

Tezhip, minyatür, ebru ve kalemişi çalışmalarının Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan yararlanıp yararlanamayacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-639
Tarih	19.11.2011

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-639 19/11/2011

Konu : Serbest meslek kazanç istisnası

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ekli dilekçelerde Geleneksel Türk Sanat dallarında (ağırlıklı olarak tezhip, minyatür, ebru ve kalemişi) yaptığınız çalışmalarınızın ... Resim ve Heykel Müzesi Müdürlüğü tarafından eser olarak kabul edildiği belirtilerek, mükellefiyet durumunuzun Katma Değer Vergisi, Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu açısından değerlendirilerek, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan yararlanıp yararlanamayacağınız hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

A- GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

18 inci maddesinde, "Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, 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 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."

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 gelirlerin 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"

hükümleri yer almış olup, aynı fıkranın (2/a) bendinde, 18 inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden % 17 oranında tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

Başkanlığımıza verilen Özelge Talep Formunuzun ekinde yer alan İzmir Kültür ve Turizm Müdürlüğü Devlet Resim ve Heykel Müzesi Müdürlüğü'nün 20.11.2009 tarih ve B.16.0.GSE.4.35.00.00/820-529 sayılı yazısı ve ekinde yer alan 10.11.2009 tarihli raporundan, söz konusu çalışmalarınızın 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre eser niteliği taşıdığının kabul edildiği anlaşılmaktadır.

Buna göre, Geleneksel Türk Sanat dallarından ağırlıklı olarak yaptığınız tezhip, minyatür, ebru ve hat çalışmalarınızdan dolayı elde edeceğiniz hasılat münhasır olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmaktadır. Ayrıca söz konusu istisna kapsamında bulunan çalışmalarınızdan dolayı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasına istinaden tevkifat yapmak mecburiyetinde olanlarca ödeme yapılması halinde, tarafınıza yapılacak ödemeler üzerinden %17 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı ve bu kazançlar için yıllık beyanname verilmeyeceği, başka gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de beyannameye dahil

edilmeyeceđi tabiidir.

B- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 Sayılı Vergi Usul Kanunun 236 ncı maddesinde "Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir." hükmü yer almaktadır.

Diđer taraftan, 224 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliđinde, 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 kaldırıldığı, eserleri satın alan mükelleflerin harcamalarını gider pusulası imzalatmak suretiyle tevsik edecekleri belirtilmiştir. Bu şekilde alınan belgeler serbest meslek erbabınca gerektiğinde ibraz edilmek üzere zamanaşımı süresince saklanacaktır.

Bu çerçevede, mutad bir şekilde münhasıran istisna kapsamındaki faaliyetlerde bulunan ve sadece Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara hizmet ifa edenlerin defter tasdik ettirme ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır.

Öte yandan, mutad olarak serbest meslek faaliyetinde bulunup da anılan Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlar dışındakilere de eser satan serbest meslek erbabının Vergi Usul Kanununun 153, 172, 210 ve 236 ncı maddeleri uyarınca işe başlama bildiriminde bulunma, serbest meslek kazanç defteri tutma ve serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyeti bulunmaktadır.

C- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

224 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliđi'nin 5 inci bölümünde; Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde belirtilen teslim ve hizmetleri, münhasıran aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi ve kurumlara yapanların katma değer vergisi yükümlölüklerinin hasılatlarına bağlı olmaksızın, 19 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliđi'nde açıklandığı şekilde, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca yerine getirileceği açıklamasına yer verilmiştir.

19 Seri No.lu KDV Genel Tebliđi'nin "A- Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci Maddesi Kapsamına Giren İşlemlerde Sorumluluk Uygulaması" başlıklı bölümünde;

"Katma Değer Vergisi kanununun 1/l. maddesine göre serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir.Buna göre, sözü edilen faaliyetleri mutad ve sürekli bir şekilde yapanlar gerçek usulde katma değer vergisine tabi olacak, arızı nitelik taşıyan serbest meslek faaliyetlerinde ise vergi uygulanmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 3239 sayılı Kanunla değişik 18. maddesi kapsamına giren faaliyetlerde de yukarıdaki hüküm geçerli olacaktır. Sözü edilen 18. madde kapsamına giren faaliyetlerin mutad ve sürekli bir çerçevede sürdürülmesi gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetini gerektirmektedir. Bu faaliyetlerin arızı olarak yapılması halinde yukarıdaki açıklama çerçevesinde vergi aranılmayacaktır.

Öte yandan, Katma değer Vergisi Kanununun 9. maddesinde; Maliye ve Gümrük Bakanlığının, gerekli görülen hallerde, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hükme bağlanmıştır. Bu yetkiye dayanılarak, Gelir Vergisi Kanununun sözü edilen 18. maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanunun 94. maddesinde zikredilen kişi ve kuruluşlara yapanların katma değer vergisinin bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görülmüştür.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetlerinin sadece Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının aynı Kanunun 94. maddesine göre gelir vergisi stopajına tabi bulunması gerekmektedir. Buna göre 18. madde kapsamına giren teslim veya hizmeti 94. maddede sayılan kişi ve kuruluşlar yanında maddede yer almayanlara da yapanlar bu uygulamadan faydalanamayacaktır.

...

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılan kişi veya kuruluşlar, aynı Kanunun 18. maddesi kapsamına giren kişilere yapacakları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi stopajına esas olan miktar üzerinden % 10 nispetinde (Yürürlükteki oran %18) katma değer vergisini hesaplayıp vergi sorumlularına ait katma değer vergisi beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyeceklerdir. Ancak bu şekilde işlem yapılabilmesi için Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren kişilerin bu durumu önceden vergi sorumlusuna bildirmesi gerekmektedir. İşlemlerine ait verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine getirilen serbest meslek mensupları ise ayrıca katma değer vergisi beyannamesi vermeyecek ve defter tutmayacaklardır. İşlemin belgelenmesi ise Vergi Usul Kanununun genel hükümlerine göre gerçekleştirilecektir.

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yaptıkları teslim ve hizmet ifaları sebebiyle hesaplanan katma değer vergisi kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutacak, belge düzenleyecek ve katma değer vergisi beyannamesi vereceklerdir. 94. maddede sayılan kişi ve kuruluşların bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu değildir." şeklinde düzenleme yer almaktadır.

Yukarıda yer alan açıklamalar doğrultusunda, önceden ilgili vergi dairesine başvurmak ve durumu vergi sorumlularına bildirmek şartıyla mutad ve sürekli meslek olarak yürütülen Gelir Vergisi Kanununun

18 inci maddesinde belirtilen teslim ve hizmetlerin, münhasıran aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi ve kurumlara yapılması durumunda, KDV yükümlölükleri satın alan kişi ve kuruluşlar tarafından yerine getirilecek olup, yukarıda belirtilmiş olan teslim ve hizmetlerin Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde belirtilen kişi ve kuruluşlar dışındakilere yapılması durumunda Katma Değer Vergisi mükellefiyetinin tesisi 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