

MESLEKİ FAALİYETİN YÜRÜTÜLEBİLMESİ İÇİN ZORUNLU OLAN EĞİTİMLERE VE ORGANİZASYONLARA ÖDENEN KATILIM ÜCRETLERİNİN GİDERLEŞTİRİLMESİ

Ertan AYDOĞAN*

ÖZ

Mesleki unvanları alarak, mevzuatın belirttiği mesleki yeterliliği kanıtlamış olan meslek mensuplarının, meslek unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır bir şekilde hareket etmeleri ve mesleki faaliyetin yürütülebilmesi için zorunlu olan eğitim ve organizasyonlara iştirak etmeleri gerekmektedir. Yürürlükteki mevzuat açısından TÜRMOB eğitimleri, bağımsız denetim eğitimleri, bilirkişilik ve konkordato eğitimleri ile benzeri organizasyonlar, mesleki faaliyetin yürütülebilmesi açısından gerekli olan eğitimlerdir. Yazımızda söz konusu eğitim ve organizasyonlara katılım için ödenen ücretlerin giderleştirilmesi konusu üzerinde durulacaktır.

Anahtar Sözcükler: Mesleki Gelişim, Eğitim, Organizasyon, Serbest Meslek, Katılım Ücreti.

1. GİRİŞ

Mesleki ve kişisel gelişimin sağlanması, gelişimlere intibak edilmesi, verimliliklerinin artırılması ve farklı görevlere hazır olunmasına yönelik hususlar, mesleki gelişim faaliyetleri arasında sayılmaktadır. Mesleki gelişimin sağlanması ve mesleki faaliyetlerin yürütülebilmesi için yürürlükteki mevzuatta yer alan mesleki eğitim ve organizasyonlara katılım, kimi zaman zorunlu kimi zamansa ihtiyari bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bahse konu eğitim ve organizasyonlara katılım için ödenen ücretlerin, serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilip indirilmeyeceği ile bu harcamalara yönelik yüklenen katma değer vergisi indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususlarında makalemiz içerisinde açıklamalar yapılacaktır.

* Vergi Müfettişi

2. MESLEKİ FAALİYETİN YÜRÜTÜLEBİLMESİ İÇİN ZORUNLU OLAN EĞİTİMLERE VE ORGANİZASYONLAR

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun “Mesleki geliştirme eğitimi” başlıklı 44’üncü maddesinde, “Meslek mensuplarının, mesleki faaliyetlerini fiilen devam ettirmeleri için Birlik ve odalar tarafından düzenlenecek mesleki geliştirme ve eğitim seminerlerine katılmaları zorunludur. Meslek içi eğitimle ilgili konular, eğitim programları ve süreleri ile diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.” hükmüne yer verilmiştir.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitimi Yönetmeliğinin; 4’üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde, mesleki geliştirme eğitimi, meslek mensuplarının yeteneklerini geliştiren, koruyan ve yetkin bir şekilde görev yapmalarına olanak sağlayan; planlı, programlı, doğrulanabilir ve ölçülebilir öğrenme faaliyetleri olarak tanımlanmış, 5’nci maddesinde, sürekli mesleki geliştirme eğitim programlarının amaçlarına, 8’nci maddesinde de sürekli mesleki geliştirme eğitim programlarının neler olduğuna yönelik açıklamalara yer verilmiştir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin “Sürekli eğitim” başlıklı 25’nci maddesinde, denetçilerin, etik kurallara uygun ve yüksek kalitede hizmet sunabilmeleri amacıyla, sahip oldukları mesleki bilgi ve becerilerinin yeterli bir seviyede tutulmasını ve geliştirilmesini hedefleyen sürekli eğitime tabi tutulacakları, sürekli eğitim yükümlülüğünü yerine getirmeyen denetçilerin, bu yükümlülüklerini yerine getirene kadar denetim yapamayacakları ve denetim ekiplerinde görevlendirilemeyecekleri hükme bağlanmıştır.

6754 sayılı Birlikçilik Kanunu kapsamında Birlikçilik Yönetmeliği, 03.08.2017 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Yönetmeliğe göre birlikçilik temel eğitimi, beş yıllık meslekî kıdem kazanmış kişiler tarafından alınan ve birlikçilik faaliyetinin yürütülmesi ile ilgili temel, teorik ve pratik bilgileri içeren bir eğitimdir.

09.06.1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 289 uncu maddesinin dördüncü fıkrası ile 290’nci maddesinin altıncı fıkrası ve 30.01.2019 tarihli ve 30671 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Konkordato Komiserliği ve Alacaklılar Kuruluna Dair Yönetmeliğin 10’uncu maddesinin yedinci fıkrası gereğince konkordato komiserliği temel eğitimi komiserlik görevinin yürütülmesi için gerekli teorik ve pratik bilgileri içerir.

3. MESLEKİ FAALİYETİN YÜRÜTÜLEBİLMESİ İÇİN ZORUNLU OLAN EĞİTİMLERE VE ORGANİZASYONLARA ÖDENEN KATILIM ÜCRETLERİNİN GİDERLEŞTİRİLMESİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun; “Serbest Meslek Kazancının Tarifi” başlıklı 65’nci 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 mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır...» hükmü yer almıştır.

Aynı Kanunun 68’nci maddesinde, serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilecek giderler sayılmış olup, maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin hasıllattan indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitimi Yönetmeliğinin, “Sürekli mesleki geliştirme eğitim programlarına katılım” başlıklı 9’ncü maddesinin birinci fıkrasında, tüm meslek mensuplarının, meslek ruhsatlarını edindikleri yılı takip eden yılın ilk gününden başlayarak, meslekle ilişkilerinin kesildiği güne kadar sürekli mesleki geliştirme eğitim programlarına düzenli olarak katılımının zorunlu olduğu, “Yaptırım” başlıklı 10’uncü maddesinde, sürekli mesleki geliştirme eğitim programlarına katılmayan meslek mensupları hakkında 31.10.2000 tarihli ve 24216 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği hükümlerinin uygulanacağı, katılım zorunluluğu yerine getirilinceye kadar çalışanlar listesine kayıtlı meslek mensuplarının büro tescil belgeleri vize edilmeyeceği, çalışanlar listesi kayıt ve faaliyet belgesi alma taleplerinin yerine getirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliğinin; “Eğitim yükümlülüğünün başlangıcı” başlıklı 6’ncü maddesinde, eğitim yükümlülüğünün denetçinin sicile tescil edildiği tarihi izleyen ikinci takvim yılının başından itibaren başlayacağı, “Eğitim konuları” başlıklı 7’ncü maddesinde, eğitim konularının, temel mesleki konular ve destekleyici konulardan teşekkül edeceği, temel mesleki konuların; muhasebe, denetim, etik kurallar, finans ve kurumsal yönetim konularını kapsadığını, destekleyici konuların; mesleki gelişime katkı sağlayacak diğer

konular ile kişisel gelişime katkı sağlayacak konuları kapsadığı belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitimi Yönetmeliği ile Bağımsız Denetim Yönetmeliği uyarınca, meslek mensuplarının alanlarında faaliyetlerini yürütebilmeleri için almaları gereken zorunlu eğitimler ve mesleki alanlardaki katılmaları gereken zorunlu sempozyum ve kongreler gibi organizasyonlar bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesine göre 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.

Buna göre, anılan Yönetmelikler uyarınca mesleki faaliyetlerin yürütülmesi için zorunlu olan eğitimler ve mesleki sempozyum ve kongreler gibi organizasyonlara katılım için yapılan ödemelerin, Gelir Vergisi Kanununun 68'nci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, bilirkişilik faaliyeti öncesinde alınan eğitimler ile konkordato komiserliği listesine kaydolabilmek için alınan komiserlik eğitimleri için yapılan ödemelerin ise söz konusu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi nedeniyle, mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Öte yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 1/1'nci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

- 29/1'nci 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,

- 30/d maddesinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği

Hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanununa göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilen ve ilgili mevzuatı uyarınca mesleki faaliyetin yürütülmesi için zorunlu olan eğitimler, mesleki sempozyum ve kongreler gibi organizasyonlara katılım için yapılan ödemelere ilişkin KDV tutarlarının genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, bilirkişilik faaliyeti öncesinde alınan eğitimler ile konkordato komiserliği listesine kaydolabilmek için alınan komiserlik eğitimleri için yapılan ödemelerin, serbest meslek kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununa göre indirimi kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmesi nedeniyle, söz konusu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin Kanunun 30/d maddesi uyarınca indirim konusu yapılmaması gerekmektedir.

4. SONUÇ

Mesleki gelişimin sağlanması ve mesleki faaliyetlerin yürütülebilmesi için yürürlükteki mevzuatta yer alan mesleki eğitim ve organizasyonlara meslek mensuplarınca katılım sağlanması ve buna ilişkin ücretlerin ödenmesi gerekmektedir. Söz konusu eğitimler; TÜRMOB eğitimleri, bağımsız denetim eğitimleri, bilirkişilik ve konkordato eğitimleri ile benzeri organizasyonlar şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Tüm bunlara yönelik ücretlerin 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.

Buna göre, anılan Yönetmelikler uyarınca mesleki faaliyetlerin yürütülmesi için zorunlu olan eğitimler ve mesleki sempozyum ve kongreler gibi organizasyonlara katılım için yapılan ödemelerin, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Bilirkişilik faaliyeti öncesinde alınan eğitimler ile konkordato komiserliği listesine kaydolabilmek için alınan komiserlik eğitimleri için yapılan ödemelerin ise söz konusu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi nedeniyle, mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Ayrıca Gelir Vergisi Kanununa göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilen ve ilgili mevzuatı uyarınca mesleki faaliyetin yürütülmesi için zorunlu olan eğitimler, mesleki sempozyum ve kongreler gibi organizasyonlara katılım için yapılan ödemelere ilişkin KDV tutarlarının genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Bilirkişilik faaliyeti

öncesinde alınan eğitimler ile konkordato komiserliği listesine kaydolabilmek için alınan komiserlik eğitimleri için yapılan ödemelerin, serbest meslek kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununa göre indirimi kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmesi nedeniyle, söz konusu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmaması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu (1932, 19 Haziran). Ankara : Resmi Gazete (Sayı: 2128)

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (1989, 13 Haziran). Ankara : Resmi Gazete (Sayı: 20194)

6754 sayılı Bilirkişilik Kanunu (2016, 24 Kasım). Ankara : Resmi Gazete (Sayı: 29898)

Bağımsız Denetim Yönetmeliği (26.12.2012). Ankara : Resmi Gazete (Sayı: 28509)

Bilirkişilik Yönetmeliği (03.08.2017). Ankara : Resmi Gazete (Sayı: 30143)

Konkordato Komiserliği ve Alacaklılar Kuruluna Dair Yönetmelik (2019, 30 Ocak). Ankara : Resmi Gazete (Sayı: 30671)

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitimi Yönetmeliği (2018, 23 Haziran) Ankara : Resmi Gazete (Sayı: 30457)