

Vekalet ücreti ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapılması

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-120[94-2019/1718]-313032
Tarih	21.03.2022

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-120[94-2019/1718]-313032

21.03.2022

Konu : Vekalet ücreti ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapılması

İlgi : 17/12/2019 tarih 4084357 sayılı özelge talep formu

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, dava sonucu Kurumunuz aleyhine hükmedilen vekalet ücreti ödemelerine ilişkin olarak; icra müdürlüğüne yatırılan vekalet ücreti için, alacaklı avukatın serbest meslek makbuzu düzenlememesi durumunda, söz konusu ödeme için katma değer vergisi (KDV) hesaplanıp hesaplanmayacağı, vekalet ücretinin alacaklı avukat dışında üçüncü kişilere ödenmesi veya davacının resmi kurum olması halinde, söz konusu ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı ile vekalet ücretinin icra dairesine yatırılmadan doğrudan davayı kazanana ödenmesi durumunda, söz konusu ödemenin tevkifata tabi olup olmadığı, ayrıca Kurumunuzun 20/11/1981 tarihli ve 2560 sayılı Kanunun 21 inci maddesi gereğince her türlü vergi resim ve harçtan muaf olduğu belirtilerek, dava sonucu Kurumunuz lehine hükmedilen vekalet ücreti ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde "*Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*

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

Aynı Kanunun 65 inci maddesinde "*Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.*

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." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, serbest meslek erbabı olan avukatlara ödenen vekalet ücretlerinin serbest meslek kazancı niteliğinde olması nedeniyle serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilmesi, bir işverene bağlı ve tabi olarak hizmet sözleşmesine istinaden çalışan avukatlara işvereni aracılığıyla ödenen vekalet ücretlerinin ise ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Anılan Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ise kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin maddede bentler halinde **sayılan ödemeleri** (avans olarak ödenenler dahil) **nakden veya hesaben yaptıkları sırada** istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaları gerektiği hüküm altına alınmış olup, aynı fıkranın; (1) numaralı bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre, (2) numaralı bendinde, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 7194 sayılı Kanunun 16 ncı maddesi ile 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesine ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen üçüncü fıkrasında, *9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil) ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılacağı*" hükmüne yer verilmek suretiyle, mahkemelerce veya icra ve iflas müdürlüklerince karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretleri üzerinden, kimlerin tevkifat yapmakla yükümlü olduğu hususuna açıklık kazandırılmıştır.

27/05/2020 tarihli ve 31137 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmayan 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin sekizinci bölümünde, konu ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup, anılan Tebliğin;

- "Vekalet ücretlerinde vergi tevkifatı uygulaması" başlıklı 25 inci maddesinde,

"(1) 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında gelir vergisi tevkifatı yapmaya mecbur olan kişi ve kurumlar belirtilmiş ve aynı maddenin birinci fıkrasının; (1) numaralı bendinde hizmet erbabına

ödenen ücretlerden 103 üncü ve 104 üncü maddelere göre, (2) numaralı bendinin (b) alt bendinde ise yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler üzerinden 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

(2) 7194 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle, mahkemelerce veya icra ve iflas müdürlüklerince karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretleri üzerinden, kimlerin tevkifat yapmakla yükümlü olduğu hususuna açıklık kazandırılmıştır. Buna göre, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar tarafından 2004 sayılı Kanun ile 1136 sayılı Kanun uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretinin;

a) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından doğrudan avukata ödendiği durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından,

b) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından avukata ödenmek üzere icra ve iflas müdürlüklerine yatırıldığı durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından,

c) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından alacaklı (davayı kazanan) tarafa ödendiği durumlarda, alacaklı (davayı kazanan) tarafından avukata ödeme yapılması esnasında,

gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

(3) 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılmayanlar, diğer bir ifadeyle tevkifat yükümlülüğü bulunmayanlar tarafından yapılan vekalet ücreti ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

(4) Vekalet ücretini ödemekle yükümlü olanlarca, ücretli olarak çalışan avukatların işverenlerine yapılan vekalet ücreti ödemelerinden tevkifat yapılmayacak, işverenin vekalet ücretini avukata ödemesi esnasında ise işverence ücret hükümlerine göre tevkifat yapılacaktır.

(5) Mahkeme kararında "KDV hariç" şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDV dahil olduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir. Bu durumda gelir vergisi tevkifatının KDV hariç tutar üzerinden yapılması gerektiği tabiidir.

(6) İcra işleminin durdurulması için, ilama karşı istinaf veya temyiz yoluna başvuran borçlunun ilamın icrasını durdurabilmek için takip edilen vekalet ücreti dahil borç tutarı için teminat verildiği ve istinaf veya temyiz başvurusunun reddedilmesi üzerine teminata konu paranın alacaklının avukatına ödendiği durumlarda, vekalet ücretine ilişkin nakden veya hesaben ödemenin ne zaman gerçekleşeceği bilinemeyeceğinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Anı şekilde, icra işlemleri sonucu borçluya haciz uygulanması ve hacze konu mallarının satılması veya borcun, kefil ve benzeri üçüncü kişilerden tahsil edilmesi durumlarında da borçlunun gelir vergisi tevkifatı yapması söz konusu olmayacaktır. Bu durumlarda da serbest meslek erbabı olan avukat tarafından borçlu adına serbest meslek makbuzu düzenlenerek avukat tarafından elde edilen tevkifata konu olmayan vekalet ücreti, serbest meslek kazancına dahil edilerek ilgili geçici vergilendirme dönemleri ve yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir.

....." açıklamasına,

- "Vekalet ücreti ödemelerinde belge düzeni" başlıklı 26 ncı maddesinde,

"(1) 213 sayılı Kanunun 236 ncı maddesinde, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim ederek bir nüshasını müşteriye vermek ve müşterinin de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olduğu hüküm altına alınmıştır.

(2) Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından, doğrudan avukata ödendiği durumlarda, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun borçlu (davayı kaybeden) adına düzenlenmesi gerekmektedir.

(3) Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından, icra ve iflas müdürlükleri aracılığıyla avukata ödendiği durumlarda, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun borçlu (davayı kaybeden) adına düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durumda düzenlenen makbuzun bir nüshasının icra iflas müdürlüğüne verilmesine gerek bulunmamaktadır.

(4) Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan alacaklıya (davayı kazanan) ödenmesi halinde, alacaklı (davayı kazanan) tarafından borçlu (davayı kaybeden) adına fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi gerekmektedir.

(5) Alacaklı (davayı kazanan) tarafından söz konusu vekalet ücretinin serbest meslek erbabı olan avukata ödenmesi halinde, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun ödemeyi yapan alacaklı (davayı kazanan) adına düzenlenmesi gerekmektedir.

(6) Alacaklı (davayı kazanan) tarafından söz konusu vekalet ücretinin ücretli çalışanı olan avukata ödenmesi halinde ise ödemenin ücret bordrosu düzenlenmek suretiyle yapılması gerekmektedir." açıklamasına,

yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından, doğrudan veya icra ve iflas müdürlükleri aracılığıyla avukata ödendiği durumlarda, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı (b) alt bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmekte olup, avukat tarafından da vekalet ücreti ödemesi karşılığı borçlu (davayı kaybeden) adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

- Vekalet ücretinin borçlu (davayı kaybeden) tarafından doğrudan avukata ödenmesi veya avukata ödenmek üzere icra ve iflas müdürlüklerine yatırılması durumlarında, borçlu (davayı kaybeden) tarafın tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmaktadır. Borçlu (davayı kaybeden) tarafından, icra ve iflas

müdürlüklerine yatırılan vekalet ücretlerinin avukata mı, alacaklıya (davayı kazanan) mı ödeneceğinin bilinmediği durumlarda da sorumluluk gereği gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Borçlu (davayı kaybeden) tarafından, vekalet ücreti ödemesi yapılan avukatın alacaklı (davayı kazanan) tarafın ücretli avukatı olarak çalıştığının bilinmesi (alacaklı (davayı kazanan) tarafından bilgilendirilmesi) durumunda ise tevkifat yapılmaması mümkün bulunmaktadır. Bu durumda, borçlular (davayı kaybedenler) tarafından vekalet ücreti ödemelerinden tevkifat yapılması durumunda, bağlı bulunan vergi dairesi müdürlüğüne düzeltme talebinde bulunmak suretiyle, yapılan tevkifatların iadesinin istenmesi mümkündür.

- Vekalet ücretinin doğrudan alacaklı (davayı kazanan) tarafa ödendiği durumlarda ise borçlu (davayı kaybeden) tarafından tevkifat yapılmaması, alacaklı (davayı kazanan) tarafından avukata ödeme yapılması esnasında tevkifat yapılması gerekmektedir.

- İcra dairelerine yatırılan vekalet ücretlerinden tevkifat yapılması Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin amir hükmü olup, vekalet ücretinin icra dairelerine borçlu (davayı kaybeden) tarafından vekalet ücreti üzerinden yapılması gereken %20 oranındaki tevkifat tutarı kadar eksik yatırılması icra dosyasının kapatılmasına engel teşkil etmemektedir. Bu husus Adalet Bakanlığı tarafından teşkilatlarına duyurulmuştur.

Buna göre,

- Kurumunuz tarafından kaybedilen davalara ilişkin olarak mahkemelerce hükmolunan vekâlet ücretinin, karşı taraf avukatına ödenmek üzere icra ve iflas müdürlüklerine yatırılması esnasında, Kurumunuz tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmekte olup, karşı taraf avukatı tarafından da vekalet ücreti ödemesi için Kurumunuz adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

- Avukatın yapılan vekalet ücreti ödemesine ilişkin Kurumunuza serbest meslek makbuzu düzenlemekten imtina etmesi, söz konusu ödeme üzerinden tevkifat yapılması uygulamasını etkilemeyecektir. Buna göre icra dairelerine yapılacak vekalet ücreti ödemelerinde serbest meslek makbuzunun düzenlenmemesi halinde serbest meslek makbuzu düzenlemeyen avukatın Kurumunuz tarafından vergi dairesine bildirilmesi halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri çerçevesinde gerekli cezai işlemler uygulanacaktır.

- Kurumunuzca vekalet ücretinin doğrudan alacaklı (davayı kazanan) tarafa ödendiği durumlarda, Kurumunuzca tevkifat yapılmaması, alacaklı (davayı kazanan) tarafından avukata ödeme yapılması esnasında tevkifat yapılması gerekmektedir.

- Vekalet ücretinin icra aracılığıyla alacaklı (davayı kazanan) tarafa ödenmesi durumunda ise avukatın alacaklı (davayı kazanan) tarafın (kurum veya şirket) ücretli avukatı olduğu yönünde bilgilendirilmeniz halinde tevkifat yapmamanız mümkün bulunmaktadır.

- Kurumunuz lehine yükletilen vekalet ücretlerinin doğrudan Kurumunuza ödenmesi durumunda tevkifat yapılmayacağı açıktır. Serbest çalışan avukatlar tarafından temsil edildiğiniz davalarda lehinize hükmedilen vekalet ücretinin icra müdürlüklerine yatırılarak ödenmesi halinde, söz konusu tutarların icra müdürlüğünden avukat veya Kurumunuzca tahsil edilmiş olması, bu ödemeler üzerinden tevkifat yapılması uygulamasını etkilemeyecektir. **İcra müdürlüklerine yatırılan vekalet ücretlerinin Kurumunuzca tahsil edildiği durumlarda, vekalet ücretinin serbest çalışan avukata aktarılan kısmından ayrıca tevkifat yapılmayacağı tabiidir.**

- Ücretli çalışan avukatlarınız tarafından temsil edildiğiniz davalarda lehinize hükmedilen vekalet ücretinin, icra ve iflas müdürlükleri aracılığıyla Kurumunuza ödenmesi durumunda ise borçlunun (davayı kaybedenin), avukatlarınızın Kurumunuz ücretli avukatı olduğu yönünde bilgilendirilmesi halinde tevkifat yapılmaması mümkün bulunmaktadır. Söz konusu vekalet ücretlerinin, Kurumunuz tarafından Kurumunuz çalışanı avukatlara ödenmesi esnasında ise ücret hükümlerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılacağı tabiidir. Bu durumlarda, borçlular (davayı kaybedenler) tarafından, Kurumunuzca tahsil edilen vekalet ücreti ödemelerinden tevkifat yapılması durumunda, bağlı bulunan vergi dairesi müdürlüğüne düzeltme talebinde bulunmak suretiyle, yapılan tevkifatların, yersiz ödenen vergiler kapsamında Kurumunuza iade edilmesi mümkün bulunmaktadır.

- 2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun "Muafiyetler" başlıklı 21 nci maddesinde yer alan "*İSKİ'nin görevleri için kullandığı taşınmaz malları, tesisleri, işlemleri ve faaliyetleri her türlü vergi resim ve harçtan muaftır.*" hükmünün gelir vergisi tevkifatlarını kapsamadığı açıktır.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-1/1 maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,

-4/1 maddesinde; hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve bu işlemlerin, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,

-9 uncu maddesinde, Hazine ve Maliye Bakanlığının gerekli gördüğü hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,

-20 nci maddesinde; teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu; bedel deyiminin, 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 toplamını ifade ettiği,

hükme bağlanmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin 35 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile değiştirilen ve 1/3/2021 tarihinden itibaren yürürlüğe giren (I/C-2.1.3.2.13.) bölümünde, *"KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına ifa edilen ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen*

diğer bütün hizmet ifalarında söz konusu alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır."
açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, mahkemelerce hükmolunan vekalet ücretinin sözleşme gereği ücret karşılığında bünyenizde çalışan avukatlara ait olması halinde söz konusu vekalet ücreti ödemeleri KDV ye tabi olmayacaktır. Ancak Genel Müdürlüğünüz ile avukatlar arasında bir ücret akdi olmaksızın verilen avukatlık hizmeti karşılığı alınan vekalet ücretleri serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilecek ve KDV ye tabi tutulacaktır.

Öte yandan, 2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun ile kurulan Genel Müdürlüğünüz Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) ayrımında sayılan idare, kurum ve kuruluşlar arasında yer aldığından, 1/3/2021 tarihinden itibaren serbest meslek erbabı avukatlardan aldığınız ve KDV dahil bedeli 1.000 TL yi aşan avukatlık hizmetleri için (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026