

Seramik ve resim kursu faaliyetinin gelir vergisi ve katma değer vergisi kanunu açısından değerlendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.35.16.01-120-844
Tarih	11.09.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

MÜKELLEF HİZMETLERİ GELİR VERGİLERİ GRUP MÜDÜRLÜĞÜ

Sayı : B.07.1.GİB.4.35.16.01-120-844 11/09/2012

Konu : Serbest meslek kazanç istisnası-Seramik-resim kursu faaliyeti.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, seramik-resim sanatçısı olduğunuzu, ... Resim ve Heykel Müzesi Müdürlüğü tarafından söz konusu çalışmalarınızın eser olarak kabul edildiğini belirterek, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan yararlanıp yararlanamayacağınızı, ayrıca görsel sanatlar, seramik ve resim kursu faaliyetinizin de Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi yönünden müstesna olup olamayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

GELİR VERGİSİ KANUNU

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65 inci ve 66 ncı maddelerine göre, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı olup, serbest meslek faaliyetini mutad meslek

halinde ifa edenler de serbest meslek erbabıdır. Aynı Kanunun 66 ncı maddesinde ve 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, serbest meslek faaliyeti yanında başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 18 inci maddesinde, "Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin 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." hükmü yer almaktadır.

Yine aynı Kanunun 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, 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" hükmüne yer verilmiş ve aynı maddenin 2/a bendinde de, 18 inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden (2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince) %17 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması öngörülmüştür.

Başkanlığımıza verilen Özelge Talep Formunuzun ekinde yer alan ... Kültür ve Turizm Müdürlüğü İzmir Resim ve Heykel Müzesi ve Galerisi Müdürlüğünün 27.04.2011 tarih ve B.16.0.GSE.4.35.00.00/820-127 sayılı yazısı ve ekinde yer alan 27.04.2011 tarihli raporundan, söz konusu çalışmalarınızın 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre eser niteliği taşıdığı kabul edildiği anlaşılmaktadır.

Buna göre, söz konusu resim çalışmalarınızdan dolayı elde edeceğiniz hasılat münhasır olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanmanız mümkün olup, seramik çalışmalarından ortaya çıkan eserlerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde sayılan

eserlerden olması halinde bu çalışmalarınızdan dolayı elde edeceğiniz hasıllata münhasır olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmaktadır. Ayrıca söz konusu istisna kapsamında bulunan faaliyetlerinizden dolayı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasına istinaden tevkifat yapmak mecburiyetinde olanlarca ödeme yapılması halinde, tarafınıza yapılacak ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı ve bu kazançlar için yıllık beyanname verilmeyeceği tabiidir.

Diğer taraftan, resim ve seramik kursu verme faaliyetinin sermayeden ziyade şahsi mesaiye, mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanması ve işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması durumunda, faaliyet serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilip mükellefiyet tesis edilerek, elde edilen gelirin de serbest meslek kazancı olarak gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

VERGİ USUL KANUNU

Öte yandan, serbest meslek erbabının, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 153 üncü maddesi uyarınca işe başlamayı vergi dairesine bildirme, 172 nci ve 210 uncu maddeleri uyarınca serbest meslek kazanç defteri tutma, 236 ncı maddesi uyarınca da mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatları için serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyeti bulunmaktadır.

224 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ise konuya ilişkin olarak, münhasıran Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanunun 94 üncü maddesinde belirtilen kişi veya kurumlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin, defter tasdik ettirme ve tutma ile belge düzenleme zorunluluklarının hasılat tutarına bağlı olmaksızın kaldırıldığı açıklanmıştır.

Buna göre, istisna kapsamındaki eserlerinizin Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlar dışındakilere de satılması halinde, işe başlama bildiriminde bulunma, serbest meslek kazanç defteri tutma ve serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyetinde bulunduğunuz tabiidir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU

3065 sayılı KDV Kanununun;

1 inci maddesinde, Türkiye'de, ticarî, sınai, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

ticari, sınai, ziraî faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği,

9 uncu maddesinde mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,

19 uncu maddesinde ise, diğer kanunlardaki vergi muafık ve istisna hükümlerinin bu vergi bakımından geçersiz olduğu, katma değeri vergisine ilişkin istisna ve muafiyetlerin ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değışiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği

hüküm altına alınmıştır.

KDV Tevkifat uygulamasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliđinin "2.2. Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler" başlıklı bölümünde;

"KDV Kanununun (1/1) 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 mümkün bulunmaktadır.

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 vermeyecek ve defter tutmayacaklardır. İşlemin belgelendirilmesi ise Vergi Usul Kanununun genel hükümlerine göre gerçekleştirilecektir.

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

ödeyeceklerdir. Hesaplanan KDV tutarı gelir vergisi stopaj matrahına dâhil edilmeyecektir.

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 faydalanamayacaktır.

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 (3.) bölümü saklı kalmak kaydıyla, kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutacak, belge düzenleyecek ve KDV beyannamesi vereceklerdir. Bu durumda, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, Tebliğin (3.) bölümü saklı kalmak kaydıyla, bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu olmayacaktır." denilmektedir.

Buna göre, GVK nın 18 inci maddesinde yer alan serbest meslek kazançları istisnasının katma değer vergisi mükellefiyetine etkisi bulunmayıp söz konusu faaliyetlerinizi mutad meslek olarak ifa etmeniz halinde bu faaliyet KDV ye tabi tutulacaktır.

Söz konusu faaliyetlerinizin münhasıran GVK nın 94 üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yapılıyor olması halinde, yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde tarafınıza yapılacak ödemeler ile ilgili hesaplanan KDV anılan kişi ve kuruluşlar tarafından tevkif edilerek sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenecek, dolayısıyla adınıza KDV mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

Ancak söz konusu faaliyetleri GVK nın 94 üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlar dışındakilere de yapmanız halinde bu işlemlerinizi nedeniyle adınıza KDV mükellefiyeti tesis edilecek ve faaliyetlerinize ait KDV, mükellef sıfatıyla tarafınızdan beyan edilip ödenecektir.

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.