

## SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLEBİLECEK / İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER - II

İmdat TÜRKAY\*

### 3.4. Tesisat, Demirbaş Eşya ve Taşıtlar İçin Ayrılan Amortismanlar

GVK'nın 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendine göre, “Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortisman- na tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328'inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil).” hasıllardan indirilebilecektir. Mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaşların bir yıldan fazla kullanılması ve yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz bulunması halinde VUK'ya göre ayrılan amortismanlar gider yazılabilmektedir. Mesleki faaliyette kullanılan iktisadi kıymetlerin normal tamir, bakım ve temizleme giderleri dışında, iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderler doğrudan gider yazılmayıp, amortismanına tabi tutulması gerekir.

Mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaşın değeri, VUK'un 313'üncü maddesinde belirlenen amortisman ayırma limitini (2017 yılı için 900 TL) aşmaması durumunda doğrudan gider yazılacaktır. Diğer taraftan, mesleki faaliyette kullanılan ve envantere dahil edilen taşıtlara ilişkin giderler ile Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasıllardan indirilmesi mümkün olup, taşıtların münhasıran işte kullanılma şartı aranmamaktadır. İkametgahının bir kısmını işyeri olarak kullanan mükellefler, faaliyetle ilgili olarak kullandığı ve ikamet sırasında kullanmadığı tesisat ve demirbaşın amortismanının tamamını gider yazabilir. Ancak, ikametgahının bir kısmını işyeri olarak kullanan mükellefler, faaliyetle ilgili olarak kullandığı ve aynı zamanda ikamet sırasında da kullandığı tesisat ve demirbaşın amortismanının ise yarısını gider yazabilir.

Serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılacak amortismanlar, mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaşlar ile envantere dahil olan taşıtların amortismanları ile sınırlıdır. Mesleki faaliyetle ilgili bulunmayan tesisat ve demirbaşların amortismanları ile envantere dahil olmayan taşıtların amortismanları gider kaydedilemez. Örneğin, bir mühendislik bürosu; çarşaf, bornoz, yatak ve benzer giderlerle, plak, teyp bandı ve kaset gibi giderleri mes-

\* Gelir İdaresi Grup Başkanı

leki kazancın tespitinde gider kaydedemez. Buna karşılık işyerinde kullanılan buzdolabı, halı, koltuk takımı ve benzeri kıymetler için amortisman ayrılabilir. (Bıyık-Kıratlı, 2005, 512)

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 221 seri no.lu Genel Tebliğde de belirtildiği üzere, 213 sayılı VUK'un 211'inci maddesi uyarınca serbest meslek erbabı, işlerinde bir yıldan fazla kullandıkları ve amortismanına tabi tuttukları tesisat ve demirbaş eşyanın kıymetleri ile amortismanlarını 189'uncu maddede yazılı şekilde amortisman kayıtlarında gösterirler. VUK'un 189'uncu maddesinde ise; üzerinden amortisman ayrılan kıymetler ve bunların amortismanlarının *envanter defterinin ayrı bir yerinde, özel bir amortisman defterinde veya amortisman listelerinde* gösterilebileceği belirtilmiştir. Serbest meslek erbabının, yukarıda belirtilen kıymetler ile bunların amortismanlarını serbest meslek kazanç defterinin ayrı bir yerine yazmaları da mümkündür. Aynı Genel Tebliğde, bu nevi giderlerin hasılattan indirilebilmesi için söz konusu binek otomobillerin envantere dahil edilmesi şarttır. 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 ayrılacaktır. Daha önceki düzenlemede sadece envantere dahil olan binek otomobillerin amortismanları gider olarak indirim konusu yapıldığından ve yeni düzenlemeye göre envantere dahil olan taşıtlara ait amortismanlar da gider olarak kabul edileceğinden, yukarıda yapılan açıklamalar bu taşıtlar içinde geçerli bulunmaktadır. Öte yandan, VUK'un 320'nci maddesine göre, binek otomobillerinin envantere dahil edildiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılacaktır.

Serbest meslek faaliyetinde bulunan ve bilanço esasında defter tutan kolektif, adi komandit ve adi ortaklar hariç serbest meslek erbabının, envantere dahil ettiği taşıtları için VUK'un mükerrer 315'inci maddesine göre azalan

bakiyeler usulünde amortisman ayırmaları mümkün değildir. Öte yandan, serbest meslek faaliyetinde bulunan ve bilanço esasında defter tutan kolektif, adi komandit ve adi ortaklar hariç serbest meslek erbabının, VUK'un mükerrer 328'inci maddesine göre yenileme fonu ayırmaları da mümkün değildir.

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenecek kısmı ile doğrudan gider yazılacak kısmının tespitinde değerlendirme hükümlerinin uygulanması ile ilgili olarak 163 seri no.lu Vergi Usul Genel Tebliğinde yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden 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 mümkün bulunmaktadır. Anılan Genel Tebliğde, mükelleflerin yatırım döneminde ödedikleri faizleri ilgili iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklemelerinin zorunlu olduğu, işletme döneminde ödedikleri faizleri ise maliyet bedeline eklemek veya doğrudan gider yazmak hususunda serbest oldukları bildirilmiştir.

Maliyet bedeline eklenmesi zorunlu olan kısmın tespitinde, iktisadi kıymetin iktisap tarihinden hesap dönemi sonuna kadar yani bilanço gününe kadar geçen sürenin dikkate alınması gerekir. Bu itibarla, aktife kaydedilen taşıt için aktife alındığı tarihten itibaren hesap dönemi sonuna kadar ödenen faizlerin maliyete eklenmesi zorunludur. Aktifleştirilen hesap döneminden sonra tahakkuk eden kredi faizlerinin ise maliyete intikal ettirilmesi suretiyle amortisman tabi tutulması veya doğrudan gider olarak da muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, mükelleflerin taşıtları ile ilgili kredi faizlerinin ilgili buldukları yılda doğrudan gider mi yazacakları yoksa amortisman tabi tutacakları hususundaki tercihlerini başlangıçta yapmaları gerekmektedir. Önce gider yazma yolunun seçilmesi halinde daha sonraki yıllarda bu tür giderlerin sabit kıymetin maliyetine eklenerek amortisman yoluyla itfa edilmesi veya daha önce amortisman ayırmaya başlayıp sonra gider yazma yoluna gidilmesine kanunen imkan bulunmamaktadır.

Ayrıca, GVK'nın 68/4'üncü maddesinin parantez içi hükmünde de yer aldığı üzere, mesleki faaliyette kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde VUK'un 328'inci maddesine göre hesaplanan zararlar, mesleki kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir. Öte yandan yangın,

deprem, su basması gibi afetler nedeniyle tamamen veya kısmen zarara uğrayan, mesleki faaliyette kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatının, amortisman çıktıktan sonra kalan değerden eksik olması halinde fark gider yazılabilecektir. (Türkey, 2016, 215-218)

### **3.4.1. Serbest meslek kazancında özel maliyet bedeli uygulaması**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 290 ıncı maddesine göre; serbest meslek erbabının amortismana tabi tuttukları tesisat, mefruşat, demirbaş eşyalarını değerlemede de bu bölüm hükümleri uygulanır. Yani amortismana tabi kıymetler için değerlendirme hükümleri dikkate alınır. VUK'nun 272 nci maddesi gereğince; serbest meslek erbapları kiraladıkları gayrimenkullerde vücuda getirdikleri tesisat ve değer artırıcı giderler, bu maddeden yola çıkarak özel maliyet bedeli olarak ayrıca dikkate alınacaktır. Serbest meslek kazancında VUK'a göre ayrılan amortismanlar dikkate alınacağı için VUK'nun "Özel Maliyet Bedellerinin İtfası" başlıklı 327 nci maddesindeki "gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir." hükmü dikkate alınacaktır. Bu nedenle, serbest meslek kazançlarında özel maliyet bedeli uygulanacaktır. Serbest meslek faaliyeti için kiralanan gayrimenkullerin değer artırıcı giderleri ya da faaliyetin icrası için gayrimenkule bağlı tesisatın bedelleri özel maliyet bedeli olarak ayrıca tespit edilecek; tespit edilen bu özel maliyet bedellerine faydalı ömürlerine göre değil kira süresi boyunca amortisman ayrılacaktır. Böylece özel maliyet bedeli gerçekleşmiş olacaktır. (Akın, 2016, 146-147)

### **3.4.2. Serbest meslek faaliyetinde kullanılan ve amortisman ayrılmayan aracın satışı**

Serbest meslek kazancının tespitini düzenleyen GVK'nın 67'nci maddesinde serbest meslek kazancının tarifi yapılmış ve kazancın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulan serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit edileceği belirlenmiştir. Anılan 67'nci maddenin üçüncü fıkrası gereğince, amortismana tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanan müspet farkın serbest meslek kazancına eklenmesi gerekmektedir. Serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilecek giderler ise Gelir Vergisi Kanunu'nun

68'inci maddesinde sayılmış olup, söz konusu maddenin (4) numaralı bendi gereğince, mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların (amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil) serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu nevi giderlerin hasıllattan indirilebilmesi için, mesleki faaliyette kullanılan taşıtların envantere dahil edilmesi şarttır.

Diğer taraftan, 128 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "VI- Serbest Meslek Kazançları" başlıklı bölümünün "Amortismanına Tâbi İktisadi Kıymetlerin Satışı" başlıklı (c) fıkrasında, "*Gelir Vergisi Kanunu'nun 2361 sayılı Kanunla değişik 67 ve 68/7'nci maddelerine göre, mesleki faaliyette kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin 1.1.1981 tarihinden itibaren elden çıkarılması halinde, Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanacak kâr veya zararın, matrahın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.*" açıklaması yapılmıştır. Bu hüküm ve açıklamalara göre, amortisman uygulaması mükelleflerin kullanabileceği bir hak olup, bu hakkın kullanılmamış olması, amortismanına tâbi olan iktisadi kıymetin satışından elde edilen kârın kazanca ilave edilmesine engel teşkil etmeyecektir. Dolayısıyla, envantere kayıtlı olan ve serbest meslek faaliyetinde kullanılan, ancak amortisman uygulamasına konu edilmeyen bir aracın satışında, Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanacak kâr veya zararın, serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

### **3.4.3. Mesleki faaliyette kullanılmak üzere satın alınan cep telefonu bedelinin gider yazılması veya amortismanına tabi tutulması**

Mesleki faaliyette kullanılmak üzere satın alınan cep telefonunun değerinin (VUK'un 313'üncü maddesine göre belirlenen) 2017 yılı için 900 TL'yi aşmaması durumunda, cep telefonu alım bedelinin, yapılan işin mahiyetine uygun olması (alım bedelinin makul ölçüler içerisinde olduğunun kabulü şartıyla) halinde serbest meslek kazancının tespitinde doğrudan gider olarak indirim konusu yapılması mümkündür. Cep telefonunun değerinin 900 TL'yi aşması halinde ise amortismanına tabi tutularak indirim konusu yapılması gerekir.

#### 3.4.4. İşyerinde kullanılan ofis mobilyaları/mefruşat için amortisman uygulanıp uygulanmayacağı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 211'inci maddesinde, serbest meslek erbabının işlerinde bir yıldan fazla kullandıkları ve amortismanına tabi tuttukları tesisat ve demirbaş eşyanın kıymetleri ile amortismanlarını 189'uncu maddede yazılı şekilde tutulan "Amortisman kayıtlarında" gösterecekleri, 189'uncu maddesinde ise amortisman defteri veya listeleri kayıtlarının envanter kaydı hükmünde olduğu belirtilmiştir. Öte yandan, serbest meslek erbabının amortisman konusu iktisadi kıymetleri ile bunların amortismanlarını serbest meslek kazanç defterinin ayrı bir yerine yazmaları da mümkün bulunmaktadır. Anılan Kanunun 313'üncü maddesinde ise, "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

*...Değeri (01.01.2017 den itibaren) 900 TL'yi aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri (01.01.2017 den itibaren) 900 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir.*" hükmü bulunmaktadır.

Buna göre, bir iktisadi kıymetin amortismanına tâbi tutulabilmesi için, işletmenin envanterine kayıtlı olması, kullanıma hazır halde bulunması, işletmede bir yıldan fazla kullanılması, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması ve değerinin yukarıda belirtilen haddin üzerinde olması gerekmektedir. Bu itibarla, mesleki faaliyette kullanılmak üzere satın alınan ofis mobilyası ve mefruşat gibi amortismanına tabi iktisadi kıymetler için bedelin ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, belirtilen şekilde amortisman kayıtlarında gösterilmesi şartıyla amortisman ayrılması mümkündür. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 2014)

#### 3.5. Kiralanan veya Envantere Dahil Olan ve İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri

GVK'nın 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre, kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri hasılattan indirilir. Burada en temel şart taşıtın işte kullanılması olup işte kullanıl-

mayan taşıtlara ait giderler indirim konusu yapılamaz. Buna göre, kiralanan veya envantere dahil olan taşıtların masrafları (akaryakıt giderleri, bakım ve onarım giderleri, sigorta giderleri) ile envantere dahil olan taşıtların amortismanları gider olarak indirim konusu yapılabilecektir. Kiralanan ve işte kullanılan taşıtın bazı durumlarda adi ortaklık şeklinde (Avukatlık ortaklık bürosu gibi) faaliyette bulunan serbest meslek erbabından birine ait olması durumunda da söz konusu taşıt için yapılan giderler hasıllattan indirim konusu yapılacaktır. Ancak, taşıtlara ilişkin giderler ile amortismanların serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirim konusu yapılabilmesi için; taşıtın kiralananmış veya envantere kayıtlı olması ve işte kullanılması gerekmektedir.

Kiralanan veya envantere kayıtlı olan taşıtların mutlaka mesleki faaliyette kullanılan bir taşıt olması gerekmektedir. Örneğin, bir yük taşıma aracı olan kamyonetin mali müşavirlik faaliyetinde bulunan serbest meslek erbabının mesleki faaliyetinde kullanması ve bu taşıta ait gider ve amortismanları gider olarak indirim konusu yapılması söz konusu olamaz. Kiralanan araçlarla ilgili olarak, mesleki faaliyetlerle ilgili işlerde kullanılmak üzere Finansal Kiralama Kanununa göre finansal kiralama yoluyla edinilen araçlara ait giderlerin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Gelir İdaresine serbest meslek erbabı tarafından işte kullanılmak üzere alınan motosiklete ait giderlerin hasıllattan indirilip indirilmeyeceği ve KDV karşısındaki durumu hakkında sorulan bir soruya verilen özeldede, konuya ilişkin kanun hükümlerinden bahsedildikten sonra; *“... Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; serbest meslek faaliyetinizde kullanmak üzere iktisap ettiğiniz motosikletin 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine ekli listenin “6.5 Motosikletler (Mopedler ve Triportörler dahil)” bölümünde değerlendirilerek, faydalı ömrünün 4 yıl amortisman oranının ise % 25 olarak dikkate alınması gerekmektedir. Motosikletin işletmeye dahil edilmesi ve işte kullanılması halinde yapılan yakıt, tamir-bakım harcamaları ile ayrılan amortismanların da safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmakta olup, motosikletin alış faturasında gösterilen katma değer vergisinin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Yine alış bedeli içerisinde yer alan ÖTV'nin maliyet veya gider unsuru olarak dikkate alınabileceği tabiidir.”* açıklaması yapılmıştır. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2014)

Öte yandan, 221 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “4.2. Binek Otomobillerinin Amortismanları ve Giderleri” başlıklı kısmında yapılan açık-



lamalara göre; 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. 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.

Buna göre; serbest meslek erbabının binek otomobillerinin amortismanlarının yanı sıra bu araçların akaryakıt, bakım, onarım ve sigorta gibi giderlerini hasılatlarından gider olarak indirebilecekler, ancak bu taşıtların motorlu taşıtlar vergisi gider olarak dikkate alınmayacaktır. Bu durumda, envantere kayıtlı olan ve hem mesleki faaliyetin ifasında hem şahsi işlerde müştereken kullanılan taşıtların, mesleki faaliyetin icrası için yapılan giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Mükelleflerin otomobil ile ilgili kredi faizlerinin ilgili buldukları yılda doğrudan gider mi yazacakları yoksa amortismanına mı tabi tutacakları hususundaki tercihlerini amortismanlar bölümünde belirtildiği üzere başlangıçta yapmaları gerekmektedir. Öte yandan, mükellefin tercihi doğrultusunda maliyete ilave edilmeyen banka kredi faizlerinin genel gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30 ve 58'inci maddelerine göre, satın alınan binek otomobillerin alış belgelerinde gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün değildir. İndirim konusu yapılamayan katma değer vergisi, otomobilin maliyet bedeline ilave edilerek amortisman ayırmak suretiyle gider yazılabileceği gibi, ilgili dönemde GVK'nın 68/5'inci bent hükmüne göre doğrudan gider olarak da dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Sonuç olarak, kiralanın veya envantere kayıtlı olan ve işte kullanılan taşıtlara ilişkin giderler ile Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılatından indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, mesleki faaliyette kullanılmayan binek otomobillerin giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Öte yandan, serbest meslek erbaplarının ortaklık olarak



faaliyette bulunması durumunda ortaklara ait araçların kiralanması veya adi ortaklık envanterine kayıtlı olması, işte kullanılması ve serbest meslek faaliyetinin önem ve genişliği ile mütenasip olması şartıyla; söz konusu araçlara ait akaryakıt, bakım, onarım ve sigorta gibi giderler ile bu araçlara ait amortismanların ortaklık olarak elde edilen serbest meslek kazancından indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

### **3.5.1. Serbest meslek erbabının kendi aracı dışında personelin kullandığı aracın amortisman, yakıt ve bakım giderlerinin indirim konusu yapılması**

Konu hakkında bir serbest meslek erbabı tarafından Vergi İdaresine, işlerin yoğunluğu nedeniyle kendi aracının dışında personelin işlerin takibi için kullandığı araçlara ilişkin amortisman, yakıt ve bakım giderlerinin mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı şeklinde sorulan bir soruya verilen özalgde; “...Yine aynı Kanunun “Mesleki Giderler” başlıklı 68’inci maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendinde; mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların (amortismanı tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328’inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil) aynı fıkranın 5 numaralı bendinde ise; kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirileceği hükme bağlanmıştır. Bu hükümlere göre, serbest meslek faaliyetinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olan ve işte kullanılan envantere kayıtlı araçların giderleri ile amortismanlarının indirim konusu yapılabileceği hususu dikkate alındığında, iş hacmi ve çalışan personele göre kullandığınız araçlara ilişkin ayrılan amortismanlar ile yakıt ve bakım giderlerinin serbest meslek kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.” açıklaması yapılmıştır. (Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı, 2014)

### **3.5.2. Eşe ait olan ve bedelsiz olarak kiralanan araç için tevkifat yapıp yapılmayacağı ile amortisman, yakıt ve bakım giderleri**

GVK’nın 68’inci maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilecek giderler belirtilmiş olup;

✓ Maddenin (4) numaralı bendine göre; mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortismanı tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328'inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil),

✓ Maddenin (5) numaralı bendine göre ise; kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,

hasılatın indirim konusu yapılabilmektedir. GVK'nın 70'inci maddesinde ise, *"Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir:*

*...8) Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç ve tesisat ve bunların eklentileri...."* hükmü yer almış olup, söz konusu Kanunun 94'üncü maddesinde ise kimlerin tevkifat yapmaya mecbur oldukları sayılmış ve 5/a bendinde 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığı yapılan ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı, müteakip 96'ncı maddesinde ise; *"Vergi tevkifatı, 94'üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder."* hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 73'üncü maddesinde ise kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların kira bedellerinin, bu mal ve hakların kirası sayılacağı, bina ve arazide emsal kira bedelinin, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin %10'u olacağı hükme bağlanmıştır. Adı geçen Kanunun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (1/d) bendinde ise bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2017 yılı için 1.600 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; serbest meslek erbabının eşine ait aracı bedelsiz olarak kiralaması durumunda, nakden veya hesaben bir kira ödemesi yapılmadığından tevkifat söz konusu olmayacaktır. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 73'üncü maddesine göre tespit edilecek emsal kira bedelinin, aynı Kanununun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi gereğince 2017 yılı için 1.600 TL'yi aşması halinde, mükellefin eşi tarafından gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Öte yandan, kira sözleşmesi ile kiralanen araca ait akaryakıt ve bakım gibi giderlerinin, aracın yapılmakta olan faaliyetle ilgili olarak kullanılması şartıyla, gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. (Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 2015)

### **3.5.3. Tek başına icra edilen serbest meslek faaliyetinde ikinci aracın gider ve amortismanları**

Konu hakkında bir serbest meslek erbabı tarafından Gelir İdaresine, serbest meslek defterine kayıtlı bulunan bir aracın dışında ikinci bir araç daha satın aldığını ve serbest meslek faaliyetinde kullandığını, ancak faaliyetini tek başına icra ettiğini ve söz konusu ikinci aracın defter kayıtlarına alınması durumunda bu araca ilişkin amortisman, yakıt ve bakım giderlerinin mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı şeklinde sorulan bir soruya verilen özalgede öncelikle Gelir Vergisi Kanununun 65 ve 67'nci maddeleri ile aynı Kanunun "Mesleki Giderler" başlıklı 68'inci maddesinin birinci fıkrasının 4 ve 5 numaralı bentlerinde yer alan hükümlerden bahsedilmiştir. Daha sonra 221 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Binek Otomobillerinin Amortismanları ve Giderleri" başlıklı kısmında yer alan; "*Gelir Vergisi Kanununun 68'inci maddesinin 10 numaralı bendinde yapılan değişiklik ile 1.1.1999 tarihinden itibaren serbest meslek erbabı, envantere dahil olan binek otomobillerinin giderlerini ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlarını gider olarak hasılattan indirebileceklerdir. Bu nevi giderlerin hasılattan indirilebilmesi için söz konusu binek otomobillerinin envantere dahil edilmesi şarttır.*

*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.*" açıklamasına değinilerek; "*...Serbest meslek faaliyetinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olan*

ve işte kullanılan envantere kayıtlı araçların giderleri ile amortismanlarının indirim konusu yapılabileceği hususu dikkate alındığında, tek başınıza icra ettiğiniz serbest meslek faaliyetine ilişkin envantere kayıtlı olsa dahi ikinci bir araca ait gider ve amortismanların indirim konusu yapılması mümkün değildir.” açıklaması yapılmıştır. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 2013) Söz konusu özeldede de görüleceği üzere ikinci araca ilişkin amortisman uygulamasında, ikinci aracın işletme faaliyetinin ehemmiyet ve genişliğiyle orantılı olması durumunda amortisman ayrılmasına izin verilecektir.

### 3.6. Mesleki Yayınlar İçin Ödenen Giderler

GVK'nın 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendine göre, mesleki faaliyetle ilgili olarak alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller hasılatтан indirilir. Serbest meslek erbabının mesleği ile ilgili olarak almış olduğu mesleki kitaplar, mesleki mevzuat setleri, mesleki dergiler ve meslekle ilgili CD'ler bu kapsamdadır. Bir avukatın veya bir serbest muhasebeci mali müşavirin mesleğiyle ilgili olarak aldığı mevzuat seti bedeli ile yıllık abonelik ücretini gider olarak indirim konusu yapabilecektir. Ancak, günlük gazeteler, siyasi içerikli dergiler gibi mesleki faaliyetle ilgisi bulunmayan gazete ve dergiler için ödenen bedellerin, mesleki yayınlar için ödenen bedeller kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, gider olarak indirilmesi mümkün değildir. Vergi idaresi vermiş olduğu birçok görüşte günlük gazeteler için yapılan giderlerin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağını belirtmiştir. Öte yandan günlük gazeteler, her ne kadar mesleki bir yayın olmasa da ekonomiyi ve günlük mesleki gelişmeleri takip etmek isteyen birçok serbest meslek erbabı için (Mali müşavir, noter, avukat, tercüman, mühendis, manken, profesyonel sanatçı, medyum gibi) her gün takip edilmesi gereken yayınlar olduğunu ve bu nedenle indirim konusu yapılması gerektiğini ileri süren görüşler de bulunmaktadır.

### 3.7. Mesleki Faaliyetin İfası İçin Satın Alınan Mal ve Hizmet Bedelleri

GVK'nın 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde, mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedellerinin kazancın tespitinde hasılatтан indirileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre, serbest meslek erbabının faaliyetini yapabilmesi için gerekli olan alet, madde ve malzemeler ile faaliyetinin gereği olarak hizmet satın alması durumunda, yapılan ödemeler indirim konusu yapılacaktır. Serbest meslek erbabı mesleki faaliyeti

için satın aldığı mal ve hizmete ilişkin bedeli gider yazabilecektir. Örneğin dişçi, diş dolgu malzemesini ve ilaç bedellerini gider yazabilecektir. Ancak, alınan alet ve malzemelerin mesleki faaliyetin ifası için gerekli olması gerekir. Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde örneğin; bir mali müşavir vergi ihtilafı konusunda bir avukattan, bir doktor ameliyatta yardımcı olmak üzere bir başka doktordan, bir mimar bir elektrik mühendisinden veya bir diş hekimi protezciden hizmet alabilir. Hizmet akdi ile çalıştırılmayan bu kişilere ödenen ücretler serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacaktır.

### 3.8. Emekli Sandıklarına ve Mesleki Teşekküllere Ödenen Aidatlar

GVK'nın 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendine göre, serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar hasıllattan indirilir. Kanunda bahsedilen emekli sandıkları ifadesinden kanunla kurulmuş sigorta ve emeklilik kuruluşlarının anlaşılması gerekmekte olup, serbest meslek faaliyetinde bulunan serbest meslek erbaplarının yasal olarak bağlı oldukları ve prim ve aidat ödemek zorunda oldukları kuruluş Sosyal Güvenlik Kurumudur. Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenen primler için herhangi bir tutar sınırlaması bulunmamakta olup, ödenmiş olması şartıyla primlerin tamamı indirim konusu yapılmaktadır. Kanunları gereğince ödenen borçlanma primleri (askerlik borçlanması gibi) ile basamak yükseltme primleri de bu kapsamda indirim konusu yapılabilecektir.

Konu hakkında yayımlanan 110 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde (Maliye Bakanlığı, 1973) yapılan açıklamalara göre; Bağ-Kur Kanunu kapsamına giren serbest meslek erbabının, Gelir Vergisi Kanununun 68/8 inci maddesi hükmüne dayanarak hasıllatlarından emekli aidatı veya sosyal sigorta primi indirmemiş olmaları şartıyla, anılan kanun gereğince ödedikleri Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini gider yazmaları gerekmekte ise de yukarıda belirtilen nedenler karşısında, bu kimselerin de, Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini serbest meslek kazançları ile ilgili olarak verecekleri yıllık beyannamelerinde gösterdikleri gelirden indirmeleri uygun bulunmuştur. Buna göre serbest meslek erbapları tarafından emekli sandıklarına ödenen sosyal güvenlik primlerinin, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsih edilmesi şartıyla hangi yıla ait olduğuna bakılmaksızın fiilen ödendiği yılda indirim konusu yapılması mümkündür. Öte yandan, söz konusu prim-

lerin, beyan edilen mesleki kazancın yetersiz olması veya dönem sonucunun zarar olması halinde müteakip yıllarda devreden geçmiş yıl zararı olarak indirilmesi mümkün değildir. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 2011)

Öte yandan yıl içinde 68/8'inci madde kapsamında indirim konusu yapılmayan basamak yükseltme primleri ile askerlik borçlanma primlerinin, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi şartıyla, serbest meslek erbabı tarafından verilen Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde GVK'nın "Diğer İndirimler" başlıklı 89 uncu maddesi kapsamında indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Bu durumda GVK'nın 68/8 inci maddesine göre indirim kazançtan yapılırken, 89 uncu maddeye göre yapılacak indirim beyan edilen gelir tutarından yapılmaktadır.

Bilindiği üzere, serbest meslek erbapları mesleki faaliyetlerini yapabilmek için meslek odalarına üye olmak zorundadırlar. Bu meslek odalarına (Tabipler Odası, mimarlar ve mühendisler Odası, barolara, TBB, YMM Odası, mali müşavirler Odası gibi) ödenen aidatlar gider olarak indirim konusu yapılabilmektedir. Serbest meslek erbaplarının bağlı oldukları meslek odalarına ödenen aidatların, söz konusu mesleki teşekküllerin kanununda, tüzüğünde veya yönetmeliğinde yer alan aidatlar olması gerekmektedir. Yasal bir zorunluluk olmaksızın serbest meslek erbabının kendi aralarında oluşturduğu dernek, vakıf ve benzeri örgütlenmelere yapılan aidat ödemelerinin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir. Gider yazılabilecek aidatların yasal zorunluluk nedeniyle üye olunan mesleki teşekküllere ödenen aidatlar olması gerekmektedir.

Yasal düzenlemede mesleki teşekküllere ödenen aidatlar konusunda herhangi bir tutar sınırlaması öngörülmemekle birlikte, ödenen aidatların mesleki faaliyetin yürütülmesi için kaydolunması zorunlu bulunan kuruluşlara yapılması gerekmektedir. Örneğin, bir avukatın baroya ödemiş olduğu aidatlar tutar ve dönem sınırlaması olmaksızın hasıllattan indirilebilecek; üye olunması mesleki bakımdan zorunlu bulunmayan bir kuruluş (Örneğin, "Genç Avukatlar Derneğine) yapılan aidat ödemeleri ise gider olarak kabul edilmeyecektir.

### **3.9. Faaliyetle İlgili Olarak Ödenen Meslek, İlan ve Reklam Vergileri**

GVK'nın 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendine göre, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar hasıllattan indirilir. Örneğin, Belediye Gelirleri Kanununa göre fiilen ödenen ilan ve reklam

vergileri, mülkiyeti kendisine ait olan işyerleri ile ilgili emlak ve çevre temizlik vergileri bu kapsamdadır. Diğer taraftan, serbest meslek erbabı mükelleflerin vermek zorunda oldukları muhtasar, katma değer vergisi ve yıllık gelir vergisi beyannamelerine istinaden tahakkuk eden damga vergileri de işyerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harç niteliğinde olmadığından, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Konu hakkında serbest meslek faaliyetinde bulunan mükellef tarafından Gelir İdaresine sorulan bir soruda; müşteriler ile yapılan hizmet sözleşmelerine ait damga vergilerinin, yıllık gelir vergisi, katma değer vergisi, muhtasar ve geçici vergi beyannamelerine ait damga vergilerinin, Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenen sosyal güvenlik destek priminin, aylık sigorta prim bildirimlerine ait damga vergisi ile müşterilerden kredi kartı ile muhasebe ücreti tahsilatı için kullanılan POS cihazı ile ilgili bankalar tarafından hesaptan kesilen komisyon ve BSMV'nin, pos üye işyeri aylık ücretlerinin ve hat bedelinin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapıp yapılamayacağı hakkında görüş talep edilmiştir.

Gelir İdaresi tarafından verilen özeldede; *“193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 67'nci maddesinde, “Serbest meslek kazancı 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 farktır...” hükmü yer almıştır. Aynı Kanununun “Mesleki Giderler” başlıklı 68'inci maddesinde, serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilecek giderler bentler halinde sayılmış olup, söz konusu maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin, (9) numaralı bendinde ise mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçların serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirileceği hükme bağlanmıştır.*

*Bu hükme göre, serbest meslek kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında bir illiyet bağının bulunması, giderlerin kazancın elde edilmesine yönelik olması ve söz konusu giderlerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belgelendirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı Tablodaki damga vergisine tabi kağıtların neler*



*olduğu sayılmış olup, söz konusu beyannameler ile sözleşme kapsamında düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir. Bu hüküm ve açıklamalara göre;*

*-Mesleki faaliyetiniz dolayısıyla müşterileriniz ile yapılan sözleşmeler veya benzeri nitelikteki damga vergileri ile Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili mevzuatına göre emekli maaşınızdan kesilen sosyal güvenlik destek primlerinin,*

*-POS cihazı ile ilgili bankalar tarafından alınan komisyon ve B.S.M.V, pos üye işyeri aylık ücretleri ve hat bedelinden mesleki faaliyetinizle sınırlı kısmının, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.*

*-Mükellefiyete ilişkin yıllık gelir vergisi, katma değer vergisi, muhtasar, geçici vergi beyannameleri ile S.G.K. prim bildirgelerine ait damga vergilerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinde sayılan indirilecek giderler arasında yer almaması nedeniyle indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır." açıklaması yapmıştır. (Çorum Defterdarlığı 2013)*

### **3.10. Mesleki Faaliyetle İlgili Olarak Ödenen Tazminatlar**

GVK'nın 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendine göre, mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar hasıllattan indirilir. Tazminatların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilmesi için;

- ✓ Ödenen tazminat serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmalıdır,
- ✓ Tazminat mukavelenameye, ilama veya kanun emrine istinaden ödenmiş olmalıdır ve
- ✓ Tazminat serbest meslek erbabının şahsi kusuru veya suçlarından kaynaklanmış olmamalıdır.

Buna göre, ödenen tazminatın gider yazılabilmesi için mesleki faaliyetle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama ve kanun emrine bağlı bulunması şarttır. Mesleki faaliyetle ilgili olamayan ve mesleki faaliyetle ilgili olsa dahi serbest meslek erbabının şahsi kusuru nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar ise mesleki kazancın tespitinde gider olarak yazılamayacaktır.

Örneğin, serbest meslek faaliyetinde kullanılmak üzere kiralanan işyeri için öngörülen kira tutarının süresinde ödenmemesi nedeniyle, gayrimenkul kiralama özel şartnamesine dayanarak gecikme zammı oranında ödenen fai-

zin, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Benzer şekilde, mükellefin işyerine ait aydınlatma, ısıtma ve su giderlerine ilişkin faturaları geç ödemesi nedeniyle sözleşme gereğince ödenen gecikme zammı ve faizlerin kazançtan indirimi mümkündür. Yine, harita mühendisi olarak faaliyette bulunan bir serbest meslek erbabının belediye ile harita ve plan çizmek için sözleşme yapması ve bu işi taahhüt edilen süre içinde tamamlaması durumunda, sözleşmede yer alan hükümlere göre ödeyeceği gecikme cezasının gider olarak indirim konusu yapılması gerekir.

Serbest meslek erbabının gerekli özen ve ihtimamı göstermesine rağmen, mesleki faaliyetin yürütülmesinde ortaya çıkan zararlara ilişkin olarak kanun, yargı kararı ve sözleşmeye göre 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 ödemelerin gider olarak dikkate alınması mümkündür.

Konu hakkında serbest meslek erbabı mükellef tarafından Gelir İdaresine sorulan bir soruda; yanında ücretli olarak çalışan avukatın yasalara aykırı işlemlerde bulunarak müvekkilleri ve büroyu maddi ve manevi zarara uğrattığı, söz konusu işlemlerdeki usulsüzlüklerle ilgili açılan davalarda hukuka aykırılığın tespit edildiği ve zarara uğrayan müvekkillerin uğramış olduğu zararların tazmin edildiği belirtilerek, ödenen bu tutarların GVK'nın 68'inci maddesi kapsamında gider yazılıp yazılamayacağı hususunda bilgi talep edilmesi üzerine Gelir İdaresi tarafından verilen özelge yapılan açıklamaya göre; ödenen tazminatın gider yazılabilmesi için mesleki faaliyetle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama ve kanun emrine bağlı bulunması şarttır. Mesleki faaliyetle ilgili olamayan ve mesleki faaliyetle ilgili olsa dahi serbest meslek erbabının şahsi kusuru nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar ise mesleki kazancın tespitinde gider olarak yazılamayacaktır. Bununla birlikte, serbest meslek erbabının Borçlar Kanunu'nun "İstihdam Edenin Kusursuz Sorumluluğu" hükümleri çerçevesinde katlandığı tazminat yükümlülüğü, teşebbüs sahibinin suçundan doğan tazminat olarak kabul edilemez. Dolayısıyla, şahsi kusurdan kaynaklanmayıp, mükellefin yanında ücretli olarak çalışan avukatın verdiği zararlar için ödenen tazminatların kanun, ilam ve mukavelenameye

göre ödenmesi koşuluyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi kapsamında mesleki kazancın tespitinde hasılattan indirim konusu yapılması mümkündür. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2013)

#### 4. SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİMİ MÜMKÜN OLMAYAN GİDERLER

GVK'nın 68'inci maddesinin son fıkrasında yer alan hükme göre;

- ✓ *Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile*
- ✓ *Serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar,*

serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilemez. Buna göre, mükellefin şahsi kusurundan ve yasalara aykırı hareketlerinden kaynaklanan para cezaları ve tazminatlar gider olarak kabul edilmez (Örneğin, trafik cezaları, belediyelerce kesilen cezalar gibi.). Mesleki faaliyetle ilgili olarak mukavele-ye, ilama veya kanun emrine istinaden ödense dahi serbest meslek erbabının suçlarından kaynaklanan tazminatlar serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamaz. Ayrıca, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre mükellef adına kesilen vergi ziyai cezası, özel usulsüzlük ve genel usulsüzlük cezaları da gider olarak kabul edilmeyecektir. Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nun matrahtan ve gider unsurlarından indirilemeyecek giderler başlıklı 90'ıncı maddesinde, gelir vergisi ile diğer şahsi vergilerin, her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezalarının, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezaların, gecikme zamları ve faizlerin gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin de vergi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Burada bir hususu belirtmekte fayda vardır ki o da ticari kazançta olduğu gibi, serbest meslek kazancında da temsil ağırlama giderlerinin gider kabul edileceği veya edilmeyeceği konusunda bir hükmün olmadığıdır. Temsil ağırlama giderleri mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi kapsamında kazançtan indirilebilecektir. Ancak, serbest meslek erbabının temsil ve ağırlama ödemeleri işin gereği değilse, mesleki örf ve adete göre ödenmesi gereken bir gider değilse, kazançtan indirilemeyecektir. Bu kapsamda, serbest meslek erbabının kendisi, işyerinde çalıştırmış olduğu personel ve gelen mi-

safirlere ikram edilen çay, kahve ve meşrubat giderlerinin de işle ilgili olması nedeniyle serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, müşterilere ikram edilmek üzere alınan alkollü içki bedellerinin kazançtan indirimi mümkün değildir.

Kanun hükmü gereğince indirimi kabul edilmeyen giderler dışında Danıştay Kararları ve Gelir İdaresinin Özelgelerine göre serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirimi kabul edilmeyen bazı giderler şöyledir; (Türkey, 2016, 254-257)

- ✓ Serbest meslek erbabının herhangi bir surette zayi ettikleri paralar ile çalınan mal, ecza ve benzeri maddelerle demirbaş eşya bedelleri,
- ✓ Mesleki faaliyetle ilgisi bulunmayan kurslara yapılan ödemeler,
- ✓ Günlük gazeteler ile mesleki faaliyetle ilgili olmayan dergi ve kitap alımları için ödenen tutarlar,
- ✓ Serbest meslek erbabının kendi adına kayıtlı olmayan, bürosunda ücretli olarak çalışan hizmet erbabına ait cep telefonlarına ilişkin haberleşme ücretleri,
- ✓ Ortaklık olarak faaliyette bulunan serbest meslek erbablarının, kendi şahıslarına ait cep telefonu masrafları,
- ✓ Avukatların büroda ikram ettiği alkollü içki bedelleri,
- ✓ Serbest meslek erbabının katıldığı çeşitli iş yemeklerinde ödediği yemek bedelleri,
- ✓ Serbest meslek faaliyeti ile ilgisi olmayan seminer ve konferanslar için yapılan yol giderleri ile konaklama ve yemek giderleri,
- ✓ Kiralanan veya envantere dahil olan taşıtlar için ödenen motorlu taşıtlar vergisi (Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesine göre),
- ✓ Özel iletişim vergisi (Gider Vergileri Kanunu'nun 39'uncu maddesine göre),
- ✓ Serbest meslek erbabının kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ait sağlık harcamaları<sup>6</sup>,
- ✓ Serbest meslek erbabının kendi ev ihtiyaçları için yapmış olduğu her türlü harcamalar,
- ✓ Serbest meslek erbablarının bağlı olduğu meslek odası seçimleri ile ilgili olarak verilen yemek ve kokteyl hizmeti karşılığı olarak ödenen bedeller,

6 Eğitim ve sağlık harcamaları, GVK'nın 89/2'nci maddesine göre beyan edilen gelirin %10'u aşmamak ve belge ile tevsik edilmek şartıyla beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilir.

- ✓ Meslek odaları ve meslek birliklerinin hizmet binalarının yapımı için ödenen katılım payları (Kanunları veya yönetmelikleri gereğince aidat niteliğinde olmayan ödemeler),
- ✓ Serbest meslek erbabının kendi özel ihtiyaçları için yapmış olduğu giyim, bakım, kuaför, parfüm gibi benzeri harcamalar,
- ✓ Mesleki faaliyette kullanılmayan cep telefonu ve araç telefonu ödemeleri,
- ✓ Mesleki faaliyetle ilgili olmayan kongre, seminer ve konferans giderleri,
- ✓ Mükellefiyete ilişkin yıllık gelir vergisi, katma değer vergisi, muhtasar, geçici vergi beyannameleri ile SGK prim bildirgelerine ait damga vergileri.

Mesleki faaliyetin ifasında kullanıldığı belirtilen ceket, pantolon, gömlek, kravat, ayakkabı gibi dış giyim eşyalarının, münhasıran faaliyetinin yürütülmesine mahsus olmaması, söz konusu dış giyim eşyalarının iş dışında özel hayat için de kullanılmaya elverişli olması nedenleriyle, belirtilen dış giyim harcamaları ile kazancın elde edilmesi veya idamesi arasında doğrudan bir bağ olduğundan söz edilemeyecektir. Bu itibarla, serbest muhasebeci mali müşavirlik hizmetinin ifasında kullanılan dış giyime ait harcamalar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin (1) ve (2) numaralı bentleri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, anılan harcamaların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2014)

Serbest meslek kazançlarıyla ilgili giderler konusunda verilen Danıştay kararları ve **özelgelere** bakıldığında, indirim kabul edilen giderlerin muhakkak kazancın elde edilmesi ve faaliyetin devamı ile ilgili olması gerektiği anlaşılmaktadır. Bunun yanında kanunilik ilkesinin de bir gereği olarak indirilebilecek giderlerin Kanunda yer alması gerekmektedir. Kanunda belirtilen şartlara uymayan giderlerin kazancın tespitinde indirilmesi mümkün olmamaktadır. (Kildiş, 2009, 128)

## 5. Yıllık Beyannameden İndirim Konusu Yapılacak Hususlar ve Zararların Mahsubu

GVK'nın 85 inci maddesine göre serbest meslek erbabı, kazanç temin etmemiş olsa bile yıllık beyanname vermek zorundadır. Gelir vergisi beyannamesinde indirimlerin yapılabilmesi için; yıllık beyanname ile bildirilecek bir

gelirin bulunması ve yapılacak indirimlerin ilgili mevzuatta belirtilen şartları taşınması gerekmektedir. Serbest meslek erbapları tarafından yıllık beyanname ile beyan edilen serbest meslek kazancı ile diğer gelir unsurlarından, GVK'nın "Diğer İndirimler" başlıklı 89'uncu maddesine göre gelir vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilecek bazı hususlar ana başlıkları itibariyle şöyledir; (Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi, 2017)

- ✓ Şahıs Sigorta Primleri
- ✓ Eğitim ve Sağlık Harcamaları
- ✓ Engellilik İndirimi
- ✓ Bağış ve Yardımlar
- ✓ Sponsorluk Harcamaları
- ✓ Araştırma ve Geliştirme Harcamaları
- ✓ Başbakanlıkça veya BKK'ca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Ayni ve Nakdi Bağışlar
- ✓ Türkiye Kızılay Derneği ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Makbuz Karşılığı Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar
- ✓ Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmetler
- ✓ Diğer Kanunlara Göre Tamamı İndirilecek Bağış ve Yardımlar

Öte yandan, GVK'nın "zararların karlara takas ve mahsubu" başlıklı 88 inci maddesine göre; gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (80'inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir. Yani, geçmiş yıllarda oluşan ve mahsup edilemeyen zararların cari yıl kazançlarından mahsubu mümkündür. Ancak, arka arkaya 5 yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi takip eden yıllara devredilemez. Envantere dâhil olmayan gayrimenkullerin satışından doğan zararların mahsubu mümkün değildir.

## 6. Sonuç

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre serbest meslek faaliyeti, sermayeden çok şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari niteliği olmayan işlerin işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar ise serbest meslek kazancıdır. Yedi gelir unsurundan biri

olan serbest meslek kazancının tespitinde, hasılatın indirim konusu yapılacak giderlerin doğru tespit edilmesi, serbest meslek erbablarının vergilendirmesinde önemli bir konuyu teşkil etmektedir. Serbest meslek kazancının tespitinde tahsil esaslı geçerli bulunmakta olup giderlerin indirimde de genel ilke fiilen ödenmiş olmasıdır. Bir giderin hasılatın indirilebilmesi için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belgelendirilmesi gerekmektedir. GVK'nın 68 inci maddesinde kazancın tespitinde indirim konusu yapılacak ve yapılamayacak giderler ana hatlarıyla belirlenmiştir. Hasılatın indirim konusu yapılacak giderler ile indirimi mümkün olmayan giderlerin doğru tespit edilmesi, vergiye tabi kazancın tespiti açısından son derece önemli bulunmaktadır. Bu nedenle, serbest meslek kazancı elde eden mükelleflerin tereddüt ettikleri giderler konusunda Gelir İdaresinden görüş istemelerinde fayda vardır.

### KAYNAKÇA

Akın, Emre (2016), **Vergi Tekniği ve Mütalaat-193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu**. Minyatür Ajans.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (08.06.2011) **B.07.1.Gİ-B.4.06.16.01-2011GVK-65-2-371 sayılı muktezası**. Ankara: Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (30.11.2016) **38418978-120[32-16/4]-405297 sayılı muktezası**. Ankara: Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (31.07.2013) **38418978-120[68-12/9]-831 sayılı muktezası**. Ankara: Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı (27.01.2015) **49327596-120[68.GVK.ÖZ.2014.42]-27 sayılı muktezası**. Antalya: Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı

Bahar, Cevdet Okan (2005), **Ücret gelirlerinin Vergilendirilmesi**. Ankara : Yaklaşım Yayıncılık

**Beyanname Düzenleme Rehberi**(2017). [y.y.] : Vergi Müfettişleri Derneği.

Bıyık, Recep ve Kıratlı, Aydın(2005). **Giderler ve İndirimler**. Ankara : Yaklaşım Yayıncılık.

Çorum Defterdarlığı, (25.10.2013) **76071283-120 (68-2013-1)-16 sayılı muktezası**. Çorum: Çorum Defterdarlığı

Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı (15.09.2011) **B.07.1.Gİ-B.4.27.15.01-10-515-74-41sayılı muktezası**. Gaziantep: Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı



- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (02.06.2014) **11395140-105[313-2012/VUK-1- . . .]-1546 sayılı muktezası**. İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (03.10.2013) **62030549-120[68-2013/479]-1636 sayılı muktezası**. İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (04.09.2013) **62030549-120[68-2012/1219]-1430 sayılı muktezası**. İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (06.01.2012) **B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-57 sayılı muktezası**. İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (08.09.2014) **39044742-KDV. 1-2186 sayılı muktezası**. İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (18.04.2014) **11395140-105[269-2012/VUK-1- . . .]-1033 sayılı muktezası**. İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (23.01.2015) **62030549-120[68-2014/474]-99 sayılı muktezası**. İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (23.12.2011) **B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-747 sayılı muktezası**. İzmir: İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (27.08.2014) **84098128-120.03.04[61-2014/4]-495 sayılı muktezası**. İzmir: İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı
- Kıldıç, Yusuf (2009), **Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler**. Ankara : Maliye ve Hukuk Yayınları
- Maliye Bakanlığı (07.04.1999). **Gelir Vergisi 223 Seri No'lu Genel Tebliği**. Ankara: Resmi Gazete (23659 sayılı)
- Maliye Bakanlığı (08.03.1973). **Gelir Vergisi 110 Seri No'lu Genel Tebliği**. Ankara: Resmi Gazete (sayısı yok)
- Maliye Bakanlığı (19.02.1999). **Gelir Vergisi 221 Seri No'lu Genel Tebliği**. Ankara: Resmi Gazete (23616 sayılı)
- Maliye Bakanlığı (31.01.1981). **Gelir Vergisi 128 Seri No'lu Genel Tebliği**. Ankara: Resmi Gazete (17237 sayılı)
- Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı (09.04.2014) **96620903-120[65-67-68-2013/1]-34 sayılı muktezası**. Muğla: Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı
- Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi** (2017).
- T.C. Yasalar (02.01.2004). **5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**. Ankara: Resmi Gazete (25334 mükerrer sayılı)

T.C. Yasalar (06.01.1961). **193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.** Ankara: Resmi Gazete (10700 sayılı)

Tunceli Defterdarlığı (09.06.2017) **11949253-010-12 sayılı muktezası.**  
Tunceli: Tunceli Defterdarlığı

Türkay, İmdat (2010) “Serbest Meslek Erbabının Gider Yazacağı İşyeri Kirası, Isıtma ve Aydınlatma Giderleri” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi. 75 (2010)

Türkay, İmdat (2016) **Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi.**  
Ankara : Seçkin Yayıncılık.

Yalçın, Hasan (2011), **Giderler.** [y.y.] : Uygulama Yayıncılık.