

SERBEST MESLEK ERBABININ MÜŞTERİSİNDEN GİDER KARŞILIĞI ALDIĞI PARALAR KAZANCA DAHİL EDİLMEK ZORUNDADIR

www.muhasibetr.com sitesinde
10.09.2012 günü yayınlanmıştır.

1. GİRİŞ

Uygulamada serbest meslek faaliyeti icra eden kişiler (avukatlar, mali müşavirler, muhasebeciler, doktorlar, danışmanlar, mühendisler...v.d.) hizmet verdikleri kişi ve şirketlerden, bazı işleri takip etmek amacıyla ulaşım, konaklama gibi masraflar karşılığı avans almaktadırlar. Yaptıkları masrafları hizmet verdikleri müşterileri adına belgelemekte, sonra bu belgeleri müşterilerine vererek avanslarını kapatmaktadırlar. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu işte bu uygulama için çok özel bir düzenleme yapmıştır ve bu özel düzenleme genellikle uygulamada hayat bulmamakta veya eksik ya da yanlış şekilde uygulanmaktadır.

2. SERBEST MESLEK HASILATI VE GİDER KARŞILIĞI ALINAN PARALAR

GVK'nun "Serbest meslek kazancının tespiti" başlıklı 67. maddesinin ilk beş fıkrası aşağıdaki gibidir:

"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.

Müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazanca ilave edilir.

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanan müspet fark kazanca eklenir.

Vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar kazanç sayılmaz.

Serbest meslek erbabı, mesleki kazançlarını Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tuttıkları "Serbest meslek kazanç defteri"ne istinaden tespit ederler."

Yukarıda giriş kısmında "uygulamada hayat bulmayan veya eksik ya da yanlış şekilde uygulanan" ifadesi belirtmek istediğimiz 67. maddenin ikinci fıkrasıdır.

GVK'nun 67. maddesi hükmü gereği; serbest meslek erbabının müşteri veya müvekkilinden serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para veya ayın şeklinde aldığı gider karşılıkları kazanca ilave edilir. **Kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili giderlerin kazancı elde eden serbest meslek erbabı tarafından yapılması tabii olup bu giderin müşteri veya müvekkilden talep edilmesi halinde, serbest meslek erbabının kazancı bu**

miktar kadar artmış olur. Bu itibarla kanunda, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olarak alınan gider karşılıkları hasılat sayılmıştır.¹

Bununla birlikte, vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi alanlarda harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu konularda harcanan para ve ayınlar kazanç sayılmamaktadır. Söz konusu işlemler için alınan paraların belirtilen hususlar için harcanmamış olması halinde harcanmayan kısmın hasılat yazılması zorunludur.²

Örnekler:

İstanbul'da serbest meslek faaliyetinde bulunan bir mühendisin Ankara'da yapılması öngörülen bir inşaatın projesini hazırlamak amacıyla müşterisinden yol ve konaklama karşılığı aldığı para ve ayınlar serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir.³

Bir avukat müvekkilinden, bilirkişilik ücreti olarak 3.500 TL, temyizdeki duruşmada hazır bulunmak üzere Ankara'ya gidiş-dönüş masraflarını karşılamak için de 450 TL almıştır. Bilirkişilik ücreti olarak alınan 3.500 TL'nin 2.200 TL'sini bu işe harcamıştır. Bu paradan kalan 1.300 TL ile, yol gideri olarak alınan 450 TL'nin hasılat olarak dikkate alınması gerekmektedir.⁴

Bir avukat, müvekkilinden vekalet ücreti olarak 2.000 TL, duruşmada hazır bulunmak üzere İzmir'e gidiş-dönüş masraflarını karşılamak için de 400 TL almıştır. Bu durumda vekalet ücreti olarak alınan 2.000 TL ile yol gideri olarak alınan 400 TL'nin hasılat yazılması gerekmektedir.⁵

Konu hakkında ulaştığımız bir özelve aşağıdaki gibidir: (Afyonkarahisar Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 22.07.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.03.10.00-193-845-26 sayılı özelvesi)

“İlgi dilekçenizde; Serbest meslek kazancı elde ettiğiniz, müvekkili olduğunuz kişilerden vekalet ücreti dışında yapılacak masraflardan dolayı (yol gideri gibi) alınan paralar için yansıtma faturası mahiyetinde serbest meslek makbuzu düzenlenerek alınan bedelin belgelendirilmesi sırasında stopaj uygulanması konusunda tereddüde düşüldüğü, ayrıca yol masrafı için alınan bedelden kendi aracınıza akaryakıt alınmasının söz konusu olacağı, alınan belgede aracınızın plakası yazılı olacağından karşı firmaca yansıtma faturası istenildiği belirtilerek yapılacak işlemin bildirilmesi istenilmektedir.

Bilindiği üzere;193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun; 65 inci 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."

¹ Hüseyin Yalçın - Erkan Gürboğa; "Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Kâr Dağıtımında Stopaj", Kılavuz Yayınları, 2. Baskı, 2000, Sayfa: 350

² "Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2008", Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Sayfa: 149

³ Yalçın – Gürboğa, a.g.e., sayfa: 350

⁴ "Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2008", sayfa: 150

⁵ "Gelir Vergisi Rehberi", Vergi Sorunları Dergisi Özel Ek, Mart 2009, sayfa: 96 (Tuncel Atabey)

Aynı Kanunun Serbest meslek kazancının tespiti başlıklı 67 inci 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.

Müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazanca ilave edilir.

*Vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar kazanç sayılmaz.
..."*

hükümleri yer almıştır.

*Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 236 ıncı maddesinde de; "Serbest meslek erbabı, **mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için** iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir." hükmüne yer verilmiştir.*

*Bu hükümlere göre; **müvekkili olduğunuz kişilerden, vekalet ücreti dışında yaptığınız masraflar için alınan paraların (yol gideri dahil) hasılat olarak dikkate alınması, serbest meslek makbuzu düzenlenerek belgelendirilmesi ve alınan bedel üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20 nispetinde gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.**"*

Konu hakkında ulaştığımız bir Danıştay kararı ise aşağıdaki gibidir: ⁶

"Ödevli şirketle sigortalıarasındaki hukuk ve ceza davaları için Avukat... 'ye seyahat ve ikamet masrafları olarak ödenenTL serbest meslek erbabı yönünden bir gelirdir. Serbest meslek erbabı yönünden gelir olan bir ödemenin vergi tevkifatına tabi tutulması gerekir."

3. UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Uygulamada genellikle yukarıda kanunun lafzına uygun olarak açıklanan düzenlemelere uyulmadığı görülmektedir. Giriş kısmında da açıkladığımız üzere en fazla karşılaşılan uygulama, şirketler tarafından avukatlarına veya diğer serbest meslek erbablarına "**iş avansı**" ödemesi yapılmakta, bu kişiler işle ilgili harcamaları yapmakta ve harcama belgelerini mükellef adına almakta, daha sonra belgeleri müşteriye teslim etmekte ve varsa fazla avansı geri iade ödemekte veya eksik alınan avans varsa eksigi tahsil etmek suretiyle avansı kapatmaktadırlar. Bu uygulama kanunun lafzına aykırıdır.

Diğer gördüğümüz bir uygulama ise, serbest meslek makbuzunda yapılan masraflar için ayrı bir satır açılmakta, burada yapılan masraf toplamına yer verilmekte ve bu masraflar üzerinden KDV hesaplanmakta; ancak stopaj matrahına bu tutarlar dahil edilmemektedir. Bu uygulama kanunun lafzına aykırıdır. Ayrıca VUK'nun 236. maddesi gereği "**Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek** ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak

⁶ Yalçın – Gürboğa, a.g.e., sayfa: 350 (Danıştay 13. Dairesinin 15.10.1974 tarih ve E.73/6387 – K.74/3736 sayılı kararı.)

mecburiyetindedir.” Serbest meslek makbuzuna dahil edilen her türlü tutar serbest meslek erbabının hasılatı mahiyetindedir ve dolayısıyla da stopaj matrahına da dahil edilmek zorundadır. Diğer taraftan, makbuza dahil edip üzerinden KDV hesaplanan bir tutarın hasılat olarak kabul edilmesi gerektiği açık olduğu halde stopaj matrahına dahil edilmemesinin hiçbir mantığı bulunmamaktadır. Bu uygulamada serbest meslek makbuzu ile mükellefe yansıtılan tutarlar GVK Madde 67’nin dördüncü fıkrasında yer verilen “**Vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar kazanç sayılmaz.**” hükmündeki işlemler kapsamındaysa zaten serbest meslek kazancı sayılmayacağından, serbest meslek makbuzuna dahil edilmesine de gerek bulunmamaktadır. Bir diğer söyleyişle, bu mahiyetteki ödemeler için serbest meslek erbabı ile müşterisi arasında “iş avansı” uygulaması yapılabilir. Örneğin: Şirketin muhasebe kayıtlarının ofisinde tutan SMMM, defter tasdikleri için ödenmesi gereken noter harcı için müşterisinden 300 TL almıştır. Bu para GVK 67/4’de yer verilen “harç” kavramı içinde olduğundan serbest meslek kazancı içinde değerlendirilmeyecektir.

5. DEĞERLENDİRME

İlk bakışta kanuni düzenleme çok saçma gelebilir. Netice itibariyle, serbest meslek erbabı işinin karşılığını teşkil eden bedel için serbest meslek makbuzu düzenleyip, bu işi yaparken yapacağı masraflar için müşterisi ile iş avansı kapsamında işlem yapmasından daha doğal ne olabilir ki ve uygulamada da çoğunlukla yapılan budur düşüncesi akıllara gelebilir.

Serbest meslek kazanç defteri VUK’nun 210. maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

“Serbest meslek erbabı bir (Kazanç defteri) tutarlar.

Bu defterin bir tarafına giderler, diğer tarafına da hâsılat kaydolunur.

Defterin gider tarafına, yapılan giderlerin nev’i ile yapıldığı tarih ve hâsılat tarafına ise ücretin alındığı tarih ve miktarı ile kimden alındığı yazılır.

Hekimler diledikleri takdirde, yukarıda yazılı malumatı protokol defterinde göstermek şartıyla ayrı kazanç defteri tutmayabilirler.”

Sonuçta ortada defter tutma mükellefiyeti olan iki vergi mükellefi bulunmaktadır. Şirket serbest meslek erbabına verdiği iş avansını 195-İş Avansları hesabında izleyebilir. Peki, serbest meslek erbabı serbest meslek kazanç defterinde bu avansı nasıl kaydedecektir? Uygulamada çoğunlukla yer bulan uygulamaya göre serbest meslek erbabına ödenen avans kayıtlara alınmakta ama karşı tarafta bu işlem kayıtlara girmemektedir. Bu durumda VUK Madde 210, GVK Madde 67 ve 94/2 birlikte değerlendirildiğinde yasal düzenlemenin lafzına aykırıdır.

Serbest meslek kazanç defterinin biçimi de alınan avansların/gider karşılıklarının hasılat yazılması; bir diğer söyleyişle, kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili giderlerin kazancı elde eden serbest meslek erbabı tarafından yapılmasının tabii olması, bu giderin müşteri veya müvekkilden talep edilmesi halinde, serbest meslek erbabının kazancının bu miktar kadar artmış olması prensibine uygundur.

Örnek: Avukat müvekkilinden vekalet ücreti olarak KDV hariç net 2.000 TL, ayrıca yol ve konaklama gideri olarak da 600 TL almıştır.

Kanuna göre olması gereken:

Genel uygulama:

Brüt tutar : 3.250 TL
%20 gelir vergisi tevkifatı : 650 TL
Tevkifat sonrası net bedel : 2.600 TL
KDV %18 : 585 TL
Tahsil edilen tutar : 3.185 TL

Brüt tutar : 2.500 TL
%20 gelir vergisi tevkifatı : 500 TL
Tevkifat sonrası net bedel : 2.000 TL
KDV %18 : 450 TL
Tahsil edilen tutar : 2.450 TL

Kanun koyucuya göre, serbest meslek erbabı yapacağı masraflara karşılık olmak üzere aldığı 600 TL için belgeli masraf yapsın ya da yapmasın fark etmez, her şekilde bu parayı serbest meslek hasılatına dahil etmek zorundadır. Örneklerde 600 TL için belge temin edildiğini ve KDV hariç tutarın da 550 TL olduğuna varsayarsak, ilk bölümde serbest meslek kazancı (3.250 – 550=) 2.700 TL olacak, ikinci bölümde ise serbest meslek kazancı sadece 2.500 TL olarak beyan edilecektir. Aynı şekilde, ilk bölümde müklefin ödenecek KDV'si (585 – 50=) 535 TL olacakken, ikinci bölümde ödenecek KDV 450 TL olarak beyan edilmektedir. Diğer bir söyleyişle kanunun lafzına aykırı olarak işleyen piyasadaki genel kabul görmüş uygulama, hem serbest meslek erbabının her açıdan vergi ziyana sebep vermesine yol açmakta, hem de müşterinin vergi tevkifatı açısından (650 – 500 = 150 TL) daha az tevkifat beyan etmek suretiyle vergi ziyayı oluşturmaya neden olmaktadır.

6. SONUÇ

Serbest meslek mahiyetinde hizmet ifaları sırasında, müşteriden işle ilgili yapılacak masraflar karşılığı alınan paraların serbest meslek kazancına dahil edilmesi gerektiği hususunda GVK'nun 67. maddesi lafzen gayet açık ve nettir. Ancak bu kanun hükmü uygulamada aynen hayat bulamamıştır. Hatta kanuna göre olması gerekenden bahsettiğiniz zaman kişilerin şaşkın bir halde böyle bir düzenleme olamayacağı, bunca yıllık uygulamaya yeni adet mi geldi şeklinde tepkilerine şahit olabilmektesiniz. Uygulamanın hemen hemen tamamına hakim olan uygulama müşteriden iş avansı almak suretiyle bu masrafların karşılanması ve serbest meslek kazancına dahil edilmemesi şeklindedir. Bu uygulama ise yukarıda da örneklediğimiz şekilde (niyet olarak vergi ziyana sebebiyet vermek olmamakla birlikte) kanunun lafzına uyulmaması nedeniyle birçok yönden vergi ziyana sebebiyet vermektedir. Ancak kanunların günlük hayata ve insanların genel kabullerine uygun olması gerektiğine göre, uygulamada tam anlamıyla hayat bulamayan bu hükümlerde değişiklik yapılması faydalı olacaktır kanaatindeyiz.

GÜRAY ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

MAZARS/DENGE

Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür