

Heykel çalışmalarının ve biblo yapımının Gelir Vergisi Kanununun 18 nci maddesi ve KDV Kanunu karşısındaki durumu

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-120-1448020
Tarih	13.12.2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergisi Grup Müdürlüğü

Sayı : E-62030549-120-1448020

13.12.2023

Konu : Heykel çalışmalarının ve biblo yapımının Gelir Vergisi Kanununun 18 nci maddesi ve KDV Kanunu karşısındaki durumu

İlgi

:

...

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, heykeltıraş olarak faaliyette bulunduğunuzu ve kiralamış olduğunuz atölyede heykel ve biblo çalışmaları yaptığınızı belirterek bu çalışmalarınız dolayısıyla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamında gelir vergisi istisnasından yararlanıp yararlanmayacağınız ile söz konusu faaliyetlerinize ilişkin yapacağınız teslimlerin katma değer vergisinden istisna olup olmadığı hususlarında görüş talep edilmektedir.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

- Serbest meslek kazançlarında" başlıklı 18 nci maddesinde, "*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 beratların 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 Kanun'un 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.

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

- "Serbest meslek kazancının tarifi" başlıklı 65 nci maddesinde, "*Her türlü serbest meslek kazancından 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.",

- "Vergi tevkifatı" başlıklı 94 üncü maddesinde, "*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, zirai 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.*

...

2.Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç);

a) 18 inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden, (2009/14592 sayılı B.K.K. ile %17),

b) Diğerlerinden, (2009/14592 sayılı B.K.K. ile %20)

...

... vergi tevkifatı yapılır.

...",

hükümlerine yer verilmiştir.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Serbest Meslek Kazançlarında İstisna Uygulaması ve İstisnanın Sınırı" başlıklı ikinci bölümünde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup Tebliğin "İstisnanın kapsamı ve istisnadan yararlanma şartları" başlıklı 3 üncü maddesinde,

"(1) 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesinde serbest meslek kazanç istisnasından yararlanan mükellefler ve istisna kapsamında olan eserler sayılmış olup, söz konusu maddede hangi hasılatın istisna kapsamında olduğu da ayrıca belirtilmiştir. Buna göre;

a) Anılan istisnadan yararlanma hakkı; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni mirasçılarının tanınmıştır.

b) 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.

c) 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) 5/12/1951 tarihli ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre bazı eserlerde kayıt ve tescil zorunlu, bazı eserlerde ise ihtiyari tutulmuştur. 193 sayılı Kanunun 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.

(3) Kültür ve Turizm Bakanlığınca kayıt-tescil edilen eserlerin, aynı zamanda 193 sayılı Kanunun 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."

açıklamasına yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalara göre, heykel çalışmalarınızdan dolayı elde edeceğiniz hasılatı münhasır olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, heykel çalışmalarınızdan elde edilen kazancınızın, Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 takvim yılı için 880.000 TL, 2023 yılı için 1.900.000 TL) aşması halinde, elde edilen kazancınızın tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerektiği tabiidir.

Diğer taraftan, yapmış olduğunuz biblo çalışmalarınızla ilgili olarak, biblo Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddede sayılan eser grupları içerisinde yer almadığından, söz konusu maddede yer alan istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmamaktadır.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun 1 inci maddesinde ticari, sına , zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu; ticari, sına , zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı, niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hüküm altına alınmıştır.

KDV Kanununun 9 uncu maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden bazı işlemlerde vergi alacağını güvence altına almak amacıyla sorumluluk uygulaması öngörülmüş, tevkifat yapacak kurum ve kuruluşlar, tevkifat yapılacak işlemler ve tevkifat oranları 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01/05/2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinde açıklanmıştır.

Anılan Tebliğin "I/C- 2.1.2.2. Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler" başlıklı bölümünde;

"3065 sayılı Kanunun (1/1) inci maddesine göre, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Sözü edilen faaliyetleri mutad ve sürekli olarak yapanlar KDV mükellefi olacak, arızı serbest meslek faaliyetinde bulunanların ise KDV mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

Serbest meslek faaliyetlerini mutad ve sürekli olarak yapanların, prensip olarak KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir. Ancak, 193 sayılı 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 vermez ve defter tutmazlar. İşlemin belgelendirilmesi ise Vergi Usul Kanununun genel hükümlerine göre gerçekleştirilir.

Bu uygulamaya göre, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar, aynı Kanunun 18 inci maddesi kapsamına giren kişilere yaptıkları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi (GV) stopaj tutarı dâhil işlem bedeli üzerinden KDV hesaplayıp sorumlu sıfatıyla beyan edip öderler. Hesaplanan KDV tutarı GV stopaj matrahına dâhil edilmez.

...

Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren teslim veya hizmetleri aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar yanında bu maddede yer almayanlara da yapanlar, yukarıda belirtilen uygulamadan faydalanamazlar.

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar ile bunlar dışındakilere yaptıkları işlemleri sebebiyle hesaplanan KDV, Tebliğin (I/C-2.1.3) bölümü saklı kalmak kaydıyla, kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutar, belge düzenler ve KDV beyannamesi verirler. Bu durumda, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, Tebliğin (I/C-2.1.3)bölümü saklı kalmak kaydıyla, bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu olmaz." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, heykel çalışmalarınızın süreklilik arz etmesi durumunda KDV mükellefiyeti tesis edilmesi gerekmekte olup sözü edilen heykel çalışmalarınızın arızı olarak yapılması durumunda ise KDV mükellefiyeti tesis edilmeyeceği tabiidir.

Ancak, heykel çalışması faaliyetinizin münhasıran Gelir Vergisi Kanununun18 inci maddesi kapsamındaki işlemlerden ibaret olması ve bu işlemlerin tamamının aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yapılması durumunda işlemlere ait KDV'nin bu kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde sayılanlar dışında faaliyetinin de olması yahut söz konusu 18 inci madde kapsamındaki işlemlerin bu Kanunun 94 üncü maddesinde sayılanlar yanında diğer kişi ve kuruluşlara da yönelik olması halinde sorumluluk uygulamasından faydalanmanız mümkün olmayıp bu işlemlere ait KDV'nin tarafınızca mükellef sıfatıyla beyan edilmesi 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