

# SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA İSTİSNA UYGULAMASI VE VEKALET ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR YAPILDI.

## 1. Giriş

07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan **“7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”** ile aşağıda yer alan konularda düzenleme ve değişiklikler yapılmıştı.

Değişiklikler özet ile;

### **“Serbest Meslek Kazançlarında İstisna Uygulaması ve İstisnanın Sınırı”**

**1 Ocak 2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere** uygulanmak üzere yürürlüğe giren bu değişiklik ile, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 18. Maddesi kapsamındaki *(kısaca Telif Hakları istisnası olarak bilinen)* kazançların telif toplamı 103. maddede yazılı **gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar** serbest meslek kazançlarındaki istisna hükümlerinden faydalanamayacaktır.

### **“Vekalet Ücretlerinin Vergilendirilmesi ve Gelir Vergisi Tevkifatı”**

**2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 1136 sayılı Avukatlık Kanunu** uyarınca karşı tarafa yükletilen **vekalet ücretini** *(icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil)* ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

27 Mayıs 2020 tarihli ve 31137 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan **“311 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği”** ile; bu konuda detaylı açıklamalara yer verilmiştir.

## 2. Serbest Meslek Kazançlarında İstisna Uygulaması ve İstisnanın Sınırı

### 2.1. İstisnanın Kapsamı ve İstisnadan Yararlanma Şartları

- Anılan istisnadan yararlanma hakkı; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni mirasçılarına tanınmıştır.
- İstisna kapsamına; şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserler ile ihtira beratları girmektedir.
- İstisna uygulanacak hasılat, eserlerin; gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlanması veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralanması karşılığında elde edilen hasılattır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler de istisna kapsamındaki hasılatı dahildir.

### 2.2. İstisna Uygulaması, Beyan ve Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Mahsubu

193 sayılı Kanununun 18 inci maddesi kapsamında elde edilen ve gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşmayan kazançlar gelir vergisinden istisna olup bu kazançlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir. Bu kazançlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergiler nihai vergi olacaktır.

193 sayılı Kanununun 18 inci maddesi kapsamında elde edilen kazançların devamlı veya arızı olarak elde edilmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

193 sayılı Kanununun 18 inci maddesi kapsamında elde edilen ve gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşan kazançlar için istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Söz konusu tutarın aşılıp aşılmadığı ilgili takvim yılının sonu itibarıyla belirlenecek ve 18 inci madde kapsamında elde edilen kazançlar toplamının söz konusu tutarı aşması halinde, elde edilen kazançların tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. İstisnadan faydalanılıp faydalanılamayacağı yıl sonu itibarıyla belirleneceğinden, istisnadan faydalanamayan mükelleflerin geçici vergi beyannamesi verme yükümlülükleri olmayacaktır.

Yıllık beyanname verilmesi durumunda, 193 sayılı Kanunun 68 inci maddesinde sayılan mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olarak yapılan giderler, yıllık beyanname üzerinde indirim konusu yapılacaktır. Söz konusu giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen belgelerle tevsik edilmesi şarttır.

Yıllık beyanname verilmesi durumunda, 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinde yer alan **şahıs sigorta primleri, eğitim ve sağlık harcamaları, sponsorluk harcamaları ve engellilik indirimi** ile anılan madde ve ilgili kanunlarında indirim konusu yapılabileceği düzenlenmiş **bağış ve yardımlar** gibi bazı harcamaların da beyan edilen gelirden **indirim konusu yapılması mümkündür**.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesine göre yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilebilecektir.

Gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarın aşıp aşılmadığı, takvim yılı sonu itibarıyla her bir yıl için ayrı ayrı değerlendirilecektir. İlgili takvim yılında istisnadan yararlanılamaması sonraki yıllarda istisnadan yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

**Örnek 1:** Ressam (A), 2020 yılında (B) Belediyesine sattığı resimler karşılığında 240.000 TL kazanç elde etmiştir. (B) Belediyesi tarafından Ressam (A)'ya yapılan ödeme üzerinden %17 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.

Ressam (A)'nın, yaptığı resimler 5846 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığınca eser olarak kayıt-tescil edilmiştir.

Ressam (A)'nın yaptığı resimler karşılığı elde ettiği 240.000 TL'lik kazanç, gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı **(2020 yılı için 600.000 TL) aşmadığından gelir vergisinden istisna edilecek ve yıllık gelir vergisi beyanamesi ile beyan edilmeyecektir**. Tevkif suretiyle kesilen vergi nihai vergi olacaktır.

**Diğer taraftan, Ressam (A)'nın 400.000 TL tevkifata tabi işyeri kira gelirinin bulunması halinde**, bu kira geliri, gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aştığından yıllık gelir vergisi beyanamesi ile beyan edilecektir. Ancak, bu durumda da **istisna kapsamındaki 240.000 TL'lik kazanç beyannameye dahil edilmeyecektir**.

**Örnek 2:** Bay (C), bir televizyon kanalında haftalık olarak yayınlanan bir dizinin senaryo yazarlığı karşılığında, 2020 yılında 750.000 TL kazanç elde etmiştir. Bay (C)'ye yapılan ödemeler üzerinden %17 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.

Bay (C)'nin yazdığı senaryo, 5846 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığınca eser olarak kayıt-tescil edilmiştir.

Bay (C)'nin yazdığı senaryo karşılığı elde ettiği 750.000 TL lik kazanç, gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı **(2020 yılı için 600.000 TL) aştığından, Bay (C) gelir vergisi istisnasından yararlanamayacak** ve bu kazancını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edecektir. Tevkif suretiyle ödenen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

Diğer taraftan, Bay (C)'nin 40.000 TL tevkifata tabi işyeri kira gelirinin bulunması halinde, 40.000 TL işyeri kira geliri, gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşmamasına rağmen, **beyan edilecek serbest meslek kazancı ile birlikte söz konusu beyanname verme sınırı aşıldığından kira geliri de beyan edilecektir.**

**Örnek 3:** Söz ve beste çalışmaları yapan Bayan (D), 2020 yılında muhtelif tarihlerde (E) A.Ş.'ye sattığı besteler karşılığında 700.000 TL hasılat elde etmiştir. (E) A.Ş. tarafından, Bayan (D)'ye yapılan söz konusu ödemeler üzerinden, %17 oranında (119.000 TL) gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. Bayan (D)'nin, bu faaliyeti ile ilgili olarak yapmış olduğu ve tevsik edebildiği giderlerinin toplamı 70.000 TL'dir. Bayan (D)'nin, 50.000 TL eğitim/sağlık harcaması da bulunmaktadır.

Bayan (D)'nin, yaptığı beste çalışmaları 5846 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığınca eser olarak kayıt-tescil edilmiştir.

Bayan (D)'nin, yaptığı beste çalışmaları her ne kadar 18 inci maddede sayılan eserler kapsamında değerlendirilse de elde ettiği kazanç yıl sonu itibarıyla (700.000 TL - 70.000 TL=) 630.000 TL, gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı **(2020 yılı için 600.000 TL) aştığından söz konusu istisnadan faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.**

Buna göre, Bayan (D)'nin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Gayrisafi Hasılat Toplamı	700.000 TL
İndirilecek Giderler Toplamı	70.000 TL
Beyan Edilecek Serbest Meslek Kazancı	630.000 TL
Eğitim/Sağlık Harcaması	50.000 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	580.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	188.870 TL
Mahsup Edilecek Gelir Vergisi	119.000 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	69.870 TL

### 2.3. Tevkifat Uygulaması

Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden; 12/1/2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, 18 inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17, diğerlerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı düzenlemesi yer almaktadır.

**193 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamında elde edilen** kazançların, gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması nedeniyle istisnadan faydalanılamayacak olması, yıl içinde yapılacak olan tevkifat uygulamasını etkilemeyecek ve söz konusu **kazançlar üzerinden tevkifat yapılacaktır.**

**Serbest meslek kazancının devamlı veya arızı nitelikte olmasının tevkifat uygulamasında herhangi bir önemi bulunmamaktadır.**

Serbest meslek kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

193 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamında kazanç elde eden ve gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması nedeniyle istisnadan yararlanamayacak olan mükelleflerin, **Kanunun 94 üncü maddesi kapsamında ücret, kira gibi yapacağı ödemeler üzerinden tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır.**

**Örnek 4:** Heykeltraş Bay (F), faaliyetini icra etmek için bir atölye kiralamıştır. Ayrıca yanında bir işçi çalıştırmakta olup, yaptığı heykeller karşılığında 2020 yılında 650.000 TL kazanç elde etmiştir.

Bay (F)'nin 2020 yılında elde ettiği kazancın, gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı **(2020 yılı için 600.000 TL) aşması nedeniyle istisnadan faydalanılamayacak ve bu kazançlar yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir.**

Diğer taraftan, Bay (F) kiraladığı atölye nedeniyle 2020 yılında ödediği kira bedelleri ile çalıştırdığı işçisine ödediği ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Bay (F)'nin yanında çalışan işçisi, tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirlerini 193 sayılı Kanunun 95 inci maddesi uyarınca yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edecektir.

### 3. Vekalet Ücretinin Vergilendirilmesi ve Gelir Vergisi Tevkifatı Uygulanması

#### 3.1. Vekalet Ücretinin Vergilendirilmesi

2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil) ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Serbest meslek erbabı olan avukatlara ödenen vekalet ücretleri serbest meslek kazancı olup, bu kazançlar **serbest meslek kazancına dahil edilerek** vergilendirilecektir.

Bir işverene tabi ve bağlı olarak çalışan avukatlara işverenler tarafından yapılan ödemeler **ücret hükümlerine göre** vergilendirilecektir.

#### 3.2. Vekalet Ücreti Ödemelerinde Belge Düzeni ve Vekalet Ücretlerinde Vergi Tevkifatı Uygulanması

Tevkifat yükümlülüğü bulunmayanlar tarafından yapılan vekalet ücreti ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

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.



Vekalet Ücretini Ödeyen	Vekalet Ücreti Ödenen	Belge Düzenleyen	Belge Düzenlenen	Belge Türü	Tevkifat
Davayı Kaybeden	(SM) Avukat	(SM) Avukat	Davayı Kaybeden	Serbest Meslek Makbuzu	Var
Davayı Kaybeden	İcra İflas Müdürlüğü Aracılığıyla Avukat	(SM) Avukat	Davayı Kaybeden	Serbest Meslek Makbuzu	Var
Davayı Kaybeden	Davayı Kazanan GV/KV Mükellefi	Davayı Kazanan GV/KV Mükellefi	Davayı Kaybeden	Fatura vb.	Yok
Davayı Kazanan	(SM) Avukat	(SM) Avukat	Davayı Kazanan	Serbest Meslek Makbuzu	Var
Davayı Kazanan	Ücretli Avukat	Davayı Kazanan	Ücretli Avukat	Ücret Bordrosu	Var*

\*Ücret hükümlerine göre tevkifat yapılacaktır.

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 gerekmektedir.

### 3.3. Vekalet Ücretlerine İlişkin Örnekler

**Örnek 1:** Bay (A)'nın vekili avukat Bayan (B) tarafından (C) Belediyesi aleyhine açılan dava, Bay (A) lehine sonuçlanmış olup mahkemece Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca belirlenen vekalet ücretine hükmedilmiştir. **Davayı kaybeden (C) Belediyesi vekalet ücretini avukat Bayan (B)'nin hesabına yatırmıştır.**

(C) Belediyesinin, Bayan (B) hesabına yatırdığı vekalet ücreti ödemesi üzerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapması ve **avukat Bayan (B) tarafından da bu tahsilatı karşılığı (C) Belediyesi adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.**

Diğer taraftan, söz konusu vekalet ücretinin (C) Belediyesi tarafından avukata ödenmek üzere icra dairesine yatırılması halinde de **(C) Belediyesi tarafından %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacak ve tevkifat tutarı muhtasar beyanname ile vergi dairesine yatırılacağından** icra dairesine tevkifat tutarı düşüldükten sonra kalan tutar yatırılacaktır. Bu durumda da **avukat Bayan (B) tarafından (C) Belediyesi adına serbest meslek makbuzu düzenlenecektir.**

**Örnek 2:** (D) Şirketi, vekili avukat Bay (E) aracılığıyla (F) Şirketi aleyhine açtığı davayı kazanmış ve (F) Şirketi aleyhine vekalet ücretine hükmedilmiştir. **Davalı (F) Şirketi söz konusu vekalet ücretini davacı (D) Şirketine ödemiştir.**

**Davacı (D) şirketi de tahsil ettiği vekalet ücretini serbest meslek erbabı olan avukatı Bay (E)'ye ödemiştir.**

Bu durumda, **davacı (D) Şirketinin, tahsil ettiği vekalet ücretine ilişkin davalı (F) Şirketine fatura düzenlemesi** gerekmektedir. Davalı (F) Şirketi tarafından yapılan vekalet ücreti ödemesi üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Davacı (D) Şirketi tarafından söz konusu vekalet ücretinin avukat Bay (E)'ye ödenmesi esnasında %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacak ve **avukat Bay (E) tarafından da bu tahsilatı karşılığı davacı (D) Şirketi adına serbest meslek makbuzu düzenlenecektir.**

Diğer taraftan, avukat Bay (E)'nin davacı (D) Şirketinin **ücretli çalışanı olması** halinde ise avukata ödenen vekalet ücretinin **ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi** gerekecektir.

**Örnek 3:** **(G) Şirketinin (M) Bakanlığına karşı açmış olduğu dava** (M) Bakanlığı lehine sonuçlanmış ve (M) Bakanlığınca söz konusu davanın ücretli çalışanı avukatı tarafından takip edilmesi nedeniyle, (G) Şirketi aleyhine vekalet ücretine hükmedilmiştir.

(G) Şirketi tarafından, söz konusu **vekalet ücretinin (M) Bakanlığına ödenmesi esnasında gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.** (M) Bakanlığı tarafından avukatına yapılan ödemelerin ise ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekecektir.

**Örnek 4:** **Hizmet erbabı Bayan (H)'nin, (N) Şirketine karşı açmış olduğu dava,** (N) Şirketi lehine sonuçlanmış ve davanın (N) Şirketinin avukatı tarafından takip edilmesi nedeniyle, Bayan (H) aleyhine vekalet ücretine hükmedilmiştir.

Bayan (H)'nin, tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmadığından, davalı vekiline ödeyeceği **vekalet ücretinden gelir vergisi tevkifatı yapma sorumluluğu bulunmamaktadır.**

27 Mayıs 2020 tarihli ve 31137 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan **“311 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğine”** [buradan](#) erişebilirsiniz.