

Bilirkişi Ücretlerinin Vergilendirilmesi: Belirsizlikler, Çözüm Önerileri ve Muhasebeleştirilmesi

Taxation of Expert Witness Fees: Uncertainties, Solutions and Accounting

ÖZET

Türkiye vergi mevzuatı bazı ücretlere vergiden istisna sağlamıştır. İstisnalardan biri de bilirkişilerin asgari ücret tutarındaki kazançlarıdır. Çalışma, Türkiye’de kazanılan bilirkişi ücretlerine vergi istisna sisteminin uygulanmasında belirsizlik yaşandığının tespiti ve mevcut belirsizliğe çözüm önerisi mahiyetindedir. Çalışmada nitel araştırma desenlerinden belgesel tarama yöntemi kullanılırken çalışma verileri gerçek olaydan elde edilmiştir. Verilerden, ilgilinin izni dâhilinde faydalanılmıştır. Verilerin analizinden, asgari ücretliye uygulanan vergi istisna sisteminin bilirkişi ücretlerine de uyarlanması sonucunda istisna belirsizliğinin çözülebileceği tespit edilmiştir. Bilirkişi ücretleri vergi istisna sistemine ilişkin yenilik önerilerine uygun örnek uygulama yapılmıştır. Uygulama ile mevcut istisna sistemindeki belirsizlik kaynaklı, bilirkişi ücretinden alınan vergilerin red ve iade, mükellef veya hesap hatalarının düzeltilmesi gibi durumlarda karşılaşılan sorunların önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Çalışmada gösterilmeye ve uygulamaya yansıtılan öneri sayesinde, vergi kanunları ve muhasebe uygulamaları bakımından ortaya çıkan itiraz ve düzeltme işlemleri asgariye indirilecektir. Böylece, bilirkişi istisna uygulamasına tekdüzelik, anlaşılabilirlik ve sadelik getirebilecektir. Ayrıca, bilirkişi ücret istisnası iade talebine ait yersiz bürokrasi de önlenilebilecektir.

Anahtar Kelimeler: Bilirkişi Ücretleri, Vergi İstisnaları, Ücret Vergilendirmeleri, Muhasebeleştirme, Vergi Red ve İadeleri.

ABSTRACT

Turkish tax legislation provides tax exemptions for certain fees. One of these exemptions is the minimum wage-level earnings of experts and consultants. The study aims to identify uncertainties regarding the application of the tax exemption system to expert fees earned in Turkey and to propose a solution to the existing uncertainty. In this study, the documentary review method, one of the qualitative research designs, was used, and the study data were obtained from a real event. The data were utilized with the relevant person's permission. From the analysis of the data, it was determined that the uncertainty regarding exemptions could be resolved by adapting the tax exemption system applied to minimum wage earners to expert fees. An exemplary application was made in accordance with proposed innovations regarding the expert fee tax exemption system. The aim of the application is to prevent problems encountered in cases such as the rejection and refund of taxes levied on expert fees due to uncertainty in the existing exception system, and the correction of taxpayer or account errors. Thanks to the proposal put forward in the study and reflected in the application, objections and correction procedures arising from tax laws and accounting practices will be minimized. Thus, the expert witness will be able to bring uniformity, clarity, and simplicity to the exception application. Additionally, the unnecessary bureaucracy associated with expert fee exemption refund requests will also be prevented.

Keywords: Expert Fees, Tax Exemptions, Wage Taxation, Accounting, Tax Denials and Refunds.

GİRİŞ

Bilirkişiler, kişisel mesai ve uzmanlıklarına dayalı olarak hizmet sunan kişilerdir. Kanununda tanımlandığı gibi bilirkişi, adli veya tartışmalı bir konuda uzmanlık, özel ya da teknik bilgiyi gerektiren durumlarda oy ve görüşünü yazılı ya da sözlü şekilde beyan eden (veren) gerçek veya özel hukuk tüzel kişisidir (Arslaner, 2023, s.191). Vergi mevzuatında, bu kişilerin faaliyetleri sonucu elde ettikleri gelirler ücret olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle bilirkişilerin mesai ve uzmanlıklarını bir kişi ve kuruma bağlı olarak sundukları durumlarda, çalışmalarının karşılığı olarak aldıkları bedellere, ücrete ilişkin hükümler uygulanmaktadır. Bilirkişi kazançları bu nedenle uygulamada ücret hükümlerine göre tespit ve vergilendirilmeye tabi tutulmaktadır. Ayrıca ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin farklı hükümler ve istisna düzenlemeleri bulunmaktadır.

Çalışmada, Türk vergi mevzuatı gereği ücret istisnasından gelir vergisi ve damga vergisi yükümlülükleri bakımından asgari ücretli gibi faydalanması gereken bilirkişilerin, ücret ödemeleri sırasında karşılaştıkları istisna sistemi kaynaklı aksaklıklar öncelikle ortaya konulmuştur. Bilirkişiler adli mahkemelerde tevdi edilen görevi yerine

Süleyman Elçi¹

How to Cite This Article

Elçi, S. (2026). Bilirkişi Ücretlerinin Vergilendirilmesi: Belirsizlikler, Çözüm Önerileri ve Muhasebeleştirilmesi. *International Social Sciences Studies Journal*, (e-ISSN:2587-1587) 12(5), 833-845. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.20479445>

Arrival: 12 April 2026
Published: 31 May 2026

Social Sciences Studies Journal is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

¹ Dr., Hazine ve Maliye Bakanlığı, Van Defterdarlığı, Muhasebe Uzmanı, Van, Türkiye, ORCID: 0000-0002-0124-4950

getirmeleri sonrasında, kendilerine ücret ödemeleri yapıldığı sırada asgari ücret istisna haddinin uygulanmaması nedeniyle kanunun belirlediği istisna sınırından faydalanmadan vergi kesintisine muhatap kalmaktadır.

Bilirkişi ücretlerine ücret istisnası uygulanmadan vergi kesintisine tabi tutulması nedeniyle red ve iade veya düzette gibi sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Bilirkişiler yersiz kesilen verginin red ve iadesi için önce ilgili idareden görüş almaktadır. Görüş sonrasında bağlı oldukları vergi dairesine dilekçe ile başvurumaktadırlar. Sonraki süreçte ilgili idare vergi kesintilerini ilgili yargı çevresi mali (muhasabe) biriminden isteyip teyit etmekte ve bilirkişiye ücretten alınan verginin red ve iadesinin geri ödenmesine yönelik birçok yersiz işlem tesis etmektedir. Bu nedenle çalışmada, bilirkişi ücret istisna sisteminde aksak işleyen vergilendirme sürecine dikkat çekilmiştir. Sorunun çözümü, hali hazırda var olan asgari ücretliye uygulanan ücret istisna sisteminin bilirkişi ücret ödeme sistemine uyarlanması ile sağlanabilecektir. Ayrıca süreçte işleyen muhasabe kayıtlarının sadeleşmesine de dikkat çekilmek istenmektedir. Çalışmada bürokrasinin önüne geçilmesi ve işlemlerin sade ve şeffaf bir hale gelebilmesi için uygulama örneğine yer verilmiştir. Bu şekilde hem vergi mevzuatının sorunsuz işlemesi, gereksiz red, iade, itiraz ve dava süreçlerinin yaşanmaması amaç edinilirken, muhasabe uygulama yönetmeliğine de bir sadelik getirilmesi amaçlanmıştır. Önerilen uygulama örneği ile vergi teorisi ve muhasabe uygulamalarına bir katkı sağlanması hedeflenmiştir.

Türkiye’de bilirkişilik meslek ve faaliyeti, bu faaliyet sonucunda elde edilen kazançlara ilişkin hükümler, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2, 7, 23/18, 61,62,63, 85, 86 vb. maddelerinde, damga vergisi kanununda ve diğer vergi mevzuatı düzenlemelerinin ilgili maddelerinde yer almıştır. Bilirkişilik meslek kazançlarının vergilendirilmesinde öncelikle bu kazancın kendi nam ve hesabına mı yoksa bir işveren adına mı yapıldığına bakılması gerekmektedir. Bunun yanında kazancın bir ücret geliri olması nedeniyle bağlı bulunan işveren sayısına göre değerlendirilmesi de diğer bir değerlendirme konusudur. Çalışma konusu, bilirkişi ücretlerinin vergilendirilmesiyle sınırlı tutulmuştur.

Ücret kapsamında vergilendirilmesi gereken bilirkişi ücretleri tek veya birden fazla işverenden elde edilmesine bağlı olarak farklı düzenlemelere tabi olacaktır. Yine bilirkişi ücretlerinin vergilendirilmesinde, kazancın bir kesinti veya tevkifata tabii tutulup tutulmadığı ile gelir vergisi kanunundaki beyan sınırlarının aşılmış aşılmadığına da bakılması gerekmektedir. Bu çalışmada, ücret gelirinin bir makamdan elde edildiği ve tevkifata tabi tutulduğu, ardından bu tevkifatın iadeye konu edildiği bilirkişi ücret vergilendirme şeklinin araştırılması, tevkifat kesintisi ve ardından red ve iade edilmesi aşamalarında yaşanan sorunların ortaya çıkarılmasına odaklanılmaktadır. Çalışmada ayrıca bu sorunların aşılmasına ilişkin çözüm önerileri ve bir muhasabe uygulama örneği sunulmaktadır.

ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Çalışmada belgesel tarama yöntemi kullanılmıştır. Araştırma konusuyla alakalı literatür taranarak, çalışmada konu kapsamında diğer dokümanlardan ilgili kanunlar kategorisi (Gelir Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Tebliğ, Özelgeler ve Sirküler vb.) incelenmiştir. Bunun yanı sıra konunun tam olarak ortaya konulması amacı ile başlıca belge ve bilgilere ulaşmak için doküman incelemesi kapsamında belgesel tarama yöntemlerine başvurulmuştur (Lawrence, 2017, s. 433). Doküman incelemesi yöntemi, araştırılmak istenen olguların amaç doğrultusunda bilgi ihtiyacını karşılaması için malumat verecek yazılı materyallerin analizini içerir. Bu yöntem sosyal bilimciler tarafından kullanılan yöntem olarak bilinir (Yıldırım ve Şimşek, 2013, s.). Araştırma konumuz olan ücret vergisi istisna sisteminin varlığına ait ilgili yasal mevzularda kapsamlı bir doküman kitlesi bulunmaktadır. Bu dokümanlar incelendiğinde kanun, ikincil mevzuat ve diğer yardımcı kaynaklar ile bilirkişiler tarafından alına görüş, red ve iade ile yayımlanan her türlü yazışma metinleri de bu kapsamda değerlendirilir. Elde edilen bu belgeler yapılacak araştırmalar kapsamında diğer veri toplama araçları ile birlikte faydalandığında teşvik edici olması yönüyle de araştırmalara ayrı bir anlam ve değer katmaktadır (Patton, 2014, s.293-294).

Çalışmada bilirkişilerin ücret gelirlerinin vergilendirilmesi durumu ele alınırken kazancına asgari ücret istisna haddi uygulanmayan ve belirsizlik nedeni ile ücret istisnasından tam faydalanamayan bilirkişilerin durumu dile getirilmiştir. Uygulama bu bağlamda sınırlandırılmıştır.

BİLİRKİŞİLİK ÜCRETİNİN KAPSAMI VE VERGİLENDİRİLMESİ

Ücrete ilişkin literatürde farklı tanımlar mevcuttur. Ücretin 4857 sayılı İş Kanunu 32. maddesinde; bir kimseye bir iş karşılığı üçüncü kişiler ya da işverence sağlanan ve para ile yapılan ödeme olduğu anlaşılmaktadır. Borçlar Kanununun 401. maddesinde de ücret, işverenin işçiye sözleşme ile belirlenen ödeyeceği tutarı; hizmet sözleşmesinde hüküm bulunmayan durumlarda ise işverenin işçiye ödemesi gereken asgari ücretten az olamayan emsal ödemelerdir şeklinde tanımlanmıştır.

Teoride de belirtildiği gibi ücret çalışma veya harcanan mesainin karşılığıdır. Aynı zamanda bedensel ve zihinsel çalışmanın da parasal ifadesidir (Ergül, 2006, s.18).

Bilirkişi ücretlerinin vergilendirilmesine ilişkin çeşitli vergi kanunlarında düzenlemeler bulunmaktadır. Bu doğrultuda 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde gelirin unsurları içerisinde ücretler sayılmıştır. Gelir Vergisi kanununda özel bir düzenleme bulunmadıkça maddede sayılan kazançların belirlenmesinde safi ve gerçek tutarlarının ele alınacağı belirtilmektedir. Kazanç ve iratların vergilendirilmesinde genel ilke beyan usulü olmakla birlikte belli hadleri aşmayan ücretlerin ise tevkifat usulü ile vergilendirilmesi genel bir esastır. İlgili kanunun 7. maddesinde hizmetin Türkiye’de ifa edilmesi ve değerlendirilmesi şartı da bulunmaktadır.

Gelir vergisi kanununun 61 maddesinde ücretin tarifi yapılmış olup, bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanların hizmet karşılığı elde ettikleri para ve ayınların ücret olduğu ortaya çıkmaktadır. Ancak bilirkişiler ifa ettikleri meslekleri gereği her ne kadar bir sözleşmeye ve işyerine bağlı olmasalar da gelir vergisi kanunu kapsamında yayımlanan 319 seri nolu Genel Tebliğ düzenlemesi uyarınca bir işverene bağlı olarak kabul edilmektedirler. Bunların yanı sıra bilirkişilerin elde ettikleri bu ücretin istisna durumlarına, ücretin brütten safi hale getirilmesine ve nasıl beyan edileceğine bakılması gerekmektedir.

Bilirkişilerin elde ettiği ücretin nitelik, vergilendirme ve beyan hususlarının değerlendirilmesinde Gelir Vergisi Kanunu’nun ilişkili maddelerinin incelenmesi gerekmektedir. Bu nedenle G.V.K. 61. maddede;

“Ücret işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir”.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez”.

Hükmü bulunmaktadır. Farklı bir ifade ile kanunun aynı maddesinin 3.fıkranın 5. bendinde, resmi arabuluculara, bilirkişilere, spor hakemlerine, eksperlere her çeşit yarışma jüri üyelerine ödenen ya da sağlanmış ayının ve parasal menfaatlerin de ücret sayıldığına dair hüküm bulunmaktadır.

Bilirkişinin elde ettiği kazancın ücret olduğunun ve vergilendirilmesinin ücret hükümlerine göre olacağı bir delili de, Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 23.01.2020 tarih ve 6314 sayılı özelgesinden anlaşılmaktadır. Özelgeye göre; verilen görüşte, bilirkişinin elde ettiği kazancın ücret geliri olduğu ve tek işveren hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiğine işaret edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu 62. maddede işverenin tanımını yapmıştır. Kanun maddesinde işveren, hizmet erbabına iş sağlayan, iş gereği emir ve talimat veren gerçek ve tüzel kişiler şeklinde tanımlanmıştır.

Bu hüküm doğrultusunda ihtilaf ve dava taraflarınca atanması istenen bilirkişilerin işvereni, bu meslek mensuplarını görevlendiren ve talimat doğrultusunda bilgi ve rapor düzenlemesini isteyen ve karar inisiyatifine sahip mahkeme, oda ve devletin yetkiyi elinde bulunduran kurumlarıdır. Bu hükümden ortaya çıkan, dava ya da ihtilaf taraflarınca görevlendirilmesi istenilen bilirkişilerin işverenleri, meslek mensubunu (bilirkişi) görevlendiren ve talimat doğrultusunda kendilerinden bilgi, rapor isteyen ve kararda yetkiyi elinde tutan mahkemeler, devletin yetkiye sahip merciler ve odalarıdır.

Gelir mevzuatı uygulaması bakımından her zaman ücretliler bakımından belirsizliklere konu olan işveren kavramının örneklerle açıklanması gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu 62 maddesinde yer alan işveren tanımı hükmünün açıklanması amacıyla yayımlanan Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 311 seri Genel Tebliğinde değişiklik yapan 321 seri nolu Genel Tebliğe göre;

A)-Genel Yönetim Kapsamında 1 sayılı cetvelde yer alan idareler genel bütçeli idarelerdir. 321 seri nolu tebliğe göre; 1. sayılı cetvelde yer alan idarelerin tek işveren hükmünde olduğu anlaşılmaktadır. Tebliğde yapılan açıklama ile genel bütçeli bir idarede görevli bir Vergi Müfettişi yine genel bütçeli bir idarede görev alması veya Adalet Bakanlığına bağlı bilirkişilik yapması durumunda süre gelen vergi matrahına ücretleri ekleyerek istisnadan faydalanması gerekecek ve tek işverene göre ücret vergilendirmesi yapılacaktır. Beyanname vermesi gerekmektedir.

B)-Farklı bir değerlemede örnek verilen Vergi Müfettişi Genel bütçeli bir bakanlıkta çalışmaktadır. Çalıştığı bakanlığın bağlı kuruluşuna görevlendirilmesi durumunda tekrar bilirkişilik yapması durumunda bile tek işveren hükmünden faydalanacaktır. Beyanname vermesi gerekmez.

C)-Genel bütçeye bağlı bir idarede çalışan bir kamu görevlisi çalıştığı bakanlığın 1 sayılı cetvelde yer almayan yönetim kurulu üyeliğine görevlendirilmesi neticesinde huzur hakkını elde etmesi durumunda ikinci işverenden ücret alıyormuş gibi değerlendirilecektir. 193 sayılı kanunun 86. maddesinde 1 numaralı bendi belirtilen tutarları aşması halinde gelirlerini söz konusu ücret geliri için beyanda bulunacaktır.

D)-Kamu görevlisi genel bütçeli bir idarede çalışırken nakil ile 1 sayılı cetvelde yer almayan bir kuruma geçmesi halinde ücretleri ayrı olarak vergilendirecek ve 193 sayılı kanunun 86. Maddesinde 1 numaralı bendi belirtilen tutarları aşması halinde gelirlerini söz konusu ücret geliri için beyanda bulunacaktır.

E)-Kamu görevlisi genel bütçeli bir idarede çalışırken bir üniversiteye geçmesi durumunda ücretleri ayrı olarak vergilendirecek ve 193 sayılı kanunun 86. maddesi 1 numaralı bendinde belirtilen tutarları aşması halinde gelirlerini söz konusu ücret geliri için beyanda bulunacaktır.

F)-Kişinin emekli durumunda olması ve sadece bilirkişi faaliyetinde bulunmasında Adalet Bakanlığı tek işveren hükmünde olacağından asgari ücret haddine kadar ücret istisnasından faydalanacak ve asgari ücret sınırının aşılması durumunda işverence ücret gelirinden vergi tevkifatı yapılacaktır.

Belirtilen örneklerde yer alan GVK 86.maddenin işleyişi ücretlinin gelirlerini toplama yapılmayan haller olarak değerlendirilmektedir. Kanun metninden;

“Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103 üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil)” beyana dahil edilmeyeceğini izah etmektedir.

Vergi kanunlarından 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61. Maddesine göre bilirkişilere ödenen tutarlar ücret tabirine girmekte ve aynı kanunun 62. Maddesine göre de adli mahkemeler işveren sayılmaktadır. Bu tespitlerin sonrasında ücret istisnası sürecine geçilmesi uygundur.

Uygulama bakımından istisna haddinin aylık baz da hesaplanmasına esas olan miktara ulaşmada, Resmi Gazetenin 25.12.2021 tarih ve 31700 sayısında yayımlanan “7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 2’nci maddesi” kanun metni ile 193 sayılı kanunun 23’üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenerek kanunda ücretlere uygulanacak gelir vergisi istisna miktarının sınırı ilgili madde ile belirlenmiştir. İlgili madde uyarınca istisna sınırının tespiti cari yıl asgari ücretinden bilirkişiye ödeme yapılacak aylık tutara göre yapılır. İstisna miktarı aylık zaman dilimleri tutarları dikkate alınarak, asgari ücretin brüt tutarından sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi işçi payına isabet eden tutar mahsup edildikten sonra arta kalan ücret vergi dilimleri tutarınca hesaplanacaktır. Bu hesaplama gereğince işverenin asgari ücret miktarını geçmeyen bilirkişi ücretlerinden gelir vergisi tevkifatı yapmaması gerektiği anlaşılmaktadır (Yörükoğlu, 2023, s.1). Gelir Vergisi Kanununun 23/18 maddesinde ücretlere uygulanacak istisnadan nasıl faydalanılacağı izah edilmektedir. Bu madde uyarınca değerlendirildiğinde istisnadan sadece hizmet erbabının faydalanacağı anlaşılmaktadır. Ancak Resmi Gazetenin 27.01.2022 tarih ve 31732 sayısında yayımlanan 319 seri no’lu vergi usul tebliğinde GVK 61. Maddesi 5. Fıkrasına göre istisna uygulamasının bilirkişi ücretlerine de uygulanacağı sonucuna varılmaktadır. Bahse konu 319 seri nolu vergi Usul Kanunu Genel Tebliği idare yönünden uygulanma mecburiyeti getirdiğinden, bilirkişilerce elde edilen ücretin kanunda sayılan ücretlerden olması nedeniyle elde edilen ücretlerin asgari ücretli istisnasından faydalanması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Bunun yanı sıra ücretler bahsinde yer alan araboluculara, bilirkişilere, spor hakemlerine, eksperler vb. yapılan ödemeler ücret olarak değerlendirildiğinden, asgari ücretli uygulanmasından faydalanır sonucuna da varılır.

Bilirkişiye yapılacak ücret ödemeleri bakımından işverenin tespiti ile ücretin ne şekilde vergilendirileceği ile nasıl tahsil edileceğinin belirlenmesi de önemli bir husustur. Gelir vergisi kanununun 62. maddesi işverenin tanımını yapmakta olduğundan haliyle bilirkişilik mesleği bakımından bilirkişi işvereni, bağlı bulunulan yargı çevresi tüzel kişinin olduğu anlaşılmaktadır. Adli yargı mahkemeleri 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kanununun 1 sayılı cetveli kapsamında olması nedeniyle genel bütçeli kuruluştur. 5018 sayılı kanun gereği mahkemelerin ödeme ve tahsilatları tek bir veznedenden yürütüldüğünden idare tek işveren hükmündedir. Şöyle ki; vergi mevzuatı bakımından gerçek kişi bilirkişiler, adli mercilerde mesleki faaliyetlerini bir iş veya hizmet (karşılığında) sözleşmesi çerçevesinde gerçekleştirmektedirler. Bir veya birden fazla işverene bağlı olarak elde ettikleri kazanç ücret geliri kabul edilmektedir. Bilirkişilerin bir veya birden fazla işverene bağlı olarak elde ettikleri ücretler gelirleri için 193 S. GVK. 86. maddesine göre, birden fazla işverenden ücret alınması durumunda birinci işverenden sonra başka bir işverenden elde edilen ücret gelir toplamı, GVK 103 üncü maddede belirlenen tarifinin ikinci gelir diliminde bulunan tutarlar ile birinci işveren dâhil elde edilen ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddenin dördüncü gelir diliminde bulunan tutarı geçmeyen mükellefler tevkif suretiyle vergilendirileceklerinden ayrıca beyanda bulunmaları gerekmemektedir.

Gelir Vergisi Kanunu 86. maddede; tek işverenden elde edilmiş ve stopaj usulü ile vergilendirilmesi yapılan ücret gelirlerine yönelik yıllık beyanname verilmeyeceği, ancak farklı gelirlerden dolayı beyanname verilmesi durumunda bu gelirlerin beyan edilmeyeceği ifade edilmiştir.

Gelir vergisi kanununda ücret gelirlerinin vergi tarifesi 4. diliminde yer alan tutarlardan 2023 yılında 1.900.000,00TL'yi, 2024 yılında ise 3.000.000,00TL'yi geçmeyen ücretler gelirleri için ayrıca beyanname verilmeyeceği belirtilmiştir. İlgili yasa maddesine yönelik yayımlanan 2024/36 no'lu vergi sirkülerinde kanunun işleyişi ve istisna miktarlarını aşan kısımlar ayrıca izah edilmiştir. Bilirkişilere mesaieleri karşılığı ödenen ya da sağlanan para, ayın ve maddi menfaatlerin de ücret kapsamında olduğu bilinmektedir. Aynı şekilde konu ile ilişkili bir diğer mevzuat olan Damga Vergisi Kanunu ek (2) sayılı tabloda; "IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümde yer alan (34) numaralı fıkrasında da "ücretlere ilişkin kâğıtlar" tabirinden sonra gelen ek hüküm uyarınca bilirkişi ücretlerinden aylık brüt asgari ücret miktarında kalan kısmın damga vergisi kesintisinden istisna edileceği de ifade edilmiştir. Bu düzenlemeye ilave olarak 2006/49 nolu vergi sirkülerinde de bilirkişi ücretlerinin damga vergisinden muaf olduğu anlaşılmaktadır.

Bu kapsamda Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinin 3. fıkrasının 5. bendinde ve yayımlanan 319 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde sayılan yönetim ve denetim kurulu üyelerinin aldığı huzur hakkı, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine, sporculara yapılan ödemeler gibi ücret kapsamına giren ödemeler aylık asgari ücreti geçmeyen tutarda vergi istisnasından faydalanacaktır sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle yasa hükümleri gereği, tek işverenden ücret elde eden bilirkişilerin asgari ücret miktarını geçmeyen kısmın stopajının yapılmaması, yapılması halinde ilgiliye geri iadesi gerekir.

Vergi mevzuatında kimlerin, kimlerden, hangi gelir unsurlarından ve hangi oranda vergi tevkifatı yapacağı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasına göre, kamu idareleri ve müesseseleri, diğer kurumlar, şirketler, ortaklıkları, dernekler ve vakıflar ile bunlara bağlı iktisadi işletmeler, yatırım fonları, serbest meslek erbapları madde bendinde sayılan ödemeleri (avans olsa da) nakit ya da hesapla yaptıkları esnada, ödenen ücret sahiplerinin gelir vergileri olarak tevkifata tabi tutmaları zorunludurlar. Maddenin birinci bendi uyarınca, hizmet erbabı için yapılan ücret ödemeleri 61. maddede belirtilmiş olup, gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı hükmüne yer almıştır. Kurumlar Vergisi kanunu kapsamında tevkifat yapılan hallerde Kurumlar Vergisi Kanunu geçici 1. maddesi uyarınca gelir vergisi kanunu 94. madde kapsamında ücret ve kazançlardan ayrıca kesinti yapılamayacağı hükmü de yer almıştır (Kıvanç, 2009, s.2).

Gelir Vergisi Kanunu kapsamında konu ile alakalı yasa maddeleri genel bir şekilde değerlendirildiğinde;

- ✓ Bilirkişilere hizmetleri karşılığı yapılan ödemelerin muhtevası dolaylı olarak tespit edilebilse de, ikincil mevzuat kapsamında ücret sayılmaktadır,
- ✓ Bilirkişiler bakımından işveren; gerçek veya tüzel kişiler, yargı çevresi mahkemeleri, diğer kuruluşlar ve ilgili odalar/kişi/ile devletin yetkilendirilmiş mercileridir,
- ✓ Yasada tek işverenden elde edilen ve tevkifat ile vergilendirilmesi yapılan ücret gelirleri için yıllık gelir beyanname verilmez, farklı kazanç türlerinden elde edilen gelirler için yıllık beyanda bulunulması durumunda bu gelirler ayrıca beyannameye dâhil edilmez,
- ✓ Bilirkişinin birden çok sayıda işverenden ücret alması durumunda, ilk işveren hariç, kazanılan ve stopaja tabi tutulan ücretlerin tamamı Gelir Vergisi Kanunu 103. maddede yazılı miktarın ikinci sıra gelir basamağında bulunan miktarı geçmesi durumunda tüm ücret gelirinin beyanı gerekir,
- ✓ İşveren konumunda bulunan kişi-kurum-kuruluşların, bilirkişilere ödenen ücretlerden asgari ücret haddini aşan tutarlar için stopaj yapmalarının bir zorunluluktur,
- ✓ Bilirkişi ücreti elde edenlerden asgari ücret tutarını aşmayan ücret gelirleri üzerinden kesinti yapılmaz
- ✓ Elde edilen bilirkişi ücretlerinin, G.V.K.'nun 103. maddesi uyarınca artan nispette, 104. maddesi gereğince de ücret istisnanın aylık dilimler esas alınarak vergilendirileceği hüküm altına almıştır (Kıvanç, 2009, s.3).

Sonuç olarak, maddelerin değerlendirilmesinden asgari ücreti aşmayan bilirkişi ücretlerinin adli merciler veya tevkifat yapmakla sorumlu olan Gelir Vergisi Kanununun 94. maddede sayılan kişiler tarafından vergi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir.

BİLİRKİŞİLİK ÜCRETİ ÖDEMELERİNDE UYGULANAN İSTİSNA SİSTEMİ

Çalışmanın konusu olan bilirkişi ücretleri istisna sistemine göre bilirkişinin çeşitli tanımları bulunmaktadır. Ancak bilirkişi yönetmeliğinde: "Bilirkişi, çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde oy ve görüşünü

sözlü veya yazılı olarak vermesi için başvuru için gerçek veya özel hukuk tüzel kişisidir” şeklinde ifade edilmektedir.

Türkiye’de vergi mevzuatı bakımından bilirkişilerin mesailerini sonucunda işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışmaları ve hizmet karşılığı elde ettikleri para ve aylıklar ile sağlanan menfaatler ücret olarak kabul edilmektedir. İlgili kanun olan GVK 61. maddesinde ücretin, 62. Maddesinde ise işverenin tanımı yapılmıştır. Ayrıca GVK 23. Maddesinde Gelir Vergisi’nden istisna edilen ücretler sayılmıştır.

Ücretler ve istisna sistemine ilişkin gerekli açıklamalara ikincil mevzuat olan yönetmelik ve sirkülerlerde yer verilmiştir. Bilirkişi ücretleri toplamına, 01.01.2022 (7349 sayılı ve 22.12.2021 tarihli kanun düzenlemesi) tarihi itibari ile asgari ücret istisnasının uygulanması mümkündür. Söz konusu ücret istisnasının ilgili aylarda Adalet Bakanlığı ve birimlerince yapılan ücret ödemelerine bir defa uygulanabileceği doğaldır. Diğer taraftan, bilirkişi görevi dışında bir işverene bağlı olarak çalışılması ve ücret geliri elde edilmesi halinde ise istisna sadece en yüksek ücret gelirine uygulanacak olup, bu durum için bildirme yükümlülüğü hizmet erbabına ait olacaktır.

Bilirkişi ücret istisna sisteminin uygulanmasında bazı belirsizlikler ve uygulama ayrılığı olduğu ortadadır. Bu kapsamda, bilirkişilik faaliyetlerinden elde edilen ücret gelirlerine, 193 s GVK 23. maddesi 1. fıkrasının (18) numaralı bendinde yer alan istisna sisteminin fiili uygulamada işlerlik kazanmaması nedeni ile bilirkişilerden fazla ve yersiz gelir ve damga vergisi kesintileri yapılmaktadır. Bu hatalı uygulamadan kaynaklı olarak bilirkişilerce iade ve düzeltme talepleri ortaya çıktığından, vergi kesintisi yapılan ve yatırılan her bir vergi dairesi müdürlüğüne gerekli bilgi ve belgelerle başvurulmaktadır. İstisna uygulanmadan tevkifatı yapılan vergi kesintileri için ayrı ayrı her bir vergi dairesine 429 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin ekinde yer alan Diğer İfadelere İlişkin Talep Dilekçesi (6) ile başvuruda bulunulması ve yapılan araştırma ve hesaplamalar neticesinde fazladan kesildiği ortaya çıkan gelir ve damga vergisinin düzeltme fişi kuralına göre red ve iadesi gerekmektedir. 2023 yılında ise; tüm T.C. Adliye Vezneleri tarafından 2023 yılından (01.01.2023) itibaren bağlı buldukları Vergi Dairelerine vermiş buldukları “Bilirkişilere, Resmi Arabuluculara ve Uzlaştırıcılara “Bu Sıfatları Dolayısıyla Ödenen Ücretler Üzerinden Yapılan Tevkifata İlişkin Bildirim”de adı geçenlere yapılan ödemelerin T.C. kimlik numarası, elde edilen ücret, gelir ve damga vergisi kesintilerinin yükleneceği ayrıca belirtilmiştir (Hamamcılar, 2024, s.70).

Örneğin, 01.01.2024 tarihi itibarıyla brüt asgari ücret 20.002,50 TL olarak belirlenmiştir. Asgari ücrete (2024 yılı) ilişkin işsizlik sigorta primi ve işçi sosyal güvenlik primi (İşçi İşsizlik Payı(%1)200,03 TL+İşçi SGK Payı (%14)2.800,35TL=3.000,38 TL)3.000,38TL hesaplanmaktadır. Bu durumda aylık istisna tutarının hesaplanmasına esas matrah (20.002,50TL-3.000,38TL=17.002,12 TL)17.002,12 TL’dir. Vergi istisna hesaplama sonrası 2024 yılında bilirkişilere yapılacak toplam ücret ödemelerinden aylık 3.000,38TL’yi aşmayan kısım için gelir vergisi, 151,82TL’lik damga vergisi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

Aşağıda 2024 yılı gelir vergisi ve damga vergisi istisna tutarları aylık olarak tablolandırılmıştır.

Tablo 1 2024 Yılı Asgari Ücret İstisna Sınırları

Dönemi	Aylık Asgari Ücret Gelir Vergisi İstisnası	Aylık Asgari Ücret Damga Vergisi İstisnası
Ocak	2.550,32	151,82
Şubat	2.550,32	151,82
Mart	2.550,32	151,82
Nisan	2.550,32	151,82
Mayıs	2.550,32	151,82
Haziran	2.550,32	151,82
Temmuz	3.001,06	151,82
Ağustos	3.400,42	151,82
Eylül	3.400,42	151,82
Ekim	3.400,42	151,82
Kasım	3.400,42	151,82
Aralık	3.400,42	151,82
TOPLAM	35.305,08 TL	1.821,04 TL

Kaynak: Alomaliye.com (12.01.2024).

Genel bir teamül olarak asgari ücret artışına bağlı olarak vergi dilimlerindeki artışlar da orantılı olacak şekilde düzenlenmelidir. Asgari ücret, “işçinin geçinebileceği minimum seviyedeki ücret” olduğundan, asgari ücretin bir yıllık tutarının altında geliri olanlar vergiden muaf tutulmalıdır (Yolvermez, 2020, s.2458).

İstanbul Defterdarlığı, Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğü’nün 2003 yılı, B.07.4.DEF.034.11/GVK-103 sayılı vermiş olduğu bir özeldede; dilekçe sahibinin İstanbul Üniversitesi Orman Fakültesinde öğretim üyesi olarak görev yapmakta olduğu ve orman davaları ile ilgili İstanbul’un çeşitli adliyelerinde bilirkişi olarak yaptığı anlaşılmaktadır. Görevleri nedeniyle adına tahakkuk eden bilirkişi ücretlerinin farklı oranlarda gelir vergisine tabi

tutulduğu anlaşılmaktadır. İlgili ücret ödemelerinin ne şekilde vergilendirileceği ilgili idareden sormuştur. İlgili idare bilirkişiye yapılan ödemelerin muhtevasının 128 ve 160 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde açıklandığını ve 160 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre de, başka bir işverenden alınan ücret olduğuna ve ücret ödemelerinin ayrı ayrı vergilendirmeye tabi tutulacağını belirtmiştir. Bilirkişi bu durumda ücreti elde etme durumuna göre istisna haddinden faydalanabilecektir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesi ve ya 4444 Sayılı Kanununun 1. maddeleri gereğince yıllık beyanname ile beyan zorunluluğu bulunmamaktadır. Değinen kanun hükümlerine göre de İstanbul'un farklı yargı çevrelerinden yapmış olan bilirkişi görevleri ücretleri mahkemelerin başka bir veznesinin bulunmadığından ve tek vezneden tahakkuk edilip ödenmesi bakımından tek işverenden kazanılan ücret olarak değerlendirilerek, GVK 23. ve 103.maddesine göre vergilendirilecektir.

Türkiye'de bilirkişilerin sundukları raporlara ait ödenen ücretlerden yapılacak kesintilerde ilgili gelir vergisi kanunu uygulanmasında yer alan istisna hükümleri sistematığe uygun işlememektedir. Uygulamada bilirkişi ücret ödemeleri aylık tutarda asgari ücreti geçmeyen miktarda vergiden istisna edilmiştir. Ancak bilirkişilerin işveren konumunda olan yargı çevresi ödenen ücretlerden vergi tevkifatı yapmaktadır. Bu yanlış uygulama nedeniyle ücretinden kesinti yapılan bilirkişi bağlı bulunduğu vergi idaresine başvurarak görüş almakta ve tekrar alınan görüş çerçevesinde kendisinden kesilen vergi tevkifatının red ve iadesini bağlı bulunduğu vergi dairesinden talep etmektedir.

TAHSİL EDİLEN VERGİNİN RED VE İADESİ İLE MUHASEBELEŞMESİNE AİT UYGULAMA ÖRNEĞİ

Bilirkişilik ücretinin vergilendirilmesinde uygulanan istisna sistemindeki belirsizlik, meslek mensubunun sunduğu raporun ücretinin ödenmesi anında başlamaktadır. Bu aşamada ücret gelirinden gelir vergisi ve damga vergisi tahsil edilirken ücret istisna haddi uygulanmamaktadır. Bilindiği üzere tek işverenden alınan ve tek işveren hükmünde sayılanlardan alınan ve tevkifata tabi tutulan ücret için beyan mecburiyeti bulunmamaktadır. Aynı şekilde tek işveren veya tek işveren hükmünde olan kişilerden alınan bilirkişi ücretlerinin de beyanı gerekmemektedir. Raporun sunulması sırasında bilirkişiye ödenen ücretten gelir vergisi ve damga vergisi stopajının asgari ücret istisna haddi dikkate alınarak işverence vergilendirilmesi gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer alan ücret istisna gereği tek işveren hükmünde olan kişilerden alınan ücretin asgari ücret haddine kadarlık kısmından gelir vergisi ve damga vergisi stopajı işverence yapılmamalıdır (94.sorumluluk maddesi). Ancak istisna belirsizliği nedeniyle, adli mahkeme muhasebe birimince bilirkişilik ücretinin ödenmesi sırasında ilgiliden gelir vergisi ve damga vergisi hemen tahsil edilmektedir. Sonrasında bilirkişi ücret ödemelerinden tahsil edilen vergi tutarlarını gösteren çeşitli ödemeler bordrosunu adli muhasebe biriminden alarak bağlı bulunduğu Vergi Dairesi Müdürlüğüne başvurmak suretiyle vergilerin red ve iadesini talep etmektedir.

Bilirkişilere ücret ödemesine ait süreç yaklaşık bu şekilde işlemektedir. Kendilerine mahkemece verilen görev sonunda rapor teslim eden bilirkişiden örneğin 1.000 TL bilirkişilik ücret geliri elde etmesi durumunda ücret ödemesinden 150 TL gelir vergisi ve 0,68 TL'de damga vergisi kesintisi yapılmaktadır. Bilirkişi elde ettiği ücretlerden yıllık olarak kümülatifte kesilen vergi tutarlarını gösteren bordro ile Vergi Dairesi Müdürlüğüne müracaat ederek ödediği vergilerin red ve iadesini talep etmektedir. İlgili Vergi Dairesi Müdürlüğü başvuruda bulunan bilirkişinin sunduğu dilekçe ve eklerini teyit amaçlı vergi kesintisini yapan Cumhuriyet Başsavcılığı Muhabere Bürosundan resmi yazı ile sormaktadır. Gelen cevap yazısına göre ilgiliye yersiz kesilen vergiler tekrar iade edilmektedir.

Çalışmada adli yargı çevresinde görev yapan bir bilirkişinin evraklarının incelemesi yapılmıştır. Araştırma neticesinde 07.07.2023-31.12.2023 yıllarını kapsayan Van Cumhuriyet Başsavcılığı Çeşitli Ödemeler Bordrosunda bilirkişinin 68.680,00 TL ücret ödemesi elde ettiği, ücret ödemelerine ilişkin 16.991,00 TL gelir vergisi, 521,21 TL'de damga vergisi toplamda 17.512,21 TL kesinti yolu ile vergi tahsil edildiği anlaşılmaktadır. İlgili bilirkişi bağlı olduğu Van Vergi dairesine 2024 yılında başvurarak asgari ücret istisna haddinde kalan vergi miktarının red ve iadesini talep etmiştir.

Örnek olayda kullanılan 2023 yılı asgari ücret istisna hadlerini gösteren tablo incelendiğinde 2023 yılı istisna miktarları aşağıdaki gibidir;

Tablo 2 2023 Yılı Asgari Ücret İstisna Sınırları

Dönemi	Aylık Asgari Ücret Gelir Vergisi İstisnası	Aylık Asgari Ücret Damga Vergisi İstisnası
Ocak	1.276,02	75,96
Şubat	1.276,02	75,96
Mart	1.276,02	75,96
Nisan	1.276,02	75,96
Mayıs	1.276,02	75,96
Haziran	1.276,02	75,96
Temmuz	1.710,35	101,82
Ağustos	1.902,62	101,82
Eylül	2.280,46	101,82
Ekim	2.280,46	101,82
Kasım	2.280,46	101,82
Aralık	2.280,46	101,82
TOPLAM	15.286,85 TL	1.066,68 TL

Kaynak: Alomaliye.com (12.01.2024).

Tablonun incelenmesinden bilirkişi 15.286,85 TL gelir vergisi, 1.066,68 TL damga vergisi bakımından 2023 yılında ücret istisnasını hak etmektedir. Bu nedenle bilirkişiye ödenen ücret ödemelerinde tabloda gösterilen istisna miktarları uygulanmalıdır. Ücret istisna uygulanmasının varlığı ve nasıl olacağı ayrı bir yasal kaynak olan Vergi Hazırlama Rehberinde de her yıl izah edilmektedir.

Çalışmada örnek gösterilen bilirkişiden vergi kesintisi yapıldığı tespit edilmiştir. Faaliyette bulunan bilirkişiden 600, 00 TL'lik bilirkişilik ücret gelirinden 162,00 TL gelir vergisi ve 4,55 TL damga vergisi kesintisi yapılmıştır. Ücret tahakkuk ve ödemesine ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

.....07.07.2023..... 630 GİDERLER HS. 600 GELİRLER HS. GV:162,00TL+DV:4,55TL 325 NAKİT TALEP VE TAHS. HS. Ücret ödenmesi ve vergiler tahsilat kaydı.	600,00	166,55 433,45
---	--------	------------------

Merkezi yönetim muhasebe yönetmeliği gereği gider yansıtma kaydı

.....xx.xx.xxxx..... 830 GİDERLER HS. 835 GİDERLER YANS. HS. Giderin yansıtma kaydı.	600,00	600,00
---	--------	--------

Merkezi yönetim muhasebe yönetmeliği gereği gelir yansıtma kaydı

.....xx.xx.xxxx..... 805 GELİR YANS. HS. 800 GELİRLER HS. Gelir yansıtma kaydı	166,55	166,55
---	--------	--------

Vergilendirme sonrası kalan net ücretin bilirkişiye ödenmesi için bankaya gönderim kaydı aşağıdaki gibidir;

.....xx.xx.xxxx..... 325 NAKİT TALEP VE TAHS. HS. GV:162,00TL+DV:4,55TL 103 VER. ÇEK. VE ÖD. EM. HS. Ücret bankaya gönderim kaydı.	433,45	433,45
--	--------	--------

Vergilendirme sonrası kalan net ücretin bilirkişiye ödenmesi kaydı aşağıdaki gibidir;

.....xx.xx.xxxx..... 103 VER. ÇEK. VE ÖD. EM. HS 102 BANKALAR HS. Ücretin bankadan ödenme kaydı.	433,45	433,45
---	--------	--------

Oluşturulan muhasebe kaydı gereği bilirkişilik ücreti ilgiliye ödenmiş ve gerekli muhasebeleşme kayıtları tamamlanmıştır.

Yukarıda verilen örnekte 600,00 TL'lik bilirkişi ücretinden stopajı yapılan verginin (GV:162,00TL+DV:4,55TL.) bilirkişi tarafından red ve iadesinin talep edilmesi durumunda ilgili idarece yapılacak muhasebe kaydı aşağıda ki gibidir;

.....xx.xx.xxxx..... 610 GELİRLERDEN RED VE İADELER HS. GV:162,00TL+DV:4,55TL. 325 NAKİT TALEP VE TAHS. HS. GV:162,00TL+DV:4,55TL Ücret gelirinden yapılan vergi kesintisi ret ve iade kaydı.	166,55	166,55
--	--------	--------

Red ve iade gider yasıma kaydı.

.....xx.xx.xxxx..... 810 GELİRLERDEN RED VE İADELER HS. GV:162,00TL+DV:4,55TL. 835 GİDERLER YANS. HS.. GV:162,00TL+DV:4,55TL Ücret gelirinden yapılan vergi kesintisi red ve iade yansıma kaydı.	166,55	166,55
---	--------	--------

Elde edilen verilere göre örnek olaydaki bilirkişinin elde etmiş olduğu ücret gelirinden bir tanesine ait tahsil ve muhasebe kayıtları konunun anlaşılması için tüm süreçleri ile verilmiştir.

Tespit edilen olaydan hareketle tek işveren hükmünde olan kişilerden alınan bilirkişi ücretlerinin vergilendirilmesinde, gerçek veriler ışığında tavsiye edilebilecek yeni sistem şöyle olabilecektir. Örnek olayda bilirkişilik faaliyetinde bulunan gerçek kişi emekli konumunda olup, elde ettiği bilirkişilik ücreti yönünden adli makamlar tek işveren hükmündedir. Bilirkişilik faaliyetinden elde edilen ücret tek işverenden elde edildiği kabul edildiğinden ücrete ait stopaj uygulaması tıpkı asgari ücretlilerin vergilendirilmesinde olduğu gibi yapılabilecektir. Mali yıl başladığında bütçe kanunu (yasa) ile belirlenen ve kabul edilen ücret istisna sınırları Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Adalet Bakanlığı muhasebe sistemi ile koordineli olarak tanımlaması yapılacaktır. Adalet Bakanlığı tarafından onaylanan vergi istisna dilimleri her ay itibarı ile bilirkişinin elde ettiği ücrete istisna uygulanma suretiyle vergi dışı bırakılacaktır. Zaten red ve iadeler devlet muhasebe yönetmeliğinin Analitik Bütçe Sınıflandırması Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırmasının Birinci Düzeyi olan "I Gelirin Ekonomik Sınıflandırması" bölümünün "09 Red ve İadeler (-)" alt düzeyinde yer aldığından muhasebeleşmesinde bir sakınca bulunmamaktadır (Ural, 2008, s.167-168). Ücret ödemeleri bulunulan yılın vergi istisna haddini aştığında vergi tahsiline başlanacaktır. Şöyle ki evrak üzerinde yapılan incelemede yer alan bilirkişinin 2023 yılında bilirkişi ücreti elde ettiği anlaşılmaktadır. 2023 yılı vergi istisna miktarları dikkate alındığından bilirkişinin ücret ödemesi istisna sınırını aşmadığı tutarda aşağıda gösterilen muhasebe kaydı yapılacaktır;

İstisna sınırında kalan ücret tahakkuk kaydı;

.....07.07.2023..... 630 GİDERLER HS. 610 GELİRLERDEN RED VE İADELER HS. GV:162,00TL+DV:4,55TL 325 NAKİT TALEP VE TAHS. HS. Ücret istisna uygulanması nedeniyle bedelin tam ödenme kaydı.	433,45 166,55	600,00
--	------------------	--------

Bu durumda sadece gider yansıma kaydı yapılacaktır. Vergi tahsili olmadığından gelir yansıma kaydı yapılmayacaktır.

Gider yansıma kaydı;

..... 07.07.2023..... 830 GİDERLER HS. 810 GELİRLERDEN RED VE İADELER HS. GV:162,00TL+DV:4,55TL. 835 GİDERLER YANS. HS. Giderin yansıma kaydı.	433,45 166,55	600,00
---	------------------	--------

Yapılacak muhasebe kaydında 830 Giderler hesabı bilirkişinin net ücreti olan 433,45 TL'yi gösterirken, 810 Gelirlerden Red ve İadeler hesabı rakamı olan 166,55 TL ücret istisna miktarını gösterecektir. Gider yansıma hesabına toplam tutar olan 600,00 TL tahakkuk ederek sonuç hesaplarına kesin tutar aktarılacaktır. Bu aşamada herhangi bir gelir tahsili yapılmadığından gelir yansıma kaydı yapılmayacaktır. Gelir yansıma hesabı bilirkişinin asgari ücret istisna haddini aştığında devreye girecektir.

Bilirkişi ücretinin bankaya gönderim ödeme kaydı;

..... 07.07.2023..... 325 NAKİT TALEP VE TAHS. HS. GV:162,00TL+DV:4,55TL 103 VER. ÇEK. HS.	600,00	600,00
---	--------	--------

Ücret bankaya gönderim kaydı.		
-------------------------------	--	--

Bilirkişi ücretinin bilirkişiye ödeme kaydı;

..... 07.07.2023..... 103 VER. ÇEK. HS 102 BANKALAR HS. Ücretin bankadan ödenme kaydı.	600,00	600,00
---	--------	--------

Önerilen istisna sisteminin uygulanması durumunda sistem bilirkişinin ödemelerine ait yardımcı defter kayıtlarında asgari ücret istisna haddini kontrol edecek ilgili mali yılda istisna haddi aşıldığında gelir ve damga vergisi kesintilerini yapacaktır. Verile örnekte 2023 yılı istisna haddi gelir vergisi için 15.286,85 TL iken damga vergisi için 1.066,68 TL'dir. İstisna tutarı olan asgari ücret haddinin aşılması durumunda vergi tahsilatı başlayacaktır.

Çalışma kapsamında incelenen bir görüşe göre de; “Yıllık gelir vergisi beyannamesi uygulamasında, tek işveren statüsünde bulunan Adalet Bakanlığına bağlı birimlerin her birine ait değişik vergi numarası girilme zorunludur. Gelir beyan dönemlerinden önce, tek işveren olan fakat çok sayıda vergi numarası bulunan Adalet Bakanlığı, birimlerinin vergi kimlik numarasını üst kurum olan Bilirkişi Bölge Kurullarınca web sitesinden paylaşarak gelir vergisi beyanlarının birim bazında yapılmasının faydalı olacağı dile getirilmiştir (Gül, 2024, s.1).

İstisna kapsamında ücretten gelir ve damga vergisi stopajı (kesintisi) yapılmadığından bilirkişi tüm ücretini elde edecek olup, tekrardan Vergi Dairesine müracaatına gerek kalmayacaktır. Bu nedenle mevcut durum gereği idareler tarafından red ve iade süreci gereği yukarıda fazladan yapılan muhasebe kayıtları yapılmayacak ve bürokrasi de azalacaktır.

SONUÇ

Bilirkişilik mesleğinin gerçek kişilerce yapılması durumunda vergi mevzuatında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61/5 maddesinde sayılan gelir unsurlarından ücret tarifine girmekte, aynı kanunun 23/18 maddesi gereğince ücret istisnasından yararlanması gerektiği tespit edilmiştir. Gelir vergisi kanununda ödemelerin tek bir vezneden yapılması durumunda bağlı bulunulan işverenin tek işveren hükmünde olduğu da açıktır. Bilirkişilik faaliyetlerinden elde edilen gelirler tek işverenden ve kesinti yolu ile elde edildiğinden beyan usulüne tabi değildir. İşveren ücret ödemelerine ait vergi kesintilerini tevkifat yolu ile tahsil ederek ilgili bütçe tertibinde bulunan hesaba kaydederek bütçeye aktarmaktadır. Ancak vergi kanunu bazı ücret gelirlerini belli bir tutara kadar vergiden istisna etmektedir. Ücret gelirlerine ilişkin istisnaların başında asgari ücretin geldiği bilinmektedir.

Ücretlere uygulanacak asgari ücret istisnasına ilişkin mevzuatta çeşitli düzenlemeler ve bu istisnanın uygulanmasına ilişkin ikinci mevzuata ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Tebliğlerde ve diğer ikincil yasa kaynaklarından sirküler ve özelgelerde asgari ücret haddine kadar bilirkişi ücretlerinin de ücret istisnası kapsamında olduğu araştırmadan ortaya çıkmıştır.

Uygulamada bilirkişi ücret istisna sisteminde, özellikle Adli makamlarca yapılan bilirkişi ödemelerinde bir belirsizlik yaşandığı ilgililerin idarelere yapmış oldukları başvurudan anlaşılmaktadır. Şöyle ki; çalışmada faydalanılan bilirkişi emekli konumunda olup, elde ettiği bilirkişilik ücreti yönünden de tek işveren hükümlerine tabidir 2023 yılında bilirkişi faaliyetinde bulunduğu ve kendisine yapılan ücret ödemelerinden gelir ve damga vergisi kesildiği için bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurduğunu belgelemektedir. İdarelere yapmış olduğu müracaat dilekçelerinden anlaşılmaktadır. Zira, ücret istisnası kapsamında işveren bilirkişiye yapmış olduğu ödemelerden asgari ücret istisna haddini dikkate almadan ilgiliden tüm vergileri tahsil etmiştir. Sonrasında yapılan yazışma ve düzeltme süreçlerini müteakip ilgiliye yersiz kesilen vergiler red ve iade edilmiştir.

Adliyede ödemeleri yapılan bilirkişilerin, ücret istisnası bakımından uygulamada çeşitli sorunlar yaşandığı bilinmektedir. Konu kapsamında yapılan mevzuat taramasından bu durumun başka yerlerde de yaşandığı anlaşılmaktadır. İstanbul üniversitesinde öğretim üyesi olarak görev yapan bilirkişisini elde ettiği ücretin muhtevasını İstanbul Defterdarlığından sorduğu, ilgili birim “Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğü, 2003 yılı B.07.4.DEF.034.11/GVK-103 sayılı yazı.” özelge ile ilgiliye cevap verdiği ortaya çıkmaktadır. Yazılı başvuru sonucunda ilgiliye tek işverenden ücret elde eden ücretli olarak işlem yapılması gerektiğinin yazı ile bildirildiği anlaşılmaktadır. Başvuru sistemi gereğince ilgili almış olduğu özelge sonrasında bağlı bulunduğu Vergi Dairesi Müdürlüğüne başvuru yaparak kendinden kesilen gelir vergisi ve damga vergisi tularlarının red ve iadesini ilgili ikincil mevzuat olan 128 ve 160 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca da istemiştir. Çalışma kapsamında incelenen ikincil mevzuatlardan 128 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ücret gelirlerini istisna kapsamından çıkarmıştır. Ancak, 1989 yılında yürürlüğe giren 160 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin

girişinde de belirtildiği gibi tereddütleri gidermek için hazırlandığı ve ücret istisnasının bilirkişilere asgari ücret haddinde uygulanması gerektiğini ortaya koyan önemli bir delil olduğu tespit edilmiştir.

Çalışmadan ortaya çıkan bir sonuçta Van Defterdarlığı vergi red ve iade sürecine ilişkin bürokrasinin, İstanbul Defterdarlığında da yaşandığıdır. Özelgede vurgulandığı gibi diğer bir yorumdan İstanbul'da çeşitli adli çevrelerde yapılmış olan bilirkişi görevlerine ait ücretlerin mahkemelerin farklı veznelere olmaması nedeniyle tek vezneden tahakkuku yapılarak ödendiği sonucu ortaya çıkmaktadır. İstanbul Defterdarlığı özelgesinde ücret ödemelerinin tek işverenden elde edilen ücret tanımına girdiği, Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. ve 103.maddesine göre vergilendirilmesinin uygun olacağı şeklinde bir görüş verildiği tespit edilmiştir.

Çalışmadan incelenen bilirkişiye 2023 yılında elde ettiği ücretler için asgari ücret haddinde ücret istisnası uygulanmadığı ortaya çıkmıştır. Ücret vergi istisna sisteminin bilirkişiye uygulanmaması nedeniyle, 2023 yılında (01.07.2023-31.12.2023) bilirkişilik ücretlerinden dolayı kendisinden kesilen 19.991,00 TL gelir vergisinin ile 521,21 TL damga vergisi tahsil edilmiştir. Tahsilatlar için bilirkişi bağlı bulunduğu Van Vergi Dairesi Müdürlüğüne 2024 yılında dilekçe ve eki olan İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının özelgesine istinaden başvurmuştur. Başvuru nedeniyle ilgili vergi dairesi aynı yıl olan 2024 tarihinde Van Adliyesi Muhasebe birimi olan Cumhuriyet Başsavcılığı İdari İşler Müdürlüğüne teyit yazısı yazdığı ve bu birimce tahsilat bordrolarını vergi dairesine gönderdiği tespit edilmiştir. Yapılan yazışmalar sonunda ilgilinin vergi dairesinin gelir ve damga vergisi red ve iadesi etmesi sonucunda kendisinden kesilen tutarları iade aldığı ortaya çıkmıştır. Yıllık süreçte ücret istisna sistemi hakkında açıklamalar vergi rehberinin ücretler bölümünde izah edilmektedir.

Çalışmada incelenen olayda yaşanan problem diğer Defterdarlıklarda yaşananla aynıdır. Öncelikle mevcut duruma ait gerek tahakkuk gerekse de muhasebe örnekleri gösterilmiştir. Asgari ücretlinin durumundan hareketle verginin istisna haddi içinde kalması durumunda verginin gerek tahakkuk gerekse de tahsil ve muhasebeleşme aşamaları anlatılmış elde edilen bulgulara göre bilirkişilerin elde ettiği ücret gelirinin asgari ücret istisna haddine kadar vergiden istisna edildiği tespit edilmiştir. Bu nedenle kurgulanmaya çalışılan ve önerilen istisna ve muhasebe sistematigi bu tür gereksiz bürokrasiyi de ortadan kaldıracaktır. Şöyle ki; ödeme sistemine bilirkişinin emekli konumunda olduğu, elde ettiği bilirkişilik ücreti yönünden tek işveren hükmünde olduğunu ayıran sekme eklenebilir. Her mali yılda belirlenen istisna haddi Adalet Bakanlığı ödemeler ve tahsil sistemine tanımlanması sonrasında aylık periyotlarda verginin red ve iadesini kaynakta yaparak, Hazine ve Maliye Bakanlığına da muhasebe sistemi üzerinden bilgi verebilecektir. Bu durumda verginin istisna uygulaması hemen yapılarak sonraki yıllarda red ve iadesine gerek kalmayacaktır. Vergi devlet tarafından tahsil edilen bir mali menfaat olmasına rağmen yersiz yere tahsili de farklı hukuki sonuçları da doğurmaktadır.

Çalışmadan ortaya çıkan bir farklı durumda idare hukuk kapsamında ilgililer uygulama birliği bakımından asgari ücretliyi örnek göstererek kendilerine de istisna sisteminin işleyişinin uygulanmasını isteyebilirler. İncelenen örnek olayda yaşandığı gibi ilgili asgari ücretli istisna sisteminin kendisine uygulanmasını talep etmiş ve 2023 yılında uygulanacak istisna miktarları gelir vergisi için 15.286,85 TL, damga vergisi için 1.066,68 TL olduğundan bu miktarda red ve iadesi aldığı tespit edilmiştir.

Örnek olaydan hareketle verginin red ve iadesi yapılan verginin gerek iktisat gerekse de finans teorileri gereği ilgililer kendilerinden yersiz yere stopajı yapılan verginin bu günkü değerini tartışma konusu yapabilmektedirler. Hukuk devleti gereğince ilgili idareden yargı yolu ile paranın bugünkü değerini istemek hakları mümkün görünmektedir. İlgililerin bu tür mali konuları davalaraştırmalarının sonuçları kamu ekonomisi bakımından ve 5018 sayı yasa kapsamında değerlendirildiğinde, geri iadenin gecikmesine ilişkin ödenen faiz ve cezalarda ilgili idare (Vergi Dairesi Müdürlüğü) bakımından görev zararı ortaya çıkmaktadır. Görev zararları da devlet bütçesinde bir negatif dışsallık meydana getirebilecektir. Muhasebe teorisi bakımından kısa bir değerlendirme yapıldığında ödenecek istisna tutarı gecikme faizi de olumsuz faaliyet sonucuna neden olmaktadır. Ayrıca gereksiz bürokrasi ile memur mesaisine de neden olmaktadır. Mükellefi vergi uyumu bakımından da sıkıntıya sokmakta ve vergi memnuniyetine olumsuz etki etmektedir. Günümüz yapay zekâ uygulamaları ile, bilirkişi ücret istisnalarının ücretin elde edilmesi esnasında vergilendirmeyi kolaylaştıracak ve hataları önleyebilecek nitelikte Hazine ve Maliye Bakanlığı'na geliştirilebilecek TC kimlik numarası veya vergi numarası tanımlama programı da kullanılabilir.

Çalışmada ortaya çıkan bulgular bakımından istisna sisteminin uygulanmasının getireceği başka bir bakış açısı da, kamu yönetiminin vergi toplama ve net değeri görmesini daha az maliyetli hale getirerek mevcut uygulamalara katkı sağlayacağıdır. Bu konuda yapılacak farklı araştırmalara örnek teşkili bakımından ücret istisna sisteminin asgari ücretliye ve bilirkişiye uygulamasının yanı sıra uzlaştırmacılara, hakemlere vb. meslek mensuplarına nasıl uygulanacağı da araştırılabilir.

KAYNAKÇA

- Arslaner, H. (2023). Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Müessesesinin Önemi. Ankara Barosu Dergisi.
- Ergül, H., Fazlı. (2006). Kurumlarda Ücret, Ücret Sistemleri ve Ücret-Başarı İlişkisi Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi. ISSN:1304-0278. Güz -2006. C.5 S.18 (92-105)
- Hamamcılar, H. (2024). Bilirkişilere ve Uzlaştırmacılara Ödenen Ücretlerden Yapılan Gelir ve Damga Vergisi Kesintilerinin En Son Durumu. İzmir Dayanışma Dergisi. Volume / Cilt:7, Issue / Sayı: 1.
- Kıvanç, H. (2009). Bilirkişi Ücretlerinin Vergilendirilmesi. İnternet makale (<https://www.alomaliye.com/2009/12/03/bilirkisi-ucretlerinin-vergilendirilmesi-h-hakan-kivanc-smmm-mali-hukuk-uzm-ogr-gor/>).
- Neuman, L. W. (2017). Toplumsal Araştırma Yöntemleri (Nitel ve Nicel Yaklaşımlar). Ankara: Siyasal Kitabevi. Yayınodası Yayınları.
- Ural, O., S. (2008). Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bir Muhasebe Örneği. Dokuz Eylül Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Ana Bilim Dalı (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Danışman: Yrd. Doç. Dr. Nilgün KUTAY.
- Patton, M., Q.. (2014). Nitel araştırma ve değerlendirme yöntemleri. Ankara: Pegem Akademi Yayıncılık.
- Yıldırım, A. ve Hasan, Ş. (2013). Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri. 9. bs. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yolvermez, B. (2020). Türkiye’de Asgari Ücret Sorunlarına İlişkin Bir Değerlendirme. Toplu Asgari Ücret Sorunlarına İlişkin Bir Değerlendirme Dergisi.
- Yörükoğlu, H. (2023). Gerçek Kişi Bilirkişi Ücretlerinde Gelir ve Damga Vergisi İstisnası. Yorum ve Makaleler. (www.yontemymm.com.tr/yorum-ve-makaleler).

Mevzuat Kaynakları

- Bilirkişilik Yönetmeliği (2017, 3 Ağustos). Resmi Gazete (Sayı:30143) Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (2005, 8 Haziran). Resmi Gazete (Sayı:25839) <http://www.izsmmmo.org.tr/dosyalar/356.doc>, (18.01.2008).
- Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (2006, 30 Aralık). Resmi Gazete (Sayı:26392). 3. Mükerrer Resmi Gazete. [http://www.muhasabat.gov.tr/mevzuat/yonetmelik/docs/MYMY%20\(30.12.2006\).doc](http://www.muhasabat.gov.tr/mevzuat/yonetmelik/docs/MYMY%20(30.12.2006).doc)
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (1960, 31 Aralık). Resmî Gazete (Sayı:10700).
- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu (1964, 1 Temmuz). Resmî Gazete (Sayı: 11751).
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Kanunu (2003, 10 Aralık). Resmî Gazete (Sayı:25326).
- 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu (2011, 11 Ocak) Resmî Gazete (Sayı:27836).
- 4857 Sayılı İş Kanunu (2003, 22 Mayıs). Resmî Gazete (Sayı:25134).
- Vergi Sirküleri 2006/49, www.verginet.net/Yazdir.aspx?IcerikID=8493 (1.8.2024)
- Vergi Sirküleri 2024/36, www.verginet.net/Yazdir.aspx?IcerikID=53078 (1.8.2024)
- 128 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği (1981, 31 Ocak). **Resmi Gazete (Sayı:17237). (Mükerrer)** (<https://www.verginet.net/FrameChild.aspx?ID=447>)
- 160 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği (1989, 21 Kasım). Resmi Gazete (Sayı: 20349). (<https://www.verginet.net/FrameChild.aspx?ID=479>)
- 321 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği (2022, 30 Ekim) Resmi Gazete (Sayı:31998). (<https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2022-119.aspx>)
- Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi (2024 Yılı) (gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2024/2024UcretGeliriVergiRehberi.pdf).

İnternet Kaynakları

Alomaliye.com (12.01.2024).

Gül, E. (2014), 24 Ocak Ayında Verilen Özelge Kapsamında Bilirkişi Ücretlerindeki Yersiz Kesintilerin İadesinin Mümkün Olduğu Güzel de Vergi Numarası Belirsizliği Ne Zaman Çözülecek?. (www.alomaliye.com/2024/02/14/bilirkisi-ucetlerindeki-yersiz-kesintilerin-iadesi/) (26.09.2024)

İstanbul Defterdarlığı Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğü'nün 2003 yılı B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-103 sayılı Özelgesi. (www.alomaliye.com/2009/12/03/bilirkisi-ucetlerinin-vergilendirilmesi-h-hakan-kivanc-smmm-mali-hukuk-uzm-ogr-gor/) (25.09.2024)