

SERBEST MESLEK ERBABININ TEMSİL-AĞIRLAMA HARCAMALARININ GİDER KAYDI (MÜMKÜN MÜ?):

Dışarıda Yenilen Yemek Örneği

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 06.02.2021

(Bu çalışmamızda, serbest meslek erbabının kendisinin veya iş ilişkisi bulunan kişilerle beraber yediği yemeklere dair harcamalar üzerinden bir değerlendirme yapacak olsak da konu esasen Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) ismen sayılmayan tüm "genel giderler" ile ilgili olup, çalışmada yer verilecek şartlar gerçekleştiğinde bunlar için de görüşümüz "yemek harcamaları" ile aynı yöndedir.)

GVK'nun "Serbest Meslek Kazancının Tarifi" başlıklı 65. Maddesinde, "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır." hükmünden sonra "Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır." şeklinde bir tanımlamaya yer verilmiştir.

GVK'nun "Serbest Meslek Kazancının Tespiti" başlıklı 67. 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." hükmü yer almaktadır.

Son olarak GVK'nun "Mesleki Giderler" başlıklı 68. Maddesinde "Serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasılatından indirilir:" girişi ile 10 bent halinde giderler sayılmış olup, "6. Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller" ve "7. Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri" gibi özel olarak 9 bent (2 ila 10) halinde sayılan giderlerin dışında daha en başta 1. bent hükmünde "Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler" şeklinde bir belirlemeye yer verilmiştir.

GVK'nun 68. Maddesinde **serbest meslek kazancı** için belirlenen gider çeşitlerinin düzenlenmesine ilişkin hüküm **ticari kazancın** belirlenmesi ile ilgili "İndirilecek Giderler" başlıklı 40. Madde sistematigi ile aynıdır. Bu maddede de 11 bent halinde giderler sayılırken, 10 bentte (2 ila 11) giderler özellikle belirtilmiş ancak hemen en başta 1. bentte aynen 68. Maddede olduğu gibi "Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler" şeklinde bir belirleme yapılmıştır.

Uygulamada "temsil - ağırlama giderleri" olarak nitelenen ve idarece eleştirilere konu edilen iş ile ilgili ağırlanan ilgili kişiye (misafire) ikram edilen çay - kahve - atıştırmalıklar ya da beraberce yenilen yemek gibi giderler, Kanunda ne serbest meslek ne de ticari kazanç ile ilgili giderler arasında sayılan giderlerden değildir. Konu **ticari kazanç** olduğunda idare olaya

aşağıdaki gibi yaklaşmaktadır: (Özelge: GİB İstanbul VD Bşk. - 01.11.2017 - 39044742-130[29]-413980)

(Kaynak: <https://www.verginet.net/dtt/11/ozelge-2019-1.aspx?ozID=1882>)

"193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ncü maddesinde safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirilebileceği belirtilmiştir.

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, Gelir Vergisi Kanununda ve Kurumlar Vergisi Kanununda sayılan kanunen kabul edilmeyen giderler dışında kalan ticari organizasyona bağlı olarak yapılan giderlerdir ve bunlara işletme gideri de denebilir. Yapılan genel giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için, söz konusu giderlerle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında doğrudan ve açık bir illiyet bağının bulunması ve işin önemi ölçüsünde yapılması gerekmekte olup, bu mahiyette olmayan giderlerin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün değildir.

Bu itibarla, Şirketinizin temsil ve ağırlama gideri olduğu belirtilen yemek harcamalarının, iş ile ilgili olması, işin önemi ölçüsünde yapılması, kişisel ihtiyaçlar kapsamında keyfi olarak yapılan harcamalar olmaması şartıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ncü maddesinin (1) numaralı bendi kapsamında kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkündür." ...

... "Yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde; temsil ve ağırlama giderleri kapsamında şirketinize fatura edilen yemek bedeline ilişkin KDV'nin, söz konusu yemek giderlerinin kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilen giderlerden olması koşuluyla indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır."

Konu ticari kazanç olduğunda GVK'nun 40/1. Maddesinde yer alan *"Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler"* şeklindeki hükmü böyle geniş yorumlayan idare, konu serbest meslek kazancına gelince bırakınız temsil ağırlama gideri nitelikli yemek giderini, serbest meslek erbabının kendisinin yediği yemek için bile Kanunu 68/1. Maddesinde yer alan *"Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler"* hükmünü de aşan bir şekilde şekilde yorum yapmaktadır: (Özelge: GİB Edirne VD Bşk. - 04.11.2020 - 60938891-120.04.01[GVK: 3-1]-E.40793)

(Kaynak: <https://www.verginet.net/dtt/11/ozelge-2020-10.aspx?ozID=3323>)

"Gelir Vergisi Kanununun 68 inci 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.

*Bu hüküm ve açıklamalara göre; mesleğinizi icra ettiğiniz **mesai saatleri içerisinde işyerinde yediğiniz yemek bedelinin Vergi Usul Kanunu uyarınca belgelendirilmesi***

halinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan genel giderler kapsamında mesleki kazancınızın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır."

Yani idareye göre, tacir / esnaf, iş yaptığı kişiyle yemek yediğinde bu giderdir, ama serbest meslek erbabı kendisi yese ama dışarıda yese bu yemek gider kabul edilmeyecektir. Serbest meslek erbabının kendi yediği yemeği gider kabul etmeyen idarenin, iş yapılan kişi ile yenilen yemeği gider kabul etmemesi şaşkıncı değildir ! Hatta özgelgelere bakarsak, tacir / esnafın 24 saatlik günün her bir saatinde nerede yediğine bakılmaksızın yediği yemek gider kabul edilirken, serbest meslek erbabının ancak mesai saatlerinde (serbest meslek erbabının mesai saati varmış gibi) o da ancak kendi işyerinde tek başına ya da personeli ile yediği yemek gider kabul edilecektir.

Evet, serbest meslek GVK'nun 65. Maddesinde *"Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır."* şeklinde tanımlanmıştır ve burada öncülünen sermaye değil şahsi mesai - ilim - mesleki bilgi - ihtisas olmakla beraber

- Sermayeye dayalı kazançta (ticari kazanç) *"Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler"* (GVK md. 40/1) kapsamında gider kaydı kabul edilen yemek giderlerinin,
- Sermaye değil şahsi mesai - ilim - mesleki bilgi - ihtisas üzerinden elde edilen kazançta (serbest meslek kazancı) *"Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler"* şeklindeki hüküm gerekçe gösterilerek kabul edilmemesi

hukuka aykırıdır.

İki hükümdeki tek fark tahakkuk esasının geçerli olduğu ticari kazanç için ilgili hükümde 'yapılan' ibaresi kullanılırken tahsilat / tediye esasının geçerli olduğu serbest meslek kazancı ile ilgili hükümde 'ödenen' ibaresi kullanılması ile sınırlıdır.

İdarenin yaptığı yoruma göre, şahsen faaliyet yürüttüğü için serbest meslek kazancı üzerinden vergilendirilen örneğin bir Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir için gider kabul edilmeyen işiyle ilgili yemek harcaması, bu kişiler tek kişilik Ltd. Şti. Ya da A.Ş. Olarak faaliyet gösterip ticari kazanç esasına göre Kurumlar Vergisine tabi olduğunda gider kabul edilecek, ilkinde indirilemeyen KDV ikincisinde indirim konusu yapılabilecektir. Meselenin özünden kopuk, şekilci yaklaşımın yarattığı hukuki garabet ortadadır.

Oysa Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 3. Maddesi çok net olup, *"Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır."* şeklindedir. Gerek GVK md. 40/1 ve gerekse GVK md. 68/1 lafız olarak aynıyken VUK'nun işaret ettiği yorumlama tekniği dahi dışlanarak yorumla kural yaratılması hukuki zeminden yoksundur.

Olmaması gereken değerlendirme, Kanun lafzına ve diğer maddeler ile olan bağlantısına da dikkat ederek,

- Serbest meslek kazancının elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağının bulunması,
- Yapılan işin mahiyetine uygun olması,
- İş hacmi ile mütenasip bulunması,
- Keyfi olmaması

şartlarının bir arada bulunması halinde, temsil ağırlama nitelikli yemek giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde gider kabul edilmesidir.

Esasen, serbest meslek faaliyetleri, "*...sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işler*" olsa da, özellikle günümüz şartlarında binlerce avukat, doktor, mali müşavir, mimar vs. meslek erbabının bulunduğu bir koşulda "*sosyal meslekler olan*" serbest mesleklerin bu gibi giderler yapılmadan icra edilemeyeceği / edilemediği de açıktır.

O halde yukarıda saydığımız şartların bulunması kaydı ile bunların gider yazılması ve KDV tutarlarının da indirilmesi gereklidir. Bu nedenle idare tarafından eleştirilen giderlerin yapıldıkları tarihler, tutarları, serbest meslek erbabının vergiye tabi kazanç tutarı, harcamaların yapılma nedeni ve mükelleflerin faaliyeti arasındaki nedensellik bağı dikkate alınmadan idarece bunların reddinin hukuka aykırı olduğu görüşündeyiz.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.