otomobillere ait giderlerin serbest meslek kazancının tespitinde hasılatından indirileceğine dair bir hükme yer verilmemiştir.

Bu nedenle, mesleki faaliyetle ilgili işlerde kullanılmak üzere finansal kiralama yoluyla edinilecek araçlara ait giderlerin, serbest meslek kazancının tespitinde hasılatından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.”

- “İşle ilgili çay, kahve, meşrubat ve yemek giderleri 68 inci maddedeki serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderler arasında sayılmadığından, söz konusu giderler için yapılan ödemelerin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılatтан indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.”
- “Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 67 nci maddesinde, serbest meslek kazancının tespitinin ne şekilde yapılacağı hükme bağlanmış, anılan Kanunun 68 inci maddesinde de serbest meslek kazancının tespitinde hangi giderlerin hasılatтан indirileceği belirtilmiştir.

Bu nedenle, kırtasiye alımları ve maaş ödemeleri için bankadan alınan kredinin ve bu krediye uygulanan faizlerin, serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirileceğine dair bir hükme yer verilmemiştir.

Bu hükümlere göre, söz konusu kredi faizinin serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.”

- “Noter olarak faaliyette bulunanların Sosyal Sigortalar Kurumu’ndan aldıkları emekli aylığı nedeniyle kesilen sosyal destekleme primi, 68/8 inci maddesindeki mesleki faaliyet nedeniyle ödenen emeklilik aidatı olmadığından, söz konusu primlerin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılatтан indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.”
- “Vergi Kanunlarında çalınan mal bedellerinin zarar olarak yazılacağına dair her hangi bir hükme yer verilmemiştir. Her ne kadar Vergi Usul Kanununun 278 inci maddesinde, kıymeti düşen malların maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değerlendirileceği, aynı Kanunun yukarıda anılan maddesinde de tabi afet yüzünden kayba uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin fevkalade ekonomik ve teknik amortisman uygulanmak suretiyle yok edileceği belirtilmiş bulunmakta ise de, Vergi Hukuku açısından sermaye veya sermayenin herhangi bir unsurunda meydana gelen değer kayıplarının düşük bedelle değerlendirilmesi veya değişik yollarla sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi, esas olarak ticari ve zirai faaliyetlerin normal bir şekilde işleyişinden veya tabi afetler yüzünden değer kaybına uğramasından doğmuş olması şartlarına bağlanmıştır.

Bu nedenle, çalınan mal bedellerinin gider kaydedilmesi mümkün olmayıp, bu tutarların “cari hesap” a ya da “ Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Hesabı” na alınmak suretiyle muhasebeleştirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu hükümlerin uygulanması diğer faaliyet gruplarında olduğu gibi serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı için de aynıdır.”

- “193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde vize ücretlerinin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacağına ilişkin bir hüküm yer almamaktadır.

Bu durumda Elektrik Mühendisleri Odası tarafından “Vize Ücreti” adı altında alınan meblağın serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak kabulü mümkün değildir.”

- “Eğitime katkı payı ödemeleri, 68 inci maddedeki serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderler arasında sayılmadığından, söz konusu ödemelerin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılatтан indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.”
- “.Mesleki giderlerden hangilerinin serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirileceği, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde (10) bent halinde açıklanmıştır.

Mezkûr bentlerde, ziyafet giderlerinin hasılatтан indirileceğine dair bir hüküm yer almamış olduğundan bu misilli masrafların gider kaydedilmesi mümkün bulunmamaktadır.”

- “Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde, serbest meslek faaliyetinde mesleki kazancın tespiti için, gayri safi kazançtan nelerin gider olarak indirileceği belirtilmiş olup, bu maddede, serbest meslek erbabının çaldırdığı paraların gayri safi kazançtan gider olarak indirileceğine dair bir hüküm yer almamıştır.

Bu nedenle, mükellefin kaldığı otelde cebinden çaldırdığı paraların gider olarak yazılmasına Kanunen imkan görülmemiştir.”

- “Serbest meslek kazancının tespitinde damga vergisinin gider olarak kaydedilmesi mümkün değildir.”
- “193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 67 nci maddesinde, serbest meslek kazancının tespitinin ne şekilde yapılacağı hükme bağlanmış, anılan Kanunun 68 inci maddesinde de serbest meslek kazancının tespitinde hangi giderlerin hasılatтан indirileceği belirtilmiştir. Ancak kiralanacak otomobillere ait giderlerin serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirileceğine dair bir hükme yer verilmemiştir.

Bu hükümlere göre, mesleki faaliyette kullanılmak üzere kiralanacak otomobile ait giderlerin, serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.”

- “193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde, serbest meslek kazancının tespitinde hangi giderlerin hasılatтан indirileceği belirtilmiştir. Söz konusu maddede, kiralanacak otomobillere ait giderlerin serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirileceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, mesleki faaliyetle ilgili işlerde kullanılmak üzere dahi olsa, leasing firmalarından kiralanacak araç ve bu araca ait masraflar, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak yazılamayacaktır.