



BİLİRKİŞİ ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Hüseyin Yörükoğlu

S.M.M.M / Türkiye, e-mail: huseyinyorukoglu@hotmail.com

Bu yazımızda bilirkişi ücret ödemelerinin ödemeyi yapan işveren ve dolayısıyla da vergilendirilmesi yönünden değerlendirilmesi yapılacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'nci maddesinin 3. fıkrasının 5. bendinde ve 319 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde sayılması nedeniyle bilirkişilere yapılan ödemeler ücret sayılmıştır.

193 sayılı Kanunu'nun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasına 18. bend eklenerek, hizmet erbabının, ödemelerin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretlerin gelir vergisinden istisna edileceği hüküm altına alınmıştır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre de ücretlerinin brüt asgari ücrete isabet eden kısmından damga vergisinin kesilmemesi gerekmektedir.

Başka bir işverenden ücret almayan bilirkişiler de vergi istisnasından yararlanmış olmalarına rağmen gelir vergisi tarifesindeki dilimlerin çok düşük kalmaları sonucu asgari ücretin biraz üstünde bile ücret elde eden bir bilirkişinin tüm mahkemelerden aldığı ücretlerinin tek işverenden aldığı kabul edilerek vergilendirildiğinden, ücretler vergiye tabi olduktan başka üst vergi dilimlerinden vergilendirilmesi söz konusu olup, asgari ücretin biraz üstünde bile ücret elde edilmesi halinde bilirkişinin yılın ilk altı ayından itibaren ikinci veya üçüncü vergi diliminden verilebilirliği işten bile olmamaktadır.

Zira, istisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranlarının belirlenmesinde vergiden istisna edilen ücretlerin de matrahı kümülatif vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınmaktadır.

329 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile de 2025 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki tutarlar belirlenmiştir.

Citation/Atf: YÖRÜKOĞLU, H. (2025).BİLİRKİŞİ ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 8(1): 279-83.

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Hüseyin Yörükoğlu
E-mail: huseyinyorukoglu@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Gelir vergisine tabi gelirler;

158.000 TL'ye kadar	%15
330.000 TL'nin 180.000 TL'si için 23.700 fazlası	%20
800.000 TL'nin 330.000 TL'si için 58.100 (Ücret gelirlerinde 1.200.000 TL'nin 330.000 TL'si için 58.100 TL.), fazlası	%27
4.300.000 TL'nin 800.000 TL'si için 185.000 TL (Ücret gelirlerinde 4.300.000 TL'nin 1.200.000 TL'si için 293.000 TL.), fazlası	%35
4.300.000 TL'den fazlasının 4.300.000 TL'si için 1.410.000 TL. (Ücret gelirlerinde 4.300.000 TL'den fazlasının 4.300.000 TL'si için 1.378.000 TL), fazlası	%40

Oranında vergilendirilmektedirler.

Bilindiği üzere 160 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği gereğince;

“Bir hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret alması halinde, her bir işverenin ödediği ücretler, ayrı ayrı vergilendirilmektedir. Dolayısıyla vergi tarifesine, her bir işverenin ödediği ücrette, diğer işveren veya işverenlerin ödediği ücretle ilgilendirilmeksizin ayrı ayrı uygulanmaktadır. Ancak, söz konusu ücretlerin gayrisafi tutarları toplamının, Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesinde belirtilen haddi aşması halinde, bu ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir”.

Keza 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği gereğince, Hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret geliri elde etmesi durumunda her bir işverenden elde edilen ücret ayrı ayrı vergilendirilecek olup ücret matrahları birbiri ile ilişkilendirilmeyecektir. Hizmet erbabının işveren değişikliği yapması durumunda, yeni işverenden alınacak ücret, eski işverenden aldığı ücret matrahı ile ilişkilendirilmeden sıfır matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.

Bu bağlamda, halen uygulanmakta olan bilirkişi ödemelerinin Adalet Bakanlığı'na bağlı mahkemelerden yapıldığı kabul edildiği için kümülatif vergi matrahı süratle yükselmekte, bilirkişiler ilk dilim olan %15 oranındaki vergi kesintisinden süratle ikinci vergi ve de üçüncü vergi dilimine geçip yüksek oranda vergi ödemeye başlamaktadırlar.

Bilirkişilere yapılan tüm ücret ödemelerinin tek işveren tarafından ödendiğinin kabul edilmesi, vergi istisnasına rağmen ve asgari ücretinde düşük tutulması nedeniyle zaten yetersiz olan bilirkişi ücretlerini daha da yetersiz hale getirmektedir.

Ceza Mahkemeleri ve savcılık tarafından yapılan bilirkişi ödemeleri için geçerli olan bu durumun, yani tek işverenden alınan ücret kabulünün hukuk mahkemeleri için geçerli olmadığını düşünmekteyiz. Zira Ceza Mahkemeleri ve savcılık için hazırlanan bilirkişi ödemeleri kamu kaynakları ile yapıldığından bu tür ödemelerin tek işveren tarafından yapıldığı aşıkardır.

Oysa hukuk mahkemeleri tarafından yapılan ödemelerle ilgili olarak aynı şeyi söylemek zordur. Zira, hukuk mahkemeleri tarafından bilirkişilere yapılan ödemeler davacıların yatırdıkları delil avansından gerçekleştirilmekte ve farklı mahkemelerin veznelerinden ücret almaktadırlar.

“Birden Fazla Mahkemeye Verilen Bilirkişilik Hizmeti Sonucunda Alınan Ücretlerde Beyan Sorunu” isimli makalede de şöyle denilmektedir:

“Yukarıda yer alan İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının istikrar kazanmış muktezalarından anlaşılacağı üzere; bilirkişiler almış oldukları ücretleri beyan noktasında, kendilerine ödeme yapılan veznelere bakmakta, eğer ayrı ayrı veznelerce ücretler ödeniyorsa, her bir vezne ayrı bir işveren olarak kabul edilmektedir” denilmiştir..

KAYSERİ VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞININ 23.01.2020 TARİH VE 50426076-120[61-2019/20-740]-E.6314 SAYILI ÖZELGESİNİN “**Bilirkişi Faaliyeti Nedeniyle Farklı Hukuk Mahkemelerinden Ücretlerin Elde Edilen Durumunda Ne Olacaktır?**” başlıklı bölümünde,

“Yukarıda belirttiğimiz üzere, **bilirkişilere** ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler ücret sayılmaktadır.

GVK 94. maddede tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış olup, aynı maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde de *‘Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre’* vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Öte yandan ücret ödemelerinin ne şekilde vergilendirileceği 128 ve 160 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde açıklanmış olup, 160 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, *‘Bir hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret alması halinde her bir işverenin ödediği ücretler ayrı ayrı vergilendirilmektedir.’* Dolayısıyla, vergi tarifesi her bir işverenin ödediği ücrete, diğer işveren veya işverenlerin ödediği ücretle ilgilendirmeksizin ayrı ayrı uygulanmaktadır.’ hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesine göre, birden fazla işverenden ücret alıp, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşan mükelleflerin, yine birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretlerini yıllık beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir.

Buna göre, farklı Hukuk Mahkemeleri tarafından görevlendirilen bilirkişilere ödenen ücretlerin, tek vezneden tahakkuk ettirilip ödenmesi halinde tek işverenden elde edilen ücret olarak değerlendirilmesi, ayrı veznelerce tahakkuk ettirilip ödenmesi durumunda ise ayrı tahakkuk yapan her bir veznenin ayrı bir işveren olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, bilirkişi ücretlerinin doğrudan davacılarından tahsil edilmesi durumunda ise her bir ödeme, ödemeyi yapan birimler itibarıyla ayrı işverenlerden yapılan ücret ödemesi olarak değerlendirilmelidir.

Diğer taraftan, bilirkişilik faaliyeti nedeniyle ödenen ücretlerin Hukuk Mahkemelerinin farklı veznelerinden tahakkuk ettirilip ödenmesi durumunda, ücretlerin farklı işverenden verildiğinin kabulü ve birden sonraki işverenlerden alınan ücretlerin toplamının Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tutarın ikinci gelir

diliminde yer alan tutarı aşması halinde ücret gelirlerinin tamamının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.” denilmiştir.

T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI (Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)’nın Sayı : B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-61-4-607 28/09/2010 sayılı özelgesinde, “...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.’ hükmü yer almaktadır. Diğer taraftan, aynı maddenin 3 üncü fıkrasının 5 numaralı bendinde, bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatlerin de ücret sayıldığı hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun 94 üncü maddesinde ise tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, aynı maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde de *‘Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre’* vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir. Öte yandan, ücret ödemelerinin ne şekilde vergilendirileceği 128 ve 160 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde açıklanmış olup, 160 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, *‘Bir hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret alması halinde her bir işverenin ödediği ücretler ayrı ayrı vergilendirilmektedir. Dolayısıyla, vergi tarifesi her bir işverenin ödediği ücrete, diğer işveren veya işverenlerin ödediği ücretle ilgilendirmeksizin ayrı ayrı uygulanmaktadır.’* hükmü yer almaktadır. Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesine göre, birden fazla işverenden ücret alıp, birden sonraki işverenden aldıkları ücret-

lerin toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş olanlar da dahil olmak üzere tüm ücretlerini yıllık beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir. Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, farklı hukuk mahkemeleri tarafından görevlendirilen bilirkişilere ödenen ücretlerin, tek vezneden tahakkuk ettirilip ödenmesi halinde tek işverenden elde edilen ücret olarak değerlendirilmesi, ayrı veznelerce tahakkuk ettirilip ödenmesi durumunda ise ayrı tahakkuk yapan her bir veznenin ayrı bir işveren olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, bilirkişi ücretlerinin doğrudan davacılar tarafından tahsil edilmesi durumunda ise her bir ödeme, ödemeyi yapan birimler itibarıyla ayrı işverenlerden yapılan ücret ödemesi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, bilirkişilik faaliyeti nedeniyle ödenen ücretlerin Hukuk Mahkemelerinin farklı veznelerinden tahakkuk ettirilip ödenmesi durumunda, ücretlerin farklı işverenden verildiğinin kabulü ve birden sonraki işverenlerden alınan ücretlerin toplamının Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tutarın ikinci gelir diliminde yer alan (2009 ve 2010 yılları için 22.000.TL-) tutarı aşması halinde ücret gelirlerinin tamamının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden, yıl içinde tevkif suretiyle kesilen vergilerin mahsup edilebileceği tabiidir.” denilmiştir.

Özetlemek gerekirse, yukarıda belirttiğimiz vergi dairesi başkanlıklarının özellerinde de belirtildiği üzere bilirkişilik faaliyeti nedeniyle ödenen ücretlerin Hukuk Mahkemelerinin farklı veznelerinden tahakkuk ettirilip ödenmesi durumunda, ücretlerin farklı işverenden verildiğinin kabulü gerekmektedir. Bu bağlamda halen İzmir’de Asliye Hukuk Mahkemeleri ile Fikri ve Sınai Haklar Mahkemeleri Adalet Sarayı binasında, Tüketici Mahkemeleri, Sulh Hukuk Mahkemeleri, İş Mahkemeleri, Aile Mahkemeleri ve Arbuluculuk Bürosu İzmir Adliyesi Ek Hizmet Binasında, İcra Mahkemeleri ve Asliye Ticaret Mahkemeleri ise BAM binasında hizmet vermekte olup, 3 binanın da vezneleri tek bir vezne statüsünde olmakla birlikte her mahkemenin farklı vergi kimlik numarası bu-

lunmaktadır.

Ancak İzmir’de veznesi farklı olan ve merkez ilçe olan Karşıyaka Adliyesi yukarıda saydığımız mahkeme veznelerinden farklıdır. Bu vezne tarafından yapılan ödemelerin ayrı vezneden yapıldığının kabulü ve ücretlerin vergilendirilirken ve ücret matrahlarının diğer bilirkişi ücret matrahları ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Yine İzmir’deki merkez ilçeler dışındaki diğer ilçelerde bulunan hukuk mahkemelerinin de ayrı bir işyeri olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla yukarıda yaptığımız açıklamalar ışığında farklı işyeri sayılan ve buralardan yapılan bilirkişi ücreti ödemelerinin farklı işverenlerden tarafından yapıldığının kabulü gerekmekte olduğunu, düşünmekteyiz. Dolayısıyla buralardan yapılan ücret ödemelerinin ayrı ayrı vergilendirilmesi ve ücret matrahlarının birbiri ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Kaldı ki, hukuk mahkemeleri tarafından yapılan bilirkişi ücret ödemeleri doğrudan davacılar tarafından yapılmaktadır ve her bir ödeme, ödemeyi yapan birimler itibarıyla ayrı işverenlerden yapılan ücret ödemesi olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, ödemeler ceza mahkemeleri ve savcılık dosyaları için yapılan ödemelerde olduğu gibi kamu kaynaklarından yapılmamaktadır. Üstelik her hukuk mahkemesinin ayrı vergi kimlik numarası bulunmaktadır.

Bilirkişi ödemeleri ile ilgili diğer bir husus ise başka il ve bu illere bağlı ilçelere ait hukuk mahkemelerden gelen talimat dosyaları için hazırlanan bilirkişi raporları karşılığında yapılan ödemelerdir.

Talimat dosyalarına ait savcılık ve mahkemeler başka bir şehirde olup, bu yer savcılığı veya mahkeme tarafından diğer yer savcılık veya mahkemesinden soruşturma veya dava için bir işlem yapılmasının istenilmesi halinde ilgili dosya ilişkili olduğu diğer bir şehrin mahkemesine gönderilmektedir. İlgili yer savcılık ve mahkemesi tarafından gönderilen bu dosyaların bilirkişiler tarafından gerek dosya üzerinde ve gerekse yerinde inceleme yapmak suretiyle raporu hazırlanmakta ve hazırlanan rapor UYAP üzerinden

ilgili yer savcılık ve mahkemesine gönderilmektedir. Ücreti de ilgili yer savcılığı veya mahkemesi tarafından raporu hazırlayan bilirkişi/bilirkişilere ödenmektedir. Savcılık ve ceza mahkemelerinin bilirkişi ücret ödemesi defterdarlık ya da mal müdürlüklerinden yapılmasına karşın, hukuk mahkemelerine ait bilirkişi ücretleri davacıların ilgili hukuk mahkemesine yatırdıkları bilirkişi delil avansından ödenmektedir.

Bu tür ödemeler de hiç tartışmasız başka bir mahkeme vizesinden yapıldığından, ücretinin de davacı tarafından yatırıldığından bu ödemelerin farklı bir işveren tarafından yapıldığının kabulü gerekmektedir.

Bilirkişi ücretlerinin farklı işverenlerden alındığının kabulü halinde vergi kaybının yaşanmaması için ücretlerini gayrisafi tutarları toplamının, Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesinde belirtilen haddi aşması halinde, bu ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekecektir.

2025 yılı için birden fazla işverenden kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücret geliri elde eden bilirkişilerden, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı 330.000 TL'yi aşan bilirkişilerin ücretlilerini yıllık beyanname ile beyan etmeleri gerekecektir.

Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, ücret gelirleri beyanının tespiti için birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı ücretli tarafından serbestçe belirlenecektir (GVK 86/1-b madde).

SONUÇ

1- Savcılık ve ceza mahkemelerine ait dava dosyaları için ödenen bilirkişi ücretleri hazine tarafından yapıldığından, bu tür dosyalar için yapılan bütün ödemeler Türkiye'nin hangi savcılık ya da mahkemesi tarafından yapılırsa yapılsın tek işveren tarafından yapıldığına ilişkin bir tartışma söz konusu değildir.

2- Hukuk mahkemelerine ait dava dosyaları için yapılan ödemelerin farklı mahkeme vezneleri tarafından yapılması halinde her vezneden yapılan ödemenin farklı işveren tarafından yapıldığı kabul edilmeli ve üstelik bu ödemelerin davacılar tarafından yatırılan delil avanslarından gerçek-

leştirildiği dikkate alındığında ücretlerinin ayrı ayrı vergilendirilmesi ve ücret matrahlarının birbiri ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Ödemenin Adalet Bakanlığı ile de ilgisinin bulunmadığı dikkate alınmalıdır.

3- İllerin merkez ilçeleri dışındaki ilçelerine ait hukuk mahkemelerinin vergi numaralarının ildeki mahkemelerden farklı olması ve bilirkişilere ait ücretlerden kesilen vergilerin farklı vergi daireleri ve mal müdürlüklerine yatırılması nedeniyle farklı işveren sayılmaları ve bu ödemelerin davacılar tarafından yatırılan delil avanslarından gerçekleştirildiği de dikkate alındığında bilirkişi ücretlerinin ayrı ayrı vergilendirilmesi ve ücret matrahlarının birbiri ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

4-Hukuk mahkemeleri talimat dosyalarının bilirkişi ücret ödemeleri ise başka bir şehre ait mahkeme vizesinden yapıldığından ve bilirkişi ücret ödemeleri de davacılar tarafından gerçekleştirildiğinden talimat dosyalarına ait ödemelerin farklı işveren tarafından yapıldığı kabul edilerek ücretlerinin ayrı ayrı vergilendirilmesi ve ücret matrahlarının birbiri ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

5- Bilirkişi ücretlerinin farklı işverenlerden alındığının kabulü halinde vergi kaybının yaşanmaması için ücretlerin gayrisafi tutarları toplamının, Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesinde belirtilen haddi aşması halinde, bilirkişiler tarafından bu ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.