

SERBEST MESLEK ERBABI TARAFINDAN BAZI HARCAMALARIN KAZANÇTAN İNDİRİLEBİLMESİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER

1. KONU:

Vergi mevzuatımızda; Gelir Vergisi Kanunu kapsamında gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin vergilendirilmesinde, özellikle gider yazılabilecek bazı harcama konularındaki tereddütler devam etmektedir. Bu durum, vergi uygulamalarında kanunen kabul edilmeyen giderler veya kazançtan indirilemeyecek giderler olarak telaffuz edilmektedir.

Genelde tüm mükellefler açısından bu durum geçerli olmakla birlikte, özelde son dönemlerde bazı Mali İdare görüş ve uygulamaları nedeniyle serbest meslek kazancının tespiti ve vergilendirilmesinde daha çok gündeme gelmeye başlamıştır.

Bu çalışmamızda; gelir vergisi mükellefi olan serbest meslek erbabının mesleki faaliyeti ile ilişkilendirilecek dış giyim harcamaları, ikinci otomobillerin giderleri/amortismanları, eğitim harcamaları ve mesleki sorumluluk sigortası için ödenen bedeller gibi bazı harcamaların, kazancın tespitinde gider yazılıp yazılamayacağı konusu ele alınacak ve değerlendirilecektir. Bu konuda, Gelir Vergisi Kanununun ilgili 67 ve 68 inci maddeleri “sınırlı” düzenlemeler bulunmakla birlikte, Mali İdare tarafından verilen muktezalarda farklı görüş ve yorumlar bulunmaktadır.

2. KONUYLA İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER:

2.1. Serbest Meslek Erbabı:

Serbest meslek erbabı; 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 yapan kişidir. Buna göre, kendi nam ve hesabına, mesleki faaliyete bulunan; avukat, doktor, diş hekimi, veteriner hekim, mimar, mühendis, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir, danışman, ressam, yazar, bestekar, kimyager, serbest öğretmen, artist, menajer, senarist, yönetmen vb. kişiler, serbest meslek erbabıdır.

Aşağıda yer alan işleri yapanlar da serbest meslek erbabı sayılmaktadırlar.

- Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acenteleri, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar,

- 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,

- Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticarî ve meslekî işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları,

- Vergi Usul Kanunu'nun 155 inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar,

- Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komandite ortaklar.

2. 2. Serbest Meslek Faaliyeti Ve Serbest Meslek Kazancı:

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 serbest meslek kazancıdır. Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancıdır.

2. 3. Serbest Meslek Kazancının Tespiti:

Bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve aylar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan (ödenen) giderler indirildikten sonra kalan fark serbest meslek kazancıdır.

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

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde, alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki müspet fark kazançla ilave edilir.

Vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara harcanan para ve aylar serbest meslek kazancı sayılmaz.

Serbest meslek erbabı için, nakden tahsil edilmemiş olsa bile aşağıda belirtilen bazı haller de tahsil olarak kabul edilmektedir.

- Serbest meslek erbabının haberdar olması şartıyla; kendi adına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması tahsil hükmündedir.

- Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki veya müşterisine olan borcu ile takası da tahsil hükmündedir.

Biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabları diledikleri takdirde, bilet bedelleri tutarından, bu bedellere dahil resimler düşüldükten sonra kalan miktarın yarısı safi kazanç sayılmak suretiyle vergilendirilirler.

2. 4. Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Hasılatın İndirilecek Giderler:

Serbest meslek kazancının tespitinde hasılatın indirilecek giderler şunlardır:

- Mesleki kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesiyle ilgili genel giderler, İkametgahlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananların, ikametgah için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısı,

- Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye’de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile demirbaş olarak verilen giyim giderleri.

- Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri, (Seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla).

- Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar,

- Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri, (Taşıt giderlerinden kasıt genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt gibi giderleridir.)

- Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller,

- Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri,

- Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar,

- Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar,

- Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve sözleşmeye göre ödenen tazminatlar.

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez. Ayrıca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizleri de gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemez

3. TARTIŞMALI KONULAR HAKKINDA MALİ İDARE UYGULAMALARI:

1. Dış Giyim Harcamaları Konusunda:

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/02/2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16. 01-GVK-68-705 Sayılı Özelgesinde;

Aktör olarak serbest meslek faaliyetinde bulunduğunu belirterek kendisine ait dış giyim harcamalarının serbest meslek kazancınızın tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunda bilgi talep eden bir kişiye verilen cevapta özetle;

“Gelir Vergisi Kanununun "Mesleki Giderler" başlıklı 68inci maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde hâsılattan indirilecek giderler bentler halinde sayılmış olup, maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin serbest meslek kazancının tespitinde hasılatattan indirileceği hüküm altına alınmıştır. Bu itibarla; mesleki faaliyetinizin genişliği ile mütenasip olarak bu faaliyetinizin icrasında kullandığınız kendinize ait dış giyim harcamalarınızın serbest meslek kazancınızın tespitinde hasılatattan indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, mesleki faaliyetinizle ilgili olmayan veya diğer kişilere ait dış giyim harcamaları, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler kapsamında değerlendirilmediğinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır” denilmiştir.

- Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14/09/2012 Tarih ve B.07.01.GİB.4.61.1501-105[606-57-2012]-103 Sayılı özelgesinde;

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 kazancınızın tespitinde indirim konusu yapıp yapamayacağı hususunda bilgi talep eden bir mükellefe verilen cevapta özetle;

“193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun; "Serbest meslek kazancının tarifi" başlıklı 65 inci maddesinde, " Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır." "Mesleki Giderler" başlıklı 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, "Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatındaki iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak 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 nci maddede yazılı giyim giderleri.” 27 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, "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), hükümleri yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, 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 hasılatlardan indirim konusu yapılması mümkündür. Ancak, mesleğinizin icrası için kullanılması zorunlu olmayan giysiler için yapılan harcamaların indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır” denilmiştir.

- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 31.07.2013 Tarih ve 38418978-120[65-13/2]-829 Sayılı Özelgesinde özetle;

"Bu hüküm ve açıklamaların birlikte değerlendirilmesi sonucunda; 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 inci maddesinin 1 ve 2 numaralı bentleri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, anılan harcamaların serbest meslek kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir" denilmiştir.

2. Envantere Dahil Binek Otomobiller Konusunda:

- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 31/07/2013 Tarih ve 38418978-120[68-12/9]-831 Sayılı Özelgesinde özetle;

"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 olmadığı" görüşüne yer verilmiştir.

3. Eğitim Harcamaları Konusunda:

- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü’nün, 17/07/2014 Tarih ve 17192610-120[ÖZG-2014-32]-215 Sayılı Özelgesinde;

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik faaliyetinde bulunan bir mükellefin,

- Kamu Gözetimi Kurumunca 15 yılını dolduran SMMM ve YMM'lere verilen Bağımsız Denetçi Belgesi için üniversitelerden alınan eğitim (kurs) gideri ile, Vergi Dairesi Müdürlüğüne yatırılan Bağımsız Denetçi Yetkilendirme Belgesi ücretinin,

- SGK, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ve vergi dairesi tarafından kesilen cezaların yüksek olmasından bahisle, kendisini ve mükelleflerini korumak amacıyla özel bir sigorta şirketine yaptırmış olduğu Mali Sorumluluk Sigortasının,

Mesleki kazançtan indirim konusu yapıp yapılamayacağı, hususlarında sorduğu soruya özetle;

"193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Serbest Meslek Kazancının Tarifi" başlıklı 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. ... " hükmü yer almaktadır.

Kanunun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin, 2 numaralı bendinde, hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatındaki iâşe ve ibate giderlerinin, 7 numaralı bendinde ise mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedellerinin, 9 uncu bendinde de 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 hasılatından indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun 89 uncu maddesinde, gelir vergisi matrahının tespitinde gelir vergisi beyannamesinden yapılacak indirimlere yer verilmiş olup, 1 numaralı bendinde, " Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63 üncü maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.) denilmiş, 2 numaralı bendinde ise, "Beyan edilen gelirin % 10' unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının (mükerrer 121 inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler)." hükmü yer almıştır.

Ayrıca, 16 Mart 2006 tarihli ve 26110 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları ve 03 Mayıs 2007 tarihli ve 6511 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Mesleki Sorumluluk Sigortası Klozu ile Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleğini icra edenlerin de mesleki sorumluluk sigortası kapsamına alınmaları imkanı getirilmiş bulunmaktadır. Mesleki sorumluluk sigortasının şahıs sigortası kapsamına girip girmediği yönünde Başbakanlık Hazine Müsteşarlığının 17.12.2010 tarih ve 58352 sayılı yazısında, "...Bilindiği üzere, sigortacılık mevzuatında ayırım can ve mal sigortaları şeklinde yapılmıştır. Anılan sigorta da şahsı değil şahsın sorumluluğu nedeniyle mal varlığında meydana gelecek zararları sigortalayan bir mal sigortasıdır. Dolayısıyla, bu sigorta türünün anılan maddede yer alan "şahıs sigortası" kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır." denilmiştir. Buna göre, sigortalının poliçede belirtilen ve ilgili taraflarca konusu tarif edilerek sınırları çizilen mesleki faaliyeti ifa ederken meydana gelen zarar, ziyan ve tazminatlar belli şartlar dahilinde sigorta kapsamına alınabilecektir. Ancak, söz konusu düzenlemelere göre Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin mesleki sorumluluk sigortası yaptırmaları zorunluluğu bulunmadığından, isteğe bağlı olarak yaptırılan söz konusu sigorta giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde hasılatan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

- Mesleki faaliyeti ifa ederken meydana gelecek zararlara karşı ödenen mali sorumluluk sigortasının, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin 1 numaralı bendinde yer alan şahıs sigortası kapsamında olmaması nedeniyle, yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Bağımsız Denetçilik ile ilgili hükümler yer almış olup anılan yönetmeliğin 16 ncı maddesinde denetçilik sınavına ilişkin hüküm ve şartlarda belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde;

- Bağımsız Denetçi Belgesine ilişkin eğitim (kurs) gideri ile Bağımsız Denetçi Yetkilendirme Belgesine ilişkin ücretin Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesindeki serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderler arasında sayılmadığından, söz konusu giderler için yapılan ödemelerin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılatan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, Bağımsız Denetçi Belgesine ilişkin eğitim (kurs) giderlerinin anılan Kanunun 89 uncu maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan şartların taşınması halinde, yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır" şeklinde görüş açıklanmıştır.

4. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ:

Serbest meslek erbabının muvazaaya ve suiistimale çok açık olan; **dış giyim harcamaları, ikinci otomobillerin giderleri/amortismanları, eğitim harcamaları ve mesleki sorumluluk sigortası için ödenen bedellerin** mesleki kazançtan indirilemeyeceği yönünde idarenin ağırlıklı görüşleri uygulamada tereddütlere yol açmaktadır. Ancak, işin

kapasitesine göre mesleki faaliyetin yürütülmesinde çoğu zaman önemli miktar veya tutarlara dış giyim harcamasına ihtiyaç olduğu gibi, bazen çok sayıda binek otomobile de ihtiyaç duyulmaktadır.

Serbest meslek erbabının genel giderleri içerisinde yer alan dış giyim harcamalarının serbest meslek kazancından indirim konusu yapılmasında; dış giyim eşyalarının serbest meslek faaliyetinde kullanılıp kullanılmadığı ile buna ilişkin harcamaların işin niteliği ve genişliği ile uyumlu olup olmadığı hususları önem taşımaktadır.

Öte yandan, serbest meslek erbabının işinde kullanmak üzere envanterine aldığı ikinci binek otomobilinin masrafları ve amortisman giderinin de mesleki gider olarak kabul edilmemesi yönünde verilmiş idari görüşler bulunmaktadır.

Konuyla ilgili olarak vergi idaresinin çeşitli tarihli görüşlerinde; *“serbest meslek erbabının mesleki faaliyetinin genişliğiyle mütenasip olarak kullandığı ve mesleğinin icrası için zorunlu olan dış giyim harcamalarının mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği; ancak mesleki faaliyetle ilgisi olmayan ya da mesleki faaliyetin icrası için zorunlu olmayan dış giyim giderleri için yapılan harcamaların kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayacağı”* belirtilmiştir.

Ancak, en son Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın verdiği 31/07/2013 tarihli özelge de ise; *“mesleki faaliyetin ifasında kullanıldığı belirtilen takım elbise, kravat gibi dış giyim eşyalarının münhasıran faaliyetin yürütülmesine mahsus olmaması, söz konusu dış giyim eşyalarının iş dışında özel hayatta da kullanılmaya elverişli olması nedenleriyle, belirtilen harcamaların kazancın tespiti sırasında indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı”* yönünde görüş bildirilmiştir.

Buna göre, serbest meslek erbabına ait dış giyim harcamalarının gider olarak kazançtan indirim konusu yapılabilmesi için; harcama konusu dış giyim eşyalarının mesleki faaliyetin yürütülmesine mahsus olması ve bunların iş dışında özel hayatta da kullanılmaya elverişli bulunmaması idarece şart koşulmaktadır.

Kaldı ki; bazı serbest meslek faaliyetlerinde iş ve özel hayat birbiri içine girmiş olup kesin çizgilerle birbirinden ayrılması oldukça güç, hatta çoğu zaman imkansızdır. Bu gibi durumlarda, dış giyim harcamalarının ne kadarının mesleki faaliyetle ilgili olduğu ve ne kadarının kazançtan indirim konusu yapılabileceği belirlenmemektedir.

Ayrıca; serbest meslek erbabının bağımsız denetim belgesi elde etmek için aldığı eğitim karşılığı ödediği **eğitim gideri** ile mesleki sorumluluk sigortası kapsamında ödediği **sigorta priminin** de mesleki gider olarak kabul edilemediği, dolayısı ile bu tür harcamaların yıllık beyanname üzerinde, ilgili Kanunun 89 üncü maddesi kapsamında (anılan şartları taşıması koşulluyla) indirimin mümkün olduğu idarece ifade edilmektedir.

Mali İdarenin yukarıda yer verilen görüşlerini değerlendirdiğimizde, ağırlıklı olarak yasal düzenlemelere aykırı olduğu, yasal bir dayanağının bulunmadığı ve yasaların konuluş amaçları ile bağdaşmadığını görürüz.

Örneğin, serbest meslek erbabının yaptırdığı mesleki sorumluluk sigortası nedeniyle ödediği primlerin, “bu sigortaların zorunlu olmadığı” gerekçesiyle kazançtan indirilmesinin kabul edilmemesi şeklindeki görüşü dikkate alırsak, hemen hemen hiçbir sigorta priminin kazançtan indirilmesi mümkün olmayacaktır. Çünkü bugün uygulamada yaptırılan pek çok sigorta işleminin yaptırılması yasal olarak zorunlu değildir. Örneğin hırsızlık sigortası, yangın sigortası, kasko gibi sigortaların yaptırılması da zorunlu değildir. Ancak uygulamada bu sigortalar yaptırılmakta ve ödenen primler de kazançtan indirilmektedir. Dolayısıyla mesleki sorumluluk sigortalarına ilişkin primlerin de kazançtan indirilmesinde herhangi bir yasal engel olduğunu düşünmüyoruz. Bu nedenle konuya ilişkin olarak özelgede belirtilen görüşü de hatalı buluyoruz.

Aynı durum, bağımsız denetim eğitimi için yapılan harcamalar hakkında da geçerlidir. Söz konusu harcamalar mahiyet itibariyle bir eğitim harcaması olmaktan çok, mesleki kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan harcama durumundadır ve GVK’nun 68/1 inci maddesi uyarınca kazançtan indirilebilmelidir.

Bu açıklama ve görüşleri değerlendirdiğimizde, bize göre; aksi ispat olunmadıkça, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetinin icrasında harcadığı; **dış giyim harcaması, ikinci otomobilinin gideri/amortismanı, eğitim harcaması ve mesleki sorumluluk sigortası** bedellerinin mesleki kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapması mümkün olmalıdır.

Ancak; bugüne kadar verilen muktezalarda, mevzuatın yetersizliği veya yanlış değerlendirmeler nedeniyle konuya olumlu yaklaşmadığı, tereddütlerin devam ettiği görülmektedir. Bu nedenle konunun yasal düzenlemelerle çözümlenmesinde ve mesleki giderler konusunda, işin kapasitesine veya özelliğine göre farklı bir düzenleme getirilmesi hususu, Platformda oybirliği ile benimsenmiştir.