

GİDER KARŞILIĞI ALINAN AVANSLAR SERBEST MESLEK KAZANCINA DAHİL EDİLMELİ MİDİR?

Güray ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
MAZARS/DENGE
Direktör

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mart 2016 sayısında yayımlanmıştır

ÖZET

Serbest meslek faaliyeti icra eden mükelleflerin müşterilerinden ya da müvekkillerinden ifa edecekleri hizmeti yerine getirmek için yapacakları masraflara dair avans almaları yaygın bir uygulamadır. Ancak GVK Madde 67’de tadadi şekilde sayılan harcama kalemleri hariç olmak üzere müşteri ya da müvekkilden alınan avansların hasılat olarak kabul edilmesi ve serbest meslek makbuzu düzenlenmesi ve tevkifat yapılması zorunluluktur. Ancak bu düzenleme uygulamada tam olarak hayat bulamamıştır. Uygulamada her türlü masraf için müşteri ya da müvekkilden avans alınabilmekte, bu avans karşılığı yapılan masraflar belgelenmekte ve bu belgeler müşteriye ibraz edilmekte, harcanamayan bir avans varsa da iade edilmekte, serbest meslek makbuzu ise sadece net hizmet bedeli için düzenlenmektedir. Bu uygulama pratik ve akla yatkın gibi gelse de kanunun lafzına aykırıdır ve kanunun lafzına aykırı bu işlem gerek serbest meslek mükellefi gerekse hizmeti alan vergi mükellefi açısından vergi ziyayı oluşmasına neden olmaktadır.

ANAHTAR KELİMELELER

Gider karşılıkları, avans, iş avansı, serbest meslek kazancı

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.

Amortismanına 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 ile 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

Serbest meslek erbabının, müşterisinden veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyetiyle ilgili olarak, para ve ayın şeklinde aldığı gider karşılıkları da, ayrıca hasılat sayılmıştır. Buna karşılık, vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi alanlarda harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan para ve ayınların hasılat sayılmayacağı 67. maddenin dördüncü fıkrasında hüküm altına alınarak **gider karşılıklarına bir istisna getirilmiştir.**

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

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

ücreti olarak alınan 2.000 TL ile yol gideri olarak alınan 400 TL'nin hasılat yazılması gerekmektedir.⁵

Serbest meslek kazançlarında gider karşılıkları ve avanslar hasılat unsurudur. GVK'nun 67. maddesinde belirlendiği üzere; 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 unsuru olarak dikkate alınmayacak, ancak müşteri ve müvekkilden serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazanca ilave edilecektir. Bu konuda dikkat edilmesi gereken husus, Kanun'un belirlediği vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi konulara harcanmak üzere alınan ve **tamamı da** bu yerlere harcadığı için avans mahiyeti arz etmeyen tutarların kazanç tespitinde dikkate alınmaması; tadaden sayılan konular dışında alınan gider karşılıklarının ise **harcanıp harcanmadığına bakılmaksızın** kazanç unsuru sayılmasıdır. Örneğin, bir avukatın devam eden bir davayla ilgili olarak müvekkilinden aldığı ve **tamamını da** keşif işine harcadığını belgelediği tutar kazanç tespitinde dikkate alınmayacak; yine aynı davayla ilgili olarak müvekkilinden aldığı yol giderleri ise **(fiilen harcansa dahi)** kazanç tespitinde dikkate alınacaktır. Diğer yandan, serbest meslek kazancının tespitinde "mutlak kasa yöntemi" geçerli olduğundan, serbest meslek erbabının müşteriden tahsil ettiği tutarlar **avans mahiyetinde olsa dahi** kazanç tespitinde dikkate alınacaktır.⁶

Bir YMM şirketinin internet sitesinden ulaştığımız yazıda "Bu hükümlere göre; kazancı elde eden serbest meslek erbabının müşteri veya müvekkilinden, vekalet ücreti dışında yapılan yol, otel, yemek v.s. masraflar için alınan belgeleri gider yazması, ayrıca serbest meslek makbuzu düzenleyerek hasılat yazması ve alınan bedel üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi gereğince %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir." açıklamasına yer verilmiştir.⁷

Konu hakkında ulaştığımız bir özelge 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 özelgesi)

"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."

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

⁶ Azmi DEMİRCİ, "Serbest Meslek Kazancının Belirlenmesinde Hasılat ve Giderler", Vergi Dünyası, Aralık 2003

⁷ <http://www.saymmas.com.tr/?p=1995> (Erişim: 27.08.2015)

Aynı Kanununun 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 inci 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: ⁸

"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."

Konu hakkında bir diğer özelge metni ise aşağıdaki gibidir (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın **04.06.2015** tarih ve 11395140-105[236-2012/VUK-1] - 58433 sayılı özelgesi):

*"Serbest meslek erbabının, müşterisinden veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyetiyle ilgili olarak, para ve ayın şeklinde aldığı **gider karşılıkları da, ayrıca hasılat sayılmıştır.** Buna karşılık, vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi alanlarda harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan para ve ayınların hasılat sayılmayacağı 67 nci maddenin dördüncü fıkrasında hüküm altına alınarak **gider karşılıklarına bir istisna getirilmiştir.** Ancak, bunların tamamen söz konusu hususlara harcanmış olması gerekmektedir. Aksi halde, alınan paralardan harcanmayan kısım hasılat yazılmak zorundadır.*

*Bu hükümlere göre, icra müdürlüklerine yatırılan icra takip masrafları **müvekkil adına yapılan bir işlem** olması nedeniyle, bu ödemelerin Gelir Vergisi Kanununun 67 nci maddesinin dördüncü fıkrasında sayılan harcamalar arasında değerlendirilmesi gerekmektedir.*

⁸ Yalçın – Gürboğa, a.g.e., sayfa: 350 (Danıştay 13. Dairesinin 15.10.1974 tarih ve E.73/6387 – K.74/3736 sayılı kararı.)

Dolayısıyla gelir olarak dikkate alınmayan bir ödemeye ilişkin yapılan harcamaların da mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 236 ncı maddesinde ; "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." denilmektedir.

*Buna göre müvekkil ya da müşterilerinize sunduğunuz hizmetten dolayı aldığınız bedeller için serbest meslek makbuzu düzenlemeniz gerekmektedir. Ancak, söz konusu olayda tarafınızca **müvekkiliniz adına icra müdürlüklerine yatırılan** ve daha sonra **müvekkilden tahsil edilen icra takip masrafları serbest meslek kazancı sayılmayacağından**, bu tahsilatlarınızla ilgili olarak **serbest meslek makbuzu düzenlemenize gerek yoktur.***

Diğer taraftan, müvekkiliniz adına yatırdığınız icra takip masraflarını aşacak şekilde komisyon vb. adlar altında ayrıca bir bedel tahsil etmeniz durumunda, bu bedeller için serbest meslek makbuzu düzenlemeniz gerekeceği tabiidir."

Diğer bir özalgede ise aşağıdaki görüşler verilmiştir (Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın **11.10.2013** tarih ve 49327596-120[65.GVK.2013.29]-259 sayılı özalgesi):

"Serbest meslek erbabının, müşterisinden veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyetiyle ilgili olarak, para ve ayın şeklinde aldığı gider karşılıkları da, ayrıca hasılat sayılmıştır. Buna karşılık, vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi alanlarda harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan para ve ayınların hasılat sayılmayacağı 67 nci maddenin 4 üncü fıkrasında hüküm altına alınarak gider karşılıklarına bir istisna getirilmiştir. Ancak, bunların tamamen söz konusu hususlara harcanmış olması gerekmektedir. Aksi halde, alınan paralardan harcanmayan kısım hasılat yazılmak zorundadır.

*Bu açıklamalara göre, **serbest meslek kazançlarında hasılat, tahsil edilme koşuluna bağlandığından, avukat tarafından tahsil edilen yol, konaklama vb. masraf ve giderleri için serbest meslek makbuzu düzenlemesi gerekmektedir.** Ancak, tahsil edilmeyen tutarlar için serbest meslek makbuzu düzenlenmeyeceği tabiidir."*

Görüldüğü üzere, serbest meslek erbabının müşterisi adına yapmak zorunda olduğu (harcamayı tevsik edecek belgede müşterinin adının/ünvanının yer almasının zorunlu olduğu) işlemler karşılığında müşterisinden alacağı paralar GVK'na göre serbest meslek kazancı sayılmamaktadır. Bunun dışında, serbest meslek faaliyetinin icra edilmesi için işin tabiatı gereği serbest meslek erbabı tarafından yapılması gereken giderler (yol, yemek, konaklama...v.b.) için müşteriden alınan paralar Kanunun lafzı gereği serbest meslek hasılatıdır ve serbest meslek makbuzu düzenlenmesi 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 (ya da belgeyi kendi adına alsa bile ya da alınan evrak fatura değil de perakende satış fişi ya da ÖKC belgesi ise masraf listesi ekinde aynen müşteriye yansıtılmakta), daha sonra belgeleri müşteriye teslim etmekte ve varsa fazla avansı geri iade ödemekte veya eksik alınan avans varsa eksikliği 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 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 tutarlar 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.

4. VERGİ ZİYAI

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:

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

Genel uygulama: (*)

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

(*) Gider karşılıkları için alınan avansın müşteri adına alınan faturalar ya da ÖKC fişleri ile tevsiki sonrası bu belgelerin müşteriye ibrazı ve avansın kapatılması şeklinde uygulama yapılmaktadır.

Kanun koyucuya göre, serbest meslek erbabı yapacağı masraflara karşılık olmak üzere aldığı 600 TL için belgeli masraf vapsin 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 ise 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 mükellefin 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.

5. SONUÇ

Serbest meslek mahiyetinde hizmet ifaları sırasında, müşteriden işle ilgili yapılacak masraflar karşılığı (hizmetin yerine getirilmesi için işin tabiatı gereği serbest meslek erbabı tarafından katlanılması gereken yol, yemek, konaklama..v.b. masraflar; gider karşılıkları için) alınan paraların serbest meslek kazancına dahil edilmesi gerektiği hususunda GVK'nun 67. maddesi lafzen gayet açık ve nettir. Buna karşılık, vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz **gibi** alanlarda (işin gereği veya ilgili mevzuat gereği bu gibi harcamalara dair evrakın hizmet verilen müşteri adına/ünvanına düzenlenmesi “zorunlu” olduğu masraflar diyebiliriz) harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan para ve ayınların hasılat sayılmayacağı 67. maddenin 4. fıkrasında hüküm altına alınarak gider karşılıklarına bir istisna getirilmiştir.

Bu kanun hükmü uygulamada aynen hayat bulamamıştır denilebilir. 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 hâkim olan yaklaşım; müşteriden iş avansı almak suretiyle işle ilgili tüm masrafların bu avandan karşılanması ve bu avansın (gider karşılıkları için alınan ön ödemelerin) 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. Bununla birlikte GVK tasarısında da mevcut düzenlemelerin aynen yer aldığını görmekteyiz.

KAYNAKÇA

Azmi DEMİRCİ, “Serbest Meslek Kazancının Belirlenmesinde Hasılat ve Giderler”, Vergi Dünyası, Aralık 2003

Hüseyin Yalçın - Erkan Gürboğa; “Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Kâr Dağıtımında Stopaj”, Kılavuz Yayınları, 2. Baskı

“Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2008”, Hesap Uzmanları Derneği Yayını

“Gelir Vergisi Rehberi”, Vergi Sorunları Dergisi Özel Ek, Mart 2009, (Tuncel Atabey)