

Tahkim Komisyonu Tarafından Bilirkişilere Ödenecek Ücretin Vergisel Durumu Hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[6-2020/473]-338029
Tarih	20.03.2023

T.C.

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[6-2020/473]-338029

20.03.2023

Konu : Tahkim Komisyonu Tarafından Bilirkişilere Ödenecek Ücretin Vergisel Durumu Hk.

İlgi :

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; sigorta hakemleri tarafından görevlendirilen bilirkişilere ödenecek ücretlerin Komisyonunuz adına açılacak "bilirkişi ücretleri hesabına" yatırılacağı, bilirkişilere ödenecek brüt ücret üzerinden, Komisyonunuz tarafından vergi dairesine yatırılmak üzere gelir vergisi kesintisi yapılarak net ücretin bilirkişilere ödeneceği belirtilerek; Komisyon adına açılan hesaba yatırılan ve bilirkişi raporunun tesliminden sonra vergi kesintisi yapılarak bilirkişiye ödenen ücretlerin muhasebeleştirilmesinde Komisyonunuzun gelir ve giderleri arasında gösterilmesi ve Komisyonca fatura düzenlenmesi gerekip gerekmediği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Gelir Vergisi Yönünden:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde, "*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.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:

...

Bilirkişilere, resmî arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;

..." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun "*Vergi Tevkifatı*" başlıklı 94 üncü maddesinde, "*Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.*" hükmüne yer verilmiş olup, aynı fıkranın (1) numaralı bendinde ise, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup, ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) 103 ve 104 üncü maddelere göre tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, Komisyonunuz tarafından bilirkişilere yapılan ödemelerin ücret ödemesi olarak değerlendirilmesi ve nakden veya hesaben ödendiği esnada Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri gereğince gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına 22/12/2021 tarihli ve 7349 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile eklenen (18) numaralı bendinde; "*Hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri (Şu kadar ki, istisnayı aşan ücret gelirin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenir. Ödenecek vergi tutarı, bu suretle bulunan vergi tutarının içinde istisna tutara isabet eden kısım düşülmek suretiyle hesaplanır. İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşamaz. Birden fazla işverenden ücret alanlarda bu istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanır.)*." hükmü yer almaktadır.

7349 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile "1/7/1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun "IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün (34) numaralı fıkrasında yer alan "ücretlere ilişkin kâğıtlar" ibaresinden sonra gelmek üzere (Bu maddenin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen ücretlerde istisna, aylık brüt asgari ücrete isabet eden kısım için uygulanır.) şeklinde parantez içi hüküm eklenmiştir.

Bu düzenlemeler uyarınca, asgari ücret vergi dışı bırakılmış, asgari ücretin üzerinde ücret alanların da ücretlerinin asgari ücretin gelir vergisi matrahına isabet eden kısmı gelir vergisinden, brüt asgari ücrete isabet eden kısmı da damga vergisinden istisna edilmiştir.

Konu ile ilgili olarak 27/1/2022 tarihli ve 31732 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 319 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar ve uygulamaya ilişkin örneklere yer verilmiştir. Söz konusu Tebliğin;

- "İstisnanın kapsamı ve uygulaması" başlıklı 4 üncü maddesinde, "... (6) 193 sayılı Kanunun 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, bu Kanunun uygulamasında ücret sayılan ödemeler düzenlenmiştir. Aynı Kanunun 62 nci maddesinde, işverenler hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları kapsamında çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmış ve 61 inci maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen ücret sayılan ödemeleri yapanlar da bu Kanunda yazılan ödevleri yerine getirmek bakımından işveren olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla, yönetim ve denetim kurulu üyelerine ödenen huzur hakkı, bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine, sporculara yapılan ödemeler gibi ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesinde, Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen istisnanın uygulanması mümkündür...",

- "Birden fazla işverenden ücret alınması durumunda istisnanın uygulanması" başlıklı 7 nci maddesinde, "(1) Aynı zamanda birden fazla işverenden ücret alınması halinde, istisna uygulaması, sadece en yüksek ücretin elde edildiği işveren tarafından gerçekleştirilecektir. Söz konusu işverene bu durumu bildirme yükümlülüğü hizmet erbabına aittir. Birden fazla işverenden aynı tutarda ücret alındığı durumda, istisnayı uygulayacak olan işvereni hizmet erbabı kendisi belirleyecektir. İstisnadan faydalanan işverende, istisnanın tamamından faydalanılamaması durumunda kalan tutar için diğer işverende istisnadan faydalanılması mümkün değildir."

açıklamasına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, bilirkişilerin bilirkişilik hizmetinden elde ettikleri ücret gelirlerine, 1/1/2022 tarihinden itibaren 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde yer alan istisnanın uygulanması gerekmektedir. İstisnanın ilgili ayda yapılan ücret ödemeleri toplamına bir kez uygulanması mümkün bulunmaktadır. Aynı zamanda birden fazla işverenden ücret alınması halinde, istisna uygulaması, sadece en yüksek ücretin elde edildiği işveren tarafından gerçekleştirilecek olup, en yüksek ücret alınan işverene bu durumu bildirme yükümlülüğü hizmet erbabına aittir.

Bu bağlamda, bir işverenin yanında ücretli olarak çalışmayan bilirkişilere bir ay içinde yapılan bilirkişi ücret ödemeleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen istisna tutarına isabet eden vergi (ilgili aydaki asgari ücretin vergisi) düşölmek suretiyle kesilecek vergi belirlenecektir. Ayrıca, yapılan ödemenin brüt asgari ücrete isabet eden damga vergisi de istisna edilecektir.

Diğer taraftan, bilirkişilerin bir işverene bağılı olarak çalışmaları ve ücret geliri elde etmeleri halinde ise, istisnânın sadece en yüksek ücret gelirine uygulanması gerektiğinden ve bu ücretinin bilirkişi ücretinden fazla olacağı değeriendirildiğinden, söz konusu istisna işverenince uygulanacak ve bilirkişi ücretlerine ayrıca istisna uygulanmayacaktır.

Kurumlar Vergisi Yönünden:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi kurum kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; ikinci fıkrasında ise safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm uyarınca, safi kurum kazancının tespit edilmesinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi yanında Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderlerin hasılatıtan indirilmesi mümkündür.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde, safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup aynı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde gider olarak indirileceğı hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Sigorta Tahkim Komisyonu Bilirkişilik Yönetmeliğinin "Bilirkişi gider ve ücreti" başlıklı 29 uncu maddesinde, "(1) *Bilirkişi gider ve ücretine ilişkin usul ve esaslar Komisyon Başkanlığının görüşü alınarak Bakanlıkça çıkarılacak Tarife ile belirlenir.*

(2) Komisyon, bilirkşi ücretlerinin Komisyon adına açılacak bir banka hesabına yatırılması ve vergi kesintisi yapıldıktan sonra bilirkşiye ödenmesi hususunda gerekli düzenlemeleri yapar." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan Komisyonunuz tarafından bilirkşilere ödenmek üzere tahsil edilen tutarların kurum kazancına dahil edilmesi, bilirkşilere ödenecek ücretlerin ise kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu Yönünden:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinde, "*Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.*" hükmü yer almakta olup, söz konusu kayıtların ise aynı Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde düzenlenen veya Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak düzenlenmesi uygun görülen belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, mezkûr Kanunun;

- 229 uncu maddesinde, "*Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*",

- 231 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde, "*Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı; mal veya hizmetin nev'i, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, bu süreyi indirmeye ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Bu süreler içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.*",

- 232 nci maddesinde, "*Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:*

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;

2. Serbest meslek erbabına;;

3. Kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarlara;

4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;

5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tesbit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 50.000.000 lirayı (01.01.2022'den itibaren 2.000 TL'yi, 01.01.2023'den itibaren 4.400 TL'yi) geçmesi veya bedeli 50.000.000 liradan (01.01.2022'den itibaren 2.000 TL'den, 01.01.2023'den itibaren 4.400 TL'den) az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.
",

- 233 üncü maddesinde, "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri aşağıdaki vesikalardan herhangi biri ile tevsik olunur.

1. Perakende satış fişleri;

2. Makineli kasaların kayıt ruloları;

3. Giriş ve yolcu taşıma biletleri.

... Makineli kasa kullanılıp da müşteriye fiş (makineli kasanın önceki fıkrada belirtilen malumatı ihtiva eden fişi) verilmemesi halinde, perakende satış fişi tanzimi ve müşteriye verilmesi mecburidir.",

- 238 inci maddesinde, "İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar. ..."

hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, Komisyonunuz tarafından bilirkişilere yapılan, ilgide kayıtlı başvuruza konu ödemeler 193 sayılı Kanun uygulamasında "ücret" ödemesi olarak değerlendirildiğinden, bahse konu ödemelerinize ilişkin olarak ücret bordrosu tanzim etmeniz gerekmektedir.

Bunun yanı sıra, bilirkişilere ödenmek üzere tahsil edilen tutarlar 5520 sayılı Kanun uygulamasında kurum kazancınıza dahil edilmesi gerektiğinden, söz konusu tahsil edilen tutarlara konu işleminiz için Komisyonunuz tarafından genel hükümler çerçevesinde fatura veya fatura düzenleme zorunluluğunun bulunmadığı durumlarda perakende satış vesikası düzenlenmesi gerektiği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.