

SERBEST MESLEK ERBABININ DIŞ GİYİM HARCAMALARININ VERGİSEL BOYUTU

Tolga ÇELİK*

ÖZ

Serbest meslek erbapları genel olarak takım elbise ve benzeri kıyafet giymekte, yaptıkları bu harcamaları gider yazmaktadırlar. Ancak yapılan bu harcamalara yönelik giderlerin kanunen kabul edilip-edilmediği önem arz etmektedir. Bu makalede; serbest meslek erbaplarının dış giyim harcamalarının vergisel boyutu, serbest meslek erbabının dış giyim harcamalarının niteliği; giyim harcamalarının gelir vergisi ve katma değer vergisi kanunu karşısındaki durumu irdelenecektir.

Anahtar Sözcükler: Serbest Meslek Erbabı, Mesleki Gider, Kanunen Kabul Edilmeyen Gider, İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi

1. GİRİŐ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, gelir vergisinin konusunun bir gerçek kiŐinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu yer almaktadır. Aynı kanunun 2. maddesinde gelirin unsurları sayılmış, vergiye tabi kazanç ve iratlar tadadi olarak sıralanmıŐtır. Serbest meslek kazancı da tadadi olarak yer alan gelir vergisine tabi kazançlar arasında yer almaktadır. Serbest meslek kazancı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 4. bölümünde 65 ile 68. maddeleri arasında düzenlenmiŐtir.

Serbest meslek erbapları genel olarak takım elbise ve benzeri kıyafetler giymekte; bu sebeple de giderlere katlanmaktadırlar. Yapılan bu masrafların mesleki gider sayılıp sayılmayacağı veyahut ödenen katma değer vergilerinin indirilip indirilmeyeceği konusu üzerine yapılan tartıŐmalar devam etmektedir.

2. SERBEST MESLEK ERBABININ DIŞ GİYİM HARCAMALARININ GELİR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun; "Serbest Meslek Kazancının Tarifi" başlıklı 65. maddesinde; " Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade Şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari

* Vergi MüfettiŐ Yrd.

mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır...” hükmü yer almıştır.

Aynı kanunun “Serbest meslek erbabı” başlıklı 66. maddesinde ; “ Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır.

Bu maddenin uygulanmasında:

1. Gümrük Komisyoncuları, bilümm 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, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticarî ve meslekî işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;
5. Vergi Usul Kanununun 155. maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar ” serbest meslek erbabı olarak nitelendirilmiştir.

Mezkur Kanunun “Serbest Meslek Kazancının Tespiti” başlıklı 67. maddesinin birinci fıkrasında; “Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve aylar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.” hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan; «Mesleki Giderler» başlıklı 68. maddesinde de serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilecek giderler bentler halinde sayılmış olup, maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde, “Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (İkametgahlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgah için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.)” hükmü, 2 numaralı bendinde; “Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki işe

ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmaması üzere Türkiye’de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile 27. maddede yazılı giyim giderleri” hükmü yer almıştır.

Aynı Kanununun 27. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde ise; “Demirbaş olarak verilen giyim eşyası (Resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası)” hükmüne yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 68. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde yer alan genel giderlerin, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için kazancın elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağının bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile mütenasip olması gerekmektedir. 2 numaralı bendinde yer alan giyim giderleri ise işyerinde çalıştırılan hizmetli ve işçilere verilen giyim eşyalarıyla sınırlı olup, bu giyim eşyalarının işçilerce kullanımının işin gereği olması, bunların giyime hazır şekilde ve ayın olarak verilmesi, ticari teamüllere göre bu eşyanın işverence temininin alışılabilirliği olması ve hizmetli ve işçilerin işten ayrılmaları durumunda bunların geri teslim edilmesi gerekmektedir.

2.1. Dış Giyim Harcamalarına Yönelik Verilen Özelgeler

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 23.10.2013 tarih ve 39044742-KDV.29-1692 sayılı özalgede; mükellef, serbest muhasebeci ve mali müşavir olarak serbest meslek faaliyetinde bulunduğunu belirterek kendine ait dış giyim harcamalarının serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağını sormuştur. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı sorulan soruya karşılık; “Mesleğinizin ifasında kullandığımızı belirttiğiniz dış giyim eşyalarının münhasıran faaliyetinizin yürütülmesine mahsus olmaması, söz konusu dış giyim eşyalarınızın iş dışında özel hayatınızda da kullanılmaya elverişli olması nedenleriyle, belirtilen dış giyim harcamaları ile kazancınızın elde edilmesi veya idamesi arasında doğrudan bir bağ olduğundan söz edilemeyecektir. Bu itibarla, serbest muhasebeci ve mali müşavirlik hizmetinin ifasında şahsınızın kullandığı dış giyime ait harcamalar Gelir Vergisi Kanununun 68. maddesinin 1 ve 2 numaralı bentleri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, anılan harcamaların serbest meslek kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.” şeklinde cevap vermiştir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 31/07/2013 tarih ve 38418978-120[65-13/2]-829 sayılı özelgede; mükellef, Dünya Bankası ile birlikte yürütülen Sağlıkta Dönüşüm Projesinde tam zamanlı serbest meslek mensubu olarak çalıştığını, işi gereği ulusal ve uluslararası birçok toplantılara katıldığını, bu nedenle çeşitli aralıklarla dış giyim harcaması yapmak zorunda kaldığını, ayrıca mesleğini sürdürürken görev yaptığını Bakanlığın takım elbise giyme ve kravat takmayı zorunlu tuttuğunu belirterek, söz konusu dış giyim harcamalarının gider yazılıp yazılmayacağı, eğer gider yazılacaksa bunun bir sınırının olup olmadığı sormuştur. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı sorulan soruya karşılık; “Mesleğinizin ifasında kullandığınızı belirttiğiniz takım elbise, kravat gibi dış giyim eşyalarının münhasıran faaliyetinizin yürütülmesine mahsus olmaması, söz konusu dış giyim eşyalarınızın iş dışında özel hayatınızda da kullanılmaya elverişli olması nedenleriyle, belirtilen dış giyim harcamaları ile kazancınızın elde edilmesi veya idamesi arasında doğrudan bir bağ olduğundan söz edilemeyecektir. Bu itibarla, danışmanlık hizmetinin ifasında şahsınızın kullandığı dış giyime ait harcamalar Gelir Vergisi Kanununun 68. maddesinin 1 ve 2 numaralı bentleri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, anılan harcamaların serbest meslek kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.” şeklinde cevap vermiştir.

Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 14/09/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.61.15.01-105[606-57-2012]-103 sayılı özelgede; mükellef, avukat olarak serbest meslek faaliyetinde bulunduğunu belirterek duruşmalarda giyilmesi zorunlu olan etek, ceket, kumaş pantolon, döpiyes v.b. için yapmış olduğu dış giyim harcamalarını serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapıp yapamayacağını sormuştur. Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı sorulan soruya karşılık; “Bahsi geçen dış giyim harcamalarınızın serbest meslek kazancının elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağın bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile mütenasip bulunması halinde, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür. Bu itibarla, mesleğinizin icrası sırasında kullanılması zorunlu olan giysiler için yapılan harcamaların (mesleki faaliyetinizle mütenasip olması şartıyla) kazancınızın tespitinde elde edilen hasıllattan indirim konusu yapılması mümkündür. Ancak, mesleğinizin icrası için kullanılması zorunlu olmayan giysiler için yapılan harcamaların indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde cevap vermiştir.

Yukarıda yer alan özelgeler irdelendiğinde, serbest meslek erbaplarının dış giyim harcamaları için katlanmak zorunda kaldıkları giderlerinin mesleki gider olarak kabul edilmediği sonucu çıkar. Ancak diğer 2 özelden farklı olarak Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı verilen 14/09/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.61.15.01-105[606-57-2012]-103 sayılı özelge avukatlık yapan serbest meslek erbabının işi ile ilgili giymesi gerekli olan dış giyime yönelik harcamalarını mesleki faaliyetiyle mütenasip olması şartıyla mesleki gider olarak kabul etmiştir.

3. SERBEST MESLEK ERBABININ DIŞ GIYİM HARCAMALARININ KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

KDV Kanununun; 1/1. maddesinde, Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’ye tabi olduğu, 29/1. maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV’den faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV’yi indirebilecekleri hükmü yer almaktadır.

Aynı kanunun 30. maddesinde vergi indiriminin yapılamayacağı haller sayılmaktadır. Buna göre anılan maddenin “ d ” bendine göre; gelir ve kurumlar vergisi açısından gider kabul edilmeyen mal ve hizmet alışlarına bağlı olarak ödenmiş olan katma değer vergileri, mükelleflerin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 23.10.2013 tarih ve 39044742-KDV.29-1692 sayılı özelgeye istinaden, mesleğin icrası için kullanılması zorunlu olmayan dış giyim harcamalarını Gelir Vergisi Kanununa göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen gider olarak kabul ettiğinden, serbest meslek erbaplarının KDV kanununun 30/d maddesi uyarınca bu harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV’nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Aynı şekilde; Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 31/07/2013 tarih ve 38418978-120[65-13/2]-829 sayılı özelgede de dış giyim harcamalarını Gelir Vergisi Kanununa göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmemiştir. İndirimi kabul edilmeyen harcamada yüklenilen katma değer vergisi de indirim konusu yapılamaz.

Yukarıda yer alan 2 özelge irdelendiğinde; serbest meslek erbaplarının dış giyim harcamaları için katlanmak zorunda kaldıkları giderleri gelir vergisi karşısındaki kanunen kabul etmediği için KDV kanunu karşısında da indirimi kabul edilmez. Ancak diğer 2 özelgeden farklı olarak Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı verilen 14/09/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.61.15.01-105[606-57-2012]-103 sayılı özelgede avukatlık yapan serbest meslek erbabının işi ile ilgili giymesi gerekli olan dış giyim harcamalarını mesleki gider olarak kabul etmiştir. Bu sebeple gider kabul edilen dış giyim harcaması sonucunda yüklenen katma değer vergisini mükellefin indirmesinde herhangi bir problem bulunmamaktadır.

4. SONUÇ

Serbest meslek erbabı olarak nitelendirdiğimiz; avukat, mali müşavir, gümrük komisyoncusu, doktor gibi unvanlara sahip kişiler meslek hayatlarında genellikle takım elbise giyip kravat takmaktadırlar. Bu mükellefler için dış giyim harcamalarının gider yazılıp yazılmayacağı önem arz etmektedir. Bu meslek gruplarına sahip kişiler genel olarak günlük 8-10 saat arasında mesai harcayıp bu kıyafetleri giyerler. Sabah 9.00 da mesaisine başlayıp akşam 18.00 de mesaisini bitiren bir serbest meslek erbabının bu kıyafetlerini gider yazıp ödedikleri katma değer vergilerini indirmeleri hayatın normal akışıdadır. Ancak serbest meslek erbaplarına bu kıyafetleri özel hayatlarında kullanmaları için aldıklarını savunmak hayatın gerçekliğine aykırıdır. Hal böyleyken Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özelgelerde genellikle bu giderler mesleki gider olarak kabul edilmemekte ve ödenen katma değer vergisinin de indirimine izin verilmemektedir.

Hayatın normal akışı içerisinde serbest meslek erbapları iş amaçlı bu kıyafetleri satın almakta ve bu giderlere katlanmaktadırlar. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 68 maddesinin 2. bendinde yazan giyim giderleri serbest meslek erbabını kapsamamakta, meslek erbabının personeline yönelik demirbaş niteliğindeki giyim harcamalarına yöneliktir. Bu durum serbest meslek erbaplarını zor durumda bırakmaktadır. Serbest meslek erbabının dış giyim harcamalarının gider olarak yazılması için gerekli düzenlemelerin yapılması kaçınılmazdır. Bu düzenleme yapılırken hiç olmazsa belirli bir sınır getirilerek meslek erbaplarının bu konudaki mağduriyetleri giderilebilecektir. Eğer bu durum düzeltilmezse serbest meslek erbaplarının bu konudaki mağduriyetleri devam edecektir.

KAYNAKÇA

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (31.07.2013) 38418978-120[65-13/2]-829 sayılı özelgesi. Ankara: Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (23.10.2013) 39044742-KDV.29-1692 sayılı özelgesi. İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

T.C. Yasalar (02.11.1984). 3065 sayılı *Katma Değer Vergisi Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (18563 sayılı)

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

Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı (14.09.2012) B.07.1.GİB.4.61.15.01-105[606-57-2012]-103 sayılı özelgesi. Trabzon: Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı