

SERBEST MESLEK KAZANCININ TESBİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

Ercan AKBAY*

I. GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.

Her türlü serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazançlar serbest meslek kazancı olduğundan, serbest meslek erbabının “*safi kazancı*”, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve aylar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler toplamından bu faaliyeti nedeniyle yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır. (Gelir Vergisi Kanunu, mad. 67)

Serbest meslek kazançlarında elde etme “*tahsil esasına*” bağlıdır. Giderlerin de gider kaydedilebilmesi için ödenmiş olmaları gerekir. Nakden tahsil edilmemiş olmasına rağmen aşağıda yazılı durumlar da serbest meslek erbabı için tahsil sayılmıştır.

– Bilgileri dahilinde namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması;

– Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz.) veya müşterisine olan borcu ile takası.

İşin terki halinde daha sonra tahsil edilecek alacaklar Gelir Vergisi Kanunu’nun 82. maddesi gereğince arızı kazanç olarak vergilenmektedir.

Serbest meslek kazançlarında hasılat; bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı tahsil edilen para ve aylar ile diğer suretlerle sağlanan menfaatlerdir. Aylar ve para ile temsil edilebilen menfaatler Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlendirilerek hasılat yazılırlar.

* Maliye Bakanlığı Baş Hesap Uzmanı.

Yabancı parasıyla yapılan ödemeler, ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığı'na tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Değerleme günü itibariyle kur ilan edilmemişse TC Merkez Bankası'nca ilan edilen kurların esas alınması gerekir.

Serbest meslek erbabının müşteri veya müvekkilinden serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde aldığı gider karşılıkları da hasılat kaydedilir.

Serbest meslek erbabının amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini elden çıkarması halinde, alınan bedel ile bu iktisadi kıymet bedelinden daha önceki dönemlerde ayrılan amortisman tutarının indirilmesinden sonraki değer (net değeri) arasındaki olumlu fark da hasılat (kazanca) ilave edilir.

Serbest meslek erbabının vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi konularda harcamak üzere müşteri ve müvekkilinden aldığı ve tamamen bu konularda harcanan para ve ayınlar hasılat sayılmamaktadır. Tamamen harcanmayan kısımlar hasılat eklenir.

Safi serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilecek giderler 5035 sayılı Kanun'la 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yeniden düzenlenerek Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinde aşağıdaki gibi sayılmıştır

II. İndirilecek Giderler

1. Mesleki Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Ödenen Genel Giderler

Kanunda mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin bir tanımı yapılmamış olup, 68. maddede sayılan giderler dışında kalan serbest meslek faaliyeti ile direkt ilgili faaliyetin yürütülmesi ve kazancın doğması için zorunlu olan giderlerdir. Bu giderlere örnek olarak kira, aydınlatma, ısıtma, telefon, kırtasiye, değeri 2004 yılı için 440 milyon lirayı aşmayan alet, edevat, mefruşat, demirbaş giderleri ve benzeri giderleri sayabiliriz.

İkametgâhlarının bir kısmını işyeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İşyeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.

2. Hizmetli ve İşçilerin İşyerinde Veya İşyerinin Müştemilatındaki İaşe (Yemek) ve İbate (Barınma) Giderleri, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Primleri ve Emekli Aidatı ile Demirbaş Olarak Verilen Giyim Giderleri

Hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın vergiden istisna olup dorudan gider yazılır. Sigorta primleri ve emekli aidatının gider yazılabilmesi için geri alınmamak üzere Türkiye’de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmalar gerekir. Demirbaş olarak verilen ve sadece işte kullanılan giyim giderleri de indirilir.

3. Mesleki Faaliyetle İlgili Seyahat ve İkamet Giderleri

Seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak kaydıyla serbest meslek erbabının yaptığı yol, konaklama, yeme ve içme gibi harcamalar gider olarak yazılır.

4. Mesleki Faaliyette Kullanılan Tesisat, Demirbaş Eşya ve Envantere Dahil Taşıtlar İçin Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar

Mesleki faaliyette kullanılan tesisat , demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde anılan Kanun’un 328. maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil) kazancın tespitinde hasılatından indirilir.

Serbest meslek faaliyetinde bulunan ve bilanço esasına göre defter tutan kolektif ve adi ortaklıklar hariç serbest meslek erbabının azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırması, yenileme fonu uygulaması söz konusu değildir.

Serbest meslek erbabı binek otomobillerinin envantere dahil edildiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar (kıst) amortisman ayıracaktır. Diğer taşıtlar için kıst amortisman söz konusu değildir. 01.01.2004 tarihinden sonra iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler için Maliye Bakanlığı’nca ilan edilecek amortisman oranları esas alınacaktır.

Vergi Usul Kanunu’na 5024 sayılı Kanun’la eklenen ve 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren mükerrer 298. maddenin (A) fıkrası

sının (1) numaralı bendiyle enflasyon muhasebesi (düzeltmesi) vergi sistemimize girmiştir. Enflasyon düzeltmesi; fiyat endeksindeki artışın, üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki otuz altı ay için %100'den ve son on iki ay için %10'dan fazla olması halinde yapılacaktır. Aynı maddenin (A) fıkrasının (6) numaralı bendinde "Amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanır.

Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabı da amortismana tabi iktisadi kıymetlerini bu maddede belirtilen hükümlere göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismana tabi tutabilirler" hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hükme göre, kazançlarını işletme hesabı esasına göre tesbit eden işletmeler ile serbest meslek kazancı elde eden serbest meslek erbabı da amortismana tabi kıymetlerini bu yeni düzenleme hükümlerine göre düzeltebilecekler ve amortisman giderlerini düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplayabileceklerdir. Ayrıca, amortisman veya itfaya tabi bu iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde maliyet değeri olarak da düzeltilmiş değerler esas alınacaktır.

Mükerrer 298. maddenin (A) fıkrasının (1) numaralı bendine göre 2004 yılının ilk geçici vergi döneminde enflasyon düzeltmesi yapılabilmesi için; TEFE'de

- 01.04.2001/31.03.2004 döneminde %100'ün,
- 01.04.2003/31.03.2004 döneminde %10'un,

üzerinde bir artış olması halinde enflasyon düzeltmesi yapılabilecektir. 03.04.2004 tarihinde Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından Mart 2004 ayına ilişkin açıklanan TEFE 7.862,2 olarak gerçekleşmiştir. Bu değer 01.04.2003 tarihine göre %10'un üzerinde bir artışı göstermediğinden 2004 yılının ilk geçici vergi döneminde enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği anlamına gelmektedir.

Bu nedenle 2004 yılının ilk geçici vergi döneminin sonu itibarıyla Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesine göre enflasyon düzeltmesi yapılmayacaktır. Dolayısıyla serbest meslek erbabı da ilk geçici vergi döneminde amortismana tabi kıymetlerini düzeltmeyecekler ve amortisman giderlerini de eski değerler üzerinden hesaplayacaklardır.

Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismana tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilecektir.

Binek otomobillerine ait Motorlu Taşıtlar Vergisi gider olarak dikkate alınmayacaktır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. ve 58. maddeleri hükümlerine göre, satın alınan binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen Katma Değer Vergisi de indirim konusu yapılmamaktadır. İndirim konusu yapılamayan Katma Değer Vergisi otomobilin maliyet bedeline ilave edilerek amortisman ayırmak suretiyle gider yazılabileceği gibi, ilgili dönemde doğrudan gider de yazılabilir.

5. Kiralanan veya Envantere Dahil Olan ve İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri

Serbest meslek erbabı, kiraladığı veya envanterine dahil olan ve işte kullandığı taşıtların giderlerini hasılatтан indirebilir. Bu tür giderlerin hasılatтан indirilebilmesi için söz konusu taşıtların kiralanmış veya envantere dahil olması şarttır.

Taşıtların giderlerinden kasıt, genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderleridir. Taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerden kiralanan taşıtların kira giderleri gider yazılabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 290. maddesi uyarınca 01.07.2003 tarihinden itibaren yapılan finansal kiralama işlemlerinde uygulanmak üzere finansal kiralama yoluyla edinilen taşıtların –kullanma hakkı– üzerinden amortisman ayrılacağından, bu yolla edinilen taşıtlar için ödenen kira bedelleri ayrıca gider yazılmayacaktır.

6. Alınan Mesleki Yayınlar İçin Ödenen Bedeller

Alınan meslek kitapları ve meslek dergileri için ödenen bedeller ve mesleki teşekküllere ödenen aidatlar kazancın tespitinde hasılatтан indirilir. Genel nitelikteki yayınların, örneğin; günlük gazetelerin bu kapsamda olmamakla beraber müteferrik gider olarak kaydedilmesi mümkündür.

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

Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde bir avukatın bir başka avukatтан, bir mali müşavirin bir başka mali müşavirden hizmet alması gibi giderler ile mesleğin ifasına lüzumlu aletlerin eczaların ve sair maddelerin tedariki için yapılan giderler hasılatтан indirilir.

8. Serbest Meslek Faaliyetleri Dolayısıyla Emekli Sandıklarına Ödenen Giriş ve Emeklilik Aidatları ile Mesleki Teşekküllere Ödenen Aidatlar

Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş, basamak yükseltme ve emeklilik aidatları, yıl içinde ödenmek kaydıyla hasılatтан indirilir.

Ödenen Bağ-Kur veya SSK primleri, Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Eki tablo VI'daki ilgili alanlara kaydedilecektir.

1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 156. maddesi 188. maddede yazılı olanlar dışında kalan avukatların, Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 86. maddesinde gösterilen topluluk sigortasına girmek zorunda olduklarını, aynı Kanun'un 190. maddesi de sigorta primlerini zamanında ödemeyen avukatın adının, Baro Yönetim Kurulu kararıyla baro levhasından silineceğini hükme bağlamış olup; ihtilaf konusu topluluk sigortası primlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 68/8. maddesindeki emeklilik aidatı niteliğinde kabul etmeye imkan bulunmaması ve topluluk sözleşmesine istisnaen bu giderlerin mesleğinicrasında kanunen yapılması zorunlu giderlerden bulunması sebebiyle tamamının 68/1. maddesinde yazılı mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler kapsamında tamamının gider yazılması gerektiğine dair Danıştay kararı vardır.

9. Mesleki Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Ödenen Meslek, İlan ve Reklam Vergileri ile İşyerleriyle İlgili Aynı Vergi, Resim ve Harçlar

Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar, (serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez) hasılatтан indirilir.

10. Mesleki Faaliyetle İlgili Olarak Kanun, İlam ve Mukavelenameye Göre Ödenen Tazminatlar

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez.

Serbest meslek erbabı ayrıca vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan ettiği gelirden belli şartlar dahilinde sigorta primi, bağış-yardım, sakatlık indirimi, eğitim ve sağlık harcamalarını da indirim konusu yapabilir.