

# AVUKATLIK (VEKALET) ÜCRETİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

## THE TAXATION OF ATTORNEY (SUCCESSION) FEE

İmdat TÜRKAY\*

**Özet:** Mahkeme kararına istinaden karşı taraf avukatına ödemesine karar verilen vekalet ücreti üzerinden gerekli gelir vergisi tevkifatının ödemeyi yapan tarafından yapılması; parayı tahsil eden avukatın da ödemeyi yapan adına serbest meslek makbuzu düzenlemesi gerekmektedir. Ayrıca, serbest meslek faaliyeti kapsamında tahsil edilen avukatlık ücreti üzerinden katma değer vergisinin hesaplanması gerekmektedir. Ancak, davayı kazanan tarafın avukatının, ücretli olarak çalışıyor olması durumunda, karşı taraftan alınan vekalet ücretinin katma değer vergisine tabi olmaması ve ücretli statüsündeki avukata intikal eden bu tutarların ücret olarak vergilendirilmesi gerekir.

**Anahtar Kelimeler:** Vekalet ücreti, ücret geliri, icra dairesi, serbest meslek kazancı, gelir vergisi tevkifatı, serbest meslek makbuzu, vekalet ücretinde KDV

**Abstract:** The income tax stoppage, which is required to be levied on attorney fee determined to be paid to the lawyer of opposite party with respect to the court decision, must be made by individual who pay it and the lawyer who receives money must issue self-employment voucher on the behalf of those who make those payments as well. In addition, the value added tax must be levied on attorney fee which is received within the scope of self-employment activities. However, the attorney fee received from opposite party must not be subject to the value added tax on condition that the lawyer of party that wins a lawsuit works as workman and this amount which is transferred to the lawyer must be taxed as wage.

**Key Words:** Attorney fee, wage income, execution office, self-employment income, withholding income tax, self-employment voucher

## 1. GİRİŞ

1136 sayılı Avukatlık Kanunu'na göre, serbest meslek faaliyeti kapsamında mahkeme ilamına göre karşı taraf avukatına ödenen veya icra dairelerince alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen vekalet ücreti, serbest meslek kazancı olarak gelir vergisi tevkifatına ve katma değer vergisine tabi tutulmakta, bazı durumlarda da ücret olarak vergilendirilmektedir. Mahkemelerce hükmolunan vekalet ücreti sonuç itibarıyla davayı kazananın avukatına ödediği bedelin karşılığıdır. Avukat davayı kazanan serbest meslek mensubu olarak hizmet vermiş ise bu hizmet bedeli karşılığında tahsil edilecek tutarlar genel hükümler çerçevesinde avukat tarafından serbest meslek kazancı olarak yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Avukatın, belli bir ücret karşılığı değil de hizmet sözleşmesine dayanarak dava sonunda, müvekkil adına hükmedilen kazanımlardan yüzde pay almak suretiyle gelir elde etmesi de serbest meslek kazancı kapsamındadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 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."* hükmü yer almıştır. Bu hükme göre, dava sonunda kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenilecek vekalet ücretinin serbest meslek erbabı olan avukatlara ödenmesi halinde, söz konusu vekalet ücreti serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir.

## 2. AVUKATLIK (VEKALET) ÜCRETİNİN MAHİYETİ

1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 164 ile 166'ncı maddelerinde, avukatlık ücreti tanımlanmakta ve kaynakları itibarıyla, sözleşmeye bağlı olarak iş sahibinden sağlanan vekalet ücreti ile dava sonunda kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenen vekalet ücreti olmak üzere iki ayrı vekalet ücreti tanımlanmaktadır. Avukatlık Kanunu'nun 4667 sayılı Kanunla<sup>1</sup> değişik 164'üncü maddesinin son fıkrasında, *"... Dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekalet*

<sup>1</sup> 10.05.2001 tarih ve 24398 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

*ücreti avukata aittir. Bu ücret, iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemez, haczedilemez.”* denilmiştir. Aynı Kanunun 168’inci maddesinin 3’üncü fıkrasında, *“Avukatlık ücretinin takdirinde, hukuki yardımın tamamlandığı veya dava sonunda hüküm verildiği tarihte yürürlükte olan tarife esas alınır.”*, 169’uncu maddesinde ise *“Yargı mercilerince karşı tarafa yükletilecek avukatlık ücreti, avukatlık ücret tarifesinde yazılı miktardan az ve üç katından fazla olamaz.”* denilmektedir. Dava sonunda, kararlar tarifeye dayanılarak karşı/alacaklı taraf avukatına ödenen vekalet ücreti;

- Mahkeme veya icra vizesinin düzenlediği makbuz imzalanarak nakden,
- Bizzat karşı/borçlu tarafın, mahkeme veya icra dairesinin tespit ettiği vekalet ücretini elden (nakden) veya banka havalesi ile ödemesi,
- Mahkeme veya icra dairesinin, yargılama giderleri ile birlikte davayı kazanan müvekkile herhangi bir şekilde ödeme yapması ve müvekkilin de karşı/borçlu taraftan alınan vekalet ücretini avukata ödemesi, şekillerinde tahsil edilebilmektedir.<sup>2</sup>

Gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. Gelir Vergisi Kanununda elde etme, vergiye tabi gelirin niteliğine göre farklı esaslara bağlanmıştır. Serbest meslek kazançlarında ise elde etme tahsil esasına bağlanmıştır. Şimdi bu genel prensip çerçevesinde vekalet ücretinin vergilendirilmesini; gelir vergisi tevkifatı, katma değer vergisi ve belge düzeni açısından değerlendirelim.

### 3. VEKALET ÜCRETİNİN SERBEST MESLEK KAZANCI OLARAK TEVKİFATA TABİ TUTULMASI

Gelir Vergisi Kanunu’na göre, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti ise 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-

<sup>2</sup> İmdat TÜRKAY, Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi, Seçkin Yayınevi, 2. Baskı, Mayıs/2012 Ankara, S.74

dır. Aynı Kanun'un 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında ise maddede yer alan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben gelir vergisi tevkifatı yapmaya mecbur olan kişi ve kurumlar belirtilmiş ve aynı maddenin 2/b numaralı bendinde, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler üzerinden % 20 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. GVK'nın 96'ncı maddesinde de, *"Vergi tevki-fatı 94'üncü madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi ka-zanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır."* hük-mü yer almıştır.

Öte yandan, Avukatlık Kanunu'nun 164 ve 166'ncı maddelerinde, avukatlık ücreti tanımlanmakta ve kaynakları itibariyle, sözleşmeye bağlı olarak iş sahibinden sağlanan vekalet ücreti ile dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenen vekalet ücreti ol-mak üzere iki ayrı vekalet ücretinden söz edilmektedir. Dava sonun-da, kararla tarifeye dayanılarak karşı/alacaklı taraf avukatına ödenen vekâlet ücreti yukarıda da belirtildiği üzere; mahkeme veya icra vez-nesinin düzenlediği makbuz imzalanarak nakden, bizzat karşı/borç-lu tarafın mahkeme veya icra dairesinin tespit ettiği vekalet ücretini elden (nakden) veya banka havalesi ile ödemesi ya da mahkeme veya icra dairesinin yargılama giderleri ile birlikte davayı kazanan müvek-kile herhangi bir şekilde ödeme yapması ve müvekkilin de karşı borç-lu taraftan alınan vekâlet ücretini avukata ödemesi şekillerinde tahsil edilebilmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, davanın kaybedilmesi sonucu mahkeme kararına istinaden karşı taraf avukatına ödenmesi gereken vekâlet ücretinin, doğrudan avukata yapılması halinde Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi ve 12.01.2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı<sup>3</sup> uyarınca sorumlularca %20 nispetinde gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ayrıca, karşı taraf aleyhine

<sup>3</sup> 03.02.2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

hükmedilen vekalet ücreti ödemelerinin doğrudan avukatlara değil de icra müdürlüklerine yapılması durumunda da icra müdürlüklerine ödeme yapıldığı sırada vekalet ücreti ödemesinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.<sup>4</sup> Buna göre, davayı kaybeden tarafın, mahkeme veya icra dairesinin tespit ettiği vekalet ücretini alacaklı tarafa doğrudan nakden ödemesi halinde, alacaklıyı temsil eden avukatın ücretli olmaması kaydıyla, ödeme yapan tarafın Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrası kapsamında sayılan kişilerden olması halinde, yapılan vekâlet ücreti ödemesi üzerinden gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekir. Net ödenecek vekalet ücretinin ise; [Vekalet Ücreti+KDV (Vekalet ÜcretiX0,18)]-[Gelir Vergisi Tevkifat Tutarı (Vekalet ÜcretiX0,20)] formülüne göre bulunması mümkün bulunmaktadır.

Davayı kaybeden tarafından, mahkeme ilamına göre veya icra takibi sonucu karşı taraf avukatına ödenmesine karar verilen vekalet ücretinin avukat dışında alacaklı tarafa vekalet eden üçüncü bir kişiye nakden ödenmesi durumunda ise; bu vekalet alacağın tahsiline yönelik olduğundan, ödeme yapan tarafın Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişilerden olması halinde yapılan vekalet ücreti ödemesi üzerinden gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekir. Söz konusu vekâlet ücreti ödemesi yapan borçlunun GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılan tevkifat yapmakla sorumlu kişilerden olmaması veya herhangi bir sebeple tevkifat yapılmadan icra dairesine ödemede bulunulması halinde, elde edilen serbest meslek kazancı avukat tarafından yıllık beyanname ile beyan edilecek.

Bu arada, mahkeme kararında “KDV hariç” şeklinde bir ifadenin yer almaması nedeniyle vekalet ücretine katma değer vergisi dahil kabul edilerek iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle katma değer vergisi tutarının hesaplanması durumunda; vekalet ücreti ödemesi yapacak olan kişi veya kurumun Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesine göre tevkifat yapmak zorunda olanlar arasında bulunması halinde, ödenecek vekalet ücretinden katma değer vergisi tutarını çıkardıktan sonra kalan tutar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

<sup>4</sup> www.gib.gov.tr/Özelgeler/(İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 23.01.2012 tarih ve 255 sayılı özelgesi.)

#### 4. VEKALET ÜCRETİNİN BELGELENDİRİLMESİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Makbuz Mecburiyeti" başlıklı 236'ncı maddesinde, "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." hükmü yer almıştır. Dava sonunda kararlar tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenilen vekalet ücretinin serbest meslek erbabı olan avukatlara mahkeme kararı veya icra kanalıyla ödenmesi sırasında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması ve vekalet ücretini tahsil eden avukatın da ödemeyi yapan adına serbest meslek makbuzu düzenlemesi ve de düzenlenen bu belgede katma değer vergisinin hesaplanıp gösterilmesi gerekmektedir. Ödemeyi yapan kişi veya kuruluşun tevkifat yapmak zorunda olması durumunda, yapılan tevkifatın serbest meslek makbuzunda gösterilmesi zorunludur.

İcra dairelerince, alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen vekalet ücretlerinin belgelendirilmesine ilişkin gerekli açıklamalar 356 ve 375 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılmış bulunmaktadır. İcra dairelerince alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen vekalet ücretinin belgelendirilmesi konusunda Maliye Bakanlığı'nca ilk olarak 356 Seri No.lu Vergi Usul Genel Tebliğinde<sup>5</sup> düzenleme yapılmıştı. Söz konusu Genel Tebliğin "B-İcra Dairelerince Alacaklı Taraf Avukatına Ödenmesine Karar Verilen Vekalet Ücretinin Belgelendirilmesi" başlıklı bölümünde, icra dairelerince borçludan alınarak, müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretlerinin belgelendirilmesi hususunda tereddüde düşüldüğü belirtilmiş ve Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak söz konusu avukatlık ücretlerinin belgelendirilmesinde;

- İcra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az 2 nüsha serbest meslek makbuzu düzenleneceği ve makbuzun avukatın kalan nüshasına da icra dairesince ödemenin yapılmış olduğuna dair bir şerh düşülerek, ödemeyi yapan memur tarafından (sicil numarası da yazılarak) imzalanacağı,

<sup>5</sup> 23.02.2006 tarih ve 26089 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Ayrıca, bu şekilde yetkili memura imzalatılmadığı tespit edilen her bir serbest meslek makbuzu için ayrı ayrı Vergi Usul Kanunu'nun 352-II/7'nci maddesine göre söz konusu avukat adına usulsüzlük cezası kesileceği açıklanmıştı.

2006 yılının şubat ayında yapılan bu düzenleme ile gelir vergisi stopajı açısından vergi kaybının önüne geçilmesi ve icra dairelerince ödenen vekalet ücretlerinden tevkifat yapılması amaçlanmıştı. Vekalet ücretini alan avukatların da serbest meslek makbuzu düzenlemeleri sağlanmış ve aksi durumda usulsüzlük cezası yaptırımını getirilmişti.

#### 4.1. 356 Seri No.lu Vergi Usul Genel Tebliğinin (B) Bölümünün İptali İçin Danıştay'da Açılan Davalar

Maliye Bakanlığı tarafından 356 Seri No.lu Vergi Usul Genel Tebliğinin (B) bölümünde yapılan düzenlemeye karşı Tekirdağ Barosu Başkanlığı tarafından Danıştay'da iptal davası açılmış ve Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen 20.06.2006 tarihli ve Esas No: 2006/2026 sayılı Karar ile söz konusu Genel Tebliğin konuya ilişkin (B) maddesinin yürütmesi durdurulmuştu. Daha sonra, Maliye Bakanlığı'nca Danıştay 4'üncü Dairesi'nin yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararına karşı Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'na itiraz edilmesi üzerine verilen 16.08.2006 tarih ve İtiraz No: 2006/14 sayılı karar ile itiraz kabul edilerek, yürütmenin durdurulması kararının kaldırılmasına karar verilmişti. Böylece, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 16.8.2006 tarihli Kararı ile itiraz kabul edilerek, yürütmeyi durdurma kararını kaldırmıştı. İtirazı kabul eden Vergi Dava Daireleri Kurulu kararının gerekçesinde, esasa ve konuya ilişkin bir tartışmaya girilmemiş, sadece yürütmeyi durdurma kararının verilebilmesi için 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinde aranan koşulların davada oluşmadığı belirtilmiştir. Dolayısıyla bu karardan sonra 356 Seri No.lu Genel Tebliğ ile yapılan düzenleme uygulanmaya devam etmiştir.

Daha sonra Bursa Barosu tarafından 356 Seri No.lu VUK Genel Tebliğinin (B) bölümünde yer alan düzenlemenin; VUK'un 236'ncı maddesine aykırı olduğu, avukatın müşterisi olmayan karşı taraftan yargı kararıyla hükmedilen vekalet ücretinin tahsili sırasında serbest meslek makbuzu düzenlenmeyeceği, düzenlenen belgenin de icra dairesi memuru onayı-

na tabi tutulmasının yasal olmadığı, VUK'un **mükerrer 257'nci maddesi ile yürütme organına yasama organının yerine geçme yetkisinin verilmediği, düzenlemenin hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek iptali istenmiştir.** Maliye Bakanlığı tarafından açılan bu iptal davasına karşı yapılan savunmada ise özet olarak; 356 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ile serbest meslek faaliyeti olan avukatlık faaliyeti dolayısıyla elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olması nedeniyle, icra dairesince borçludan tahsil edilen ve karşı taraf avukatına ödenen vekalet ücretinin belgelendirilmesinin amaçlandığı, düzenlemenin yasal dayanağı olan VUK'un **mükerrer 257'nci maddesine uygun olduğu belirtilerek davanın reddi gerektiği belirtilmiştir.**

Danıştay 4. Dairesince verilen 20.12.2006 tarihinde verilen kararda<sup>6</sup>, VUK'un yetki başlıklı 257'nci maddesinde Maliye Bakanlığına verilen yetkiler belirtildikten sonra, maddede verilen yetkinin sınırlı olduğu ve yasada düzenlenmiş bir konuda idari düzenleyici bir işlemle yasadaki düzenlemeye ters düşen farklı bir uygulamanın getirilemeyeceği, bunun verginin kanuniliği ilkesi ile de bağdaşmadığı açıklandıktan sonra özetle, *"...Açıklanan nedenlerle, davanın kısmen kabulüne 356 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin B-İcra Dairelerince Alacaklı Taraf Avukatına Ödenmesine Karar Verilen Vekalet Ücretlerinin Belgelendirilmesi bölümünün, makbuzun avukatta kalan nüshasına da icra dairesine ödemenin yapılmış olduğuna dair şerh düşülerek ödemeyi yapan memur tarafından (sicil numarası da yazılarak) imzalanacağı, belirtilen şekilde memura imzalatılmadığı tespit edilen her bir serbest meslek makbuzu için ayrı ayrı Vergi Usul Kanunu'nun 352-II/7 maddesine göre söz konusu avukat adına usulsüzlük cezası kesileceğine ilişkin kısmının iptaline; icra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenleneceği kısmına ilişkin davanın reddine...20.12.2006 gününde oybirliği ile karar verildi"* şeklinde hüküm verilmiştir.

Danıştay tarafından verilen bu karar ile 356 Seri No.lu Tebliğde yer alan düzenlemenin sadece, *"Makbuzun avukatta kalan nüshasına icra dairesine ödemenin yapılmış olduğuna dair şerh düşülerek ödemeyi yapan*

<sup>6</sup> Danıştay 4. Dairesinin 20.12.2006 tarih ve Esas No: 2006/2237, Karar No: 2006/3102 sayılı Kararı.

*memur tarafından (sicil numarası da yazılarak) imzalanacağı, belirtilen şekilde memura imzalatılmadığı tespit edilen her bir serbest meslek makbuzu için ayrı ayrı Vergi Usul Kanunu'nun 352-II/7'nci maddesine göre söz konusu avukat adına usulsüzlük cezası kesileceğine"* ilişkin kısmının iptaline karar verilmiş; ancak icra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenleneceği kısmına ilişkin davanın reddine karar vermiştir.<sup>7</sup>

#### **4.2. Yargı Kararları Sonrasında Maliye Bakanlığı Tarafından 375 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Yapılan Düzenleme**

356 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde, icra dairelerince borçludan alınarak, müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretlerinin belgelendirilmesine ilişkin olarak verilen yargı kararları dikkate alınarak alınarak, söz konusu belgelendirme işleminin ne şekilde yapılacağına ilişkin Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 375 Seri No.lu Vergi Usul Genel Tebliği'nde<sup>8</sup> gerekli açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.

Söz konusu Genel Tebliğin "İcra Dairelerince Alacaklı Taraf Avukatına Ödenmesine Karar Verilen Vekalet Ücretlerinin Belgelendirilmesi" başlıklı 2'nci Bölümünde yapılan açıklamalara göre; *icra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretlerinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlenecek olup, bir nüshası ödemeyi yapan memura verilecek; makbuzun avukatta kalan nüshasına ise icra dairesince ödemenin yapılmış olduğuna dair bir şerh düşülmesi ve ödemeyi yapan memur tarafından imzalanması şartı aranmayacaktır. Görüldüğü üzere konu hakkında Danıştay tarafından verilen karara paralel olarak, vergi idaresince yapılan düzenlemeye göre;*

- *İcra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan*

<sup>7</sup> İmdat TÜRKAY, "İcra Dairelerince Karşı Taraf Avukatına Ödenen Vekalet Ücretinin Belgelendirilmesi Konusunda Danıştay Kararı ve Vergi İdaresinin Düzenlemesi", Mali Pusula, Ekim 2007, S.34

<sup>8</sup> 11.09.2007 tarih ve 26640 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

*alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretlerinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlenecek ve bir nüshası ödemeyi yapan memura verilecektir.*

- *Ancak, eski düzenlemede olduğu gibi makbuzun avukatta kalan nüshasına icra dairesince ödemenin yapılmış olduğuna dair bir şerh düşülmesi ve ödemeyi yapan memur tarafından imzalanması şartı aranmayacaktır.*

Sonuç olarak icra dosyasından tahsil edilerek avukata ödenen vekâlet ücreti ödemeleri için, alacaklı avukat tarafından en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlenecek olup, yapılan ödemeler üzerinden, borçlu tarafın GVK'nın 94/1'inci maddesinde sayılanlardan olması halinde, katma değer vergisi hariç tutar esas alınmak suretiyle sözü edilen maddenin 2/b maddesine göre % 20 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Bu konuda Vergi İdaresi de vermiş olduğu bir görüşünde; icra dairesince ödenen vekâlet ücretinden gelir vergisi tevkifatının, borçlu tarafından icra dairesine ödeme esnasında yapılması gerektiği ve avukat tarafından icra dairesinden vekalet ücreti tahsil edilirken serbest meslek makbuzunun da borçlu tarafından kesinti yapıp yapılmadığı bilgisine göre düzenlenmesi gerektiğini belirtmiştir.<sup>9</sup>

## 5. VEKALET ÜCRETİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Aynı Kanun'un 20/1'inci maddesinde "Teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu", 27/5'inci maddesinde ise, serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedelinin, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olmayacağı hüküm altına alınmıştır. Konuya ilişkin olarak 15 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin<sup>10</sup> "Avukatlık Ücretleri" başlıklı

<sup>9</sup> www.gib.gov.tr/Özelgeler/ (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 19.08.2011 tarih ve GVK 94-1349 sayılı özelgesi.)

<sup>10</sup> 21.07.1985 tarih ve 18818 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

*“J” bölümünde; “Mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücretlerinin davayı kazananlara ödenmesi katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Ancak bu paralardan sözleşmeleri gereği ücret karşılığı çalışanlar dışında kalan avukatlara intikal eden kısım serbest meslek kazancı kapsamında vergiye tabi olacaktır. Avukatlar aldıkları bu para için davayı kazanan serbest meslek makbuzu düzenleyecekler, makbuzda alınan tutar üzerinden katma değer vergisini hesaplayıp ayrıca göstereceklerdir.” açıklamasına yer verilmiştir.*

Bu itibarla, avukatlara yapılan vekalet ücreti ödemeleri serbest meslek faaliyeti kapsamında katma değer vergisine tabi olup, düzenlenecek serbest meslek makbuzunda, mahkemece hükmolunan veya avukatlık asgari ücret tarifesinde belirtilen vekalet ücreti üzerinden ayrıca katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir. Ancak, mahkeme kararında “KDV hariç” şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde vekalet ücretine katma değer vergisi dahil kabul edilecek ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle tespit edilen katma değer vergisi düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilecektir.<sup>11</sup> Buna göre, avukatların dava sonunda karşı taraftan tahsil ettikleri de dahil olmak üzere elde ettikleri bütün gelirler gelir serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmekte ve katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Öte yandan, mahkeme kararı gereğince veya icra kanalı ile avukata ödenen vekalet ücretini tahsil eden avukatın, Vergi Usul Kanununun 236’ncı maddesi hükmü uyarınca ödemeyi yapan adına serbest meslek makbuzu düzenlemesi ve düzenlenen bu belgede ayrıca katma değer vergisini de hesaplayıp göstermesi gerekmektedir.

Öte yandan, GVK’nın 61 ve izleyen maddelerinde düzenlenen “ücret” ödemeleri ise katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Avukatın, davayı kazananın ücretlisi olması halinde mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücretleri nedeniyle katma değer vergisi hesaplanıp beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır. Ücretli statüsündeki avukata intikal eden bu tutarlar GVK’nın ücretlere ilişkin 61’inci ve izleyen maddelerine göre vergilendirilecektir. Mahkeme kararında, hükmolunan avukatlık ücretlerine katma değer vergisinin dahil olduğu veya katma değer vergisinin ayrıca ödeneceği vb. hükümler bulunması halinde, avukatlık ücreti serbest çalışan avukatlara intikal ediyorsa, yu-

<sup>11</sup> www.gib.gov.tr/Özelgeler (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 02.01.2012 tarih ve GİB.4.20.15.01-40-MUK-2011-45-3 sayılı özeliği.)

karıda açıklandığı şekilde katma değer vergisi dahil toplam bedel üzerinden iç yüzde yoluyla katma değer vergisi hesaplanıp bizzat avukat tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilecektir.

## 6. VEKALET ÜCRETİNİN İŞVEREN TARAFINDAN ÜCRETLİSİ DURUMUNDA OLAN AVUKATA ÖDENMESİ

GVK'nın 61'inci maddesine göre ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. GVK'nın 62'nci maddesinde ise işverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmıştır. İşverenler tarafından, hizmet erbabına ücret ve ücret kapsamındaki ödemeler üzerinden kanunda belirtilen yasal indirimler yapıldıktan sonra gerçek usulde vergilendirme yapılmaktadır. Aynı Kanunun 65'inci maddesinde 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 yapılması olarak ifade edilmiştir.

Ücret-serbest meslek kazancı ayırımının önemi, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Konu ile ilgili olarak 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde<sup>12</sup>, serbest meslek faaliyetinin bir hizmet akdi kapsamında bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak sürdürülmesi halinde elde edilen gelirin **ücret olarak vergilendirileceği, bu durumdaki bir mükellefin defter tutma, makbuz düzenleme, katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülüklerinin söz konusu olmayacağı belirtilerek; gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülüğünün ise GVK'nın ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerine göre yerine getirileceği** açıklanmıştır.<sup>13</sup> Örneğin, serbest meslek erbabı olarak faaliyette bulunan Avukatın, bu işinin haricinde bilirkişilik faaliyeti nedeniyle ayrıca ücret geliri elde etmesi halinde; ödevli ücret geliri ve serbest meslek kazancını aynı anda elde etmiş olacaktır. Ödevli, avukatlık faaliyetinden dolayı elde ettiği serbest meslek kazancı için yıllık gelir

<sup>12</sup> 19.02.1999 tarih ve 23616 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>13</sup> İmdat TÜRKAY, a.g.k, S.22-23

vergisi beyannamesi verecek olup, GVK'nın 61/5'inci maddesine göre yapmış olduğu bilirkişilik faaliyetinden dolayı elde ettiği ücret geliri ise ücret hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Bu hükümler uyarınca, avukatın işverene tabi ve onun emir ve talimatları dahilinde hizmet yapması ve karşılığında aylık belli bir ücret alması ve hizmetin "*hizmet akdine*" dayanması halinde, yapılan ödemeler bu hali ile ücret niteliği taşıyacaktır. Bu nedenle, hizmet akdine dayalı olarak yapılan ve ücret niteliği taşıyan söz konusu ödemelerin serbest meslek kazancı olarak değil, ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Davacı avukatının, ücretli olarak davacının yanında çalışıyor olması ve mahkemelerce hükmolunan vekalet ücretinin davayı kazanan müvekkile ödenmesi durumunda, bu ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Bu durumda, davayı kazanan müvekkilin gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması halinde, karşı taraftan tahsil ettiği ücreti, ticari faaliyeti çerçevesinde elde edilen gelir olarak kayıtlarına alması ve bu konuda Vergi Usul Kanununda öngörülen belgeleri düzenlemesi gerekmektedir. Karşı taraftan alınan bu vekalet ücretinin işveren tarafından ücretlisi durumunda olan avukatına intikal ettirilmesi durumunda, ilgili olduğu ayın ücret matrahına dahil edilerek Gelir Vergisi Kanunu'nun ücret ile ilgili hükümlerine göre vergilendirileceği tabiidir.<sup>14</sup>

Buna göre, icra dairelerinin dava sonunda kararla tarifeyle dayatılarak karşı tarafa yüklenilen vekalet ücreti üzerinden, eğer avukat serbest meslek erbabı ise GVK'nın 94/2'nci maddesi gereğince tevkifat yapmaları, ancak avukat bir hizmet akdi ile işverene bağlı olarak çalışıyorsa herhangi bir stopaj kesintisinde bulunmamaları gerekmektedir. Diğer taraftan kendisine hizmet akdi ile bağlı avukat çalıştıran mükellefler, bu avukatlar vasıtasıyla elde ettikleri vekalet ücretlerini; öncelikle kazançlarının tespitinde bir gelir unsuru olarak dikkate alacaklar, bu vekalet ücretlerini kendilerine hizmet akdi ile bağlı Avukatlara aktarmaları durumunda, bu tutarı ücret gideri olarak dikkate almaları ve bu şekilde aktarılan vekalet ücretini ücret ödemesi olarak gelir vergisi tevkifatına tabi tutmaları gerekmektedir.

<sup>14</sup> Maliye Bakanlığının 16.04.2003 tarih ve 16442 sayılı özelgesi.

## 7. İŞVERENE BAĞLI OLARAK ÇALIŞAN AVUKATIN ARIZİ OLARAK KENDİ HESABINA AVUKATLIK HİZMETİ YAPMASI

Gelir Vergisi Kanununun 82'nci maddesinin 4'üncü bendinde arızı serbest meslek kazancının, *"Arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat"* olduğu hüküm altına alınmıştır. Konuyla ilgili olarak yayımlanan 356 ve 375 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde; icra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretlerinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenleneceği ve bir nüshasının ödemeyi yapan memura verileceği açıklamalarına yer verilmiştir. Diğer taraftan, 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin *"Serbest Meslek Faaliyeti"* başlıklı bölümünün 9'uncu fıkrasında; *"Aynı şekilde, serbest meslek faaliyetinin arızı olarak yapılması halinde de, mükellefin katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülüğü bulunmadığı gibi defter tutma ve makbuz düzenleme zorunluluğu da söz konusu değildir..."* düzenlemesi yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ücretli olarak çalışılan avukatın, işverenden bağımsız olarak kendi nam ve sorumluluk altında bir avukatlık hizmeti vermesi karşılığında elde edilen kazanç arızı serbest meslek kazancı olarak değerlendirileceğinden, mahkeme kararına istinaden ödenecek vekalet ücreti karşılığında serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu bulunmamakta olup, söz konusu vekalet ücretinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesine göre %20 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Ancak, kendi nam ve sorumluluk altında verilen avukatlık hizmetini devamlılık arz edecek şekilde yapılması, başka bir ifadeyle aynı yılda veya birbirini izleyen yıllarda birden fazla yapılması halinde, bu faaliyet serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilecek olup, bu faaliyet sonucu elde edilecek vekâlet ücreti karşılığında serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.<sup>15</sup>

<sup>15</sup> www.gib.gov.tr/Özelgeler (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 29.09.2011 tarih ve 1678 sayılı özelgesi.)

## 8. SONUÇ

Dava sonunda kararlar tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenilecek vekalet ücretinin serbest meslek erbabı olan avukatlara ödenmesi halinde, vekalet ücretinin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi ve ödeme üzerinden Gelir Vergisi Kanunu uyarınca %20 nispetinde gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması, ancak avukat bir hizmet akdi ile bir işverene bağlı olarak çalışıyorsa herhangi bir stopaj kesintisinin yapılmaması gerekmektedir. Vekalet ücreti üzerinden gerekli gelir vergisi tevkifatının ödemeyi yapan tarafından yapılması, parayı tahsil eden avukatın da ödemeyi yapan adına serbest meslek makbuzu düzenlemesi gerekmektedir. Ayrıca, serbest meslek faaliyeti kapsamında tahsil edilen avukatlık ücreti katma değer vergisine de tabi olduğundan KDV'nin de hesaplanıp beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak, davayı kazanan tarafın avukatının, kazanan tarafın yanında ücretli olarak çalışıyor olması durumunda, karşı taraftan alınan vekalet ücretinin katma değer vergisine tabi olmaması ve ücretli statüsündeki avukata intikal eden bu tutarların ücret ödemesi olarak vergilendirilmesi gerekir. Maliye Bakanlığınca 375 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeye göre, icra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretlerinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlenecek ve bir nüshası ödemeyi yapan memura verilecektir.

## KAYNAKLAR

1136 Sayılı Avukatlık Kanunu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

Gelir Vergisi Kanununa İlişkin Genel Tebliğler

<http://www.gib.gov.tr/Özelgeler>

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

SEVİĞ Veysi, Avukatların Asgari Ücret Tarifesine KDV'nin Dahil Olduğu, Yaklaşım Dergisi, Sayı:135, Mart 2004

TÜRKAY İmdat, Serbest Meslek Kazancının Vergilendirilmesi, Seçkin Yayınevi, 2. Baskı, Mayıs/2012 Ankara

İmdat TÜRKAY, *"İcra Dairelerince Karşı Taraf Avukatına Ödenen Vekalet Ücretinin Belgelendirilmesi Konusunda Danıştay Kararı ve Vergi İdaresinin Düzenlemesi"*, Mali Pusula, Ekim 2007, S.34

TÜRKAY İmdat, Serbest Meslek Kazancının Vergilendirilmesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs 2007, S: 12

TÜRKAY İmdat, *"Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi"*, Yaklaşım, Mart/2012

213 sayılı Vergi Usul Kanunu