T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK VERGİ HUKUKU YÖNÜYLE ARABULUCULUK

İzel AVCI BOLAT

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Yıldırım TAYLAR

2023

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK VERGİ HUKUKU YÖNÜYLE ARABULUCULUK

İZEL AVCI BOLAT

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Yıldırım TAYLAR

İZMİR-2023

TEZ ONAY SAYFASI

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum "Türk Vergi Hukuku Yönüyle Arabuluculuk" adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

29/05/2023

İzel AVCI BOLAT

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Türk Vergi Hukuku Yönüyle Arabuluculuk

İzel AVCI BOLAT

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Kamu Hukuku Programı

Hukuk uyuşmazlıklarının çözümünde alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak arabuluculuk ülkemizde oldukça önemlidir. Arabuluculuk, hukuk sistemimizde kural olarak ihtiyaridir. Ancak bazı uyuşmazlıklar bakımından dava şartı olarak düzenlenmiştir. Arabuluculuk faaliyetinin ihtiyari veya dava şartı olarak yürütülmesi fark etmeksizin, faaliyet sonunda birtakım sonuçlar meydana gelir. Bunlar arabuluculuk son tutanağının düzenlenmesi ve arabuluculuk ücretine hak kazanılması gibi sonuçlardır.

Arabuluculuk faaliyeti sonunda meydana gelen sonuçlar vergi hukuku yönüyle çalışma konumuzu oluşturmuştur. Arabuluculuk son tutanağı bir belge olarak vergi hukuku yönüyle ele alınmıştır. Arabuluculuk faaliyeti sonunda gerçek kişi arabulucunun *"arabuluculuk ücreti"* adı altında elde ettiği gelirin vergilendirilmesi değerlendirilmiştir. Son olarak ise arabuluculuk hizmeti, katma değer vergisi bakımından incelenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Arabuluculuk, alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemi, arabuluculuk son tutanağı, gelir vergisi, arabuluculuk ücreti, katma değer vergisi.

ABSTRACT

Master's Thesis

The Mediation In The Aspect Of Turkish Tax Law

İzel AVCI BOLAT

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Public Law

Public Law Program

Mediation, which is an alternative dispute resolution method in the resolution of legal disputes, is very important in our country. Mediation is voluntary in our legal system as a rule. However, it is regulated as a condition of litigation for some disputes. Regardless of whether the mediation activity is voluntary or a condition of litigation, some results occur at the end of the activity. These are the results such as the issuance of the mediation final report and the entitlement to the mediation fee.

The results arising at the end of the mediation activity constitute the subject of our study in terms of tax law. The final minutes of mediation are discussed in terms of tax law as a document. At the end of the mediation activity, the taxation of the income obtained by the real person mediator under the name of "mediation fee" is evaluated. Finally, the mediation service is analyzed in terms of value added tax.

Keywords: Mediation, alternative dispute resolution method, mediation final report, income tax, mediation fee, value added tax.

TÜRK VERGİ HUKUKU YÖNÜYLE ARABULUCULUK

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI ii
YEMİN METNİ iii
ÖZET iv
ABSTRACT v
İÇİNDEKİLER vi
KISALTMALAR xii

GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM
ARABULUCULUK HAKKINDA GENEL BİLGİLER, ARABULUCULUK SON TUTANAĞI VE TUTANAĞIN VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE ARABULUCULUK 3
II.HUKUK UYUŞMAZLIKLARINDA ARABULUCULUK 6
A. Genel Olarak 6
B. Arabuluculuk Faaliyetinin Tanımı 6
C. Arabulucu Olabilme Şartları 10
D. Arabuluculuğa Elverişli Uyuşmazlıklar 11
E. Arabuluculuk Faaliyetinin Sona Ermesi 15
III. ARABULUCULUK SON TUTANAĞI 16
IV. ARABULUCULUK SON TUTANAĞININ VE ANLAŞMA BELGESİNİN VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ 19
A. Genel Olarak 19
B. Arabuluculuk Faaliyeti Sonunda Hazırlanan Belgelerin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi 21
1. Genel Olarak 21
2. Damga Vergisinin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay 21

3. Tarafların Anlaşamaması Halinde Son Tutanağın Vergilendirilmesi 24
4. Tarafların Anlaşması Halinde Anlaşma Belgesinin Vergilendirilmesi26
a. Genel Olarak 26
b. İlâm Niteliğinde Olan Anlaşma Belgesinin Vergilendirilmesi 27
c. İlâm Niteliğinde Olmayan Anlaşma Belgesinin Vergilendirilmesi 29
C. Arabuluculuk Anlaşma Belgesinin İçerik Olarak Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi 34
1. Genel Olarak 34
2. Bir Borcun Kısmen veya Tamamen Ödenmemesi Hususunda Anlaşma 36
a. Genel Olarak 36
b. Değersiz Alacak Kavramı ve Arabuluculuk Anlaşması Kapsamında Değerlendirme 37
c. Şüpheli Alacak Kavramı ve Arabuluculuk Anlaşması Kapsamında Değerlendirme 39
d. Vazgeçilen Alacak Kavramı ve Arabuluculuk Anlaşması Kapsamında Değerlendirme 41
3. Bir Borcun Ödenmesi Hususunda Anlaşma 43

İKİNCİ BÖLÜM
ARABULUCULUK FAALİYETİNDEN ELDE EDİLEN GELİRİN GELİR VERGİSİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. GELİR VERGİSİNİN KONUSU VE GELİRİN ÖZELLİKLERİ 52
A. Gelir Vergisinin Konusu 52
B. Vergiye Tabi Gelirin Nitelikleri 54
1. Genel Olarak 54
2. Gelirin Gerçek Kişilerce Elde Edilmiş Olması 55
3. Gelirin Yıllık Olması 57
4. Gelirin Safi Olması 58
5. Gelirin Gerçek Olması 58

6. Gelirin Genel Olması 59
II.ARABULUCULUK FAALİYETİ DOLAYISIYLA ELDE EDİLEN KAZANCIN GELİR TÜRLERİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ 60
A. Genel Olarak 60
B. Ücret Bakımından Değerlendirme 61
1. Ücretin Tanımı ve Unsurları 61
a. Genel Olarak 61
b. İşverene Tabi Hizmet Görme 63
c. Belirli Bir İşyerine Bağlı Olma 64
d. Yapılan Ödemenin Bir Hizmet Karşılığında Olması 65
e. Ödemenin Para, Ayın veya Para ile Temsil Edilebilen Bir Menfaat Şeklinde Olması 65
f. Ücret Sayılan Bazı Ödemeler 66
2. Arabuluculuk Faaliyeti Sonunda Elde Edilen Gelirin Ücret Unsurları Bakımından Değerlendirilmesi 67
C. Serbest Meslek Kazancı Bakımından Değerlendirme 70
1. Serbest Meslek Kazancının Tanımı 70
2. Serbest Meslek Faaliyeti ve Unsurları 71
a. Genel Olarak 71
b. Faaliyetin Sermayeden Ziyade Şahsi Mesaiye İlmi veya Mesleki Bilgiye veya İhtisasa Dayanması 71
c. Faaliyetin Ticari Mahiyette Olmaması 73
d. Faaliyetin Bir İşverene Tabi Olmaksızın Şahsi Sorumluluk Altında Kendi Nam ve Hesabına Yapılması 74
e. Faaliyetin Devamlı (Sürekli) Olması 75
3. Serbest Meslek Erbabı 77
4. Arabuluculuk Faaliyetinin Serbest Meslek Faaliyeti Unsurları Kapsamında Değerlendirilmesi 78
III. ARABULUCULUK FAALİYETİNİN GELİR SAĞLAYAN FARKLI FAALİYETLERLE BİRLİKTE İCRA EDİLMESİ HALİNDE VERGİLENDİRME 81
A. Genel Olarak 81

B. Bağımsız Avukatlıkla Birlikte Arabuluculuk Faaliyeti 82
C. Ücretli Çalışmayla Birlikte Arabuluculuk Faaliyeti 84
1. Ücretli Çalışan Avukat 84
2. Stajyer Avukat 85
3. Kamu Görevlisi Olarak Çalışanlar 86
4. Özel Bir Kurumda veya Vakıf Üniversitesinde Çalışanlar 89
D. Arabuluculuk Merkezlerinin Konumu 91
IV. SERBEST MESLEK ERBABI OLAN ARABULUCULARIN MÜKELLEF OLARAK ŞEKLİ ÖDEVLERİ 96
A. Genel Olarak 96
B. Bilgi Verme Ödevi 96
C. Bildirim Ödevi 97
D. Defter Tutma Ödevi 98
E. Serbest Meslek Makbuzu Düzenleme Ödevi 102
F. Muhafaza (Saklama) ve İbraz Ödevi 104
G. Beyanname Verme Ödevi 105
1. Genel Olarak 105
2. Gelir Vergisi Bakımından 106
3. Kurumlar Vergisi Bakımından 109
V. ARABULUCULUK FAALİYETİ SONUCUNDA ELDE EDİLEN KAZANCIN TESPİTİ 110
A. Genel Olarak 110
B. Mesleki Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Ödenen Genel Giderler 113
C. Personele Yönelik Yapılan Giderler 115
D. Mesleki Faaliyet ile İlgili Seyahat ve İkamet Giderleri 115
E. Mesleki Faaliyette Kullanılan Tesisat ve Demirbaş Eşya ve Envantere Dâhil Taşıtlar İçin Vergi Usul Kanunu'na Göre Ayrılan Amortismanlar 116
F. İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri 117
G. Mesleki Yayınlar İçin Ödenen Bedeller 118
H. Mesleki Faaliyetin İfası İçin Ödenen Mal ve Hizmet Alım Bedelleri 118

İ. Mesleki Faaliyet Dolayısıyla Emekli Sandıklarına Ödenen Giriş ve Emeklilik Aidatları ile Mesleki Teşekküllere Ödenen Aidatlar 119
J. Meslek İlan ve Reklam Vergileri ile İş Yeriyle İlgili Ayni Vergi, Resim ve Harçlar 120
K. Kanun, İlam ve Mukavelenameye Göre Ödenen Tazminatlar 121

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ARABULUCULUK FAALİYETİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. KATMA DEĞER VERGİSİ VE UNSURLARI 122
A. Genel Olarak 122
B. Katma Değer Vergisinin Konusu 123
C. Katma Değer Vergisinin Mükellefi 125
D. Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay 127
E. Katma Değer Vergisinin Matrahı 129
F. Katma Değer Vergisinde İndirim Mekanizması 130
G. Katma Değer Vergisi Beyannamesi 134
II.ARABULUCULUK FAALİYETİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRME 135
A. Genel Olarak 135
B. Hizmet İfası Olarak Arabuluculuk Faaliyeti 137
C. Arabuluculuk Faaliyeti Kapsamında Vergi Mükellefi 141
D. Arabuluculuk Faaliyeti Bakımından Vergiyi Doğuran Olay 141
E. Arabuluculuk Faaliyetinde Katma Değer Vergisi Matrahı 147
F. Arabulucular Bakımından Katma Değer Vergisinde İndirim Mekanizması 150
III. ARABULUCULUK FAALİYETİNİN FARKLI FAALİYETLERLE BİRLİKTE İCRA EDİLMESİ HALİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ 153
A. Genel Olarak 153
B. Bağımsız Avukatlıkla Birlikte Arabuluculuk Faaliyeti 153
C. Ücretli Çalışmayla Birlikte Arabuluculuk Faaliyeti 154
1. Genel Olarak 154

2. Ücretli Çalışan Avukat 155
3. Stajyer Avukat 156
4. Kamu Görevlisi Olarak Çalışanlar 157
5. Özel Bir Kurumda veya Vakıf Üniversitesinde Çalışanlar 158
D. Arabuluculuk Merkezlerinin Konumu 158

SONUÇ 160
KAYNAKÇA 169

KISALTMALAR

A.Ş.	Anonim Şirket
AY.	Anayasa
AYM	Anayasa Mahkemesi
Bkz.	Bakınız
D.	Daire
Dnş.	Danıştay
dp.	Dipnot
DVDDGK.	Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
DVK.	488 sayılı Damga Vergisi Kanunu
E.	Esas
E.T.	Erişim Tarihi
Ed.	Editör
GVK.	193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
HD.	Hukuk Dairesi
HGK.	Hukuk Genel Kurulu
HMK.	6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HUAK.	6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu
HUAKY.	Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Yönetmeliği
İBBGK.	İçtihatları Birleştirme Büyük Genel Kurulu
İBGK.	İçtihatları Birleştirme Genel Kurulu
İşMK.	7036 sayılı İş Mahkemeleri Kanunu
K.	Karar
KDVK.	3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK.	5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	Madde
RG.	Resmi Gazete
s.	Sayfa
ss.	Sayfa Sayısı
T.	Tarih
TBK.	6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu

TMK.	4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
TTK.	6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
vb.	ve benzeri
VUK.	213 sayılı Vergi Usul Kanunu
Yarg.	Yargıtay

GİRİŞ

Kişiler arasındaki uyuşmazlıklar insanlık tarihi boyunca her zaman var olmuş, ancak uyuşmazlıkların çözümü için benimsenen yöntem değişime uğramıştır. Devlet otoritesi var olmadan önce, kişiler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar topumun ileri gelenlerince veya kişilerin kendi haklarını kendileri almaları şeklinde çözülmüştür. Devlet otoritesinin kurulmasıyla birlikte ise uyuşmazlıkların çözümü, kural olarak devlet egemenliğinin yansıması olan yargı yetkisi ile sağlanmaya başlamıştır.

Günümüzde devlet egemenliğinin yansıması olan yargı yolu en temel uyuşmazlık çözme yöntemidir. Ancak zaman içinde uyuşmazlık sayılarının artması ile yargı yoğun bir iş yüküyle karşılaşmıştır. Ayrıca gelişen hukuk alanları sayesinde uyuşmazlık türleri de artmıştır. Dolayısıyla yargının yükü uyuşmazlık türleri bakımından da artış göstermiştir. Yargı üzerinde artan iş yükü nedeniyle uyuşmazlıkların çözümü için çeşitli yollar aranmaya başlanmış, alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri benimsenmiştir.

Söz konusu yöntemlerin temel amacı, uyuşmazlıkların devletin yargı yetkisi dışında çözülmesini sağlamaktır. Diğer bir ifadeyle ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargıya intikal etmesini olabildiğince engellemektir. Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri, dostane çözümler içeren bir yoldur. Tarafların söz konusu uyuşmazlığı kendi arasında çözmesini hedefler. Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinden biri olan arabuluculuk kurumunda ise tarafların, arabulucu vasıtasıyla uyuşmazlığı çözmesi hedeflenir.

Arabuluculuk, son dönemde oldukça fazla tercih edilmeye başlanmıştır. Arabuluculuk kurumuna yönelik bu talep artışı uyuşmazlık sayısı bakımından olduğu kadar hukukçuların arabulucu olma talebini de içerir. Dolayısıyla arabuluculuk, hukuk sistemimizde oldukça aktif bir faaliyettir. Türk hukuk sisteminde 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu kapsamında düzenlenmektedir. Buna göre arabuluculuk kural olarak ihtiyari bir çözüm yoludur. Ancak dava şartı olarak düzenlendiği hukuki uyuşmazlıklar da vardır. Arabuluculuk faaliyetinin ihtiyari veya dava şartı olarak düzenlendiği haller önemlidir.

Arabuluculuğu Türk vergi hukuku yönüyle ele alan bu çalışma üç bölümden meydana gelmektedir. Birinci bölümde, genel olarak arabuluculuktan bahsedilerek

arabuluculuk süreci sonunda düzenlenen arabuluculuk son tutanağının vergi hukuku açısından değerlendirmesi yapılmıştır. Arabuluculuk son tutanağına ilişkin yapılan değerlendirme hem belge olarak hem de içerik bakımından olmuştur.

İkinci bölüm, beş ana başlıktan oluşmaktadır. Birinci ana başlıkta, gelir vergisinin konusuna ve gelirin özelliklerine değinilmiştir. İkinci ana başlık, arabuluculuk faaliyeti sonunda elde edilen kazancın gelir türleri bakımından değerlendirilmesini içerir. Bu kapsamda arabuluculuk faaliyeti sonunda elde edilen gelirin ücret mi yoksa serbest meslek kazancı mı olduğu hususu değerlendirilmiştir. Üçüncü ana başlıkta, arabuluculuk faaliyetinin uygulamada gelir sağlayan farklı faaliyetlerle birlikte icra edilmesi ve bu durumun vergi hukuku bakımından sonuçları belirtilmiştir. Dördüncü ana başlıkta, serbest meslek erbabı olan arabulucuların mükellef olarak şekli ödevleri ele alınmıştır. Beşinci ve son ana başlıkta ise arabuluculuk faaliyeti sonunda elde edilen kazancın tespitindeki indirilebilecek giderler yer alır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde arabuluculuk faaliyeti bir hizmet ifası olduğundan katma değer vergisi bakımından değerlendirilmiş ve arabuluculuk faaliyetinin farklı faaliyetlerle birlikte icra edilmesi halinde katma değer vergisi ele alınmıştır.

Sonuç olarak bu çalışmada arabuluculuk kurumunun vergi hukuku kapsamında uygulanabilirliği değil, mevcut kurumun vergi hukuku bakımından doğurduğu sonuçlar ele alınmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM
ARABULUCULUK HAKKINDA GENEL BİLGİLER, ARABULUCULUK SON TUTANAĞI VE TUTANAĞIN VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE ARABULUCULUK

Uyuşmazlıkların çözümü, toplumun huzurunu ve mutluluğunu sağlayan en temel araçlardan biridir. Devletin temel amaç ve görevi, Anayasa'nın aynı başlıklı 5'inci maddesinde belirtildiği üzere *"kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu"* hukuk kuralları çerçevesinde sağlamaktır. Toplumsal barışın ve uyuşmazlık nedeniyle bozulan menfaat dengesinin tekrar sağlanması, diğer bir ifadeyle uyuşmazlıkların çözümü kural olarak devlet egemenliğinin yansıması olan yargı yetkisi ile olur[1]. Yargı yoluyla yani dava açarak bir uyuşmazlığın mahkeme kanalıyla çözülmesini sağlamak yerine; kanunlarla düzenlenen alternatif uyuşmazlık çözüm yolları vasıtasıyla da uyuşmazlıkları çözmek mümkündür.

Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri, mevcut bir uyuşmazlığın çözümünü sağlamak amacıyla, tarafsız ve objektif olan üçüncü kişinin, taraflar arasında iletişim kurulmasını sağladığı ve bu sayede devletin yargılama yetkisi dışında bir çözüme varıldığı, gönüllülük esasına dayanan yöntemlerdir[2].

İngilizcesi *"Alternative Dispute Resolution (ADR)"* olan kavramın çevirisi ile Türk hukuk literatürüne *"Alternatif Uyuşmazlık Çözümü"* ifadesi girmiştir[3].

Alternatif uyuşmazlık çözüm yollarını yargının alternatifi olarak düşünmemek gerekir. Çünkü alternatif uyuşmazlık çözüm yolları yargı organlarının hak ve yetkilerine engel olmadığı gibi yargı sistemi ile rekabet halinde de değildir[4].

---

[1] Onur İlhan, **Arabuluculuk Sözleşmesi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2020, s.21.

[2] Mustafa Serdar Özbek, **Alternatif Uyuşmazlık Çözümü**, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, (Alternatif Uyuşmazlık), ss.197-198; Süha Tanrıver, "Hukuk Uyuşmazlıkları Bağlamında Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Özellikle Arabuluculuk", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** Sayı:64, 2006, (Arabuluculuk), s.151; İlhan, s.24; İhsan Berkhan, **Dava Şartı Arabuluculuk**, Aristo Yayınevi, İstanbul, 2019, (Arabuluculuk), s.30.

[3] Melis Taşpolat Tuğsavul, **Türk Hukukunda Arabuluculuk (6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Çerçevesinde)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, (Arabuluculuk), s.21; İlhan, s.23.

[4] Muhammet Özekes, "Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları", **Pekcanıtez Usûl Medeni Usûl Hukuku,** Cilt III, (Ed. Hakan Pekcanıtez, Muhammet Özekes, Mine Akkan, Hülya Taş Korkmaz), 15. Bası, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, ss.2806-2807; Ömer Ekmekçi, Muhammet Özekes,

Dolayısıyla alternatif uyuşmazlık çözüm yolları yargı yolunun alternatifi olmayıp, dava yolunun alternatifidir[5]. Yargının tamamlayanı olarak adalete erişim sürecinde rol alır[6].

Bu husus Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun Genel Gerekçesinde de ifade edilmiştir. Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 15'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan *"Niteliği gereği yargısal bir yetkinin kullanımı olarak sadece hâkim tarafından yapılabilecek işlemler arabulucu tarafından yapılamaz."* hükmü de aslında arabuluculuk faaliyetinin yargıya alternatif bir yol olmadığını kanıtlar niteliktedir. Bu nedenle arabuluculuk faaliyeti sırasında yargısal yetkiler kullanılmaz.

Nitekim Anayasa Mahkemesi konuyla ilgili vermiş olduğu bir kararda, alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının mahkemelerin alternatifi olmadığını, sadece uyuşmazlıkların çözümü için ek yöntem olduğunu ifade etmiştir[7].

Terminolojik olarak *"alternatif"* kelimesinin yarattığı anlam karmaşası yönünden bu çözüm yöntemleri için "dostane uyuşmazlık çözüm yöntemleri[8]" veya "barışçıl uyuşmazlık çözüm yöntemleri[9]" ifadeleri de kullanılır.

Murat Atalı ve Vural Seven, **Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk**, 2. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019, s.25; Taşpolat Tuğsavul, Arabuluculuk, s.24; Tanrıver, Arabuluculuk, s.152; Betül Azaklı Arslan, **Medenî Usûl Hukuku Açısından Zorunlu Arabuluculuk,** Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, s.25; Orhan Dür, **Arabuluculuk Faaliyeti ve Arabulucuların Hak ve Yükümlülükleri,** 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s.6; İlhan, s.25; Ömer Ekmekçi, Muhammet Özekes ve Murat Atalı, **Hukuk Uyuşmazlıklarında İhtiyari ve Zorunlu Arabuluculuk,** On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s.7.

[5] Özbek, Alternatif Uyuşmazlık, s.207-209; Taşpolat Tuğsavul, Arabuluculuk, s.25; Azaklı Arslan, s.26; Özlem Bora, **Arabuluculuk Sözleşmesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2020, s.7; İlhan, ss.26-28.

[6] Berkhan, Arabuluculuk, s.19.

[7] *"Alternatif uyuşmazlık çözümü kavramında geçen "alternatif" terimi, mahkemelere alternatif bir yol olarak kullanılamaz. Arabuluculuk, tarafların sorunlarını kendilerinin çözmesini amaçlayan gönüllülük esasına dayanan dostane bir çözüm yolu olup bir yargılama faaliyeti değildir. Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri, uyuşmazlıkların çözümünde yargısal yolların yanında yer alan ve tarafların istemleri hâlinde işlerlik kazanan, esas itibarıyla ilişkilerin koparılmadan sürdürülmesini ve adil bir karardan ziyade, her iki tarafı da tatmin edici bir çözüme ulaşılmasını hedefleyen yöntemler bütünüdür. Bir başka ifadeyle, alternatif uyuşmazlık çözümleri, Devlete ait yargı yetkisinin mutlak egemenliğine zarar vermeden işlerlik kazanan ve uygulama alanı bulan ek yöntemler bütünü olarak nitelendirilebilir."* (AYM, E.2012/94, K.2013/89, T.10.07.2013, RG. 25.01.2014 – 28893).

[8] Tanrıver, Arabuluculuk, s.155; Bora, s.7; İlhan, s.28; İmdat Türkay, "İşçi-İşveren İhtilaflarında Açılan Davalarda Arabulucuya Başvuru Şartı ve Arabuluculuk Faaliyetinin Vergilendirilmesi", **Hak-İş Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi**, 2018, Cilt 7, Yıl:7, S.17, (2018/1), (Arabuluculuk Faaliyetinin Vergilendirilmesi), s.15.

[9] Bora, s.8.

Taraflar arasında bozulan menfaat dengesi yargı yoluyla sağlanabiliyor olsa da yargılamaların uzun ve maliyetli olması gibi birtakım sebeplerle[10] ülkemizin de dâhil olduğu birçok ülkede alternatif uyuşmazlık çözüm yolları arayışına gidilmiştir[11]. En yaygın olarak kabul edilen alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının başında ise *"arabuluculuk"* gelmektedir[12].

Arabuluculuk kural olarak ihtiyaridir. Ancak Türk hukuk sisteminde dava şartı olarak düzenlendiği uyuşmazlık türleri mevcuttur[13]. Dava şartı arabuluculukta da amaç, tarafların karşılıklı iletişime geçerek kendi çözümlerini üretebilmesini sağlamaktır[14].

Arabuluculuk sürecinde birden fazla arabulucu yer alabilir[15]. Birlikte çalışan iki ya da daha fazla arabulucunun bulunduğu bu yönteme *"eş arabuluculuk"* denir[16].

Arabuluculuğun alternatif uyuşmazlık çözüm yolları arasında ve Türk hukuk sisteminde yerini almaya başlaması çok uzun bir sürece tekabül etmez. Türk hukukunda 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu[17] 07.06.2012 tarihinde kabul edilmiştir. Kanun'a istinaden 26.01.2013 tarihinde Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Yönetmeliği[18] yayımlanmıştır.

---

[10] Detaylı açıklama için bkz. Özekes, "Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları", s.2823; Özbek, Alternatif Uyuşmazlık, s.294-345; Taşpolat Tuğsavul, Arabuluculuk, ss.130-131; Dür, ss.15-30.

[11] Hakan Pekcanıtez, Oğuz Atalay ve Muhammet Özekes; **Medenî Usûl Hukuku Ders Kitabı**, 10. Bası, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2022, s.631.

[12] Tanrıver, Arabuluculuk, s.156; Özbek, Alternatif Uyuşmazlık, s.658; Özekes, "Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları", s.2808; Taşpolat Tuğsavul, Arabuluculuk, s.21; Pekcanıtez/Atalay/Özekes, s.632; Azaklı Arslan, s.26; Dür, s.9; İlhan, s.41; Gülgün Ildır, **Alternatif Uyuşmazlık Çözümü (Medeni Yargıya Alternatif Yöntemler)**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003, s.88.

[13] Dava şartı arabuluculuk halleri kural olarak ilgili kanunlardaki düzenlemelere bırakılmıştır (HUAK. m.18/A-1). Ancak yapılan son düzenlemelerle Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'na 28/3/2023 tarihli ve 7445 sayılı Kanun'un 37'nci maddesiyle 1/9/2023 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 18/B maddesi eklenmiştir. Söz konusu madde, bazı uyuşmazlıklarda dava şartı arabuluculuk hallerini düzenlemektedir.

[14] İlhan, s.45.

[15] Ahmet M. Kılıçoğlu, **Arabuluculuk Sözleşmeleri**, 2. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2021, s.76.

[16] Ekmekçi/Özekes/Atalı, s.58; Seda Özmumcu, "Hukuk Uyuşmazlıklarının Çözümünde Eş Arabuluculuk (Co-Mediation) Modelinin Değerlendirilmesi", **Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 13, S.161-162, Ocak-Şubat 2018, s.10; Berkhan, Arabuluculuk, s.34; Takım arabuluculuğu veya ortak arabuluculuk şeklinde de ifade eden yazarlar vardır (Mustafa Serdar Özbek, "Arabuluculuk Asgari Ücret Tarifesinin Tahlili", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Prof. Dr. Rıza Okur'a Armağan, Özel Sayı, Yıl:2014, Cilt 20, Sayı 1, (Asgari Ücret Tarifesi), s.1132).

[17] RG. 22.06.2012 – 28331.

[18] RG. 02.06.2018 – 30439.

II. HUKUK UYUŞMAZLIKLARINDA ARABULUCULUK

A. Genel Olarak

Alternatif uyuşmazlık çözüm yollarından biri olan arabuluculuk faaliyeti[19] ülkemizde 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu kapsamında düzenlenmektedir. Kanun, arabuluculuk faaliyeti ile ilgili temel tanım ve kavramları düzenlemektedir. Bu tanım ve kavramlar arabuluculuğun temel ilkeleri (HUAK. m.3-5), arabulucuların hak ve yükümlülükleri (HUAK. m.6-12), arabuluculuk faaliyetinin nasıl yürütüleceği (HUAK. m.15), arabulucu sicilinin tutulması (HUAK. m.19), kimlerin arabulucu olabileceği (HUAK. m.20), arabuluculuk eğitiminin nasıl verileceği (HUAK. m.22), eğitim veren kurumların nitelik ve faaliyetleri (HUAK. m.23), arabuluculuk ile ilgili teşkilatlanma ve cezai hükümlerdir (HUAK m.28-33).

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nda ifade edilen bu tanım ve kavramlardan, çalışmamız kapsamında açıklanmasında fayda gördüğümüz hususları bu ana başlık altında değerlendireceğiz.

B. Arabuluculuk Faaliyetinin Tanımı

Arabuluculuk faaliyeti, ortaya çıkan uyuşmazlık için tarafların iradi olarak başvurmaları sonucu, tarafsız ve güvenilir olan üçüncü kişinin –arabulucunun- yardımıyla tarafların karşılıklı iletişim kurması ve üzerinde anlaştıkları yöntem ve esaslara göre, ortak menfaatlerin esas alınarak çözüme kavuşturulması olarak tanımlanmaktadır[20].

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun *"Tanımlar"* başlıklı 2'nci maddesinde arabuluculuk;

> *"Sistematik teknikler uygulayarak, görüşmek ve müzakerelerde bulunmak amacıyla tarafları bir araya getiren, onların birbirlerini anlamalarını ve bu*

[19] Baki Kuru, **Medenî Usul Hukuku**, 3. Baskı, Legal Yayınevi, İstanbul, 2016, s.440; Taşpolat Tuğsavul, Arabuluculuk, s.21.

[20] Ekmekçi/Özekes/Atalı/Seven, s.17; Özbek, Alternatif Uyuşmazlık, s.658-659; Taşpolat Tuğsavul, Arabuluculuk, s.26 ; Tanrıver, Arabuluculuk, s.151; Azaklı Arslan, s.27; Pekcanıtez/Atalay/Özekes, s.634; Özekes, "Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları", s.2813; İlker Koçyiğit ve Alper Bulur, **Ticari Uyuşmazlıklarda Dava Şartı Arabuluculuk**, Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü Arabuluculuk Daire Başkanlığı Yayını, Mart 2019, s.58; Berkhan, Arabuluculuk, s.24; Ildır, s.88.

suretle çözümlerini kendilerinin üretmesini sağlamak için aralarında iletişim sürecinin kurulmasını gerçekleştiren, tarafların çözüm üretemediklerinin ortaya çıkması halinde çözüm önerisi de getirebilen, uzmanlık eğitimi almış olan tarafsız ve bağımsız bir üçüncü kişinin katılımıyla ve ihtiyari olarak yürütülen uyuşmazlık çözüm yöntemini ifade eder."

şeklinde tanımlanmıştır.

Türkiye Arabulucular Etik Kuralları[21]'nın giriş bölümünde ise arabuluculuk;

"... sistematik teknikler uygulayarak, görüşmek ve müzakerelerde bulunmak amacıyla tarafları bir araya getiren, onların birbirlerini anlamalarını ve bu suretle çözümlerini kendilerinin üretmesini sağlamak için aralarında iletişim sürecinin kurulmasını gerçekleştiren, tarafların çözüm üretemediklerinin ortaya çıkması halinde çözüm önerisi de getirebilen, uzmanlık eğitimi almış olan tarafsız ve bağımsız bir üçüncü kişinin katılımıyla yürütülen, dava şartı olarak düzenlenen arabuluculuk dışında sürece başvurulmasında ve her halükârda sürecin yürütülmesinde ve sonlandırılmasında ihtiyarî olarak gerçekleştirilen uyuşmazlık çözüm yöntemidir."

şeklinde tanımlanmıştır.

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun Gerekçesinde ise arabuluculuk;

"Arabuluculuk yargısal bir faaliyet olmayıp alternatif bir uyuşmazlık çözüm yöntemidir. Uyuşmazlık yargısal bir faaliyetle ve hâkim tarafından çözüldüğünde kullanılacak yetki ile arabuluculukta arabulucunun kullanacağı yetkiler aynı değildir. Arabulucu, uyuşmazlığın çözümünde taraflara yardımcı olan, çözüm ortamını hazırlayan kişi konumundadır; ancak karar veren kişi değildir. Arabulucunun yetkilerinin sınırlarının belirlenmesi bakımından bu açık düzenlemeye yer verilmiştir. Bu çerçevede, hâkimin yargılama faaliyeti ile ilgili yaptığı işlemler, özellikle tahkikat işlemleri, örneğin keşif, bilirkişiye başvurma gibi işlemler arabulucu tarafından yapılamaz. Buna bağlı olarak yargısal yetki kullanılması ve zorlayıcı bir takım işlemler, arabuluculuk faaliyetinde söz konusu olamaz."

şeklinde ifade edilir (HUAK. m.15/4 gerekçesi).

Bu tanımlardan anlaşılacağı üzere Türk hukuk sisteminde arabuluculuğa başvuru kural olarak tarafların iradesine dayanır. Arabuluculuk kural olarak ihtiyari başvurulan bir alternatif uyuşmazlık çözüm yoludur[22]. Arabuluculuk faaliyetinin temel ilkeleri ise iradi olma (HUAK. m.3/1)[23], eşitlik (HUAK. m. 3/2)[24] ve gizliliktir

[21] Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü Arabuluculuk Daire Başkanlığı, (https://adb.adalet.gov.tr), (E.T.: 03.01.2022).

[22] Zeki Okur, **Bireysel İş Uyuşmazlıklarında Dava Şartı Olarak Arabuluculuk,** 2. Baskı, Karahan Kitabevi, Adana, 2019, s.15; Pekcanıtez/Atalay/Özekes, s.636.

[23] Detaylı açıklama için bkz. Ali Yeşilırmak (Ed.), Elif Kısmet Kekeç (Ed.) ve Alper Bulur (Ed.), **Temel Arabuluculuk Eğitimi Katılımcı Kitabı,** Üçüncü Basım, Arcs Matbaacılık, Aralık, 2021, ss.47-49; İlhan, ss.46-49; Kılıçoğlu, s.50.

[24] Detaylı açıklama için bkz. Yeşilırmak, Kekeç ve Bulur, ss.56-59.

(HUAK. m.4)[25]. Bu temel ilkelerin her biri arabuluculuk faaliyetinin başlangıcı ve yürütülmesi açısından ayrı bir öneme sahiptir[26].

Arabuluculuk faaliyetinin bir kamu hizmeti sayılıp sayılmadığı hususunu da netleştirmek gerekir. Kamu hizmeti, disiplinlerarası bir kavramdır. Hukuksal olarak idare hukukunun, devletin görevleri ve yerine getirdiği işlevleri bakımından siyaset biliminin, mali açıdan kamu maliyesinin, hizmet sunumu ve organizasyon bakımından yönetim biliminin ilgi alanına girer[27]. Her bir disiplin kamu hizmeti kavramını kendi ilgi alanı bakımından değerlendirir. Ayrıca yeni bir kamu hizmeti, kural olarak devletin iradesiyle kurulur[28].

Kamu hizmetinin kanuni veya içtihâdi bir tanımı yoktur. Kamu düzenini sağlamaya yönelik faaliyetlerin kamu hizmeti olduğu kabul edilir[29]. Öğretide hukuki boyutu itibariyle kamu hizmeti, *"kamu yararı amacıyla, kamu tüzel kişilerinin doğrudan veya özel bir kişiyi yetkilendirerek yürüttüğü faaliyet*[30]*"* şeklinde tanımlanır. Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu bazı kararlarında kamu hizmetini benzer bir şekilde tanımlar[31]. O halde bir faaliyetin kamu hizmeti niteliği taşıması için öncelikle söz konusu faaliyetin kamu yararı taşıması gerekir. Anayasa Mahkemesi'nin verdiği bir kararda kamu yararı kavramı şu şekilde açıklanmaktadır[32]: "*Kamu yararı kavramı, genel bir ifadeyle, bireysel, özel çıkarlardan ayrı ve bunlara üstün olan toplumsal yararı ifade etmektedir.".*

---

[25] Detaylı açıklama için bkz. Yeşilırmak, Kekeç ve Bulur, ss.50-53; İlhan, ss.56-59.

[26]Pekcanıtez/Atalay/Özekes, s.639. Detaylı açıklama için bkz. Ekmekçi/Özekes/Atalı/Seven, ss.27-37; Taşpolat Tuğsavul, Arabuluculuk, ss.125-142; Dür, ss.249-285; İlhan, ss.46-64.

[27] Onur Karahanoğulları, **Kamu Hizmeti (Kavram ve Hukuksal Rejim)**, 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015, s.9.

[28] Karahanoğulları, s.257.

[29] Karahanoğulları, s.75.

[30] Oğuz Sancakdar, Lale Burcu Önüt, Eser Us Doğan, Mine Kasapoğlu Turhan ve Serkan Seyhan, **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s.561; Karahanoğulları, s.286; Metin Günday, **İdare Hukuku**, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2011, s.332; İsmet Giritli, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner ve Kahraman Berk, **İdare Hukuku**, Altıncı Basımdan Yedinci Tıpkı Basım, Der Yayınları, İstanbul 2015, s.1194; Aytuğ Altın, **Kamu Hizmeti Kamu Hizmeti Anlayışında Değişim ve Kalite**, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s.23.

[31] *"Kamu hizmeti geniş tanımıyla devlet ya da diğer kamu tüzel kişileri tarafından ya da bunların denetim ve gözetimleri altında ortak gereksinimleri karşılamak ve kamu yararını sağlamak için topluma sunulmuş bulunan sürekli ve düzenli etkinliklerdir."* (AYM, E.2017/21, K.2020/77, T.24.12.2020), (AYM, E.2019/27, K.2019/56, T.26.06.2019), (https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/), (E.T.:14.05.2023).

[32] AYM, E.2018/105, K.2019/71, T.19.9.2019, RG.13.11.2019 – 30947.

Özel bir kişinin kamu hizmetini üstlenebilmesi için kanun koyucunun söz konusu hizmet ile ilgili açık bir yetki vermesi gerekir. Ayrıca özel kişinin kamu hizmetini yerine getirme amacı kârdır. Diğer bir ifadeyle bu hizmet karşılığında kazanç sağlamaktır[33].

Kamu giderlerinin finansmanı Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi gereği vergilerle sağlanır[34]. Yine Anayasa'nın 65'inci maddesinde *"Devlet, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, bu görevlerin amaçlarına uygun öncelikleri gözeterek malî kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirir."* şeklinde bir düzenlemeye yer almaktadır. Bu hükme göre devlet yürüttüğü kamu hizmetini mali kaynakları ölçüsünde yerine getirir. Ancak arabuluculuk özel hukuk kişileri tarafından yürütüldüğünden devletin bu hizmet için herhangi bir mali kaynak oluşturması gerekmez. Bu açıdan arabuluculuk faaliyeti bir kamu hizmeti olmasına rağmen devletin mali kaynakları üzerinde bir külfet oluşturmaz.

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Gerekçesinde arabuluculuk faaliyeti için şu ifadeler kullanılmıştır: *"Uyuşmazlıkların dava yolu ile çözümü yerine tarafların kendi iradeleri ile uzlaşarak uyuşmazlığa son vermeleri, toplumsal barışın korunması açısından tercih sebebi sayılmaktadır."*. Toplumsal barışın sağlanması amacını taşıyan arabuluculuk faaliyeti kamu yararına yöneliktir. Arabuluculuk faaliyeti, Adalet Bakanlığı bünyesinde Arabuluculuk Daire Başkanlığı'nca tutulan arabulucular siciline kayıtlı gerçek kişilerce yürütülür. O halde burada kamu tüzel kişisi tarafından yetkilendirilen özel kişiler söz konusudur. Sonuç olarak, arabuluculuk faaliyetinin kamu hizmeti tanımında belirtilen hususları taşıdığından bir tür kamu hizmeti olduğu kabul edilmelidir[35]. Bu hususların haricinde Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinde de arabuluculuğun bir tür kamu hizmeti olduğu belirtilmektedir.

[33] Giritli/Bilgen/Akgüner/Berk, s.1198.
[34] Yusuf Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Özel Sayı, 2013, (Anayasal Vergilendirme İlkeleri), ss.1296-1297.
[35] İlhan, ss.45-46.

C. Arabulucu Olabilme Şartları

Arabuluculuk faaliyeti, arabulucu tarafından yürütülür. Arabulucu sürecin zorunlu kişisidir[36]. Bu durumda arabuluculuk faaliyetini yürütmeye yetkin olan arabulucunun kim olacağı hususu önemlidir. Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nda yapılan tanıma göre *"Arabulucu, arabuluculuk faaliyetini yürüten ve Bakanlıkça düzenlenen arabulucular siciline kaydedilmiş gerçek kişidir."*. O halde arabulucu yalnızca sicile kayıtlı gerçek kişi olabilir[37]. Tüzel kişilerin arabuluculuk yapması kanundaki ifadeye göre mümkün değildir.

Arabuluculuk siciline kayıt şartları, diğer bir ifadeyle arabulucu olabilme şartları Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 20'nci maddesinde düzenlenmiştir. Arabulucu olabilme şartlarına göre arabulucunun öncelikle tam ehliyetli bir Türk vatandaşı olması gerekir. Arabulucunun mesleğinde en az beş yıllık kıdeme sahip ve hukuk fakültesi mezunu olması, aranılan diğer şartlardır. Aynı hükme göre bazı suçların işlenmesi halinde arabulucu olabilme hali sınırlandırılmıştır[38]. Arabulucu olabilmeyi sağlayan tüm bu şartların yanında kişinin arabulucu olabilmek için gerekli eğitimi almış ve Bakanlık tarafından yapılacak yazılı sınavda yeterli başarıyı sağlamış olması aranır.

Arabuluculuk eğitimi, hukuk fakültesinin tamamlanmasından sonra alınan, arabuluculuk faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili temel bilgileri, iletişim tekniklerini, müzakere ve uyuşmazlık çözüm yöntemlerini kapsayan teorik ve pratik bilgileri içeren eğitimdir (HUAK. m.22). Bu eğitim yalnızca Adalet Bakanlığı tarafından izin verilmiş eğitim kuruluşları tarafından verilir (HUAK. m.23).

---

[36] Ekmekçi/Özekes/Atalı, s.52.

[37] İlhan, s.45.

[38] *"26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 53'üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıldan fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile Devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık, gerçeğe aykırı bilirkişilik yapma, yalan tanıklık ve yalan yere yemin suçlarından mahkûm olmamak"*, (HUAK. m.20/2-ç).

Sonuç olarak arabulucuyu şu şekilde tanımlayabiliriz: *Hukuk fakültesi mezunu, mesleğinde 5 yıllık kıdeme sahip, arabuluculuk eğitimi almış ve yazılı sınavda yeterli başarıyı sağlamış, tam ehliyetli Türk vatandaşı olan gerçek kişidir*[39].

D. Arabuluculuğa Elverişli Uyuşmazlıklar

Arabuluculuk sürecinde irâdilik ilkesi geçerlidir[40]. İrâdilik ilkesi gereğince arabuluculuk, kural olarak tarafların iradi şekilde başvurduğu ve karşılıklı iletişimle ortak menfaatlerin esas alınarak çözüme ulaştırılmaya çalışıldığı bir süreçtir[41]. İlke gereği arabuluculuk sürecinin yürütülmesi de irâdidir. O halde arabuluculuk kural olarak ihtiyari[42] bir çözüm yoludur. İhtiyari arabuluculuk, tarafların söz konusu uyuşmazlığı yargı yoluna başvurmadan çözüme kavuşturabilme özgürlüğüdür[43].

Arabuluculuğun ihtiyari bir çözüm yolu olması ise her türlü uyuşmazlıkta başvurulabileceği anlamını taşımaz. Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 1'inci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca arabuluculuğun uygulanabileceği uyuşmazlıklar *"...yabancılık unsuru taşıyanlarda dâhil olmak üzere, tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri iş veya işlemlerden doğan özel hukuk uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde uygulanır."* şeklinde belirtilir. Diğer bir ifadeyle yabancılık unsuru taşıyıp taşımaması önemsenmeksizin, tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebileceği iş veya işlemlerden doğan özel hukuk uyuşmazlıkları için arabuluculuk çözüm yöntemi uygulama alanı bulmaktadır[44]. Taraflara tanınan bu serbest alan geniş olmakla birlikte mutlak ve sınırsız değildir[45]. Dolayısıyla tüm özel hukuk uyuşmazlıkları arabuluculuğa elverişli değildir.

---

[39] Söz konusu şartları taşıyan herkes arabuluculuk yapabilecektir. Ancak 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun *"Avukatlıkla Birleşebilen İşler"* başlıklı 12'nci maddesine *"arabuluculuk"* ibaresi de eklenmiştir.

[40] *"Taraflar, arabulucuya başvurmak, süreci devam ettirmek, sonuçlandırmak veya bu süreçten vazgeçmek konusunda serbesttirler*." (HUAK. m.3/1).

[41] Ferhat Büyükay, **Arabuluculuk Anlaşma Belgesi ve İcra Edilebilirlik Şerhi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s.65.

[42] İhtiyari arabuluculuk bazı yazarlar tarafından iradi arabuluculuk şeklinde adlandırılmaktadır (Kılıçoğlu, s.27).

[43] Kılıçoğlu, s.29.

[44] Berkhan, Arabuluculuk, s.71.

[45] Ekmekçi/Özekes/Atalı, s.44.

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 1'inci maddesinin gerekçesinde yer alan ifadeye göre kamu düzenine ilişkin[46] ve tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edemeyeceği özel hukuk uyuşmazlıkları ile ilgili arabulucuya başvurulamaz[47]. Taraflar uyuşmazlık konusu hakkında özgür iradeleriyle hareket edebiliyor ve konu yargı kararına gerek olmaksızın çözüme kavuşturulabiliyorsa uyuşmazlık konusu arabuluculuğa elverişlidir. Başka bir açıdan değerlendirilirse, tarafların sulh yoluyla çözebileceği uyuşmazlıkların arabuluculuk yöntemi ile de çözülebilmesi mümkündür[48].

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 1'inci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca yine aile içi şiddet iddiası kapsamındaki uyuşmazlıklar arabuluculuk yöntemiyle çözülmek için elverişli değildir.

Anayasa Mahkemesi ilgili bir kararında arabuluculuğa elverişli uyuşmazlıklar hakkında tahdidi bir usulün benimsenmediğini ve bunun yerinde bir düzenleme olduğunu ifade etmiştir[49]. Çünkü özel hukuk kapsamında yer alan uyuşmazlık türleri her geçen gün genişlemektedir. Kanun bu konuda sayma yöntemini seçmiş olsaydı eksik hususların kalması çok olası olacaktı. Ancak kanun sayma yoluna gitmeyerek arabuluculuğa elverişli uyuşmazlıkların sınırını geniş bir kapsamda ifade etmiştir.

Türk hukuk sisteminde arabuluculuğun kural olarak ihtiyari olduğu ifade edildi. Ancak kanun koyucunun yaptığı bazı düzenlemeler ile zorunlu arabuluculuk

---

[46] "*İç hukukta kamu düzeninin, tarafların uymak zorunda oldukları, kamu hukukundan ve özel hukuktan doğan ancak tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edemeyecekleri kurallar olarak anlaşılması gerekir.*" (Yarg. İBBGK., E.2010/1, K.2012/1, T.10.2.2012), (Yargıtay Karar Arama), (E.T.:30.11.2022).

[47] Tarafların serbestçe tasarruf edebildiği uyuşmazlıklar madde gerekçesinde *"sulh olmak suretiyle sona erdirilebilecek hukuk uyuşmazlıkları"* şeklinde ifade edilmiştir. O halde taraflar sulh olabildikleri konularda arabulucuya da başvurabileceklerdir (HUAK. m.1 gerekçesi); *"Kişilerin üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri iş ve işlemler, kendi özgür iradeleriyle ve yargı kararına gerek olmadan hukuken bir sonuca ulaşabildikleri uyuşmazlıklardır."* **(**Kılıçoğlu, s.24); Bora, s.5; Dür, s.373; Özbek, Alternatif Uyuşmazlık, s.1499.

[48] Koçyiğit/Bulur, s.73; Bora, s.5.

[49] *"İptali istenen kuralda arabuluculuğa elverişli konuların, yabancılık unsuru taşıyanlar da dâhil olmak üzere, tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri özel hukuk uyuşmazlıkları olduğu belirtilmiş, ayrıca aile içi şiddet iddiasını içeren uyuşmazlıkların arabuluculuğa elverişli olmadığı açıkça ifade edilmiştir. Kurala ilişkin gerekçede, tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri uyuşmazlıkların, tarafların "sulh olmak suretiyle sona erdirebilecekleri hukuk uyuşmazlıkları" olduğu vurgulanmıştır. Kuralda, hangi tür uyuşmazlıklarda arabulucuya başvurulacağına ilişkin tahdidi bir yöntem seçilmemiş, bunun yerine uyuşmazlığın niteliğine ilişkin temel bir kural konulmuştur. Her şeyden önce sayma yönteminin tercih edilmesi durumunda, daima bazı hususların eksik kalma olasılığı söz konusu olacaktır. Özellikle özel hukuk gibi oldukça geniş ve sürekli gelişen ve değişen bir alanda bütün uyuşmazlık türlerini kanunda saymanın mümkün olmadığı da açıktır."* (AYM, E.2012/94, K.2013/89, T.10.07.2013, RG. 25.01.2014 – 28893).

halleri söz konusudur[50]. Diğer bir ifadeyle arabuluculuğun dava şartı[51] olarak düzenlendiği haller mevcuttur. Bu çalışma kapsamında söz konusu arabuluculuk türü *"dava şartı arabuluculuk"* şeklinde ifade edilmiştir.

Dava şartı arabuluculuk halinde taraflar uyuşmazlık konusu hakkında yargı yoluna başvurmadan önce arabuluculuk yöntemini tüketmek zorundadır. Aksi halde dava şartı eksikliği sebebiyle, dava usulden reddedilir (HUAK m.18/A/2).

Dava şartı arabuluculuk, arabuluculuğun irâdi olma ilkesine aykırı değildir. Dava şartı arabuluculukta yalnızca arabuluculuğa başvuru zorunludur, tarafların anlaşmaya varması gibi bir zorunluluk yoktur. Çünkü arabuluculuk faaliyetinin yürütülmesi sürecinde irâdilik ilkesi devam eder[52].

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 18/A maddesinin 1'inci fıkrası hükmünce dava şartı arabuluculuk halleri ilgili kanunlardaki düzenlemelere bırakılmıştır. Bu kapsamda günümüzde birçok uyuşmazlık için arabuluculuk dava şartı olarak yer almaktadır.

Dava şartı arabuluculuk, 7036 sayılı İş Mahkemeleri Kanunu[53] ile ilk kez hukuk sistemimizde yer almıştır. İş Mahkemeleri Kanunu'nun *"Dava şartı olarak arabuluculuk"* başlıklı 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrası bu hususu *"Kanuna, bireysel veya toplu iş sözleşmesine dayanan işçi veya işveren alacağı ve tazminatı ile işe iade talebiyle açılan davalarda, arabulucuya başvurulmuş olması dava şartıdır."* şeklinde ifade eder. İş Mahkemeleri Kanunu'nun genel gerekçesinde ise iş mahkemelerinin görev alanına giren bu uyuşmazlıkların arabuluculuk çözüm yöntemine uygun olması nedeniyle kısa sürede ve daha az masrafla çözüm beklenildiği, uyuşmazlık çıkmasının engellenerek sosyal barışa yardım sağlanacağı beklendiği ifade edilmiştir. Ancak İş Mahkemeleri Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası *"İş kazası veya meslek hastalığından kaynaklanan maddi ve manevi tazminat ile bunlarla ilgili tespit, itiraz ve rücu davaları hakkında birinci fıkra hükmü uygulanmaz."* hükmüyle dava şartı arabuluculuğun tüm iş hukuku uyuşmazlıklarında söz konusu olmadığını da belirtir.

---

[50] Ekmekçi/Özekes/Atalı/Seven, s.40; Literatürde "mecburi arabuluculuk", "zorunlu arabuluculuk" ve "dava şartı arabuluculuk" şeklinde çeşitli ifadeler kullanılır (Kılıçoğlu, s.32).

[51] *"Mahkemenin davanın esası hakkında yargılama yapabilmesi (davayı esastan inceleyebilmesi) için varlığı veya yokluğu gerekli olan hallere, dava şartları denir."* (Kuru, s.120); Pekcanıtez/Atalay/Özekes, ss.209-210.

[52] Özbek, Alternatif Uyuşmazlık, s.1548.

[53] RG. 25.10.2017 – 30221.

Buna göre iş hukuku kapsamındaki işçilik alacakları[54] ve işveren alacakları[55] ile işçinin işe iade talebini içeren uyuşmazlıklarda arabulucuya başvurmak dava şartıdır[56]. Söz konusu iş uyuşmazlıklarının kanun, bireysel veya toplu iş sözleşmesi sonucunda doğması arasında herhangi bir farklılık yoktur[57]. İşçilik alacaklarından olan iş kazası ve meslek hastalığı nedeniyle ortaya çıkan maddi ve manevi tazminat talepleri ise arabuluculuğa elverişli uyuşmazlıklar olmasına rağmen dava şartı arabuluculuk kapsamında değildir (İşMK. m.3/3). Ancak bu türden iş uyuşmazlıklarında ihtiyari arabuluculuğa başvurulabilir[58]. İş hukukundan kaynaklanan hizmet veya iş kazasının tespiti gibi konuları içeren uyuşmazlıklar ise arabuluculuğa elverişli değildir.

Türk hukuk sisteminde ilk dava şartı arabuluculuğun iş hukuku kapsamında düzenlenmesinden sonra bunu ticari uyuşmazlıklar için getirilen dava şartı arabuluculuk izlemiştir. 7155 sayılı Abonelik Sözleşmesinden Kaynaklanan Para Alacaklarına İlişkin Takibin Başlatılması Usulü Hakkında Kanun[59]'un 20'nci maddesi hükmünce 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu[60]'na 5/A maddesi eklenmiştir. Türk Ticaret Kanunu'nun *"Dava şartı olarak arabuluculuk"* başlıklı 5/A maddesinin 1'nci fıkrası hükmünde *"Bu Kanunun 4 üncü maddesinde ve diğer kanunlarda belirtilen ticari davalardan, konusu bir miktar paranın ödenmesi olan alacak ve tazminat talepleri hakkında dava açılmadan önce arabulucuya başvurulmuş olması dava şartıdır."* düzenlemesi ile dava şartı arabuluculuk bazı ticari davalar için de getirilmiştir.

Türk hukuk sistemine dava şartı arabuluculuk getiren bir diğer düzenleme ise tüketici hukukuna ilişkindir. 7251 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik yapılması Hakkında Kanun[61]'un 59'uncu maddesi hükmü ile

---

[54] *"Kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, kötüniyet tazminatı, ayrımcılık tazminatı, sendikal tazminat, iş ilişkisinden ve iş uyuşmazlığından kaynaklanan maddi ve manevi tazminatlar, ücret, ücret ekleri (prim, ikramiye), fazla çalışma ücreti, yıllık izin ücreti hafta tatili ücreti, ulusal bayram ve genel tatil ücretleri."* (Mustafa Çiçek; **İş Hukukunda Zorunlu Arabuluculuk**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2018, s.100); Berkhan, Arabuluculuk, s.70.

[55] *"İhbar tazminatı, cezai şart, avansın iadesi, iş ilişkisinden ve iş uyuşmazlığından kaynaklanan maddi ve manevi tazminat ve eğitim gideri gibi alacak ve tazminat kalemleri."* (Çiçek, s.100); Berkhan, Arabuluculuk, s.70.

[56] Okur, s.81; Ekmekçi/Özekes/Atalı/Seven, s.203; Çiçek, ss.62-63.

[57] Çiçek, s.62.

[58] Okur, ss.89-90; Ekmekçi/Özekes/Atalı/Seven, ss.212-214.

[59] RG. 19.12.2018 – 30630.

[60] RG. 14.02.2011 – 27846.

[61] RG. 28.07.2020 – 31199.

6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun[62]'a 73/A maddesi eklenmiştir. Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'un *"Dava şartı olarak arabuluculuk"* başlıklı 73/A maddesinin 1'inci fıkrası hükmünce tüketici mahkemelerinde görülen uyuşmazlıklar bakımından arabuluculuk dava şartı haline gelmiştir. Tüketici uyuşmazlıkları kapsamında arabuluculuğun dava şartı olarak aranmadığı haller yine aynı madde hükmünde belirtilir.

Arabuluculuk faaliyetinin dava şartı olduğu uyuşmazlıklara ilişkin son düzenleme ise 7445 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun[63] ile yapılmıştır. Bu düzenleme ile bazı uyuşmazlık türleri bakımından da arabuluculuk dava şartı olarak kabul edilmiştir[64].

E. Arabuluculuk Faaliyetinin Sona Ermesi

Bağımsız ve tarafsız üçüncü bir kişi olan arabulucunun yardımıyla yürütülen arabuluculuk faaliyeti, Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun *"Arabuluculuğun sona ermesi"* başlıklı 17'nci maddesinin 1'inci fıkrasında ifade edilen hallerde sona erer. Kanun hükmünden arabuluculuk faaliyetinin beş farklı halde sona erdiği anlaşılır. Bunlardan *ilki*, tarafların anlaşmaya varmasıdır. *İkincisi*, arabuluculuk faaliyeti için daha fazla çaba sarf edilmesinin gereksiz olduğunun anlaşılması ve bu hususta taraflara danışıldıktan sonra arabuluculuk faaliyetinin sona erdirilmesidir. *Üçüncüsü*, taraflardan birinin karşı tarafa veya arabulucuya bildirim yaparak arabuluculuk faaliyetinden çekilmesidir. *Dördüncüsü*, tarafların arabuluculuk faaliyetini bitirmek hususunda karşılıklı anlaşmalarıdır. *Beşinci ve son olarak* ise söz konusu uyuşmazlığın arabuluculuk faaliyetine uygun olmadığının tespitidir.

---

[62] RG. 28.11.2023 – 28835.
[63] RG. 05.04.23 – 32154.
[64] *"Bazı uyuşmazlıklarda dava şartı olarak arabuluculuk*
MADDE 18/B- (1) Aşağıdaki uyuşmazlıklarda, dava açılmadan önce arabulucuya başvurulmuş olması dava şartıdır:
a) Kiralanan taşınmazların 2004 sayılı Kanuna göre ilâmsız icra yoluyla tahliyesine ilişkin hükümler hariç olmak üzere, kira ilişkisinden kaynaklanan uyuşmazlıklar.
b) Taşınır ve taşınmazların paylaştırılmasına ve ortaklığın giderilmesine ilişkin uyuşmazlıklar.
c) 23/6/1965 tarihli ve 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunundan kaynaklanan uyuşmazlıklar.
ç) Komşu hakkından kaynaklanan uyuşmazlıklar."
(Bu düzenleme 01.09.2023 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir.).

Arabuluculuk faaliyetinin bu hallerden hangisiyle sona erdiğinin arabuluculuk son tutanağının hazırlanması hususunda bir önemi yoktur. Çünkü Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 17'nci maddesinin 2'nci fıkra hükmü gereğince arabuluculuk faaliyetinin sona ermesiyle birlikte arabuluculuk sürecinin nasıl sonuçlandığını gösteren bir tutanak hazırlanır.

III. ARABULUCULUK SON TUTANAĞI

Arabuluculuk faaliyeti sonunda tarafların anlaştıkları veya anlaşamadıkları hususlar ile arabuluculuk sürecinin ne zaman sona erdiği arabuluculuk son tutanağı ile belgelendirilir (HUAK. m.17/2). Hazırlanan tutanak sayesinde arabuluculuk faaliyetinin ne şekilde ve ne zaman sona erdiği anlaşılır. Tutanağın asıl işlevi arabuluculuk sürecinin sona erdiğini belgelendirmektir[65].

Arabulucu tarafından düzenlenen bu tutanak, arabulucu, taraflar, kanuni temsilcileri veya avukatlarınca imzalanır. Tutanağın taraflar, kanuni temsilcileri veya avukatlarınca imzalanmaması halinde, sebebinin belirtilmesi gerekir. Bu durumda tutanak yalnızca arabulucu tarafından imzalanacaktır (HUAK. m.17/2).

Arabuluculuk faaliyeti sonunda düzenlenen tutanağa, faaliyetin sonuçlanması haricinde hangi hususların belirtileceğine taraflar karar verir (HUAK. m.17/3). Zorunlu içerik dışında tutanakta yer alacak diğer hususları taraflar serbestçe kararlaştırabilir. Gerekli gördükleri hususları, ayrıntıları ve aralarında anlaşma bulunuyorsa bu anlaşma metnini tutanağa geçirebilirler[66]. Arabulucu da düzenlenen bu tutanağın içeriği ve sonuçları konusunda taraflara gerekli açıklamayı yapar.

Genel olarak değerlendirildiğinde ise arabuluculuk faaliyeti sonunda taraflar anlaşacak ya da anlaşamayacaktır. Her iki durumda da arabuluculuk faaliyetinin nasıl sonuçlandığı hazırlanan son tutanak ile belgelendirilir. Düzenlenen bu tutanak en geniş kapsamlı tabirle *"Arabuluculuk Son Tutanağı"* olarak ifade edilir.

Kanun, arabuluculuk faaliyeti sonunda tarafların anlaşması halinde *"anlaşma belgesi"* düzenlenebileceğini belirtir (HUAK. m.18/1). Ancak Kanun'un lafzından anlaşma belgesi düzenlemenin zorunlu olmadığı sonucuna varabiliriz[67]. Diğer bir

[65] Özekes, "Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları", s.2842.
[66] Özekes, "Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları", s.2843.
[67] Bora, s.52; Azaklı Arslan, s.130 Ekmekçi/Özekes/Atalı, s.94.

ifadeyle arabuluculuk faaliyeti sonunda tarafların anlaşmaya varması halinde arabuluculuk son tutanağı düzenlenerek ayrıca taraflar arasında anlaşılan hususlar için anlaşma belgesi de düzenlenebilir.

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu arabuluculuk faaliyeti sonunda anlaşılan hususlar için anlaşma belgesi düzenlenmesini zorunlu tutmamış olmasına rağmen, bu konuda yazılı bir belge oluşturulmasına özen göstermekte fayda vardır[68].

Anlaşma belgesi hazırlamak zorunlu olmamasına rağmen eğer taraflar anlaşma belgesi oluşturmak isterlerse de bu anlaşma belgeye bağlandığından sözleşmenin geçerliliğinin yazılı şekle tabi tutulduğunu ifade edebiliriz[69]. Uyuşmazlığı sona erdiren bu anlaşma belgesini *Kılıçoğlu*[70], *"arabuluculuk sulh sözleşmesi"* olarak ifade eder[71]. Çalışmamızın ilerleyen başlıklarında da ifade ettiğimiz gibi sulhname ve anlaşma belgesinin benzerlik gösterdiği noktalar bulunmasına rağmen, hukuki anlamda farklı nitelikte iki belge söz konusudur. Bu nedenle *"arabuluculuk sulh sözleşmesi"* şeklindeki ifadenin hukuksal kavram karmaşasına sebep olacağı görüşündeyim.

Arabuluculuk faaliyeti sonunda tarafların anlaşamaması halinde düzenlenebilecek ek bir belgeden Kanun bahsetmemiştir. Ancak bu durum taraflar arasında anlaşmaya varılamadığını belirten son tutanak haricinde bir belgenin hazırlanmasına engel değildir. O halde arabuluculuk son tutanağı haricinde tarafların anlaşamadığını belirten bir belge düzenleme noktasında hukuki engel yoktur. Ancak bu durumun uygulamada tercih edilen bir husus olmayacağı kanaatindeyim. Çünkü arabuluculuk son tutanağı her halükârda düzenlenir. Yani arabuluculuk faaliyeti sonunda anlaşmaya varılıp varılmaması son tutanağın düzenlenmesini etkileyen bir faktör değildir. Ayrıca taraflar anlaştıkları hususları dahi ek bir anlaşma belgesi düzenlemeden son tutanakta belirtebilirken, anlaşmaya varılamayan hususlar için böyle bir belgenin hazırlanması çok fazla pratiğe yansıyan bir durum olmayacaktır. O halde tarafların anlaşamaması halinde düzenlenen arabuluculuk son tutanağını *"anlaşmazlık tutanağı"*[72] şeklinde ifade etmek yerindedir.

---

[68] Özbek, Alternatif Uyuşmazlık, s.771.
[69] Kılıçoğlu, s.96.
[70] Kılıçoğlu, s.96.
[71] *Bora*, anlaşma belgesini doğrudan arabuluculuk sulh sözleşmesi olarak ifade etmez. Ancak anlaşma belgesinin bir çeşit sulh sözleşmesi olduğunu belirtmektedir (Bora, s.53).
[72] Kılıçoğlu, s.106.

Arabuluculuk faaliyeti sonunda tarafların anlaşmaya varamaması halinde anlaşmazlık tutanağının düzenlenmesi ile arabuluculuk süreci sona erer. Arabulucu, düzenlenen bu tutanağı beş yıl boyunca saklamak zorundadır. Faaliyet sona erdikten sonra bir ay içinde tutanağın bir örneği Genel Müdürlüğe gönderilir (HUAK. m.17/4).

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Yönetmeliği'nin 25'inci maddesinin 6'ncı fıkrasındaki hükümde arabuluculuk faaliyeti sonunda tarafların anlaşması hali *"Tarafların uyuşmazlık konusunda anlaşmaları veya kısmen anlaşmaları halinde süreç anlaşma son tutanağı ile sonuçlandırılır. Bunların haricindeki her durumda taraflar anlaşmamış sayılır."* şeklinde ifade edilmiştir. Bu durumda arabuluculuk faaliyeti sonucunda tarafların hukuki uyuşmazlık konusunda anlaşması kısmi veya tam anlaşma şeklinde olabilir.

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 18'inci maddesinin 2'nci fıkrası hükmüne göre;

> *"Taraflar arabuluculuk faaliyeti sonunda bir anlaşmaya varırlarsa, bu anlaşma belgesinin icra edilebilirliğine ilişkin şerh verilmesini talep edebilirler. Dava açılmadan önce arabuluculuğa başvurulmuşsa, anlaşmanın icra edilebilirliğine ilişkin şerh verilmesi, arabulucunun görev yaptığı yer sulh hukuk mahkemesinden talep edilebilir. Davanın görülmesi sırasında arabuluculuğa başvurulması durumunda ise anlaşmanın icra edilebilirliğine ilişkin şerh verilmesi, davanın görüldüğü mahkemeden talep edilebilir. Bu şerhi içeren anlaşma, ilâm niteliğinde belge sayılır."*.

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 18'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre ise icra edilebilirlik şerhi aranmaksızın ilâm niteliğinde sayılan arabuluculuk anlaşma belgesi ise *"Kanunlarda icra edilebilirlik şerhi alınmasının zorunlu kılındığı haller hariç, taraflar ve avukatları ile arabulucunun, ticari uyuşmazlıklar bakımından ise avukatlar ile arabulucunun birlikte imzaladıkları anlaşma belgesi, icra edilebilirlik şerhi aranmaksızın ilam niteliğinde belge sayılır."* şeklinde ifade edilmiştir.

Arabuluculuk anlaşma belgesinin ilâm niteliğine sahip olması hem vergi hukuku hem de diğer hukuk alanları kapsamında birtakım sonuçlar meydana getirir[73].

[73] İlam niteliğindeki belgeler ilâmlardan farklıdır. İlâmlar mahkeme tarafından verilen kesin hükümlerdir. İlâm niteliğindeki belgeler yalnızca ilâmlı icranın konusunu oluşturabilme bakımından ilâm niteliğinde sayılır. Diğer bir ifadeyle maddi anlamda kesin hüküm değildir. İlâmlar İcra İflas Kanunu'nun 34'üncü maddesine göre de icra takibi yapmaya olanak sağlayan belgelerdir. Bu durumda Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu kapsamında doğrudan ilâm niteliğinde olan veya icra

IV. ARABULUCULUK SON TUTANAĞININ VE ANLAŞMA BELGESİNİN VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Genel Olarak

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 17'nci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca arabuluculuk sürecinin son bulması halinde taraflar arasında varılan sonuç önem arz etmeksizin arabuluculuk son tutanağı düzenlemektedir.

Arabuluculuk faaliyeti sonunda tarafların anlaşması halinde hazırlanan belgesinin ismi konusunda doktrinde ve mevzuatta fikir birliği yoktur. Söz konusu belge için 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 18'inci maddesinde *"anlaşma belgesi"* ve *"anlaşma"*; Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Yönetmeliği'nde *"anlaşma belgesi (m.13, 18, 21)"* kavramları kullanılır. Doktrinde ise "*anlaşma belgesi*[74]", "*çözüm anlaşması*[75]", "*arabuluculuk ortak çözüm kararı*[76]" ve "*arabuluculuk sulh sözleşmesi*[77]" gibi kavramlar tercih edilmektedir.

Çalışma kapsamında arabuluculuk faaliyetinin sona erdiğini belirten belgeyi *"arabuluculuk son tutanağı"*; tarafların anlaşması halinde hazırlanan belgeyi ise *"arabuluculuk anlaşma belgesi"* şeklinde ifade edeceğiz. O halde arabuluculuk faaliyeti sonunda taraflar anlaştıkları takdirde sözleşme özgürlüğü çerçevesinde anlaşma belgesi düzenleyebilir. Anlaşma belgesi maddi hukuk hükümleri içerdiğinden

---

edilebilirlik şerhi alınan anlaşma belgeleri de bu özelliklere sahip olacaktır. (Hakan Pekcanıtez, Oğuz Atalay, Meral Sungurtekin Özkan ve Muhammet Özekes; **İcra ve İflâs Hukuku Ders Kitabı**, 8. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2021, ss.290-292.); *"Arabuluculuk faaliyeti sonunda tarafların uzlaşması sonucunda düzenlenen anlaşma metni maddi anlamda kesin hüküm değildir. Anlaşmaya mahkeme tarafından icra edilebilirlik şerhinin verilmesi söz konusu anlaşmayı hüküm-kesin hüküm/mahkeme ilâmı hâline getirmemekte, sadece ilâm niteliğinde belge hâline getirmektedir. İlâmlar ile ilâm niteliğindeki belgeler birbirinden tamamen farklıdır. İlamlar maddi anlamda kesin hüküm teşkil ederken, ilâm niteliğindeki belgelerin maddi anlamda kesin hüküm olma nitelikleri yoktur. Kanun koyucu ilâm niteliğindeki belgeleri, sadece icra edilebilirlik açısından ilâmlarla aynı hukuki rejime tabi tutmuştur."* (AYM, E.2012/94, K.2013/89, T.10.07.2013, RG. 25.01.2014 – 28893).

[74] Taşpolat Tuğsavul, Arabuluculuk, s.183; Büyükay, s.81.

[75] Dür, s.317.

[76] Bora, s.44.

[77] Kılıçoğlu, s.87.

ve sözleşme özgürlüğü çerçevesinde hazırlandığından kendine özgü[78] bir borçlar hukuku sözleşmesi[79]dir.

Borçlar Hukuku kapsamında sözleşme niteliğinde olan bu anlaşma belgesi, taraflar ve avukatları ile arabulucunun birlikte imzalaması, ticari uyuşmazlıklar bakımından ise avukatlar ile arabulucunun birlikte imzalaması veya mahkeme tarafından icra edilebilirlik şerhi verilmesi halinde ilâm niteliğinde belge olur (HUAK m.18/4). Yasa bu belgenin bir "ilâm" olmadığını, usul hukuku kapsamında "ilâm niteliğinde belge" olduğunu ifade eder. O halde ilâm niteliğinde olan arabuluculuk anlaşma belgesinin borçlar hukuku kapsamında sözleşme olma niteliği devam eder[80]. Ayrıca anlaşma belgesi ilâm değil, ilâm niteliğinde belge olduğundan anlaşma konusu olan uyuşmazlık için kesin hüküm niteliğinde değildir[81].

İlâm niteliğinde belge olma vasfını taşıyan anlaşma belgesi takip hukuku açısından ilâmlı icra takibine konu olabilir. Dolayısıyla ilâm niteliğindeki anlaşma belgesinde anlaşılan hususlara uyulmaması halinde taraflar ilâmlı icra takibine başvurabilecektir.

Alacaklı, elinde ilâm veya ilâm niteliğinde belge olmadığı takdirde ilâmsız icraya başvurabilir. Dolayısıyla ilâm niteliğinde olmayan arabuluculuk anlaşma belgesi ile kararlaştırılan edimin para veya teminat alacağına ilişkin olması halinde alacaklı taraf ilâmsız takipte bulunabilir[82].

Bu başlık altında arabuluculuk son tutanağının ve arabuluculuk anlaşma belgesinin hazırlanmasıyla birlikte ortaya çıkan belgenin hem şekli hem de maddi hususlar bakımından vergisel sonuçları değerlendirilecektir.

---

[78] Emre Kıyak, "Arabuluculuk Sonucunda Ulaşılan Anlaşma Belgesinin Hukuki Niteliği", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl:6, Sayı 21, Nisan 2015, s. 545; Mine Akkan, "Arabuluculuk Faaliyeti Sonucunda Anlaşılan Hususlarda Dava Açma Yasağı ve Sonuçları", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 20, Sayı 2, 2018, s.16; Taşpolat Tuğsavul, Arabuluculuk, s.190; Abdullah Berat Memiş, **Ticari Uyuşmazlıklarda Zorunlu Arabuluculuk**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2020, s.131; Melis Taşpolat Tuğsavul, "Arabuluculuk Faaliyeti Sonunda Varılan Anlaşmanın Hukuki Niteliği", **Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2019/1, (Anlaşmanın Hukuki Niteliği), s.130.

[79] Arabuluculuk sonunda düzenlenen anlaşma belgesi, borçlar hukukunun genel hükümlerine tâbidir (Büşra Kaymaz Tepe, "Arabuluculuk Anlaşma Belgesine İlişkin İcra Edilebilirlik Şerhi Taleplerinde Yargılama Usûlü", **Türkiye Noterler Birliği Hukuk Dergisi**, Yıl:5, Sayı 1, 2018-1, s.140; Kılıçoğlu, s.98; Kıyak, s.531; Akkan, s.16; İlhan, s.156; Azaklı Arslan, s.236).

[80] Büyükay, ss.281-282; Dür, s.373; Kılıçoğlu, s.102.

[81] Kılıçoğlu, s.101.

[82] Ekmekçi/Özekes/Atalı/Seven, s.110.

B. Arabuluculuk Faaliyeti Sonunda Hazırlanan Belgelerin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi

1. Genel Olarak

Arabuluculuk sürecinin sona ermesiyle birlikte tarafların anlaşması ya da anlaşamaması hususunda ayrım yapılmaksızın arabuluculuk son tutanağı düzenlenir. Düzenlenen bu tutanakların, resmi makamlara ibraz edilmesi halinde damga vergisinin konusunu oluşturup oluşturmadığının belirlenmesi vergi hukuku açısından değerlendirilmelidir.

Bu durumda öncelikle damga vergisinin konusunu ve damga vergisi bakımından vergi doğuran olayı incelemek, arabuluculuk son tutanağının bu kapsamda damga vergisine tabi olup olmadığını değerlendirmek gerekir.

2. Damga Vergisinin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay

Bir verginin konusu, üzerine dolaylı veya dolaysız vergi konulan iktisadi unsurdur[83]. Bu nedenle verginin konusu, verginin asli unsurudur[84]. Verginin konusu yasalarla belirlenir (AY m.73/3). Aksi halde hiçbir unsur veya işlem vergilendirilemez[85].

Damga vergisi, harcamalar üzerinden alınan bir vergidir. Kişiler arasındaki hukuki durumu kanıtlamak maksadıyla düzenlenen belge ve kâğıtlardan alınır[86]. Hukuki işlemleri kapsayan bu vergi, vergi teorisinde *"hukuki muamele(harcama)*

---

[83] Akif Erginay**, Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri-Kamu Giderleri-Bütçe-Maliye Politikası)**, 5. Bası, Sevinç Matbaası, Ankara, 1976, (Kamu Maliyesi), s.36; Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 16. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014, (Kamu Maliyesi), s.144; Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi (Kamu Harcamaları – Kamu Gelirleri – Bütçe – Maliye Politikası)**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994, (Kamu Maliyesi), s.209; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, (Genel Vergi), s.202; Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Onbeşinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2021, (Vergi Hukuku), s.43.

[84] Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2011, (Vergi Hukuku), s.41.

[85] Erginay, Kamu Maliyesi, s.37; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.144; Aksoy, Kamu Maliyesi, s.210.

[86] S.Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, Türkmen Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, İstanbul, 2018, s.263.

vergisi" kategorisindedir[87]. Damga vergisine ilişkin temel düzenleme ise 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu[88]dur.

Damga Vergisi Kanunu'nun *"Konu"* başlıklı 1'inci maddesi hükmünce damga vergisinin konusunu işlemler değil, Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar oluşturur. Buna göre damga vergisinin konusunu yapılan hukuki işlemleri kanıtlamak üzere düzenlenen belgeler veya kâğıtlar oluşturur[89]. Kanun'da belirtilen kâğıtlar düzenlenmediği(imza edilmediği) sürece, işlemin varlığı vergilendirme bakımından yeterli değildir[90]. İşlemin varlığı vergiyi doğuran olay değildir. Vergiyi doğuran olay, işleme ilişkin kanunda belirtilen kâğıdın düzenlenmiş (imza edilmiş) olmasıdır[91]. Bu kağıtları imzalayan kişilere vergi borcu terettüp eder[92].

Damga vergisinin temelini oluşturan kâğıt kavramı, özel hukuktaki yazılı şekil şartından, medeni usul ve kıymetli evrak hukukundaki senet kavramından daha geniş, hatta bunları da kapsayan bir kavramdır[93].

Damga Vergisi Kanunu'nun *"Konu"* başlıklı 1'inci maddesinin 2'nci fıkrası *"Bu kanundaki kâğıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder."* şeklinde damga vergisinin konusunu oluşturan kâğıtları düzenlemektedir. Söz konusu kâğıtların imza[94] edilmesi veya imza yerine geçecek bir işaret konularak düzenlenmesi ise damga

---

[87] Yıldırım Taylar, **Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2021, s.175.

[88] RG. 11.07.1964 – 11751.

[89] Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 30. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2021, s.463; Oktar, s.263; Mehmet Baydemir, **Damga Vergisi**, Yeminli Mali Müşavirlik Yayınları, İstanbul, 2002,, s.1; Leyla Ateş, **Damga Vergisinde Konu**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2002, s.1.

[90] Nuri Değer, **Damga Vergisi Uygulaması (Özelge- Açıklama-Yorum-Yargı Kararları)**, Güncellenmiş 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, (Damga Vergisi), s.57.

[91] Karakoç, Genel Vergi, s.203; Şükrü Kızılot ve Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, 5. Baskı, Ankara, 2013, s.326; M. Kamil Mutluer ve N. Nilay Dayanç Kuzeyli, **Vergi Teorisi ile İlişkilendirilmiş Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s.604; Taylar, s.206.

[92] *"Damga Vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir."* (DVK. m.3/1).

[93] Erdoğan Öner ve Cenker Değirmenci, **Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi**, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2017, s.49.

[94] *"İmza, bir kimsenin bir belgede yazılı şeyi bildiğini ve gördüğünü ve belgede yer alan hususları kabul ettiğini ifade eder."*, (Değer, Damga Vergisi, s.60).

vergisi bakımından vergiyi doğuran olaydır[95]. Ancak damga vergisinin konusunu oluşturan kâğıtların kural olarak Türkiye'de düzenlenmesi ve imzalanması gerekir[96]. İmzalanmamış bir belge ibraz[97] edilebilme niteliği taşımadığından damga vergisine tabi olmaz[98].

Düzenlenmiş ve Damga Vergisi Kanunu'nda ifade edilen unsurları taşıyan bir kâğıt mülkilik ilkesi[99] gereğince Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği takdirde vergilendirilir (DVK. m.1/3). Söz konusu resmi daireler, Damga Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde belirtilir. Damga vergisine tabi bir kâğıdın bu resmi dairelerden ilgili olana ibrazı, kâğıdın düzenlenme amacıyla ilgili olarak bir hususu ispat ve belli etmek için kullanılması anlamına gelir[100].

Bir kâğıdın damga vergisine tabi olması için, söz konusu kâğıdın Kanun'da belirtilen (I) sayılı tabloda yer alması ve bir hususu ispat veya belli etmek amacıyla ibraz edilebilecek şekilde yazılıp imzalanması gerekir. (I) sayılı tabloda yer almayan ancak imzalanmış ve ibraz edilebilecek nitelikte olan kâğıtlar damga vergisine tabi değildir[101].

Damga vergisine konu olan bir kâğıdın unsurları şu şekildedir[102]: Damga Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı tabloda yer almalı, vergiden istisna edilmemiş olmalı, yazılı ve imzalı olarak düzenlenmiş ve belli bir hususu tespit ve ispat edecek nitelikte olmalıdır.

---

[95] Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s.402; Karakoç, Genel Vergi, s.203; Değer, Damga Vergisi, s.70; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, 18. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2021, (Vergi Sistemi), s.369; Taylar, s.20; *"…damga vergisinde vergiyi doğuran olay, herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan bir belgenin imzalanması veya imza yerine geçecek bir işaret konulmak suretiyle düzenlenmesidir."* (Dnş. İBGK., T.02.07.2012, E.2009/1, K.2012/2), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.:05.06.2022).

[96] Özhan Uluatam ve Yaşar Mehtibay, **Vergi Hukuku**, Değişik Dördüncü Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000, s.454; Kaneti, s.402; Baydemir, s.7; Şerafettin Aksoy, V**ergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010, (Vergi Hukuku), s.410; Ateş, s.36; Mehmet Arslan, **Türk Vergi Sistemi**, Nobel, Geliştirilmiş 5. Basım, 2012, s.562.

[97] *"İbraz, bir hakkın var olduğunu ispat veya belli edilmesi için kağıdın resmi daireye gösterilmesini ifade eder.",* (Değer, Damga Vergisi, s.64).

[98] Değer, Damga Vergisi, s.60; Baydemir, s.14; Akif Erginay, **Vergi Hukuku (İlkeler – Vergi Tekniği – Türk Vergi Sistemi)**, Son Vergi Kanunu Değişikliklerine Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara 1990, (Vergi Hukuku), s.274.

[99] Ateş, s.36.

[100] Ateş, s.45.

[101] Değer, Damga Vergisi, s.65.

[102] Değer, Damga Vergisi, s.58; Ateş, ss.3-22.

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda belirtilen kâğıtlar ise dört başlık şeklinde toplanmış ve sınırlı sayıdadır. Bunlar akitlerle ilgili kâğıtlar, kararlar ve mazbatalar, ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlar, makbuzlar ve diğer kâğıtlar şeklinde ifade edilmiştir.

Sonuç olarak en geniş ifadeyle damga vergisi, kişilerin kendi aralarında ya da devletle gerçekleştirdikleri hukuki işlemlerde düzenlenen çeşitli belgeler veya kâğıtlar üzerinden alınan mali yükümlülüktür[103].

3. Tarafların Anlaşamaması Halinde Son Tutanağın Vergilendirilmesi

Arabuluculuk süreci sonunda tarafların anlaşamaması halinde düzenlenen son tutanak, tarafların anlaşamadığını tespit ve ispat eden, imzalı bir kâğıttır[104]. Bu tutanak arabuluculuğun dava şartı olarak düzenlendiği hallerde önem arz eder. Çünkü dava şartı olan arabuluculuk sürecinde taraflar yargı yoluna başvurmadan önce arabulucuya başvurmak zorundadır ve tarafların anlaşamaması halinde arabuluculuk son tutanağının mahkemeye ibraz edilmesi gerekir. Dolayısıyla dava şartının tamamlanmasıyla mahkeme söz konusu uyuşmazlığa bakar. Aksi halde dava usulden reddedilir.

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı tabloda yer alan kâğıtların damga vergisinin konusunu oluşturduğunu ifade edildi. Ancak tarafların anlaşamaması halinde düzenlenen son tutanak, Damga Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı tabloda yazılı kâğıtlardan değildir. Bu nedenle kanunilik ilkesi[105] gereğince damga vergisinin konusunu oluşturmaz. Dolayısıyla damga vergisine tabi bir belge söz konusu değildir.

Arabuluculuğun zorunlu dava şartı olduğu ve tarafların anlaşamadığı hususunu belirten son tutanağın mahkemeye ibraz edilmesiyle açılan davalarda alınan

---

[103] Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.463; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Sistemi, s.369; Arslan, s.561.

[104] Anlaşamama halinde hazırlanan tutanak *"anlaşmazlık tutanağı"* şeklinde adlandırılabilir (Kılıçoğlu, s.106).

[105] Detaylı açıklama için bkz. Kaneti, ss.36-38; Karakoç, Anayasal Vergilendirme İlkeleri, ss.1264-1267; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.213-215; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 12. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2021, (Vergi Hukuku), ss.28-31; Pehlivan, Vergi Hukuku, ss.21-22; Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku),** Güncelleştirilmiş 49. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2020, (Vergi Hukuku), ss.13-14; Cenker Göker, **Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, ss.27-32;

"başvurma harcını" da çalışmamız kapsamında değerlendirmenin yerinde olacağı kanaatindeyiz.

Harçlar, devletin yetkili organları tarafından sunulan belirli bir hizmet veya işlem karşılığında alınır[106]. Buna göre *"bir hizmetin harç konusu olabilmesi için; kişilerin bir kamu kurumundan yararlanmaları, kişilere kamu eliyle özel bir yarar sağlanması ve kamu idaresinin kişilerin özel bir işiyle uğraşması gerekir"*[107]. O halde harçlar hizmetten yararlananlar bakımından *"faydalanma ilkesi"*, devlet bakımından ise *"masrafların karşılanma ilkesi"* gereğince alınır[108].

Cebri bir ödeme olan harçlar kanuna dayanarak alınır. 492 sayılı Harçlar Kanunu[109]'na göre harçların konusu harca tabi işlemlerdir[110]. Harçlar Kanunu'na göre Türk vergi sisteminde dokuz farklı sınıflandırma dâhilinde harç alınır. Başvurma harcı, Kanun'a ekli (I) sayılı tarifede gösterilen yargı harçları sınıfında yer alır ve bu harç mahkemelerde dava açılması sebebiyle alınır[111]. Kanun başvurma harcının "*Dilekçe veya tutanakla dava açma veya davaya müdahale veya tevdi mahallinin tayini, ihtiyati tedbir, ihtiyati haciz, tespiti delail ile ilgili taleplerde"* alınacağını belirtir. Buna göre dava şartı arabuluculuk halinde arabuluculuk son tutanağının mahkemeye ibraz edilmesiyle açılan davalarda da başvurma harcı alınır. Ancak burada alınan harcın konusu ibraz edilen arabuluculuk son tutanağı değildir. Harcın konusu mahkemeye yapılan taleptir. Diğer bir ifadeyle harç alınan işlem arabuluculuk son tutanağı değil, dava açma talebidir.

Sonuç olarak, tarafların anlaşamaması halinde hazırlanan arabuluculuk son tutanağı kanunilik ilkesi gereğince gerekli tüm unsurları taşımadığından damga vergisinin konusunu oluşturmadığı gibi mahkemeye dava açmak için ibraz edilmesi halinde başvuru harcının konusunu da oluşturmaz.

---

[106] Erginay**,** Kamu Maliyesi, s.13; Aksoy, Kamu Maliyesi, s.162; Kaneti, s.5; Arslan, 569; Aksoy, Vergi Hukuku, s.416; Burak Pınar, **Yargı ve İcra Harçları**, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009, s.3; Hilmi Ünsal, **Amme Alacaklarının Takip ve Tahsili, Katma Değer Vergisi, Damga Vergisi ve Harçlar**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s.159.
[107] RG. 28.05.1987 – 19473, s.23.
[108] Ünsal, s.159.
[109] RG. 17.07.1964 – 11756.
[110] Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.467.
[111] Öner/Değirmenci, s.111. Detaylı açıklama için bkz. Pınar, ss. 49-53.

4. Tarafların Anlaşması Halinde Anlaşma Belgesinin Vergilendirilmesi

a. Genel Olarak

Arabuluculuk faaliyeti sonunda düzenlenen arabuluculuk anlaşma belgesinin kendine özgü bir hukuki niteliği vardır[112]. Arabuluculuk süreci sonunda hazırlanan anlaşma belgesi kapsamında olan hususlar için dava açılamaz (HUAK. m.18/5).

Arabuluculuk faaliyeti sonunda taraflar kısmen anlaşabilecekleri gibi tamamen de anlaşabilir. Bu durumda anlaşılamayan konular için yargı yolu açık olacak ve bir önceki başlıkta da ifade edildiği gibi hazırlanan belge damga vergisine tabi olmadığı gibi başvuru harcının konusunu da oluşturmaz.

Anlaşılan hususlar kapsamında ya da tamamen anlaşma sağlanması halinde düzenlenen anlaşma belgesi için damga vergisinin doğup doğmadığı hususu ayrı bir şekilde değerlendirilmelidir.

Damga vergisine tabi kâğıtların Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablodaki kâğıtlar olduğunu ifade ettik. Ancak bir belgenin damga vergisinin konusunu oluşturup oluşturmadığı belirlenirken bu belgenin niteliği üzerinde durmak ve buna dayalı bir belirleme yapmak gerekir. Nitekim Damga Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesi hükmüne göre

> *"Bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur. Kâğıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılır. Mahiyeti tayin edilmek istenen kâğıt üzerinde başka bir kâğıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kâğıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınır."*

O halde bir kâğıdın mahiyetini belirlerken esas kural, kanunlarla belirtilmiş kâğıtlar için o kanundaki adlarına bakmaktır. Herhangi bir belirlemenin olmadığı durumlarda kâğıtların üzerindeki yazıdan çıkarılacak hukuki nitelik ve anlam dikkate alınır[113]. Bundan başka söz konusu kâğıdın başka bir kâğıda atıf yapması halinde atıf yapılan kâğıdın mahiyeti tespit edilir[114].

---

[112] Kıyak, s.545; Bora, s.99.

[113] *"İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır."* (VUK. m.3/B).

[114] Erginay, Vergi Hukuku, s.274; Aksoy, Vergi Hukuku, s.411; Arslan, s.563.

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 18'inci maddesinde anlaşma belgesinin mahiyeti ifade edilmiştir. Anlaşma belgesinin taraflar ve arabulucu tarafından imzalanması zorunludur. Anlaşma belgesi yalnızca taraflar ve arabulucu arasında imzalanmışsa daha sonrasında anlaşma belgesi için icra edilebilirlik şerhi alınabilir. İcra edilebilirlik şerhinin alınma usulü ise dava öncesi arabuluculuk ve dava sırasında arabuluculuk hallerine göre farklılık gösterir. Taraflar ve avukatları ile arabulucunun birlikte imzaladığı anlaşma belgeleri ise icra edilebilirlik şerhi alınmasına gerek olmaksızın kanun hükmü gereğince ilâm niteliğinde belgedir.

Anlaşma belgesinin ilâm niteliğinde olması yalnızca ilâmlı icra konusunda bir ayrıcalık oluşturur. Belgenin diğer resmi dairelere ibrazı ile ilgili bir farklılık yaratmaz. Ancak anlaşma belgelerinin ilâm niteliğinde olma veya olmama durumuna göre damga vergisi bakımından detaylı bir şekilde değerlendirilmesi çalışma bakımından yerinde olacaktır.

b. İlâm Niteliğinde Olan Anlaşma Belgesinin Vergilendirilmesi

Arabuluculuk anlaşma belgesi, Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 18'inci maddesi hükmünce farklı şekillerde ilâm niteliğinde belge vasfına erişir.

Birinci durum, dava açılmadan önce yürütülen arabuluculuk faaliyeti sonunda hazırlanan anlaşma belgesinin icra edilebilirlik şerhi içermesidir. Buna ilişkin talep arabulucunun görev yaptığı yer sulh hukuk mahkemesine yapılır.

İkinci durum, davanın görülmesi sırasında yürütülen arabuluculuk faaliyeti sonunda hazırlanan anlaşma belgesinin icra edilebilirlik şerhi içermesidir. Buna ilişkin talep ise söz konusu davanın görüldüğü mahkemeye yapılır. Mahkeme bu kararı verdiği takdirde anlaşma belgesi ilâm niteliğinde belge olur.

İcra edilebilirlik şerhine ilişkin talepler, kanunun da ifade ettiği gibi çekişmesiz yargı işidir. Dolayısıyla incelemeler dosya üzerinden yapılır. Bu hüküm uyarınca anlaşma belgeleri için icra edilebilirlik şerhi alındığı takdirde ilâm niteliğinde belge olur.

Üçüncü durum ise taraflar ve avukatları ile arabulucunun anlaşma belgesini birlikte imzalamasıdır. Bu durumda anlaşma belgesi icra edilebilirlik şerhi aranmaksızın ilâm niteliğinde belge sayılır (HUAK. m.18/4).

İlam niteliğinde olan anlaşma belgesinin damga vergisinin konusunu oluşturup oluşturmayacağı hususu tartışmalıdır. Şöyle ki Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre aynı Kanun'a ekli (I) sayılı tabloda yer alan kâğıt ve belgeler damga vergisinin konusunu oluşturur. Ancak bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine, diğer bir ifadeyle niteliğine de bakmak gerekir (DVK. m.4/1). Kâğıtların mahiyetinin tespiti, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına bakılarak, belirtilmemiş olanlarda üzerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılarak belirlenir (DVK. md.4/2). Bu hüküm gereğince de söz konusu belgenin ilâm olarak kabul edilmesi gerekir[115].

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu ise anlaşma belgelerinin iki şekilde ilâm niteliğinde belge vasfına haiz olduğunu ifade etmiştir. Bu durumda icra edilebilirlik şerhi alınan ya da taraflar ve avukatları ile arabulucunun imzaladığı anlaşma belgeleri ile ticari uyuşmazlıklar bakımından avukatlar ile arabulucunun birlikte imzaladıkları anlaşma belgeleri ilâm niteliğindedir[116]. Dolayısıyla vergi hukuku kapsamında ilâmlara bağlanan sonuçlar bu anlaşma belgeleri için de geçerlidir.

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda damga vergisinin konusunu oluşturan kâğıtlar sınırlı olarak sayılmıştır. Tabloya göre *"Kararlar ve Mazbatalar"* damga vergisi kapsamındadır. Ancak Kanun'a göre meclislerden, resmi heyetlerden ve idari davalarla ilgili olmayarak Danıştay'dan verilen mazbata, ilâm ve kararlarla hakem kararları damga vergisinin konusunu oluşturacaktır. Bu durumda tüm ilâmlar açısından damga vergisi öngörülmemiştir. Sonuç olarak icra edilebilirlik şerhi alınan anlaşma belgesi ve tarafların avukatlarıyla ve arabulucu ile imzaladığı anlaşma belgesi kanunen ilâm niteliğinde belge mahiyetine sahip olduğu bu durumlarda vergilerin

---

[115] Emine Sevcan Artun, "Arabuluculuk Sürecinden Kaynaklanan Vergi Hukukuna İlişkin Yükümlülükler", **Hukukta Disiplinler Arası Yaklaşımlar Konferansları No.2 "Hukukta Anlaşmazlık Çözüm Yolları" Uluslararası Sempozyumu Kitabı**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İzmir, 29-30 Nisan 2021, s.583.

[116] Arabuluculuk anlaşma belgesi ilâm değildir. İlam niteliğinde belgedir. Anlaşma belgeleri ilâm niteliğinde olduğu takdirde ise Borçlar Hukuku kapsamında kalan bir sözleşme olma niteliğini kaybetmez (Kılıçoğlu, ss.101-102); Büyükay, s.281-282; Dür, s.373.

kanuniliği ilkesi gereğince damga vergisine tabi olmaz[117]. Ancak Damga Vergisi Kanunu'nda bu hususta açık bir düzenleme yapılması halinde ilâm niteliğindeki arabuluculuk anlaşma belgeleri damga vergisine tabi hale gelebilir.

Damga Vergisi Kanunu'na ek (I) sayılı tabloda *"Akitlerle ilgili kâğıtlar"* başlığı altında sulhnameler damga vergisinin konusunu oluşturan kâğıtlardan biri olarak ifade edilir. Anlaşma belgesinin, sulhname olup olmadığı noktasında ise doktrinde farklı görüşler ileri sürülmektedir. Ancak bu görüşlere bir sonraki başlık altında değinilecektir. Çünkü bu başlık altında ele alınan anlaşma belgeleri zaten icra edilebilirlik şerhi alınmasıyla ya da tarafların avukatları ve arabulucuyla imzalanarak ilâm niteliğinde belge olmaktadır. Kanun açıkça bu belgelerin ilâm niteliğinde belgeler olduğunu belirttiğinden, bu başlık altında açıklanan anlaşma belgeleri sulhname olarak kabul edilemez. Bu nedenle ilâm niteliğinde belge mahiyetinde olan anlaşma belgelerinin sulhname olarak kabul edilip, sulhname ile ilgili hükümlere tabi olarak damga vergisine tabi tutulması vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince mümkün değildir[118].

c. İlâm Niteliğinde Olmayan Anlaşma Belgesinin Vergilendirilmesi

Anlaşma belgelerinin ilâm niteliğinde belge olabileceği durumlar Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 18'inci maddesinde açık bir şekilde belirtilir. Kanun'da belirtilen bu haller dışında anlaşma belgeleri ilâm niteliğinde belge olamaz.

İlam niteliğinde olmayan anlaşma belgelerinin de resmi işlerde kullanılması mümkündür. Bu durumda damga vergisi alınıp alınmayacağı hususu ise Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 18'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında *"Taraflar anlaşma belgesini icra edilebilirlik şerhi verdirmeden başka bir resmî işlemde kullanmak isterlerse, damga vergisi de maktu olarak alınır."* şeklinde düzenlenir. Buna göre icra edilebilirlik şerhi verilmeyen bir anlaşma belgesi ya da ilâm

[117] Turgut Candan, "Arabuluculuk Faaliyeti Sonunda İmzalanan Anlaşmanın Damga Vergisi Karşısındaki Durumu", https://turgutcandan.com/2019/05/02/arabuluculuk-faaliyeti-sonunda-imzalanan-anlasmanin-damga-vergisi-karsisindaki-durumu/, (E.T.:17.11.2021); Artun, s.583.
[118] Candan, "Arabuluculuk Faaliyeti Sonunda İmzalanan Anlaşmanın Damga Vergisi Karşısındaki Durumu", (E.T.:17.11.2021); Artun, s.584.

niteliğinde olmayan bir anlaşma belgesi, resmi bir işlemde kullanıldığı takdirde damga vergisi söz konusu madde hükmüne göre maktu olarak alınır. Ancak bu maktu değerin ne olduğu belirsizdir.

Damga vergisi olarak ödenecek maktu değerin belirsizliği hakkında bir şirketin özelge talebi bulunmaktadır[119]. Bu talebe karşı idarenin cevabı icra edilebilirlik şerhi alınmamış diğer bir ifadeyle ilâm niteliğinde olmayan anlaşma belgeleri resmi işlemlerde kullanılmak istenildiğinde Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablodaki *"I. Akitlerle ilgili kâğıtlar"* başlığı altındaki belli bir parayı ihtiva etmeyen kâğıtlar arasından sulhnamelerin tabi olduğu maktu vergiye tabi olması yönündedir.

Mükellefler, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından tereddüt ettikleri hususlar hakkında idareden yazı ile izahat isteyebilir. İdare ise kendisinden istenilen izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi konu hakkında tüm mükellefleri bilgilendirmek üzere sirküler de yayınlayabilir (VUK. m.413). Mükelleflerin İzahat ve Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik[120]'in 3'üncü maddesine göre özelge, *"Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüşü*" dür[121]. Ancak idarenin yorumlama şekli önem arz eder. İdarenin söz konusu özelgeye verdiği cevap doğrultusunda öncelikle sulh kurumunu açıklamak, özelliklerini belirlemek ve bu doğrultuda arabuluculuk anlaşma belgesinin sulh kapsamında olup olmadığını değerlendirmek gerekir.

Sulh, tarafların karşılıklı fedakârlıkta[122] bulunarak aralarındaki uyuşmazlığı kısmen veya tamamen sonlandırdığı bir tür sözleşmedir[123]. Fedakârlığın iki taraflı

---

[119] Gelir İdaresi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.06.17.02-155[2455]-472115 sayılı ve 26.12.2019 tarihli özelgesi, (www.gib.gov.tr), (E.T.:17.11.2021).

[120] RG. 28.08.2010 – 27686.

[121] Özelgelerin (muktezaların) açıklama yapmak dışında bir işlevi yoktur. Özelgelerde vergi idaresi görüşünü ortaya koyduğundan benzer olaylar bakımından mükelleflere yardımcı kaynak değeri bulunur. Özelgeler idarenin görüşünün öğrenilmesi dışında diğer mükellefleri ve yargı organlarını bağlamaz. (Kızılot/Taş, s.18 ; Karakoç, Genel Vergi, ss.100-101; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, ss.44-45; Kaneti, s.26; Gamze Gümüşkaya, **Hukuk Devleti Perspektifinden Vergi Hukukunda Özelgeler,** On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021, ss.26-28; Göker, ss.52-56; Akdoğan, Vergi Hukuku, ss.24-25; Pehlivan, Vergi Hukuku, ss.32-33; Bilici, Vergi Hukuku, ss.32-33)

[122] Detaylı açıklama için bkz. Agah Kürşat Karauz, **Sulh Sözleşmesi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, ss.14-16.

[123] Ayşe Kılınç, "Mahkeme Dışında Yapılan Sulh ve Yargılamaya Etkisi", **İstanbul Hukuk Mecmuası**, Yıl:2019, Cilt 77, Sayı 2, s.507; Taşpolat Tuğsavul, Anlaşmanın Hukuki Niteliği, s. 345; Taşpolat Tuğsavul, Arabuluculuk, s.184; Süha Tanrıver, "Mahkeme Huzurunda Yapılan Sulhler", **Ankara**

olması sulhe özgüdür. Aksi halde tek taraflı fedakârlık, hukuki anlamda feragattir[124]. Sulh, görülmekte olan bir dava hakkında yapılabileceği gibi henüz bir dava söz konusu olmadan da yapılabilir. Bu durumda mahkeme içi ve mahkeme dışı sulh olmak üzere ikiye ayrılır[125].

Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 313 ve 315'inci maddeleri arasında mahkeme içi sulh düzenlenmektedir. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na göre sulh, görülmekte olan bir davada, tarafların arasındaki uyuşmazlığı kısmen veya tamamen sona erdirmek maksadıyla, mahkeme huzurunda yapmış olduğu sözleşmedir (HMK. m.313/1). Mahkeme içinde yapılan sulh, söz konusu davayı sona erdirir (HMK. m.315/1). Ancak sulh ile davanın sona ermesi, mahkemenin sulh üzerine hiçbir karar vermemesi ve davanın kendiliğinden son bulması anlamına gelmez. Sulh üzerine mahkemenin bir kararla davayı sona erdirmesi gerekir[126]. Mahkemenin verdiği bu karar ancak şekli anlamda kesinleştikten sonra, maddi anlamda da kesin hüküm gibi sonuç doğurur. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda *"Sulhun etkisi"* başlıklı 315'inci maddede belirtilen sulhun kesin hüküm gibi hukuki sonuç doğurması da bu şekilde olur.

Mahkeme içi sulh, görülen dava hakkında ve dava esnasında yapılabilir. Dava esnasında arabulucuya başvurmak da mümkündür. Taraflar arabulucuya başvurma konusunda anlaşabileceği gibi mahkeme de tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebileceği davalarda onları sulhe veya arabulucuya başvurmak konusunda aydınlatıp, teşvik eder (HUAK. m.13/1, HMK. m.137/1). Ancak dava esnasında arabulucuya başvurulması ve tarafların anlaşması halinde mahkeme huzurunda yapılmış bir sözleşmeden bahsedilemez. Mahkeme içi sulh ile dava esnasında arabulucuya başvurulması hali bu nedenle farklıdır. Ayrıca arabuluculuk faaliyeti sonunda, anlaşma sağlanan hususlarda dava açılamayacağı Kanun'da belirtilir (HUAK. m.18/5). O halde arabuluculuk mahkeme huzurunda yürütülen bir süreç olmadığı gibi arabuluculuk sonucunda anlaşılan hususlar noktasında hukuki yarar dava sırasında tamamlanmış

Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 1994, Cilt 49, Sayı 1, (Sulh), s.333; Murat Atalı, "Karar ve Hüküm", **Pekcanıtez Usûl Medeni Usûl Hukuku**, Cilt III, (Ed. Hakan Pekcanıtez, Muhammet Özekes, Mine Akkan, Hülya Taş Korkmaz), 15. Bası, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s.2033; Pekcanıtez/Atalay/Özekes, s.450; Kuru, s.429.

[124] İhsan Ulusan, "Maddi Hukuk ve Usul Hukuku Bakımından Sulh Sözleşmesi", **İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Yıl:1971, Cilt 5, Sayı 7, s.153.

[125] Atalı, "Karar ve Hüküm", s.2033.

[126] Kuru, s.433.

olur. Ancak bu durumda dava reddedilmemeli ve esastan incelenmelidir[127]. Bu kapsamda mahkeme içi sulh ile dava esnasında yapılan arabuluculuk faaliyeti neticesinde hazırlanan anlaşma belgesinin aynı nitelikte olmadığını ifade edebiliriz[128]. Hukuki olarak mahkeme içi sulh ile aynı nitelikte olmayan bu anlaşma belgesinden idarenin belirttiği gibi sulhnamelerin tabi olduğu maktu verginin alınmaması gerektiği kanaatindeyiz.

Tasarruf ilkesine göre taraflar arasındaki uyuşmazlığın sona ermesini sağlayan sulh mahkeme dışında da yapılabilir[129]. Ancak tarafların serbestçe tasarruf edemeyeceği konulara ilişkin yapılmış olan sulhler geçerli değildir[130]. Mahkeme dışı yapılan sulhlerin geçerliliği, hüküm ve sonuçları ise maddi hukuk hükümlerine göre belirlenir[131]. Arabuluculuk anlaşma belgeleri için de bu durum geçerlidir. Taraflar yabancılık unsuru taşıyanlar da dâhil olmak üzere, yalnızca üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri iş veya işlemlerden doğan uyuşmazlıkların çözümlenmesinde anlaşma belgesi hazırlayabilir (HUAK. m. 1/2).

Arabuluculuk anlaşma belgesinin mahkeme içi sulh olmadığı ifade edilmişti. Ancak mahkeme dışı sulh esnasında görülmekte olan bir davanın olmaması ve tarafların serbestçe tasarruf edeceği konularda yapılması noktasında benzerlikler bulunur. O halde arabuluculuk anlaşma belgesinin mahkeme dışı sulh kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususu incelenmelidir.

Doktrinde anlaşma belgelerinin hangi sözleşme tipi içerisinde değerlendirilmesi gerektiğine dair farklı görüşler bulunmaktadır. *Birinci görüş,* anlaşma belgesini tarafların karşılıklı fedakârlıkları söz konusu olduğundan sulh sözleşmesi olarak kabul eder[132]. Ancak anlaşma belgesinin hazırlanmasında tarafların karşılıklı fedakârlığı aranmadığından bu görüşün yerinde olmadığı kanaatindeyiz. Zaten fedakârlığın karşılıklı olmaması halinde ibra, feragat, bağışlama veya borç ikrarından söz edilir[133]. Yani sulh sözleşmesi söz konusu olmaz. *İkinci görüş*,

---

[127] Pekcanıtez/Atalay/Özekes, s.215.
[128] Karauz, s.10.
[129] Atalı, "Karar ve Hüküm", s.2033; Taşpolat Tuğsavul, Anlaşmanın Hukuki Niteliği, s.345.
[130] *"Sulh, ancak tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri uyuşmazlıkları konu alan davalarda yapılabilir."* (HMK. m.313/2).
[131] Atalı, "Karar ve Hüküm", s.2033.
[132] Ildır, s.166; Fatma Hızır Asrav, **Sulh Sözleşmesi**, Adalet Yayınları, Ankara, 2019, s.83; Memiş, s.130, dp.555; Dür, s.374; İlhan, s.196; Karauz, s.10.
[133] Halûk Tandoğan, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, Cilt:I/1, Tümü Yeniden İşlenmiş ve Genişletilmiş Beşinci Basım'dan Altıncı Tıpkı Basım, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2008, s.14.

arabuluculuk anlaşma belgesini, tarafların karşılıklı olarak anlaşması sonucu meydana çıktığından hukuki nitelik olarak sulh sözleşmelerine benzetmektedir[134]. Yani bir çeşit sulh sözleşmesi olduğu kanaatindedirler. *Üçüncü görüş* ise anlaşma belgesi her zaman karşılıklı fedakârlıklar sonucunda oluşmayacağından her durumda sulh sözleşmesi olarak değerlendirilemeyeceği yönündedir[135]. Çünkü sulh sözleşmesinin temelinde tarafların karşılıklı olarak fedakârlıkta bulunmaları vardır[136].

Mahkeme dışı sulh sözleşmesi ve anlaşma belgesi, çözüm sağlanabilen uyuşmazlık türleri bakımından benzerlik göstermesine rağmen hukuki sonuçları yönünden farklıdır. Sulh sözleşmesi, tek başına kesin hüküm ifade etmeyip, maddi hukuk hükümleri kapsamında değerlendirilen bir tür sözleşmedir. Taraflar daha sonrasında sulh sözleşmesine konu olan hususlar hakkında dava açabilir. Kesin hüküm ifade edebilmesi için sulh sözleşmesine dayanan bir mahkeme kararına ihtiyaç vardır. Ancak mahkeme kararı da şekli anlamda kesinleştikten sonra maddi anlamda kesin hüküm gibi sonuç doğuracaktır. Anlaşma belgeleri ise anlaşma anından itibaren tarafların anlaşılan konular üzerinde dava açmasını engelleyen bir belgedir.

Sulh sözleşmesi ile arabuluculuk anlaşma belgesi arasındaki bir diğer fark ise sulh taraflar arasında yapılırken, arabuluculuk anlaşma belgesinde arabulucunun da katılımı aranır[137].

Yukarıda açıklanan gerekçelerle "sulh sözleşmesi" ve "anlaşma belgesi" tam anlamıyla birbirini karşılayan hukuki terimler değildir. Birbirini karşılamayan bu iki hukuki terimden birine ait vergisel bir düzenlemenin diğeri içinde uygulanması kıyastır[138] ve vergilerin kanuniliği ilkesi gereği böyle bir kıyasın yapılması doğru değildir. Bu nedenle verginin konusu kıyas yoluyla genişletilemez veya daraltılamaz[139].

---

[134] Taşpolat Tuğsavul, Anlaşmanın Hukuki Niteliği, s.346; Kıyak, s.529; Bora, s.53.
[135] Hızır Asrav, s.83; Memiş, s.130.
[136] Kuru, s.3742; Tanrıver, Sulh, s.334; Memiş, s.130.
[137] Kılıçoğlu, s.4; Hızır Asrav, s.83; Memiş, s.130.
[138] *"Hukukta kıyas, bir olay hakkında kanunda yer alan kuralın, nitelikleri ve özellikleri ona benzeyen, fakat kanunda yer almayan diğer bir olaya uygulanmasıdır."* (Karakoç, Genel Vergi, s.153); *"Kıyas yasağı; vergilerin kanunlarla düzenlenmesi gereken; verginin konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, istisna ve muafiyetler gibi unsurlarında kıyas yolu ile düzenleme yapılmasına engel olmaktadır."* (Akdoğan, Vergi Hukuku, s.39). Ayrıntılı açıklama için bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, ss.33-35; Karakoç, Genel Vergi, ss.153-155; Karakoç, Anayasal Vergilendirme İlkeleri, ss.1294-1296; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s.71; Akdoğan, Vergi Hukuku, ss.39-40; Taylar, ss.105-108; Pehlivan, Vergi Hukuku, s.40.
[139] Akdoğan, Kamu Maliyesi, ss.144-145; Taylar, s.168.

Kanun koyucunun vergiye ilişkin genel ve soyut kurallar koyması vergi hukukunda tipleştirmedir. Somut olayın, soyut hukuk kuralına uyması ise tipikliktir. Vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın somut olarak gerçekleşmesi halinde tipiklikten söz edilir. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince de soyut kural olarak düzenlenen vergiyi doğuran olayın açık ve anlaşılır olması gerekir[140]. Bu ise belirlilik ilkesinin bir gereğidir. Yani yasa koyucu tipleştirme yaparken belirsiz ve çift anlamlı ifadeler kullanmamalıdır[141]. Dolayısıyla ilâm niteliğindeki arabuluculuk anlaşma belgesinin tabi olduğu maktu damga vergisinin belirlenmesi için Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloya *"arabuluculuk anlaşma belgeleri"* ibaresinin eklenmesi kanunilik ilkesi ve kıyas yasağı açısından daha yerinde olacaktır.

C. Arabuluculuk Anlaşma Belgesinin İçerik Olarak Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi

1. Genel Olarak

Türk hukuk sisteminde mahkemeler tarafından verilen kararlara vergi hukukunda birtakım sonuçlar bağlanmaktadır. Vergi hukukunda ilâmlara bağlanan bu sonuçlar arabuluculuk anlaşma belgelerinin ilâm niteliğinde olması halinde de geçerlidir. Buna göre icra edilebilirlik şerhi alınan veya taraflar, avukatları ve arabulucunun imzası ile ilâm niteliğinde olan arabuluculuk anlaşma belgeleri için de vergi mevzuatında ilâmlara dair uygulanan hükümlerin uygulanması gerekir[142].

Arabuluculuk anlaşma belgesinde uyuşmazlığın türüne göre bir şeyi yapma veya yapmama kararı verilebileceği gibi mali olarak bir borcun tamamen ödenmesi, kısmen ödenmesi ya da tamamen ödenmemesi gibi sonuçlara da varılabilir.

Arabuluculuk anlaşma belgesi ile taraflar bir mal teslimi veya hizmet ifası hususunda anlaşabilir. Bu durumda söz konusu edimin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu[143]'nun 1'inci maddesinde yer alan işlemlerden biri olup olmadığı

[140] Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, ss.35-37; Karakoç, Genel Vergi, ss.155-156; Pehlivan, Vergi Hukuku, ss.21-22.
[141] Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.53.
[142] Artun, s.585.
[143] RG. 02.11.1984 – 18563.

değerlendirilmelidir. Yine arabuluculuk faaliyeti kapsamında taraflar miras paylaşımında bulunabilir (TMK. m.642). Yapılan son düzenlemelerle arabuluculuğun dava şartı olduğu uyuşmazlıklara 7445 sayılı Kanun ile ortaklığın giderilmesine ilişkin uyuşmazlıklar eklenmiştir. Dolayısıyla daha öncesinde bu uyuşmazlıklar bakımından arabuluculuk kurumu ihtiyari olarak tercih edilebilirken bu düzenleme ile dava şartı haline gelmiştir. Yürütülen arabuluculuk sonunda ise tarafların miras olarak kalan menkul ve gayrimenkul mal ve hakları, ivazsız (karşılıksız) olarak iktisap etmeleri halinde 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu[144]'nun 1'inci maddesi gereğince veraset ve intikal vergisi doğar.

Arabuluculuk faaliyeti sonunda tarafların bir borcun ödenmesi hususunda anlaşması mümkündür. Borç ile ilgili verilen kararlarda, alacak adi bir alacak diğer bir ifadeyle kişisel bir alacaksa vergisel konularda bir problem ortaya çıkmayacaktır. Ancak söz konusu alacak ticari veya zirai alacaksa vergisel boyutta birtakım sonuçlar meydana gelir.

Ticari ve zirai işlerde işletmeler, alacakları ve borçları ile ilgili belgeleri muhasebeleştirmek durumundadır. Ancak ticari ve zirai kazançlarda gelirin elde edilmesi noktasında tahakkuk esası[145] geçerli olduğundan muhasebeleştirme aşamasında da bu husus dikkate alınmalıdır[146].

Borçların kısmen veya tamamen ödenmemesi ile ilgili arabuluculuk anlaşma belgesi hazırlandığında söz konusu belge borçlu ve alacaklı açısından birtakım vergisel sonuçların ortaya çıkmasına neden olur. Vergi Usul Kanunu, tahsil kabiliyetini yitiren alacakların alacaklının defterinde değersiz alacak yazılmak

---

[144] RG. 15.06.1959 – 10231.

[145] *" ...tahakkuk esası, gelir doğuran işlemlerin eksiksiz gerçekleşmesi sonucu gelirin nitelik ve tutar olarak kesinleşmesini ifade etmektedir. Bu çerçevede alacaklı kişinin malvarlığına fiilen maddi bir değer girmemiş olmasa bile kayıt ve hesap sistemi itibariyle bir artış meydana gelmesi durumunda gelir elde edilmiş sayılmaktadır. Tahakkuk esasında henüz tahsil edilmemiş olan alacaklar gelir kabul edilmekte ve vergi matrahına dâhil edilerek vergilendirilmektedir."* (Taylar, s.194).

[146] Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.267. Ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk esasının geçerli olduğu hususuna ilişkin örnek kararlar : Dnş.4. D., E.2003/1774, K.2004/1490, T.23.06.2004, (legalbank.net) ; Dnş. 3.D., E.1994/666, K.1995/3039, T.12.10.1995, (legalbank.net), (E.T.:20.05.2023); Dnş. 4. D., E.1991/1816, K1993/2439, T.21.05.1993, (legalbank.net), (E.T.:20.05.2023); Dnş. 3.D., E.2019/3369, K.2022/3948, T. 20.10.2022, (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.:20.05.2023); Dnş. 3.D., E.2018/4348, K.2022/649, T.23.2.2022, (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.:20.05.2023).

suretiyle gider olarak yazılmasını öngörür. Alacaklı için değersiz alacak haline gelen bu alacaklar, borçlu için vazgeçilen alacak sayılır[147].

Sonuç olarak arabuluculuk anlaşma belgesi ile ödenmesine karar verilen birtakım mali nitelikteki borçlar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan bazı vergisel hususları etkiler. Bunlar Vergi Usul Kanunu 322'nci maddesinde yer alan *"Değersiz Alacaklar"*, 323'üncü maddesindeki *"Şüpheli Alacaklar"*, 324'üncü maddesindeki *"Vazgeçilen Alacaklar"* ile Gelir Vergisi Kanunu 40, 57, 68 ve 74'üncü maddelerine göre *"İlama Dayanarak Ödenen Zarar, Ziyan ve Tazminatların"* gider yazılabilmesi başlıklı hükümlerdir. O halde arabuluculuk anlaşma belgesinin ilâm niteliğinde olup olmamasına bakılmaksızın vergisel boyuttaki bu etkiler ortaya çıkacaktır[148].

2. Bir Borcun Kısmen veya Tamamen Ödenmemesi Hususunda Anlaşma

a. Genel Olarak

Arabuluculuk anlaşma belgesinde taraflar uyuşmazlık konusu borcun kısmen veya tamamen ödenmemesi hususunda anlaşabilir. Ödenmemesi kararlaştırılan borç miktarı alacaklı yönünden zarar, borçlu yönündense kâr olur[149].

Arabuluculuk anlaşma belgesi ile varılan bu sonuç ticari ve zirai kazançlar açısından vergi hukuku kapsamında birtakım sonuçlar doğurur. Şöyle ki ticari ve zirai kazançlarda gelirin elde edilmesi hususunda tahakkuk esası geçerlidir. Yani alacak henüz tahsil edilmese dâhi yasal defter ve belgelere gelir olarak kaydedilir. Böylece ticari ve zirai kazanç sahipleri sattıkları mal veya hizmetlerin bedelini hasılat olarak kaydederek vergi matrahına dâhil eder[150]. Arabuluculuk anlaşma belgesi ile tarafların söz konusu alacak veya borçlarından vazgeçmeleri halinde bu durumun vergisel sonuçları ortaya çıkar.

---

[147] Artun, s.586; Mustafa Volkan Kuşoğlu, "Konkordato Kapsamındaki Alacak ve Borçların Değerlemesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 41, Sayı 362, 2018, s.56.
[148] Eyyüp İnce, "Türk Hukuk Sistemindeki Arabuluculuk Anlaşma Belgelerinin Niteliği ve Vergi Hukukuna Etkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 41, Sayı 358, 2018, s.40.
[149] Kuşoğlu, s.56.
[150] Taylar, s.194.

O halde ticari veya zirai bir borcun kısmen veya tamamen ödenmemesi hususunda arabuluculuk anlaşma belgesi hazırlandığında Vergi Usul Kanunu'nun "Amortismanlar" başlıklı üçüncü kısmının "Alacaklarda ve Sermayede Amortisman" başlıklı ikinci bölümünde düzenlenen *"değersiz alacak"*, *"şüpheli alacak"* ve *"vazgeçilen alacak"* açısından sonuçlarını değerlendirmek gerekir.

b. Değersiz Alacak Kavramı ve Arabuluculuk Anlaşması Kapsamında Değerlendirme

Değersiz alacak, ticari ve zirai işletmeler için değeri olmayan yani tahsili imkânsız hale gelen alacaklardır[151]. Vergi Usul Kanunu'nun 322'nci maddesinde yer alan düzenlemeye göre

> "K*azai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklar değersiz alacaktır.*
> *Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.*
> *İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler."*

Bir alacağın değersiz alacak olarak nitelendirilebilmesi için gerekli şartlar şu şekilde belirtilebilir[152]: Alacak ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmalı[153], alacaklı bilanço veya işletme hesabına göre defter tutuyor olmalı[154], alacağın tahsilinin imkânsız hale geldiği kazai bir hüküm veya kanaat verici bir vesika ile ispat edilmelidir.

Ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmayan, diğer bir ifadeyle iş ve işletme ile ilgili olmayan alacaklar zarar yazılarak

---

[151] İrfan Barlass, **Türk Vergi Hukukunda Değersiz, Şüpheli ve Vazgeçilen Alacaklar**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s.23.

[152] Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s.159; Uğur Deryalı, "Değersiz ve Şüpheli Alacaklar Mukayesesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 36, S.303, 2013, s.57; Salih Bayram, "Şüpheli, Değersiz ve Vazgeçilen Alacakların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.412, 2015, ss.20-21; Fatih Kaya, "Şüpheli, Değersiz ve Vazgeçilen Alacakların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:388, 2013, s.126; Ali Rutbil; "Şüpheli, Değersiz ve Vazgeçilen Alacakların Değerlemesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.376, 2012, s.39; Hande Tortop Bayraktar, "Şüpheli Alacak, Değersiz Alacak ve Vazgeçilen Alacakların Değerlemesi", **Vergi Dünyası Dergisi,** S. 364, 2011, ss.131-132.

[153] Dnş. 4.D., E.1974/1129, K.1975/1545, T. 30.04.1975 ; Dnş. 3.D., E.1999/2158, K.2000/1508, T. 19.04.2000, (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.: 29.11.2021).

[154] *"İşletme esasına göre defter tutan mükellefler kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline olanak kalmayan alacaklarını gider yazabileceklerdir."* (Dnş. 4.D., E.1985/5612, K.1987/266, T. 21.01.1987), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.: 29.11.2021).

giderleştirilemez[155]. O halde değersiz alacakları zarar hesabına intikal ettirmek yalnızca ticari veya zirai faaliyet yürüten mükelleflere tanınmış bir haktır[156]. Çünkü bir alacağın değersiz kabul edilip amortismana tabi tutulması söz konusu alacağın değersiz hale gelmeden önce kâr ve zarar hesabına gelir, işletme hesabına da hasılat olarak intikal ettirilmiş olmasına bağlıdır[157]. Aksi halde alacak işle ilgili olsa bile kayıtlarda yer almıyor veya belgelendirilemiyorsa amortismana konu olmaz[158]. Bir alacağın tahsilden önce kâr ve zarar hesabına gelir ya da işletme hesabına hasılat olarak yazılması ise tahakkuk esasının geçerli olması nedeniyle yalnızca ticari veya zirai kazançlar için mümkündür[159]. Diğer kazanç ve iratlar için elde etme yani tahsil koşulu arandığından tahsil imkânı kalmayan alacaklar için değersiz alacak ile ilgili hüküm uygulanamaz[160].

Konuyla ilgili verilen çeşitli özelgelerde ise kazai hüküm ve kanaat verici vesikadan ne anlaşılması gerektiği ifade edilir[161]. Buna göre

> "*Kazai bir hükümle veya kanaat verici bir vesika ile tevsik edilmesi icap etmektedir. Kazai bir hükümden anlaşılması gereken, alacağın tahsili için kanun yollarına başvurulmuş olması, icra takibinin yapılmış bulunması, bu müracaatlar ve takipler sonunda, alacağın ödenmeyeceğine hâkim tarafından hükmedilmiş olması; kanaat verici vesika teriminden ise ödemeyi imkânsız hale getirmiş hal ve sebepler sonucu ortaya çıkmış belgeler anlaşılmalıdır."*

denilerek ifade edilmiştir.

Bu durumda kazai hüküm ile kastedilen alacağın tahsil edilebilme olanağının ortadan kalktığına hükmeden mahkeme kararıdır[162]. Kanaat verici vesikaların neler

---

[155] Kaneti, s.222; Mehmet Tosuner ve Ahmet Burçin Yereli, **Türk Vergi Hukuku**, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 1996, s.93; Mehmet Nadir Arıca; **Yeniden Değerleme ve Amortisman Uygulaması,** Şafak Matbaacılık, Ankara, 1997, s.459; Mutluer/Dayanç Kuzeyli, s.211; Mehmet Yücel, "Vergi Usul Kanunu'na Göre Değersiz Alacaklar, Değersiz Alacak Yoluyla Gider Yazabilme Koşulları, Özellik Arz Eden Hususlar ve Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi**, S.105, 2011, s.250; Barlass, s.25.

[156] Barlass, s.27.

[157] Tosuner/Yereli, s.93.

[158] Safiye Öngen, **Vergi Muhasebesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000, s.381.

[159] Arıca, s.459; Barlass, s.25.

[160] Barlass, s.24.

[161] Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 77058783-105-110 sayılı ve 28.04.2014 tarihli özelgesi, (http://www.gib.gov.tr), (E.T.: 30.11.2021); Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 62030549-125[6-2013/354]-627 sayılı ve 06.04.2015 tarihli özelgesi, (http://www.gib.gov.tr), (E.T.: 30.11.2021); Gelir İdaresi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1952 sayılı ve 21.06.2012 tarihli özelgesi, (http://www.gib.gov.tr), (E.T.: 30.11.2021); Kırklareli Defterdarlığı Gelir Müdürlüğü'nün, B.07.4.DEF.0.39.10.00-VUK-3 sayılı ve 13.05.2011 tarihli özelgesi, (http://www.gib.gov.tr), (E.T.: 30.11.2021).

[162] Kuşçuoğlu, s.55; Yücel, s.252; Hasan Yalçın, **Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler**, 3. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2006, s.635.

olduğuna madde hükmünde açıklık getirilmemiştir. Kanaat verici vesikalar bir alacağın değersiz alacak olarak ispatında kullanılacak gerçek mahiyeti yansıtan ve hukuken kabul edilebilir belgeler olarak tanımlanabilir[163]. Ancak taraflar arasında resmi bir şekilde düzenlenmeyen alacaktan vazgeçme anlaşmaları kanaat verici belge olarak kabul edilmez[164].

Aynı özelge kanaat verici vesikalara yönelik örnekleyici sayım yapmaktadır. Bu örnekleyici sayım arasında arabuluculuk anlaşma belgeleri bulunmamaktadır. Ancak arabuluculuk anlaşma belgeleri tarafların karşılıklı anlaşmaya vardığını gösteren, gerçek mahiyeti yansıtan ve hukuken kabul edilebilir belgedir. Bu nedenle de kanaat verici vesika kapsamında değerlendirilmelidir.

Arabuluculuk faaliyeti kapsamında değersiz alacağı şu şekilde tanımlayabiliriz: Arabuluculuk anlaşma belgesi sonucunda bir alacağın tamamen veya kısmen ödenmemesine karar verilmesi halinde *"değersiz alacak"* kavramı doğar. Ancak bu kavram alacaklı taraf bakımından ortaya çıkar.

Vergi Usul Kanunu bu alacakların gider veya zarar olarak kaydedilmesine cevaz verir (VUK. m.322/2 ve VUK. m.322/3). Nitekim bu kanun hükmü hem bilanço hem de işletme esasına göre defter tutan mükellefler açısından kabul edilmektedir[165].

c. Şüpheli Alacak Kavramı ve Arabuluculuk Anlaşması Kapsamında Değerlendirme

Şüpheli alacak, Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinde düzenlenmektedir. Hükme göre;

> *"Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;*
> *1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;*
> *2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan ve 3.000 (2023 yılı için 8.900) Türk lirasını aşmayan alacaklar;*
> *şüpheli alacak sayılır."*

[163]Bayram, s.20-21; Barlass, s.41.
[164] *"...alacaklı ve borçlunun her türlü muvazaadan ari olarak sulh olmaları ve bu anlaşmayı noterde düzenlemeleri halinde, bu belge alacağın değersiz hale geldiğine ilişkin kanaat verici belge olarak kabul edilecektir."* (284 Sıra No'lu VUK. Genel Tebliği), (RG. 05.02.2000 – 23955); Yücel, ss.252-253.
[165] Artun, s.587; Yücel, s.251.

Buna göre bir alacağın şüpheli alacak olması için aranan ilk şart alacağın ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmasıdır. Alacağın ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olduğunun kabul edilmesi için söz konusu alacağın daha önceden hasılat olarak kayıtlara geçirilmiş olması gerekir. Hasılat olarak yazılmamış bir alacak için karşılık ayrılamaz[166]. Bu husus Danıştay kararında da ifade edilmiştir[167]. Vergi Usul Kanunu şüpheli alacakların gider olarak belirtilebilmesi için pasifte karşılık ayırmayı zorunlu tutar. Bu nedenle mükellefin muhasebesini karşılık ayırmaya uygun tutması gerekir. O halde şüpheli alacak karşılığı ayırarak gider yazabilecek mükellefler yalnızca bilanço esasına göre defter tutan mükellefler olacaktır[168]. İşletme defteri karşılık ayırmaya elverişli olmadığından işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler şüpheli alacak karşılığı ayıramayacaktır[169].

Bir alacağın şüpheli alacak olarak nitelendirilebilmesi için gerekli şartlar şu şekilde belirtilebilir[170]: Alacak ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmalı[171], mükellef bilanço esasına göre defter tutmalı, alacak teminatsız olmalı[172] ve alacağın tahsili şüpheli hale gelmelidir. Buna göre bu şartlardan biri var olmadığı takdirde şüpheli alacak söz konusu olmayacaktır.

Alacağın şüpheli hale gelmesi ise Kanun hükmünce iki şekilde olmaktadır. Bunlar alacağın dava veya icra safhasında olması ya da dava veya icra takibine değmeyecek derecede küçük ve protesto edilmiş veya yazı ile bir defadan fazla istenilmiş olmasına rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olması halidir.

Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili aralarında uyuşmazlık olan tarafların arabulucuya başvurmasında hiçbir engel bulunmamaktadır. Kanun'un alacağın şüpheli sayılabilmesi için aradığı bir koşul alacağın dava veya icra

---

[166] Arıca, s.464; Barlass, s.87; Öngen, s.381.

[167] Dnş. 4.D., E.1997/19, K.1998/12/56, T.30.03.1998, (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.:11.12.2021)

[168] Kaneti, s.223; Tosuner/Yereli, s.94; Arıca, s.46; Uluatam/Mehtibay, s.174; Mutluer/Dayanç Kuzeyli, s.212; Rutbil, s.42; Barlass, s.87.

[169] *"Şüpheli alacak için karşılık ayrılabilmesinin, bilançonun pasifinde karşılık ayrılması zorunluluğuna bağlanmış olması, şüpheli alacağın yalnız tuttukları defterleri bu suretle kayıt tesisine elverişli bulunan birinci sınıf tüccarlar için söz konusu bulunduğu; işletme hesabı esasında defter tutan ikinci sınıf tüccarların bu haktan yararlanamayacakları açıktır."*, (Arıca, s.478), (Dnş 4.D., E.1985/5612, K.1987/266, T. 21.01.1987), (Kazancı İçtihat Bankası), (E.T.: 30.11.2021).

[170] Bayram, ss.22-25; Kaya, ss.128-131; Rutbil, ss.41-44; Tortop Bayraktar, ss.133-135.

[171] Arıca, s.464; Barlass, s.88; Yalçın, s.642.

[172] *"Eğer alacak teminatlı ise ancak teminatsız olan bölümü şüpheli sayılabilir."* (Kaneti, s.223); Arıca, s.466-467; Mutluer/Dayanç Kuzeyli, s.212; Barlass, ss.98-100; Yalçın, s.644.

safhasında olmasıdır. Ancak arabuluculuk faaliyeti bu haller arasında yer almadığından söz konusu alacak şüpheli alacak olarak dikkate alınamaz. Bu alacaklar arabuluculuk kapsamındaki uyuşmazlığın çözülememesi sonucunda dava veya icra takibine başlanılması halinde şüpheli alacak olarak dikkate alınabilecektir [173].

Alacağın şüpheli sayılması için aranan diğer koşul, alacağın protesto veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olması ve 3.000 (2023 yılı için 8.900) Türk lirasını aşmamış olmasıdır. Bu durumda protesto veya yazı ile bir defadan fazla istendiği halde borçlu tarafından ödenmemiş ve 3000 (2023 yılı için 8.900) Türk lirasını aşmayan alacaklar, arabuluculuk aşamasında olsa bile bu onların şüpheli alacak sayılmasını etkilemez.

d. Vazgeçilen Alacak Kavramı ve Arabuluculuk Anlaşması Kapsamında Değerlendirme

Vazgeçilen alacak Vergi Usul Kanunu'nun 324'üncü maddesinde düzenlenir. Hükme göre *"Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunur."*. Buna göre vergi hukukunda vazgeçilen alacak, konkordato veya sulh yoluyla ortadan kalkan alacaktır. Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, alacaklı yönünden değersiz alacak olarak değerlendirilirken, borçlu yönünden ise vazgeçilen alacak konumundadır[174]. Değersiz alacak ile vazgeçilen alacak kavramları aslında aynı borç ilişkisi ile ilgili ödeme yapılmaması halinde alacaklı ve borçlu bakımından vergi hukukundaki yansımalardır. Ancak değersiz alacaktan farklı olarak borçlunun vazgeçilen alacak karşılığı ayırabilmesi, yalnızca bir konkordato ve sulh halinde mümkündür.

Vergi Usul Kanunu, alacaklarla ilgili diğer amortisman düzenlemelerinde de geçerli olduğu üzere, alacaklı yönünden, bir alacağın vazgeçilen alacak olarak değerlendirilebilmesinin koşulları şu şekilde sıralanabilir: Alacağın ticari veya zirai işletmeyle ilgili olması, alacaktan konkordato veya sulh yoluyla vazgeçilmiş olunması,

[173] İnce, s.41.
[174] Tosuner/Yereli, s. 94; Mutluer/Dayanç Kuzeyli, s.212; Barlass, s.177; Bayram, s.28; Kaya, s.134; Rutbil, s.47; Yalçın, s.639; Öngen, s.397.

borçlunun ödeme güçlüğü içerisinde bulunması[175] ve borçlunun bilanço esasına göre defter tutması.

Değersiz alacak ve vazgeçilen alacak kavramları ile ilgili Kanun'da belirtilen diğer bir fark ise değersiz alacak için kazai bir hükme veya kanaat getirici bir vesikaya ihtiyaç duyulurken, vazgeçilen alacak için alacaklının rızasıyla alacağından vazgeçtiğini gösteren konkordato veya sulh yeterlidir.

Vazgeçilen alacağı düzenleyen kanun hükmü borçluya mali durumunu düzeltmesi için üç yıllık bir zaman tanır. Çünkü vazgeçilen alacak borçlu yönünden kâr hükmündedir ve bu kârın alacaktan vazgeçilen yılda değil daha sonraki yıllarda vergilendirilmesi öngörülür[176]. Hükme göre vazgeçilen alacaklar, alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde üçüncü yılın sonunda doğrudan kâr hesabına intikal ettirilir. Üç yıllık süre ise işin bırakılması, ölüm ve kurumun tasfiyesi gibi hallerde son bulacaktır[177].

Vazgeçilen alacakların üç yıl içerisinde ticari zarardan mı yoksa mali zarardan mı mahsup edileceği hususunda ise Gelir İdaresi Başkanlığı bir özelge ile görüş ortaya koymuştur[178]. Özelgede vazgeçilen alacakların mali zarardan mahsup edilmesi öngörüldüğünden ticari bilanço zararı verirken beyannamede kanunen kabul edilmeyen giderlerin varlığı alacağın zararla mahsup imkânını daraltırken, indirim ve istisnaların bulunması alacağın zararla mahsup imkânını artıracaktır.

Zarar mahsubu, vazgeçilen alacak varken bu alacak yerine diğer kârlardan yapılamaz, yani zarar mahsubunda öncelikle vazgeçilen alacak nedeniyle oluşturulan fon kullanılmalıdır[179].

Konkordato kurumu, 2004 sayılı İcra İflas Kanunu'nda ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş olmakla birlikte, ödeme kabiliyeti azalan bir borçlunun alacaklıları ile anlaşarak borcundan kısmen kurtulması şeklinde tanımlanabilir[180]. Konkordato ile vazgeçilen alacak hükmünün uygulanması içinse konkordato anlaşmasının ticaret mahkemesince tasdik edilmiş olması aranır[181].

---

[175] Kaneti, s.224.
[176] İnce, s.41.
[177] İnce, s.41.
[178] Gelir İdaresi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.38.15.01-125[9-2016/20-297]-15708 sayılı ve 24.04.2017 tarihli özelgesi, (www.gib.gov.tr), (E.T.:04.12.2022).
[179] Kuşoğlu, s.57.
[180] Pekcanıtez/Atalay/Sungurtekin Özkan/Özekes, s.477.
[181] Barlass, s.180.

Sulh kurumu ise daha önceki başlıklarda açıklanmıştır[182]. Vergi Usul Kanunu'nun 324'üncü maddesinde vazgeçilen alacaklar ile ilgili *"sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar"* ifadesi kullanılarak mahkeme huzurunda ya da mahkeme dışında yapılan sulh ayrımında bulunmamıştır. O halde her iki şekilde yapılan sulh kapsamında vazgeçilen alacak olması halinde vazgeçilen alacaklara ilişkin hüküm uygulama alanı bulacaktır.

Bu konuda Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu'nun 20.3.1972 tarih ve 169 Yayın Sıra Numaralı kararında yapmış olduğu açıklamaya göre; *"Sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen bir alacağın değersiz alacak olarak zarar yazılabilmesi için diğer bütün vesikalarda olduğu gibi, olayın incelenmesi yapılmalı ve inceleme elemanı söz konusu vesikaya kanaat verdiği takdirde kabul edilmelidir. Yani bir olayı tevsik eden her belge gibi alacaktan vazgeçildiğini gösteren bunu ispatlama maksadıyla ibraz olunan belgelerde soyut olarak yeterli bulunamazlar. Belgeler ilişkin bulundukları olaylarla birlikte ve olayın mahiyet ve özü incelenerek değerlendirilir. Bu itibarla alacaktan vazgeçmeyi peşin ve şekli bir belgeye bağlamak mümkün değildir."*[183]. Bu açıklama doğrultusunda arabuluculuk anlaşma belgesi, ilgili olduğu olayla birlikte ve olayın mahiyet ve özü dikkate alınarak değerlendirilmelidir. O halde arabuluculuk anlaşma belgesi kapsamında vazgeçilen alacaklar için Vergi Usul Kanunu'nun 324'üncü maddesi uygulama alanı bulmalıdır.

3. Bir Borcun Ödenmesi Hususunda Anlaşma

Arabuluculuk anlaşma belgesinde anlaşmazlık konusu olan borcun ödenmesi hususunda anlaşma sağlanabilir. Bu durumda ödemesi yapılacak olan borç miktarı alacaklı taraf için gelir, borçlu taraf için gider olacaktır.

Borçlu bakımından gider olarak kabul edilen bu ödemeler Gelir Vergisi Kanunu'nda kazanç türlerine göre kanunda belirtilen haller doğrultusunda indirilebilir. Bu konuda Gelir Vergisi Kanunu'nun 40, 57, 68 ve 74'üncü maddeleri bize yol gösterir. Buna göre ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı ve gayrimenkul sermaye iradı kapsamında kanunun indirilecek giderlerden saydığı ödemeler

[182] "İlam Niteliğinde Olmayan Anlaşma Belgesinin Vergilendirilmesi" başlığı altındaki açıklamalara bkz. Birinci Bölüm, IV. B. 4. c.
[183] Bayram, s.28; Rutbil, s.47; Barlass, s.54.

arabuluculuk anlaşma belgesinde anlaşılan hususlardan biri olduğu takdirde borçlu tarafından gider olarak indirilebilir. Gelir Vergisi Kanunu'na yapılan atıf nedeniyle Kanun'da indirilecek ve indirilemeyecek giderler olarak ifade edilen 40 ve 41'inci maddeler kurum kazançları için de geçerlidir. Bunun yanı sıra kurum kazançlarından Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde yer alan giderler de indirilebilecektir.

Arabuluculuk anlaşma belgeleri konusu doğrudan para olan veya değeri para ile ölçülebilen veya ölçülemeyen birçok konuda imzalanabilir. Anlaşmanın doğrudan para üzerinden sağlanması halinde yukarıda ifade edilen vergi hukuku kapsamındaki sonuçlar ortaya çıkacaktır.

Zarar, ziyan ve tazminatların borçlu tarafından gider olarak indirilebilmesi için *" işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye(sözleşme) veya ilâma veya kanun emrine istinaden ödenmiş olması"* gerekmektedir[184]. Bu durumda zarar, ziyan ve tazminatların borçlu tarafından gider yazılabilmesi için yapılan ödemenin vergi konusu kazanç ile ilgili olması ve sözleşmeye, ilâma ya da kanun emrine dayanması gerekir.

Arabuluculuk anlaşma belgesi sonucunda yapılan bir ödemenin gider olarak indirilip indirilemeyeceği hususunda şu sonuca varılabilir. Arabuluculuk anlaşma belgesinin hukuki niteliği hakkında mevzuatta bir düzenleme bulunmamasına rağmen bu belgeler maddi hukuk sözleşmesi olarak kabul edilir. Bu durumda arabuluculuk anlaşma belgesi esasında bir sözleşme olduğu için ödenen zarar, ziyan ve tazminatların sözleşme kapsamında ödenmiş indirilebilecek giderlerden olduğunu kabul etmek yerinde olacaktır. Ancak konuyla ilgili verilen bir özelgede arabuluculuk anlaşma belgesinin icra edilebilirliğine ilişkin şerh verilerek ilâm niteliği kazanması halinde, yapılan arabuluculuk masraflarının ve ödenen tazminat tutarının gider olarak dikkate alınabileceği ifade edilmiştir[185].

Yukarıda izah edildiği üzere arabuluculuk anlaşma belgesi ilâm niteliğinde olmadığı takdirde maddi hukuk sözleşmesidir. Bu durumda da anlaşılan hususlar gider olarak dikkate alınmalıdır. Sonuç olarak, arabuluculuk anlaşma belgesi ilâm

---

[184] *Ticari ve zirai kazanç için işle ilgili olma, serbest meslek kazancı için mesleki faaliyetle ilgili olma, gayrimenkul sermaye iradı içinse kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olma şartı aranır* (GVK. m.40/3, 57/9, 68/10 ve 74/11) .

[185]Gelir İdaresi Başkanlığı'nın B.07.01.GİB.4.38.15.01-125[11-2016/20-298]-36026 sayılı ve 26.07.2017 tarihli özelgesi, (www.gib.gov.tr), (E.T.:07.06.2022).

niteliğinde olsun ya da olmasın her şekilde arabuluculuk anlaşma belgesine dayanarak yapılan zarar, ziyan ve tazminat ödemeleri gider olarak indirilebilir.

Arabuluculuk anlaşma belgesinde ödenmesi kararlaştırılan tutarın net tutar mı brüt tutar mı olduğu açıkça belirtilmelidir. Nitekim anlaşma sonucunda yapılan ödemelerin vergilendirilmesi hususunda ödemelerin hukuki mahiyetleri vergi konusunun belirlenmesi açısından önemlidir. Yapılan ödemenin net ya da brüt tutar olduğunun belirlenmesi ise vergi matrahının netleştirilmesi açısından gereklidir[186].

İlam niteliğinde olan bir arabuluculuk anlaşma belgesinin ilâmlı icraya konu olabilmesi için de anlaşılan hususların tereddüte yer vermeyecek şekilde açık ve uygulanabilir olması gerekir[187].

İşçi alacaklarına dair verilen mahkeme kararlarında hükmedilen tutarın net mi brüt mü olduğunun belirtilmesi gerektiğine dair Yargıtay Hukuk Genel Kurulu içtihadı bulunmaktadır[188]. Bu içtihadın arabuluculuk anlaşma belgeleri bakımından da dikkate alınması vergi hesaplamaları bakımından yerinde olacaktır. İcra edilebilirlik şerhi almak üzere Sulh Hukuk Mahkemesince incelenen arabuluculuk anlaşma tutanaklarında da hâkim icra edilebilirlik şerhi vermeden önce bu hususun netleştirilip netleştirilmediğini kontrol etmelidir.[189].

Arabuluculuk anlaşma belgesi sonucunda ödenen tutarın hukuki mahiyetinin belirtilmesi ödemelerin vergilendirilmesi bakımından gereklidir. Buna göre yapılan ödemenin hangi verginin konusunu oluşturduğu daha kolay ve net bir şekilde tespit edilir. Eğer yapılan ödeme gelir vergisi kapsamında ise de indirim konusu olup olmadığı ya da gelir vergisi muafiyetlerinden/istisnalarından birinin kapsamına girip girmediği belirlenebilir.

Arabuluculuk anlaşma belgesi ile ödenmesi kararlaştırılan tutarın karşılık geldiği hususun netleştirilmesi önemlidir. Çünkü taraflar arasında yapılan her anlaşmanın vergi hukukuna yansıması farklı olacaktır. Bu nedenle anlaşmaya konu olabilecek bazı hususları değerlendirmekte fayda vardır.

---

[186] Artun, s.588.

[187] Okur, s.147; Kıyak, s.529.

[188] *"Kural olarak işçilik alacakları brüt olarak hüküm altına alınmalıdır. Ancak davacının alacaklarını net miktarlar üzerinden talep etmesi hâlinde hüküm fıkrasında talep dikkate alınarak alacaklara net olarak hükmedilmelidir."* (Yarg. HGK., E.2021/9-660, K.2022/1574, T.22.11.22), (Yarg. HGK., E.2017/9-2116, K.2021/536, T.29.4.2021), (Yarg. HGK., E.2020/9-193, K.2021/374, T.30.3.2021), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.:15.05.2023).

[189] Artun, s.588.

İş akdi feshedilen işçinin arabulucuya başvurması sonucu ödenen tazminatlardan gelir vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı hususunda verilen özelgede, yapılan ödemelerin İş Kanunu hükümlerinde ifade edildiği gibi gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir[190]. İdarenin bu görüşünün yerinde olduğu kanaatindeyiz. Çünkü arabuluculuk yalnızca uyuşmazlıkların çözümünde uygulanan bir yoldur. Söz konusu tazminatların doğma sebebi arabuluculuk değil, iş akdinin feshidir.

İşçinin işe iade talebi ile ilgili arabuluculuk sürecinde taraflar işçinin işe başlatılması hususunda anlaşacak ya da anlaşamayacaktır. Bu iki durumda da farklı vergisel sonuçlar ortaya çıkacaktır. Şöyle ki; işçinin işe başlatılması hususunda tarafların anlaşması durumunda işe başlatılma tarihi ve boşta geçen süreye ilişkin ücret ve sair haklar belirlenecektir. Boşta geçen süreye ilişkin ücret ve sair hakların belirlenmesi hususu zorunlu değildir. Taraflar bu konuda herhangi bir ödeme yapılmaması hususunda da anlaşabilirler. Ancak konumuz itibariyle taraflar herhangi bir ödeme yapmayı kararlaştırdığı takdirde yapılan ödemenin vergisel sonuçlarını değerlendirmek gerekir. O halde, yapılan anlaşmada belirlenen tutarlardan hangisinin ücret kapsamında hangisinin de sair haklar kapsamında ödendiğinin net bir şekilde ifade edilmesi gerekir. Çünkü anlaşma belgesinde ücret olarak ödendiği ifade edilen tutarın vergilendirilmesi, Gelir Vergisi Kanunu kapsamında olan kazanç türlerinden ücrete dair hükümler çerçevesinde yapılacaktır.

Taraflar işçinin işe başlatılmayıp işçilik haklarının ödenmesi konusunda da anlaşabilirler. Bu durumda taraflar yalnızca feshin geçerli olduğu hususunda anlaşabileceği gibi geçerli olan bu feshin sonuçları hakkında da anlaşabilirler. Diğer bir ifadeyle taraflar feshin geçerli olduğunu ve bunun karşılığında işverenin işçiye feshe bağlı birtakım tazminatları (kıdem tazminatı, ihbar tazminatı vb.) ve işçilik alacaklarını (fazla çalışma ücreti, kullandırılmayan yıllık izin ücreti vb.) ödeyeceği hususunda anlaşabilir[191]. Yapılan anlaşmada kararlaştırılan her bir ödemenin hangi kalem bazında yapıldığının belirlenmesi ödemelerin vergiye tabi olup olmayacağı, tabi olacaksa da hangi vergi konusuna girdiği bakımından önemlidir[192].

---

[190] Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 62030549-120-62356 sayılı ve 17.01.2020 tarihli özelgesi, (www.gib.gov.tr), (E.T:07.06.22).
[191] Okur, s.154.
[192] Artun, s.589.

Ödemesi kararlaştırılan tazminatın kıdem tazminatı olması halinde tazminata hak kazanan işçi bakımından Gelir Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesinin 7'nci fıkrasının a bendindeki *"1475 sayılı İş Kanunu 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları"* istisna olduğuna ilişkin hüküm uygulanacaktır. Buna göre ifade edilen Kanunlar uyarınca çalışan hizmet erbabının çalıştığı süre ve kıdem tazminatına esas ücreti dikkate alınarak hesaplanan ve ödenen kıdem tazminatları istisna kapsamına girmekte olup, hesaplanan bu tutarları aşan ilave ödemeler ise ücret kapsamında değerlendirilerek vergilendirilecektir[193].

Kanun bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesini ise Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkisine bırakmıştır. Maliye Bakanlığı bu kapsamda görüşlerini yayınladığı Gelir Vergisi 303 Seri No.lu Genel Tebliği'nin *"Hizmet Erbabına Ödenen Tazminatların Vergilendirilmesi ile İstisna Uygulaması"* başlıklı bölümü ile bazı belirlemeler yapmıştır.

Tazminat yükümlüsü işveren bakımından ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye (sözleşme) veya ilâma veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir[194]. Yine aynı madde uyarınca işveren tarafından ödenen kıdem tazminatı kurumlar vergisi matrahından da indirilebilir[195].

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablonun *"Makbuzlar ve diğer kağıtlar"* başlıklı kısmı uyarınca kıdem tazminatı kapsamında *"alınan paralar için*

---

193 *"...kıdem tazminatının, kanunda belirlenen miktarı aşan kısmının ücret olarak vergiye tabi tutulacağının açık olduğu belirtilmektedir.",* (Dnş. 3.D., E.1979/402, K. 1979/482 T.12.11.1979), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.: 12.12.2021); *" tazminatın miktarı işten çıkan veya çıkarılanın 24 aylığını aştığı takdirde fazlası ücret olarak vergiye tabi tutulur.",* (Dnş. 4.D., E.1978/3433, K.1979/1109, T.26.04.1979), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.: 12.12.2021).

194 *"...Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40.maddesinde safi kazancın tesbit edilmesi yönünden indirilecek giderler sayılırken, 1. fıkrada, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, 3. fıkrada, işle ilgili olmak şartiyle mukavelenameye veya ilâma veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminat ların gider olarak yazılabileceği kabul edilmiştir.",* (Dnş. 3.D., E.1979/402, K. 1979/482, T.12.11.1979), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.: 12.12.2021).

195 Erdem Utku Çakır, **Tazminatların Vergi Hukukundaki Sonuçları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Bursa, 2014, s.82.

verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak carî hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediyeyi temin eden kâğıtlar" damga vergisine tabi olacaktır.

Arabuluculuk faaliyeti sonucunda ihbar tazminatı[196] ödenmesi de kararlaştırılabilir. İhbar tazminatı çift yönlüdür. Yani belirsiz süreli iş sözleşmesini fesheden işçi de işverene ihbar tazminatı ödemek zorunda kalabilir. Ancak her iki durumda da ihbar tazminatını gelir vergisi unsurları kapsamında değerlendirmek gerekir.

Danıştay, işveren tarafından yapılan ihbar tazminatı altındaki ödemelerin ücret olarak değerlendirilmesi gerektiği görüşündedir[197]. Bu durumda ihbar tazminatı adı altında işveren tarafından yapılan ödemenin peşin ödeme olarak değerlendirilmesi ve ücret gibi vergilendirilmesi gerekir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesindeki düzenlemeye göre birtakım tazminatlar ve yardımlar gelir vergisinden müstesna tutulmuştur (GVK. m.25). Ancak madde hükmünde sayılan tazminat türleri arasında ihbar tazminatı bulunmamaktadır. Dolayısıyla işçi tarafından almaya hak kazanılan ihbar tazminatı gelir vergisi dışında tutulamaz. Eğer kanun koyucunun görüşü işçi tarafından almaya hak kazanılan ihbar tazminatının da gelir vergisinden müstesna tutulması yönündeyse söz konusu madde hükmüne ihbar tazminatının da eklenmesi

---

[196] *"... ihbar tazminatı, belirsiz süreli iş sözleşmesini haklı bir nedeni olmaksızın ve usulüne uygun bildirim öneli tanımadan fesheden tarafın, karşı tarafa ödemesi gereken bir tazminattır."* (Yarg. 9. HD., E.2022/2747, K.2022/3868, T.22.3.2022), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.: 23.05.2023); Yarg. 22. HD., E.2016/29721, K.2020/2347, T.12.2.2020, (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.: 23.05.2023).

[197] *" İhbar tazminatı adı altında yapılan ödemenin işten çıkma ya da işsizlik sebebiyle verilen tazminat olarak kabulü mümkün olmadığından, gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekir."* (Dnş. 3.D., E.1992/1706, K.1993/478, T.27.01.1993), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.:12.12.2021); *"...ihbar tazminatı adı altında yapılan ücret ödemesinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 25. maddesinde öngörülen işten çıkma ya da işsizlik sebebiyle verilen tazminat olarak kabulünün mümkün bulunmadığı, yapılan ödemenin ihbarsız işten çıkarılma sebebiyle önellere ilişkin olarak mahrum kaldığı ücretin karşılığı olduğu, dolayısıyla da gelir (stopaj) vergisine tabi tutulmasında hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır."* (Dnş. 3.D., E.1992/1705, K.1993/473, T.27.01.1993), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.:12.12.2021); *"...İş Kanununun 13 üncü maddesinde yazılı ihbar önellerine uyulmadan işverenin iş akdini feshetmesi halinde, belirtilen sürelerle ilgili olarak tazminat adı altında işçiye yapacağı ödeme, yine aynı maddenin ikinci fıkrasında açıklandığı gibi peşin olarak yapılmış bir ücret ödemesidir. Esasen hizmet akdine göre çalışılması gereken, ancak kanun hükmü uyarınca hizmet ifa edilmeksizin yapılan bu ödeme, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun yukarıda değinilen hükmü karşısında ücret niteliğindedir."* (Dnş. 4.D., E.1992/849, K.1993/344 T.26.01.1993), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.:12.12.2021); *"...ihbar tazminatının, 193 Sayılı Kanun'un 61. maddesine göre ücret niteliğinde bir gelir olduğu ve istisna kapsamında bulunmayan bu gelirin vergilendirilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.",* (DVDDGK., E.2020/17, K.2021/2, T.27.01.2021), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.:12.12.2021).

yerinde olacaktır [198]. İhbar tazminatının işçi tarafından ödenmesi halinde, işveren kendisine ödenen tutarı gelir yazarak vergilendirmelidir.

Arabuluculuk kurumunu ikale sözleşmesi bakımından da değerlendirmek yerinde olacaktır. İkale, kavram veya sözleşme türü olarak mevzuatımızda tanımlanmamıştır. Ancak öğretide[199] ve Yargıtay kararlarında[200] ikaleye ilişkin birtakım tanımlamalar mevcuttur. Dolayısıyla ikale sözleşmesini; mevcut iş akdinin işçi ve işveren arasında sözleşme özgürlüğüne dayanarak sonlandırılması şeklinde ifade edebiliriz.

İkale kanunen düzenlenen bir sözleşme olmadığından Türk Borçlar Hukuku'nda sözleşmelere ilişkin genel hükümler uygulanır. Buna göre ikale sözleşmeleri bakımından şekil serbestisi geçerlidir (TBK. m.12). Ayrıca ikale sözleşmesi tarafların karşılıklı ve birbirine uygun iradeleri sonucu iş akdini etkileyen bir sözleşme olduğundan tasarruf işlemidir. İkalenin, iş sözleşmesinin her iki tarafı bakımından da tasarruf işlemi olduğunu ifade edebiliriz[201]. Dolayısıyla ikale sözleşmesi tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebileceği bir husus olan iş akdinin sona ermesini içerdiğinden ve şekil serbestisi geçerli olduğundan arabuluculuk faaliyetinin konusunu da oluşturabilir. Bu durumda ikale sözleşmesinin arabulucu

---

[198] Çakır, s.91.

[199] *"Bir sözleşmenin ve bu sözleşme ile kurulan hukuki ilişkinin, sözleşme özgürlüğü kapsamında tarafların karşılıklı iradelerine dayanan yeni bir sözleşme ile ortadan kaldırılmasına bozma, buna ilişkin sözleşmeye de bozma sözleşmesi veya bir diğer ifadeyle ikale denir."* (Muhittin Astarlı, **İş Hukukunda İkale (Bozma Sözleşmesi),** (Güncellenmiş – Yargıtay Kararları Bölümü Eklenmiş) 2. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016, s.6) ; Sarper Süzek, **İş Hukuku (Genel Esaslar – Bireysel İş Hukuku),** Yenilenmiş 14. Baskı, Beta, İstanbul, 2017, s.525; Fahrettin Korkmaz ve Nihat Seyhun Alp, **Bireysel İş Hukuku**, Güncellenmiş 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, ss.182-183; Öcal Kemal Evren, **İş Mevzuatı Açısından İşverenin El Kitabı (Açıklamalar-Belge Örnekleri),** Güncellenmiş 22. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, s.99; Berna Duman, **Türk İş Hukukunda İkale**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s.21; Meyyitzade Bacanak, **Türk İş Hukukunda İkale Sözleşmesi ve Arabuluculuk İlişkisi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s.17.

[200] *"Bozma sözleşmesi (ikale) yasalarımızda düzenlenmiş değildir. Sözleşme özgürlüğünün bir sonucu olarak daha önce kabul edilen bir hukuki ilişkinin, sözleşmenin taraflarınca sona erdirilmesi mümkündür. Sözleşmenin, doğal yollar dışında tarafların ortak iradesiyle sona erdirilmesi yönündeki işlem ikale olarak adlandırılır."* (Yarg. 9. HD., E.2016/28137, K.2020/12795, T.21.10.2020), (kararara ma.yargitay.gov.tr), (E.T.:25.05.2023); *"İş Kanununda bu fesih türü yer almasa da, taraflardan birinin karşı tarafa ilettiği iş sözleşmesinin karşılıklı feshine dair sözleşme yapılmasını içeren bir açıklama (icap), ardından diğer tarafın da bunu kabulüyle bozma sözleşmesi (ikale) kurulmuş olur."* (Yarg. HGK, E. 2016/22-2367, K.2021/71, T. 11.2.2021), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.:25.05.2023); *"Sözleşme özgürlüğünün bir sonucu olarak daha önce kabul edilen bir hukuki ilişkinin, sözleşmenin taraflarınca sona erdirilmesinin de mümkündür. Sözleşmenin doğal yollar dışında tarafların ortak iradesiyle sona erdirilmesi yönündeki işlem ikale olarak değerlendirilmelidir."* (Yarg. 22. HD., E.2012/27687, K.2012/28863, T.20.12.2012), (kararara ma.yargitay.gov.tr), (E.T.:25.05.2023).

[201] Astarlı, s.30.

nezdinde yapılması mümkündür[202] ve ihtiyari arabuluculuk söz konusu olacaktır[203]. İkale sözleşmesinde anlaşılan hususlar bakımından ise dava açılamayacaktır (HUAK. m.18/5).

İkale sözleşmesinin temel amacı iş akdinin sonlandırılması olmakla birlikte, bunun haricinde hükümlerde içerebilir[204]. Bu hükümler ikale karşılığı kararlaştırılan tazminat, kullanılmamış yıllık izin, rekabet yasağı vb. şeklindedir. Ancak ikale sözleşmeleri ile genellikle işçi adına bir miktar tazminat ödenmesi hususunda anlaşılır. O halde ikalenin arabuluculuk faaliyeti sonunda hazırlanması halinde de işçiye bir miktar tazminat ödemesi kararlaştırılabilir. Arabuluculuk anlaşma belgesinin ilâm niteliğinde olması ve kararlaştırılan tazminatın işveren tarafından ödenmemesi halinde işçi olan taraf ilâmlı icra takibine başvurabilecektir.

Arabuluculuk faaliyeti sonucu imzalanan ikale sözleşmesi ile tazminat kararlaştırıldığı takdirde işçi bir gelir elde eder. Dolayısıyla işçinin malvarlığında bir artış meydana gelecektir. Bu gelirin, hangi gelir türüne girdiği kanunilik ilkesi gereği tespit edilmesi ve ona göre vergilendirilmesi gerekir.

İkale sözleşmesi sonunda kararlaştırılan tazminat, ihbar veya kıdem tazminatı olarak nitelendirilemez[205]. Bu tazminat türleri iş sözleşmesinin feshine bağlanan hukuki sonuçlardır. Ancak ikale bir fesih türü değildir, tarafların anlaşması sonucu iş akdinin sonlandırılmasıdır[206].

7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun[207] ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde yer alan ücret sayılan ödemeler arasına *"ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar"* eklenmiştir. Yine 7103 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesinde yapılan değişiklik ile ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar gelir vergisinden müstesna tutulmuştur (GVK.

[202] Bacanak, s.93; İkale ile arabuluculuğun farklı olduğu yönünde görüş bulunmaktadır: *"... ikale sadece işçi ve işverenin dâhil olduğu bir sözleşme iken; arabuluculukta işçi ve işverenden başka üçüncü bir kişi olan arabulucunun katılımı aranmaktadır. Bu nedenle, en az üç kişinin katılımı ile gerçekleşebilen arabuluculuk görüşmesi, katılımcı sayısı ile objektif ve bağımsız üçüncü kişinin görüşmelere yön vermesi bakımından ikaleden ayrılmaktadır."* (Duman, s. 38).
[203] Bacanak, s.95.
[204] Astarlı, s.7.
[205] Astarlı, ss.341-342.
[206] Süzek, s.525; Korkmaz/Alp, s.182; Astarlı, ss.36-42; Evren, s.101.
[207] RG. 27.03.2018 – 30373 (2. Mükerrer).

m.25/7-b). O halde ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar ücret olarak değerlendirilecektir. Ancak gelir vergisi bakımından kural dışı tutulacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM
ARABULUCULUK FAALİYETİNDEN ELDE EDİLEN GELİRİN GELİR VERGİSİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. GELİR VERGİSİNİN KONUSU VE GELİRİN ÖZELLİKLERİ

A. Gelir Vergisinin Konusu

Bir ülkede uygulanan tüm vergiler o ülkeye ait vergi sistemini oluşturur. Vergi sisteminde yer alan vergiler ise vergilendirilen ekonomik kavrama göre gruplandırılır. Türk vergi sisteminde ki gruplandırma, gelir üzerinden alınan vergiler, servetten alınan vergiler ve harcamalardan alınan vergiler, olmak üzere üç konu üzerinden yapılmaktadır.

Gelir üzerinden alınan vergiler ise gelir ve kurumlar vergisi olmak üzere ikiye ayrılır. Hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi aynı ekonomik unsuru, diğer bir ifadeyle geliri vergilendirir. Ancak aralarındaki fark yükümlü unsuru bakımından ortaya çıkar. Her vergiyi ödemek zorunda olan bir gerçek kişi veya kurum vardır. Buna göre gelir vergisi, gerçek kişilerin elde ettiği kazanç ve iratlardan alınırken kurumlar vergisi tüzel kişilerin veya tüzel kişiliği olmayan birtakım oluşumların gelirinden alınır.

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 1'inci maddesinde arabulucuların yalnızca gerçek kişiler olabileceği açıkça belirtilmiştir. O halde arabulucuların gelir bakımından vergilendirilmesi halinde gelir vergisi uygulanacaktır.

Gelir vergisi, 1950 yılında yürürlüğe konulan 5421 sayılı Kanun ile çağdaş anlamda Türk vergi sistemine girmiştir. Günümüzde ise gelir vergisi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre alınmaktadır.

Bir verginin konusu, üzerine dolaylı veya dolaysız vergi konulan iktisadi unsurdur[208]. Dolayısıyla verginin konusu, verginin asli unsurudur[209]. Bir başka tanıma göre ise "*Verginin konusu, verginin üzerinden alındığı fiili veya hukuki durumdur*[210].".

[208] Erginay, Kamu Maliyesi, s.36; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.144; Aksoy, Kamu Maliyesi, s.209; Karakoç, Genel Vergi, s.202; Akdoğan, Vergi Hukuku, s.43; Pehlivan, Vergi Hukuku, s.142.
[209] Pehlivan, Vergi Hukuku, s.41.
[210] Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s.84.

Verginin konusu kanunilik ilkesi gereği kanunlar tarafından belirlenir. Aksi halde hiçbir unsur veya işlem vergilendirilemez[211]. Gelir Vergisi Kanunu tarafından ifade edildiği üzere gelir vergisinin konusunu gelir oluşturur.

Gelir kavramı ile ilgili iki teori geliştirilmiştir. Bunlar kaynak ve net (safi) artış teorileridir. Kaynak teorisine göre (dar anlamda) gelir, *"üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulması sonucu elde edilen iktisadi değerler akımı"*dır[212]. Teoriye göre belirli bir kaynaktan düzenli ve devamlı olarak sağlanan veya sağlanması mümkün olan gelirdir[213]. Net artış teorisine göre (geniş anlamda) ise gelirin belli bir kaynaktan devamlı ve düzenli olarak sağlanması şart değildir. Kişinin servetinde artış meydana getiren her türlü kazanç verilendirilebilir[214].

Ülkemizde uygulanan gelir vergisi açısından ise ilk altı gelir türü için kaynak teorisinin, yedinci gelir türü bakımındansa net artış teorisinin benimsendiğini ifade edebiliriz. Dolayısıyla Türk hukuk sisteminde vergilendirilebilir gelir bakımından karma sistem kabul edilmektedir[215].

Ülkemizde gelir vergisi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile alınmaktadır. Kanun'un 1'inci maddesine göre *"Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir."*. O halde gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin gelirleridir. Aynı madde hükmünce *"Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır."*.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde vergiye tabi gelir türleri sayılmaktadır[216]: Ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları,

---

[211] Erginay, Kamu Maliyesi, s.37; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.144; Aksoy, Kamu Maliyesi, s.210.

[212] Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Yirmibeşinci Bası, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2020, ss.11-12; Fatih Saraçoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Güncellenmiş 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2020, s.13; Recep Kaplan, **Arızi Ticari ile Arızi Serbest Meslek Kazançlarının Nitelendirilmesi Bakımından Vergilendirmede Devamlılık Kriteri**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2014, s.23; Oktar, s.3.

[213] Erginay, Kamu Maliyesi, s.96; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.261; Aksoy Kamu Maliyesi, s.358; Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine Uygun Yeni Baskı, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2019, (Kamu Maliyesi), s.124; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Sistemi, s.3-4; Saraçoğlu, s.13; Arslan, s.10; Pehlivan, Vergi Hukuku, ss.142-143; Aksoy, Vergi Hukuku, ss.150-151.

[214] Erginay, Kamu Maliyesi, s.97; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.262; Aksoy, Kamu Maliyesi, s.359; Pehlivan, Kamu Maliyesi, s.124; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Sistemi, s.4; Oktar, s.3; Kaplan, s.31; Saraçoğlu, s.14; Arslan, ss.10-11; Pehlivan Vergi Hukuku, s.143; Aksoy, Vergi Hukuku, ss.151-153.

[215] Oktar, s.5; Kaplan, s.67; Arslan, s.12; Tosuner/Arıkan, ss.12-13.

[216] Madde başlığı "Gelirin Unsurları" şeklinde düzenlenmiş olsa da madde metninde aslında gelirin türleri belirtilmektedir (Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Beta, İstanbul, 2016, ss.199-200; Taylar, s.175; Kaneti, s.321).

gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar olmak üzere yedi gelir türü olarak düzenlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan bu yedi gelir türünü en geniş haliyle şu şekilde tanımlayabiliriz: *"Yalnız emeğin gelirine 'ücret', emek ve sermayenin birlikte sağladığı gelire 'kazanç' ve sadece sermayenin sağladığı gelire de 'irat' denmektedir"*[217].

Gelir türleri kanun koyucu tarafından tahdidi olarak sayılmıştır. Dolayısıyla gelir vergisi kapsamında vergilendirme yapabilmek için söz konusu ekonomik değerin bu kazanç veya iratlardan birinin kapsamında olması gerekir. Aksi halde kaynak kuramı gereğince elde edilen ekonomik değer, gelirin yedi türünden birinin kapsamına girmiyorsa, gelir vergisine tabi olmaz[218]. Danıştay içtihatları da bu yöndedir[219]. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanunu'nun yapısal olarak kazuistik bir yöntem izlediği ifade edilebilir[220].

B. Vergiye Tabi Gelirin Nitelikleri

1. Genel Olarak

Gelir Vergisi Kanunu doğrudan gelirin tanımını yapmamıştır. Ancak Kanun'un 1'inci ve 2'nci maddeleri kapsamında vergiye tabi gelirin nitelikleri belirtilir. Gelir Vergisi Kanunu kapsamında vergiye tabi gelirin nitelikleri[221] ; gelirin gerçek kişilerce elde edilmiş olması, yıllık olması, safi olması, gerçek olması ve genel olması olarak ifade edilmektedir.

---

[217] Saraçoğlu, s.17; Uluatam/Mehtibay, s.263; Nurettin Bilici, **Türk Vergi Sistemi**, Güncelleştirilmiş 43. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2019, (Vergi Sistemi), s.13.

[218] Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.258; Akdoğan, Vergi Hukuku, ss.234-235; Halim Sözbilir, **Muhasebe Kuramında Türlü Gelir (Kâr) Kavramları ve Türk Gelir Vergisi'nin Kabul Ettiği Gelir (Kâr) Kavramı,** Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1987, s.27; İmdat Türkay, **404 Soru ve Cevapla Ücret Ödemelerinin Vergilendirilmesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, (Ücret Ödemelerinin Vergilendirilmesi), s.35.

[219] Dnş. 4.D., E.2016/15233, K.2021/854, T.09.02.2021, (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.: 19.12.2021); Dnş. 4.D., E.2016/16892, K.2021/855, T.09.02.2021, (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.: 19.12.2021); *"...Gelir Vergisi Kanununda vergiden müstesna tutulmayan, gelirin unsurlarına dahil olan her türlü kazanç ve iradın vergilendirilmesi zorunludur."*, DVDDGK., E.2019/202, K.2019/886, T.13.11.2019, (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.: 19.12.2021).

[220] Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.254.

[221] Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Sistemi, s.5; Oktar, s.5; Saraçoğlu, s.14; Tosuner/Arıkan, s.17.

2. Gelirin Gerçek Kişilerce Elde Edilmiş Olması

Gerçek kişilerin elde ettiği gelir, gelir vergisinin konusunu oluşturur (GVK. m.1). O halde gerçek kişi kavramı, gelir vergisi bakımından önemlidir.

Türk hukuk sisteminde hak ve borç sahibi olabilen varlıklar ikiye ayrılır. Bunlar gerçek ve tüzel kişilerdir. Gerçek ve tüzel kişilere ilişkin hususlar ise 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu[222] hükümlerince düzenlenir. Vergi kanunlarında gerçek ve tüzel kişilere yönelik özel bir düzenleme bulunmadığından Türk Medeni Kanunu'nda yer alan düzenlemeler Gelir Vergisi Kanunu'nda ifade edilen gerçek kişi açısından da geçerlidir[223].

Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesi vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmak için kanuni ehliyet şartı aranmadığını belirtilmektedir. O halde gelir vergisi mükellefiyeti açısından gerçek kişinin hak ehliyetine[224] sahip olması yeterlidir, fiil ehliyeti[225] aranmaz.

Bu durumda Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde tahdidi olarak sayılan gelir türlerinin gerçek kişiye ait olması halinde gelir vergisi doğar. Gelir vergisi mükellefinin gerçek kişi olması ise bu verginin sübjektif vergi olduğunu gösterir[226]. Gelirin şahsiliği ise hak ve yükümlülükler bakımından kişilerin ayrı bir şekilde işleme tabi tutulmasıdır[227].

Vergiyi doğuran olay[228], vergi kanunları tarafından vergi borcunun doğumunun bağladıkğı olay veya hukuki durumdur[229]. Kanunda belirtilen olayın veya hukuki durumun gerçekleşmesi halinde vergi borcu doğar[230]. Bu nedenle vergiyi

---

[222] RG. 08.12.2001 – 24607.

[223] Aksoy, Vergi Hukuku, s.179; Erginay, Vergi Hukuku, s.138; Taylar, s.154.

[224] *"Hak ehliyeti kişinin haklara ve borçlara sahip olabilme ehliyetidir."*, (Kemal Oğuzman, Özer Seliçi ve Saibe Oktay-Özdemir, **Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler)**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 14. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2014, (Kişiler Hukuku), s.40).

[225] *"Fiil ehliyeti bir kimsenin iradi davranışla hukuki sonuç meydana getirebilmesini ifade eder."*, (Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, Kişiler Hukuku, s.47).

[226] Pehlivan, Vergi Hukuku, s. 145; Aksoy, Vergi Hukuku, s.158.

[227] Saraçoğlu, s.15.

[228] Bazı yazarlar tarafından "mükellefiyet doğurucu vakıa" olarak da tanımlanmaktadır. (Bedi Necmettin Feyzioğlu, "Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler, Fakültesi Dergisi**, Yıl:1952, Cilt 7, Sayı 1, s.55; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.152)

[229] Erginay, Kamu Maliyesi, s.39; Yusuf Karakoç, "Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay (I) (Gelirin Elde Edilmesi)", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 181, Eylül 1996, (Gelirin Elde Edilmesi I), s.103; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.152.

[230] Erginay, Kamu Maliyesi, s.41.

doğuran olayın doğru belirlenmesi kanunilik ilkesi bakımından önemlidir[231]. Gelir vergisi bakımından vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir[232]. Elde edilmeyen kazanç ve iratlar vergilendirilemez[233].

Gelirin elde edilmesi, geliri oluşturan kazanç ve iratların fiilen veya hukuken tasarruf edilebilir olmasıdır[234]. Gelir Vergisi Kanunu 'elde etme' kavramını açıkça tanımlamamıştır. Ancak Kanun her gelir unsuru bakımından elde etme hallerini belirtmiştir. Gelir elde etme[235] gerçek kişinin yeni birtakım değerler edinerek malvarlığını arttırmasıdır.

Gelir Vergisi Kanunu kapsamında üç farklı elde etme yöntemi vardır[236]. Bunlar *tahakkuk, tahsil* ve *hukuki ve ekonomik tasarruftur*[237]. Gelirin elde edilmesi ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk esasına[238], serbest meslek kazancı ve gayrimenkul sermaye iradında tahsil esasına (fiili tasarruf)[239], menkul sermaye iratları ile ücret gelirlerinde ise hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleşmesine bağlıdır[240].

---

[231] Feyzioğlu, s.54; Karakoç, Gelirin Elde Edilmesi I, s.103; Karakoç, Anayasal Vergilendirme İlkeleri, s.1265; Kaneti, s.106.

[232] "*Gelir Vergisi Kanunu`na göre gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmıştır. Elde etme ise vergiyi doğuran olaydır. Kazanç unsurlarına göre bir gelirin elde edilmesi için tahakkuk, hukuki tasarruf, ekonomik ve fiili tasarruf unsurlarının gerçekleşmesi gerekmektedir."* (Dnş. 4. D., E.1991/3160 K.1993/3447, T.1.7.1993, (Kazancı İçtihat Bankası), (E.T.:04.12.2022); Dnş. 4. D., E.1994/3894, K.1995/2937, T.16.6.1995), (Kazancı İçtihat Bankası), (E.T.:04.12.2022); Aksoy, Kamu Maliyesi, s.369.

[233] *"193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde, gelir vergisine tabi gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmış olup bu maddede de gelir vergisine tabi olacak kazanç ve iratların elde edilmesi koşuluna bağlanmış bulunmaktadır. Başka bir deyimle elde edilmeyen kazanç ve iradın vergilendirilmesi olanaksızdır."* (Dnş. 3. D., E.1990/2929, K.1990/3417, T.12.12.1990), (Kazancı İçtihat Bankası), (E.T.:04.12.2022).

[234] Aksoy, Kamu Maliyesi, s.369; Kaneti, s.108; Arslan, s.13; Türkay, Ücret Ödemelerinin Vergilendirilmesi, s.35; Pehlivan, Vergi Hukuku, s.146; Akdoğan, Vergi Hukuku, s.234.

[235] "*Bir gerçek kişinin emek sarf ederek veya sermaye yatırarak ya da emek ile sermayesini birleştirerek ücret, irat ya da kazanç şeklinde yeni değerler edinmek suretiyle malvarlığını arttırması"* (Karakoç, Gelirin Elde Edilmesi I, s.105).

[236] Karakoç, Gelirin Elde Edilmesi I, s.108-110.

[237] *"Hukuki tasarruf gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesi iken; ekonomik tasarruf gelirin sahibine ödenmiş olmasıdır.",* (Saraçoğlu, s.16, dp.19); *"Hukuki tasarruf gelirin sahibi tarafından talep edilme hakkının doğmuş olmasını ifade eder. Ekonomik tasarruf ise, gelirin sahibinin kullanımına hazır olmasını ifade eder. Hukuki tasarruf, gelirin tutar olarak kesinleşmesi veya tahakkuk etmesidir. Ekonomik tasarruf ise, gelirin tahsil edilmesi veya fiilen kullanılabilir hale gelmesidir."* (Pehlivan, Vergi Hukuku, ss.146).

[238] *"Gelirin elde edilmiş sayılması için tahakkuk etmiş olması ile verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesini ifade eden 'verginin tahakkuku' kavramları birbirinden farklı kavramlar olup; gelirin tahakkuku vergiyi doğuran olay teorisi içinde, verginin tahakkuku ise vergilendirme süreci içinde değerlendirilmektedir." ,* (Taylar, s.194, dp.585); Aksoy, Kamu Maliyesi, s.369; Kaneti, s.317; Bilici, Vergi Sistemi, s.12.

[239] Kaneti, s.318; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Sistemi, s.7; Arslan, s.14; Bilici, Vergi Sistemi, s.12.

[240] Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 38418978-120[94-14/25]-503 sayılı ve 15.05.2015 tarihli özelgesi, (www.gib.gov.tr), (E.T.:04.12.2022); Kaneti, s.318.

3. Gelirin Yıllık Olması

Gelir vergisi kural olarak bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden alınır. Takvim yılı ise 1 Ocak-31 Aralık tarihleri arasındaki 12 aylık süredir. Yani gelir vergisi, vergi mükellefi olan gerçek kişinin 12 ay boyunca elde ettiği toplam gelir üzerinden hesaplanır. Birkaç takvim yılında elde edilen gelirler bir araya getirilerek vergiye tabi tutulmaz[241]. Bir takvim yılının bazı aylarında faaliyette bulunulması veya bazı aylarında kâr elde edilmesi de takvim yılı esası bakımından değişiklik yaratmaz[242]. Gelir Vergisi Kanunu'nun 108'inci maddesine göre *"Gelir vergisinde vergilendirme dönemi, geçmiş takvim yılıdır."*.

Bir takvim yılını kapsayan hesap dönemi *"normal hesap"* dönemidir. Ancak bazı işletmelerin sürdürdükleri faaliyetler için müracaat üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı 12 aylık bir süreyi kapsayan *"özel hesap dönemi"* belirleyebilir (VUK. m.174/3). Bu durumda özel hesap dönemi tespit edilen işletmelerin ticari ve zirai kazançları, hesap döneminin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır (VUK. m.174/5). O halde hesap dönemi ister normal hesap dönemi ister özel hesap dönemi olsun 12 aylık bir süreyi kapsar. Fakat işe başlama, ölüm, iflas, işi bırakma gibi birtakım sebeplerle 12 aydan az faaliyet süresi söz konusu olduğunda *"kıst hesap"* dönemi söz konusudur (VUK. m.174/4). Yine normal hesap döneminden özel hesap dönemine ya da özel hesap döneminden normal hesap dönemine geçişlerde de kıst hesap dönemi meydana gelecektir.

Gelir vergisinin yıllık olması sebebiyle Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan hak ve yükümlülüklerin de her yıl tekrarlanması gerekir[243].

[241] Tosuner/Arıkan, s.20.
[242] Sözbilir, s.30.
[243] Tosuner/Arıkan, s.22.

4. Gelirin Safi Olması

Gerçek usulde vergilendirme safi gelir üzerinden yapılır[244]. Gelir, gerçek bir kişiye ait kazanç ve iratların toplamıdır. Ancak vergilendirilecek gelir safi gelirdir. Diğer bir ifadeyle safi gelir, gelir vergisinin matrahıdır[245].

"Safi" teriminin iki anlamı vardır. *Birincisi* gelir kaynaklarından elde edilen kazanç ve iratların elde edilmesi sırasında yapılan giderler ile sermaye mallarının amortisman miktarının elde edilen kazanç ve iratlardan indirilmesidir[246]. Diğer bir ifadeyle, gelirin vergilendirilebilmesi için yapılan giderler elde edilen gayrisafi gelirden indirilir[247]. *İkincisi ise* bir gerçek kişinin çeşitli kaynaklardan gelir elde etmesi durumunda tüm kâr ve zararlarının karşılıklı mahsup edilmesidir[248].

Gelir Vergisi Kanunu, gelir türlerine göre indirilebilecek giderleri belirtmiştir[249]. Gayrisafi gelirden yalnızca Kanun'da belirtilen bu giderler indirilebilir. Gayrisafi gelirden, giderlerin indirilmesiyle bulunan miktar safi geliri (net geliri) ve vergi matrahını verir. Böylece gerçek ödeme gücüne yaklaşılır[250].

5. Gelirin Gerçek Olması

Gelir Vergisi Kanunu ilke olarak gelirin gerçek olması esasını benimsemiştir. Bu hususa Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinin son fıkrasında *"Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır."* şeklinde ifade edilmiştir.

---

[244] Tosuner/Arıkan, s.105.
[245] Pehlivan, Kamu Maliyesi, s.105.
[246] Tosuner/Arıkan, s.24; Arslan, s.14
[247] Kaneti, s.316; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.266; Saraçoğlu, s.18; Oktar, s.6; Akdoğan, Vergi Hukuku, s.235; Uluatam/Mehtibay, s.261.
[248] Kaneti, s.316; Akdoğan, Vergi Hukuku, s.235.
[249] Gelir unsurlarına göre indirilebilecek giderlere ilişkin maddeler: Ticari kazançlarda GVK. m.40, zirai kazançlarda GVK. m.57, serbest meslek kazançlarında GVK. m.68, gayrimenkul sermaye iratlarında GVK. m.74, menkul sermaye iratlarında GVK. m.78, değer artış kazançlarında GVK. m.81, arızi kazançlarda GVK. m.82. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinde gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden yapılabilecek diğer indirimler belirtilmiştir.
[250] Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.261.

Gelirin gerçek olması vergilemenin belirtilere göre değil, elde edilen gelir üzerinden yapılmasıdır[251]. Diğer bir ifadeyle gelirin gerçek olması, vergi borcunun hesaplanmasına esas teşkil eden matrahın kanuni defter, belge ve kayıtlara dayanarak tespit edilmesidir[252]. Kural, gelirin gerçek olması esasına dayanmasına rağmen Gelir Vergisi Kanunu'nda gerçek usulün istisnalarına da yer verilmiştir.

6. Gelirin Genel Olması

Gelir Vergisi Kanunu 1'inci maddesindeki *"Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır."* hükmünce üniter sistem benimsenmiştir. Bu sisteme göre tüm gelir unsurlarından elde edilen gelir ortak bir şekilde vergilendirilir[253]. O halde, bir gerçek kişinin çeşitli gelir unsurlarından elde ettiği gelir toplanarak vergilendirilecektir. Gelir vergisi beyannamesinde mükellefin tüm gelirleri beyannamede gösterilir ve toplanır (GVK. m.85/1). Çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirlerin toplanması, yani toplama ilkesi gelirin genel olması ilkesinin bir sonucudur.

Gelirin genel olması ilkesinin bir diğer sonucu safi gelirlerden zararların indirilmesidir. Diğer bir ifadeyle, bir gelir unsurunda ortaya çıkan zarar, başka bir gelir unsurunun safi gelirinden indirilebilir.

[251] Kaneti, ss.128-129; Tosuner/Arıkan, s.23; Bilici, Vergi Sistemi, s.13.
[252] Pehlivan, Vergi Hukuku, s.147; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Sistemi, s.9; Saraçoğlu, s.18; Akdoğan, Vergi Hukuku, s.235; Uluatam/Mehtibay, s.262.
[253] Erginay, Kamu Maliyesi, s.102; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.268; Aksoy, Kamu Maliyesi, s.371-372; Kaneti, s.315; Pehlivan, Kamu Maliyesi, s.126; Arslan, s.14; Tosuner/Arıkan, s.26; Oktar, s.3; Pehlivan, Vergi Hukuku, ss.221-222; Aksoy, Vergi Hukuku, ss.155-156.

II. ARABULUCULUK FAALİYETİ DOLAYISIYLA ELDE EDİLEN KAZANCIN GELİR TÜRLERİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Genel Olarak

Arabuluculuk faaliyetine ilişkin hususlar Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu hükümlerince düzenlenmektedir. Kanun'un 2'nci maddesine göre arabuluculuk faaliyetini *"...Bakanlıkça düzenlenen arabulucular siciline kaydedilmiş bulunan gerçek kişi"* olan arabulucular yürütür. Yine Kanun'un 20'nci maddesinde arabulucu olabilmek için gerekli şartlar düzenlenmiştir. Buna göre arabulucu, hukuk fakültesi mezunu, arabuluculuk eğitimi almış, 5 yıllık kıdeme sahip, tam ehliyetli gerçek kişidir[254].

Arabulucunun gerçek kişi olması nedeniyle arabuluculuk faaliyeti dolayısıyla elde edilen kazanç, gelir vergisinin konusunu oluşturur. Ancak söz konusu kazancın gelir vergisi türleri kapsamında ücret olarak mı yoksa serbest meslek kazancı olarak mı vergilendirilmesi gerektiği hususu önemlidir.

Gelir türlerinden olan serbest meslek kazancı ve ücret arasındaki ortak nokta her ikisinin de emek karşılığı elde edilmesidir. İki gelir unsuru da emek gelirleri arasında yer alır[255]. Hukuki bir ifadeyle, emek gelirleri iş görme akitlerinin icrasından doğmaktadır[256]. Ancak emek geliri bir işverene bağlı olarak elde edilebileceği gibi bir işverene bağlı olmaksızın da elde edilebilir[257]. Bu husus iki gelir türü arasındaki en önemli farktır.

Serbest meslek kazancında sermaye unsuru da etkilidir. Ancak emek ön plandadır. Ücrette ise emek ile başkasına ait sermayenin birlikte kullanılması söz konusudur[258].

---

[254] "Arabulucu Olabilme Şartları" başlığı altındaki açıklamalara bkz. Birinci Bölüm, II. C.
[255] Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Yeni Yasalara Göre Güncelleştirilmiş 8. Baskı, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004, s.45.
[256] Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.303; Saraçoğlu, s.77.
[257] A. Murat Yıldız, **Tüm Yönleriyle Avukatların Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2005, s.19.
[258] Oktar, s.61.

Söz konusu gelirin, ücret veya serbest meslek kazancı olarak ayrımının yapılması vergilendirme ile ilgili ödevler bakımından önemlidir. Elde edilen gelirin ücret olarak vergilendirilmesi halinde mükellefin defter tutma, beyanname verme, makbuz düzenleme, katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülüğü olmayacaktır[259].

Gelir Vergisi Kanunu, gelir türlerini tahdidi olarak saydığına göre çalışma konumuz olan arabuluculuk faaliyeti dolayısıyla elde edilen kazancın hangi gelir türü kapsamında vergilendirilmesi gerektiği değerlendirilmelidir.

B. Ücret Bakımından Değerlendirme

1. Ücretin Tanımı ve Unsurları

a. Genel Olarak

Ücret iktisadi ve hukuki açıdan farklı anlamlara gelen bir kavramdır. Güncel Türkçe sözlük anlamı *"İş gücünün karşılığı olan para veya mal"* şeklindedir[260]. Ancak çalışmamız için hukuki açıdan ücret kavramı özellikle de Türk vergi hukuku açısından ücret kavramı önemlidir. Ücret, emeğin üretime katılması sonucu elde edilen gelir türlerindendir[261]. Anayasa'nın 55'inci maddesinde de ifade edildiği gibi ücret, emeğin karşılığıdır[262].

Türk vergi hukuku açısından ücret kavramı Türk Borçlar Kanunu'na ya da İş Kanunu'na atıf yapılmadan doğrudan Gelir Vergisi Kanunu'nda tanımlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde ücretin genel tanımı *"Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir."* şeklindedir. Buna göre ücret yalnızca işveren tarafından yapılan ödemeleri kapsar. Ödemeler ise para, ayın veya para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

---

[259] Yıldız, s.20.
[260] sozluk.gov.tr, (E.T.:14.06.2022).
[261] Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Sistemi, s.79; Türkay, Ücret Ödemelerinin Vergilendirilmesi, s.39; Alaattin Demir, **Kişilerin ve Kurumların Vergilendirilmesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, s.139.
[262] Aksoy, Vergi Hukuku, s.240; Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.303; Tosuner/Arıkan, s.99.

Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan ücret tanımı hem özel hukuktan doğan ücretleri hem de kamu hukukundan doğan ve kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi karşılığında ödenen maaş vb. ödemeleri kapsar.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinin 2'nci fıkrası hükmüne göre *"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."*. O halde farklı adlar altında yapılan ödemeler Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen ücret unsurlarını taşıyorsa bu ödemelerin ücret olma niteliği değişmeyecektir.

Ücret gelirinin elde edilmesinde ise *hukuki ve ekonomik tasarruf* esası geçerlidir[263]. Ücret, elde eden kişi açısından talep edilebilir hale geldiğinde ve ekonomik olarak fiilen ücret gelirini tasarrufuna geçirdiğinde elde etme gerçekleşmiş olur[264]. Ayrıca ilke olarak ücrete ilişkin matrah gerçek usule göre tespit edilir[265]. Ücretlerin vergilendirilmesinde uygulanan temel yöntem ise stopaj usulüdür. Diğer bir ifadeyle verginin kaynakta kesilmesidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde yapılan ücret tanımı sayesinde yapılan ödemenin ücret olarak değerlendirilebilmesi için gerekli unsurlar belirlenmiştir. Bu unsurlara Gelir İdaresi tarafından verilen bir görüşte de değinilmiştir[266].

Ücretin unsurları[267]; hizmet erbabının işverene tabi hizmet görmesi, hizmet erbabının belirli bir işyerine bağlı olması, yapılan ödemenin bir hizmet karşılığında olması ve ödemenin para, ayın veya para ile temsil edilebilen bir menfaat şeklinde olması, şeklinde belirtilebilir.

---

[263] Yusuf Karakoç, "Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay (II) (Gelirin Elde Edilmesi)", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 182, Yıl:1996, (Gelirin Elde Edilmesi II), s.109.

[264] Türkay, Ücret Ödemelerinin Vergilendirilmesi, s.36-37.

[265] Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.306; Leyla Durukan, "Ücretlerin Vergilendirilmesi ve 7194 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 43, Sayı 384, Eylül 2020, s.102.

[266] Gelir İdaresi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 61-1530 sayılı ve 08.09.2011 tarihli özelgesi, (www.gib.gov.tr), (E.T.:05.01.2022).

[267] Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Sistemi, ss.79-80; Aksoy, Vergi Hukuku, s.242-243; Saraçoğlu, s.78; Demir, s.140-141; Tosuner/Arıkan, s.100-101; Durukan, s.100.

Gelir Vergisi Kanunu açısından bu dört unsur birlikte var olduğu takdirde ücret geliri söz konusudur. O halde ücreti, bedensel veya zihinsel bir emek karşılığında işverenden elde edilen hâsılat şeklinde tanımlayabiliriz[268].

b. İşverene Tabi Hizmet Görme

Gelir Vergisi Kanunu'na göre elde edilen kazancın ücret olarak kabul edilmesi için aranan ilk unsur işverene tabi hizmet görmedir. Dolayısıyla işvereni tanımlamak gerekir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 62'nci maddesine göre *"İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dâhilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir."*. Kanun'un lafzından da anlaşıldığı gibi hizmet erbabı[269] işverenin emir ve talimatları doğrultusunda çalışır. İşverenin hizmet erbabını emir ve talimat altında çalıştırması ise işveren tarafından kontrol ve müeyyide uygulamayı da beraberinde getirir[270]. İşverene tabilik, işverenin hizmet erbabı üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım hakkının bulunmasıdır[271]. Çalışanın işverene bağlılığı, fiili olabileceği gibi, kanun, tüzük, yönetmelik veya sözleşme ile saptanmış olabilir. O halde Kanun, çalışan ile işveren arasında bir hizmet sözleşmesi yapılmasını zorunlu tutmamıştır.

Bir hizmet erbabının birden fazla işverenin emir ve talimatı altında çalışması mümkündür. Bu konuda kanunen bir engel yoktur. Ancak bu durum ücret gelirinin vergilendirilmesi hususunda önem arz eder (GVK. m.86/1-b)[272].

---

[268] Türkay, Ücret Ödemelerinin Vergilendirilmesi, s.47

[269] Gelir Vergisi Kanunu'nda ücretin ödendiği gerçek kişi hizmet erbabı olarak ifade edilmiştir. Hizmet erbabı çalışan ücretli kişi demektir. Bu kavram işçi kavramından daha geniştir ve bedenen ve/veya fikren çalışsan kimseleri kapsamaktadır. İşçi ve memur dahil tüm çalışanları kapsayan bir kavramdır. Ancak gelir vergisi uygulamasında hizmet erbabı, ücretli, çalışan ve işçi kavramları aynı anlamda kullanılabilmektedir (Türkay, Ücret Ödemelerinin Vergilendirilmesi, s.41, 47).

[270] Tosuner/Arıkan, s.100.

[271] Alparslan Kumaş, **Yargı Kararları ve Özelgeler Işığında Avukatların Vergilendirilmesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s.61.

[272] **Gelir Vergisi Kanunu Madde 86:**
"*Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.*
1. Tam mükellefiyette;
…
b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103'üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil),"

Bağımlı faaliyetten doğan tek gelir türü ücrettir. Bu nedenle işverene bağlılık ücretin belirleyici unsurudur[273]. Ayrıca ücretle serbest meslek kazancı arasındaki farklılığı da ortaya koyan en önemli unsurdur[274]. Çünkü serbest meslek faaliyetinde işverene bağlılık şartı yoktur. Dolayısıyla emir ve talimat söz konusu değildir. Ücret kapsamına giren kazançlarda işverene bağlılık olduğundan hizmet erbabı işverenin nam ve hesabına iş görür; serbest meslek kazancında ise faaliyet bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılır.

c. Belirli Bir İşyerine Bağlı Olma

Gelir Vergisi Kanunu kapsamında elde edilen kazancın ücret olarak vergilendirilebilmesi için aranan ikinci unsur belirli bir işyerine bağlı olmadır. Gelir Vergisi Kanunu *"belirli bir işyeri"* kavramını kullanmıştır. Ancak işyeri kavramı Gelir Vergisi Kanunu tarafından tanımlanmamıştır. O halde işyeri kavramı için Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesini dikkate almak gerekir. Buna göre işyeri;

> *"Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir."*

İşyerine bağlılık ise hizmet ilişkisinin yapısı ile ilgilidir. Kanunda ifade edilmeye çalışılan bağlılık fiziksel bir bağlılık değildir[275]. Diğer bir ifadeyle, hizmet erbabının mutlak surette işyerinde çalışması işyerine bağlılık anlamına gelmez[276]. Söz konusu bağlılık hukuki bağlılıktır[277]. İşyerine bağlılığı, kişinin kendine ait olmayan bir organizasyonda çalışması şeklinde ifade edebiliriz[278]. Sonuç olarak, işverene bağlı

---

[273] Oktar, s.58.
[274] Arslan, s.80.
[275] *"...bir işyerine bağlı olarak çalışmanın hizmet erbabının mutlak surette işyerinde çalışması anlamına gelmeyeceği, işin, hizmetin nitelik ve icapları doğrultusunda işyeri dışında, seyyar satış memuru, pazarlamacı, denetim elemanı vs. şeklinde ifa edilmiş olmasının da işyerine bağlı olarak çalışma kapsamında değerlendirilmesi gerektiği..."* (Dnş. 3.D., E.1996/1126, K.1996/3573, T.08.10.1996), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.:06.01.2022).
[276] Arslan, s.80.
[277] Demir, s.140.
[278] Kumaş, s.61; Pehlivan, Vergi Hukuku, s.189.

olmak, işverenin emir ve talimatları doğrultusunda çalışmak ve yapılan işin sonucunu iş yerine sunmaktır[279].

d. Yapılan Ödemenin Bir Hizmet Karşılığında Olması

İşveren tarafından yapılan ödemeler emeğe dayalı bir hizmet karşılığıdır[280]. Buradaki hizmet, bedeni veya fikri bir hizmet olabilir[281]. Aksi halde bu ödemeler ücret değildir, bağış olarak kabul edilir[282]. Yapılan ödemenin hizmetten önce veya sonra yapılmasının bir önemi yoktur. Ödemenin hizmet karşılığı yapılmış olması yeterlidir.

e. Ödemenin Para, Ayın veya Para ile Temsil Edilebilen Bir Menfaat Şeklinde Olması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesine göre hizmet karşılığı yapılan ödeme para, ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde olabilir. O halde ücret olarak yapılan ödemenin para şeklinde olma zorunluluğu yoktur. Ancak parayla temsil edilebilir nitelikte olması gerekir. Aksi halde sağlanan menfaat ücret değildir[283].

Ücret ödemesinde hizmet erbabı ekonomik ve mali riske maruz kalmaz. Yani işletme zarar etmiş olsa bile hizmet erbabının ücreti ödenmelidir[284].

---

[279] Aksoy, Vergi Hukuku, s.213; Saraçoğlu, s.78; Arslan, s.80.

[280] *"…bir hizmet karşılığı olmak koşuluyla her ne ad altında olursa olsun yapılan ödemelerin ücret olduğu…"* (Dnş.3. D., E.1996/1126, K.1996/3573, T.08.10.1996), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.:20.05.2023); *"…işverene bağlı ve hizmet karşılığı olarak yapılan bu ödemeler ücret niteliğini taşıdığından…"* (Dnş. 3.D., E.2019/2635, K.2022/4644, T.17.11.2022), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.:20.05.2023).

[281] Arslan, s.80.

[282] Tosuner/Arıkan, s.100; Demir, s.141; Bulutoğlu, s.47.

[283] Aksoy, Vergi Hukuku, s.243; Tosuner/Arıkan, s.101.

[284] Saraçoğlu, s.79.

f. Ücret Sayılan Bazı Ödemeler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde belirtilen ücret unsurlarını taşıyan ödemeler ücret olarak nitelendirilir ve ücret ile ilgili hükümlere göre vergilendirilir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddenin 3'üncü fıkrasında ücret unsurları aranmaksızın bazı ödemelerin ücret olarak sayılacağına hükmedilmiştir[285]. Kanun'da sayılan bu ödemeler için ücret unsurlarını sağlayıp sağlamadıkları hususu dikkate alınmaz, bu ödemeler doğrudan ücret kapsamında vergilendirilir.

Madde hükmünde ücret olarak sayılan haller arasında *"Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler"* belirtilir. Bu hüküm nedeniyle resmi arabulucunun kim olduğu çalışmamız açısından önemlidir.

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu kapsamında arabuluculuk faaliyetini yürüten arabulucular, resmi arabulucu değildir. Şöyle ki arabuluculuk kurumu Adalet Bakanlığı bünyesinde teşkilatlanmışken, resmi arabuluculuk Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı bünyesinde teşkilatlanmıştır. Resmi arabuluculuk, toplu iş sözleşmesi ile ilgili görüşmelerde ortaya çıkan uyuşmazlıklarda, seçimle listeye eklenen kişiler tarafından yürütülür. Ayrıca resmi arabuluculuk, zorunlu bir arabuluculuktur[286]. Dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddenin 3'üncü fıkrasında ifade edilen resmi arabuluculuk, çalışma konumuz olan ve Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu tarafından düzenlenen arabuluculuğu ifade

---

[285] "*Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır.*
1. 23'üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları;
2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;
3. Türkiye Büyük Millet Meclisi, İl genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
5. Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.
7. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar."
[286] Berkhan, Arabuluculuk, s.65.

etmemektedir[287]. O halde arabuluculuk faaliyeti dolayısıyla elde edilen kazanç, ücret kapsamında sayılan ödemeler arasında yer almaz.

2. Arabuluculuk Faaliyeti Sonunda Elde Edilen Gelirin Ücret Unsurları Bakımından Değerlendirilmesi

Elde edilen bir gelirin ücret olarak vergilendirilebilmesi için gerekli unsurlar Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan ücret tanımı ile hem doktrin tarafından hem de Gelir İdaresi tarafından verilen bir görüşte[288] tasnif edilmiştir. Bu unsurlar çerçevesinde arabuluculuk faaliyeti sonucunda elde edilen gelirin ücret olarak kabul edilebilirliği hususunu değerlendirmek gerekir.

Ücret, dört unsurdan oluşan bir gelir türüdür. Bu unsurlar bir önceki başlıkta detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Bu başlık altında ise arabuluculuk faaliyeti sonucu elde edilen gelir söz konusu unsurlar bakımında değerlendirilecektir.

Ücret unsurlarından ilki işverene tabi hizmet görmedir. Arabuluculuk faaliyeti açısından bir işverenin varlığı söz konusu değildir. Şöyle ki, arabuluculuk yapabilen kişiler yalnızca *arabulucular siciline* kayıtlı olan arabulucularlardır. Arabulucular, Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 20'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında belirtildiği üzere Adalet Bakanlığınca düzenlenen arabuluculuk siciline kayıtlı olduğu tarihten itibaren arabuluculuk faaliyetine başlayabilir. Ancak bu Adalet Bakanlığı ile arabulucular arasında hizmet sözleşmesi kurulduğu anlamına gelmez[289]. Diğer bir ifadeyle Adalet Bakanlığı işveren konumunda değildir. Çünkü arabulucular Adalet Bakanlığı'nın emir ve talimatları doğrultusunda faaliyetlerini yerine getirmezler. Söz konusu sicil sadece arabuluculuk faaliyetini yerine getirebilme yetkisi vermektedir. Kanun'un 18/A maddesinin 13'üncü fıkrasına göre *"Arabuluculuk faaliyeti sonunda taraflara ulaşılamaması, taraflar katılmadığı için görüşme yapılamaması veya iki saatten az süren görüşmeler sonunda tarafların anlaşamamaları hâllerinde, iki saatlik ücret tutarı Tarifenin Birinci Kısmına göre*

[287] Ayrıntılı açıklama için bkz. Güneş Yılmaz ve Özgür Biyan, "Resmi Arabuluculuk ve Tahkim İşleri Dolayısıyla Hakemlerin Aldıkları Bedellerin Vergilendirilmesi Bağlamında "Arabuluculuk" Müessesinin Konumlandırılması, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 41, S.356, Mayıs 2018, ss.30-41.
[288] Gelir İdaresi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 61-1530 sayılı ve 08.09.2011 tarihli özelgesi, (www.gib.gov.tr), (E.T.:05.01.2022).
[289] Türkay, Arabuluculuk Faaliyetinin Vergilendirilmesi, s.30.

Adalet Bakanlığı bütçesinden ödenir.". Dolayısıyla Adalet Bakanlığı arabulucunun işvereni konumunda bu ödemeyi gerçekleştirmez.

İdarenin bir özelgesinde de ifade ettiği gibi;

> *"Arabuluculuk faaliyetinin şahsen yerine getirilmesi gereken bir faaliyet olması, arabulucular ile Adalet Bakanlığı arasında bir hizmet sözleşmesi bulunmaması, ücretlerin taraflarca doğrudan arabulucuya ödenebilmesi, bu ücret ödemeleri ile ilgili herhangi bir kayıt tutulmaması ve söz konusu ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılmaması hususları göz önüne alındığında, elde edilen gelirin ücretin tüm unsurlarını taşımadığı anlaşıldığından "ücret" olarak vergilendirilmemesi gerekir.*[290]*".*

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 7'nci maddesinin 2'nci fıkrası hükmüne göre *"Aksi kararlaştırılmadıkça arabulucunun ücreti, faaliyetin sona erdiği tarihte yürürlükte bulunan Arabulucu Asgari Ücret Tarifesine göre belirlenir ve ücret ile masraf taraflarca eşit olarak karşılanır."*. Faaliyet sonunda arabuluculuk ücretinin aksi kararlaştırılmadıkça taraflarca eşit olarak ödenmesi ya da tarafların farklı miktarlarda ödeme yapması tarafları arabulucunun işvereni konumuna getirmez. Arabulucu, verdiği hizmet karşılığında bir gelir sağlamasına rağmen tarafların emir ve talimatlarıyla iş görmemektedir. Çünkü arabulucu uzmanlık eğitimi almış olan tarafsız ve bağımsız bir üçüncü kişidir (HUAK. m.2/b). Ayrıca arabulucu görevini yerine getirirken taraflar arasında eşitliği gözetmekle yükümlüdür (HUAK. m.9/3). Dolayısıyla arabuluculuk ücretlerinin, taraflarca ödenmesi de ücret olarak değerlendirilemez[291].

Ücreti oluşturan *ikinci unsur* belirli bir işyerine bağlı olmaktır. Arabuluculuk faaliyetinde belirli bir işyeri söz konusu değildir. Arabuluculuk görüşmelerinin yapılabileceği yer konusunda bir sınırlama yoktur. Ancak taraflar arasında sağlıklı bir iletişimin kurulabilmesi önemlidir. Günümüzde ise arabuluculuk görüşmeleri arabulucunun ofisinde, kiraladığı bir toplantı salonunda veya online olarak görüntülü görüşme şeklinde yapılabilir.

Belirli bir işyerinden fiziki olarak bağlılığın anlaşılmaması gerektiğini, işverene bağlılığın da aslında belirli bir işyerinde çalışmak şeklinde

---

[290] Gelir İdaresi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.07.17.02-105[VUK.ÖZ.16.51]-81099 sayılı ve 13.06.2017 tarihli özelgesi, (www.gib.gov.tr), (E.T.:20.05.2023).

[291] Türkay, Ücret Ödemelerinin Vergilendirilmesi, ss.61-62.

yorumlanabileceğini ifade etmiştik[292]. Ancak arabulucunun bağlı olduğu bir işveren bulunmadığından belirli bir işyeri de söz konusu olmaz.

Ücret kazancını oluşturan *üçüncü unsur* yapılan ödemenin bir hizmet karşılığında olmasıdır. Arabuluculuk faaliyeti sonunda arabulucuya gerek taraflar gerek Adalet Bakanlığı tarafından yapılan ödemeler arabulucunun emeğinin karşılığı olarak yapılır. Anlaşma sağlansa da sağlanamasa da arabulucu söz konusu uyuşmazlık için mesai harcamış, emek sarf etmiştir. O halde arabulucuya yapılan ödemeler emeğe dayalı hizmet karşılığında yapılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu hizmet karşılığı yapılan ödemenin para ayın veya para ile temsil edilebilen bir menfaat şeklinde olması gerektiğini belirtmiştir. Arabuluculuk faaliyeti dolayısıyla yapılan ödeme bakımından böyle bir sorun yoktur. Çünkü arabuluculuk ücreti, Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü bünyesindeki Arabuluculuk Daire Başkanlığı tarafından yıllık olarak hazırlanan "Arabuluculuk Asgari Ücret Tarifesi" tebliğine göre belirlenir (HUAK. m.30/1-ı). Buna göre arabulucunun sarf ettiği emek ve mesainin karşılığında alacağı ödeme parasal olarak ifade edilmektedir. Diğer bir ifadeyle, bir arabulucu, arabuluculuk faaliyeti dolayısıyla ayın veya para ile temsil edilebilen bir menfaat şeklinde ödeme alamaz. Arabulucuya yalnızca parasal ödeme yapılabilir. Bu husus Arabuluculuk Asgari Ücret Tarifesi'nin 2'nci maddesinde açıkça ifade edilmiştir.

Yapılan bir ödemenin ücret olarak nitelendirilebilmesi için tüm bu unsurları sağlaması gerekir. Ancak arabuluculuk faaliyeti için bir işverene tabi hizmet görme ve belirli bir işyerine bağlı olma söz konusu değildir. O halde arabuluculuk faaliyeti sonunda elde edilen kazanç hem ücret unsurlarını taşımadığından hem de sınırlı olarak sayılan ve ücret olarak değerlendirilmesi gereken ödemeler arasında yer almadığından ücret olarak nitelendirilemeyecektir[293].

Arabuluculuk ücreti hakkında son olarak şunu eklemek isteriz. Devletin yaptığı ödemelerin ücret, taraflarca yapılan ödemenin serbest meslek kazancı olarak kabul edilmesi gerektiği yönünde görüş bulunmaktadır. Yapılan ödemenin ücret olması gerektiği hususu ise bilirkişilere ve ceza hukukundaki uzlaştırmacılara devlet

[292] Arslan, s.80.
[293] Türkay, Arabuluculuk Faaliyetinin Vergilendirilmesi, s.30.

tarafından yapılan ödemenin ücret olduğu bu nedenle arabuluculara da devlet tarafından yapılan ödemenin ücret olması gerektiği şeklinde açıklanmaktadır[294].

C. Serbest Meslek Kazancı Bakımından Değerlendirme

1. Serbest Meslek Kazancının Tanımı

Serbest meslek kazancı, sermaye ve emek faktörlerinin bileşik çalışmasıyla elde edilen bir gelir türüdür[295]. Ancak ön planda olan faktör sermaye değil, emektir. Nitelikli emek, kazancın belirleyici unsurudur[296]. Sermaye faktörü ikinci plandadır[297]. Bu nedenle literatürde serbest meslek kazancı emek gelirleri kategorisinde yer alır[298]. Bu husus ücret ile serbest meslek kazancı arasındaki ortak noktalardan biridir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'inci maddesinin 1'inci fıkrasında serbest meslek kazancı *"Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır."* şeklinde tanımlanır. O halde serbest meslek kazancının söz konusu olabilmesi için serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilen bir faaliyetten kazanç elde edilmesi gerekir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'inci maddesinin 2'nci fıkrasında ise *"Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır."* şeklinde tanımlanır.

Bu iki tanımdan yola çıkarak serbest meslek kazancını, bir işverene tabi olmaksızın, kişilerin ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari boyuta ulaşmayan işlerinden elde edilen kazanç şeklinde ifade edebiliriz[299].

Gelir Vergisi Kanunu ayrıca tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançların da serbest meslek kazancı olarak

[294]Y.Burak Aslanpınar, "Arabuluculuk Ücretinin Vergilendirilmesi Nasıl Olmalı?" , (https://www.aslanpinar.com/yayinlarimiz/makaleler-ve-kose-yazilari/arabuluculuk-ucretinin-vergilendirilmesi-nasil-olmali), (E.T.:07.11.2022).
[295] Tosuner/Arıkan, s.135.
[296] Oktar, s.61.
[297] Tosuner/Arıkan, s.136; Kaneti, s.328.
[298] Aksoy, Vergi Hukuku, s.227.
[299] Aksoy, Vergi Hukuku, s.226.

değerlendirileceğini belirtmiştir (GVK. m.65/3). Özellikle adi şirketlerin serbest meslek faaliyetleri neticesinde elde ettiği kazançların serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi, Arabuluculuk Merkezleri özelinde çalışmanın ilerleyen başlıklarında değerlendirilecektir.

2. Serbest Meslek Faaliyeti ve Unsurları

a. Genel Olarak

Serbest meslek faaliyeti sonucunda elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı olduğuna göre serbest meslek faaliyetinin tanımını yapmak, unsurlarını belirlemek gerekir. Gelir Vergisi Kanunu, serbest meslek faaliyetini sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olarak ifade etmiştir. Diğer bir ifadeyle yapılan işin sermaye yoğun değil, emek yoğun bir iş olması gerekir[300]. Söz konusu emek ise bedeni değil, bilimsel veya mesleki bilgi veya ihtisasa dayalıdır[301].

Serbest meslek faaliyetinin unsurları, 221 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde ifade edilmiştir[302]. Bu unsurlar, serbest meslek kazancı ile ticari kazancın veya serbest meslek kazancı ile ücretin sınırlarını belirler. Ayrıca devamlılık unsuru ise serbest meslek faaliyetini, arızi olarak yapılan serbest meslek faaliyetinden ayırır.

b. Faaliyetin Sermayeden Ziyade Şahsi Mesaiye İlmi veya Mesleki Bilgiye veya İhtisasa Dayanması

Serbest meslek faaliyeti, emek ve sermaye faktörlerinin bir arada bulunduğu faaliyet türüdür. Ancak ön planda olan faktör emektir. Sermaye faktörü ikinci planda kalır[303]. Eğer sermaye faktörü bir faaliyet esnasında ön plana çıkarsa bu durumda ticari

[300] Kumaş, s.60.
[301] Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Sistemi, s.67; Kumaş, s.60.
[302] RG. 19.02.1999 – 23616.
[303] Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.311; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Sistemi, s.67; Tosuner/Arıkan, s.136.

faaliyet söz konusu olur[304]. Sermaye faktörünün ikinci planda kalması ise ticari faaliyet ile serbest meslek faaliyeti arasındaki farkı oluşturan önemli unsurlardan biridir[305].

Sermaye kavramının tanımı çeşitli hukuk alanlarına göre farklılık gösterir. Türk Ticaret Kanunu'nun 127'nci maddesi, sermaye koyma borcunun konusunu düzenler. Diğer bir ifadeyle madde hükmü ticaret hukuku kapsamında nelerin sermaye olarak kabul edildiğini belirtir. Buna göre para veya para ile ölçülebilen değerlerin sermaye olarak getirilebilmesinin yanı sıra kişisel emek de sermaye olarak getirilebilir (TTK. m.127/1-e).

Vergi hukuku kapsamında ise sermaye kavramının tanımında kişisel emek bulunmaz. Şöyle ki Gelir Vergisi Kanunu, serbest meslek faaliyetinin sermayeden ziyade -sermaye haricinde bulunan- şahsi mesaiye yani emeğe dayandığını ifade etmektedir. O halde vergi hukuku bakımından emek, sermaye kapsamında değerlendirilen bir kavram değildir. Bu durumda vergi hukuku kapsamında sermaye kavramı diğer hukuk alanlarından farklılaşır.

Vergi hukuku kapsamında sermayenin tanımı, gelir veya hasılat elde edebilmek için para ya da para ile ölçülebilen bir değer şeklinde yapılabilir[306].

Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde sunulan emek şahsi mesai çerçevesinde, ilmi veya mesleki bilgi veya ihtisasa dayanan nitelikli(uzmanlaşmış) emektir[307]. Diğer bir ifadeyle bilgiye ve kabiliyete dayanan kaliteli emek söz konusudur[308]. Kişi gelir elde edebilmek için şahsi mesai harcamalıdır. Harcadığı şahsi mesai kadar da gelir elde edebilecektir. Harcanan mesai ve gelir bu şekilde doğru orantılı olarak arttıkça da şahsi mesainin sermayeden daha önemli olduğu ortaya çıkar[309].

---

[304] Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.313; Tosuner/Arıkan, s.136.
[305] Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.313; Tosuner/Arıkan, s.137.
[306] Ayhan Karagöz, **Gelir Vergisi Açısından Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi: Karşılaştırmalı Bir Analiz**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2019, s.45.
[307] Doktrinde yazarlar serbest meslek faaliyeti kapsamında ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan bu emeği nitelikli veya uzmanlaşmış emek şeklinde ifade etmişlerdir. Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.311; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Sistemi, s.61; Tosuner/Arıkan, s.136; Arslan, s.92.
[308] Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Sistemi ss.61-62; Abdullah Aykon Doğan, **Açıklamalı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulama Muktezaları**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1986, s.10.
[309] Karagöz, s.45

c. Faaliyetin Ticari Mahiyette Olmaması

Vergi kanunlarında ticari faaliyetin net bir tanımı yapılmamış, Gelir Vergisi Kanunu ticari kazancın tanımı için açıkça başka kanunlara atıfta da bulunmamıştır. Bu durum karşısında vergi hukuku doktrininde ticari faaliyetin belirlenmesi konusunda Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan hükümlerden yararlanılması gerektiğini kabul edilir.

Gelir Vergisi Kanunu 37'nci maddede ticari kazanç hallerini tadâdi (örnekleyici) olarak saymıştır. Türk Ticaret Kanunu'nun 11'inci maddesi ticari işletmeyi *"Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir."* şeklinde tanımlar. Aynı Kanun'un 3'üncü maddesinde ise ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiillerin ticari iş olduğu belirtilir.

Gelir Vergisi Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümleri birlikte değerlendirildiğinde ticari faaliyet için bazı şartların olması gerekir. Buna göre emek ve sermaye birlikte kullanımına dayalı olmalı, devamlılık arz etmeli, faaliyet bir organizasyon dâhilinde yapılmalı ve faaliyet gösteren müessese, ticari ve sınai bir müessese şekil ve mahiyetinde olmalıdır.

Yukarıda belirtilen şartlardan da anlaşılacağı üzere, ticari kazancın varlığı için sermaye var olmalı ve faaliyet bir organizasyon dâhilinde yapılmalıdır. Serbest meslek kazancı içinde sermaye ve organizasyon gerekmesine rağmen bu kazanç türündeki hâkim unsur ilmi veya mesleki bilgi ya da ihtisaslaşmadır.

Serbest meslek faaliyeti ve ticari faaliyet bir arada yapılabilir. Ancak bu gibi durumda farklı faaliyetler sonucu elde edilen gelir, ayrı ayrı tespit edilmeli ve bu şekilde beyan edilmelidir[310].

İdare tarafından verilen bir özelgede[311]

> *''Ticari kazanç, esas itibariyle sermaye-emek karışımı bir kaynağa bağlı olarak doğmaktadır. Bu kaynağa bağlı olarak ve devamlı bir organizasyon çerçevesinde yapılan her türlü faaliyet ticari faaliyettir. Serbest meslek faaliyetinin ticari bir organizasyon içinde yapılması, sağlanan gelirin yapısını değiştirmez. Sadece*

[310] İmdat Türkay, **Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, (Serbest Meslek), s.27, dp.5.
[311] Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 73903997-120[65-2013/1]-152 sayılı ve 05.08.2013 tarihli ve özelgesi, (www.gib.gov.tr), (E.T.:04.12.2022).

elde edenler yönünden ticari kazanç sayılmasını gerektirir ve ticari kazanca ait esas ve hükümlere tabi olur.''

şeklinde ifade edilmiştir.

Yapılan açıklamalar ve söz konusu özelge dikkate alındığında, ticari faaliyette emek-sermaye ortaklığında sermayenin daha ön planda olmasına karşılık; serbest meslek kazancında mesleki bilgi içeren emeğin sermayeden daha ağır bastığı göze çarpmaktadır. Sermaye yardımcı bir rol üstlenmektedir[312].

d. Faaliyetin Bir İşverene Tabi Olmaksızın Şahsi Sorumluluk Altında Kendi Nam ve Hesabına Yapılması

Gelir Vergisi Kanunu'na göre işverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dâhilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir (GVK. m.62). İşverene tabi olma durumunu ücret kapsamındaki açıklamalarımızda ifade etmiştik. Ancak serbest meslek kazançlarında bağımsızlık esas olup işverene bağlılık şartı yoktur. Zaten yapılan faaliyet bir işverene tabi olarak yapılırsa, o faaliyet ücret kaynağı olan bağımlı emektir[313]. Burada tek bağlayıcı unsur mesleğin ifası ile ilgili ilkeler ve gereklerdir. Mesleki bilgi ve uzmanlığa dayanan emek bir işverene bağlı değildir. Kişi, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapar[314]. Yine yapılan faaliyetin başkası nam ve hesabına yapılması halinde de ücret kaynağı olan emek söz konusudur[315].

Sonuç olarak işyerine bağlılık ve işverene tabilik bulunmayan faaliyet serbest meslek faaliyetidir[316].

[312] Arslan, s.92; Pehlivan, Vergi Hukuku, s.202.
[313] Tosuner/Arıkan, s.135.
[314] Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Sistemi, s.67; Doğan, s.11.
[315] Tosuner/Arıkan, s.136; Aksoy, Vergi Hukuku, s.229; Bilici, Vergi Sistemi, s.49.
[316] Kumaş, s.61; Pehlivan, Vergi Hukuku, s.201.

e. Faaliyetin Devamlı (Sürekli) Olması

Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilebilmesi için faaliyetin devamlılık unsurunu sağlaması gerekir[317]. Bir faaliyetin devamlı olması ise mutad meslek halinde yapılmasıdır[318]. Faaliyet devamlı olmadığı takdirde elde edilen kazanç Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen yedinci gelir türü çerçevesinde *"diğer kazanç ve iratlar"* adı altında vergilendirilir[319]. Diğer bir ifadeyle devamlılık arz eden ve serbest meslek faaliyeti sonunda elde edilen gelir, serbest meslek kazancı kapsamında vergilendirilirken; devamlılık arz etmeyen, geçici şekilde yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen gelir "arızi kazanç" olarak diğer kazanç ve iratlar çerçevesinde vergilendirilecektir (GVK. m.82/4). Ayrıca devamlılık arz etmeyen bu gelirlerin net artış teorisi kapsamında değerlendirilmesi gerekir[320].

"Devamlılığın ölçüsü kişilerin kasıt ve niyetidir.[321]". Bu ölçünün objektif belirtisi ise mesleki organizasyonun varlığı[322] ve yapılan işlemlerin çokluğudur[323]. Mesleki organizasyonun varlığına ilişkin Vergi Usul Kanunu'nun *"Serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtileri"* başlıklı 155'inci maddesinde ifade edilen haller, serbest meslek faaliyetinin devamlı olduğu yönünde karine olarak kabul görmektedir[324].

Buna göre aşağıda belirtilen hallerden herhangi birinin varlığı halinde serbest meslek faaliyetinin devamlı olarak yapıldığı kabul edilecektir:

- Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel iş yerleri açmak,
- Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak,
- Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak,

---

[317] Doktrinde bazı yazarlar tarafından "Süreklilik Unsuru" olarak adlandırılmaktadır (Yıldız, s.20-22).
[318] Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Sistemi, s.68.
[319] Arslan, s.93; Yıldız, s.21; Bilici, Vergi Sistemi, s.50.
[320] Erginay, Vergi Hukuku, s.192; Kaplan, s.62.
[321] Doğan, s.15.
[322] Doğan, s.15.
[323] *"...faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü, muamelelerin çokluğudur. Muamelenin çokluğu, gayrimenkullerin aynı yıl içinde birden fazla veya takip eden birden fazla takvim yılında ard arda alınması veya satılmasıdır."* (Dnş. 3.D., E.2019/3202, K.2022/3304, T.22.09.2022), (karararama.danistay.gov.tr), (E.T.:17.05.2023).
[324] Tosuner/Arıkan, s.137; Saraçoğlu, s.109; Kumaş, s.62.

- Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolmak.

Bu hallerden herhangi birinin bulunmaması durumunda ise faaliyetin devamlılığı Danıştay'ın yerleşik içtihatlarıyla tespit edilmelidir. Danıştay kararlarında bir faaliyetin devamlı olup olmadı iki şekilde değerlendirir[325]. Bunlardan ilki, faaliyetin bir vergilendirme döneminde birden fazla yapılmış olması; ikincisi ise faaliyetin birden fazla vergilendirme döneminde devam etmesidir.

Faaliyetin devamlı olarak kabul edilmemesi halinde ise arızi nitelikte serbest meslek faaliyeti söz konusu olur. Dolayısıyla arızi serbest meslek kazancı elde edilir. Arızi serbest meslek kazancının tespitinde serbest meslek faaliyeti dolayısıyla elde edilen hasılattan, faaliyet nedeniyle yapılan giderler düşürülür[326]. Yani arızi serbest meslek kazançları da safi miktar üzerinden vergilendirilir[327]. Kalan miktar istisna tutarının altında ise vergilendirilmez[328]. Ancak istisna tutarının üzerinde ise bu miktardan istisna tutarı da indirilerek kalan miktar üzerinden vergilendirme yapılır.

Sonuç olarak, bir kazancın mutad ve sürekli olmasıyla ne anlatılmak istendiğine dair net bir düzenleme yoktur. Ancak arızi serbest meslek kazancını, kişinin sürekli geçimini sağladığı iş haricinde bilgi ve ilmi becerilerini kullanarak gelir

---

[325] *"Bir faaliyetin devamlılık taşıdığı ise ayrı vergilendirme dönemlerinde veya aynı vergilendirme döneminde birden fazla yapılmış olmasına göre belirlenebilecektir. ... kazanç doğuran işlemin çokluğu, devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçüdür."* (DVDDGK., E.2021/198, K.2023/7, T.25.1.2023), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.:17.05.2023); *"Öte yandan Danıştay'ın müstekar hale gelmiş içtihatlarında da, bir işlemin devamlılık taşıdığının göstergesinin, o işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olması gerektiği, dolayısıyla ... kazanç doğuran işlemin çokluğunun devamlılık unsurunu belirleyen en objektif ölçü olduğu, devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde, bu işlemlerin kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığını kanıtlama yükünün vergi mükelleflerine düşeceği kabul edilmiştir."* (Dnş. 4.D., E.2018/4749, K. 2022/2244, T.06.04.2022), (karararama.danistay.gov.tr), (E.T.:17.05.2023); *"Bir faaliyetin devamlılık niteliği taşıyıp taşımadığı ise işlemin aynı vergilendirme döneminde tekrarlanması ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre belirlenebilir."* (Dnş. 4.D., E.2018/3618, K.2022/2035, T.30.03.2022), (karararama.danistay.gov.tr), (E.T.:17.05.2023); *"...ayırıcı özellik olan faaliyetin devamlılık arzetmesi için, ... bir vergilendirme döneminde birden fazla olması veya birden fazla vergilendirme döneminde devam etmesi gerekmektedir."* (Dnş. 4.D., E.2017/2578, K.2021/7750, T.1.12.2021), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.:17.05.2023); *"... bir kişinin banker sayılabilmesi için aranan koşul, ivaz karşılığı ödünç para verme işinin, devamlı ve mutat meslek halinde yapılmasıdır. Dairemizin süregelen içtihadına göre ise, aynı takvim yılı içinde birden fazla kişiye ya da birden fazla olmak üzere bir kişiye veya birbirini izleyen yıllarda bir ya da birden çok kişiye ödünç para verilmesi halleri, ikraz işiyle devamlı ve mutat meslek halinde uğraşıldığını göstermektedir."*, (Dnş. 7.D., E.2000/4166, K.2002/2946, T.24.09.2022), (karararama.danistay.gov.tr), (E.T.:17.05.2023).

[326] Tosuner/Arıkan, s.205.

[327] Kaneti, s.333.

[328] 2023 yılı için istisna tutarı 129.000 TL'dir.

elde etmesidir şeklinde tanımlayabiliriz[329]. Yine bir başka görüş de mutad meslekten anlaşılması gereken hususun faaliyetin meslek haline getirilerek yapılması ve bu faaliyetten elde edilen gelirle kişinin geçimini sağlaması olduğunu ifade etmiştir[330].

Arızi olarak yapılan serbest meslek faaliyeti dolayısıyla mükellefin katma değer vergisi, defter tutma ve makbuz düzenleme yükümlülükleri bulunmaz[331]. Bu nedenle devamlılık unsuru serbest meslek faaliyeti açısından önemlidir.

3. Serbest Meslek Erbabı

Serbest meslek erbabı, serbest meslek faaliyetinin öznesidir. Serbest meslek erbabı ile ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nun 66'ncı maddesinde düzenleme yapılmıştır. Madde öncelikle serbest meslek erbabını tanımlamış, daha sonrasında kanunen serbest meslek erbabı sayılan kişileri belirtmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır (GVK. m.66/1). O halde bir kişinin serbest meslek erbabı sayılması için hem serbest meslek faaliyetinde bulunması hem de faaliyetin mutad meslek(devamlı) olarak yapılması gerekir.

221 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 'de aynı şekilde ifade etmektedir. Tebliğ'de bu husus şu şekilde ifade edilmiştir: "Gelir Vergisi Kanunu'nun 66'ncı maddesinde serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler serbest meslek erbabı olarak tanımlanmıştır. Buna göre, bir kimsenin serbest meslek erbabı olabilmesi için hem serbest meslek faaliyetinde bulunması hem de bu faaliyeti mutad meslek halinde yapması gerekmektedir.". O halde, serbest meslek erbabı olan kişiler, serbest meslek faaliyetini arızi olarak yerine getiremez. Dolayısıyla serbest meslek kazancını tekrar şu şekilde tanımlamak mümkündür: Serbest meslek erbabının, serbest meslek faaliyeti sonucunda elde ettiği gelir, serbest meslek kazancıdır. Bu tanımı arabulucular özelinde ise "Serbest meslek erbabı olan arabulucuların, bağımsız emeğini ekonomik sürece doğrudan katmasıyla elde edilen kazanç, serbest meslek kazancıdır " şeklinde yapabiliriz.

---

[329] Figen Akgül, "Arızi Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Durumlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 42, S.370, Temmuz 2019, s.31.
[330] Yıldız, s.22; Saraçoğlu, s.108.
[331] Kumaş, s.63.

Serbest meslek faaliyetinin mutad meslek (devamlı) olarak yapılıp yapılmadığının hem Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci maddesindeki belirtilere göre hem de Danıştay içtihatları doğrultusunda belirleneceğini ifade etmiştik. Serbest meslek faaliyeti kapsamındaki işlerin devamlı olup olmadığının tespitine ilişkin açıklamalar bir önceki başlık altında yapıldığından tekrar burada açıklanmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 66'ncı maddesinde serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşmanın serbest meslek erbabı olma vasfını değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla serbest meslek erbabı olan bir kişi aynı zamanda başka kazanç unsurları üzerinden de gelir elde edebilir. Bu durumda her gelir unsuru ayrı ayrı tespit edilecek ve ona göre vergilendirilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 66'ncı maddesinde serbest meslek erbabı sayılan kişiler belirtilmiştir. Buna göre serbest meslek faaliyetinde bulunan adi şirketin ortakları serbest meslek erbabı sayılır. Bu husus da arabuluculuk merkezleri ile ilgili yapılan açıklamalar arasında ele alınacaktır.

4. Arabuluculuk Faaliyetinin Serbest Meslek Faaliyeti Unsurları Kapsamında Değerlendirilmesi

Serbest meslek faaliyetinin *ilk unsuru* faaliyetin sermayeden ziyade şahsi emeğe dayanmasıdır. Serbest meslek faaliyetine yönelik yapılan açıklamalar neticesinde vergi hukuku kapsamında emeğin sermaye kapsamında olmadığı ifade edilmişti. Ancak bu demek değildir ki serbest meslek faaliyetine sermaye unsuru katılmaz. Faaliyete sermaye unsuru da katılabilir. Ancak söz konusu faaliyet esnasında esas olan emektir. Sermaye unsuru emek unsuru karşısında yardımcı rol oynamaktadır[332]. Bu nedenle serbest meslek faaliyetlerinde edim genellikle hizmet ifası olarak karşımıza çıkar. Buna örnek olarak bir avukatın mesleki faaliyetini gösterebiliriz. Avukatın bürosunu kurmak için yaptığı harcamalar sermaye unsurunu oluşturur. Ancak söz konusu faaliyet sermayeden ziyade, avukatın uzmanlaşmış emeğine dayanarak yürür. Arabuluculuk faaliyeti için de aynı durum geçerlidir. Arabulucu faaliyetlerini yürütmek için bir ofis açabilir ya da arabuluculuk faaliyeti

[332] Arslan, s.92; Pehlivan, Vergi Hukuku, s.202.

kapsamındaki görüşmeleri için bir yer kiralayabilir. Tüm bunlar sermaye unsuru kapsamındadır. Ancak ofisin varlığı veya toplantı salonunun kiralanması, arabulucunun uzmanlaşmış emeğinin ön planda olduğu gerçeğini değiştirmez. Yani sermaye burada yardımcı rol almaktadır. Önemli olan arabulucunun emeğidir. Bu nedenle arabuluculuk faaliyeti ticari mahiyette değildir.

Arabuluculuk faaliyeti için şahsi mesai önemlidir. Çünkü arabulucu, arabuluculuk faaliyeti süresince görevini şahsen yerine getirir (HUAK. m.9). Bu süreçte arabulucu, tarafları bizzat toplantıya davet edecek, tarafların birbirlerini anlamalarını ve bu suretle çözümlerini kendilerinin üretmesini sağlayacak, taraflar arasında iletişim sürecinin kurulmasını gerçekleştirecek, tarafların çözüm üretemediği durumda çözüm önerisi getirerek uyuşmazlığın çözümü için sürece bizzat katkıda bulunacaktır. Tüm bunlar için arabulucunun şahsi mesai harcaması gerekir.

Serbest meslek faaliyetleri uzmanlaşmış (nitelikli) emeğe dayanır. Arabuluculuk faaliyeti de uzman kişiler tarafından yürütülür. Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 20'nci maddesine göre arabulucu olabilmek için en az beş yıllık kıdeme sahip hukuk fakültesi mezunu olmak ve ilgili eğitim kuruluşları tarafından verilen arabuluculuk eğitimini tamamlayarak Adalet Bakanlığınca yapılan yazılı sınavda başarılı olmak gerekir. Arabulucu olabilmek için fakülte, kıdem, sertifika ve sınav şartı aranmasının uzmanlık kavramı içinde değerlendirilmesi bakımından yeterli olduğu kanaatindeyiz.

Uzmanlaşmış (nitelikli) emek için bu şartların yeterli olmasının yanı sıra yeni düzenlemelerle bazı hukuk alanlarında arabuluculuk yapmak için ayrı bir eğitim ve uzmanlık şartı getirilmiştir[333]. Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun

---

[333] *"Ticaret hukuku ve tüketici hukuku alanlarında uzman arabuluculuk kurumunun yürürlüğe girmesi amacıyla, ticaret hukuku, tüketici hukuku genel uzmanlık alanları olarak, banka ve finans hukuku, fikri mülkiyet hukuku, enerji ve maden hukuku, sağlık hukuku, spor hukuku ve inşaat hukuku alanları ise özel uzmanlık alanı olarak belirlenmiş ve söz konusu alanlarda uzman akademisyenler ve arabulucular tarafından hazırlanan uzmanlık modülleri esas alınarak arabulucularımıza uzmanlık eğitimleri verilmiştir.*

…

Bu kapsamda; Dava şartı arabuluculuk başvurusuna konu uyuşmazlık, özel uzmanlık alanlarından spor hukuku, inşaat hukuku, sağlık hukuku, fikri mülkiyet hukuku, banka ve finans hukuku veya enerji ve maden hukuku alanlarından herhangi birine girmesi durumunda, dosya adliye arabuluculuk bürosu tarafından o alanda uzman bir arabulucuya tevzi edilecektir.", (https://adb.adalet.gov.tr/Home/SayfaDetay/uzmanlik-alanlarinin-uygulamasi28042021033931); *"İş Hukukunda Uzman Arabuluculuğa İlişkin Usul ve Esaslar'da "İş hukukunda arabuluculuk faaliyetinin yürütülmesi ile ilgili teorik ve pratik bilgileri içeren arabuluculuk uzmanlık eğitimini sicile kayıtlı arabulucular alabilir." şeklinde belirtilmiştir. Dolayısıyla kişinin önce arabulucu olması*

6'ncı maddesine göre *"Daire Başkanlığı, arabulucuların uzmanlık alanlarını ve uzmanlığa ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."*.

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu, arabulucunun yapmış olduğu faaliyet karşılığında ücret alacağını ifade etmiştir. Ancak burada bahsedilen ücret Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ücret değildir. Çünkü arabuluculuk faaliyeti kapsamında bir işverene bağlılık söz konusu değildir[334]. Bu konuda ücret ile ilgili kısımda detaylı açıklama yapıldığından tekrar açıklama yapılmayacaktır[335]. Ayrıca arabulucu Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 17'nci maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilen hallerde arabuluculuk ücretinin tamamına hak kazanacaktır[336]. Ancak ifa imkansızlığı gibi bir sebeple arabulucunun arabuluculuk faaliyetini sürdürememesi halinde arabulucunun o ana kadar ifa ettiği arabuluculuk hizmetinin karşılığı arabulucuya ödenmelidir (HUAKY. m.20/5)[337].

Arabuluculuk faaliyetini yürütebilmek için herhangi bir işyeri açmak veya bir mesleki teşekküle kayıt olmak gibi bir zorunluluk yoktur. Arabulucular, arabuluculuk yapabilme ehliyetine sahip olduklarında Adalet Bakanlığı tarafından sicile kaydedilirler. Sicile kayıt olmakla mesleki teşekküle kayıt olmak aynı hukuki durumu ihtiva etmez[338]. Sicile kayıtlı olmayan bir arabulucu, arabuluculuk faaliyeti yapamaz. O halde sicile kayıtlı olmak Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci maddesi hükmünce karine olarak kabul edilen devamlılık kriterleri arasında değerlendirilmemelidir.

Arabulucu, arabuluculuk faaliyeti sırasında bu unvanını belirtmek zorundadır (HUAK. m.6/2). Arabulucunun unvanını belirtmesi, bir ilan gibi algılanamaz.

Arabulucuların, arabuluculuk faaliyetini yürütmek üzere bir ofis açması halinde devamlılık unsurunun varlığı kabul edilmelidir. Farklı bir serbest meslek faaliyetini yürüten kişi, arabuluculuk faaliyetini de aynı işyeri içerisinde yürütebilir. Bu durumda da devamlılık unsurunun sağlandığını kabul etmek gerekir. Söz konusu

---

aranmaktadır."
(https://adb.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/3112020132219ishukukundauzmnarb.pdf), (E.T.: 15.06.2022).

[334] Fahrettin Açar, "Arabulucuların Vergilendirilmesi ve Vergisel Yönden Düzenlenmesi Gereken Belgeler", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 156, Kasım-Aralık 2019, s.255.

[335] *"Arabuluculuk Faaliyeti Sonunda Elde Edilen Gelirin Ücret Unsurları Bakımından Değerlendirilmesi"* başlığı altındaki açıklamalara bkz. İkinci Bölüm, II. B. 2.

[336] Dür, s.398; İlhan, ss.187-188; Özbek, Asgari Ücret Tarifesi, s.1140-1141.

[337] İlhan, s.233.

[338] Begüm Dilemre Öden, "Arabulucuların Vergilendirilmesi", **İstanbul Barosu Dergisi**, Yıl:2017, Cilt 91, Sayı 4, s.186.

hususta verilebilecek en yaygın örnek, serbest avukatlık yapan bir kişinin arabuluculuk faaliyetini de aynı hukuk ofisinde yürütmesi ve ofis tabelasında hem arabulucu olduğunu belirten unvanını hem de avukat olduğunu belirten unvanını kullanmasıdır.

III. ARABULUCULUK FAALİYETİNİN GELİR SAĞLAYAN FARKLI FAALİYETLERLE BİRLİKTE İCRA EDİLMESİ HALİNDE VERGİLENDİRME

A. Genel Olarak

Arabuluculuk faaliyeti sonunda elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerektiği sebepleriyle birlikte yukarıda yapılan açıklamalarda ifade edilmiştir. Ancak 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu kapsamında 5 yıllık kıdeme sahip hukuk fakültesi mezunlarının arabuluculuk yapabileceği belirtildiğinden, arabuluculuk faaliyetinin her zaman tek başına yapılmadığı sonucuna varabiliriz. Diğer bir ifadeyle arabulucu olabilme şartına sahip bir kimse yalnızca arabuluculuk yapabileceği gibi başka faaliyetle birlikte de arabuluculuk faaliyetini yürütebilir. Bu durumda farklı olasılıklar ortaya çıkar. Çalışmamızın bu başlığında uygulamada en çok rastlanılan halleri değerlendireceğiz.

Açıklamalara geçmeden önce şu durumu belirtmekte fayda vardır: Arabuluculuk faaliyeti, arabulucu olma koşullarını sağlayan bir kimse tarafından tek kazanç getirici faaliyet olarak yapılabilir. Yani bir kimse yalnızca arabuluculuk faaliyeti yaparak gelir elde edebilir. Uygulamada bu duruma az rastlanır. Ancak bu mümkündür. Yalnızca arabuluculuk faaliyetinin yapılması halinde elde edilen kazanç serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirildiğinden vergilendirilmesi de bu esaslar kapsamında olacaktır.

Takım arabuluculukta veya diğer bir ifadeyle ortak arabuluculukta, kural olarak aynı ücret miktarı iki veya daha fazla olan arabuluculara ödenir. Ancak arabulucuların bu hususta aralarında aksine bir anlaşma yapmaları mümkündür[339]. Bu husus, yine arabuluculuk ücretinin unsurlar sağlandığı takdirde serbest meslek kazancı olmasını değiştirmez.

[339] Özbek, Asgari Ücret Tarifesi, s.1135.

B. Bağımsız Avukatlıkla Birlikte Arabuluculuk Faaliyeti

Bağımsız avukat, kendi nam ve hesabına bağımsız bir şekilde, kendi ofisinde çalışan avukattır. Geliri, serbest meslek kazancıdır. Bağımsız avukatın, arabulucu olabilme şartlarını taşıdığı takdirde arabuluculuk faaliyetini yürütmesinde hukuki bir engel yoktur.

Avukatlık faaliyetine başlamak için baroya kayıt olmak gerekir. Bağımsız avukatın ilgili baroya kayıt olmasıyla birlikte, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci maddesinde ifade edilen işe başlama belirtilerinden biri olan "*Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolmak"* koşulu sağlandığından bu kişiler serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek erbabı olan bir kimsenin ise serbest meslek faaliyetini arızi bir şekilde yapamayacağı kabul edildiğinden bu kişilerin arabuluculuk faaliyetini devamlı olarak yürüttüğü kabul edilir. Ancak bunun aksinin ispatı mümkündür (VUK. m.3/B-1).

Arabuluculuk faaliyetine başlamak içinse arabuluculuk siciline kayıt olmak gerekir. Arabuluculuk siciline kayıt olmak mesleki bir teşekküle kayıt olmak anlamına gelmediğinden[340], arabuluculara bu faaliyetleri kapsamında doğrudan serbest meslek erbabı demek mümkün değildir.

Uygulamada ise bu iki faaliyeti bir arada yürüten kişiler vardır. Hem arabuluculuk hem de bağımsız avukatlık yapan bu kişiler, iki faaliyet sayesinde gelir elde eder. Bu noktada bağımsız avukatın serbest meslek erbabı olması nedeniyle, arabuluculuk faaliyeti kapsamında elde ettiği kazancın arızi serbest meslek kazancı olmayacağı yönünde görüşler vardır[341]. Bu görüşteki yazarlara göre, serbest meslek erbabı olan kimsenin, herhangi bir serbest meslek faaliyetini arızi olarak yerine getirmesi mümkün değildir. Dolayısıyla arabuluculuk faaliyeti sonucunda elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı olur. Bu görüşe katıldığımı ifade etmek isterim. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 3/B-I maddesine göre vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğundan arabuluculuk faaliyetinin devamlı olmadığının ispatlanması halinde arabuluculuk faaliyeti sonucu elde edilen gelirin arızi olarak nitelendirilmesi gerektiği düşüncesindeyim.

---

[340] Dilemre Öden, s.186.

[341] Dilemre Öden, s.186; Emre Akın, "Arabuluculuk Faaliyeti ve Vergilendirilmesi", **Terazi Aylık Hukuk Dergisi**, Cilt 11, Sayı 122, Ekim 2016, ss. 40- 41; Açar, s.255.

O halde, hem bağımsız avukatlık hem de arabuluculuk yapan gerçek kişi iki farklı faaliyet sonucu gelir elde eder. Ancak elde edilen iki gelir aksi ispatlanmadığı sürece serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirildiğinden söz konusu kişinin vergilendirilme usulünde değişiklik meydana gelmez. İki kazancın da serbest meslek kazancına dâhil edilmesi ve ilgili geçici ve yıllık gelir vergisi beyannamelerine eklenmesi gerekir[342].

Gelir İdaresi tarafından verilen bir özelgede aynı adreste avukatlık ve arabuluculuk faaliyetinde bulunan bir kişinin, arabuluculuk faaliyeti için ek bir işyeri açmasının mümkün olmadığı 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'na dayanarak ifade edilmektedir[343]. İdarenin bu görüşünü bağımsız avukatlıkla birlikte arabuluculuk faaliyetini bir arada yürüten kişiler için yorumlamak yerinde olacaktır.

Bağımsız avukatlık yapan kimsenin barodan kaydını sildirmesi fakat arabuluculuk faaliyetine devam etmesi halinde kişinin serbest meslek erbabı olduğuna dair Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci maddesinde yer alan belirti ortadan kalktığından arabuluculuk faaliyeti özelinde bir değerlendirme yapmak gerekir. Dolayısıyla arabuluculuk sonucunda elde edilen kazanç devamlılık kriterini sağlamadığı takdirde arızi serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmelidir. Ancak kişi avukatlık mesleğini bırakmış olmasına rağmen barodan kaydını sildirmemiş olabilir. Bu gibi durumlarda da Vergi Usul Kanunu'nun 3/B-I maddesinde yer alan *"Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır."* hükmüne göre değerlendirme yapılmalıdır. Bu durumda kişinin yalnızca arabuluculuk faaliyeti bakımından devamlılık kriterini sağlayıp sağlamadığı hususu incelenmelidir. O halde kişi barodan kaydını sildirdiği takdirde veya avukatlık mesleğini icra etmemesine rağmen baro kaydının devam etmesi halinde, arabuluculuk faaliyeti sonunda elde edilen kazancın arızi olup olmadığı arabuluculuk faaliyetinin devamlılık kriterini sağlayıp sağlamamasına göre belirlenmelidir. Arabuluculuk faaliyetinin arızi olarak yapıldığının kabul edildiği takdirde ise arabulucunun defter tutma ve serbest meslek makbuzu düzenleme yükümlülüğü bulunmaz[344].

---

[342] Bumin Doğrusöz**,** "Arabuluculuk da Yapan Avukatların Vergilendirilmesi" , (https://www.dunya.com/kose-yazisi/arabuluculuk-da-yapan-avukatlarin-yukumlulukleri/475694) (E.T.:07.06.2022) ; Türkay, Arabuluculuk Faaliyetinin Vergilendirilmesi, s.34.

[343]Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 70280967-105-E.75347 sayılı ve 16.07.2019 tarihli özelgesi, (www.gib.gov.tr), (E.T.:04.12.2022).

[344] Dilemre Öden, s.188.

C. Ücretli Çalışmayla Birlikte Arabuluculuk Faaliyeti

1. Ücretli Çalışan Avukat

Avukatlık faaliyeti, kural olarak serbest meslek faaliyetidir. Ancak avukatlık faaliyeti, ücretli bir şekilde başka bir hukuk ofisinde çalışma şeklinde de yapılabilir. Bu husus 196 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde[345]

> *"...serbest avukatlık faaliyetinden dolayı mükellefiyeti olan bir avukatın yanında diğer bir avukatın ücretli olarak çalışması halinde, ücretli olarak çalışan avukatlara yapılan ücret ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre vergi tevkifatı yapılması kaydıyla, ücretli olarak çalışan avukatların serbest meslek erbabı olarak mükellefiyet kaydının yapılmaması uygun görülmüştür."*

şeklinde ifade edilmiştir. Bu durumda ücret kapsamında çalışan bir gerçek kişi söz konusudur ve ücretli çalışan avukatın faaliyeti, serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilemez[346].

Ücretli olarak çalışan avukatların, arabuluculuk yapmasında arabulucu olma koşullarını sağladığı sürece hukuki bir engel yoktur. Yani kişi hem arabuluculuk hem de ücretli avukatlık yapabilir. Bu durum için Gelir İdaresi Başkanlığı'nın arabuluculuk faaliyeti sonucu elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği yönünde bir özelgesi bulunmaktadır[347].

Ücretli çalışan avukatın ilgili baroya kayıtlı olması zorunlu olduğundan, bu kişilerin arabuluculuk faaliyetini arızi olarak yapamayacağı yönünde görüş bulunmaktadır[348]. Baroların arabuluculuk faaliyeti ile bağlantılı mesleki teşekküller olmaması nedeniyle bu görüşe katılmadığımı ifade etmek isterim. Çünkü Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci maddesinde belirtilen işe başlama belirtileri söz konusu faaliyet ile bağlantılı olmalıdır. Ancak bu kişilerin baroya kayıt olması arabuluculuk faaliyetleri ile ilgili bir husus değildir. Dolayısıyla arabuluculuk faaliyetinin devamlı

---

[345] RG. 27.03.1996 – 22593.
[346] Kumaş, s.24.
[347] *"...arabuluculuk faaliyetinin şahsen ve tarafsız olarak yerine getirilmesi gereken bir meslek olması nedeniyle, avukat yanında ücretli olarak çalışan avukatların arabuluculuk faaliyetinde bulunmalarının yasal yönden mümkün görülmesi durumunda, yapmış olduğunuz arabuluculuk faaliyetinin "serbest meslek faaliyeti" kapsamında değerlendirilmesi ve bu faaliyetiniz sonucu elde ettiğiniz kazancın da serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir."*, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 38418978-120[65-18/1]-500198 sayılı ve 21/12/2018 tarihli özelgesi, (E.T.:07.06.2022).
[348] Türkay, Arabuluculuk Faaliyetinin Vergilendirilmesi, s.35.

olup olmadığı hususu ayrıca değerlendirilmelidir. Yine ücretli çalışan avukatın, Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci maddesindeki işe başlama şartlarından birini sağlamaması halinde arabuluculuk faaliyeti sonucunda elde ettiği gelirin arızi serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerektiği yönünde görüş bulunmaktadır[349]. Bu noktada ise devamlılık hususunun varlığı yalnızca Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci maddesinde yer alan kriterlere göre değil, Danıştay'ın yerleşik içtihatlarında yer alan faaliyet sayısı veya birden fazla vergilendirme esasına göre değerlendirilmelidir.

Ücretli çalışan bir avukatın arabuluculuk faaliyetini devamlı olarak yürüttüğü kanaatine varıldığında ise bu kimselerin arabuluculuk faaliyeti ile ilgili bildirimde bulunması ve bu hususta mükellefiyet kaydı oluşturması gerekir. O halde bu kişiler arabuluculuk faaliyeti sonucu elde ettiği geliri, serbest meslek kazançlarına ilişkin maddi ve şekli yükümlülükler kapsamında belirtmelidir. Dolayısıyla vergi usulü açısından arabuluculuk faaliyetleri kapsamında, serbest meslek makbuzu düzenleyeceklerdir. Ayrıca ücretli olarak çalışan avukatların arabuluculuk faaliyetlerini yürütmesi için ayrı bir işyeri açması mümkün olabileceği gibi sadece arabuluculuk faaliyetleri kapsamındaki toplantıları için bir toplantı salonu da kiralayabilirler.

2. Stajyer Avukat

Avukatlık mesleğine başlamadan önce bir baro nezdinde avukatlık stajının tamamlanması zorunludur. Bu konuda Avukatlık Kanunu'nun 1'inci, 110'uncu ve 182'nci maddelerine dayanılarak Türkiye Barolar Birliği Avukatlık Staj Yönetmeliği hazırlanmıştır. Yönetmeliğe göre staj süreci mahkemede ve avukat yanında olmak üzere iki aşamadan oluşur.

Stajyer avukatlık, avukatlık mesleğine geçiş sürecinde yalnızca bir basamaktır. Kişinin arabuluculuk yapmasını engelleyen bir durum değildir. Dolayısıyla arabulucu olabilme şartlarını taşıyan bir kişinin stajyer avukat olması, o kişinin arabuluculuk yapmasını etkilemez. Bu durumda arabuluculuk faaliyetinin bu kişiler bakımından serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunu incelemek gerekir.

[349] Açar, s.255.

Konu ile ilgili talebe göre kişi stajyer avukat olduğunu, aynı zamanda arabulucu olarak görev aldığını belirtmiştir. Ancak Avukatlık Kanunu'nun 11'inci maddesinde yer alan çalışma yasağı nedeniyle mükellefiyet kaydı açtıramadığını belirterek, stajyer avukatların arabuluculuk faaliyetinin vergilendirilmesi hususunda özelge talebinde bulunmuştur.

Gelir İdaresi Başkanlığı bu özelge talebine

> *" ... stajyer avukat olarak yapmış olduğunuz arabuluculuk faaliyetinin serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi ve söz konusu faaliyetin devamlılık arz edecek şekilde yapılması halinde mükellefiyet tesis ettirilerek yapılan ödemeler için serbest meslek makbuzu düzenlenmesi, faaliyetin arızi olarak yapılması halinde ise mükellefiyet tesis ettirilmemesi ve söz konusu faaliyetten elde edilen kazançların 2021 yılı için 43.000 TL'yi, 2022 yılı içinse 58.000 TL'yi aşması halinde yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir*[350]*."*

şeklinde görüş belirterek yanıt vermiştir. İdarenin bu görüşüne katılıyoruz. Şöyle ki, avukatlık stajı bir baro nezdinde yapılmaktadır. Yani stajyer avukat olan kimse ilgili baroya kayıtlı değildir. Dolayısıyla hem bağımsız avukatlık için hem de avukatlık ofisinde çalışan avukatlar için ifade ettiğimiz devamlılık kriterine ilişkin karine stajyer avukatlar bakımından geçerli değildir. Ancak stajyer avukatların yaptığı arabuluculuk faaliyeti hem Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci maddesindeki koşullara hem de Danıştay içtihatlarında yer alan *"işlem çokluğu"* veya *"birden fazla vergilendirme dönemi"* hususları göz önüne alınarak devamlılık kriteri bakımından değerlendirilmelidir. Bu değerlendirmeye göre arabuluculuk faaliyetinin hangi gelir türü bakımından vergilendirileceği belirlenir.

3. Kamu Görevlisi Olarak Çalışanlar

Kamu görevlisi olarak çalışanları hukuk fakültesi mezunu olan kişiler olarak değerlendirmek gerekir. Bu kişiler kamu idarelerinde her zaman hukuk ile bağlantılı görevlerde bulunmak durumunda değildir. Şöyle ki bu kapsamda hukuk fakültesi mezunu bir komiser, uzman, uzman yardımcısı vb. kamu görevlileri düşünülebilir. Ancak kamu görevlisi hem hukuk fakültesi mezunu hem de hukuk ile ilişkili bir görevde bulunan kamu görevlisi de olabilir. Bu duruma ise devlet üniversitelerindeki

[350] Gelir İdaresi Başkanlığının 02.01.2023 tarihli ve 19579043-105[2021]-362 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr), (E.T.: 01.03.2023).

hukuk fakültelerinde çalışan akademik personel veya kurum avukatları örnek olarak verilebilir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu[351]'nun 28'inci maddesinde *"Memurlar, mesleki faaliyette veya serbest meslek icrasında bulunmak üzere ofis, büro, muayenehane ve benzeri yerler açamaz."* şeklinde bir düzenleme yer alır. Buna göre memur olan bir kimsenin serbest meslek faaliyeti olan arabuluculuk yapması hususunda engel yoktur. Ancak bu kişiler arabuluculuk faaliyetleri için işyeri açamayacaktır.

Kamu görevlileri tarafından yürütülen arabuluculuk faaliyeti ile ilgili Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Yönetmeliği'nin *"Dava şartı olarak arabuluculukta arabuluculuk ücreti ve giderler"* başlıklı 26'ncı maddesinde

> *"Kamu görevlileri tarafından yürütülen arabuluculuk faaliyetleri sonucunda taraflarca anlaşılan ya da Tarifeye göre tahakkuk edecek arabuluculuk ücreti, arabulucunun listesinde yer aldığı komisyona bağlı adliye arabuluculuk bürosu veya adliye arabuluculuk bürosu bulunmayan yerde sulh hukuk mahkemesi yazı işleri müdürlüğüne arabulucu tarafından bildirilir. Taraflar, arabulucu ücretini belirlenen tarihte adliye arabuluculuk bürosu veznesine yatırır. Adliye arabuluculuk bürosu yasal kesintileri yaptıktan sonra arabulucunun bildirmiş olduğu banka hesabına havale eder. Dava şartı olan arabuluculukta anlaşamama hâlinde düzenlenen sarf kararı gereğince ücret Cumhuriyet savcılığınca arabulucunun banka hesabına yatırılır."*

şeklinde bir düzenleme yer almaktadır.

Yönetmelik hükmü, kamu görevlisi olan kişilerin yürüttüğü arabuluculuk faaliyetlerinde, arabuluculara yapılan ödemenin kaynakta kesinti yoluyla ücret olarak yapılması hususunu içerir. Ancak bu düzenleme vergi hukukunun anayasal ilkelerinden biri olan kanunilik ilkesine aykırıdır[352]. Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilerin sadece kanunlarla konulmasının yanı sıra verginin temel unsuru olan vergi sorumluluğunun da kanunla düzenlenmesini içerir[353]. Dolayısıyla söz konusu düzenleme yönetmelik ile yapıldığından vergilerin kanuniliği ilkesi bakımından yerinde değildir. Bu düzenlemenin yönetmelik ile değil, kanunla yapılması gerekir. Ayrıca söz konusu düzenleme doğrultusunda kamu görevlisi olarak çalışan bir kişinin dava şartı arabuluculuk yapması halinde kaynakta kesinti yapılırken, diğer arabulucuların faaliyete ilişkin makbuz düzenlemesi beklenir. Dolayısıyla bu hükmün

---

[351] RG. 23.07.1965 - 12056

[352] *"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır."* (AY. m.73/3)

[353] Karakoç, Anayasal Vergilendirme İlkeleri, s.1266.

vergilendirmede eşitlik ilkesine (AY. m.10 ve AY. m.73/1) aykırı olduğunu ve arabulucular arasında eşitsizliğe sebep olduğunu düşünmekteyim.

Bir görüşe göre söz konusu düzenlemenin yalnızca kamu görevlisi olan kişiler için değil, tüm arabulucular için geçerli olması gerektiği ifade edilmektedir. Buna göre, devlet tarafından yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinin 5'inci fıkrasında değişiklik yapılarak, bilirkişilere ve ceza hukukundaki uzlaştırmacılara yapılan ödemeler gibi ücret olarak kabul edilmesi yönündedir[354]. Bu görüşe katılmadığımı belirtmek isterim. Şöyle ki, kanun koyucu bu şekilde bir düzenleme yaparsa devlet veya uyuşmazlık taraflarınca yapılan ödemeler noktasında ayrım yapmış olur. Dolayısıyla arabuluculuk faaliyeti, dava şartı veya ihtiyari olmasına göre farklı vergilendirme usulüne tabi olacaktır. Ancak kanun koyucu bu düzenlemeyi hem dava şartı hem de ihtiyari arabuluculuk için yaptığı takdirde arabuluculuk sonucu elde edilen gelirin vergilendirilmesinin daha net olacağı hususuna katılmaktayım.

Yönetmelikte yer alan düzenlemenin başlığından da anlaşıldığı üzere, bu düzenleme dava şartı arabuluculuk sonunda hak kazanılan arabuluculuk ücretine ilişkindir. Kamu görevlisi olarak çalışan bir kimsenin dava şartı arabuluculuk yapması durumunda ve bu arabuluculuk sonunda anlaşmaya varılması halinde arabuluculuk ücreti, arabulucunun listesinde yer aldığı komisyona bağlı adliye arabuluculuk bürosu veznesine yatırılır. İlgili adliye arabuluculuk bürosu yasal kesintileri yaptıktan sonra arabulucunun bildirmiş olduğu banka hesabına havale eder. Kamu görevlisi olarak çalışan bir kişinin dava şartı arabuluculuk yapması ve bu arabuluculuk sonunda anlaşmaya varılamaması halinde ise arabuluculuk ücreti sarf kararı gereğince Cumhuriyet savcılığınca arabulucunun banka hesabına yatırılır. Diğer bir ifadeyle dava şartı arabuluculuk sonucunda elde edilen kazanç gerekli kesintiler yapıldıktan sonra net kazanç şeklinde arabulucunun hesabına aktarılır. Söz konusu düzenleme yalnızca dava şartı arabuluculuk faaliyeti sonucu elde edilen gelir hakkında düzenleme içeriyor olsa da uygulamada bu kişilerin ihtiyari arabuluculuk yürütmesi halinde söz konusu hükmün uygulandığı görülmektedir. Yani kamu görevlisi olarak çalışan bir kimse ihtiyari olarak yürüttüğü arabuluculuk faaliyeti sonunda elde ettiği kazancı

[354] Y. Burak Aslanpınar, "Arabuluculuk Ücretinin Vergilendirilmesi Nasıl Olmalı?", (https://www.aslanpinar.com/yayinlarimiz/makaleler-ve-kose-yazilari/arabuluculuk-ucretinin-vergilendirilmesi-nasil-olmali), (E.T.:07.11.2022).

arabuluculuk listesinde yer aldığı komisyona bağlı adliye arabuluculuk bürosu veznesine yatırır ve gerekli kesintiler yapıldıktan sonra bu kişilerin hesabına net miktar aktarılır. Dolayısıyla açık şekilde düzenlenmemiş bu konuda hukuki dayanağı olmayan bir uygulama gelişmiştir.

Kamu görevlisi olarak çalışan kişilerin yürüttüğü arabuluculuk faaliyeti sonucu elde edilen gelir için katma değer vergisinin doğmaması ve bu kişilerin faaliyetleri için makbuz düzenleme, defter tutma gibi ödevlerinin bulunmamasının uygulamada arabulucular arasında eşitsizlik yarattığı ifade edilmişti. Uygulamada yer alan bu farklılıkların tek bir düzene oturtulabilmesi ve tüm arabulucular için vergilendirmede eşitliğin sağlanabilmesi için söz konusu düzenlemenin öncelikle kanunla yapılması gerektiğini, hem dava şartı arabuluculuğu hem de ihtiyari arabuluculuğu kapsaması gerektiğini ve düzenleme kapsamında yalnızca kamu görevlisi olan kişilerin değil tüm arabuluculuk faaliyetini yürüten kişilerin bulunması gerektiğini düşünmekteyim. Bu şekilde arabuluculuk faaliyetini yürüten kişiler arasında vergilendirme bakımından eşitlik sağlanacaktır.

4. Özel Bir Kurumda veya Vakıf Üniversitesinde Çalışanlar

Özel bir kurumda veya vakıf üniversitesinde çalışan akademik personel ücretli çalışanlardır. Özel bir kurumda çalışan kişilerin arabuluculuk yapması ücretli çalışan avukatlar ile benzerlik gösterir. Çünkü bu kişiler de hem ücret hem de arabuluculuk faaliyeti sonucu gelir elde eder.

Arabuluculuk faaliyetinin bir serbest meslek faaliyeti olduğunu ifade etmiştik. Faaliyet devamlı olarak değerlendirildiği takdirde elde edilen kazanç serbest meslek kazancıdır. Ancak faaliyet devamlı olarak değerlendirilmezse elde edilen kazanç arızi serbest meslek kazancı olur. O halde bu kişilerin yürüttüğü arabuluculuk faaliyetinin devamlılık kriterini sağlayıp sağlamadığı hususu önemlidir. Bu ise tartışmalıdır. Çünkü bir faaliyetin devamlı olup olmadığının tespitinde karine olarak öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci maddesindeki hususların varlığına bakılır. Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci maddesinde belirtilen hususları sağlamaması halinde arabuluculuk faaliyetinin *"devamlılık"* unsurunu taşımadığı bu nedenle arabuluculuk faaliyeti sonucu elde edilen kazancın arızi kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği

yönünde görüş bulunmaktadır[355]. Ancak devamlılık kriteri ile ilgili Danıştay'ın yerleşik içtihatlarında yer alan *"işlem sayısı"* veya *"birden fazla vergilendirme dönemi"* kıstasları bakımından da değerlendirme yapmak gerekir. Bu durumda kişinin ne sıklıkla arabuluculuk faaliyeti yaptığı önem kazanır. Örneğin, kişi yılda bir iki kere arabuluculuk faaliyeti yapıyorsa, bu durumda arızi serbest meslek faaliyetinin söz konusu olduğunu ifade edebiliriz.

Faaliyet sayısının nasıl ispatlanacağı hususunda sorular doğabilir. Ancak arabuluculuk faaliyeti resmi bir şekilde yürütüldüğünden bu noktada faaliyet sayısının tespiti zor olmayacaktır. Özel bir kurumda çalışanların, arabuluculuk faaliyetini devamlı olarak yaptığı ispatlandığı takdirde ise elde edilen kazanç serbest meslek kazancı olacaktır.

Vakıf üniversitelerinde çalışan akademik personelin arabuluculuk yapması hususunu ise ayrı bir şekilde değerlendirmek gerekir. Çünkü vakıf üniversiteleri kamu tüzel kişiliğine haizdir (AY. m.130)[356] ve vakıf üniversitelerinde çalışan akademik personelin idare hukuku anlamında kamu görevlisi olduğu yüksek yargı kararlarıyla ifade edilmiştir[357]. Dolayısıyla kamu görevlisi olarak çalışanlar hakkında ifade ettiğimiz Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Yönetmeliği'nin 26'ncı

---

[355] Artun, s.595, dp.37; Dilemre Öden 187.

[356] *"Vakıf üniversiteleri, devlet tarafından, kanunla ve kamu tüzel kişisi olarak kurulmaktadır. Yasayla kurulma zorunluluğunun doğal sonucu olan "kamu tüzel kişiliği" niteliği, üniversitelerin yapısına has bir özellik olduğundan, vakıflar tarafından kurulan üniversitelerin de kamu tüzel kişiliğine sahip olduğu açıktır."*, (AYM, Başvuru Numarası: 2013/1430, T. 21/11/2013), (kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr), (E.T.:02.08.2023).

[357] Vakıf üniversitelerinde çalışan akademik personelin kamu görevlisi olduğuna yönelik kararlar: *"Kamu tüzel kişiliğine sahip vakıf üniversitelerinde kamu hizmeti gören akademik personel aynı zamanda kamu görevlisidir."*, (Yarg. HGK., E. 2016/9-1872, K. 2021/293, T. 18.03.2021), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.:02.08.2023); *"Kamu hizmeti, Devlet ya da diğer kamu tüzel kişileri tarafından ortak gereksinimleri karşılamak ve kamu yararını sağlamak için topluma sunulan sürekli ve düzenli hizmetler olarak tanımlanabilir. Toplumsal yaşamın zorunlu gereksinimlerinden olan, düzenlilik ve süreklilik isteyen yükseköğretim hizmeti de niteliği gereği kamu hizmetidir. Vakıf yüksek öğretim kurumlarında niteliği belirtilen kamu hizmetinin yürütülmesi için istihdam edilen akademik personel ile vakıf yüksek öğretim kurumu arasında akdedilecek sözleşmenin "idari hizmet sözleşmesi" niteliğinde bulunduğunun kabulü zorunludur."*, (Dnş. İdari Dava Daireleri Kurulu, E.2010/5, T. 12.03.2010), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.:02.08.2023); "*Davalı ... Üniversitesi de anılan mevzuat hükümleri çerçevesinde 2809 sayılı "Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı Kanunu"na 4142 sayılı Yasa ile eklenen Ek 38. madde ile vakıf yükseköğretim kurumlarına ilişkin hükümlere tabi olmak üzere kamu tüzel kişiliğine sahip olarak kurulmuştur. İdari rejime dayalı olarak düzenlenmiş bulunan Türkiye'nin idari yapısında, kamu tüzel kişiliği idari yargının görev alanının belirlenmesinde kullanılan ölçütlerden birisidir. Kamu tüzel kişilerinin kuruluş amacı kamu yararı, faaliyet konuları ise kamu hizmetidir. Bu bağlamda, Kamu Tüzel Kişileri, özel hukuk tüzel kişilerine nazaran üstün ve ayrıcalıklı kamu gücüne sahiptirler ve tek taraflı işlemlerle yeni hukuki durum yaratabilirler. Bu nedenle de personeli kamu hukukuna tabidir."*, (Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü, E.2012/189, K.2012/234, T.05.11.2012), (kararlar.uyusmazlik.gov.tr), (E.T.:02.08.2023).

maddesinde yer alan düzenleme bu kişiler bakımından da uygulanmaktadır. Ancak bir önceki başlıkta da ifade ettiğimiz gibi kanun koyucunun bu noktada diğer arabulucularla da vergilendirme bakımından eşitliğin sağlanacağı bir şekilde düzenleme yapması gerekir.

D. Arabuluculuk Merkezlerinin Konumu

Arabuluculuk faaliyetinin, avukatlık gibi bir tür serbest meslek faaliyeti olduğu açıktır. Avukatlık faaliyeti için kişiler çeşitli oluşumlar halinde bir araya gelerek mesleklerini icra edebilir. Arabuluculuk faaliyeti için de son dönemlerde mesleki dayanışma kapsamında bir araya gelmeler söz konusudur. Bu tür birleşmelere genel olarak uygulamada *"arabuluculuk merkezi"* denilmektedir.

Arabuluculuk merkezi iki ve daha fazla sayıdaki arabulucunun bir araya gelerek oluşturduğu ortaklıktır[358]. Bu kapsamda günümüzde fiilen çeşitli türlerde "arabuluculuk merkezi" şeklinde ortaklıklar kurulmaktadır[359]. Arabuluculuk merkezinin tüzel kişi olma zorunluluğu yoktur. Ancak uygulamada sağladığı yararlar açısından arabuluculuk merkezleri şirketleşmektedir[360]. Mevcut mevzuatımızda ise arabuluculuk merkezlerine yönelik özel bir düzenleme yer almamaktadır. Bu nedenle mevzuatımızdaki bu boşluk doldurulmalı ve bu hususta vergilendirme netleştirilmelidir[361].

Arabuluculuk merkezleri uygulamada çeşitli şekillerde kurulur. Bunlar adi ortaklık, ortak marka, derneğe bağlı bir merkez veya ticaret şirketi şeklindedir[362].

---

[358] Salih Ünal, "Arabuluculuk Merkezleri Bakımından Şirketleşme, Vergi ve Fatura Düzeni", **Arabuluculuğun Geleceği Sempozyumu Bildiri Özeti Kitabı**, İbn Haldun Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2020, s.236.

[359] İhsan Berkhan, **Arabuluculuk Şirketi**, Aristo Yayınevi, İstanbul, 2019, (Arabuluculuk Şirketi), s.9.

[360] Ünal, s.238.

[361] Mevzuatımızda serbest meslek mensupları bir şirket adı altında faaliyetlerini devam ettirmek istediği takdirde bu hususta bir düzenleme yoktur. Diğer bir ifadeyle serbest meslek mensupları günümüz mevzuatına göre bir şirket altında birleşip mesleki faaliyette bulunamazlar. Ancak Almanya'da avukatlar ve diğer serbest meslek mensuplarına yönelik olarak bu kişilerin mesleklerini kendilerine özgü bir "şirket" bünyesinde icra etmelerine olanak sağlanmaktadır. Bu hususta da "Meslektaş Ortaklığı" (Partnerschaftsgesellschaft) olarak anılan özel tipte bir şirket yasası çıkarılmıştır (Hasan Pulaşlı, "Alman Hukukunda Serbest Meslek Mensuplarına İlişkin Özel Tip "Meslektaş Ortaklıkları"", **D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Şeref ERTAŞ'a Armağan, Cilt 19, Özel Sayı-2017, s. 1836).

[362] Berkhan, Arabuluculuk Şirketi, s.15.

Yapılan bir çalıştayda da arabuluculuk merkezlerinin anonim, limited veya benzeri bir ticaret şirketi olarak ya da adi ortaklık olarak kurulabileceği ifade edilmiştir[363].

Ülkemizde arabuluculuk merkezleri mevzuatımızdaki boşluk nedeniyle çeşitli şekillerde kurulmuştur[364]. Özellikle bu merkezlerin "anonim şirket" adı altında yapılandığı dikkat çeker[365]. Ancak ortakların tamamının arabulucu olması halinde, adi ortaklık şeklinde arabuluculuk hizmeti verilmesine de bir engel yoktur[366].

Arabuluculuk merkezlerinin şirketleşme hususuna çalışmamız kapsamında adi ortaklık ve anonim şirket bağlamında değinmek istiyoruz.

Anonim şirkete göre kuruluş ve faaliyet masrafları daha düşük olacağından, arabuluculuk merkezleri adi ortaklık şeklinde kurulabilir[367]. Adi ortaklık 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 620'nci maddesinde *"Adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir. Bir ortaklık, kanunla düzenlenmiş ortaklıkların ayırt edici niteliklerini taşımıyorsa, bu bölüm hükümlerine tabi adi ortaklık sayılır."* şeklinde ifade edilmiştir. O halde adi ortaklıklar, en az iki kişinin varlığı ile kurulan kişi ortaklığıdır. Ortaklığın tüzel kişiliği bulunmaz. Dolayısıyla ortaklar, ortaklık adına yapılan işlemlerden sınırsız, müteselsil ve birinci derece sorumludur. Bu ortaklık türünde güven önem arz etmektedir[368].

Adi ortaklık bünyesinde serbest meslek faaliyetinde bulunulabilir. Dolayısıyla adi ortaklık bünyesinde arabuluculuk faaliyetinin yürütülmesinde hukuki bir engel yoktur. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 66'ncı maddesine göre serbest meslek

---

[363] http://www.ortakkarar.com.tr/arabuluculuk-merkezleri-calistayi-samsun-notlari/(E.T.:15.01.2023).
[364] Berkhan, Arabuluculuk Şirketi, s.15.
[365] Consensus Danışmanlık A.Ş. (www.consensusdanismanlik.com.tr), Mercan Arabuluculuk Merkezi A.Ş. (www.mercanarabuluculuk.com), Kalem Arabuluculuk Tahkim Eğitim ve Uyuşmazlık Çözüm Merkezi A.Ş. (www.kalemarabuluculuk.com), Kütahya Arabuluculuk Merkezi A.Ş. (www.kutahyaarabuluculukmerkezi.com.tr) vb.
[366] *" adi ortaklığınızın ortaklarından sadece ...'in arabuluculuk hakkını elde ettiği anlaşıldığından, arabuluculuk faaliyetinin adi ortaklık kurmak suretiyle yürütülmesinden bahsedilemeyecek olup, adı geçen tarafından verilen arabuluculuk hizmetine ilişkin tahsilatları için kendi adına bastırdığı serbest meslek makbuzunu düzenlemesi ve yine kendi adına tasdik ettirdiği serbest meslek kazanç defterini kullanması icap etmektedir."* (Gelir İdaresi Başkanlığının 77058783-105[VUK.ÖZ.16.51] – 81099 sayılı ve 13.06.2017 tarihli özelgesi), (www.gib.gov.tr), (E.T.:18.05.2023).
[367] Ünal, s.238.
[368] Oruç Hami Şener, **Adi Ortaklık**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2008, s.148; *"Ortaklığın varlık sebebi olan amaç birlikteliğinin bir sonucu olarak, ortaklar arası ilişki karşılıklı güven ve iyi niyet temeline dayanmaktadır."* (Yarg. HGK., E.2020/11-696, K.2022/1385, T.25.10.2022), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.:20.05.2022).

faaliyetinde bulunan adi ortaklıklarda ortaklar, bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılır.

Adi ortakların vergilendirilmesi ve belge düzeni verilen bir özelgede[369]

> *"Adi ortaklıkların tüzel kişiliği olmadığı gibi gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaları da söz konusu değildir. Adi ortaklık olarak faaliyette bulunulması halinde, ortaklığa stopaj ve katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmektedir. Adi ortaklıkların ortaya çıkan kâr veya zararı, adi ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından hisseleri oranında kendi kazançlarına dahil edilerek vergilenmektedir. Buna göre, adi ortaklıklarda her bir ortak, ortaklık faaliyetinden kendi payına düşen kâr veya zararı, geçici vergi beyannameleri ile yıllık vergi beyannamesine dahil etmek zorundadırlar."*

şeklinde ifade edilmiştir. O halde, ortaklara kâr dağıtımı yapıldıktan sonra ortaklar gelir vergisi öder.

Aynı özelgeye göre adi ortaklığın gelir ve giderlerinin ortaklık adına belgelendirilmesi gerekir. Bu nedenle, serbest meslek faaliyetinin adi ortaklık olarak sürdürülmesi halinde, mesleki faaliyete ilişkin her türlü tahsilat için, ortaklık adına anlaşmalı matbaalara bastırılan ya da notere tasdik ettirilen serbest meslek makbuzu tanzim edilir. Ayrıca ortaklık adına defter tutulur.

Adi ortaklığın serbest meslek makbuzu düzenlemesi ile yalnızca adi ortaklık stopaj öder. Adi ortaklık adına yapılan gelir vergisi tevkifatları adi ortaklığın ortakları tarafından hisseleri oranında gelir vergisinden mahsup edilebilecektir.

Arabuluculuk faaliyetlerinin anonim şirket bünyesinde gerçekleştirilebileceğini belirtmiştik. Bu konuda bir özelge mevcuttur[370]. Söz konusu özelge talebi doğrultusunda idare 6325 sayılı Kanunun 9'uncu maddesine göre şahsi olarak yerine getirilmesi gereken arabuluculuk faaliyetinin şirketler tarafından yerine getirilip getirilmeyeceği, getirilmesi halinde bu durumun şahsilik şartının ihlali olarak kabul edilip edilmeyeceği ile arabuluculuk faaliyetinde bulunan avukatların 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca şirket kurup kuramayacağı ve bu şirketin kurucusu veya ortağı olup olamayacağı hususlarında Adalet Bakanlığı'nın görüşüne başvurmuştur. Adalet Bakanlığı,1136 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin (d) bendi gereğince avukatların arabuluculuk yapabileceği, aynı maddenin (f) bendi gereğince ise anonim şirket ortağı, yönetim kurulu üyesi, yönetim kurulu başkanı ve denetçisi

[369] Gelir İdaresi Başkanlığının B.07.1.GIB.4.25.15.01-2011-KVK-1085-1-15 sayılı ve 06/05/2013 tarihli özelgesi, (www.gib.gov.tr), (E.T.:18.05.2023).

[370] Gelir İdaresi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.07.17.02-105[VUK.ÖZ.16.51]-81099 sayılı ve 02.08.2021 tarihli özelgesi, (www.gib.gov.tr), (E.T.:18.05.2023).

olabileceği, Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nda arabulucuların anonim şirket ortağı, yönetim kurulu üyesi, yönetim kurulu başkanı ve denetçisi olmasında herhangi bir yasal engel bulunmadığı yönünde görüş bildirmiştir. Ancak, arabuluculuk faaliyetinin mevcut mevzuata göre anonim şirket aracılığıyla yapılıp yapılamayacağı hususunda net bir görüş bildirilmemiştir. Günümüzde ise arabuluculuk merkezlerinin yaygın bir şekilde anonim şirket şeklinde kurulduğu bir gerçektir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 331'inci maddesine göre anonim şirketler *"kanunen yasaklanmamış her türlü ekonomik amaç ve konu"* için kurulabilir. Hükme göre anonim şirketler kuruluş konuları bakımından geniş bir alana sahiptir. Şirket konusu yalnızca kanunen yapılan yasaklamalar ile sınırlanmaktadır. Arabuluculuk merkezlerinin anonim şirket olarak kurulması hususunda ise mevcut mevzuatımızda herhangi bir yasaklama yoktur. Dolayısıyla arabuluculuk merkezlerinin anonim şirket şeklinde kurulmasında herhangi bir engel olmadığı kanaatindeyiz.

Arabuluculuk merkezlerinin anonim şirket şeklinde kurulmuş olması sebebiyle merkezin elde ettiği gelir, kurumlar vergisinin konusunu oluşturur. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 177'nci maddesine göre her türlü ticaret şirketleri birinci sınıf tüccar olarak değerlendirilir. Birinci sınıf tüccarlar da bilanço esasına göre defter tuttuğundan, kurumlar vergisi mükellefi olan ticaret şirketlerinin de bilanço esasına göre defter tutması gerekir. Dolayısıyla kurum kazançları, bilanço usulüne göre tespit edilecektir.

Kurum kazançlarının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'ndaki ticari kazançlara ilişkin hükümler uygulanır. Hasılat, verilen hizmet karşılığı *"tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklardan"* oluşur (GVK. m.39). Kurum kazancının tespitinde indirilebilecek giderler için Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinde yer alan ticari kazançlar için kabul edilen giderler ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde kabul edilen giderler indirilir.

Anonim şirket şeklinde kurulan bu arabuluculuk merkezlerinin ortaklarına kâr payı dağıtması halinde ise gerçek kişi olan arabulucu ortakların bu geliri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesi hükmünce menkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir.

Arabuluculuk merkezleri bakımından uygulamada da en çok tercih edilen ortaklık türü anonim şirket olduğundan merkezin nasıl gelir elde ettiği ve bu gelirin nasıl vergilendirilmesi gerektiği hususunu değerlendirmek yerinde olacaktır.

Arabuluculuk merkezinin anonim şirket olarak kurulması halinde merkez, arabuluculuk faaliyetine elverişli bir toplantı salonuna ve sekreterya hizmetine sahip olur. Arabuluculuk merkezleri ise toplantı salonlarını kiralama ve sekreterya hizmetlerinden faydalanma imkânını, kendi ortaklarına sağladığı gibi merkez ortağı olmayan başka arabuluculara da sağlar. Bu durumda merkez sağlamış olduğu hizmet karşılığında bir fatura düzenler. Toplantı salonunu kiralayan ve sekretarya hizmetlerinden faydalanan arabulucu ise arabuluculuk faaliyeti kapsamında elde ettiği kazanç için bir serbest meslek makbuzu düzenler[371].

Aynı durum arabuluculuk merkezinin ortağı olan arabulucular bakımından da geçerlidir. Diğer bir ifadeyle merkez ortağı olan arabulucu, merkeze ait toplantı salonunda yürüttüğü arabuluculuk faaliyeti için serbest meslek makbuzu düzenleyerek, uyuşmazlığın taraflarından arabuluculuk ücretini tahsil eder. Arabuluculuk merkezi ise toplantı salonunun kullanılması nedeniyle ortağı olan arabulucuya fatura düzenler[372]. Merkez ortağı olan arabulucu, bu fatura ile merkeze kullanım bedeli öder. Bu durumda arabuluculuk merkezi mekân olarak kullanılmış olur[373].

Kurumlar vergisi bakımından sermaye şirketleri vergiyi doğuran olayın kişi unsurunu oluşturur (KVK. m.1). Dolayısıyla anonim şirket olarak kurulan arabuluculuk merkezleri kurumlar vergisi mükellefidir. Kurumlar vergisi mükellefi olan arabuluculuk merkezinin toplantı salonu kiralama ve sekreterya hizmetlerinden elde ettiği kazanç kurumlar vergisine tabi olur. Ancak merkez kalan kazancı kâr payı olarak ortaklarına verebilir. Ortakların gerçek kişi olması nedeniyle dağıtılan kâr payı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesi hükmünce menkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir.

[371] Ünal, s.239
[372] Ünal, s.240.
[373] Ünal, s.240.

IV. SERBEST MESLEK ERBABI OLAN ARABULUCULARIN MÜKELLEF OLARAK ŞEKLİ ÖDEVLERİ

A. Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu'nun İkinci Kitap'ında mükelleflerin ödevleri düzenlenmiştir. Arabuluculuk faaliyeti bir serbest meslek faaliyeti olduğuna göre arabulucular da Kanun'da düzenlenen ve serbest meslek erbapları için geçerli olan ödevleri yerine getirmekle yükümlüdür. Vergi mükelleflerinin şekli ve maddi (vergi borcunu ödeme) birtakım ödevleri bulunur. Vergi Usul Kanunu kapsamındaki yükümlülükler fazlasıyla detaylıdır. Ancak biz bu başlıkta çalışmamız için fayda gördüğümüz ödevleri arabulucular bakımından değerlendireceğiz.

B. Bilgi Verme Ödevi

Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesine göre *"Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar."*.

Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 151'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında *"Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısiyle muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlariyle vekalet ücretlerine ve giderlerine ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir."* şeklinde avukatlara yönelik bir istisna getirmiştir. Buna benzer bir düzenlemenin arabuluculuk faaliyeti açısından da getirilmesinin yerinde olacağı kanaatindeyiz. Çünkü Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 4'üncü maddesi gereğince gizlilik, arabuluculuğa ilişkin temel bir ilkedir.

Bilgi verme yükümlülüğü ile ilgili arabuluculara yönelik bir düzenleme yapılmaması halinde arabulucular Vergi Usul Kanunu mükerrer 355'inci madde hükmü kapsamında özel usulsüzlük cezası ile karşılaşabilecektir.

C. Bildirim Ödevi

Vergi Usul Kanunu'na göre serbest meslek erbaplarının işe başlamayı (VUK. m.153), adres değişikliğini (VUK. m.157), iş değişikliklerini (VUK. m.158), işletmede değişikliği (VUK. m.159) ve işi bırakmayı (VUK. m.161) bildirme yükümlülükleri bulunmaktadır.

İşe başlamayı bildirmek bir yükümlülüktür ve işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde yerine getirilmelidir. Bu çerçevede arabulucunun, faaliyetleri kapsamında bir yazıhane açması, arabuluculuk unvanını içeren bir tabelayı çalıştığı yere asması, tabela olmasa dahi arabuluculuk yaptığına dair ilan yapması (kartvizit dağıtımı şeklinde olabilir) işe başlama anlamına gelir. Bu gibi durumlarda serbest meslek erbabı olan arabulucuların işe başlama bildiriminde bulunması gerekir.

Bazı yazarlar bağımsız avukatlık ile arabuluculuğun birlikte yapıldığı hallerde Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen bu bildirim hallerinin avukatlık faaliyeti için zorunlu olması nedeniyle arabuluculuk faaliyeti için ayrıca bir bildirimde bulunulmasının zorunlu olmadığı görüşündedir[374]. Ancak biz bu konuda aksi yönde düşünen yazarlara katılmaktayız. Çünkü hem avukatlık faaliyetinin hem de arabuluculuk faaliyetinin kodları farklıdır[375]. Kişilerin herhangi bir yaptırımla karşılaşmaması için arabuluculuk faaliyeti yapan bağımsız avukatın bu durumu idareye bildirmesi gerektiği görüşüne katılıyoruz. Bağımsız avukatlık yapan kişinin arabuluculuk faaliyeti de yaptığı hususunda bildirim yapmaması ancak iki faaliyet kodunun birleştirilmesi halinde mümkün olabilir[376]. Aksi halde arabulucu, işe başlamanın zamanında bildirilmemesi nedeniyle Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesi gereğince I. derece usulsüzlük cezası ile karşılaşılabilir.

Adres değişikliği, iş veya işletmede değişikliği ile işi bırakma hususlarının bildirimi ise bildirilecek olayın vukuu tarihinden itibaren bir ay içinde yapılmalıdır.

---

[374] Doğrusöz, "Arabuluculuk da Yapan Avukatların Vergilendirilmesi" , (https://www.dunya.com/kose-yazisi/arabuluculuk-da-yapan-avukatlarin-yukumlulukleri/475694) (E.T.:07.06.2022).

[375] Avukatlık Faaliyeti için NACE Kodu ve Faaliyet Adı : 691003 - Hukuk Danışmanlığı ve Temsil Faaliyetleri
Arabuluculuk Faaliyeti için NACE Kodu ve Faaliyet Adı : 691009 – Hukuki Arabuluculuk ve Uzlaştırma Faaliyetleri

[376] Artun, s.591.

Bu bildirimlerin süresi içinde yapılmaması halinde ise Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesi gereği II. derece usulsüzlük cezası kesilir.

D. Defter Tutma Ödevi

Defter tutma yükümlülüğü, Vergi Usul Kanunu'nun 171'inci ve 226'ncı maddeleri arasında düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 171'inci maddesine göre vergi uygulaması bakımından defter tutmanın amacı, mükellefin vergi ile ilgili servet sermaye ve hesap durumunu tespit etmek; vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek; vergi ile ilgili muameleleri belli etmek; mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek; mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemektir.

Defter tutma yükümlülüğü, mükellefin bir hesap dönemi içinde (VUK. m.174), vergisel sonuç doğuran faaliyetlerini deftere kaydetmesi ve hem defteri hem de ilgili belgeleri muhafaza etmesidir[377]. Zaten Türk vergi sistemi kural olarak vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de defterlere kaydedilmesi esasına dayanır[378]. Deftere tutulan kayıtların Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen belgelere dayandırılması zorunludur[379]. Bu yükümlülük aleyhe gibi görünse de aslında mükellefin yararına olan bir yükümlülüktür[380]. Çünkü, defterler mükellefin vergi matrahının tespitinde önem taşır[381]. Ayrıca vergi tarhiyatını gerektiren bir durumun var olup olmadığı hususunda bir kanaat oluşmasını sağlar[382].

Vergi Usul Kanunu'nun *"Defter Tutacaklar"* başlıklı 172'nci maddesi defter tutmakla yükümlü olanları tek tek sayarak belirtmiştir. Hükme göre serbest meslek

---

[377] Kaneti, s.179; Mahcemal Seyhan, **Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul,2018, (Defter Tutma Yükümlülüğü), s.5.
[378] Kaneti, s.177; Karakoç, Genel Vergi, s.314; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s.132 ; Kızılot/Taş, s.82; Seyhan, Defter Tutma Yükümlülüğü, s.5.
[379] Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:77, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, İzmir 1997, (Delil Sistemi), s.96.
[380] Karakoç, Delil Sistemi, s.101; Seyhan, Defter Tutma Yükümlülüğü, s.10.
[381] Fethi Aygün, "Katma Değer Vergisi İndirimi Açısından Defter Tasdikinin Önemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl:2005, Cilt 28, Sayı 196, s.33.
[382] Karakoç, Delil Sistemi, s.100.

erbabı olan kimseler defter tutmak zorundadır[383]. Ancak bu yükümlülük serbest meslek erbabı sıfatının kazanılmasıyla başlar[384]. Defter tutma yükümlülüğü için vergiyi doğuran olayın vukuu bulması, yani işe başlama esası kabul edilir[385]. O halde vergi doğuran işlemin vukuu bulduğu andan itibaren serbest meslek erbabı sıfatını kazanmış olanlar bakımından defter tutma yükümlülüğü başlamış olur[386]. Aynı şekilde defter tutma yükümlülüğü işin sona ermesi ile bitecektir[387]. Serbest meslek kazanç defterine günü gününe kayıt yapılması zorunludur[388].

Vergi Usul Kanunu, serbest meslek faaliyeti yapan kişilerin serbest meslek kazanç defteri tutmasını zorunlu tutmuştur (VUK. m.172 ve VUK. m.210). Bu düzenlemeyle birlikte avukatlık faaliyetinin yanında arabuluculuk faaliyetini yürüten kimse avukatlık faaliyeti için tasdik ettirdiği defterini arabuluculuk faaliyeti için de kullanabilecektir[389]. Dolayısıyla arabuluculuk faaliyetini bağımsız avukatlıkla birlikte yürüten kişi için vergi usulü yönünden ek külfet doğmaz[390].

Vergi Usul Kanunu'nun 210'uncu maddesine göre serbest meslek erbabı, *"serbest meslek kazanç defteri"* tutmakla yükümlüdür[391]. Serbest meslek kazanç defterinin notere tasdiki gerekir[392]. Ancak Defter-Beyan sistemi üzerinde tutulan defter için Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen onay tasdik hükmündedir[393]. Serbest meslek kazanç defterinin ilgili süreler içinde tasdik edilmemesi halinde defterin hiç tutulmadığı kabul edilir[394].

---

[383] Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından 19.01.2023 tarihinde yayınlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Taslağı'nda serbest meslek kazanç defteri tutan mükelleflere, iş yerlerinde kredi kartı okuyucusu (POS -Point of Sale- cihazı) bulundurmaları zorunluluğu getirilmesi hususu yer almaktadır. Taslağın yürürlüğe girmesi halinde serbest meslek erbabı olan arabulucular da bu zorunluluk kapsamında yer alacaktır (www.gib.gov.tr). Ancak bu taslak yürürlüğe girmediğinden şu an bu zorunluluk yoktur.

[384] Karakoç, Genel Vergi, s.315.

[385] Karakoç, Genel Vergi, s.316.

[386] Karakoç, Genel Vergi, s.316, Seyhan, Defter Tutma Yükümlülüğü, s.25.

[387] Seyhan, Defter Tutma Yükümlülüğü, s.28.

[388] Demir, s.173.

[389] Berkhan, Arabuluculuk Şirketi, s.15.

[390] Bumin Doğrusöz, "Arabuluculuk da Yapan Avukatların Vergilendirilmesi" , (https://www.dunya.com/kose-yazisi/arabuluculuk-da-yapan-avukatlarin-yukumlulukleri/475694) (E.T.:07.06.2022) ; Artun, ss.591-592 ; Dilemre Öden, s.188; Berkhan, Arabuluculuk Şirketi, s.15.

[391] Kumaş, s.36.

[392] *"Defterlerin tasdiki, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda düzenlenen mükelleflerin vergi indiriminden faydalanması hususunda önemlidir. Tasdik edilmemiş defterler vergi indirimi hakkını ortadan kaldırır."* (Seyhan, Defter Tutma Yükümlülüğü, s.37).

[393] Hülya Cengiz, **Serbest Meslek Faaliyetlerinin Vergi Boyutu ve Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2020, s.58.

[394] VUK. m.221, 222.

Serbest avukatlık yapan bir kişinin arabuluculuk yapmaya başlaması halinde meslek kodlarının farklı olmasından dolayı işe başlama bildiriminde bulunması gerektiği görüşünde olduğumuzu belirtmiştik. Ancak defter tutma yükümlülüğü açısından bu kişi zaten avukatlık faaliyeti nedeniyle serbest meslek erbabıdır ve hâlihazırda defter tutmaktadır. İşe başlama bildirimi süresinin on gün olduğunu da düşünürsek, bu süre içinde kişinin arabuluculuk faaliyeti yapması halinde deftere kayıt yapması gerektiği görüşündeyiz. Çünkü kişi zaten serbest meslek erbabıdır ve yaptığı serbest meslek faaliyetlerini deftere kaydetmekle yükümlüdür.

Kanun serbest meslek kazanç defterindeki kayıtların ne şekilde tutulacağını da belirtmiştir. Bu defterlerin bir tarafına gider, diğer tarafına da hasılat kaydolunur. Defterin gider tarafına, yapılan giderin türü ve yapıldığı tarih; hasılat tarafına ise ücretin alındığı tarih, tutarı ve kimden alındığı kaydedilir.

Ayrıca Vergi Usul Kanunu bazı defterlerin günü gününe tutulması gerektiğine hükmetmiştir. Ancak serbest meslek kazanç defteri için bu geçerli değildir.

Serbest meslek kazanç defteri hesap dönemi itibariyle tutulur. Hesap dönemi de normal olarak bir takvim yılı olduğuna göre defter de bir takvim yılı için tutulacaktır[395]. O halde gelir vergisi mükellefi ve serbest meslek erbabı olan arabulucular hesap dönemi itibariyle serbest meslek kazanç defteri tutmakla yükümlüdür.

Serbest meslek kazanç defterinin tutulması esnasında Vergi Usul Kanunu'nun 215-219'uncu maddeleri arasında yer alan "Kayıt Nizamı" hükümleri ve 220-226'ncı maddeleri arasında yer alan "Defterlerin Tasdiki" hükümlerine uyulur.

486 Sıra No'lu VUK. Genel Tebliği ile serbest meslek erbaplarının da dahil olduğu Defter-Beyan Sistemi oluşturulmuştur. Serbest meslek kazancı elde edenlerin de bu sistemi kullanmaları zorunlu tutulmuştur.. 532 Sıra No'lu VUK. Genel Tebliği[396] gereğince serbest meslek kazancı elde edenler bu sistem haricinde defter tutamayacaktır. Defter- Beyan sistemi[397] üzerinden tutulan defterler Vergi Usul

[395] Kumaş, s.35.
[396] RG. 19.10.2021 – 31633.
[397] *"Defter Beyan Sistemi; serbest meslek kazancı elde eden mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulmasına, bu kayıtlardan mükelleflerin defterlerinin elektronik olarak oluşturulması ve saklanmasına, vergi beyannameleri, bildirim ve dilekçelerin elektronik olarak verilebilmesine, elektronik ortamda belge düzenlenebilmesine imkân tanıyan ve kapsamda yer alan mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı veri tabanında yer alan diğer bilgilerini mükelleflerin bilgisine sunan bir sistemdir. Serbest meslek kazancı elde eden mükelleflerin Sistemi kullanmaları zorunludur."*, (Demir, s.182).

Kanunu kapsamında kanuni defter olarak kabul edilir Dolayısıyla Defter-Beyan sistemi üzerinde tutulan defterler için Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen defter tutmaya ilişkin hükümler geçerlidir.

Serbest meslek erbaplarının defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmemesi halinde ise Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesi gereğince iki kat I. derece usulsüzlük cezası kesilir. Ayrıca defter tutma yükümlülüğünün yerine getirilmemesi sebebiyle geç veya eksik tahakkuka sebep olan mükellefe ziyaa uğratılan verginin bir katı kadar vergi ziyaı cezası kesilir.

Defterlerin tasdik ettirilmemesi veya tasdik süresinin üzerinden bir ay geçtikten sonra tasdik ettirilmesi halinde de I. derece usulsüzlük cezası kesilir. Ancak tasdik süresinin bitiminden başlayarak bir ay içinde tasdik edilen defterler için II. derece usulsüzlük cezası kesilir (VUK. m.352).

Serbest avukatlık ile birlikte arabuluculuk faaliyetini yürüten kimseler her iki faaliyet sonucunda serbest meslek kazancı elde ettiğinden, bu iki faaliyeti için tek bir serbest meslek kazanç defteri tutacaktır[398].

Avukatlık ofisinde çalışan avukatın yaptığı arabuluculuk faaliyetinin serbest meslek faaliyeti olduğunu ve bu kapsamda elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olduğunu ifade etmiştik. Diğer bir ifadeyle bu kimseler arabuluculuk faaliyeti kapsamında serbest meslek erbabıdır ve bu kişilerin ücretli olarak çalışması bu vasıflarını değiştirmez. O halde avukatlık ofisinde çalışan avukatlar, arabuluculuk faaliyetleri kapsamında kalan kazançları için serbest meslek kazanç defteri tutmak zorundadır.

Arabuluculuk faaliyetinin adi ortaklık kurarak yürütülmesi halinde ise mesleki faaliyete ilişkin tahsilatlar için ortaklık adına bastırılan serbest meslek makbuzu ve ortaklık adına tasdik ettirilen serbest meslek defteri kullanılmalıdır[399].

[398] Türkay, Arabuluculuk Faaliyetinin Vergilendirilmesi, s.31.
[399] Gelir İdaresi Başkanlığının 48678239-120.04.01[196]-81381 sayılı ve 11.08.2014 tarihli görüş yazısı.

E. Serbest Meslek Makbuzu Düzenleme Ödevi

Vergi mükellefleri bakımından "*Belgelendirme zorunluluğu, genel geçer bir ilkedir.*[400]". Bu ilkenin istisnaları Vergi Usul Kanunu'nun 228'inci maddesinde belirtilmiştir. Madde de belirtilen istisnalar dışında vergi mükelleflerinin belgelendirme zorunluluğu devam eder.

Serbest meslek makbuzu, serbest meslek erbabı tarafından sunulan hizmetin bedelinin tahsil edildiğini gösterir[401]. Dolayısıyla bedel tahsil edilmediği sürece serbest meslek makbuzu düzenlenmeyecektir[402]. Bu nedenle tahsilat belgesi özelliği taşır[403].

Serbest meslek erbabı olan kimseler yapmış oldukları işlemleri diledikleri belgelerle değil, Vergi Usul Kanunu'nun belirttiği belgelerle belgelendirmek zorundadır. Ayrıca düzenledikleri bu belgeleri Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen hususlara uygun bir şekilde tutmak zorundadırlar[404].

Vergi Usul Kanunu'nun 236'ncı maddesi gereğince *"Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir."*. Bu makbuzlar seri ve sıra numarasına göre teselsül ettirilir. Ayrıca bu makbuzların noter tasdikli olması gerekir[405]. Serbest meslek makbuzunun düzenlenmemesi[406] veya gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine

---

400 Kaneti, s.191.

401 Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s.128.

402 *"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 236'ncı maddesi hükmüne göre, serbest meslek erbabından serbest meslek makbuzu düzenlenmesinin istenebilmesi için icra edilen serbest meslek faaliyetinin yanında bu faaliyet gereği tahsil edilmiş bir gelirin de mevcut olması gerekir."* (Dnş. 3. D., E.1990/2548, K.1992/490, T.11.2.1992), (Hüseyin Eroğlu, **Türk Vergi Mevzuatında Belgeler Danıştay ve Yargıtay Kararları**, Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 2002 ss.221-222).

403 Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s.128.

404 *"Serbest meslek makbuzlarının geçerli bir belge olarak kabul edilebilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 237'nci maddesindeki bilgileri ihtiva etmesi ve notere tasdik ettirilmesi gerekir."* (Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 19.07.1993 tarihli ve 0.45/446-236-53 sayılı Özelgesi), (Şükrü Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt:2, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1993, (Danıştay Kararları ve Özelgeler 2), s.2419); Kaneti, s.191

405 Karakoç, Delil Sistemi, s.127.

406 *"Muayene ettiği bazı hastaları için, serbest meslek makbuzu düzenlemediği tespit edilen mükellefe özel usulsüzlük cezası kesilmesinde yasaya aykırılık bulunmamaktadır."* (Dnş. 3.D., E.1986/2039, K.1987/804, T.25.3.1987), (Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler 2, s.1652).

Kanun'da belirtilen meblağdan[407](VUK. m.353/1) aşağı olmamak üzere bu belgede yazılması gereken meblağ veya meblağ farkının %10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. Ayrıca asgari ücret tarifesinin altında makbuz düzenlemek de eksik makbuz düzenlemek olarak değerlendirilir ve özel usulsüzlük cezasının konusunu oluşturur[408]. O halde serbest meslek erbabı olan arabulucuların herhangi bir yaptırımla karşılaşmamak adına en az asgari ücret tarifesinde belirtilen meblağlar tutarında serbest meslek makbuzu düzenlemesi gerekir.

Serbest avukatlık yapan bir kimsenin arabuluculuk yapması halinde söz konusu makbuz arabuluculuk faaliyeti için kullanılabilir. Ancak kişi arabuluculuk faaliyetinden arızi kazanç elde etmiyor ve serbest meslek kazancı kapsamında sadece arabuluculuk faaliyeti dolayısıyla kazanç elde ediyorsa, bu durumda da zaten serbest meslek erbabı olacak ve yine serbest meslek makbuzu düzenleyecektir. Burada fark makbuzun yalnızca arabuluculuk sonucu elde edilen kazanç için kullanılması veya başka bir serbest meslek kazancıyla birlikte kullanılabilmesi şeklindedir.

Avukatlık ofisinde çalışan avukatlar arabuluculuk faaliyeti bakımından serbest meslek erbabı olduğundan serbest meslek makbuzu düzenleme yükümlülüğü bulunmaktadır.

509 Sıra No'lu VUK. Genel Tebliği[409] ile serbest meslek makbuzlarının elektronik ortamda düzenlenmesi zorunlu hale gelmiştir. Tebliğ'de belirtilen istisnalar haricinde e- Serbest Meslek Makbuzu(e-SMM) düzenlemeyen veya almayanlar için Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası kesilir.

509 Sıra No'lu VUK. Genel Tebliği e-SMM belgesinde bulunması gereken hususları düzenlemiştir. Ancak mükellefler makbuz üzerindeki zorunlu bilgiler haricinde ihtiyaçları doğrultusunda ek bilgiye de yer verebilir.

Serbest meslek makbuzunun iki nüsha olarak düzenlendiğini ve bir nüshasının müşteriye verildiğini ifade etmiştik. e-SMM belgesinin düzenlendiği durumda ise muhatabın talebi çerçevesinde ıslak imzalı kağıt çıktısı verilebilir veya elektronik ortamda iletilebilir[410].

[407] 2023 yılı için 2.200 TL'dir.
[408] Dnş. 3.D., E.2010/7188, K.2013/335, T.6.2.2013 (Kumaş, ss.183-186).
[409] RG. 19.10.2019 – 30923.
[410] Kumaş, s.44.

Hizmet bedelinin kredi kartı kullanmadan yani POS cihazı kullanılmadan tahsil edilmesi halinde mükelleflerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre serbest meslek makbuzu düzenlemesi ve bir nüshasını da müşteriye vermesi gerekir[411]. Kredi kartı ile yapılan ödemelerde POS cihazı ile POS belgesi düzenlenecektir. POS cihazında düzenlenen fişler ise Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş serbest meslek makbuzu yerine geçen belge hükmündedir[412]. Bu nedenle de müşteri talep etse dahi başka bir belge düzenlenmeyecektir[413].

F. Muhafaza (Saklama) ve İbraz Ödevi

Serbest meslek erbabı olan kimseler belgelerini Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen hususlara uygun olarak hazırlamak ve düzenli bir şekilde muhafaza etmek zorundadır[414].

Muhafaza yükümlülüğü çerçevesinde, serbest meslek erbabı olan arabulucu, serbest meslek defterlerini, düzenlemiş olduğu serbest meslek makbuzlarını ve diğer vesikaları beş yıl süreyle muhafaza etmek zorundadır (VUK. m.253). Yine hizmetlerinin ifası sırasında yapmış olduğu giderlere ilişkin belge ve vesikaları da saklar. Bu hususa ilişkin arabulucunun, faaliyeti kapsamında toplantı salonu kiralamasına yönelik belge veya vesikaları örnek gösterebiliriz.

Serbest meslek erbabı olan kimseler ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 256'ncı maddesine göre muhafaza etmek zorunda oldukları bilgi ve belgeleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar.

Defter tutmak zorunda olan kişilerin, defter ve belgelerini muhafaza ve ibraz yükümlülüğüne uymaması halinde usulsüzlük cezası, re'sen takdir yoluyla cezalı tarhiyat (VUK. m.30/2-3) ve kaçakçılık suçu (VUK. m.359/a) söz konusu olacaktır[415].

---

[411] Harun Naci Özbek ve Mehmet Arslan, "Serbest Meslek Kazançlarında Vergilendirme Esasları ile Doktor ve Avukatlara İlişkin Özellikli Hususlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 39, Sayı 330, Mart 2016, s.41.

[412] Alp Osman Ülgen, "Serbest Meslek Kazançlarında Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Önemi", **İzmir Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 2, Sayı 2, Aralık 2020, s.54.

[413] Özbek/Arslan, s.41.

[414] Kaneti, s.191.

[415] Ayrıntılı bilgi için bkz. Murat Altunsabak, "Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu ve İbraz Edilmemesi Halinde Uygulanacak Müeyyideler ile Cezai Sorumluluk", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:15, Sayı 172, Nisan 2007 ss.224-232.

G. Beyanname Verme Ödevi

1. Genel Olarak

Türk vergi sistemi kural olarak beyan esasına dayanır. Diğer bir ifadeyle vergiler kural olarak mükellefin beyanı üzerine tarh edilir[416]. Türk vergi sisteminin beyan usulüne dayanmasının sebebi vergiye tabi unsurun en iyi vergi mükellefi tarafından bilineceğine dair varsayımdır[417]. Beyana dayanan tarhta, mükellef veya vergi sorumlusu vergilendirmeyi ilgilendiren bilgileri kapsayan beyanname ile vergi dairesine yazılı bildirimde bulunur[418]. Beyannameyi özel hukuk ilişkilerindeki "senet"e benzetebiliriz. Çünkü mükellef vermiş olduğu beyanname ile vergi dairesine ödemesi gereken miktarı belirtir[419]. Vergi dairesi ise ilgili beyannameye dayanarak tarh işlemini gerçekleştirir[420].

Türk vergi sisteminde birçok vergi türü beyan esasına dayanır[421]. Ancak çalışmamız bakımından gelir, kurumlar ve katma değer vergisinin beyana dayalı vergiler olması hususu önemlidir.

Mükellefin vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı olduğu vergi kanunları ile belirlenir. Dolayısıyla mükellefin hangi vergi dairesine beyanname vereceği de vergi kanunlarıyla tespit edilir. Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı, gerekli gördüğü hallerde yetkili vergi dairesini belirleyebilir (VUK. m.4/2).

Beyanname verme zamanı da vergi kanunlarıyla düzenlenir. Ancak burada da Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, beyannamelerin verilme ve ödeme sürelerinin son gününü, kanunî süresinden itibaren bir ayı geçmeyecek şekilde yeniden belirlemeye yetkilidir (VUK. Mükerrer m.28).

---

[416] Kaneti, ss.114-115; Karakoç, Genel Vergi, s.207.

[417] Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.146; Aksoy, Kamu Maliyesi, s.229; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s.137; Akdoğan, Vergi Hukuku, s.68; Erginay, Vergi Hukuku, s.77; Yusuf Kıldiş, **Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler (Danıştay Kararları, Özelgeler, Ülke Örnekleri)**, Güncellenmiş ve Muhasebe Uygulamaları ile Genişletilmiş İkinci Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, s.7.

[418] Karakoç, Genel Vergi, ss.306-307; Pehlivan, Kamu Maliyesi, s.107.

[419] Karakoç, Delil Sistemi, s.95.

[420] Karakoç, Genel Vergi, s.306.

[421] Ayrıntılı bilgi için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s.307.

376 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği[422]'ne göre elektronik beyanname uygulamasının yaygınlaştırılması amacıyla mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükelleflerine hiçbir hadle sınırlı olmaksızın tüm beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir. Bu durumda serbest meslek erbabı olan arabulucuların beyannamelerini elektronik ortamda vermeleri mecburidir.

Kişinin mesleki teşekküle kaydolması halinde işe başlanmış sayılacağından, kazanç elde edilmese dahi beyanname verilmesi gerekir[423].

2. Gelir Vergisi Bakımından

Gelir vergisi beyan esasına dayanan bir vergidir. Yani kural olarak beyan üzerine gelir vergisi tarh ve tahakkuk eder (GVK. m.83). Gelir Vergisi Kanunu'nda, gelir vergisi bakımından üç beyanname çeşidi söz konusudur (GVK. m.84). Bunlar yıllık beyanname, muhtasar beyanname ve münferit beyannamedir.

"Yıllık beyanname, bir takvim yılı içerisinde elde edilen gelirin, ertesi yılın beyan döneminde bildirimi için kullanılan beyannamedir.[424]". Gelir Vergisi Kanunu'nun 84'üncü maddesi yıllık beyannameyi " ... *muhtelif kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesi*" şeklinde tanımlamıştır. O halde vergi mükellefi olan kişi bir yıl içinde elde ettiği tüm kazanç ve iratları bu beyanname ile vergi dairesine beyan edecektir. Gelirin bir yıldan daha kısa sürede elde edilmiş olması beyannamenin yıllık olma niteliğini etkilemez[425]. Ayrıca serbest meslek erbapları mesleki faaliyetlerinden gelir elde etmeseler hatta zarar etseler dahi yıllık beyanname vermek zorundadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın özelgesinde de belirttiği üzere serbest meslek erbabı olan arabulucular yıllık beyanname vermek zorundadır[426]. Mesleki

---

[422] RG. 18.10.2007 – 26674.

[423] Dnş. 4.D., E.1977/697, K.1977/3023, T.15.11.1977, (Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler 2, s.2294).

[424] Akdoğan, Vergi Hukuku, s.402.

[425] Arslan, s.127.

[426] *"Arabuluculuk faaliyetinin şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması ve ihtisasa dayanması nedeniyle bu faaliyet "serbest meslek faaliyeti" olarak değerlendirilmekte olup, söz konusu faaliyet için serbest meslek kazanç mükellefiyeti tesis ettirilerek elde edilen serbest meslek kazancının*

faaliyetlerinden kazanç elde etmeseler dahi yıllık beyanname vermek zorundadırlar (GVK. m.85/2). Ancak arabulucu bu faaliyetinin haricinde serbest avukatlık da yapıyorsa buradan elde ettiği kazanç için ayrı bir beyanname vermez. Yani kişi her iki faaliyetten elde ettiği kazancını tek bir beyanname de beyan eder.

Bir takvim yılına ait yıllık beyanname ise takip eden yılın Mart ayının 25'inci günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verilir (GVK. m.92). Ancak Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 28'inci maddesindeki yetkiye dayanılarak yıllık beyanname verme süresi Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 115 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile *"mart ayının son günü"* olarak değiştirilmiştir.

Muhtasar beyanname, kaynakta kesilen vergilerin ilgili vergi dairesine bildirimini sağlar[427]. Gelir Vergisi Kanunu'nun 84'üncü maddesi muhtasar beyannameyi " *... iş verenler veya vergi tevkifatı yapan diğer kimseler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirilmesi*" şeklinde tanımlar. Bu beyanname işverenler veya vergi tevkifatı yapan kimseler tarafından verilecektir. Dolayısıyla tüm gelir vergisi mükelleflerini kapsayan bir beyanname çeşidi değildir.

Serbest meslek erbapları yalnızca mesleki faaliyetleri dolayısıyla yaptıkları ödemeler için (noterlere serbest meslek faaliyetinden dolayı yapılan ödemeler hariç) vergi tevkifatı yapabilir. Diğer bir ifadeyle serbest meslek erbapları mesleki işleri dışında yaptıkları özel ödemeler için vergi tevkifatı yapamazlar. Serbest meslek erbabı olan arabulucular bakımından bu beyannameyi değerlendirirsek bazı örnekler verebiliriz: Arabuluculuk faaliyetini kendi ofisinde yürüten kişinin sekreterlik gibi işler için yardımcı personeli bulunabilir. Bu durumda arabuluculuk ofisinde aslında ücretli bir çalışan mevcuttur. Serbest meslek erbabı olan arabulucu ise işveren konumunda bulunduğundan, ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisini muhtasar beyanname ile beyan etmek zorundadır. Başka bir örnek daha vermek gerekirse, arabulucunun faaliyetlerini yürüttüğü ofisi kiralık olabilir. Bu durumda da serbest meslek erbabı olan arabulucu kira bedelini brüt hale getirerek stopaj matrahını hesaplamalı ve muhtasar beyanname ile beyan etmelidir.

---

yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir." (Gelir İdaresi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.07.17.02-105[VUK.ÖZ.16.51]-81099 sayılı ve 13.06.2017 tarihli özelgesi).

[427] Akdoğan, Vergi Hukuku, s.403.

Vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 23'üncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine muhtasar beyanname ile beyan etmek zorundadır (GVK. m.98/1). Ancak Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 28'inci maddesindeki yetkiye dayanılarak muhtasar beyanname verme süresi Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 115 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile *"takip eden ayın 26'sı"* olarak değiştirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 84'üncü maddesinde ayrıca münferit beyannameye yer verilmiştir. Bu beyanname dar mükelleflerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları için verdikleri bir beyannamedir. Bu nedenle çalışma konumuzu ilgilendiren bir beyanname türü değildir.

Bazı gelir vergisi mükellefleri için "kazanırken ödeme" ilkesi kapsamında geçici vergi düzenlenmiştir[428]. Buna göre gelir vergisine tabi serbest meslek erbabı olan kimseler geçici vergi öder. Gelir Vergi Kanunu'nun 84'üncü maddesinde beyanname çeşitlerinin belirtildiğini ifade etmiştik. Ancak serbest meslek erbabı olan arabulucuların Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesi hükmünce, *"... cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ... mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümleri uyarınca ilgili hesap döneminin ilk dokuz ayı için belirlenen üçer aylık dönem kazançları üzerinden 103 üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler."*. Buna göre bir önceki takvim yılında tahakkuk eden geçici vergi, yıllık beyanname ile hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Geçici vergi mükellefi olan serbest meslek erbapları cari yılın üçer aylık dönemleri itibariyle tespit ettikleri kazançları üzerinden geçici vergi beyannamesi verir. Serbest meslek erbabı olan arabulucular geçici verginin hesaplanması için geçici vergi beyannamesi vermelidir[429]. Bu durumda serbest meslek erbabı olan arabulucular için ek bir beyanname verme yükümlülüğü oluşur.

---

[428] Uluatam/Mehtibay, s.311.

[429] *"...arabuluculuk faaliyetinden elde ettiğiniz kazançların da serbest meslek kazancınıza dâhil edilerek, ilgili geçici ve yıllık vergilendirme dönemlerinde beyan edilmesi gerekmektedir."(*Ordu Valiliği Defterdarlık Genel Müdürlüğü'nün 25953680-045.02[2018-22]-E.48014 sayılı ve 09.09.2019 tarihli özelgesi).

3. Kurumlar Vergisi Bakımından

Kurumlar vergisi de gelir vergisi gibi beyan esasına dayalı bir vergidir. Mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur (KVK. m.14/1). Bir hesap dönemi içinde elde edilen kurum kazancı beyan edilir. Kurumlar vergisi mükellefleri, vergiye tabi kazançlarının tümü için kurumlar vergisi beyannamesi verecektir. Kurumlar Vergisi Kanunu tarafından düzenlenen üç beyanname çeşidi söz konusudur. Bunlar yıllık beyanname, özel beyanname ve muhtasar beyannamedir.

Kurumlar vergisi, kural olarak yıllık beyanname esasına dayanır. Buna göre yıllık kurumlar vergisi beyannamesi hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir(KVK. m.14/5). Ancak Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 28'inci maddesindeki yetkiye dayanılarak yıllık beyanname verme süresi Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 115 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile *"nisan ayının son günü"* olarak değiştirilmiştir. Beyanname, mükellef kurumun Türkiye'deki iş yerinin veya daimî temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de iş yeri veya daimî temsilcisi olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verilir (KVK. m.14/4).

Özel beyanname ise Kurumlar Vergisi Kanunu tarafından dar yükümlülerin bazı kazançları için kabul edilen bir beyannamedir. Bu beyanname kapsamına giren kazançlar elde edilme tarihten itibaren 15 gün içinde beyan edilir(KVK. m.26/1).

Muhtasar beyannamelerin, kaynakta kesilen vergilerin ilgili vergi dairesine bildirimini sağladığını ifade etmiştik[430]. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre vergi kesintisi tam yükümlüler ve dar yükümlüler bakımından ayrı ayrı düzenlenmiştir (KVK. m.15 ve 30). Buna göre vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri bağlı bulundukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile beyan edecektir.

İfade ettiğimiz bu beyanname çeşitleri çalışma konumuz kapsamında yer alan ve kurumlar vergisi mükellefi olan arabuluculuk merkezleri için önemlidir.

[430] Akdoğan, Vergi Hukuku, s.403.

V. ARABULUCULUK FAALİYETİ SONUCUNDA ELDE EDİLEN KAZANCIN TESPİTİ

A. Genel Olarak

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 7'nci maddesinde de ifade edildiği üzere "*Arabulucu yapmış olduğu faaliyet karşılığı ücret ve masrafları isteme hakkına sahiptir. Arabulucu, ücret ve masraflar için avans da talep edebilir. (2) Aksi kararlaştırılmadıkça arabulucunun ücreti, faaliyetin sona erdiği tarihte yürürlükte bulunan Arabulucu Asgari Ücret Tarifesine göre belirlenir ve ücret ile masraf taraflarca eşit olarak karşılanır."*. Bu hükmün amacı arabuluculuk ücretinin belirsiz olmasını engellemektir[431].

Kanunun lafzından da arabuluculuk ücreti ile masrafların birbirinden ayrıldığını anlayabiliriz. Arabuluculuk faaliyetinin karşılığı arabuluculuk ücretidir[432]. Arabuluculuk ücreti de bir serbest meslek kazancı olduğundan vergilendirilmesi serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi usulüne tabi olur.

Gelir Vergisi Kanunu 67'nci maddesi serbest meslek kazancını *"... bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır."* şeklinde tanımlar. Bu hükme göre serbest meslek kazancında elde etme *"tahsil esasına"* bağlanmıştır[433]. Serbest meslek kazancında hizmet karşılığında tespit edilen bedel değil, tahsil edilen bedel, tahsil edildiği dönemin kazancı sayılır ve vergilendirilir[434]. Diğer bir ifadeyle tahsil edilmeyen ve alacak halinde kalan serbest meslek kazançları hasılat olarak kaydedilmez[435]. Aynı hükme göre serbest meslek kazancının tespitinde müşteri veya müvekkilden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları bu kazanca ilave edilir.

---

[431] Özbek, Asgari Ücret Tarifesi, s.1119.
[432] Süleyman Dost, "Arabuluculuk Ücret ve Masrafları Hakkında Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 115, 2014, s.453.
[433] Kaneti, s.318; Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.314; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Sistemi, s.7; Kumaş, s.66.
[434] Yıldız, s.39.
[435] Gülden Şişman, **Danıştay Kararları ve Özelgeler Işığında Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014, s.162.

Hizmet karşılığında elde edilen kazancın nakdi ödeme dışında olması halinde ise Vergi Usul Kanunu hükümlerince emsal bedel esas alınarak belirleme yapılır[436]. Ancak arabuluculuk ücreti bakımından emsal bedel uygulaması söz konusu olmaz. Çünkü Arabulucu Asgari Ücret Tarifesinde arabuluculuk ücreti, *"... uyuşmazlığın arabuluculuk yoluyla çözüme kavuşturulmasını sağlamak amacıyla, arabuluculuk faaliyetini yürüten arabulucular siciline kayıtlı kişiye, sarf ettiği emek ve mesainin karşılığında, uyuşmazlığın taraflarınca yapılan parasal ödemenin karşılığı"* şeklinde tanımlanmıştır. Hükme göre arabulucu yalnızca parasal bir ödeme alabilir. Bu noktada serbest meslek kazancı bakımından arabuluculuk faaliyeti kapsamında sadece nakden tahsilatın[437] geçerli olduğunu söyleyebiliriz.

Serbest meslek kazancı esas olarak gerçek usulde tespit edilir[438]. Buna göre serbest meslek faaliyetinde bulunan kimseler mesleki kazançlarını, Vergi Usul Kanunu'na göre tuttukları *"serbest meslek kazanç defteri"* ile tespit ederler (GVK. m.67/5).

Gelir vergisi bakımından vergilendirme yapabilmek için safi kazancın tespit edilmesi, bunun için ise giderlerin bilinmesi gerekir. Ancak safi kazancın tespitinde indirilecek olan bu giderler belli bir dönemle ilişkili olmalıdır. Diğer bir ifadeyle gelir vergisi yıllık olarak hesaplandığından indirilecek giderlerin de yıllık hesaplanması gerekir[439].

Serbest meslek kazancının tespitinde indirilebilecek giderler Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinde *"Mesleki Giderler"* başlığı altında düzenlenmektedir. Bu indirilebilecek giderler arabuluculuk faaliyeti sonunda elde edilen kazanç için de geçerlidir. Bu giderler çalışmamız kapsamında arabuluculuk faaliyeti çerçevesinde örneklenerek açıklanacaktır.

Arabuluculuk faaliyeti, bağımsız avukatlık ile birlikte yürütüldüğünde indirilebilecek giderlerin hepsi bir arada hesaplanarak beyan edilir. Çünkü kişi her iki faaliyeti bakımından serbest meslek kazancı elde eder. Dolayısıyla her iki kazancı da aynı vergilendirme usulüne tabidir. Ancak ücretli çalışan avukat, arabuluculuk yaptığı takdirde hem ücret hem serbest meslek kazancı elde eder. Yine ücretli olarak çalışan

[436] Yıldız, s.41.
[437] Ayrıntılı bilgi için bkz. Kumaş, s.68.
[438] Oktar, s.63.
[439] Kıldiş, s.14.

ancak arabuluculuk bakımından devamlılık kriterini sağlayan kişilerin de hem ücret hem de serbest meslek kazancı elde ettiğini ifade etmiştik. Dolayısıyla bu kişilerin elde ettiği kazançlar arasındaki vergilendirme usulü farklıdır. Bu kimseler arabuluculuk faaliyeti bakımından serbest meslek erbabıdır. O halde arabuluculuk faaliyeti ile ilgili beyanname vermeleri gerekir. Ancak verdikleri beyanda yer alan indirilebilecek giderler yalnızca arabuluculuk faaliyeti kapsamında elde edilen kazanç kapsamında indirilebilir.

Kamu görevlisi olan hukukçuların yürüttüğü dava şartı arabuluculuk için bu durum söz konusu değildir. Çünkü Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Yönetmeliği'nin 26'ncı maddesi *"Kamu görevlileri tarafından yürütülen arabuluculuk faaliyetleri sonucunda taraflarca anlaşılan ya da Tarifeye göre tahakkuk edecek arabuluculuk ücreti, arabulucunun listesinde yer aldığı komisyona bağlı adliye arabuluculuk bürosu veya adliye arabuluculuk bürosu bulunmayan yerde sulh hukuk mahkemesi yazı işleri müdürlüğüne arabulucu tarafından bildirilir. Taraflar, arabulucu ücretini belirlenen tarihte adliye arabuluculuk bürosu veznesine yatırır. Adliye arabuluculuk bürosu yasal kesintileri yaptıktan sonra arabulucunun bildirmiş olduğu banka hesabına havale eder."* şeklindeki bir düzenleme içermektedir. Daha öncesinde de ifade ettiğimiz gibi dava şartı arabuluculuk faaliyeti sonunda savcılık tarafından vergi kesintisi yapılarak doğrudan net ücret verilmektedir. Dolayısıyla bu kimseler faaliyetleri kapsamında yaptıkları giderleri indiremezler. Bu husus da kamu görevlisi olan hukukçular bakımından bir eşitsizliğe sebep olur. Ancak ihtiyari arabuluculuk faaliyeti için bu durum geçerli değildir.

Arabuluculuk faaliyetinin arızi olması halinde elde edilen gelir arızi kazanç olacaktır. Arızi kazançlar için de vergilendirme safi miktar üzerinden yapılır. Buna göre arızi kazançların safi miktarına elde edilen hasılattan belgelendirilmek kaydıyla yapılan giderlerin indirilmesiyle ulaşılır (GVK. m.82/4-2). Elde edilen kazanç toplamının bir kısmı[440] gelir vergisinden müstesna olacaktır. O halde serbest meslek kazancının tespiti bakımından kabul edilen giderler, belgelendirildiği takdirde arızi serbest meslek kazancı bakımından da indirilebilecek giderler arasında yer alır.

[440] 2023 yılı için 129.000 TL'dir.

B. Mesleki Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Ödenen Genel Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68/1-1 hükmüne göre *"mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler"* serbest meslek kazancının tespitinde indirilebilecek giderler arasında yer alır. Bu kapsamda genel giderler kavramı ile geniş bir alan yaratılmış ve sınırlayıcı sayımdan kaçınılmıştır. Arabuluculuk faaliyeti ile ilgili genel giderler için bu hükümden faydalanılabilir. Bu giderlerin elde edilen kazançtan indirilebilmesi için söz konusu faaliyetin mahiyetine uygun ve işin genişliğiyle orantılı olması[441]; ayrıca bu giderlerin faaliyetin yapılması için zorunlu ve gelirle bağlantılı giderler olması gerekir[442].

Genel giderlere örnek olarak, işyeri kirası, ısıtma, aydınlatma, su, elektrik ve telefon giderleri, kırtasiye masrafları vb. giderler gösterilebilir. Arabuluculuk faaliyeti kapsamında bu giderler indirilebilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68/1-1 hükmüne göre mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ikametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilir. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilir. Burada önemli olan hususlardan biri genel giderlerin, serbest meslek kazancından indirilebilmesi için ödenmiş olması gerektiğidir. Bu husus, özellikle kira gideri bakımından önem arz eder. Şöyle ki serbest meslek erbabı olan arabulucu izleyen veya geçmiş yıllara ait kiralarını toplu bir şekilde ödemiş olabilir. Bu durumda giderin indirilebilmesi için ödenmiş olma şartı arandığından, kira bedeli yalnızca ödenmiş olduğu dönem için gider yazılabilecektir[443]. Yine ısıtma ve aydınlatma bedelleri de fiilen ödemenin yapıldığı dönem gider olarak indirilebilir[444].

---

[441] Yıldız, ss.42-43; Kıldiş, s.119.
[442] Dnş 4. D., E.2000/949, K.2000/3892, T.28.09.2000; Maliye Bakanlığı'nın B.07.0.GEL.0.42/4215-77-3 sayılı ve 19.12.2001 tarihli özelgesi (Şükrü Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler(Muktezalar)**, Cilt:6, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002, (Danıştay Kararları ve Özelgeler 6), ss.242-243); Kıldiş, ss.30-31.
[443] Kumaş, s.73.
[444] Kumaş, s.76.

İş ile ilgili kullanılan telefonların faturaları veya internet bedelleri de serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilir. Ancak arabuluculuk ofisi ve konutun ortak olması halinde bu giderlerin de yarısı gider olarak indirilebilecektir[445].

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesine göre ücretli çalışan avukatların arabuluculuk faaliyeti yapması halinde bu kişilerin avukatlık işleri için kendilerine ait bir işyeri bulunmadığından arabuluculuk faaliyetleri için de bir işyerleri olmayacaktır. Bu kapsamda ücretli çalışan avukatlar arabuluculuk faaliyetlerini başka bir yerde yürütebilmek için sadece bu faaliyet kapsamında bir iş yeri açabilir veya ikametgâhlarının bir kısmında arabuluculuk faaliyeti kapsamındaki işlerini yürütebilirler. Veyahut ücretli avukatlığın yanı sıra arabuluculuk yapan bu kişi bir işyeri açmak yerine yalnızca arabuluculuk toplantıları için bir toplantı salonu kiralayabilir. Bu durumda da yine mesleki faaliyet kapsamında bir gider söz konusu olduğundan, toplantı salonunu kiralama bedeli indirilebilecek giderlerden olacaktır.

Arabulucular tarafından serbest meslek faaliyeti ile ilgili çalıştırılan hizmet erbabına ödenen ücret ve ücret kapsamındaki ödemeler, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilir. Ayrıca arabulucunun eşinin veya çocuğunun, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde çalıştırılması nedeniyle ödenen ücret mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir[446].

Arabulucular ayrıca sicile kayıtlarında giriş aidatı ve her yıl için yıllık aidat öderler (HUAK. m.12). Arabulucular söz konusu aidatı herhangi bir mesleki teşekküle ödememektedir. Dolayısıyla bu ödemenin arabulucuların elde ettiği mesleki kazancın tespitinde genel giderler kapsamında değerlendirilerek indirilmesi gerekir.

---

[445] Kumaş, s.77.

[446] *"…serbest meslek erbabının annesi, babası, kardeşi ile eş ve çocuklarına hizmet akdine dayalı olarak yapılan ve Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri uyarınca vergilendirilen ücret ödemelerinin, mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilebilmesi mümkündür. Ancak söz konusu ücret ödemelerinin serbest meslek erbabı tarafından icra edilen mesleki faaliyetin idame ettirilmesi kapsamında yürütülen faaliyetlere ilişkin olması gerektiği tabiidir. Mesleki faaliyetin icra edilmesi ile ilgisi olmayan veya gerçek bir hizmet akdine dayanmayan ücret ödemelerinin gider olarak dikkate alınması mümkün değildir."* (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.42-11 sayılı ve 27.04.2010 tarihli özelgesi); *"Eşinizin fiilen ve aktif olarak yanınızda çalışması şartıyla, eşinize yapacağınız ücret ödemelerinin Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında, …serbest meslek kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır."* (Gelir İdaresi Başkanlığının 62030549-120[68-2016/482]-205289 sayılı ve 08.03.2019 tarihli özelgesi).

Son olarak vergi mükellefinin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile mükellefçe indirilebilecek katma değer vergisi, gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmez (KDVK. m.58).

C. Personele Yönelik Yapılan Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68/1-2 hükmüne göre "*Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı ile 27'nci maddede yazılı giyim giderleri*" serbest meslek kazancının tespitinde indirilebilecek giderler arasında yer alır.

Serbest meslek kazancı elde eden arabulucu da bu giderleri indirebilir. Ancak uygulamada arabuluculuk merkezleri haricinde tek bir arabulucunun açtığı ofisler geniş çaplı değildir. Yani çalışan sayıları arabuluculuk merkezlerine göre azdır veya hiç çalışanları yoktur. Dolayısıyla arabulucu ofisteki işleri kendi yürütmektedir. Yardımcı bir personel pek bulunmaz. Bu nedenle arabulucuların bu gideri uygulamada çok fazla kullanmadığı söylenebilir.

D. Mesleki Faaliyet ile İlgili Seyahat ve İkamet Giderleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68/1-3 hükmüne göre *"mesleki faaliyet kapsamında kalan seyahat ve ikamet giderleri"* serbest meslek kazancının tespitinde indirilebilecek giderler arasında yer alır. Hükme göre serbest meslek faaliyeti ile ilgili şehir içi ve şehir dışı ulaşım, otoyol gişe ücretleri, köprü geçiş ücretleri, otopark ücreti vb. giderler indirim konusu yapılabilir[447].

Bu hüküm çerçevesinde indirilebilecek giderler seyahat amacının gerektirdiği süre ile sınırlı olmalıdır[448]. Ayrıca seyahatin alışılagelmiş ve uygun seyahat araçları ile yapılması gerekir[449]. Örneğin, İstanbul'da çalışan bir arabulucunun, arabuluculuk toplantısını yapmak için diğer yakaya geçmesi gerektiğinde koşullara göre otobüs, taksi, metro veya özel aracı varsa bununla ulaşım sağlaması beklenir. Ancak lüks bir

[447] Kumaş, ss.79-80.
[448] Akdoğan, Vergi Hukuku, s.329; Kumaş, s.85.
[449] Yıldız, s.55; Kumaş, s.85.

araç kiralayarak toplantı yerine ulaşması alışılagelmiş ve uygun bir ulaşım yolu olmayacaktır. Bu nedenle yapılan harcamanın gider olarak kabul edilmemesi gerekir.

Bir başka örnek ise arabulucunun, işi nedeniyle Antalya'ya seyahat etmesi halinde konaklama süresi seyahat amacının gerektirdiği süre ile sınırlı olmalıdır. Ancak arabulucu Antalya'da bir ay boyunca konakladıysa bu makul bir süre olmayacaktır. Bu durumda ise seyahat amacının gerektirdiği süreyi aşan süre içinde yapılan konaklama harcaması gider olarak yazılamaz.

Bu bent kapsamına seyahat ile ilgili yapılan konaklama ve yeme-içme giderleri dâhildir[450].

Sözü edilen hususlarda yapılan harcamaların Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ilgili vesikalarla belgelendirilmesi gerekir.

E. Mesleki Faaliyette Kullanılan Tesisat ve Demirbaş Eşya ve Envantere Dâhil Taşıtlar İçin Vergi Usul Kanunu'na Göre Ayrılan Amortismanlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68/1-4 hükmüne göre *"mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dâhil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar"* serbest meslek kazancının tespitinde indirilebilecek giderler arasında yer alır.

Bu hüküm çerçevesinde arabulucular işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve aşınmaya, yıpranmaya maruz bulunan ve değeri (2023 yılı için 4.400 TL)'yi aşan tesisat ve demirbaş eşya için ayırdıkları amortismanları, değeri (2023 yılı için 4.400 TL)'yi aşmayan tesisat ve demirbaşların bedelini ise amortismana tabi tutmayıp doğrudan gider yazabilir (VUK. m.313/3).

İşyerini ikametgâh olarak da kullanan arabulucular hem işte hem de özel hayatta kullanılan tesisat ve demirbaşlara ait amortismanların yarısını, sadece mesleki faaliyetlerine ilişkin kullanılan tesisat ve demirbaşların amortismanlarının ise tamamını gider olarak indirebilir[451].

[450] Yıldız, s.55.
[451] Kumaş, s.87.

Aynı bendin parantez içindeki hükme göre mesleki faaliyette kullanılan ve envantere kayıtlı amortismana tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanacak zarar, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilir. Mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaş eşyanın yangın, deprem, su basması vb. tabii afetler sonucunda tamamen veya kısmen kullanılamaz hale gelmesi durumunda, söz konusu zararlara karşılık gelmek üzere sigorta şirketlerinden alınan sigorta tazminatlarının, zarara uğrayan iktisadi kıymetin net değerinden az olması durumunda sadece aradaki fark gider yazılabilir.

Mesleki faaliyette kullanılan taşıtlara ait amortismanın gider olarak indirilebilmesi için taşıtların envantere kayıtlı olması gerekir. Ancak özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 (2023 yılı için 500.000) Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismana tabi tutarı 250.000 (2023 yılı için 950.000) Türk lirasını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır (VUK. m.68/1-4).

F. İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68/1-5 hükmüne göre *"kiralanan veya envantere dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri"* serbest meslek kazancının tespitinde indirilebilecek giderler arasında yer alır.

Hükme göre kiralanan veya envantere dâhil taşıtlar için yapılan harcamaların binek otomobillere ilişkin giderler (Tamir, bakım, yakıt, sigorta ve benzeri cari giderler[452]) için en fazla %70'i, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerin her biri için aylık kira bedelinin 5.500 (2023 yılı için 17.000) Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 (2023 yılı için 440.000) Türk lirasına kadarlık kısmı mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir. O halde arabulucuların mesleki

[452] 311 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (RG.27.05.2020 – 31137), m.14/3.

faaliyetlerinde kullandıkları kira veya envantere kayıtlı taşıtların giderleri, kazançlarından indirilebilecektir.

Burada temel şart söz konusu taşıtların mesleki faaliyet kapsamında kullanılmasıdır[453]. Yani bu taşıtların hem şahsi hem de mesleki işlerde müştereken kullanılması halinde taşıt giderleri kazancın tespitinde indirilemez[454].

G. Mesleki Yayınlar İçin Ödenen Bedeller

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68/1-6 hükmüne göre *"Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller"* serbest meslek kazancının tespitinde indirilebilecek giderler arasında yer alır.

Hükme göre gider yazılabilecek yayınlar serbest meslek faaliyetinin konusu ile ilgili mesleki yayınlardır[455]. O halde arabuluculuk faaliyeti ile ilgili yayınlanan mesleki yayınlar gider yazılabilir. Arabuluculuk faaliyeti bakımından bu hükmü hem yenileme eğitimi kapsamında alınan yayınlar hem de arabulucunun genel olarak mesleki gelişimi kapsamında aldığı yayınlar olarak değerlendirmek gerekeceği kanaatindeyiz. Ayrıca yıllık abonelik ücretleri de gider yazılabilir.

H. Mesleki Faaliyetin İfası İçin Ödenen Mal ve Hizmet Alım Bedelleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68/1-7 hükmüne göre *"mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri"* serbest meslek kazancının tespitinde indirilebilecek giderler arasında yer alır.

Buna göre arabuluculuk faaliyetinin ifası için gerekli olan malzemelerin alımı kazancın tespitinde gider olarak yazılabilir. Ancak alınan malzeme arabuluculuk faaliyetinin ifası için gerekli olmalıdır. Örneğin, arabuluculuk faaliyeti için bir ofis kuran arabulucunun toplantı masası ve sandalye takımı bu kapsamda değerlendirilir.

[453] Kumaş, s.90.
[454] Yıldız, s.59.
[455] Kumaş, s.93.

Ayrıca bu malzemeler birer demirbaş olarak nitelendirileceğinden amortismanları da gider olarak yazılabilir[456].

Yine arabuluculuk faaliyetinin ifası için gerekli olan hizmet alımları için yapılan ödemeler de gider olarak kabul edilir. Bu duruma arabulucuların yenileme eğitimini örnek verebiliriz. Arabuluculara, sicile kayıt tarihlerinden başlamak üzere üç yılda bir arabuluculuk yenileme eğitimi verilir. Bu eğitim arabuluculuk eğitim izni verilen kuruluşlar tarafından teorik ve uygulamalı olarak, toplam sekiz saati aşmayacak şekilde yapılır (HUAKY. m.32/6). Yenileme eğitiminde amaç arabulucuların, mevzuat ve içtihat değişiklikleri kapsamında geliştirilmesidir (HUAKY. m.32/7). Verilen bu yenileme eğitimleri mevzuat hükmünden de anlaşıldığı gibi zorunludur. Eğitimi veren kurumlar ise bu eğitim için bir bedel talep eder. O halde arabulucular, arabuluculuk faaliyetlerine devam etmek istedikleri takdirde bu eğitimi alır. Söz konusu eğitim için ödenen bedeller ise bu fıkra hükmü kapsamında değerlendirilmeli ve indirilebilecek giderler arasında kabul edilmelidir.

İ. Mesleki Faaliyet Dolayısıyla Emekli Sandıklarına Ödenen Giriş ve Emeklilik Aidatları ile Mesleki Teşekküllere Ödenen Aidatlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68/1-8 hükmüne göre *"Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar"* serbest meslek kazancının tespitinde indirilebilecek giderler arasında yer alır.

Bu hükme göre ülkemizde kanunla kurulmuş olan sigorta ve emeklilik kuruluşlarına yapılan ödemeler gider olarak indirilir. Hükme göre gider yazılabilecek tutar hakkında bir sınırlama yapılmamıştır. Ancak gider yazabilmek için ödemenin yapılmış olması şartı aranmaktadır. Tahakkuk etmiş ancak ödemesi yapılmamış prim ve aidatlar, ödendikleri dönemde gider olarak indirilebilir[457].

Serbest meslek erbabı olan kişilerin yasal olarak prim ve aidat ödemek zorunda oldukları kuruluş Sosyal Güvenlik Kurumu'dur. O halde serbest meslek erbabı olan

[456] Yıldız, s.60.
[457] Kumaş, s.94.

arabulucuların Sosyal Güvenlik Kurumu'na yaptıkları prim ve aidat ödemeleri bu hüküm çerçevesinde tutar sınırlamasına tabi olmaksızın gider olarak indirilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68/1-8 hükmüne göre gider olarak indirilebilecek bir diğer husus mesleki teşekküllere ödenen aidatlardır. Ancak bu noktada arabulucular özelinde bir değerlendirme yapmak yerinde olacaktır.

Arabuluculuk faaliyeti esnasında faaliyetin niteliğine göre çeşitli giderler yapılır. Bunlardan biri arabulucuların sicile kayıt esnasında ödedikleri giriş aidatı ve her yıl için ödedikleri yıllık aidattır (HUAK. m.12). Gelir Vergisi Kanunu'nun 68/1-8 hükmüne göre serbest meslek faaliyeti dolayısıyla mesleki teşekküllere ödenen aidatlar indirilebilecek giderler arasında yer alır. Arabulucuların kayıtlı olduğu bir mesleki teşekkül yoktur. Adalet Bakanlığı, arabulucular için meslek kuruluşu değildir[458]. Dolayısıyla arabulucuların ödediği söz konusu aidatlar bu kapsamda değerlendirilmemelidir. Daha öncesinde yapılan açıklamalara göre arabulucular tarafından ödenen aidatların genel giderler kapsamında indirilmesi gerektiği yerinde olacaktır.

J. Meslek İlan ve Reklam Vergileri ile İş Yeriyle İlgili Ayni Vergi, Resim ve Harçlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68/1-9 hükmüne göre *"Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili ayni vergi, resim ve harçlar"* serbest meslek kazancının tespitinde indirilebilecek giderler arasında düzenlenir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu[459]'nun 12'nci maddesine göre *"Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, İlan ve Reklam Vergisine tabidir."*. Söz konusu vergi ise aynı Kanun'un 15'inci maddesindeki tarifeye göre belirlenir. O halde arabulucular, kendileri için hesaplanan ilan ve reklam vergilerini ilgili belediyeye ödedikleri takdirde gider olarak indirebilecektir[460].

Arabuluculuk faaliyetinin yürütüldüğü ofis kapsamında doğan ayni vergi, resim ve harçlar da kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir. Örneğin arabulucu

[458] Özbek, Asgari Ücret Tarifesi, s.1131.
[459] RG. 29.05.1981 – 17354.
[460] Kumaş, s.95.

mülkiyeti kendisine ait olan ofisi için ödediği emlak vergisini gider olarak indirilebilecektir. Bu işyerinin ikamet amaçlı da kullanılması halinde ödenmiş olan emlak vergisinin yarısını gider olarak değerlendirmek gerekir [461].

K. Kanun, İlam ve Mukavelenameye Göre Ödenen Tazminatlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68/1-10 hükmüne göre *"Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilâm ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar"* serbest meslek kazancının tespitinde indirilebilecek giderler arasında yer alır.

Bent hükmüne göre gider olarak indirilebilecek tazminatlar bakımından bazı koşullar bulunur. Bu koşullardan ilki, ödenen tazminatın mesleki faaliyetle ilgili olmasıdır. Yani tazminatın doğmasına neden olan olay mesleki faaliyetin ifası ile bağlantılı olmalıdır. Serbest meslek erbabının suç sayılan bir fiilinden doğmamalıdır. İkinci koşul ise tazminatın kanun, ilâm veya sözleşme kapsamında ödenmesidir. Danıştay'ın bu hususta verilmiş bir kararı bulunmaktadır[462].

[461] Kumaş, ss.95-96.
[462] Dnş. 4. D., E.1984/4535, K.1985/3601, T.11.12.1985, (Ekrem İspir, **Danıştay Dördüncü Daire Kararları (Gelir, Kurumlar, Vergi Usul ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında)**, Beta, İstanbul, 1991, ss.48-49).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ARABULUCULUK FAALİYETİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. KATMA DEĞER VERGİSİ VE UNSURLARI

A. Genel Olarak

Katma değer vergisine ilişkin düzenlemeler 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alır. Kanun, 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Katma değer vergisi, üretimden nihai tüketime kadar tüm iktisadi aşamaları kapsayan bir genel tüketim vergisidir[463]. Üretimden tüketime kadar tüm iktisadi aşamalardaki değeri kendine matrah olarak kabul eder[464]. Diğer bir ifadeyle katma değer vergisinin konusu üretimden tüketime kadar her ekonomik aşamada oluşan katma değerdir[465]. Katma değer ise mal veya hizmetin alış ve satış bedeli arasındaki müsbet fark olarak tanımlanır[466]. Bu nedenle katma değer vergisi, yayılı muamele vergisi veya yayılı harcama vergisi olarak da ifade edilir[467].

Katma değer vergisinin kümülatif bir etkisi yoktur[468]. Tüm mal teslimleri ve hizmet ifalarının üretimden nihai tüketiciye ulaşana kadar geçtiği tüm aşamalarda satıcı fiyatı üzerine ve bu fiyatla orantılı olarak konulan ve bir önceki aşamada yüklenilen verginin indirilmesine imkân tanır[469].

Katma değer vergisinin matrahı uygulanan çeşitli tiplere göre farklılık gösterir. Bu tipler; gayrisafi hasıla tipi, gelir tipi, tüketim tipi ve ücret tipi olarak dörde ayrılır. Ülkemizde tüketim tipine dayalı vergi indirimi yöntemine uygun olarak katma değer

---

[463] Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Sistemi, s.263; Kaneti, s.385; Oktar, s185.
[464] Göker, s.73; Arslan, s.409.
[465] Göker, s.76; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.291; Aksoy, Kamu Maliyesi, s.418; Pehlivan, Kamu Maliyesi, s.135.
[466] Bulutoğlu, s192.
[467] Kaneti, s.385; Ünsal, s.71; Taylar, s.179; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.291; Aksoy, Kamu Maliyesi, s.426; Oktar, s.185; Nuri Değer, **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, (Katma Değer Vergisi), s.83; Bilici, Vergi Sistemi, s. 132.
[468] Şişman, s.23; Aksoy, Kamu Maliyesi, s.426; Arslan, s.412; Doğan, s.289.
[469] Değer, Katma Değer Vergisi, ss.82-83.

vergisi hesaplanır[470]. Tüketim tipinde ise temel olarak satışlardan yatırım mallarının alış bedellerinin tamamı indirilir[471].

Katma değer vergisi, Türk vergi sistemi içinde dolaylı-dolaysız vergi ayrımında dolaylı vergiler arasında yer alır[472]. Bunun sonucu olarak da katma değer vergisi için vergi teorisi bakımından iki çeşit mükelleften söz edilir. Bu mükelleflerden ilki vergi yükü üzerinde kalan iktisadi mükellef; ikincisi ise vergi yükü üzerinde kalmayan kanuni mükelleftir[473].

Katma değer vergisi kapsamında değerlendirilen faaliyetleri gerçekleştiren kişilerin niteliği vergilendirmeyi etkilemez[474]. Önemli olan söz konusu faaliyetin katma değer vergisi kapsamında vergilendirilip vergilendirilemeyeceğidir.

Çalışmamızın bu ana başlığı altında öncelikle katma değer vergisinin unsurları genel olarak açıklanacaktır.

B. Katma Değer Vergisinin Konusu

Bir verginin konusu, üzerine dolaylı veya dolaysız vergi konulan iktisadi unsurdur[475]. Bu nedenle verginin konusu, verginin asli unsurudur[476].

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi bu verginin konusunu düzenlemektedir. Katma değer vergisinin konusuna giren işlemler bu madde hükmünde sayma yoluyla üç grup şeklinde belirtilmiştir. Buna göre Türkiye'de yapılan ve madde hükmünde belirtilen işlemler katma değer vergisinin konusunu oluşturur.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre serbest meslek faaliyetleri kapsamında yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. O halde katma değer vergisinin konusu iki unsurdan oluşur. Bunlardan ilki madde

---

[470] Oktar, s.185.
[471] Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Sistemi, s.264; Billur Yaltı Soydan, **Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi (Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi)**, Beta, İstanbul, 1998, s.7.
[472] Bulutoğlu, s.191; Ünsal, s.71; Pehlivan, Kamu Maliyesi, s.120; Oktar, s.185.
[473] Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Sistemi, s.268.
[474] Şükrü Kızılot, **Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2012, (Katma Değer Vergisi), s.66.
[475] Erginay, Kamu Maliyesi, s.36; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.144; Karakoç, Genel Vergi, s.202; Akdoğan, Vergi Hukuku, s.43.
[476] Pehlivan, Vergi Hukuku, s.41.

hükmünde belirtilen bir işlemin yapılmasıdır. İkincisi ise bu işlemin Türkiye'de yapılmış olmasıdır[477].

Katma değer vergisinin konusunu oluşturan işlemlerin kanun veya resmi makamların gerektirdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statüsü ve kişilikleri, Türk tâbiyetinde bulunup bulunmamaları vergilendirmeye engel oluşturmaz[478].

Katma değer vergisi konusuna giren işlemler ise yine aynı madde hükmünce üç gruptur. Bunlardan ilki ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, ikincisi her türlü mal ve hizmet ithalatı, üçüncüsü ise diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerdir. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler ise madde hükmünde teker teker sayılmak suretiyle belirtilmiştir. O halde serbest meslek erbabı olan arabulucuların sunduğu hizmetler ve envanterlerine kayıtlı iktisadi kıymetlerin satışı katma değer vergisine tabidir.

Katma değer vergisinde kanunların mülkiliği (yerselliği) ilkesi[479] uygulanır[480]. Buna göre Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesine göre malların teslim anında Türkiye'de bulunması ve hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması katma değer vergisi konusu işlemlerin Türkiye'de yapılmış olduğunu ifade eder.

Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre temel kavramlar ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kavramlarıdır[481]. Bu kavramlar Gelir Vergisi Kanunu kapsamında tanımlanmaktadır. Ancak bu faaliyetlerin katma değer vergisinin konusunu oluşturabilmesi için devamlılık unsurunu da taşıması gerekir (KDVK. m.1) [482]. Aksi halde katma değer vergisinin konusu oluşmaz. Devamlılık unsuru ise Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanunu'nda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit

---

[477] Kumaş, s.151.
[478] Şişman, s.40.
[479] "*Vergi hukukunda mülkilik ilkesi yerine aşağı yukarı aynı şeyi ifade etmek üzere "kaynak ilkesi" kavramı kullanılmaktadır. Kaynak ilkesine göre bir devletin siyasi sınırları içinde gerçekleşen vergiyi doğuran olaylar bakımından o devletin vergilendirme yetkisi geçerli sayılır."* (Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s.49); Karakoç, Genel Vergi, ss.113-114; Erginay, Vergi Hukuku, ss.43-46; Bilici, Vergi Hukuku, s.16.
[480] Oktar, s.190; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s. 51.
[481] Yaltı Soydan, s.97.
[482] Detaylı açıklama için bkz. Göker, ss.77-80; Kumaş, s.151.

edilir. Bu bakımdan arızi olarak yürütülen ticari sınai ve serbest meslek faaliyeti kapsamındaki işlemler Katma Değer Vergisi Kanunu'na tabi değildir[483].

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği[484] söz konusu faaliyetler için devamlılık unsurunun önemini "*Gelir Vergisi Kanunu'na göre ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'na göre faaliyeti ticari sayılan esnafın teslim ve hizmetleri de verginin konusuna girer. Bu faaliyetlerden devamlılık arz edenler vergiye tabidir. Arızi faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ise vergiye tabi tutulmaz.*" şeklinde ifade etmiştir.

O halde arabuluculuk faaliyetini sürekli bir şekilde yapanlar gerçek usulde katma değer vergisine tabi olurken, arızi nitelikte arabuluculuk faaliyeti yapanlar katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

C. Katma Değer Vergisinin Mükellefi

Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinde mükellef ve vergi sorumlusu kavramları tanımlanmıştır. Buna göre mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergiyi doğuran olayın kişi unsurudur[485]. Doktrinde ise vergi mükellefi, vergiyi doğuran olayın kendi kişiliğinde gerçekleştiği ve malvarlığından vergi borcunu ödemek zorunda olan kişi olarak tanımlanmıştır[486].

Vergi mükellefinin kim olduğu kanunilik ilkesi gereği ilgili vergi kanununda belirtilir[487]. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesine göre katma değer vergisi mükellefi katma değer vergisinin konusuna giren işleri yapan kişilerdir. O halde katma değer vergisi mükellefi *"vergiye tabi olan mal veya hizmeti satan kişi"*dir[488]. Kanun bu hususta gerçek veya tüzel kişi ayrımı yapmamıştır.

Katma değer vergisi, harcama vergisi olmanın yanı sıra dolaylı bir vergidir[489]. Bu nedenle vergi teorisi bakımından iki çeşit mükellef söz konusudur. Bu

[483] Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.433; Dnş.7.D. E.1987/4177, K.1991/3088, T.17.12.1991, (Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler 2, ss.2967-2968).
[484] RG.26.04.2014 – 28983.
[485] Taylar, s.130.
[486] Karakoç, Genel Vergi, s.166; Şişman, s.36; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s.86.
[487] Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.156; Kaneti, s.79; Karakoç, Genel Vergi, s.162; Taylar, s.139.
[488] Pehlivan, Vergi Hukuku, s.325.
[489] Bilici, Vergi Sistemi, s.5.

mükelleflerden ilki kanuni mükelleftir. Kanuni mükellef, ilgili vergi kanununda mükellef olarak tanımlanan, adına vergi borcu düşen kişidir[490]. Ancak katma değer vergisi bakımından kanuni mükellef vergi yükünü üzerinde taşımaz. Çünkü alıcıya sunduğu vergi konusu işlem karşılığında aldığı bedel içerisinde katma değer vergisi de yer alır. Diğer bir ifadeyle bu kişiler ödemiş oldukları vergiyi, sattıkları mal veya sundukları hizmet bedeli içinde alıcıya yansıtır[491]. Kanuni mükellef alıcıdan almış olduğu bu vergiyi vergi dairesine yatırır.

Bu durumda kanuni mükellefler ödemeyi kendileri yapmadığından kendi malvarlıklarında da bir azalış meydana gelmez[492].

Katma değer vergisi açısından mükellef kavramı indirim mekanizması açısından önemlidir. Çünkü katma değer vergisini diğer vergilerden ayıran önemli bir özellik olan indirim mekanizması yalnızca katma değer mükellefleri tarafından kullanılabilir[493].

Katma değer vergisinde tarhiyatın muhatabı vergi mükellefi olan gerçek veya tüzel kişidir. Ancak adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri tarhiyata muhatap tutulur (KDVK. m.44/1-a). Yine anonim şirketler ticaret siciline tescil olduğu andan itibaren katma değer vergisi mükellefidir[494].

---

[490] Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 156; Karakoç, Genel Vergi, s.166; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s.88.

[491] Aksoy, Kamu Maliyesi, s.215; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s.88; Pehlivan, Vergi Hukuku, s.326; Ünsal, s.77.

[492] *"Katma değer vergisinde mükellef kavramı diğer vergi kanunlarının öngördüğü mükellef kavramından oldukça farklıdır. Bu vergide mükellef, KDV'ye tabi mal teslîminde veya hizmet ifasında bulunan ise de, bu verginin nihai yüklenicisi değildir. KDV'nin sistemi içinde nihai yüklenici, nihai tüketici durumunda bulunan kişi ve kuruluşlar olup, KDV mükellefleri vergi kapsamına giren mal ve hizmetlerin satış bedeli ile birlikte vergiyi tahsil etmek ve vergi dairesine ödemekle yükümlü bulunmaktadır. Dolayısı ile vergi dairesine ödenen tutar mükellefin malvarlığında bir eksilme meydana getirmemektedir."*, (Dnş 7. D., E.1997/2496, K.1998/669, T.25.2.1998), (Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Sistemi, s.268, dp.1).

[493] Hasan Oral, "Katma Değer Vergisi İndirimi Şartlarına Türkiye ve Avrupa Birliğinin Yaklaşımı", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 138, 2018, s.138.

[494] Tosuner/Arıkan, s.377.

D. Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay, vergi kanunlarının vergi borcunun doğumunu bağladıkları olay veya hukuki durumdur[495]. Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar (VUK. m.19/1). Vergiyi doğuran olay vergilendirme sürecini başlatan olaydır[496]. Vergilendirme sürecinin maddi sebebidir. O halde kanunlar vergi alacağının hangi olguya bağlı olarak ortaya çıkacağını belirler ve bu olguya vergiyi doğuran olay denir[497]. Vergiyi doğuran olay, vergi konusu ile vergi mükellefi arasında hukuki bir bağ kurar. Bu husus nedeniyle bazı yazarlar tarafından mükellefiyet doğurucu olay olarak nitelendirilir[498].

Katma Değer Vergisi Kanunu vergiyi doğuran olayları tadâdi olarak ifade etmiştir (KDVK. m.10). Buna göre mal teslimlerinde vergiyi doğuran olay malın teslim edilmesi iken hizmet ifalarında hizmetin ifa edilmesidir. O halde mal teslimi veya hizmet ifası *"soyut vergiyi doğuran olay (soyut eylem – soyut tip)"*dır[499].

Katma değer vergisi, vergiyi doğuran olay bakımından tahakkuk esasını benimsemiştir[500]. Buna göre katma değer vergisi konusuna giren mal teslimi veya hizmet ifası halinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır. Söz konusu teslim veya hizmet bedelinin tahsil edilip edilmemesi önem taşımaz[501]. Her vergilendirme

---

[495] Erginay, Kamu Maliyesi, s.39; Karakoç, Gelirin Elde Edilmesi I, s.103; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.152.

[496] Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.95; Karakoç, Genel Vergi, s.199; Aksoy, Kamu Maliyesi, s.218; Şişman, s.28.

[497] Kaneti, s.106.

[498] Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.152.

[499] Taylar, s.179.

[500] Fatih Pekşen, "Serbest Meslek Kazancının Vergilendirilmesinde Tahsil Esası Sorunu", **Mali Hukuk Dergisi**, Yıl:2014, Cilt 10, S.112, s.72; Yıldız, s.200.

[501] *"...davacının davaya konu faaliyeti sebebiyle elde ettiği kazanç serbest meslek kazancı olduğundan, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesiyle 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin (a), (b), (c) bentlerinde yer alan yasal düzenlemelere göre, katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana gelmekte olup, bu hususta ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler yönünden farklı bir düzenlemeye yer verilmediği, serbest meslek kazancının tespitinde, gelir vergisi açısından, tahsilat esasının getirilmiş olmasının da, yukarda anılan hukuki durumu değiştirmeyeceği, dolayısıyla Vergi Mahkemesince hizmetin yapıldığı tarihin araştırılarak vergiyi doğuran olayın bu tarihte meydana geldiği hususunun gözetilmesi suretiyle yapılacak yargılama sonuca göre karar verileceği tabiidir."* (Dnş. 3.D., E.2013/4591, K. 2015/4983, T.23.6.2015), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.: 22.05.2023); *"... 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 10'uncu maddesi uyarınca vergiyi doğuran olay, aracın teslim edildiği 19.7.2000 tarihinde meydana geldiğinden, faturanın düzenlendiği 1.8.2000 tarihi aracın teslim tarihi olarak kabul edilerek vergi ve cezanın belirtilen gerekçeyle kaldırılması yolunda verilen ısrar kararında yasal isabet görülmemiştir."* (DVDDGK., E.2005/73, K.2005/172, T.17.6.2005); *"Mal teslimi ve hizmet ifası ile doğan katma değer*

döneminde verilen hizmete ait bedel tespit edilerek ve ilgili dönemlerde beyan edilmelidir[502].

Kısım kısım mal teslimi veya hizmet ifası mümkün olan veya bu hususta anlaşılması halinde, teslim edilen veya hizmet ifa edilen kısım için katma değer vergisi bakımından vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur[503].

Ancak malın tesliminden veya hizmetin ifasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olay gerçekleşir (KDVK. m.10/b).

Ayrıca Katma Değer Kanunu'nun 4'üncü maddesi hükmünce *"Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler."* Buna göre bir hizmetin karşılığının nakit olmadığı başka bir hizmet veya mal teslimi olması halinde bu işlemlerin ayrı işlem olarak kabul edilmesi ve ayrı ayrı vergilendirilmesi amaçlanmıştır[504]. Ancak vergilendirme yapabilmek için karşı edim olan hizmet ifasının veya mal tesliminin vergiye tabi olması gerekir[505].

Bir işin hizmet sayılabilmesi için Danıştay'a göre yapılan işin doğrudan doğruya ve münhasıran muhatap için yapılmış olması gerekir[506].

---

vergisinde, muamele ile ilgili belgenin verilmemiş veya alınmamış olunması verginin doğmasını engellemez." (Dnş. 7.D., E.1987/4242, K.1991/3138, T.19.12.1991), (Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler 2, s.3012).

[502] Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler 2, s.3006.

[503] Şişman, s.151; Kumaş, s.151.

[504] Kızılot, Katma Değer Vergisi, s.487; Şişman, s.152.

[505] Doğan, s.116; Göker, s.88

[506] *"... halbuki yapılan işin hizmet sayılabilmesi için doğrudan doğruya ve münhasıran muhatap için yapılması gerektiği..."* (Dnş. 3.D., E.2008/4317, K. 2010/3066, T.11.10.2010), (kararara ma.danistay.gov.tr), (E.T.: 20.02.2023); Dnş. 9.D., E.2549/1992, K.592/1993, T.17.2.1993, (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.: 20.02.2023).

E. Katma Değer Vergisinin Matrahı

Matrah, *"çıkarılmış"* anlamına gelen bir kelimedir. Vergi matrahı, vergilendirilecek değerlerden vergiye tabi olmayan unsurların çıkarılması sonucunda elde kalan değerdir[507]. Bir verginin tarh edilebilmesi için vergi hesaplanacak ekonomik birimin yani matrahın bilinmesi gerekir[508]. Dolayısıyla "Matrah, vergi oranını uygulamak için vergi konusunun indirgendiği miktardır[509].". Vergi matrahı ise vergiyi doğuran olayın vukuu bulduğu tarih esas alınarak belirlenir[510].

Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir (KDVK. m.20/1) . Katma Değer Vergisi Kanunu bedeli ise "*Malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamı"* şeklinde tanımlamıştır (KDVK. m.20/2).

Kanun ayrıca meslek birlikleri tarafından serbest meslek faaliyetleri için belirlenmiş bir tarife varsa, söz konusu hizmet bedelinin tarifeden daha düşük olamayacağına hükmetmiştir (KDVK. m.27/5). Bu konu hakkında verilmiş bir özelge bulunmaktadır[511]. Hizmet bedelinin tarifede belirtilenden daha düşük olması halinde ise vergi matrahı olarak tarife bedeli esas alınır. Kanun burada hizmet ifasında bulunan serbest meslek erbabının mesleki teşekküllerce belirlenen hizmet bedeli altında hizmet vererek katma değer vergisi açısından vergi kaybına neden olmasını önlemek

---

[507] Pehlivan, Vergi Hukuku, s.60.

[508] Erginay, Kamu Maliyesi, s.37; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.145; Aksoy, Kamu Maliyesi, s.210; Karakoç, Genel Vergi, s.205; Pehlivan, Kamu Maliyesi, s.105; Akdoğan, Vergi Hukuku, s.47; Doğan, s.233.

[509] Bulutoğlu, s.199.

[510] Bilici, Vergi Hukuku, s.89; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, s.110; Taylar, s.27.

[511] *" ...serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa hizmet bedelinin bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamayacağı, hüküm altına alınmıştır. Buna göre, Şirketiniz tarafından verilen mühendislik hizmetlerinde esas alınacak bedel, bu hizmetin karşılığını teşkil eden gerçek bedel olacaktır. Ancak söz konusu bedelin Kanunun 27/5 inci maddesi gereğince Makine Mühendisleri Odasına ait asgari ücret tarifesinde belirtilen emsal bedelden daha düşük olamayacağı tabiidir."* Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 46480499-130[2017/1665]-15871sayılı ve 13.02.2019 tarihli özelgesi, (www.gib.gov.tr), (E.T.: 20.02.2023).

istemektedir[512]. Ancak herhangi bir tarife yoksa belirtilen hizmet bedeli vergi matrahı olarak alınır[513].

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre belli bir tarifeye göre tespit edilen işlerde tarifede belirtilen bedel katma değer vergisi dâhil edilerek tespit olunur. Bu nedenle katma değer vergisi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez. O halde arabuluculuk faaliyeti sonucunda Asgari Ücret Tarifesi 'ne göre alınan ücretlere katma değer vergisi dâhildir. Arabulucunun ayrıca katma değer vergisi hesaplamaması ve istememesi gerekir. Aksi halde vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık söz konusu olur[514].

F. Katma Değer Vergisinde İndirim Mekanizması

Katma değer vergisi mükellefleri, mal ve hizmet alışlarında katma değer vergisi öderken, satışlarında ise katma değer vergisi tahsil ederler. Bu nedenle de satışları üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden alımlarında hesaplanan ve belgelendirilen katma değer vergisini indirebileceklerdir[515]. Bu ise katma değer vergisinde indirim mekanizmasını oluşturur.

İndirim müessesesi, "*Katma değer vergisinin üretim ve dağıtım kademelerine bağlı olarak üst üste yığılmasını önleyen bir mekanizmadır*[516].". İndirim mekanizması katma değer vergisinin en önemli kurumudur[517]. Katma değer vergisi indirim esasına dayalı bir vergidir[518]. Çünkü katma değer vergisi bünyesinde yer alan indirim müessesesi sayesinde yansıtılabilir bir vergidir. Bu katma değer vergisini diğer vergilerden ayıran en önemli husustur[519].

İndirim mekanizması, "*Mal ve hizmet satışlarından alınan katma değer vergisinden, mal ve hizmet alışında veya imalinde ödenmiş olan katma değer*

---

[512] Pekşen, s.72; Can Erol, "Bedeli Bir Tarifeye Göre Belirlenen Serbest Meslek Hizmetlerinde KDV Matrahı", **Yaklaşım Dergisi,** Yıl:14, Sayı 166, Ekim-2006, ss.156-157.
[513] Mahcemal Seyhan, **Katma Değer Vergisinde Matrah**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020, (Matrah) s.144.
[514] Yıldız, s.204.
[515] Bilici, Vergi Sistemi, s.150.
[516] Doğan, ss.290-291.
[517] Aksoy, Kamu Maliyesi, s.426; Arslan, s.412.
[518] Aygün, s.35.
[519] Kızılot, Katma Değer Vergisi, s.1255.

vergisinin mahsup edilmesi"dir[520]. Diğer bir ifadeyle, üretimden tüketime kadar her aşamada oluşan katma değer vergisinin bir sonraki aşamada ödenecek hale gelen katma değer vergisinden indirilmesidir. Bu yönüyle de katma değer vergisi içinde bir otokontrol mekanizması oluşmaktadır[521].

İndirim mekanizması Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinde düzenlenir:

> *"Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:*
> *a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,*
> *b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,*
> *c) Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi"*

Kanun'daki ifadeden de anlaşıldığı üzere indirim mekanizmasından yalnızca katma değer vergisi mükellefleri yararlanabilecektir[522]. Buna göre başkası adına düzenlenen fatura veya benzeri belgelerde mal veya hizmetin gerçek alıcısı görülmediğinden bu belgelerde gösterilen katma değer vergisi gerçek alıcı tarafından indirilemeyecektir. Dolayısıyla katma değer vergisinin belge düzeni üzerine oturtulmuş bir vergi türü olduğunu ifade edebiliriz[523].

Vergi mükellefleri bakımından indirim hakkı, vergiyi doğuran olayla birlikte doğar. Ancak indirim hakkının doğması ile kullanılması farklıdır. Bu iki hususu birbirine karıştırmamak gerekir. Mal veya hizmet alışı nedeniyle mükellefe yansıyan katma değer vergisi, teslim veya hizmet ifası ile indirimin konusu olur. Yani mükellef için indirim hakkı doğar[524]. Doğmuş olan bu indirim hakkı ise vergilendirme dönemleri itibariyle kullanılır[525].

İndirim mekanizmasından yalnızca katma değer vergisi mükelleflerinin faydalanabileceğini ifade etmiştik. Mükellefiyet tesisinden önce yapılan mal ve hizmet alımlarına ait katma değer vergisinin de bu indirim mekanizması kapsamında kalıp kalmadığını değerlendirmek gerekir. Katma Değer Vergisi Kanunu, indirim

---

[520] Aksoy, Kamu Maliyesi, s.427 ;Kaneti, s.391.
[521] Tosuner/Arıkan, s.362.
[522] Oral, s.138.
[523] Değer, Katma Değer Vergisi, s.87.
[524] Kızılot, Katma Değer Vergisi, s.1257; Doğan, s.295.
[525] Doğan, s.297; Kızılot, Katma Değer Vergisi, s.1260; Dnş 7.D. E.1987/1899, K.1988/1306, T.11.5.1988, (Kızılot Danıştay Kararları ve Özelgeler 2, s.3194).

mekanizmasından yararlanabilmek için faaliyet ile ilgili mal ve hizmet alımlarının mükellefiyet tesisinden sonra olması gerektiğine dair ayırt edici bir düzenlemeye yer vermemiştir. O halde mükellefiyet tesis ettirilmeden önce faaliyet ile ilgili yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin katma değer vergisinin de belgelendirilmek ve olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak şartıyla yasal defterlere kaydedilmesi halinde genel esaslara göre indirim konusu yapılabilmesi gerekir[526].

Ait olduğu dönemde indirilemeyen katma değer verginin, bir sonraki vergilendirme döneminde de indirilebilmesi mümkündür[527]. Buna devreden katma değer vergisi denilmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasına göre *"Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez."*. Yine Kanun'un 29'uncu maddesinin 3'üncü fıkra hükmünce *"İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir."*.

"İndirimin Belgelendirilmesi" başlıklı 34'üncü madde, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirilebileceğini belirtmiştir. Kanuni deftere kayıt zorunluluğu hususuna Danıştay kararlarında da yer verilmiştir[528]. Ayrıca belgelerin kanuni defterlere geç yazılması mükelleflere tanınan vergi indirimi hakkını da ortadan kaldırmayacaktır[529].

---

[526] Abdullah Tolu, "Mükellefiyet Tesisinden Önce Yapılan Mal ve Hizmet Alımlarına Ait KDV'nin İndirimi", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:14, Sayı 160, Nisan 2006, ss.215-216.

[527] Doğan, s.300.

[528] *"... defterlere kaydedilmemiş olan faturada gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün değildir."* (Dnş. 7.D., E.1989/1714, K.1993/1211, T.31.3.1993), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.:06.11.2022); Dnş. 9.D., E.2003/3279, K.2005/582, T.16.3.2005, (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.:06.11.2022); *"KDV indiriminden yararlanabilmek için gerekli yasal defterlere kayıt koşulu olayda gerçekleşmiş kabul edilemeyeceğinden, Mahkemeye ibraz edilen faturaların, gerçek mahiyete uygunlukları kanıtlanmış olsa dahi, indirim hakkı vermeleri olanaklı değildir.",* ((Dnş.9.D., E.2001/827, K.2003/381, T.6.2.2003), (Değer, Katma Değer Vergisi, ss.1007-1008)).

[529] *"...vergi indirimi mükellefiyete bağlı bir görev ve hak olduğundan ve sadece belgelerin defterlere geç yazılması mükelleflere kanunen tanınan bir hakkın ortadan kaldırılmasına neden olamayacağından indirimlerin kabul edilmemesi suretiyle yapılan cezalı tarhiyatın yerinde olmadığı...",* (Dnş. 9.D., E.1998/2194, K.1999/4096, T.11.11.1999), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası),

Katma değer vergisi indirimi mekanizmasından faydalanabilmek için söz konusu kanuni defterlerin tasdik edilmiş olması gerekir[530]. Ancak Danıştay'ın aksi yönde kararları da mevcuttur[531]. Ayrıca tasdiksiz defterlere kaydedilen belgelerin katma değer vergisi indiriminin kabul edilmesi gerektiği yönünde özelgeler de vardır[532]. Tasdiki zorunlu olan defterlerin tasdik ettirilmemesinin Katma değer vergisinin indirim mekanizmasından yararlanmaya engel olmaması gerektiği görüşünde olan yazarlar da bulunmaktadır[533]. Katma değer vergisinin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceği Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit olunur. Ayrıca katma değer vergisi indiriminin ön şartı teslim ve hizmete ait olan faturaların gerçek olmasıdır[534].

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde ise indirim hakkının ispatı mümkün olmayacağından indirim konusu yapılan katma değer vergisi indirimi reddedilir. Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu'nun bu hususta kararı mevcuttur[535].

(E.T.: 20.05.2023); (Dnş. 9.D.,, E.1995/3332, K.1996/1270, T.9.4.1996), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.: 20.05.2023).

530 *"Bu hükümler karşısında katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için indirim konusu yapılacak verginin fatura ve benzeri belgeler ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi ve söz konusu belgelerin tasdik edilmiş olan kanuni defterlere kaydedilmiş olması gerekmektedir."* (Dnş. 9.D., E.2007/5780, K.2010/2640, T.26.5.2010) ; Dnş. 11.D., E.1999/2573, K.1999/4850, T.9.12.1999, (Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler 6, ss.1499-1501).

531 *"Defter tasdik ettirilmeden kullanılması, defterin yasal olma özelliğini ortadan kaldırmaz. Tasdik ettirilmeden kullanılan defterlere göre KDV indiriminin reddedilmesi, başka bir tespit yapılmadığı sürece hukuka aykırıdır."* (Dnş. 7.D., E.2000/6138, K.2001/3474, T.7.11.2001), (Seyhan, Defter Tutma Yükümlülüğü, s.38, dp.79).

532 Maliye Bakanlığı'nın 22906 sayılı ve 21.05.2002 tarihli özelgesi, (Değer, Katma Değer Vergisi, s.1017); Maliye Bakanlığı'nın 53/5334-151/040199 sayılı ve 23.07.2001 tarihli özelgesi, (Değer, Katma Değer Vergisi, s.1017-1018).

533 Aygün, s.37; Hayrettin Erdem, "Tasdiksiz Defterlere Kaydedilen KDV'nin İndiriminde Son Durum", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:13, Sayı 150, Haziran 2005, (Tasdiksiz Defter), s.108; Mehmet Timur, "Tasdiksiz Defterlere Kaydedilen Belgelerde Gösterilen KDV'nin İndirilip İndirilemeyeceği", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:5, Sayı 49, Ocak 1997, s.52-53.

534 Dnş. 11.D., E.1998/2784, K.2000/382, T.7.2.2000 (Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler 6, ss.1494-1496) ; Dnş. 4.D., E.2016/1180, K.2017/2016, T.27.2.2017; Dnş. 11.D., E.1999/3914, K.1999/3900, T.2.11.1999;

535 *"...mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini, incelemeye yetkili olan inceleme elemanlarına ibraz etmeyen katma değer vergisi mükellefleri adına yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda; davacılar tarafından, vergilendirme dönemine ilişkin yasal defterler ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, bu defter ve belgeler davacıdan istenilip, defterlerdeki kayıtlar incelenip, bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak yapılacak hukuki değerlendirmeye göre karar verilmesi gerektiği sonucuna ulaşıldığından…",* (Dnş. İBGK., E.2013/3, K.2019/1, T. 8.2.2019), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.:28.05.2023).

Katma değer vergisi bakımından temel uygulama indirim mekanizması olmakla birlikte kanun koyucu vergi alacağını emniyet altına almak amacıyla tevkifat uygulamasını getirmiştir (KDVK. m.9/1). Bu uygulamayı hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin, hizmeti sunan kişi tarafından değil, bu işlemlere muhatap olan kişiler tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi şeklinde tanımlayabiliriz. Dolayısıyla iki çeşit tevkifat söz konusudur. Bunlar *"tam tevkifat"* ve *"kısmi tevkifat"* şeklindedir. Tam tevkifat, işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi; kısmi tevkifat ise hesaplanan verginin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen bir kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi yapan kişi tarafından beyan edilip ödenmesidir. Katma değer vergisi tevkifatına ilişkin düzenlemeler ise Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde yer alır.

G. Katma Değer Vergisi Beyannamesi

Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler için katma değer vergisi alınır. Katma değer vergisi de beyan esasına dayalı bir vergidir. Bu nedenle katma değer vergisi mükellefleri, katma değer vergisi beyannamesini vergilendirme dönemini takip eden ayın 24'üncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verir (KDVK. m.41). Ancak Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 28'inci maddesindeki yetkiye dayanılarak katma değer vergisi beyannamesi verme süresi Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 115 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile "takip eden ayın 26'sı" olarak değiştirilmiştir. İşin bırakılması halinde de katma değer vergisi beyannamesi verilmelidir (KDVK. m.41/4).

Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde söz konusu hizmetin yerine getirilmesi ile katma değer vergisi doğmaktadır. Bu nedenle tahsilat yapılmamış olsa bile katma değer vergisi beyanında bulunmak gerekir . Ayrıca katma değer vergisi mükellefleri bir vergilendirme döneminde vergiye tabi bir işlemi bulunmasa bile katma değer vergisi beyannamesi vermek zorundadır . Ancak katma değer vergisi beyannamesi damga vergisine tabi kağıtlar arasında yer aldığından damga vergisi doğacaktır. Dolayısıyla katma değer vergisi bakımından vergiye tabi bir işlem söz konusu olmasa

bile mükellef katma değer vergisi beyannamesi verdiğinden her ay damga vergisi de ödeyecektir.

II. ARABULUCULUK FAALİYETİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRME

A. Genel Olarak

Çalışmamızın ikinci bölümünde de açıkladığımız gibi arabuluculuk faaliyeti bir serbest meslek faaliyetidir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre devamlılık unsuru sağlandığı sürece serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisi konusuna girer. Ancak arızi olarak yapılan serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusunu oluşturmaz.

Katma değer vergisi bakımından mal teslimleri vergiyi doğuran olayı oluşturmaktadır. Buna göre önce "mal" kavramını sonra da "teslim" kavramını açıklamak gerekir. Mal, üzerinde bireysel hakimiyet sağlanabilen, ekonomik bir değeri olan kişi ve hayvanlar dışındaki cismani varlıklardır[536]. Üzerinde hakimiyet kurulamayan şeyler mal değildir[537]. Teslim ise malın zilyetliği kazanacak kişinin eline verilmesi ve onun mal üzerinde hakimiyet kurmasına olanak sağlanmasıdır[538].

Teslim konusu malın tanımı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yapılmamıştır. O halde genel anlamıyla mal, mülkiyete konu olabilen taşınırlar, taşınmazlar ve haklardır[539].

Teslimin tanımı ise Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde yapılmıştır. Buna göre *"Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir."*. O halde teslimde temel unsur, mal üzerinde tasarruf etme hakkının diğer bir ifadeyle mülkiyetin devredilmesidir[540]. Mülkiyetin yasal sahipliği devredilmese dahi tasarruf

[536] M. Kemal Oğuzman, Özer Seliçi ve Saibe Oktay-Özdemir, **Eşya Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 19. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2016, (Eşya Hukuku), s.8.
[537] Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, Eşya Hukuku, s.8.
[538] Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, Eşya Hukuku, s.67.
[539] Şişman, s.45.
[540] Şişman, s.47; Yaltı Soydan, s.115.

hakkının malik sıfatı ile devredilmesi katma değer vergisi açısından teslimdir[541]. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde ise teslim sayılan haller ifade edilmektedir.

Kızılot, hizmeti *"maddi özellik taşıyan ve elle tutulabilen mal ve eşyalardan farklı olarak elle tutulamayan fakat satımı ve alımı mümkün olan iktisadi çabalar*[542]*"* şeklinde tanımlar.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda ise hizmet kavramı daha geniş ve dolaylı bir şekilde ifade edilmiştir[543]. Kanun'un 4'üncü maddesi *"Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir*." şeklinde tanımlanır. Bu tanım ile hizmet kavramına geniş bir anlam yüklenmiştir. Kanun, *"Bu işlemler; bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir."* ifadesiyle hizmet sayılan bazı işlemler belirtilmiş ve bunlara benzeyen işlemlerin de hizmet sayılacağını hükme bağlamıştır. Dolayısıyla hizmet kavramı belli başlı işlemlerle sınırlandırılmamıştır[544].

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun gerekçesinde hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işler olarak tanımlanması nedeniyle hiçbir işlem türünün vergi dışında bırakılmayarak hizmet kapsamında değerlendirilmesinin sağlandığı, böylece vergilendirmede yasal bir boşluk oluşmasının engellendiği ifade edilmiştir[545].

Hizmetin ticari, sınai, zirai veya mesleki nitelikte olması arasında vergilendirme yönünden bir fark yoktur. Ancak serbest meslek faaliyeti kapsamında ifa edilen hizmetler, serbest meslek hizmetleri olarak nitelendirilir. Bu hizmetler mesleki bilgi veya ihtisasa dayanır[546].

Arabuluculuk faaliyetinin mahiyeti gereği herhangi bir mal teslimi söz konusu değildir. Arabuluculuk faaliyeti hizmet ifası içerir. Dolayısıyla mutad olarak verilen arabuluculuk hizmeti serbest meslek faaliyeti kapsamında ifa edilen hizmet olarak

---

[541] Yaltı Soydan, s.66.
[542] Kızılot, Katma Değer Vergisi, s.430; Şişman, s.150
[543] Kızılot, Katma Değer Vergisi, s.430; Şişman, s.150; Göker, ss.87-88.
[544] Kızılot, Katma Değer Vergisi, s.430; Şişman, s.150
[545] Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları (www.gib.gov.tr)
[546] Doğan, s.71.

katma değer vergisine tabi olmalıdır[547]. Ancak arabuluculuk faaliyetinin mutad olarak değil de arızi olarak yapılması hali ise katma değer vergisine tabi olmayacaktır[548].

Katma değer vergisi bakımından vergiyi doğuran olay hizmet ifası olduğundan, diğer bir ifadeyle bu vergi tahsil esasına bağlı bir vergi türü olmadığından, hizmet bedelinin alınmamış olması katma değer vergisinin doğmasına engel olmayacaktır. O halde bir arabulucunun karşılıksız bir şekilde eşine, arkadaşına vb. bir kimseye arabuluculuk hizmeti vermesi halinde katma değer vergisi doğacaktır[549].

Katma değer vergisinin unsurları Katma Değer Vergisi Kanunu'nda hüküm altına alınmıştır. Bir önceki ana başlıkta bu unsurlar fazla ayrıntıya inilmeden ifade edilmeye çalışıldığından, bu ana başlıkta söz konusu unsurlar arabuluculuk yapma faaliyeti bakımından değerlendirilecektir.

B. Hizmet İfası Olarak Arabuluculuk Faaliyeti

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde verginin konusu hüküm altına alınır. Buna göre katma değer vergisinin konusuna giren işlemler için iki unsur aranır. Bunlardan ilki madde hükmünde belirtilen işlemlerden birinin yapılması; ikincisi madde hükmünde belirtilen bu işlemlerin Türkiye'de yapılmış olmasıdır.

Söz konusu işlemler ise üç gruba ayrılır. Bunlardan ilki ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler[550], ikincisi her türlü mal ve hizmet ithalatı, üçüncüsü ise diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerdir. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler ise yine madde hükmünde tek tek sayılmak suretiyle belirtilir.

Çalışmanın bir önceki bölümünde serbest meslek faaliyetinin sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan, ticari mahiyette olmayan ve işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olduğu ayrıntılarıyla ifade edilmişti. Yine arabuluculuk

[547] Türkay, Arabuluculuk Faaliyetinin Vergilendirilmesi, s.31.
[548] Dilemre Öden, s.188 ; Kaplan, s.114
[549] Şükrü Kızılot, "Avukata ve Doktora Eş, Dost Vergisi" Hürriyet Gazetesi, 04.05.2004, (hürriyet.com.tr); Şişman, s.160.
[550] Bu hususta devamlılık unsuru aranmaktadır. Devamlılık unsuru öncelikle Gelir Vergisi Kanunu'na göre, buradan bir sonuca ulaşılamaması halinde Türk Ticaret Kanunu ve diğer mevzuat hükümleri uyarınca tespit edilecektir (KDVK. m.1). Detaylı açıklama için bkz. Göker, ss.77-80.

faaliyetinin bir tür serbest meslek faaliyeti olduğunu açıklanmıştı. O halde arabuluculuk faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetler arızi olmadığı sürece katma değer vergisinin konusunu oluşturur. Ancak arabuluculuk faaliyeti bir hizmet ifasıdır ve hizmet işlemlerinde katma değer vergisi olarak değerlendirilmelidir.

Arabulucunun, arabulucu sözleşmesi[551] ile veya arabuluculuk ofisi tarafından görevlendirilmesi arasında söz konusu faaliyet bakımından bir fark yoktur. Her iki durumda da arabulucu aynı hizmeti ifa eder. Dolayısıyla arızi bir faaliyet söz konusu olmadığı müddetçe katma değer vergisi yükümlülüğü doğar.

Arabuluculuğun ihtiyari veya dava şartı olması halinde de söz konusu hizmet ifası bakımından fark yoktur. Ancak zorunlu arabuluculukta anlaşma sağlanamaması halinde arabuluculuk ücreti Devlet tarafından karşılanır. Bu durumda da serbest meslek faaliyeti çerçevesinde bir hizmet ifası söz konusu olduğundan katma değer vergisi doğacaktır.

İdarenin ceza muhakemesi kapsamındaki zorunlu avukatlık hizmeti için benzer bir görüşü mevcuttur. Bir özelgeye göre;

> *"... Baronuz tarafından Ceza Muhakemeleri Kanunu kapsamında yapılan görevlendirmeler üzerine, Baronuz üyesi avukatların vermiş olduğu zorunlu avukatlık hizmetinin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesi kapsamında katma değer vergisine tabi tutulması ve verilen hizmet karşılığı yapılan ödemeler nedeniyle düzenlenen serbest meslek makbuzunda alınan tutar üzerinden ayrıca KDV hesaplanması gerekmektedir[552]."*

Dava şartı arabuluculuk hususunda benzer bir özelge bulunmamasına rağmen, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet söz konusu olduğundan ödemenin Devlet tarafından yapılması katma değer vergisi yükümlülüğünü ortadan kaldırmamalıdır.

Danıştay tarafından verilen kararlarda katma değer vergisi bakımından vergiyi doğuran olaylardan birinin hizmet ifası olduğu, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmet ifaları bakımından farklı bir düzenleme bulunmadığı ifade edilir[553].

---

[551] "Arabulucu İşgörme Sözleşmesi" (Bora, s.46), "Arabuluculuk Sözleşmesi" (İlhan, s.153) veya "Arabulucuyla Yapılan Sözleşme" (Kılıçoğlu, s.74) şeklinde ifade eden yazarlar vardır.

[552] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.04.2007 tarih ve KDV:02-797-904 sayılı özelgesi (Kızılot, Katma Değer Vergisi, s.192).

[553] *"Katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana gelmekte olup, ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde, yapılan teslim veya hizmetler yönünden farklı bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde, gelir vergisi açısından tahsilat esasının getirilmiş olmasının da belirtilen hukuki durumu değiştirmeyeceği açıktır. Bu bakımdan, dava hakkında serbest muhasebecilik faaliyetinde verilen hizmetin yapıldığı tarihin araştırılması ve vergiyi doğuran olayın, hizmetin yapıldığı tarihte meydana geldiği hususunun gözetilmesi suretiyle yapılacak yargılamayla ulaşılacak sonuca göre karar verilmesi*

Ayrıca serbest meslek kazancının tespitinde, gelir vergisi bakımından tahsil esasının geçerli olmasının katma değer vergisi bakımından belirtilen hukuki durumu değiştirmeyeceği belirtilir.

Arabuluculuk hizmetinin ifa edildiği sonucuna, Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun *"Arabuluculuğun sona ermesi"* başlıklı 17'nci maddedeki hallerden birinin gerçekleşmesiyle varabiliriz. O halde tarafların anlaşmaya varması; taraflara danışıldıktan sonra arabuluculuk için daha fazla çaba sarf edilmesinin gereksiz olduğunun arabulucu tarafından tespit edilmesi; taraflardan birinin karşı tarafa veya arabulucuya, arabuluculuk faaliyetinden çekildiğini bildirmesi; tarafların anlaşarak arabuluculuk faaliyetini sona erdirmesi; uyuşmazlığın arabuluculuğa elverişli olmadığının tespit edilmesi hallerinden birinin gerçekleşmesi durumunda arabuluculuk hizmetinin ifa edildiğini ve katma değer vergisinin doğduğunu kabul etmek gerekir. Dolayısıyla hizmet bedelinin tahsil edilip edilmemesinin katma değer vergisi bakımından bir önemi yoktur[554].

Gelir vergisi kapsamında serbest meslek kazançlarının elde edilmesinin tahsil şartına bağlı olduğunu ifade etmiştik. Katma değer vergisi bakımından ise hizmetin ifa edildiği zaman önem taşır. Bu durumda bedeli tahsil edilmeyen ancak ifa edilen hizmetler bakımından katma değer vergisi beyannamesi düzenlenmesi gerekir. Ancak iki vergi türü arasındaki bu uyumsuzluk nedeniyle katma değer vergisi matrahının tespiti sorun teşkil eder. Bu soruna yönelik doktrinde üç farklı görüş bulunur. Bu görüşlerden *birincisi*, tahsilat yapılmadığı sürece serbest meslek makbuzu düzenlemenin mümkün olmadığını, bu nedenle de hizmet ifasında bulunan serbest

---

gerekir." (DVDDGK., E.2006/19, K.2006/92, T.14.4.2006), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.:20.05.2023).

554 *"Serbest meslek faaliyetinde bulunan yükümlülerin her vergilendirme döneminde müşterilerine verdikleri hizmetlere ait bedelleri tespit edip, bu bedellere ilişkin katma değer vergisini hesaplayarak ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesi ile beyan etmeleri gerekir. Katma değer vergisi işleme yönelik bir vergi olduğundan, bedel tahsil edilmese dahi hizmetin ifa edilmesi yani işlemin gerçekleşmesi vergilemenin yapılması için yeterlidir. Dolayısıyla yükümlülerin ifa ettikleri serbest meslek faaliyetine ait bedeli tahsil edip etmemeleri Katma Değer Vergisi Kanunu açısından bir hüküm ifade etmemekte olup, vergiyi doğuran olay, hizmetin yapılması ile meydana gelmektedir."* (Maliye Bakanlığının 0.80//10-190 sayılı ve 19.04.1993 tarihli özelgesi), (Kızılot, Katma Değer Vergisi, s.652); *"Katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana gelmekte olup, ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde, yapılan teslim veya hizmetler yönünden farklı bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde, gelir vergisi açısından tahsilat esasının getirilmiş olmasının da belirtilen hukuki durumu değiştirmeyeceği açıktır."* (DVDDGK., E.2006/19, K.2006/92, T.14.4.2006), (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası); Dnş. 3.D., E.2013/4591, K.2015,4983, T.23.6.2015, (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası), (E.T.:26.05.2023).

meslek erbabının kanuni defterlerine o vergilendirme dönemine ait katma değer vergisini hesaplayarak tahakkuk ettirmesi ve aynı vergilendirme dönemi için verilen katma değer vergisi beyannamesinde bunu beyan etmesidir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından da belirtilen *ikinci görüşe* göre ise tahsilat yapılmasa dahi hizmet ifasında bulunan serbest meslek erbabının sadece katma değer vergisi tutarı kadar serbest meslek makbuzu düzenlemesi aynı vergilendirme dönemine ait verilen katma değer vergisi beyannamesinde de bu tutarın beyan edilmesidir. Ancak serbest meslek makbuzunda yalnızca katma değer vergisi tutarının bulunması makbuzu eksik kılar. Ayrıca tahsilatın yapılması halinde katma değer vergisi hesaplanmadan düzenlenen serbest meslek makbuzu da ayrı bir sorun teşkil eder[555]. Doktrinde ifade edilen bu iki çözüm yolunun da tam anlamıyla sorunu çözebilecek nitelikte olmadığı kanaatindeyiz. Çünkü bu çözüm yolları belge sistemimize zarar verebilir[556]. Ancak katma değer vergisi için vergiyi doğuran olayın serbest meslek faaliyetine ilişkin hizmet ve teslimlerin tahsilatına bağlanması daha yerinde olacaktır[557]. *Üçüncü görüş* ise Gelir Vergisi Kanunu'nda serbest meslek kazancı ile ilgili tahakkuk esasının kabul edilmesi ile ilgili düzenleme yapılması yönündedir[558]. Bu önerinin mevcut durumu daha çıkılmaz bir hale sokacağı kanaatindeyiz. Çünkü bu öneriye göre serbest meslek erbabı olan kişiler mesleki faaliyetleri sonucu hak kazandıkları ücretlerini tahsil edemeden hem gelir vergisi hem de katma değer vergisi ödeyecektir.

Son olarak Katma Değer Vergisi Kanunu vergilendirilebilen hizmet ifalarının Türkiye'de yapılmış sayılması gerektiğini ifade eder. Hizmet ifalarında işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinin (b) bendine göre hizmetin Türkiye'de yapılması, Türkiye'de değerlendirilmesi veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekir. Arabuluculuk faaliyetinde yabancılık unsuru taşıyan uyuşmazlıklar söz konusu olsa bile hizmetin sonuçları Türk hukuk sistemi içinde sonuç doğurur ve faaliyetin sonuçları iç hukuk içerisinde değerlendirilir. Bu nedenle arabuluculuk faaliyeti kapsamındaki hizmet ifası Türkiye'de yapılmış kabul edilecektir.

---

[555] Kumaş, ss.154-155.
[556] Kızılot, Katma Değer Vergisi, s.600.
[557] Aynı yönde görüş için bkz. Kızılot, Katma Değer Vergisi, s.600; Yıldız, s.202; Ahmet Elbaşı, "Serbest Meslek Kazançlarında Elde Etme ve KDV", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** Sayı 52, 2004, s.277.
[558] Pekşen, s.73.

C. Arabuluculuk Faaliyeti Kapsamında Vergi Mükellefi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesi katma değer vergisi mükellefini tanımlar. Buna göre katma değer vergisinin konusuna giren işleri yapan kişi katma değer vergisi mükellefidir. Bu noktada kanun gerçek veya tüzel kişi ayrımında bulunmaz.

Arabuluculuk hizmeti Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 2'nci maddesine göre gerçek kişiler tarafından verilir. Bu durumda katma değer vergisi mükellefi vergi konusu işlemi yapan kişi olduğuna göre, arabuluculuk hizmetini ifa eden gerçek kişi arabulucu katma değer vergisinin kanuni mükellefidir.

Katma değer vergisi dolaylı bir vergi türü olduğundan bu vergide vergi teorisi bakımından iki çeşit mükellef söz konusudur. Bunlardan ilki vergi yükünü üzerinde taşımayan, alıcıya yansıtan *kanuni mükellef*; bir diğeri ise vergi yükünü üzerinde taşıyan, alıcı konumunda olan *iktisadi mükelleftir*.

Arabuluculuk hizmeti nedeniyle doğan katma değer vergisi açısından ise arabulucular kanuni mükelleftir. Yani arabulucular, arabuluculuk hizmetinin ifası sonucu elde ettikleri bedeli katma değer vergisi de dahil bir şekilde tahsil ederler[559]. Arabuluculuk hizmetleri nedeniyle katma değer vergisi bakımından kanuni mükellef konumunda olan arabulucular Katma Değer Vergisi Kanunu'nda düzenlenen indirim mekanizmasından da faydalanabilir.

D. Arabuluculuk Faaliyeti Bakımından Vergiyi Doğuran Olay

Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar (VUK. m.19/1). Bu nedenle de vergiyi doğuran olayın kanunda belirtilmesi zorunludur.

Hizmet ifası söz konusu işin sözleşmeye uygun tamamlanmasıdır[560]. Çalışmamız açısından arabuluculuk faaliyetinin arabulucu sözleşmesine[561] uygun

---

[559] *"Belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli Katma Değer Vergisi dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez."* (KDVK. m20/4).

[560] Kızılot, Katma Değer Vergisi, s.595; Yaltı Soydan, s.232.

[561] Özbek, Asgari Ücret Tarifesi, s.1123

tamamlanması halinde hizmet ifası gerçekleşmiş ve katma değer vergisi bakımından vergiyi doğuran olay vukuu bulmuş olacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanunu vergiyi doğuran olay bakımından *tahakkuk esasını* benimser. Buna göre mal teslimlerinde vergiyi doğuran olay malın teslim edilmesi iken, hizmet ifalarında hizmetin ifa edilmesidir. Dolayısıyla ifa edilen hizmet ile ilgili tahsilat yapılmamış olsa bile katma değer vergisi beyan edilip ödenir. Arabuluculuk faaliyeti bakımından da bu husus geçerlidir. Yani arabuluculuk hizmeti yerine getirilmiş olmasına rağmen hizmeti sunan arabulucuya herhangi bir ödeme yapılmamış olsa dahi katma değer vergisi doğmuş olur. Tahsilatın katma değer vergisinin doğması bakımından önem arz etmediği Danıştay kararında da belirtilmiştir[562].

Arabuluculuk ücretinin tahsil edilememesi halinin zorunlu arabuluculukta karşımıza çıkma ihtimali düşüktür. Çünkü zorunlu arabuluculuk sürecinde ücret ödemeleri devlet tarafından yapılmaktadır. Ancak ihtiyari arabuluculuk halinde söz konusu ücret taraflarca ödenir. Bu durumda da katma değer vergisinin doğması için hizmetin ifa edilmiş olması yeterli olduğundan, ihtiyari arabuluculuk halinde arabuluculuk ücretinin hiç tahsil edilememesi veya geç tahsil edilmesi katma değer vergisinin doğmasını engelleyen bir husus olmayacaktır. Dolayısıyla arabulucular mali güçleri bulunmamasına rağmen katma değer vergisini beyan etmek ve ödemek zorunda kalır[563].

Arabulucu sözleşmesi, uyuşmazlığın tarafları ile arabuluculuk faaliyetini yürüten ve Bakanlıkça düzenlenen arabulucular siciline kaydedilmiş bulunan gerçek kişi arabulucu ile yapılan bir sözleşmedir[564]. Bu sözleşme arabulucu bakımından arabuluculuk hizmeti verme, taraflar içinse ücret ödeme borcu doğuran maddi hukuk nitelikli bir sözleşmedir[565]. Sözleşme sayesinde arabulucu yetkisini uyuşmazlığın

---

[562] *"... 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin (a) bendinde ise vergiyi doğuran olayın, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana geleceği hükme bağlanmıştır. / Buna göre; katma değer vergisinin mal teslimi ve hizmet ifası anında doğacağı ve buna ilişkin vergilendirme döneminde beyan edilmesi gerektiği açıktır. Mal ve hizmet bedelinin tesliminin ise bu açıdan bir önemi bulunmamaktadır."* (Dnş.4.D., E.2008/1948, K.2011/5836, T.29.6.2011), (Taylar, s.201, dp.608).

[563] Ülgen, s.53.

[564] Arabulucu sözleşmesini, uyuşmazlığın tarafları ile gerçek kişi arabulucu veya arabuluculuk merkezleri ile yapılan bir sözleşme olarak tanımlayan yazarlar vardır (Bora, s.44); İlhan, s.175; Kılıçoğlu, s.76.

[565] Kılıçoğlu, s.85; Ekmekçi/Özekes/Atalı, s.49.

taraflarından alır. İhtiyari arabuluculuk halinde arabulucu sözleşmesinden bahsedebilmemiz mümkünken dava şartı arabuluculuk halinde bu hususta kural olarak bahsedilemez. Diğer bir ifadeyle dava şartı arabuluculuk halinde kural olarak arabulucu sözleşmesinin varlığından söz edilemez[566]. Ancak dava şartı arabuluculuk halinde taraflar bir arabulucu ile anlaşmaz ve arabulucu, arabuluculuk bürosu tarafından atanırsa, arabuluculuk sürecinin başlamasıyla arabulucu sözleşmesinin zımnen kurulduğu kabul edilir[567].

İhtiyari arabuluculuk sürecinde, taraflar hangi uyuşmazlıkların arabulucu sözleşmesi kapsamında yer alacağını ve arabuluculuk ücretini açıkça maktu veya nispi olarak belirlemelidir[568]. Dava şartı arabuluculuk halinde ise zaten arabulucu sözleşmesi kapsamında değerlendirilen uyuşmazlık açıktır. Ancak tarafların arabulucu belirlemesi halinde yine arabulucu sözleşmesi kurulacaktır ve bu kapsamda arabuluculuk ücretinin belirlenmesi yerinde olacaktır. Her iki arabuluculuk sürecinde de arabuluculuk ücretinin belirlenmemesi halinde ücret, Arabuluculuk Asgari Ücret Tarifesi'ne göre belirlenir. Tarife'de öngörülen ücretlerin altında bir ücret kararlaştırılamaz[569]. Bu hükmün kanun yapma tekniği bakımından yerinde olmadığı ve arabuluculuk ücretine asgari bir tarife koymanın doğru olmadığı yönünde görüşler de bulunur[570].

Arabuluculuk faaliyetinin yapılacağına ilişkin, ancak arabuluculuk hizmetinin ifasından önce akdedilen bu sözleşme katma değer vergisini doğuran bir işlem olmayacaktır[571]. Ancak sözleşmede hizmetin ifa edileceği tarih belirtilmişse vergiyi doğuran olayın tespiti bakımından bu sözleşme ispat vasıtası olarak kullanılabilir[572]. Sonuç olarak, her iki arabuluculuk sürecinde de sözleşmeye uygun hizmet ifasında bulunan arabulucuya katma değer vergisi isnad edilecektir.

---

[566] Bora; ss.47-48; Azaklı Arslan, s.202 ; Ekmekçi/Özekes/Atalı, s.25.
[567] Azaklı Arslan, s.202-203; Bora, s.47.
[568] Ekmekçi/Özekes/Atalı, s.51; Özbek, Asgari Ücret Tarifesi, s.1123-1124.
[569]; İlhan, s.186; Özbek, Asgari Ücret Tarifesi, s.1126; Kılıçoğlu, s.87; Türkay, Ücret Ödemelerinin Vergilendirilmesi, s.62.
[570] Dost, s.457.
[571] Şişman, s.155.
[572] Şişman, s.155.

Hizmet ifasının gerçekleşmesinden sonra bu hizmetin iadesi fiilen mümkün olmadığından hizmet bedeline ait katma değer vergisi beyannamesi ilgili vergilendirme döneminde verilmelidir[573].

Hizmetin tamamlanması bazı durumlarda belirli bir zaman dilimine yayılabilir. Genel olarak hizmet ifalarının bir anda tamamlanması nadirdir[574]. Bu gibi hallerde işin kısmen yapılması, kısmen hizmet ifası; işin tamamen yapılması, hizmetin tamamen ifası anlamını taşır[575]. Kısmen ifa edilen hizmetler bakımından ifa edilen hizmet için vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur (KDVK. m.10/c). Hizmetin kısmen ifası ile ifa edilen kısım için katma değer vergisi borcu doğar. Kısmen ifa edilen hizmetin iadesi fiilen mümkün olmayacağından ilgili vergilendirme döneminde yalnızca kısmen hizmet ifası bedeline ilişkin katma değer vergisi beyan edilmelidir[576]. İdarenin görüşleri de bu yönde paralellik gösterir[577].

Kısım kısım ifa bakımından da arabuluculuk faaliyetini değerlendirmek gerekir. Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu, arabuluculuğu

> *"Sistematik teknikler uygulayarak, görüşmek ve müzakerelerde bulunmak amacıyla tarafları bir araya getiren, onların birbirlerini anlamalarını ve bu suretle çözümlerini kendilerinin üretmesini sağlamak için aralarında iletişim sürecinin kurulmasını gerçekleştiren, tarafların çözüm üretemediklerinin ortaya çıkması hâlinde çözüm önerisi de getirebilen, uzmanlık eğitimi almış olan tarafsız ve bağımsız bir üçüncü kişinin katılımıyla ve ihtiyarî olarak yürütülen uyuşmazlık çözüm yöntemi"*

olarak tanımlar.

Tanımdan anlaşılacağı üzere arabuluculuk faaliyeti kapsamında arabulucunun tarafları bir araya getirme süreci bir hizmet ifasıdır. Yine taraflar bir araya geldiği takdirde tarafların birbirini anlamasını sağlamak, tarafların çözüm üretemediği

---

[573] Gelir İdaresi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-208 sayılı ve 21/02/2012 tarihli özelgesi, (E.T.: 12.01.2023).
[574] Yaltı Soydan, s.233; Doğan, s.160-161.
[575] Yaltı Soydan, s.232.
[576] Gelir İdaresi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-208 sayılı ve 21/02/2012 tarihli özelgesi, (E.T.: 12.01.2023) ; Pekşen, s.70.
[577] *"...Bu hükümlere göre, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde ifa edilen hizmetler katma değer vergisine tabi olup, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel katma değer vergisi matrahı olarak dikkate alınacaktır. Öte yandan, kısım kısım yapılan hizmet niteliğinde olup, süreklilik arz eden serbest meslek faaliyetlerinde ise her vergilendirme döneminde müşterilere verilen hizmetlere ait bedellerin tespit edilip, bu bedellere ilişkin katma değer vergisinin hesaplanarak, ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Diğer yandan, yükümlülerin müşterileri ile yaptıkları sözleşme uyarınca, yapmış oldukları hizmet bedelini tahsil edip etmemeleri, Katma Değer Vergisi Kanunu açısından bir hüküm ifade etmemektedir."* (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-1209 sayılı ve 08.08.2011 tarihli özelgesi), (E.T.:12.01.2023) .

noktada çözüm önerisi getirmek ayrı bir hizmet ifasıdır. Bu açıdan bakıldığında arabuluculuk faaliyeti bakımından kısım kısım ifanın söz konusu olduğu düşünülebilir. Ancak Arabuluculuk Asgari Ücret Tarifesi incelendiğinde arabuluculara ödenecek ücretlerin iki bölümden oluştuğu görülür. Tarifeye göre yapılan ayrım arabuluculuk yoluyla çözüme kavuşturulamayan uyuşmazlıklar ve arabuluculuk yoluyla çözüme kavuşturulabilen uyuşmazlıklar şeklindedir. Dolayısıyla faaliyet sonuçlanmadan önce yapılan bir toplantıyı kısmi ifa olarak kabul edersek söz konusu toplantı ücretinin anlaşma halinde ödenen ücret kapsamında mı, yoksa anlaşamama halinde ödenecek ücrete göre mi katma değer vergisi bakımından vergilendirileceği belirsiz olacaktır.

Kanun koyucu ilerleyen zamanda arabuluculuk asgari ücreti bakımından yeni bir düzenleme yapabilir. Yani tarafların hem anlaşması hem de anlaşmaması hali için arabuluculuk ücretinin aynı olduğuna hükmedebilir. Bu durumda arabuluculuk faaliyeti bakımından net sonuca ulaşmadan önce yapılan hizmetlerin(toplantı düzenleme, tarafları bir araya getirme vb.) kısmi ifa sayılması mümkün olabilecektir. Zaten böyle bir durumda söz konusu hizmet bedelinin tahsil edilip edilmemesi veya tahsilinin imkânsız olması katma değer vergisinin doğuşunu etkilemeyecektir[578].

Hizmet bedelinin tahsil edilip edilmemesinin katma değer vergisi bakımından önemi olmamasına rağmen bedelsiz hizmet ifaları da mümkündür. Bu gibi hizmet ifalarında da vergiyi doğuran olay bakımından hizmetin ifa edilmiş olması yeterlidir. Yani hizmetin en başından bedelsiz olarak ifa edilmesi katma değer vergisi alınmasını engellemez. Bu durum arabuluculuk faaliyeti bakımından da geçerlidir. Arabuluculuk faaliyeti ücret karşılığı yapılmak zorunda değildir. Diğer bir ifadeyle arabulucu ücretsiz bir şekilde arabuluculuk faaliyetini yerine getirebilir. Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nda ücret isteme bir hak olarak düzenlenmiştir. Ücret isteme arabulucu bakımından bir yükümlülük değildir. Dolayısıyla arabulucular ücret almaksızın arabuluculuk faaliyetini yürütebilir[579]. Bu durumda ise söz konusu faaliyetin katma değer vergisi, Arabuluculuk Asgari Ücret Tarifesi'nde belirtilen tutarlar üzerinden hesaplanmalıdır.

Katma değer vergisi bakımından değinilmesinde fayda gördüğümüz bir diğer husus avanslardır. Öncelikle avans kavramını tanımlamak gerekir. Avans, Türkçe

[578] Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi Sistemi, s.271; Pekşen, s.71; Zekâi Özcan, "Serbest Meslek Faaliyetinde Katma Değer Vergisini Doğuran Olay", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 278, Kasım 2011, s.148.
[579] Özbek, Asgari Ücret Tarifesi, s.1129.

sözlükte "öndelik" anlamına gelir[580]. Doktrinde ise henüz ifa edilmemiş bir hizmetle ilgili doğacak alacağa mahsuben hizmeti ifa ettiren tarafından yapılan ödeme şeklinde tanımlanır[581]. O halde avans, hizmet karşılığında yapılan bir ödeme olmadığından vergilendirilemez. Zaten katma değer vergisi bakımından hizmet bedelinin tahsil edildiği zamanın da bir önemi yoktur. Dolayısıyla yapılacak bir hizmet karşılığı avans alınması ve avans makbuzu düzenlenmesi katma değer vergisi bakımından vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmez[582]. Çünkü avans makbuzu, fatura ve benzeri bir belge değildir[583]. Ancak tahsil edilen avans bedeli için fatura veya benzeri bir vesika düzenlenmesi halinde belgede gösterilen tutarla sınırlı olarak katma değer vergisi doğar[584]. Daha sonra arta kalan hizmet bedeli için hizmetin ifa edildiği tarihte katma değer vergisi doğacak ve ikinci bir serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekecektir.[585]

Avans, serbest meslek kazancının vergilendirilmesi kapsamında da önemlidir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 67'nci maddesinin 2'nci fıkrası *"Müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazanca ilave edilir."* şeklinde bir hüküm içermektedir. Ayrıca Gelir Vergi Kanunu'nun 67'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan *"Vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar kazanç sayılmaz."* şeklindeki düzenleme ile gider karşılıklarına bir istisna getirilmiştir. Söz konusu düzenlemelere göre serbest meslek erbabı tarafından alınan avanslar istisna kapsamında olmadığı sürece kazançlarına ilave edilecektir. Dolayısıyla serbest

[580] Sozluk.gov.tr (E.T.: 20.05.2023).
[581] Şişman, s.153; Hayrettin Erdem, "Verilen Avansların Gelir, Damga ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu ve Muhasebeleştirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:6, Sayı 62, Şubat 1998, (Avans), s.83.
[582] Murat Uğurlu, "KDV Açısından Hizmet Kavramı ve Mükelleflerde Vergiyi Doğuran Olay-II", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:8, Sayı 90, Haziran 2000, s.113; Erdem, Avans, s.87, 92, 95, 99, 102; V. Arif Şimşek, "İleri Tarihlerde Yapılacak Teslim ve Hizmetler İçin Ödenen Avanslarda Katma Değer Vergisi", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:9, Sayı 104, Ağustos 2001, s.47.
[583] Kızılot, Katma Değer Vergisi, s.610.
[584] *"Müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazanca ilave edilir."* (GVK. m.67/2).
[585] Kızılot, Katma Değer Vergisi, s.596; Şişman s.154.

meslek erbabı olan kimse serbest meslek makbuzu ile bu durumu belgelendirecektir. Bu konuda idarenin vermiş olduğu özelgeler mevcuttur[586].

Avansa ilişkin açıklamalarımızı özetlersek Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesi gereğince vergiyi doğuran olay hizmet ifası olduğundan, hizmet ifa edilmeden önce peşin alınan hizmet bedeli veya avans için fatura ve benzeri bir belge düzenlenmediği sürece katma değer vergisi doğmaz[587].

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 7'nci maddesi arabulucuların da ücret ve masrafları için avans talep edebileceğini ifade eder. Serbest meslek erbabı olan arabulucular tahsil ettikleri avanslar için serbest meslek makbuzu düzenleyeceklerinden arabuluculuk hizmeti ifa edilmemiş olsa bile katma değer vergisi doğacaktır.

E. Arabuluculuk Faaliyetinde Katma Değer Vergisi Matrahı

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'na göre arabulucu yapmış olduğu faaliyet karşılığı ücret isteme hakkına sahiptir (HUAK. m.7/1). Arabulucunun ücreti, faaliyetin sona erdiği tarihte yürürlükte bulunan Arabuluculuk Asgari Ücret Tarifesine göre belirlenir ve ücret taraflarca eşit olarak karşılanır (HUAK. m.7/1). Bu durumda arabuluculuk faaliyeti sonunda kararlaştırılan ücret tahsil edilip edilmediği önemsenmeksizin katma değer vergisi matrahına konu olur. Arabuluculuk hizmeti sonunda herhangi bir ücret tahsil edilip edilmemesi önem taşımaz. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması nedeniyle katma değer vergisi alınır.

Hizmet ifalarında katma değer vergisinin matrahı, hizmet bedelidir[588]. Yani ödenmesi gereken katma değer vergisi tahsil edilecek hizmet bedeli üzerinden hesaplanır. Hizmet ifası ile ilgili herhangi bir bedel kararlaştırılmadığı takdirde katma

---

[586] *"... müvekkili olduğunuz kişilerden, vekalet ücreti dışında yaptığınız masraflar için alınan paraların (yol gideri dahil) hasılat olarak dikkate alınması, serbest meslek makbuzu düzenlenerek belgelendirilmesi ..."* (Afyonkarahisar Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün B.07.4.DEF.0.03.10.00-193-845-26 sayılı ve 22.07.2011 tarihli özelgesi), (www.gib.gov.tr), (E.T.:02.06.2023); *"Bu açıklamalara göre, serbest meslek kazançlarında hasılat, tahsil edilme koşuluna bağlandığından, avukat tarafından tahsil edilen yol, konaklama vb. masraf ve giderleri için serbest meslek makbuzu düzenlemesi gerekmektedir. Ancak, tahsil edilmeyen tutarlar için serbest meslek makbuzu düzenlenmeyeceği tabiidir."* (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 49327596-120[65.GVK.2013.29]-259 sayılı ve 11.10.2013 tarihli özelgesi), (www.gib.gov.tr), (E.T.:02.06.2023).

[587] Şişman, s.155.

[588] Erol, s.156.

değer vergisine esas olan matrahın ne olduğu da belirsizdir. Bu durumda Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesinin 1'inci fıkrasına göre *"Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti"* olacaktır. Yine Kanun'un 27'nci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre "*Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur."*. Emsal ücret, vergiye tabi işlemin hizmet olması halinde söz konusudur[589].

Serbest meslek faaliyeti kapsamındaki hizmet ifaları için meslek birlikleri tarafından belirlenmiş bir bedel varsa, söz konusu hizmetin bu bedelden daha düşük yapılamayacağı hususu Katma Değer Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu düzenleme vergi güvenlik ve otokontrol müessesesi niteliğindedir. Çünkü bu düzenleme sayesinde mükellef, asgari hizmet bedelinin altında hizmet vererek vergi kaybına neden olmayacaktır. Aksi halde yani mükellefin asgari ücret tarifesi altındaki bir bedelle hizmet vermesi halinde ise katma değer vergisi matrahı olarak gerçek hizmet bedeli değil, tarifede belirlenmiş olan asgari hizmet bedeli esas alınır[590]. Aynı doğrultuda vergi dairesinin vermiş olduğu bir özelge mevcuttur[591].

Arabuluculuk faaliyeti için de herhangi bir ücret kararlaştırılmadığı takdirde arabuluculuk asgari ücret tarifesindeki söz konusu bedel katma değer vergisi matrahı olarak esas alınacaktır. Her yıl güncellenen yeni ücret tutarlarıyla "Arabuluculuk Asgari Ücret Tarifesi" yayınlanır. Bu durumda ifa edilen hizmete göre öncelikle kararlaştırılan ve tarifedeki bedelden düşük olmayan ücrete bağlı olarak katma değer vergisi hesaplanır. Aksi haldeyse asgari ücret tarifesinde belirlenen emsal bedel üzerinden bir katma değer vergisi hesaplaması yapılır.

Hizmet ifalarının kısım kısım yerine getirilmesi halinde ifası tamamlanan kısım için katma değer vergisi alınacağı ve arabuluculuk faaliyetlerinde de kısmen ifanın mümkün olduğu ifade edilmişti. Bu durumda kısmen ifa edilen arabuluculuk hizmetinin bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanmalıdır.

---

589 Kızılot, Katma Değer Vergisi, s.1194.
590 Erol, ss.156-157.
591 *"Diş hekimleri, "Türk Diş Hekimleri Birliği Diş Hekimleri Odası" tarafından belirlenen tarifedeki bedelden düşük bir bedel karşılığı tedavi hizmeti vermiş olsalar dahi, KDV matrahı olarak odaca belirlenen tarifedeki bedel esas alınacaktır.",* (Maliye Bakanlığının 07.03.1988 tarih ve 2601027-22/18491 sayılı Özelgesi), (Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler 2, s.3163).

Durumu şu şekilde bir örnekle açıklamak gerekirse: 2023 Arabuluculuk Asgari Ücret Tarifesi'nin *"Konusu Para Olmayan veya Para ile Değerlendirilemeyen Hukuki Uyuşmazlıkların Arabuluculuk Yoluyla Çözüme Kavuşturulmasının Sağlanmasında Arabulucuya Ödenecek Ücret"* başlıklı birinci kısmında kişi sayısı ve uyuşmazlık konularına göre bir saatlik arabuluculuk faaliyeti kapsamındaki hizmet ifası için asgari bedel belirlenmiştir. Ayrıca gerçek usulde vergilendirilen bütün katma değer vergisi mükelleflerin vergilendirme dönemi 1 aydır[592]. Arabuluculuk hizmetini ifa eden arabulucu zorunlu arabuluculuk halinde HUAK. m.18/A-9'a göre görevlendirildiği tarihten itibaren üç hafta içinde uyuşmazlığı sonuçlandırır. Bu süre zorunlu hâllerde arabulucu tarafından en fazla bir hafta uzatılabilir. Ticari uyuşmazlıklarda ise arabuluculuk süresi altı haftadır; zorunlu hallerde ise arabulucu tarafından en fazla iki hafta uzatılabilir (TTK. m.5/A-2). İşte söz konusu hizmet ifası katma değer vergisi bakımından iki ayrı beyan dönemine yansıyabilir. İlk beyannamenin verildiği dönemde tarafların bir araya gelmiş ve toplantı düzenlenmiş olması mümkündür. Ancak söz konusu uyuşmazlığın çözümü başka bir toplantıya ertelendiği takdirde arabuluculuk hizmetinin kısmen ifası söz konusu olur. Çünkü arabulucunun görevi tarafların anlaşıp anlaşamadığı hususunun belgelendirilmesinden ibaret değildir. Arabulucu tarafları görüşmek için bir araya da getirmelidir ve bu husus arabulucunun hizmet ifası içinde yer alır. Bu durumda Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği aşikardır. Ancak söz konusu hizmet ile ilgili arabuluculuk faaliyeti tamamen sonlanmadığı için taraflardan ücret ödemesi yapması beklenmez. Tam da bu gibi durumlarda kısmi hizmet ifası nedeniyle söz konusu toplantının tekabül ettiği saat aralığına göre tarifede belirtilen asgari ücret o ay beyan edilen katma değer vergisi beyannamesinde matrah olarak beyan edilmelidir.

Son olarak, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20'nci maddesinin 4'üncü fıkrasındaki hükmü belirtmekte fayda vardır. Hükme göre *"Belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli Katma Değer Vergisi dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez."*. Dolayısıyla bu nitelikteki tarifelerde öngörülen miktarın içinde katma

[592] 21 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (RG. 28.03.1986 – 19061).

değer vergisi de yer alır. Tarifede belirtilen miktara ayrıca katma değer vergisi eklenemez[593].

Arabuluculuk Asgari Ücret tarifesinde belirtilen ücretler bakımından da bu hüküm geçerli olur. Diğer bir ifadeyle tarifede belirtilen ücret ayrıca katma değer vergisi eklenerek taraflardan tahsil edilemez.

F. Arabulucular Bakımından Katma Değer Vergisinde İndirim Mekanizması

Katma değer vergisi bünyesinde indirim mekanizması yer alır ve bu mekanizmadan yalnızca katma değer vergisi mükellefleri faydalanabilir. Arabulucular da katma değer vergisi konusuna giren hizmet ifasında bulunan kişiler olduğundan katma değer vergisi mükellefidir. Bu nedenle katma değer vergisindeki indirim mekanizmasından faydalanabilirler.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinde hüküm altına alındığı üzere katma değer vergisi mükellefleri, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olan katma değer vergisini indirebilirler.

Burada önemli olan husus başkası adına düzenlenen fatura veya benzeri belgelerde mükellef mal veya hizmetin gerçek alıcısı görülmediğinden bu belgelerde gösterilen katma değer vergisi gerçek alıcı tarafından indirilemez. Ancak vergi idaresi elektrik, su, doğalgaz ve sabit telefon bedellerinin faaliyette bulunulan işyerine ait olduğunun ispatı halinde indirim konusu yapılabileceğini belirtir[594]. O halde

---

[593] Dnş. 8.D., E.2004/3698, K.2005/661, T.15.2.2005, (Değer, Katma Değer Vergisi, s.813).

[594] *"Şirketiniz adına kayıtlı olmayan elektrik, su ve sabit telefon bedellerinin, faaliyette bulunulan işyerine ait olduğunun ve işle ilgili olarak kullanıldığının ilgili kurumlardan alınacak belgelerle tevsiki (kesin delillerle ispatı) halinde, kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi ve söz konusu ödemelere ait KDV nin KDV Kanununun 29/1-a maddesi kapsamında indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır."*, (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.30-369 sayılı ve 23/09/2010 tarihli özelgesi), (www.gib.gov.tr), (E.T.: 15.01.2023); *"…işyerinde kullanıldığı iddia edilen ancak başkası adına kayıtlı olan su, elektrik, telefon fatura bedellerinin faaliyette bulunulan işyerine ait olduğunun ve işle ilgili olarak kullanıldığının kesin delillerle ispati halinde bu belgelere dayalı giderlerle ilgili olarak yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır."* (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın B.07.0.GEL.0.55/5529- 718 / 58214 sayılı ve 07/12/2004 tarihli özelgesi), (www.gib.gov.tr), (E.T.:15.01.2023); Gelir İdaresi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-630 sayılı ve 18/11/2011 tarihli özelgesi, (www.gib.gov.tr), (E.T.:15.01.2023); Gelir İdaresi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-642 sayılı ve 21/11/2011 tarihli özelgesi, (www.gib.gov.tr), (E.T.:15.01.2023); Gelir İdaresi Başkanlığı'nın

arabuluculuk faaliyeti kapsamında kullanılan işyerindeki bu giderler katma değer vergisi bakımından indirim konusu yapılabilir.

Katma değer vergisi indiriminden faydalanabilmenin bir diğer koşulu mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmesi ve bu vesikaların kanuni defterlere kaydedilmesidir. Tabii ki katma değer vergisi indirimine konu olan belgelerin gerçek olması gerekir.

Gelir vergisi bakımından tahsil esasının, katma değer vergisi bakımından ise tahakkuk esasının benimsenmesi nedeniyle indirim mekanizması bakımından birtakım sorunlar meydana gelir. İndirim mekanizması bakımından bu sorunu şu şekilde ifade edebiliriz: Katma değer vergisi bakımından hizmet ifası vergiyi doğuran olay olarak yeterli olmasına rağmen indirim mekanizmasından faydalanabilmek için serbest meslek makbuzunun düzenlenmesi gerekir. Fakat Vergi Usul Kanunu gereğince de serbest meslek makbuzu yalnızca hizmet bedeli tahsil edildiği takdirde düzenlenir. Söz konusu uyumsuzluk ise indirim mekanizması bakımından sorun teşkil eder. İdarenin bu hususta özelgeleri mevcuttur[595].

Arabulucular, serbest meslek faaliyeti kapsamındaki arabuluculuk hizmetleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, hizmetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilirler. Bu hususu bir örnekle açıklamak gerekirse: Arabulucular, arabuluculuk faaliyeti kapsamındaki toplantılarını kiraladıkları toplantı salonlarında düzenleyebilir. Günümüzde özellikle arabuluculuk merkezlerinin bu amaçta kullanılmak üzere toplantı salonları bulunur ve arabuluculuk merkezi ortağı olmayan arabuluculara bu hizmet, belirli bir ücret karşılığı sağlanır. Bu durumda arabuluculuk merkezi, arabuluculuk faaliyetini yürüten arabulucuya söz

B.07.1.GİB.4.01.16.02-2010-542-KDV-7 sayılı ve 11/01/2012 tarihli özelgesi, (www.gib.gov.tr), (E.T.:15.01.2023); *"...serbest meslek faaliyetinizden dolayı home ofis olarak kullanılan konuta ait ve adınıza düzenlenen doğalgaz, elektrik ve su faturaları gibi genel gider mahiyetindeki ödemelerin, faaliyette bulunduğunuz işyerine ait olması ve işle ilgili olarak kullanılıyor olması halinde Gelir Vergisi Kanununa göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilen kısmına ait KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ayrıca ev sahibi adına düzenlenen faturaların ise faaliyette bulunduğunuz işyerine ait ve işle ilgili olarak kullanılıyor olması ile birlikte tarafınızca ödendiğinin tevsiki (kesin delillerle ispatı) halinde Gelir Vergisi Kanununa göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilen kısmına ait KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır."* (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.17.01-130-236571 sayılı ve 05/12/2016 tarihli özelgesi), (www.gib.gov.tr), (E.T.:02.05.2023).

[595] Şişman, s.163, dp.45-46.

konusu toplantı salonunun kiralanmasıyla ilgili fatura düzenler. İşte bu gibi durumlarda arabulucu, arabuluculuk merkezi tarafından kendisine kesilen faturadaki katma değer vergisini indirim konusu yapabilir. Ancak bu faturanın katma değer vergisi indiriminde kullanılabilmesi için serbest meslek kazanç defterine kaydedilmesi gerekir. Ayrıca söz konusu faturanın gerçek olması da indirim konusu yapılabilmesi için şarttır.

Katma değer vergisinde indirim mekanizması mümkün olmakla birlikte Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde indirilemeyecek katma değer vergileri de açıkça belirtilir. Madde hükmünde ifade edilen bu katma değer vergilerinin indirilememesi hususu, serbest meslek erbabı olan arabulucular için de geçerlidir.

Katma değer vergisi bakımından vergi alacağını emniyet altına almak amacıyla tevkifat uygulaması bulunduğu (KDVK. m.9/1) ve buna ilişkin ayrıntıların Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde yer aldığı ifade edilmişti. Arabuluculuk faaliyeti bakımından katma değer vergisi tevkifatı incelendiğinde söz konusu Tebliğ'de *" ... özel olarak belirlenmeyen diğer bütün hizmet ifalarında söz konusu alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır."* ifadesinin yer aldığı görülmektedir. Arabuluculuk hizmeti de Tebliğ'de özel olarak belirlenen bir hizmet olmadığından bu kapsamda değerlendirilmesi gerekir. O halde katma değer vergisi mükellefi olan arabulucular tarafından

> *" ... 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına ... "*

ifa edilen hizmetler için 5/10 oranında katma değer vergisi tevkifatı yapılması gerekir. Ancak Tebliğ'de de belirtildiği üzere katma değer vergisi dâhil hizmet bedelinin 2000 TL'yi aşmadığı serbest meslek makbuzları için katma değer vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

III. ARABULUCULUK FAALİYETİNİN FARKLI FAALİYETLERLE BİRLİKTE İCRA EDİLMESİ HALİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ

A. Genel Olarak

Arabuluculuk faaliyeti, serbest meslek faaliyetidir. Dolayısıyla arabuluculuk hizmetinin ifa edilmesi halinde katma değer vergisi doğar. Ancak arabuluculuk faaliyetinin arızi serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirildiği haller mevcuttur. Bu durumda ifa edilen arabuluculuk hizmeti bakımından katma değer vergisi doğmaz.

Çalışmamızda bu başlık altında arabuluculuk faaliyetinin farklı faaliyetlerle birlikte ifa edilmesi halinde, faaliyetin arızi nitelikte olup olmadığı ve bu hususun katma değer vergisi bakımından yansımaları değerlendirilecektir.

B. Bağımsız Avukatlıkla Birlikte Arabuluculuk Faaliyeti

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusunu oluşturur. O halde bağımsız avukatların sunmuş olduğu hukuki hizmetler katma değer vergisi kapsamındadır.

Katma değer vergisi, kural olarak vergiye tabi tüm işlemler için %10'dur. Ancak Cumhurbaşkanı'na bu oranı dört katına kadar arttırma ve %1'e kadar indirme yetkisi verilmiştir (KDVK. m.28). Yürütme organına devredilen bu yetki kapsamında ise %20'lik bir genel oran ve tek tek sayma usulüyle belirlenmiş bazı mal ve hizmet gruplarına uygulanmak üzere %1 ve %10'lik olmak üzere iki katma değer vergisi oranı bulunur[596]. Bu kapsamda 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nda yer alan adli yardım ve adli müzaharet hükümleri kapsamında verilen avukatlık hizmetleri ile aile mahkemeleri, tüketici mahkemeleri ve çocuk mahkemelerinin görev alanına giren davalar ve işler, vesayet davaları ve işleri; bu davalara bağlı kanun yolları kapsamında verilen avukatlık hizmetleri için %10

[596] Söz konusu katma değer vergisi oranları 07.07.2023 tarihli ve 32241 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan *"Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar"* ile belirlenmiştir.

oranında katma değer vergisine tabidir. Bu hizmetler dışında kalan avukatlık hizmetlerinden ise genel oran olan %20 oranında katma değer vergisi alınır.

Yine iş uyuşmazlıklarında dava şartı olarak arabuluculuk ile bunlara bağlı ilâmlı icra takipleri kapsamında verilen avukatlık hizmetlerinde %10 oranında katma değer vergisi alınmaktadır.

Arabuluculuk faaliyeti ile ilgili hangi oranın geçerli olacağına dair herhangi bir düzenleme yoktur. Dolayısıyla arabuluculuk hizmetinin genel oran olan %20 oranında katma değer vergisine tabi olduğunu kabul etmek gerekir. Bu hususu idarede vermiş olduğu bir özelgesinde belirtmektedir[597]. O halde bağımsız avukat olan arabulucu yapmış olduğu hizmet ifalarının türüne göre katma değer vergisini hesaplamalıdır.

Bağımsız avukat olan arabulucu katma değer vergisi mükellefi olduğundan indirim mekanizmasından da faydalanabilir. Hem arabuluculuk hem de bağımsız avukatlık kapsamında yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olan katma değer vergisini indirebilirler.

Bağımsız avukat olan arabulucu hem avukatlık faaliyetlerinden hem de arabuluculuk faaliyetlerinden olan kazancını ortak bir deftere kaydettiğinden indirim konusu olan katma değer vergisini de iki faaliyetten olan katma değer vergisi için kullanabilir.

C. Ücretli Çalışmayla Birlikte Arabuluculuk Faaliyeti

1. Genel Olarak

Arabuluculuk faaliyetinin tek başına yapılmasında veya bağımsız avukatlık ile birlikte yürütülmesinde hiçbir problem yoktur. Çünkü ilk durumda yalnızca arabuluculuk faaliyeti yapan bir kişi bu faaliyeti kapsamında serbest meslek makbuzu ve serbest meslek defteri tutacak katma değer vergisine ilişkin hususları bu defter ve belgelerinde gösterecektir. Yine bağımsız avukatlıkla birlikte arabuluculuk faaliyetinin yürütülmesi halinde de her iki faaliyet sonucunda da serbest meslek

[597] Gelir İdaresi Başkanlığının 17.03.2020 tarihli ve 21152195-130[28-2019/2632]-E.118974 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr), (E.T.: 25.07.2023).

kazancı elde edildiğinden kişi bu iki faaliyeti için aynı serbest meslek makbuzunu ve defterini kullanabilecektir.

Arabulucunun ayrıca ücretli olarak çalışması halinde ise durum farklılaşır. Çünkü söz konusu olan arabulucu, arabuluculuk faaliyetinden serbest meslek kazancı elde ederken bir diğer çalışmasından ücret geliri elde eder. Ücret geliri elde edenlerin ise ifa ettikleri hizmetleri nedeniyle katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmaz.

2. Ücretli Çalışan Avukat

Avukatlık faaliyetleri serbest meslek faaliyetleri kapsamındadır. Ancak ücretli çalışan avukatlar serbest meslek erbabı değildir. Bu husus 196 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde;

> *"...serbest avukatlık faaliyetinden dolayı mükellefiyeti olan bir avukatın yanında diğer bir avukatın ücretli olarak çalışması halinde, ücretli olarak çalışan avukatlara yapılan ücret ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerine göre vergi tevkifatı yapılması kaydıyla, ücretli olarak çalışan avukatların serbest meslek erbabı olarak mükellefiyet kaydının yapılmaması uygun görülmüştür."*

şeklinde ifade edilmiştir. Bu durumda ücret kapsamında çalışan bir gerçek kişi söz konusudur ve elde edilen gelir ücret kapsamında vergilendirilir. O halde ücretli çalışan avukatların serbest meslek makbuzu düzenleme veya defter tutma zorunluluğu bulunmadığı gibi katma değer vergisi mükellefiyetleri de bulunmaz.

Ücretli çalışan avukatların ayrıca arabuluculuk hizmeti vermesinde kanunen bir engel yoktur. Hem ücretli olarak çalışan hem de arabuluculuk faaliyeti nedeniyle serbest meslek kazancı elde eden bir gerçek kişi söz konusu olur. Bu kişilerin yaptığı arabuluculuk faaliyeti arızi nitelikte olmadığı takdirde ifa ettiği arabuluculuk hizmeti bakımından katma değer vergisi ödemelidir. Dolayısıyla arabuluculuk faaliyeti ile ilgili bildirimde bulunması ve mükellefiyet tesis ettirmesi gerekir. Ayrıca arabuluculuk faaliyeti olarak sunduğu hizmet ifaları kapsamında katma değer vergisi beyanında bulunmaları ve arabuluculuk faaliyetleri ile ilgili serbest meslek kazancı defteri tutmalıdırlar. Yine bu kişiler de katma değer vergisi mükellefi olduğundan katma değer vergisi indiriminden faydalanabilir. Ancak burada serbest meslek kazancı defteri arabuluculuk faaliyeti kapsamında tutulduğu için katma değer vergisi indirimi talep edilecek hususlar da arabuluculuk faaliyeti kapsamında meydana gelmiş olmalıdır.

3. Stajyer Avukat

Avukatlık stajı yapan bir kişinin gerekli koşulları sağlaması halinde arabulucu olmasında ve arabuluculuk faaliyeti yürütmesinde herhangi bir engel yoktur. Ancak burada önemli olan husus bu faaliyetin arızi nitelikte olup olmadığıdır. Bu konuda, yani stajyer avukatlık ile birlikte arabuluculuk faaliyeti yapılması halinde faaliyetin nasıl vergilendirilmesi gerektiği hususunda bir özelge mevcuttur[598]. Özelgeye göre faaliyet devamlılık unsurunu sağladığı takdirde serbest meslek faaliyeti kabul edilirken; devamlılık unsurunun sağlanmaması halinde arızi serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilecektir.

Faaliyetin devamlılık kriterini sağlayıp sağlamadığı ise faaliyetin arızi olup olmadığı hususunu netleştirir. Devamlılık kriterinin sağlandığı noktasında Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci maddesinde hususların birer karine olduğunu ifade etmiştik. Ancak bu hususlardan herhangi birinin olmaması durumunda devamlılık kriteri ile ilgili Danıştay'ın yerleşik içtihatlarında yer alan *"işlem sayısı"* veya *"birden fazla vergilendirme dönemi"* kıstasları dikkate alınarak, faaliyetin devamlı olup olmadığı hususu netleştirilecektir. Dolayısıyla faaliyetin devamlı olması halinde bunun katma değer vergisi bakımından da sonuçları olur.

Katma değer vergisinin arızi nitelikte olan serbest meslek faaliyeti kapsamındaki hizmetlerden alınmadığını ifade etmiştik. O halde stajyer avukatın yapmış olduğu arabuluculuk faaliyetinin arızi olması durumunda herhangi bir katma değer vergisi yükümlülüğü söz konusu olmaz. Ancak arabuluculuk faaliyetinin devamlılık unsurunu sağlaması halinde bu faaliyet kapsamında sunulan hizmetler bakımından katma değer vergisi yükümlülüğü doğar.

[598] Gelir İdaresi Başkanlığının 02.01.2023 tarihli ve 19579043-105[2021]-362 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr), (E.T.:01.03.2023).

4. Kamu Görevlisi Olarak Çalışanlar

Kamu görevlisi olarak çalışan kişilerin kimler olduğunu gelir vergisi kapsamında yaptığımız açıklamalarda ifade ettik. Dolayısıyla bu başlık altında söz konusu kişilerin sunduğu arabuluculuk hizmetini katma değer vergisi bakımından değerlendireceğiz.

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Yönetmeliği'nin 26'ncı maddesinde yer alan

> *"Kamu görevlileri tarafından yürütülen arabuluculuk faaliyetleri sonucunda taraflarca anlaşılan ya da Tarifeye göre tahakkuk edecek arabuluculuk ücreti, arabulucunun listesinde yer aldığı komisyona bağlı adliye arabuluculuk bürosu veya adliye arabuluculuk bürosu bulunmayan yerde sulh hukuk mahkemesi yazı işleri müdürlüğüne arabulucu tarafından bildirilir. Taraflar, arabulucu ücretini belirlenen tarihte adliye arabuluculuk bürosu veznesine yatırır. Adliye arabuluculuk bürosu yasal kesintileri yaptıktan sonra arabulucunun bildirmiş olduğu banka hesabına havale eder. Dava şartı olan arabuluculukta anlaşamama hâlinde düzenlenen sarf kararı gereğince ücret Cumhuriyet savcılığınca arabulucunun banka hesabına yatırılır."*

şeklindeki hükümden bahsetmiş ve bu hükmü kanunilik ilkesi kapsamında eleştirmiştik.

Söz konusu hüküm dava şartı arabuluculuk kapsamında yürütülen faaliyetler için geçerlidir ve kamu görevlisi olarak çalışan kişilerin arabuluculuk faaliyeti yapması durumunda arabulucu ücreti arabulucunun listesinde yer aldığı komisyona bağlı adliye arabuluculuk bürosu veznesine yatırılır. İlgili adliye arabuluculuk bürosu yasal kesintileri yaptıktan sonra arabulucunun bildirmiş olduğu banka hesabına havale eder. Burada arabulucunun elde ettiği kazanç ücret olarak nitelendirildiğinden söz konusu yasal kesintiler arasında katma değer vergisi yoktur. Bu düzenlemenin dava şartı arabuluculuk için geçerli olduğu ancak bu kişilerin yürüttüğü ihtiyari arabuluculukta da uygulandığı ifade edilmişti. Dolayısıyla kamu görevlileri tarafından ifa edilen arabuluculuk hizmeti sonunda elde edilen gelir ücret olarak nitelendirilmekte ve katma değer vergisi doğmamaktadır. Bu durumda ise arabulucular arasında bir eşitsizlik söz konusu olur. Eşitsizliğin giderilmesi için söz konusu düzenlemenin tüm arabulucular bakımından kabul edilmesi yerinde olacaktır.

5. Özel Bir Kurumda veya Vakıf Üniversitesinde Çalışanlar

Özel bir kurumda veya vakıf üniversitesinde çalışan akademik personel ücret geliri elde eder. Özel bir kurumda çalışan kişiler ile ücretli çalışan avukatların benzer durumda olduğu ifade edilmişti. Bu kişilerin yürüttüğü arabuluculuk faaliyetinin arızi nitelikte olup olmadığı hususu değerlendirilerek katma değer vergisi bakımından mükellef olup olmadıklarına karar verilmelidir.

Özel bir kurumda çalışan kişilerin arabuluculuk faaliyetinde bulunmaları halinde devamlılık unsurunun değerlendirilmesi gerekir. Bu değerlendirme ise daha önce de ifade ettiğimiz gibi Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci maddesindeki hususlar ile Danıştay'ın yerleşik içtihatlarında yer alan *"işlem sayısı"* veya *"birden fazla vergilendirme dönemi"* kıstasları kapsamında yapılacaktır. Arabuluculuk faaliyeti bakımından devamlılık unsurunun sağlanması halinde ise bu kişilerin arabuluculuk hizmeti kapsamındaki ifaları da katma değer vergisine tabii olur.

Vakıf üniversitesinde çalışan akademik personelin ise idare hukuku anlamında kamu görevlisi olarak değerlendirildiği ifade edilmişti. Dolayısıyla bu kişilerin ifa ettiği arabuluculuk hizmeti bakımından da Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Yönetmeliği'nin 26'ncı maddesinde yer alan düzenleme uygulanmaktadır. Yani bu kişilerin yürüttüğü hem dava şartı hem de ihtiyari arabuluculuk sonunda elde ettikleri gelir ücret olarak nitelendirildiğinden yapılan kesintiler arasında katma değer vergisi yer almamaktadır. Hem katma değer vergisi bakımından hem de gelir vergisi bakımından arabulucular arasında eşitsizlik yaratan bu düzenlemenin kaldırılması ve bu hususta kanunilik ilkesine de uygun olan yeni bir düzenlemenin yapılması gerektiği görüşündeyim.

D. Arabuluculuk Merkezlerinin Konumu

Arabuluculuk merkezleri, iki veya daha fazla arabulucunun arabuluculuk faaliyetlerini yürütmek amaçlı bir araya gelerek oluşturduğu yapılardır. Bu yapılaşmaların adi ortaklık ve anonim şirket şeklinde kurulması mümkündür. Günümüzde ise bu yapılaşmalar çoğunlukla anonim şirket şeklindedir.

Öncelikle bu merkezlerin adi ortaklık şeklinde kurulması halinde katma değer vergisi bakımından sonuçlarını değerlendirmek gerekir. Adi ortaklığın tüzel kişiliği bulunmamasına rağmen, ortaklarının haricinde ayrı bir konumu bulunduğu da ortadadır. Bu nedenle adi ortaklık şeklinde kurulan arabuluculuk merkezleri bağımsız bir işletme birimi olarak katma değer vergisi mükellefidir[599]. Dolayısıyla adi ortaklık adına defter tutma, belge düzenleme ve beyanname vermek gerekir. Beyannamenin ortaklardan biri tarafından imzalanarak ilgili vergi dairesine verilmesi yeterlidir. Ancak adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri tarhiyata muhatap tutulur (KDVK. m.44/1-a). Bu nedenle ortaklık adına verilen katma değer vergisi beyannamesine ek olarak bir defaya mahsus olmak üzere ortaklara ilişkin bilgileri ihtiva eden bir belgenin ilgili vergi dairesine verilmesi gerekir. Ortaklarda değişiklik olduğu takdirde bu bilgilendirmenin, değişikliğin meydana geldiği dönemin beyannamesinde yapılması gerekir.

Anonim şirket şeklinde kurulan arabuluculuk merkezleri bakımından katma değer vergisini değerlendirelim. Söz konusu merkezler hem sekreterya hem de mekânsal açıdan elverişli imkânlara sahiptir. Merkez, ortağı olan veya olmayan arabulucuların bu imkânlardan faydalanmasını sağlar. Merkezler sundukları bu hizmet karşılığında fatura düzenler. Düzenlemiş oldukları bu fatura tutarı içinde katma değer vergisi de yer alır. Merkezin sağladığı imkânlardan faydalanan arabulucu ise faturada yer alan katma değer vergisi, faaliyetine ilişkin olduğundan indirim konusu yapabilir.

[599] *"Katma değer vergisinin mükellefi hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlardır."* (KDVK. m.8/1-a); Kızılot, Katma Değer Vergisi, s.470.

SONUÇ

Kişiler arasındaki uyuşmazlıkların çözümü kural olarak devlet egemenliğinin yansıması olan yargı yolu ile sağlanır. Bu nedenle yargı üzerindeki iş yükü zamanla artmış, alternatif çözüm yolları ise yargının üzerindeki iş yükünü hafifletmek amacıyla doğmuştur. Çalışma konusu olan arabuluculuk kurumu da bu alternatif çözüm yollarından biridir. Türk hukuk sisteminde, 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu ile düzenlenmiş ve adalete erişim sürecinde yargının tamamlayanı olarak hukuki uyuşmazlıklar için uygulanmaya başlanmıştır.

Arabuluculuk genel hatlarıyla ifade edilirse, tarafların dışında üçüncü bir kişi olan arabulucu tarafından yürütülmektedir ve arabulucu sürecin zorunlu kişisidir. Kanun arabulucuların yalnızca gerçek kişi olabileceğini belirtir (HUAK. m.2/1-a). Dolayısıyla tüzel kişilerin arabulucu olabilmesi mümkün değildir. Arabuluculuk sürecini yürütmeye yetkili olan arabulucu ise yalnızca arabuluculuk siciline kayıtlı olan arabuluculardır. Sicile kayıtlı arabulucu olabilmek için birtakım şartlar aranır (HUAK. m.20).

Arabuluculuk faaliyeti kural olarak ihtiyaridir. İhtiyari arabuluculuk, tarafların söz konusu hukuki uyuşmazlığı yargı yoluna başvurmadan çözüme kavuşturabilme özgürlüğüdür. Bu husus, her türlü hukuki uyuşmazlıkta arabuluculuğa başvurulabileceği anlamını taşımaz. Taraflar, yalnızca üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri hukuki uyuşmazlıklar için arabuluculuk çözüm yöntemine başvurabilir. Dolayısıyla tüm hukuki uyuşmazlıklar arabuluculuğa elverişli değildir. Arabuluculuğun dava şartı olarak düzenlendiği haller de mevcuttur. Bu durumda arabuluculuk çözüm yöntemine başvurulmadan, yargı yoluna gidilemez. Aksi halde dava şartı eksikliği nedeniyle dava usulden reddedilir (HMK. m.115/2). Günümüzde ise arabuluculuğun dava şartı olarak düzenlendiği uyuşmazlık türleri zamanla artmış ve bu hususta en son 7445 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasında Dair Kanun ile düzenleme yapılmıştır.

Arabuluculuğun, kamu hizmeti kavramı bakımından değerlendirilmesi önemlidir. Kamu hizmetinin kanuni veya içtihâdi bir tanımı yoktur. Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinde

arabuluculuğun bir kamu hizmeti olduğu açıkça ifade edilmiştir. Ancak söz konusu hüküm olmasa bile arabuluculuk toplumsal barışın korunmasını sağlayan bir faaliyet olduğundan arabuluculuğun bir tür kamu hizmeti olduğu sonucuna ulaşılabilirdi.

Arabuluculuk faaliyetinin sona ermesiyle birlikte arabuluculuk son tutanağı hazırlanır. Faaliyetin sona erme halleri de yine Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 17'nci maddesinde düzenlenmiştir. Hükme göre arabuluculuk faaliyeti beş farklı şekilde sona erer. Arabuluculuğun bu hallerden hangisiyle sona erdiğinin arabuluculuk son tutanağı bakımından bir önemi yoktur. Çünkü son tutanak ile tarafların anlaşıp anlaşamadıkları veya arabuluculuk faaliyetinin nasıl sonuçlandığı belgelendirilir (HUAK. m.17/2). Arabuluculuk son tutanağına faaliyetin sonuçlanması haricinde hangi hususların ekleneceğine taraflar karar verir (HUAK. m.17/3). Ancak, tarafların anlaşması halinde ayrıca bir "*anlaşma belgesi*" de düzenlenebilir (HUAK. m.18/1). Arabuluculuk anlaşma belgesi, taraflar ve avukatları ile arabulucunun, ticari uyuşmazlıklar bakımından ise avukatlar ile arabulucunun birlikte imzalaması halinde anlaşma belgesi, icra edilebilirlik şerhi aranmaksızın ilâm niteliğinde belge sayılır (HUAK. m.18/4).

Son tutanağın bir belge olarak resmi makama ibraz edilmesi damga vergisi bakımından değerlendirildiğinde, bu belge damga vergisine konu olan kağıtlar arasında yer almadığından kanunilik ilkesi gereğince damga vergisinin konusunu oluşturmayacaktır. Arabuluculuğun dava şartı olarak düzenlendiği uyuşmazlıklarda ise tarafların anlaşamadığı hususunu içeren son tutanağın mahkemeye ibraz edilmesi ile açılan davalarda alınan başvuru harcının sebebi mahkemeye ibraz edilen son tutanak değil, mahkemeye yapılan taleptir.

Anlaşma belgeleri ise ilâm niteliğinde olup olmamasına göre ikiye ayrılır. İlâm niteliğinde olan anlaşma belgeleri damga vergisinin konusunu oluşturan kağıtlardan biri olmadığından kanunilik ilkesi gereği damga vergisine tabi değildir. Ancak Damga Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı tabloda yer alan *"Kararlar ve Mazbatalar"* başlığı kapsamındaki kağıtlara ilâm niteliğindeki anlaşma belgesinin eklenmesi halinde damga vergisine tabi olur.

İlâm niteliğinde olmayan anlaşma belgeleri için Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 18'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında yapılan düzenlemeye

göre maktu bir şekilde damga vergisi alınması gerekir. Ancak bu maktu değer belirsizdir. İdare ise vermiş olduğu bir özelgede anlaşma belgelerinin, sulhnamelerin tabi olduğu maktu vergiye tabi olması gerektiğini ifade etmiştir. Dolayısıyla çalışma kapsamında sulh sözleşmeleri ile anlaşma belgelerinin karşılaştırılması yapılmıştır. Buna göre sulh kurumu iki şekilde karşımıza çıkmaktadır: Mahkeme içi sulh ve mahkeme dışı sulh.

Mahkeme içi sulh, mahkeme huzurunda yürütülen bir süreçtir. Arabuluculuk için bu durum söz konusu değildir. Ayrıca mahkeme içi sulh sonunda mahkeme bir karar verir. Ancak anlaşma belgesi sonunda görülmekte olan bir dava varsa hukuki yararın dava esnasında tamamlanması nedeniyle dava reddedilmez ve esastan inceleme devam eder. Bu nedenle mahkeme içi sulh ile anlaşma belgesi aynı nitelikte değildir.

Mahkeme dışı sulh ile anlaşma belgesinin çözüm sağladığı uyuşmazlıklar benzerdir. Ancak hukuki sonuçları farklıdır. Şöyle ki, sulh sözleşmesi ile anlaşılan hususlar hakkında daha sonra dava açılabilirken; anlaşma belgesi ile anlaşılan hususlar hakkında daha sonra dava açılamaz. Sulh sözleşmesi ile anlaşma belgesi arasındaki bir diğer fark ise sulh taraflar arasında yapılırken, anlaşma belgesi için arabulucunun katılımı da aranmaktadır.

Sulh sözleşmesi ile anlaşma belgesi arasında yapılan bu değerlendirmeler sonunda kanunilik ilkesi ve kıyas yasağı gereğince Damga Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı tabloya *"arabuluculuk anlaşma belgeleri"* ibaresi eklenmesi yerinde olacaktır.

Arabuluculuk anlaşma belgesi bir borcun kısmen veya tamamen ödenmemesi hususunu içerdiği takdirde vergi hukuku bakımından değersiz, şüpheli ve vazgeçilen alacak kavramları önem kazanır. Vergi Usul Kanunu'nun 322'nci maddesinde düzenlenen değersiz alacak kavramı için ticari veya zirai kazanç kapsamındaki bir alacağın kanaat verici vesika olarak değerlendirilebilen arabuluculuk anlaşma belgesi ile tamamen veya kısmen ödenmesine karar verilmesi halinde *"değersiz alacak"* kavramı ortaya çıkacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinde düzenlenen şüpheli alacak kavramı için arabuluculuk dava veya icra safhası olarak değerlendirilemeyeceğinden,

söz konusu alacak şüpheli alacak olarak dikkate alınamayacaktır. Ancak bir alacağın şüpheli sayılması için aranan diğer koşul alacağın protesto veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş ve 2023 yılı için 8.900 Türk lirasını aşmamış olmasıdır. Bu durumda protesto veya yazı ile bir defadan fazla istendiği halde borçlu tarafından ödenmemiş ve 2023 yılı için 8.900 Türk lirasını aşmayan alacaklar, arabuluculuk aşamasında olsa bile bu onların şüpheli alacak sayılmasını etkilemeyecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 324'üncü maddesinde düzenlenen vazgeçilen alacak, konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaktır. Arabuluculuğun konkordato olmadığı ortadadır. Ancak sulh bakımından değerlendirildiğinde anlaşma belgesinin mahiyet ve özü incelenmektedir. Dolayısıyla arabuluculuk anlaşma belgesinin vazgeçilen alacaklar bakımından uygulanması yerinde olacaktır.

Bir borcun ödenmesi hususunu içeren anlaşma belgesi kapsamında ise ödenecek miktarın Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan kazanç türlerine göre gider yazılabilmesi gerekir. Ayrıca arabuluculuk anlaşma belgesi ile ödenen tutarların hukuki mahiyetinin belirtilmesi de önemlidir. Çünkü bu ödemelerin vergilendirilmesi hukuki mahiyetlerine göre olacaktır.

Arabuluculuk faaliyeti sonunda arabulucular, arabuluculuk ücretine hak kazanır. Arabuluculuk ücreti sayesinde arabulucuların malvarlığında bir artış meydana gelir ve bunun vergilendirilmesi gerekir. Arabulucular, Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 2'nci maddesinde yer alan tanıma göre yalnızca gerçek kişiler olduğundan, arabuluculuk sonucu elde edilen kazanç gelir vergisi kapsamında vergilendirilir. Arabuluculuk faaliyeti sermayeden ziyade şahsi emeğe dayandığından, faaliyet herhangi bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapıldığından, faaliyet ticari mahiyette olmadığından serbest meslek faaliyetidir. Ancak uygulamada farklı kazanç getirici faaliyetlerle birlikte icra edildiğinde vergilendirmenin nasıl olacağı önemlidir.

Uygulamada karşılaşılan hallerden ilki, arabuluculuğun bağımsız avukatlıkla birlikte icra edilmesidir. Bağımsız avukatlık yapan bir kimse avukatlık faaliyetini yürütmek amacıyla mesleki bir teşekkül olan baroya kayıtlı olduğundan, icra ettiği bir başka serbest meslek faaliyeti bakımından da devamlılık kriterini sağladığı kabul

edilmemelidir. Her serbest meslek faaliyeti özelinde bu kriterin değerlendirilmesi gerekir. Dolayısıyla arabuluculuk faaliyeti için devamlılık kriterinin ayrı bir şekilde incelenmelidir.

Uygulamada karşılaşılan bir diğer durum ise ücretli çalışmayla birlikte arabuluculuk faaliyetinin icra edilmesidir. Ücretli olarak avukatlık yapan bir kişi de mesleki teşekkül olan baroya kayıtlıdır. Dolayısıyla bu kişiler bakımından da arabuluculuk faaliyeti özelinde devamlılık kriterinin ayrı olarak değerlendirmesi gerekir. Stajyer avukatlar ve özel bir kurumda çalışanlar, mesleki teşekkül olan baroya kayıtlı olmadığından yalnızca arabuluculuk faaliyeti için devamlılık kriterinin değerlendirilmesi yerinde olacaktır. Bir diğer ücretli çalışan grup ise kamu görevlileridir. Kamu görevlisi olarak çalışanlar bakımından yönetmelikte özel bir düzenleme yer alır ve bu düzenleme vakıf üniversitesinde çalışan akademik personel için de geçerlidir. Çünkü bu kişiler de kamu görevlisidir. Söz konusu düzenleme kanunilik ilkesine aykırıdır ve yalnızca dava şartı arabuluculuk için geçerlidir. Dolayısıyla diğer arabulucular ile kamu görevlisi olan kişiler arasında vergilendirme bakımından eşitsizliğe sebep olmaktadır. Çünkü bir taraf beyanname verme, makbuz düzenleme gibi birtakım ödevleri yerine getirmeye çalışırken, diğer taraf hiç bu ödevlerle uğraşmamaktadır. Uygulamada yer alan bu farklılığın tek bir düzene oturtulabilmesi için söz konusu hükmün hem dava şartı arabuluculuğu hem de ihtiyari arabuluculuğu kapsaması ve tüm arabulucular bakımından uygulanabilir olması gerekir.

Üçüncü ve son olarak değerlendirilen konu ise arabuluculuk merkezleridir. Arabuluculuk merkezleri, arabuluculuk faaliyeti için mesleki dayanışma kapsamındaki birleşmelerdir. Bu merkezler bir veya daha fazla sayıdaki arabulucunun bir araya gelmesiyle oluşur. Arabuluculuk merkezlerinin tüzel kişi olma zorunluluğu yoktur. Ancak uygulamada bu merkezler özellikle "anonim şirket" şeklinde yapılanmaktadır. Arabuluculuk merkezlerinin anonim şirket şeklinde kurulmasında herhangi bir hukuki engel yoktur. Çünkü anonim şirketler kanunen yasaklanmamış her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilir (TTK. 331). Dolayısıyla arabuluculuk faaliyetinin icra edilmesi amacıyla kurulan arabuluculuk merkezlerinin anonim şirket şeklinde kurulması mümkündür.

Anonim şirket şeklinde kurulan arabuluculuk merkezi, arabuluculuk faaliyetine elverişli bir toplantı salonuna ve sekreterya hizmetine sahiptir. Arabuluculuk merkezleri sahip oldukları bu imkânları ortağı olan arabuluculara sağlarken, merkez ortağı olmayan arabuluculara da sağlayabilir. Bu durumda merkez sunduğu hizmet karşılığında fatura düzenleyerek gelir elde eder. Şirketin elde ettiği gelir, kurumlar vergisi kapsamında vergilendirilir. Merkez daha sonra elinde kalan kazancı kâr payı olarak ortaklarına dağıtabilir. Dağıtılan kâr payı ise ortakların gerçek kişi olması nedeniyle menkul sermaye iradı olarak vergilendirilir (GVK. m.75). Merkezin imkânlarından faydalanan arabulucular ise serbest meslek makbuzu düzenleyerek taraflardan arabuluculuk ücretini tahsil edecektir.

Arabulucular tarafından elde edilen kazancın gelir türlerinden hangisinin kapsamına girdiği kadar arabulucuların mükellef olarak şekli ödevleri de bilinmelidir. Bilgi verme ödevi, vergi hukuku kapsamında önemlidir. Ancak buna rağmen avukatlar bakımından bilgi verme ödevine ilişkin bir istisna düzenlenmiştir (VUK. m.151/3). Düzenlemeye göre avukatlar işleri dolayısıyla bilgi sahibi olduğu konular bakımından bu ödeve uymak zorunda değildir. Buna benzer bir düzenlemenin arabulucuların bilgi sahibi olduğu işler bakımından da getirilmesi yerinde olacaktır. Çünkü Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 4'üncü maddesi gereği arabuluculuk bakımından gizlilik ilkesi mevcuttur.

Mükelleflerin bir diğer ödevi ise bildirim ödevidir. Buna göre mükelleflerin işe başlamayı (VUK. m.153), adres değişikliğini(VUK. m.157), iş değişikliğini(VUK. m.158), işletmedeki değişikliği(VUK. m.159) ve işi bırakmayı(VUK. m.161) bildirme yükümlülüğü vardır. Bu bildirim ödevleri içinde arabulucular bakımından önemli olan işe başlama bildirimidir. Şöyle ki; bağımsız avukatlık yapan bir kişinin arabuluculuk da yapması halinde bu hususun ayrıca bildirilmemesi gerektiğini düşünen yazarlar vardır. Ancak hem arabuluculuk faaliyetinin hem de avukatlık faaliyetinin kodları farklı olduğundan bildirim yapılması vergi hukuku bakımından daha uygun olacaktır.

Defter tutma ödevi, arabulucular bakımından oldukça önemlidir. Çünkü Türk vergi sistemi kural olarak vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesine ve bu belgelerin defterlere kaydedilmesi esasına dayanır. Bu kapsamda serbest meslek erbabı olan arabulucuların serbest meslek kazanç defteri tutması zorunludur (VUK. m.172 ve

VUK. m.210). Ancak bağımsız avukatlıkla birlikte arabuluculuk faaliyetinde bulunan kimseler her iki faaliyeti için ortak bir serbest meslek kazanç defteri tutabilir. Dolayısıyla bu kişiler için defter tutma ödevi açısından ek bir külfet doğmamış olur. Ücretli çalışan avukatların arabuluculuk faaliyeti yürütmesi halinde ise bu kişilerin yürüttüğü arabuluculuk faaliyeti devamlılık kriterini sağladığı takdirde elde edilen gelir için serbest meslek kazanç defteri tutmaları yeterli olacaktır.

Vergi hukuku kapsamında genel geçer bir ilke olan belgelendirme zorunluluğunun yansıması olarak serbest meslek erbaplarının serbest meslek makbuzu düzenleme ödevi vardır. O halde arabulucular sundukları arabuluculuk hizmeti sonunda tahsil ettikleri ücret için serbest meslek makbuzu düzenlemek zorundadır. Düzenlenen bu makbuzdaki değerlerin gerçeği yansıtması gerekir. Ayrıca asgari ücret tarifesinde belirtilen bedellerin altındaki düzenlemeler, eksik makbuz düzenlemek olarak değerlendirilir. Bağımsız avukatlık yapan bir kimse defterlerde olduğu gibi serbest meslek makbuzunu da her iki faaliyeti için ortak olarak kullanabilir.

Serbest meslek erbabı olan kimselerin bir diğer ödevi, faaliyetleri kapsamında tuttukları defterlerini, düzenlemiş oldukları serbest meslek makbuzlarını ve diğer vesikalarını muhafaza ve ibraz etme ödevidir.

Ödevler bakımından son olarak, Türk vergi sistemi kural olarak beyan esasına dayandığından beyanname verme ödevi arabulucular bakımından önemlidir. Arabulucular gerçek kişiler olduğundan kazançlarının gelir vergisine tabidir ve bu nedenle arabulucular gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadır. Ancak arabuluculuk faaliyeti amacıyla anonim şirket şeklinde kurulan arabuluculuk merkezlerinin elde ettiği kazançlar kurumlar vergisine tabi olduğundan, kurumlar vergisi beyannamesi vermeleri gerekir.

Gerçek kişi olan arabulucuların elde ettiği gelirin vergilendirilebilmesi için safi gelir tespit edilmelidir. Serbest meslek kazançlarında safi gelirin tespit edilebilmesi için mesleki giderler hasılattan indirilir. Arabuluculuk ücreti de bir serbest meslek kazancı olduğundan arabulucuların yaptığı mesleki giderler de indirilebilecektir. Bağımsız avukatlıkla birlikte arabuluculuk faaliyetinin icra edilmesi halinde indirilebilecek giderlerin hepsi bir arada hesaplanabilir. Ancak diğer durumlar için

indirilebilecek giderler yalnızca arabuluculuk faaliyeti kapsamında yapılan giderler olacaktır.

Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusunu oluşturur. Dolayısıyla arabuluculuk faaliyeti de katma değer vergisinin konusunu oluşturur.

Katma değer vergisinin mükellefi, katma değer vergisinin konusuna giren işleri yapan kimsedir (KDVK. m.8). Kanun bu noktada gerçek veya tüzel kişi ayrımı yapmamıştır. Dolayısıyla gerçek kişi arabulucular katma değer vergisi mükellefidir. Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay bakımından ise tahakkuk esası benimsenmiştir. Arabuluculuk bir hizmet olduğundan vergiyi doğuran olay hizmetin ifa edilmesidir. Arabuluculuk ücretinin tahsil edilip edilmemesi katma değer vergisi bakımından önemli değildir. Bu husus gelir vergisi bakımından tahsil esası geçerli olduğundan iki vergi türü arasında uyumsuzluk yaratmaktadır. Ancak katma değer vergisi için vergiyi doğuran olayın serbest meslek faaliyetine ilişkin hizmet ve teslimler açısından tahsil esasına bağlanması ile söz konusu uyumsuzluk giderilebilir.

Katma değer vergisinin tarh edilebilmesi için vergi matrahının bilinmesi gerekir. Hizmet ifalarında ise matrah, söz konusu işin karşılığı olan bedeldir (KDVK. m.20/1). Arabuluculuk faaliyetleri bakımından hizmet bedeli asgari ücret tarifesinin altında olamaz (KDVK. m.27/5). Eğer hizmet bedeli tarifede belirtilen miktardan düşük olursa katma değer vergisi matrahı olarak tarife bedeli esas alınır. Buna göre arabuluculuk açısından Arabuluculuk Asgari Ücret Tarifesi'nde belirtilen miktarlar dikkate alınacaktır. Tarifeye göre tespit edilen işlerde bedele katma değer vergisi de dâhildir.

Katma değer vergisi bünyesinde indirim mekanizması da yer alır. Bu mekanizmadan yalnızca katma değer vergisi mükellefleri faydalanabilir. Dolayısıyla arabulucular indirim mekanizmasından faydalanarak yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olan katma değer vergisini indirebilir (KDVK. m.29).

Katma Değer Vergisi Kanunu, vergi alacağını emniyet altına almak amacıyla tevkifat uygulaması getirmiştir (KDVK. m.9/1). Ancak tevkifata ilişkin ayrıntılı

düzenleme Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde yer almaktadır. Bu kapsamda arabuluculuk hizmeti Tebliğ'de özel olarak belirtilen hizmetler arasında yer almadığından, arabuluculuk sonunda düzenlenen serbest meslek makbuzundaki hizmet bedeli katma değer vergisi dahil 2000 TL'yi aştığı takdirde 5/10 oranında tevkifata tabi olacaktır.

Katma değer vergisi beyana dayalı bir vergi türü olduğundan mükellefler bakımından beyanname verme ödevi bulunur. Verginin doğması için hizmet ifası yeterli olduğundan hizmet bedeli tahsil edilmemiş olsa bile beyanname verilecektir. Ayrıca katma değer vergisi beyannamesi, damga vergisine tabi kağıtlar arasında yer aldığından herhangi bir hizmet bedeli tahsil edilmese bile damga vergisi doğacaktır.

Katma değer vergisi bakımından %20'lik bir genel oran ve tek tek sayma usulüyle belirlenmiş bazı mal ve hizmet gruplarına uygulanmak üzere %1 ve %10'luk olmak üzere iki oran bulunur. Arabuluculuk faaliyetinde uygulanacak katma değer vergisi oranıyla ilgili herhangi bir düzenleme yoktur. Dolayısıyla arabuluculuk faaliyetlerinde genel oran olan %20'nin uygulanacağını kabul etmek gerekir.

Farklı faaliyetlerle birlikte arabuluculuk faaliyetinin icra edilmesi değerlendirildiğinde ise kamu görevlileri bakımından Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Yönetmeliği'nin 26'ncı maddesinde yer alan düzenlemenin katma değer vergisi bakımından bir eşitsizliğe sebep olduğu ortadadır. Düzenlemeye göre bu kişilerin elde ettiği gelir ücret olarak değerlendirildiğinden söz konusu yasal kesintiler arasında katma değer vergisinin yer almamaktadır. Ancak kamu görevlisi olmayan kişilerin yürüttüğü arabuluculuk faaliyeti sonunda katma değer vergisi doğacaktır. Dolayısıyla bu noktada da arabulucuların vergilendirilmesinde bir eşitsizlik söz konusudur. Bu sorunun çözümü için söz konusu düzenlemenin tüm arabulucular bakımından geçerli olması yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

Açar, Fahrettin. "Arabulucuların Vergilendirilmesi ve Vergisel Yönden Düzenlenmesi Gereken Belgeler", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 156, Kasım-Aralık 2019, ss.253-258.

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, 16. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014, (Kamu Maliyesi).

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Onbeşinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2021, (Vergi Hukuku).

Akgül, Figen. "Arızi Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Durumlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 42, Sayı 370, Temmuz 2019, ss.29-35.

Akın, Emre. "Arabuluculuk Faaliyeti ve Vergilendirilmesi", **Terazi Aylık Hukuk Dergisi**, Cilt 11, Sayı 122, Ekim 2016, ss.36-41.

Akkan, Mine. "Arabuluculuk Faaliyeti Sonucunda Anlaşılan Hususlarda Dava Açma Yasağı ve Sonuçları", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 20, Sayı 2, 2018, ss.1-31.

Aksoy, Şerafettin. **Kamu Maliyesi (Kamu Harcamaları – Kamu Gelirleri – Bütçe – Maliye Politikası)**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994, (Kamu Maliyesi).

Aksoy, Şerafettin. V**ergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010, (Vergi Hukuku).

Altın, Aytuğ. **Kamu Hizmeti Kamu Hizmeti Anlayışında Değişim ve Kalite**, Yetkin Yayınları, Ankara 2019.

Altunsabak, Murat. "Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu ve İbraz Edilmemesi Halinde Uygulanacak Müeyyideler ile Cezai Sorumluluk", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:15, Sayı 172, Nisan 2007 ss.224-232.

Arıca, Mehmet Nadir. **Yeniden Değerleme ve Amortisman Uygulaması,** Şafak Matbaacılık, Ankara, 1997.

Arslan, Mehmet. **Türk Vergi Sistemi**, Nobel, Geliştirilmiş 5. Basım, 2012.

Artun, Emine Sevcan. "Arabuluculuk Sürecinden Kaynaklanan Vergi Hukukuna İlişkin Yükümlülükler", **Hukukta Disiplinler Arası Yaklaşımlar Konferansları No.2 "Hukukta Anlaşmazlık Çözüm Yolları" Uluslararası Sempozyumu Kitabı**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İzmir, 29-30 Nisan 2021, ss.579-598.

Aslanpınar, Y. Burak. "Arabuluculuk Ücretinin Vergilendirilmesi Nasıl Olmalı?" https://www.aslanpinar.com/yayinlarimiz/makaleler-ve-kose-yazilari/arabuluculuk-ucretinin-vergilendirilmesi-nasil-olmali (E.T.:07.11.2022).

Astarlı, Muhittin. **İş Hukukunda İkale (Bozma Sözleşmesi)**, (Güncellenmiş – Yargıtay Kararları Bölümü Eklenmiş) 2. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016.

Atalı, Murat. "Karar ve Hüküm", **Pekcanıtez Usûl Medeni Usûl Hukuku**, Cilt III, (Ed. Hakan Pekcanıtez, Muhammet Özekes, Mine Akkan, Hülya Taş Korkmaz), 15. Bası, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.

Ateş, Leyla. **Damga Vergisinde Konu**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2002.

Aygün, Fethi. "Katma Değer Vergisi İndirimi Açısından Defter Tasdikinin Önemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl:2005, Cilt 28, Sayı 196, ss.33-38.

Azaklı Arslan, Betül. **Medenî Usûl Hukuku Açısından Zorunlu Arabuluculuk,** Yetkin Yayınları, Ankara, 2018.

Bacanak, Meyyitzade. **Türk İş Hukukunda İkale Sözleşmesi ve Arabuluculuk İlişkisi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.

Barlass, İrfan. **Türk Vergi Hukukunda Değersiz, Şüpheli ve Vazgeçilen Alacaklar**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.

Baydemir, Mehmet. **Damga Vergisi**, Yeminli Mali Müşavirlik Yayınları, İstanbul, 2002.

Bayram, Salih. "Şüpheli, Değersiz ve Vazgeçilen Alacakların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 412, 2015, ss.56-62.

Berkhan, İhsan. **Arabuluculuk Şirketi**, Aristo Yayınevi, İstanbul, 2019, (Arabuluculuk Şirketi).

Berkhan, İhsan. **Dava Şartı Arabuluculuk**, Aristo Yayınevi, İstanbul, 2019, (Arabuluculuk).

Bilici, Nurettin. **Türk Vergi Sistemi**, Güncelleştirilmiş 43. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2019, (Vergi Sistemi).

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku),** Güncelleştirilmiş 49. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2020, (Vergi Hukuku).

Bora, Özlem. **Arabuluculuk Sözleşmesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2020.

Bulutoğlu, Kenan. **Türk Vergi Sistemi**, Yeni Yasalara Göre Güncelleştirilmiş 8. Baskı, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004.

Büyükay, Ferhat. **Arabuluculuk Anlaşma Belgesi ve İcra Edilebilirlik Şerhi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.

Candan, Turgut. "Arabuluculuk Faaliyeti Sonunda İmzalanan Anlaşmanın Damga Vergisi Karşısındaki Durumu", https://turgutcandan.com/2019/05/02/arabuluculuk-faaliyeti-sonunda-imzalanan-anlasmanin-damga-vergisi-karsisindaki-durumu/, (E.T.:17.11.2021).

Cengiz, Hülya. **Serbest Meslek Faaliyetlerinin Vergi Boyutu ve Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2020.

Çakır, Erdem Utku. **Tazminatların Vergi Hukukundaki Sonuçları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Bursa, 2014.

Çiçek, Mustafa. **İş Hukukunda Zorunlu Arabuluculuk**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2018.

Değer, Nuri. **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, (Katma Değer Vergisi).

Değer, Nuri. **Damga Vergisi Uygulaması (Özelge-Açıklama-Yorum-Yargı Kararları)**, Güncellenmiş 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, (Damga Vergisi).

Demir, Alaattin. **Kişilerin ve Kurumların Vergilendirilmesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021.

Deryalı, Uğur. "Değersiz ve Şüpheli Alacaklar Mukayesesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 36, Sayı 303, 2013, s.57.

Dilemre Öden, Begüm. "Arabulucuların Vergilendirilmesi", **İstanbul Barosu Dergisi**, Yıl:2017, Cilt 91, Sayı 4, ss.183-189.

Doğan, Abdullah Aykon. **Açıklamalı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulama Muktezaları**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1986.

Doğrusöz, Bumin. "Arabuluculuk da Yapan Avukatların Vergilendirilmesi" , (https://www.dunya.com/kose-yazisi/arabuluculuk-da-yapan-avukatlarin yukumlulukleri/475694).

Dost, Süleyman. "Arabuluculuk Ücret ve Masrafları Hakkında Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 115, 2014, ss.449-476.

Duman, Berna. **Türk İş Hukukunda İkale**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.

Durukan, Leyla. "Ücretlerin Vergilendirilmesi ve 7194 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 43, Sayı 384, Eylül 2020, ss.99-110.

Dür, Orhan. **Arabuluculuk Faaliyeti ve Arabulucuların Hak ve Yükümlülükleri,** 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.

Ekmekçi, Ömer, Muhammet Özekes ve Murat Atalı. **Hukuk Uyuşmazlıklarında İhtiyari ve Zorunlu Arabuluculuk,** On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018.

Ekmekçi, Ömer, Muhammet Özekes, Murat Atalı ve Vural Seven. **Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk**, 2. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019.

Elbaşı, Ahmet. "Serbest Meslek Kazançlarında Elde Etme ve KDV", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** Sayı 52, 2004, ss.275-278.

Erdem, Hayrettin. "Tasdiksiz Defterlere Kaydedilen KDV'nin İndiriminde Son Durum", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:13, Sayı 150, Haziran 2005, (Tasdiksiz Defter), ss.105-108.

Erdem, Hayrettin. "Verilen Avansların Gelir, Damga ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu ve Muhasebeleştirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:6, Sayı 62, Şubat 1998, (Avans), ss.83-103.

Erginay, Akif**. Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri-Kamu Giderleri-Bütçe-Maliye Politikası)**, 5. Bası, Sevinç Matbaası, Ankara, 1976, (Kamu Maliyesi).

Erginay, Akif. **Vergi Hukuku (İlkeler – Vergi Tekniği – Türk Vergi Sistemi)**, Son Vergi Kanunu Değişikliklerine Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara 1990, (Vergi Hukuku).

Eroğlu, Hüseyin. **Türk Vergi Mevzuatında Belgeler Danıştay ve Yargıtay Kararları**, Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 2002.

Erol, Can. "Bedeli Bir Tarifeye Göre Belirlenen Serbest Meslek Hizmetlerinde KDV Matrahı", **Yaklaşım Dergisi,** Yıl:14, Sayı 166, Ekim-2006, ss.155-157.

Evren, Öcal Kemal. **İş Mevzuatı Açısından İşverenin El Kitabı (Açıklamalar-Belge Örnekleri)**, Güncellenmiş 22. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023.

Feyzioğlu, Bedi Necmettin. "Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler, Fakültesi Dergisi**, Yıl:1952, Cilt 7, Sayı 1, ss.52-89.

Giritli, İsmet, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner ve Kahraman Berk. **İdare Hukuku**, Altıncı Basımdan Yedinci Tıpkı Basım, Der Yayınları, İstanbul 2015.

Göker, Cenker. **Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

Gümüşkaya, Gamze. **Hukuk Devleti Perspektifinden Vergi Hukukunda Özelgeler,** On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021.

Günday, Metin. **İdare Hukuku**, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2011.

Hızır Asrav, Fatma. **Sulh Sözleşmesi**, Adalet Yayınları, Ankara, 2019.

Ildır, Gülgün. **Alternatif Uyuşmazlık Çözümü (Medeni Yargıya Alternatif Yöntemler)**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003.

İlhan, Onur. **Arabuluculuk Sözleşmesi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2020.

İnce, Eyyüp. "Türk Hukuk Sistemindeki Arabuluculuk Anlaşma Belgelerinin Niteliği ve Vergi Hukukuna Etkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 41, Sayı 358, 2018, ss.37-42.

İspir, Ekrem. **Danıştay Dördüncü Daire Kararları (Gelir, Kurumlar, Vergi Usul ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında)**, Beta, İstanbul, 1991.

Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

Kaplan, Recep. **Arızi Ticari ile Arızi Serbest Meslek Kazançlarının Nitelendirilmesi Bakımından Vergilendirmede Devamlılık Kriteri**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2014.

Karagöz, Ayhan. **Gelir Vergisi Açısından Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi: Karşılaştırmalı Bir Analiz**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2019, s.45.

Karahanoğulları, Onur. **Kamu Hizmeti (Kavram ve Hukuksal Rejim)**, 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015.

Karakoç, Yusuf. "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Özel Sayı, 2013, (Anayasal Vergilendirme İlkeleri), ss.1259-1358.

Karakoç, Yusuf. “Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay (I) (Gelirin Elde Edilmesi)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 181, Eylül 1996, (Gelirin Elde Edilmesi I), ss. 102-115.

Karakoç, Yusuf. “Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay (II) (Gelirin Elde Edilmesi)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 182, Ekim 1996, (Gelirin Elde Edilmesi II), ss.108-134.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, (Genel Vergi).

Karakoç, Yusuf. **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:77, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, İzmir 1997, (Delil Sistemi).

Karauz, Agah Kürşat. **Sulh Sözleşmesi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.

Kaya, Fatih. “Şüpheli, Değersiz ve Vazgeçilen Alacakların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:388, 2013, ss.125-135.

Kaymaz Tepe, Büşra. “Arabuluculuk Anlaşma Belgesine İlişkin İcra Edilebilirlik Şerhi Taleplerinde Yargılama Usûlü”, **Türkiye Noterler Birliği Hukuk Dergisi**, Yıl:5, Sayı 1, 2018-1, ss.125-150.

Kıldiş, Yusuf. **Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler (Danıştay Kararları, Özelgeler, Ülke Örnekleri)**, Güncellenmiş ve Muhasebe Uygulamaları ile Genişletilmiş İkinci Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010.

Kılıçoğlu, Ahmet M. **Arabuluculuk Sözleşmeleri**, 2. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2021.

Kılınç, Ayşe. “Mahkeme Dışında Yapılan Sulh ve Yargılamaya Etkisi”, **İstanbul Hukuk Mecmuası**, Yıl:2019, Cilt 77, Sayı 2, ss.503-521.

Kıyak, Emre. “Arabuluculuk Sonucunda Ulaşılan Anlaşma Belgesinin Hukuki Niteliği”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl:6, Sayı 21, Nisan 2015, ss.523-548.

Kızılot, Şükrü ve Metin Taş. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, 5. Baskı, Ankara, 2013.

Kızılot, Şükrü. "Avukata ve Doktora Eş, Dost Vergisi" Hürriyet Gazetesi, 04.05.2004, (hürriyet.com.tr).

Kızılot, Şükrü. **Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2012, (Katma Değer Vergisi).

Kızılot, Şükrü. **Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt:2, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1993, (Danıştay Kararları ve Özelgeler 2).

Kızılot, Şükrü. **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt:6, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002, (Danıştay Kararları ve Özelgeler 6).

Koçyiğit, İlker ve Alper Bulur. **Ticari Uyuşmazlıklarda Dava Şartı Arabuluculuk**, Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü Arabuluculuk Daire Başkanlığı Yayını, Mart 2019.

Korkmaz, Fahrettin ve Nihat Seyhun Alp. **Bireysel İş Hukuku**, Güncellenmiş 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Kumaş, Alparslan. **Yargı Kararları ve Özelgeler Işığında Avukatların Vergilendirilmesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.

Kuşoğlu, Mustafa Volkan. "Konkordato Kapsamındaki Alacak ve Borçların Değerlemesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 41, Sayı 362, 2018 ss.51-58.

Memiş, Abdullah Berat. **Ticari Uyuşmazlıklarda Zorunlu Arabuluculuk**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2020.

Mutluer, M. Kamil ve N. Nilay Dayanç Kuzeyli. **Vergi Teorisi ile İlişkilendirilmiş Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.

Oğuzman, M. Kemal, Özer Seliçi ve Saibe Oktay - Özdemir. **Eşya Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 19. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2016, (Eşya Hukuku).

Oğuzman, M. Kemal, Özer Seliçi ve Saibe Oktay - Özdemir. **Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler)**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 14. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2014, (Kişiler Hukuku).

Oktar, S. Ateş. **Türk Vergi Sistemi**, Türkmen Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, İstanbul, 2018.

Okur, Zeki. **Bireysel İş Uyuşmazlıklarında Dava Şartı Olarak Arabuluculuk,** 2. Baskı, Karahan Kitabevi, Adana, 2019.

Oral, Hasan. "Katma Değer Vergisi İndirimi Şartlarına Türkiye ve Avrupa Birliğinin Yaklaşımı", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 138, 2018, ss.135-158.

Öncel, Muallâ, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker. **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 30. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2021.

Öngen, Safiye. **Vergi Muhasebesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000.

Özbek, Harun Naci ve Mehmet Arslan. "Serbest Meslek Kazançlarında Vergilendirme Esasları ile Doktor ve Avukatlara İlişkin Özellikli Hususlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 39, Sayı 330, Mart 2016, ss.35-43.

Özbek, Mustafa Serdar. "Arabuluculuk Asgari Ücret Tarifesinin Tahlili", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Prof. Dr. Rıza Okur'a Armağan, Özel Sayı, Yıl:2014, Cilt 20, Sayı 1, (Asgari Ücret Tarifesi), ss.1119-1156.

Özbek, Mustafa Serdar. **Alternatif Uyuşmazlık Çözümü**, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, (Alternatif Uyuşmazlık).

Özcan, Zekâi. "Serbest Meslek Faaliyetinde Katma Değer Vergisini Doğuran Olay", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 278, Kasım 2011, ss. 145-149.

Özekes, Muhammet. "Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları", **Pekcanıtez Usûl Medeni Usûl Hukuku,** Cilt III, (Ed. Hakan Pekcanıtez, Muhammet Özekes, Mine Akkan, Hülya Taş Korkmaz), 15. Bası, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.

Özmumcu, Seda. "Hukuk Uyuşmazlıklarının Çözümünde Eş Arabuluculuk (Co-Mediation) Modelinin Değerlendirilmesi", **Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 13, Sayı 161-162, Ocak-Şubat 2018, ss.9-36.

Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesi**, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine Uygun Yeni Baskı, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2019, (Kamu Maliyesi).

Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2011, (Vergi Hukuku).

Pekcanıtez, Hakan, Oğuz Atalay ve Muhammet Özekes, **Medenî Usûl Hukuku Ders Kitabı**, 10. Bası, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2022.

Pekcanıtez, Hakan, Oğuz Atalay, Meral Sungurtekin Özkan ve Muhammet Özekes, **İcra ve İflâs Hukuku Ders Kitabı**, 8. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2021.

Pekşen, Fatih. "Serbest Meslek Kazancının Vergilendirilmesinde Tahsil Esası Sorunu", **Mali Hukuk Dergisi**, Yıl:2014, Cilt 10, Sayı 112, ss.65-74.

Pınar, Burak. **Yargı ve İcra Harçları**, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009.

Pulaşlı, Hasan. "Alman Hukukunda Serbest Meslek Mensuplarına İlişkin Özel Tip "Meslektaş Ortaklıkları"", **D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Şeref ERTAŞ'a Armağan, Cilt 19, Özel Sayı-2017, ss.1835-1847.

Rutbil, Ali. "Şüpheli, Değersiz ve Vazgeçilen Alacakların Değerlemesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 376, 2012, ss.38-48.

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Beta, İstanbul, 2016.

Sancakdar, Oğuz, Lale Burcu Önüt, Eser Us Doğan, Mine Kasapoğlu Turhan ve Serkan Seyhan. **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.

Saraçoğlu, Fatih. **Türk Vergi Sistemi**, Güncellenmiş 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2020.

Seyhan, Mahcemal. **Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul,2018, (Defter Tutma Yükümlülüğü).

Sözbilir, Halim. **Muhasebe Kuramında Türlü Gelir (Kâr) Kavramları ve Türk Gelir Vergisi'nin Kabul Ettiği Gelir (Kâr) Kavramı,** Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1987.

Süzek, Sarper. **İş Hukuku (Genel Esaslar – Bireysel İş Hukuku),** Yenilenmiş 14. Baskı, Beta, İstanbul, 2017.

Şener, Oruç Hami. **Adi Ortaklık**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2008.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Türk Vergi Sistemi**, 18. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2021, (Vergi Sistemi).

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 12. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2021, (Vergi Hukuku).

Şimşek, V. Arif. "İleri Tarihlerde Yapılacak Teslim ve Hizmetler İçin Ödenen Avanslarda Katma Değer Vergisi", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:9, Sayı 104, Ağustos 2001, ss.46-48.

Şişman, Gülden. **Danıştay Kararları ve Özelgeler Işığında Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014.

Tandoğan, Halûk. **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, Cilt: I/1, Tümü Yeniden İşlenmiş ve Genişletilmiş Beşinci Basım'dan Altıncı Tıpkı Basım, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2008.

Tanrıver, Süha. "Hukuk Uyuşmazlıkları Bağlamında Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Özellikle Arabuluculuk", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** Sayı:64, 2006, ss.151-177, (Arabuluculuk).

Tanrıver, Süha. "Mahkeme Huzurunda Yapılan Sulhler", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, 1994, Cilt 49, Sayı 1, ss.333-348, (Sulh).

Taşpolat Tuğsavul, Melis. "Arabuluculuk Faaliyeti Sonunda Varılan Anlaşmanın Hukuki Niteliği", **Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2019/1, ss.333-379, (Anlaşmanın Hukuki Niteliği).

Taşpolat Tuğsavul, Melis. **Türk Hukukunda Arabuluculuk (6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Çerçevesinde)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, (Arabuluculuk).

Taylar, Yıldırım. **Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2021.

Timur, Mehmet. “Tasdiksiz Defterlere Kaydedilen Belgelerde Gösterilen KDV’nin İndirilip İndirilemeyeceği”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:5, Sayı 49, Ocak 1997, ss.50-53.

Tolu, Abdullah. “Mükellefiyet Tesisinden Önce Yapılan Mal ve Hizmet Alımlarına Ait KDV’nin İndirimi”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:14, Sayı 160, Nisan 2006, ss.215-216.

Tortop Bayraktar, Hande. “Şüpheli Alacak, Değersiz Alacak ve Vazgeçilen Alacakların Değerlemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı 364, 2011, ss.131-137.

Tosuner, Mehmet ve Ahmet Burçin Yereli. **Türk Vergi Hukuku**, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 1996.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Yirmibeşinci Bası, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2020.

Türkay, İmdat. “İşçi-İşveren İhtilaflarında Açılan Davalarda Arabulucuya Başvuru Şartı ve Arabuluculuk Faaliyetinin Vergilendirilmesi”, **Hak-İş Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi**, 2018, Cilt 7, Yıl:7, Sayı17, (2018/1), (Arabuluculuk Faaliyetinin Vergilendirilmesi), ss.10-35.

Türkay, İmdat. **404 Soru ve Cevapla Ücret Ödemelerinin Vergilendirilmesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, (Ücret Ödemelerinin Vergilendirilmesi).

Türkay, İmdat. **Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, (Serbest Meslek).

Uğurlu, Murat. “KDV Açısından Hizmet Kavramı ve Mükelleflerde Vergiyi Doğuran Olay-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:8, Sayı 90, Haziran 2000, ss.111-115.

Uluatam, Özhan ve Yaşar Mehtibay. **Vergi Hukuku**, Değişik Dördüncü Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000.

Ulusan, İhsan. “Maddi Hukuk ve Usul Hukuku Bakımından Sulh Sözleşmesi”, **İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Yıl:1971, Cilt 5, Sayı 7, ss.149-203.

Ülgen, Alp Osman. “Serbest Meslek Kazançlarında Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Önemi”, **İzmir Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 2, Sayı 2, Aralık 2020, ss.52-56.

Ünal, Salih. "Arabuluculuk Merkezleri Bakımından Şirketleşme, Vergi ve Fatura Düzeni", **Arabuluculuğun Geleceği Sempozyumu Bildiri Özeti Kitabı**, İbn Haldun Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2020, ss.231-243.

Ünsal, Hilmi. **Amme Alacaklarının Takip ve Tahsili, Katma Değer Vergisi, Damga Vergisi ve Harçlar**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.

Yalçın, Hasan. **Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler**, 3. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2006.

Yaltı Soydan, Billur. **Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi (Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi)**, Beta, İstanbul, 1998.

Yeşilırmak, Ali (Ed.), Elif Kısmet Kekeç (Ed.) ve Alper Bulur (Ed.). **Temel Arabuluculuk Eğitimi Katılımcı Kitabı,** Üçüncü Basım, Arcs Matbaacılık, Aralık, 2021.

Yıldız, A. Murat. **Tüm Yönleriyle Avukatların Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2005.

Yılmaz, Güneş ve Özgür Biyan. "Resmi Arabuluculuk ve Tahkim İşleri Dolayısıyla Hakemlerin Aldıkları Bedellerin Vergilendirilmesi Bağlamında "Arabuluculuk" Müessesinin Konumlandırılması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 41, Sayı 356, Mayıs 2018, ss.30-41.

Yücel, Mehmet. "Vergi Usul Kanunu'na Göre Değersiz Alacaklar, Değersiz Alacak Yoluyla Gider Yazabilme Koşulları, Özellik Arz Eden Hususlar ve Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 105, 2011, ss.247-263.