

Rus vatandaşı olup, Türkiye'de 6 aydan kısa süre kalan ressamın serbest meslek kazanç istisnası hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[18-12/24]-888
Tarih	05.09.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[18-12/24]-888

05/09/2012

Konu : Rus vatandaşı olup, Türkiye'de 6 aydan kısa süre kalan ressamın serbest meslek kazanç istisnası hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Rus vatandaşı olduğunuz, Türkiye'de oturma izninizin bulunduğu ve 6 aydan kısa sürede ikamet ettiğiniz, ikametgahınızı aynı zamanda atölye olarak kullandığınız, Türkiye'de resim sanatı ile ilgili tablo, panorama, diarama, portre, peyzaj vb. eserleri yaptığınız belirtilerek, Türkiye'de yaptığınız resimler ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan yararlanıp yararlanmayacağınız hususunda Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi istenilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65 ve 66 ncı maddelerine göre, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı ve serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler de serbest meslek erbabıdır.

Diğer taraftan, 31/12/1999 tarihinden itibaren yürürlükte bulunan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Rusya Federasyonu Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" nın hükümleri 01/01/2000 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Söz konusu Anlaşma hükümlerinin uygulanmasında uyrukluuk değil, mukimlik kriteri dikkate alınmakta olup, Anlaşma Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanmaktadır.

Hangi ülkenin mukimi olduğunuz hususunun, Anlaşmanın "Mukim"liği düzenleyen 4 üncü maddesindeki kriterlere göre değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu hükümlere göre, bir gerçek kişinin mukimliğinin belirlenmesinde öncelikle her ülkenin kendi iç mevzuat hükümleri dikkate alınmakta olup, bir kişi iç mevzuatımız gereğince maddenin birinci fıkrasında belirtilen kriterler nedeniyle mukim kabul ediliyor ise bu kişi Anlaşma yönünden de Türkiye mukimi olarak kabul edilmektedir.

Kişinin her iki ülkede de mukim kabul edilmesi durumunda ise, 4 üncü maddenin 2 nci fıkrasında belirtilen kriterlere göre mukimliği tespit edilmektedir.

Buna göre, özelge talep formunuzda verilen bilgiler doğrultusunda iç mevzuat hükümlerimiz kapsamında yapılacak değerlendirmeler neticesinde Türkiye mukimi olarak kabul edilmeniz durumunda; Türkiye'de yapmış olduğunuz resimlerinden elde ettiğiniz gelirleri vergilendirme hakkı yalnızca Türkiye'ye ait olup, vergilemeye ilişkin hususların iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği tabiidir.

Rusya mukimi olarak kabul edilmeniz durumunda ise;

Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetlerinden Elde Edilen Gelirler"i düzenleyen 14 üncü maddesinin birinci ve ikinci fıkraları;

" 1. Bir Âkit Devletin mukimi olan bir gerçek kişinin serbest meslek faaliyeti veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, sözkonusu hizmetler diğer Âkit Devlette icra edilmiyorsa veya edilmemişse ve bu kişinin diğer Devlette sahip olduğu ve sürekli kullanılabilir sabit bir yere atfedilemiyorsa, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

2. "Serbest meslek faaliyetleri" terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebî, sanatsal, eğitici veya öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini kapsamına alır."

hükmünü öngörmektedir.

Buna göre, ikametgahınızı aynı zamanda atölye olarak kullanmanız sebebiyle Türkiye'de sabit bir yere sahip olduğunuz kabul edilerek, Türkiye kaynaklı olarak elde edeceğiniz serbest meslek

kazançlarından iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde Türkiye'nin de vergi alma hakkı olacaktır.

Diğer taraftan, Türkiye'de bu şekilde alınacak bir vergi, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 22 nci maddenin birinci fıkrası çerçevesinde, Rusya'da ödenecek bu gelire ilişkin vergiden mahsup edilmek suretiyle çifte vergilendirme önlenebilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde, "Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikâye, 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 hâsılat Gelir Vergisinden müstesnadır.

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

Yukarıda yazılı kazançların arızı 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, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai 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.

Diğer taraftan, özelge talep formunuz ekinde yer alan Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan alınan 22.03.2012 tarihli ve 64208 sayılı yazıda, resim çalışmalarınızın 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre eser niteliği taşıdığı anlaşılmıştır.

Bu itibarla, söz konusu resim 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 çalışmalarınızın Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasına istinaden tevkifat yapmak mecburiyetinde olanlarca satın alınması halinde, tarafınıza yapılacak ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı ve istisna kapsamında kalan bu kazançlarınız için yıllık beyanname verilmeyeceği tabiidir.

Öte yandan serbest meslek erbabının, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 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 tahsilatları için serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyeti bulunmaktadır.

Buna göre, serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenlerin, Vergi Usul Kanununun yukarıda belirtilen hükümlerinde yer alan yükümlülükleri yerine getirmesi gerekmektedir. Ancak, konuya ilişkin olarak 224 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği' nde 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 ilgili belge düzenleme zorunluluklarının kaldırıldığı açıklanmıştır.

Bu çerçevede, söz konusu faaliyetinizi mutad meslek halinde ifa etmeniz ve istisna kapsamındaki eserlerinizi Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlar dışındakilere de satmanız halinde, 213 sayılı Kanunun 153, 172, 210 ve 236 ncı maddeleri uyarınca işe başlama bildiriminde bulunma, serbest meslek kazanç defteri tutma ve serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyetiniz bulunmaktadır.

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.