

Yurtdışında mukim eser sahiplerine ödenecek telif hakkı bedellerinde kdv ve stopaj durumu hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.9-2629
Tarih	17.08.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

MÜKELLEF HİZMETLERİ KDV GRUP MÜDÜRLÜĞÜ

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.9-2629

17/08/2012

Konu : yurtdışında mukim eser sahiplerine ödenecek telif hakkı bedellerinde kdv ve stopaj durumu

İlgide kayıtlı özelge talep formunda sanatçılara ait fotoğraf, resim vb. çalışmaları satın alarak özgün veya çeşitli baskı teknikleri ile belli sayıda çoğaltıp sanat galerisi ve internet üzerinden satışını gerçekleştirdiğinizi belirterek, eser sahiplerine yapılan telif hakkı ödemelerinin gelir vergisinden istisna olup olmadığı, eser sahiplerinin yurt dışında bulunmaları ve Türk ya da yabancı olmaları veya yurt dışında yerleşik yabancı firma olmaları hususlarının vergi tevkifatına etki edip etmeyeceği, yurt dışından alınan eserler için internet üzerinden yapılan yazışmaların muteber bir belge olarak kabul edilip edilmeyeceği ve eser sahibi yurt dışı gerçek ve tüzel kişilere yapılan ödemelerin katma değer vergisine tabi olup olmadığı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında, Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmış, 4 üncü maddesinde;"Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır:

1. İkametgâhı Türkiye'de bulunanlar (İkametgâh, Kanunu Medenin 19 uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir)

2. Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)" hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanun'un 65 inci maddesinde her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu, 66 ncı maddesinde serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenlerin serbest meslek erbabı olduğu belirtilmiş; 18 inci maddesinde ise "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." hükmüne yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde, "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" hükmü yer almakta olup aynı fıkranın (2-a) bendinde, 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.

Konu ile ilgili olarak 221 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "3.6.1. İstisnanın Kapsamı" başlıklı bölümünde; "26. Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan düzenlemeye göre;

-İstisnadan yararlanma hakkı; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar ve mucitlerin kendileri ile bunların kanuni mirasçılarına tanınmıştır.

-İstisna kapsamına; şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve inceleme, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserler ve ihtira beratı girmektedir.

-Hasılatın, eserlerin; gazete, dergi, radyo, televizyon ve videoda yayınlanması, kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserler ile ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralanması karşılığında elde edilmesi gerekmektedir." açıklamaları yer almaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasının (c) bendinde, Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarının,(e)bendinde de Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratların dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiş olup maddenin ikinci fıkrasında ise ticarî veya ziraî kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile ilgili olarak 13/02/2007 tarihinde yayımlanan ÇVÖA/2007-1 sayılı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Sirkülerinde, "Bununla birlikte anlaşmaya taraf diğer ülkede yerleşik (tam mükellef) olanların Türkiye'de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için de kendi ülkelerinin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile noterce veya bu ülkelerdeki Türk konsolosluklarınca tasdik edilecek Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili anlaşma

hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, fotoğraf ve resim çalışmalarının 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre eser niteliği taşıması ve eserlere ilişkin telif haklarının tescil edilmiş olması şartı ile yurt içinde ve dışında bulunan eser sahibi kişilerin söz konusu çalışmalar üzerindeki mevcut haklarını Sanat Eserleri Mağazacılık Ve Tic. A.Ş. ye devretmek suretiyle elde edecekleri gelir nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisna hükümlerinden faydalanmaları mümkün olup söz konusu firma tarafından eser sahiplerine yapılacak ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2-a) alt bendine istinaden %17 oranında vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, yurt dışında bulunan bir şirkete ait fotoğraf ve resim çalışmalarına ait hakların devralınması karşılığı yapılan ödemeler gayrimaddi hak bedeli sayılacağından Şirketinizin yurt dışında bulunan şirkete söz konusu çalışmalar üzerindeki hakların devralınması karşılığı ödeyeceği bedellerden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrasına istinaden %20 oranında vergi tevkifatı yapması gerekmektedir.

Öte yandan, kesintinin yapılması bakımından, ödeme yapılacak kişilerin ve kurumların mukimi oldukları ülkeler ile Türkiye arasında akdedilen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olması durumunda ilgili anlaşma hükümlerinin göz önünde bulundurulması gerekmekte olup bu durumda ikili anlaşmalarda belirtilen vergi oranlarının uygulanabilmesi için ilgili kişilerin ve kurumların ülkelerinde mukim oldukları, bu kazançları üzerinden ülkelerinde vergilendirildikleri hususunu kendi ülkelerinin yetkili makamlarından alacakları mukimlik belgeleri ile belgelendirmeleri ve bu belgenin aslı ile noterce veya bu ülkedeki Türk konsolosluklarınca tasdik edilecek Türkçe tercümesinin birer örneğini yapılacak ödemeler üzerinden tevkifat yapma mecburiyeti bulunan vergi sorumlusu konumundaki Şirketinize ibraz etmeleri gerekmektedir.

VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "İspat edici kağıtlar" başlıklı 227 nci maddesinin birinci fıkrasında "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü mevcuttur.

Kanunun 229 uncu maddesinde, "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 232 nci maddesinde de, "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;

2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler." hükmü yer almaktadır.

Mezkur Kanunun 234 üncü maddesinde ise; "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin:

...

3- Vergiden muaf esnafa;

Yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir.

Bu belge, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir.

Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur." hükmü bulunmaktadır.

Diğer taraftan, 253 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde açıklandığı üzere, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında ödemede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan aldıkları muteber belgeleri, defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgenin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstereceklerdir. Ancak inceleme sırasında inceleme elamanınca lüzum görülmesi halinde, mükellefler bu belgelerini tercüme ettirmek zorundadırlar.

Bu açıklamalara göre, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisna hükmünden faydalanmaları mümkün olan; serbest meslek faaliyetini arızı olarak yapanların defter tutma ve belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır. Ancak, bu kimselerin yaptıkları hizmetler karşılığında kendilerine yapılan ödemelerin Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden aynı Kanunun 234 üncü maddesi hükmü çerçevesinde "Gider Pusulası" ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Buna göre,

-Yurt içinde serbest meslek faaliyetini arızı olarak yapan kişilerden satın alınan telif hakkı karşılığı ödenen bedellerin gider pusulası ile,

-Yurt içinde serbest meslek faaliyeti yapan kişilerden satın alınan sanat eserleri karşılığı ödenen bedellerin serbest meslek faaliyeti yapan kişilerin düzenleyecekleri serbest meslek makbuzu ile,

-Vergi Usul Kanununu 232 nci maddesinde yer alan kişilerden satın alınan sanat eserleri karşılığında ödenen bedellerin bu kişiler tarafından düzenlenecek fatura ile,

-Yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında yapılan ödemelerin ise ilgili ülke mevzuatına göre geçerli bir belge ile

tevsik edilmesi gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN:

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun:

-1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticarî, sınai, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV ye tabi olduğu,

-1/2 nci maddesinde, her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV ye tabi olduğu,

-6/b maddesinde, KDV ye tabi hizmetler bakımından işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

-8/1-b maddesinde ithalat işlemlerinde verginin mükellefinin mal ve hizmeti ithal edenler olduğu,

-9/1 maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî 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,

hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, tevkifat uygulamasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "2.1. İkametgahı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar" başlıklı bölümünde, ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurtdışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetlerin KDV ye tabi olduğu ve bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte KDV nin tamamının hizmetten faydalanan yurtiçindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödeneceği belirtilmiştir.

Tebliğin "2.2. Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim Ve Hizmetler" başlıklı bölümünde ise, serbest meslek faaliyetlerini mutad ve sürekli olarak yapanların prensip olarak, KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerektiği, 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 bulunduğu ifade edilmiştir.

Buna göre, söz konusu sanat eserlerinin yurtdışında yerleşik gerçek veya tüzel kişilerce firmanıza teslimi KDV ye tabi olup, söz konusu teslim dolayısıyla hesaplanan KDV nin 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "2.1. İkametgahı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar" başlıklı bölümünde yer alan açıklamalar doğrultusunda firmanız tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Türkiye'de yerleşik kişilere ödenen telif ücretlerinde, telif ücreti ödenen kişinin bu işi arızı olarak yapması halinde KDV uygulanmayacaktır.

Ancak, eser sahiplerinin kendi nam ve hesabına çalışmaları halinde serbest meslek faaliyeti çerçevesinde ifa edilen bir hizmet söz konusu olacağından, söz konusu işlemleri Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamında ve münhasıran aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yapıyor olmaları halinde hesaplanan KDV nin şirketiniz tarafından 117 Seri no.lu KDV Genel Tebliğinin "2.2. Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim Ve Hizmetler" başlıklı bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde beyan edilmesi; eser sahiplerinin bu faaliyeti Gelir Vergisi Kanununun 94 ünü maddesi kapsamı dışındakilere de yapıyor olması halinde işleme ait KDV nin kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026