

ARABULUCULUK GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Özü: Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü 27.08.2021 Tarih 23202 Sayılı yazıları ile Gelirler İdaresi Başkanlığına sorulan avukat yanında çalışan avukatların arabuluculuk gelirleri ile stajyer avukat iken arabuluculuk geliri elde edenlerin elde ettikleri gelirlerin, bilirkişi ve uzlaştırmacı gibi vergilendirmesinin mümkün olup olmadığı sorulmuş, 16.11.2021 Tarih ve 132885 sayılı cevabi yazı ile sorulan hususlara ilişkin cevap verilmiştir.

Gelirler İdaresi Başkanlığınca yapılan açıklama yazısında arabuluculuk faaliyeti ve bu faaliyetten elde edilen gelirin vergilendirilmesine ilişkin Vergi Usul Kanununda ve Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümler ve sonuç olarak tesis edilmesi gereken işlemler usul ve esas olarak şu şekilde yer almaktadır;

"193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun:

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 şeklinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.",

62'nci maddesinde "İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir.

61'inci maddenin 1 ila 6 numaralı bentlerinde yazılı ödemeleri yapanlar bu kanunda yazılı ödevleri yerine getirmek bakımından işveren hükmündedir.",

65'inci maddesinde, "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayın işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.",

- 66'ncı maddesinde, "Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez..."

- 82'nci maddesinde, "Vergiye tâbi arızı kazançlar şunlardır:

....

4. Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat.

Bir takvim yılında (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticari zirai veya meslekî bir faaliyete hiç girilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının 10 milyar liralık (313 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2021 yılı için 43.000 TL.) kısmı gelir vergisinden müstesnadır."

hükümlerine yer verilmiştir.

Anılan Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanların, maddede bentler halinde sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükme bağlanmış olup, aynı fıkranın; (1) numaralı bendinde, Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre, (2) numaralı bendinde, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan Ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 236'nci maddesinde, "Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteride bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir " hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, 221 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "4. Diğer Hususlar " başlıklı bölümünde; "30. Serbest meslek faaliyetini arızı olarak yapanların defter tutma ve belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır. Ancak, bu kimselerin yaptıkları hizmetler karşılığında kendilerine yapılan ödemelerin Vergi Usul Kanununun mükerrer 257'nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden aynı Kanunun 234'üncü maddesi hükmü çerçevesinde "Gider Pusulası" ile tevsik edilmesi uygun bulunmuştur. Diğer yandan, Vergi Usul Kanununun 242'nci maddesi uyarınca, arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyeti ile ilgili giderleri ispat edecek belgelerin muhafaza edilmesi gerekmektedir." açıklamasına yer verilmiştir. Vergi Usul Kanununa göre, belge düzenleme zorunluluğu bulunmayan kamu kurum ve kuruluşlarının tabi oldukları ilgili mevzuat dâhilinde, yaptıkları işler veya sattıkları mallar için düzenledikleri belgelerin gider pusulası yerine geçeceği tabiidir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, arabuluculuk faaliyetinin şahsen ve tarafsız olarak yerine getirilmesi gereken bir meslek olması, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması ve ihtisasa dayanan bir faaliyet olması nedeniyle söz konusu faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, arabuluculuk faaliyetinin, stajyer veya avukat yanında ücretli olarak çalışan avukatlar tarafından yapılması söz konusu faaliyetin serbest meslek faaliyeti olma niteliğini değiştirmeyecektir. Dolayısıyla arabuluculuk faaliyetinden elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği tabidir.

Ayrıca arabuluculuk faaliyetinin arızı olarak yapılması halinde ise söz konusu faaliyetin arızı serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Gerek devamlılık arz edecek şekilde serbest meslek faaliyetinde bulunulması ve gerekse arızı olarak serbest meslek faaliyetinde bulunulması durumunda, yapılan ödemelerden tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/2-b maddesine göre %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Yukarıda yapılan hüküm ve açıklamalar çerçevesinden, stajyer veya avukat yanında ücretli olarak çalışan avukatların arabuluculuk faaliyetinin serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi ve arabulucuların söz konusu faaliyeti devamlılık arz edecek şekilde yapılması halinde, mükellefiyet tesis ettirilerek, yapılan ödemeler için serbest meslek makbuzu düzenlemeleri, faaliyetin arızı olarak yapılması halinde ise mükellefiyet tesis ettirilmemesi ve söz konusu faaliyetten elde edilen kazançların 2021 yılı için 43.000 TL'yi aşması halinde yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. "

Bu cevabi yazıdan çıkan sonuçta özetle;

1. Arabuluculuk ihtisas gerektiren bir Serbest Meslek faaliyetidir.
2. Dava Şartı Arabuluculuk faaliyeti nedeniyle ödenen tutarlar bir ücret olup, Bakanlık bu ücretin ödenmesinde işveren konumundadır.
3. İşveren konumundaki Bakanlık, ücreti öderken işveren yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadır.
4. Serbest Meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez. Bir başka anlatımla arabuluculuk listesine kaydolarak dava şartı arabulucu veya ihtiyari arabulucu olarak listede yer almak suretiyle mesleki faaliyet yapılması halinde meslek mutat olarak ifa edilmekte olup bunun yanı sıra avukat, stajyer vb (bağdaşabilen) işlerle uğraşılıyor olması, yapılan işin serbest meslek faaliyeti olması niteliğini değiştirmez.
5. Serbest Meslek faaliyeti nedeniyle Arabuluculuk mesleğinin icrası sonunda elde edilen gelirin karşılığında 2 nüsha Serbest Meslek Makbuzu kesmek ve bir nüshasını ödeyene teslim etmek, ödeyeninde talep etmesi yasal yükümlülüktür.
6. Serbest Meslek faaliyeti karşılığında elde edilen gelirin ödenmesi sırasında tevkifat yapılması zorunludur. Bir başka anlatımla stopaj olarak (geçerli oran halen %20) kesinti yapılarak ödemenin sağlanması zorunludur.
7. Faaliyetin arızı olarak yapılması halinde elde edilen gelirin bir bölümü (2021 yılı için 43.000 TL kısmı) gelir vergisinden müstesnadır. Bu bölümün aşılması halinde arızı olarak yapılsa dahi Gelir Vergisi Beyannamesi verilmesi zorunludur.
8. Faaliyetin arızı yapılması halinde gider pusulası ile belgelendirilmesi gerekecek olup bu durumda Serbest Meslek Makbuzu ile belgelendirme şartı aranmayacaktır. Ancak bu durumda dahi stopaj kesintisi yapılması zorunludur.

Yukarıda özetlenen yazıda geçen “Arızı Gelir” kavramı açıklanmaya muhtaç görünmektedir. Bu kavramın açıklanması da 193 S. Gelir Vergisi Kanunu’nda mevcuttur. Anılan Kanunun 82. Maddesinde;

“ Arızı kazançlar

Madde 82– (Değişik: 7/1/2003-4783/7 md.)

Vergiye tâbi arızı kazançlar şunlardır:

1. Arızı olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar.
2. Ticarî veya ziraî bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hâsılat.
3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dahil).
4. Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat.
5. Gerçek usulde vergiye tâbi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil).
6. Dar mükellefiyete tâbi olanların 45 inci maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

Bir takvim yılında (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticarî, ziraî veya meslekî bir faaliyete hiç girilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının on milyar (43.000 TL) liralık kısmı gelir vergisinden müstesnadır.(1)

Bu maddede geçen “hâsılat” deyimini alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatleri ifade eder.

Arızı kazançların safi miktarı aşağıdaki şekilde tespit olunur:

1. Bu maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yazılı işlerde satış bedelinden maliyet bedeli ve satış dolayısıyla yapılan giderler indirilir.
 2. Bu maddenin birinci fıkrasının (2), (3), (4) ve (5) numaralı bentlerinde yazılı işlerde elde edilen hâsılattan tevsik edilmek kaydıyla yapılan giderler indirilir.
 3. Bu maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yazılı işlerde, 45 inci madde hükümleri uygulanır.”
- Şeklinde yer almaktadır.

Arızı Kazanç tanımı yasal dayanağın yorumlanması yolu ile şu hallerde Serbest Meslek icrasında arızı faaliyetten söz edilebilecektir kanaatindeyiz;

1. Faaliyetin Devamlılık Arz Etmemesi

Serbest Meslek faaliyetinin devamlı olarak yapılmaksızın bir takvim yılında bir iki kez yapılması haline karşılık düşünölmelidir.

Arabuluculuk Daire Başkanlığı listesinde Dava Şartı Uzmanlık alanlarında eğitim alarak arabulucu olarak kayıtlı bulunmak kanunun yorumlanmasında devamlı olarak mesleğin icrası anlamına gelecek olup arabulucuya yılda bir iki görev gelmesi hali dahi arızı olmak olarak yorumlanmayabilecektir.

Buradaki arızılık kavramı gerçekte listede göreve açık olmaktan ziyade örneğin avukatlık veya stajyerlik yapmak yanında arabulucu olarak bir müzakere de görev alarak istisnai olarak o mali takvim yılında komşularının ya da akrabalarının ricası üzerine, ya da bir arabulucunun konusundaki uzmanlığından istifade etmeyi istemesi üzerine eş arabulucu olarak görev yapması hali gibi sadece istisnai olarak arabuluculuk yapmış olmayı tarif etmektedir. Yine dava şartı listesinde yer almayıp sadece ihtiyari olarak bir veya iki kez arabuluculuk yapılmış olması halinde arızılık var denilebilecektir.

2. Serbest Meslek Faaliyetinin Durdurulması veya Terki Anı

Serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girişilmemesi hali Arabuluculuk açısından da değerlendirilmelidir.

Örneğin arabulucu serbest meslek faaliyetini durdurma kararı almış ve vergi dairesine müracaat etmiş, ancak bu andan sonra sadece bir kez ihtiyari arabuluculuk yapmak konumunda kalmış olabilir. Bu durumda da terkin müracaatı ile SMM kesemeyecek hale gelmekle birlikte arızı serbest meslek faaliyeti statüsünde kalarak gider pusulası ile belgelendirme sağlayabilecek olmalıdır.

Nezih DAĞDEVİREN

Avukat & Arabulucu

IKONION AUÇM