

Serbest Meslek Kazançları (Telif Kazançları) İstisnası



2020/13

Mesut DENİZ

09.11.2020

I. GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesinde serbest meslek kazanç istisnasından yararlanan mükellefler ve istisna kapsamında olan eserler sayılmış olup, söz konusu maddede hangi hasılatın istisna kapsamında olduğu ayrıca belirtilmiştir. Buna göre;

- ◆ İstisnadan 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.

Bu çalışmada, 07.12.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ve 27.05.2020 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği" ile serbest meslek kazançları istisnasında yapılan değişiklikler incelenecektir.

II. İSTİSNA UYGULAMASI

A. 7194 Sayılı Kanun Öncesi Durum

Serbest meslek kazançları istisnası Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesinde düzenlenmiştir. 18'inci madde hükmü aşağıdadır.

“Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.

Yukarıda yazılı kazançların arızî olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez.

Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanunun 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.”

GVK'nın 18'inci maddesinde serbest meslek kazanç istisnasından yararlanan mükellefler ve istisna kapsamında olan eserler sayılmış olup, söz konusu maddede hangi hasılatın istisna kapsamında olduğu ayrıca belirtilmiştir.

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre bazı eserlerde kayıt ve tescil zorunlu, bazı eserlerde ise ihtiyari tutulmuştur. Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde yer alan serbest meslek kazanç istisnasından yararlanabilmek için maddede belirtilen eserlerden kayıt ve tescili zorunlu olanların kayıt ve tescil ettirilmesi şart olup, diğer eserlerde kayıt ve tescil şartı

aranmayacaktır. Kültür ve Turizm Bakanlığınca kayıt-tescil edilen eserlerin, aynı zamanda GVK'nın 18'inci maddesinde sayılan eserler veya bu eserlere benzerlik gösteren eserlerden olması Şart olup, 5846 sayılı Kanuna göre kayıt-tescil edilen tüm eserler istisna kapsamına girmemektedir.

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 1'inci maddesinde eserin tanımı yapılmıŐtır. Anılan maddeye göre eser, sahibinin hususiyetini taŐıyan ve ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri olarak sayılan her nevi fikir ve sanat mahsullerini ifade etmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesi kapsamında gelir vergisi istisnasından faydalanmak isteyen eser sahiplerinin, Kültür ve Turizm Bakanlığı Telif Hakları Genel Müdürlüęü tarafından gerçekleŐtirilen kayıt-tescil iŐlemini yaptırılmaları ve işlem sonucunda düzenlenecek kayıt-tescil belgesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili birimlerine (Vergi Dairesi BaŐkanlıkları/Müdürlükler, Defterdarlık) baŐvurmaları gerekmektedir. Gelir vergisi istisnasından faydalanıp faydalanılamayacağı konusundaki nihai karar Hazine ve Maliye Bakanlığınca verilmektedir.

Mnhasıran Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanunun 94. maddesinde belirtilen kişi veya kurumlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin, bu gelirlerinden dolayđ beyan yükümlülükleriyle birlikte defter tasdik ettirme ve tutma ile belge düzenleme yükümlülükleri de bulunmamaktadır. Bu durumda, anılan yasa maddesinde sayılan kiŐiler tarafından yapılan ödemelerden kesilecek olan %17 oranındaki gelir vergisi stopajđ, nihai vergi yükü olacaktır. Diğer taraftan, istisna uygulamasına ilişkin olarak serbest meslek faaliyetinin devamlılığı açısından herhangi bir sınırlama getirilmemiŐtir. Bu nedenle GVK madde 18 kapsamındaki kazançların devamlđ veya arızı olarak elde edilmesi istisnanın uygulanmasına bir etkisi bulunmamaktadır.

B. 7194 Sayılı Kanun Sonrası Durum

7194 sayılı Kanunun 10'uncu maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

"Bu madde kapsamındaki kazançları toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94'üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur."

Düzenleme 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere, 7194 sayılı Kanunun yayımlandığı 07.12.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Buna göre, 2020 yılı için toplamda 600.000 TL'yi aşmayan telif kazançları gelir vergisinden istisna olup, bu kazançlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde dahi bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir. Sözü edilen kazançlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergiler nihai vergi olacaktır. Bu kazançların devamlı veya arazi olarak elde edilmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

Bu tutarın aşıp aşılmadığı ilgili takvim yılının sonu itibarıyla belirlenecek ve GVK'nın 18'inci madde kapsamında elde edilen kazançlar toplamının söz konusu tutarı aşması halinde, elde edilen kazançların tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Yıllık beyanname verilmesi durumunda, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olarak yapılan giderler yıllık beyanname üzerinde indirim konusu yapılacaktır. Sözü edilen giderler hasıllattan düşülmesi suretiyle **hesaplanan kazanç tutarının 600.000TL tutarındaki beyan sınırının altında kalması halinde beyanname verilmesi söz konusu olmayacaktır.** Kazancın elde edilmesi için yapılan giderler hasıllattan düşüldükten sonra kalan kazanç tutarının 600.000TL tutarındaki beyan sınırını aşması halinde ise kazancın tamamının beyan edilmesi gerekmektedir.

İstisnadan faydalanılıp faydalanılamayacağı yılsonu itibarıyla belirleneceğinden, istisnadan faydalanamayan mükelleflerin geçici vergi beyannamesi verme yükümlülükleri olmayacaktır. Telif kazançlarının devamlı

veya arızı olarak elde edilmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla telif kazancının arızı olarak elde edilmesi halinde de 600.000 TL'lik istisna sınırı geçerli olacaktır.

Yıllık beyanname verilmesi durumunda, GVK'nın 68. maddesinde sayılan mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olarak yapılan giderler, yıllık beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilecektir. Söz konusu giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Yıllık beyanname verilmesi durumunda, GVK'nın 89. maddesinde yer alan şahıs sigorta primleri, eğitim ve sağlık harcamaları, sponsorluk harcamaları ve engellilik indirimi 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 GVK'nın 94. maddesine göre yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilebilecektir.

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

III. TEVKİFAT VE KDV UYGULAMASI

Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında, "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya

mecburdurlar" hükmüne yer verilmiş ve aynı maddenin (2-a) bendinde de, 18'inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden % 17 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması öngörülmüştür.

Elde edilen telif kazançlarının, 600.000 TL'yi aşması nedeniyle istisnadan faydalanılamayacak olması, yıl içinde yapılacak olan tevkifat uygulamasını etkilemeyecektir. Yani her şartta bu kazançlar nedeniyle 94. madde uyarınca %17 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Serbest meslek kazancının devamlı veya arzi nitelikte olmasının tevkifat uygulaması açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Diğer taraftan telif kazançları istisnasından yararlanan mükelleflerin) ücret, kira gibi yapacağı ödemeler üzerinden tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ayrıca telif kazançlarının belirlenen tutarı aşması nedeniyle istisnadan faydalanamayacak olanların da tevkifat yükümlülüğü olmayacaktır.

Diğer taraftan Katma Değer Vergisi (KDV) uygulaması yönünden herhangi bir değişiklik söz konusu değildir. Serbest meslek faaliyetlerini mutad ve sürekli olarak yapanların, prensip olarak KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanunun 94'üncü maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapanların hesaplayacağı KDV'nin, bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekir.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için KDV mükellefiyetinin sadece Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının aynı Kanunun 94'üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, sorumluluk uygulaması kapsamında işlem yapılabilmesi için Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesi kapsamına giren işlemleri yapan kişilerin, bu şekilde işlem yapılmasını önceden vergi sorumlusuna (Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde sayılanlara) bildirmesi gerekmektedir.

İşlemlerine ait verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine getirilen serbest meslek mensupları (Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesinde sayılanlar) ayrıca KDV beyannamesi vermezler.

IV.DEFTER TUTMA VE BELGE DÜZENİ

Vergi Usul Kanunu'nun 153'üncü maddesi uyarınca işe başlamayı vergi dairesine bildirme, 172 ve 210'uncu maddeleri uyarınca serbest meslek kazanç defteri tutma, 236'ncı maddesi uyarınca da mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilâtları için serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyeti bulunmaktadır. Ayrıca, 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesinde belirtilenlerin dışındakilere teslim eden serbest meslek erbabının; defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunduğu belirtilmiştir.

Diğer taraftan aynı tebliğde, Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanunun 94'üncü maddesinde belirtilen kişi ve kurumlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin; yıl içindeki kazançlarının toplamının Gelir Vergisi Kanununun 103'üncü maddesinin dördüncü gelir diliminde yer alan (2020 yılı için 600.000 TL) tutarı aşp aşmadığına bakılmaksızın, defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve belge düzenleme zorunluluklarının kaldırılması uygun görülmüştür. Ayrıca telif kazancına ilişkin faaliyetleri arazi olarak yapanların, defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır.

Telif kazancının 600.000 TL'yi aşması nedeniyle istisnadan faydalanılamayacak olması, defter tutma ve belge düzenleme yükümlülüğünü etkilememekte olup bu mükelleflerin de sadece GVK'nın 18. maddesi kapsamında faaliyette bulunmaları, tüm teslimlerini tevkiyat yapmakla yükümlü kişilere sunmaları ve defter tutmak istememeleri durumunda, defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları

bulunmamaktadır. Ancak, bunların istemeleri halinde defter tutmaları mümkündür.

Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerinin yanı sıra başkaca faaliyetleri nedeniyle serbest meslek kazancı mükellefiyeti bulunanların, defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmaktadır. Başkaca faaliyetleri nedeniyle serbest meslek kazancı mükellefiyeti bulunan ve serbest meslek kazanç defteri tutan mükelleflerin Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesi kapsamındaki kazançlarına ilişkin kayıtlarını da aynı defterde göstermesi mümkündür.

Telif kazancı elde edip serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu bulunmayanlardan alınan eserlere ilişkin yapılan ödemelerin gider pusulası imzalatılmak suretiyle tevsik edilmesi gerekmektedir. Telif kazancı elde eden mükelleflerin, kendilerine düzenlenen gider pusulaları ile bu faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mal ve giderlerine ilişkin belgeleri, VUK'da öngörülen süreler boyunca saklamaları gerekecektir.

V. SONUÇ

Telif kazançları için daha önce GVK'nın 18'inci maddesi uyarınca tanınan istisnada herhangi bir üst sınır söz konusu değilken, 7194 sayılı Kanun ile gelir vergisi tarifesine bağlı bir üst sınır getirilmiştir. 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, 7194 sayılı Kanun ile GVK'da yapılan diğer değişikliklerle birlikte telif kazançlarındaki istisnaya yönelik üst sınır uygulamasının usul ve esasları açıklanmıştır.

GVK'nun 18'inci maddesine 7194 sayılı Kanun ile eklenen son fıkra hükmüne göre, 01.01.2020'den itibaren elde edilen ve Kanun'un 103'üncü maddesinin dördüncü dilimini (2020 yılı için 600.000 TL) aşan telif kazançları için istisna uygulanmayacak ve bu kazançların tamamı beyana konu edilecektir. Ayrıca, 600.000 TL tutarındaki sınır 2020 yılı gelirleri için geçerli olup bu tutar her yıl 103'üncü maddedeki tarife değişikliğine göre artırılabilecektir.

2020 yılı için toplamda 600.000 TL'yi aşmayan telif kazançları gelir vergisinden istisna olup, bu kazançlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek ve diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir. Sözü edilen kazançlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergiler nihai vergi olacaktır. Telif kazancının 600.000 TL'yi aşması nedeniyle istisnadan faydalanılamayacak ve beyana tabi tutulacak olması, defter tutma ve belge düzenleme yükümlülüğünü etkilememektedir. Benzer şekilde, konuya ilişkin Katma Değer Vergisi uygulaması yönünden de telif kazancının istisna kapsamında kalıp kalmamasının etkisi bulunmamaktadır.



DAHA DETAYLI BİLGİ ALMAK İÇİN BİZİMLE İLETİŞİME GEÇEBİLİRSİNİZ

Mesut DENİZ

Ortak

burcin.gozluklu@centrumdenetim.com

 [Linkedin](#)

 +90 (212) 267 21 00

 +90 (312) 512 59 42