



## TELİF KAZANÇLARI İSTİSNASININ YAPILAN SON DÜZENLEMELER IŞIĞINDA GELİR ve KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN VERGİLENDİRİLMESİ ile KAYIT NİZAMI

Mesut UÇAK<sup>(\*)</sup>

### 1 - GİRİŞ

Telif kelime anlamıyla “Sahibinin hususiyetini taşıyan ve ilim, edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri olarak sayılan her nevi fikir ve sanat eserleri üzerinde eser sahibinin kullanma, yararlanma şeklinde ortaya çıkan hak” şeklinde tanımlanabilir. Tanımda ifade edilen faaliyetler karşılığında elde edilen kazançların vergilendirme esasları ve kapsamı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun<sup>1</sup> 65’inci maddesinde “Serbest Meslek Kazancının Tanımı” başlığı altında “Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest Meslek Faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.” şeklinde tanımlanmış olup, tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirket tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlarında serbest meslek kazancı olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı kanunun 66’inci maddesinde ise serbest meslek faaliyetini mutlak meslek halinde ifa edenler serbest meslek erbabı sayılmıştır.

Diğer taraftan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun<sup>2</sup> 1’inci maddesinin 1 numaralı bendinde, “Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler” in Katma Değer Vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan diğer gelir unsurların da olduğu gibi serbest meslek kazançlarında da bir takım kazançlar vergiden istisna tutulmuştur. Bu kapsamda serbest meslek kazancı niteliğinde olan fikir ve sanat eserleri veya telif kazançları belirli şartlar dâhilinde gelir vergisinden istisna

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

<sup>1</sup> 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

tutulmuştur. İlgili düzenleme GVK'nın 18'inci maddesinde "Serbest Meslek Kazançlarında İstisna" başlığı altında düzenlemiştir.

Vergi idaresi telif kazançları istisnasının uygulama esaslarını yapmış olduğu birçok idari düzenleme ile açıklığa kavuşturmaya çalışmıştır. Bu konuda son düzenleme ise 117 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği<sup>3</sup> ile yapılmış olup, bu güne kadar telif kazançları istisnasının uygulama esaslarını belirleyen birçok düzenleme bu tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır<sup>4</sup>.

Bu çalışmamızda serbest meslek kazancı niteliğinde olan telif hakkı kazancı elde eden mükelleflerin Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan istisna hükümlerinden faydalanma esasları, istisna kazançlar üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı, ilgili kazançların Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumu ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu<sup>5</sup> kapsamında kayıt nizamı hakkında açıklamalar yapılacak olup, bazı özellikli hususlar irdelenecektir.

## 2- GELİR VERGİSİ KANUNUYLA İLGİLİ DÜZENLEMELER

### 2.1- Telif Kazancı İstisnasından Yararlanma Şartları

Serbest meslek kazancının vergilendirme esasları 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65-68'inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Serbest meslek kazancının genel tanımı ise her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu şeklinde yapılmış, ilgili kazancı diğer kazanç türlerinden ayıran kriterler ise faaliyetin sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması şeklinde belirlenmiştir. Ayrıca serbest meslek faaliyetini mutlak meslek halinde ifa edenlerin serbest meslek erbabı sayıldığı da hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan mezkûr kanunun 18'inci maddesinde ise "Serbest Meslek Kazançlarında İstisna" başlığı altında "Telif Kazancı İstisnası" düzenlenmiştir. Telif hakkı kazancının aynı kanunun 65'inci maddesinde yer alan serbest meslek kazancının tarifine göre serbest meslek kazancı olduğu şüphe götürmezken, istisna hükümlerinin düzenlendiği madde başlığının da "Serbest Meslek Kazançlarında İstisna" olarak düzenlenmesi bu durumu iyice perçinlemiştir. GVK'nın 18'inci maddesinde istisna hükümleri;

*"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 Vergisi'nden müstesnadır.*

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

<sup>3</sup> 14/04/2012 tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>4</sup> 221 No.lu GVK genel tebliğinin (3.5) bölümü, 224 No.lu GVK Genel Tebliğinin 5 numaralı ayırımı, 19 No.lu KDV Genel Tebliğinin A bölümü, 72 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (1.2) bölümünün 18 numaralı paragrafı ile 4. ve 5. bölümleri, yürürlükten kaldırılmıştır.

<sup>5</sup> 10.01.1961 tarih ve 10703 – 10705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yukarıda yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez.

Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanunun 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur." şekilde hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer verdiğimiz yasal düzenle ile vergi idaresince yapılan idari düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde istisnadan faydalanabilmek için aşağıda yer vereceğimiz hususların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

• **İstisnadan yararlanma hakkı;** müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr ve mucitlerin kendileri ile bunların kanuni mirasçılarına<sup>6</sup> tanınmıştır. Yasal düzenlemeden de çok açık bir şekilde görüleceği üzere müellif ve mucitlerin kendileri dışında istisnadan yasal mirasçılar yararlanabilecek, bunlar dışında kalan mansup mirasçılar<sup>7</sup> ile yukarıda sayılanların dışında kalan üçüncü kişiler de bu istisnadan faydalanamayacaklardır.

• **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 ve ihtira beratı girmektedir.

• **Hâsılâtın, eserlerin;** 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 kiralanması karşılığında elde edilmesi gerekmektedir.

• Telif kazancı istisnasının uygulanması için, eser üzerinde telif hakkının doğmuş olması ve elde edilen gelirin serbest meslek kazancı niteliğinde olması gerekmektedir. Sözlü veya yazılı bir hizmet sözleşmesi ile herhangi bir işverene bağlı olan kişinin, hizmet sözleşmesi kapsamına giren faaliyetleri 18'inci madde de belirtilen faaliyetlerden olsa dahi, söz konusu faaliyetlerden sağladığı gelir serbest meslek kazancı olmayıp ücret sayılacaktır ve bu maddede yer alan istisnadan faydalanması mümkün bulunmamaktadır. Örneğin bir gazete de köşe yazarı olarak çalışan bir kişinin bunun dışında bir roman yazıp bir yayınevine satması karşılığında elde ettiği gelir arızı serbest meslek kazancı sayılacağından telif kazancı istisnasından yararlanabilecektir. Ancak gazeteden aldığı tutar ise ücret kapsamında vergilendirilecektir.

• 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkındaki Kanunun 1'inci maddesine göre, eser tabiri "sahibinin hususiyetini taşıyan ve kanun uyarınca ilim, edebiyat, musiki, güzel sanatlar ve sinema eserleri sayılan her nev'i fikir ve sanat mahsulleri" olarak tanımlanmış, aynı kanunda eser sayılan fikir ve sanat mahsulleri ile bunların kapsamına giren eserler ilim ve edebiyat eserleri ile musiki eserleri, güzel sanat ve sinema eserleri olmak üzere dört grup halinde sayılmıştır. Yukarıda sözü edilen eserlerin 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkındaki Kanun hükümlerine göre, eser niteliğinde olması bu durumun ise

<sup>6</sup> Kanuni mirasçılar; birinci derecede fûruu, ikinci derecede ana ve baba ile bunların fûruu, üçüncü derecede büyükkanneler ve büyükbabalar ile bunların fûruularıdır. Sağ kalan eş ise her derecedeki mirasçılarla beraber yasal mirasçı durumundadır.

<sup>7</sup> Murisin ölüme bağlı bir tasarrufla herhangi bir kimseyi veya kimseleri mirasçı olarak atamasıdır. Bunlar gerçek veya tüzel kişi olabilirler. Murisin ölüme bağlı tasarrufla kendisine mirasçı atadığı kişilere "mansup mirasçı (atanmış mirasçı)", bu işleme de "mirasçı nasbı (mirasçı atama)"denir.

kişiler tarafından Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan alınacak belgelerle tevsik ve ispat edilmesi gerekmektedir.

Bir eserin 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkındaki Kanun kapsamında eser niteliğinde olması, bu eser karşılığı elde edilecek telif kazancının GVK'nın 18'inci maddesi kapsamında istisna olmasını sağlamamaktadır. Burada aranan koşul eserin 5846 sayılı yasa kapsamında eser niteliğinde olması ve bunun tevsik edilmesi ile ilgili eserin GVK'nın 18'inci maddesinde de ayrıca eser niteliğinde kabul edilmesidir.

Vergi idaresi resim ve moda ayakkabı tasarım çalışmalarının eser istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı sorulması üzerine verdiği bir özeldede<sup>8</sup> "...Diğer taraftan, ilgide kayıtlı özelge talep formu ekinde yer alan T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan alınan 20.10.2011 tarih ve 215141 sayılı yazıda, resim, moda ve ayakkabı tasarım çalışmalarınızın 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre eser niteliği taşıdığı belirtilmiştir.

Buna göre, söz konusu resim çalışmalarınızdan dolayı elde edeceğiniz hasıllata münhasır olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmaktadır. Moda ve ayakkabı tasarım çalışmalarınız ise, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu çerçevesinde güzel sanat eseri olarak değerlendirilmiş olmakla birlikte, söz konusu çalışmalar Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesinde sayılan eser grupları içerisinde yer almadığından, aynı maddede belirtilen istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmamakta olup, söz konusu faaliyetleriniz dolayısıyla elde edeceğiniz kazancın serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir" şeklinde görüş bildirmiştir.

Yasal düzenleme ile telif kazançları istisnadan yararlanabilecekler yazar, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, mucitler ile bunların kanuni mirasçıları olarak belirlenmiştir. Bunlar dışında kalan kişilerin telif haklarının satışından veya kiralanmasından elde edilecek kazançların vergilendirilmesi ise aşağıdaki gibi olacaktır.

Telif haklarının, müellif, mucit ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kişiler tarafından elden çıkarılmasından (arizi olarak) doğan kazançlar telif kazançları istisnası kapsamına girmeyeceğinden, bu kazançlar değer artış kazançlarının düzenlendiği Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80'inci maddesinin 3'üncü bendinde "Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar" değer artış kazancıdır hükmü gereği değer artışı kazancı çerçevesinde vergiye tabi tutulacaktır. Ayrıca, bu hakların, alım ve satımının ticari bir organizasyon içinde yapılması ve bir iktisadi işletmenin aktifine dahil olması durumunda ortaya çıkacak kazanç ticari kazanç sayılacaktır.

Telif haklarının, müellif, mucit ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kişiler tarafından kiralanmasından doğan kazançlar telif kazançları istisnası kapsamına girmeyeceğinden, bu kazançlar Gelir Vergisi Kanununun 70'inci (mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir.) maddesinin 5 ve 6 numaralı bentleri kapsamında gayrimenkul sermaye iradı sayılacaktır.

<sup>8</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 21.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[18-11/23]-263 sayılı özeldesi

**2.2- Telif Kazancı Elde Edenlerin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu**

İlk bakışta GVK'nın 18'inci maddesinde sayılan eser sahiplerinin ve kanuni mirasçılarının elde ettikleri kazançların tamamının vergi dışı bırakıldığı veya vergi kapsamına alınmadığı düşünülebilir. Ancak 18'inci maddenin son bendinde yer alan “ *Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanunun 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur*” ibare ilgili kazançlar üzerinden GVK'nın 94'inci maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmalarına bir engel bulunmadığını göstermektedir. Telif kazancı elde edenlerin hasılatları üzerinden yapılacak tevkifat GVK'nın 94/2-a maddesine göre elde edilecek hasılatın (2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ) %17'sidir. İstisna kapsamındaki çalışmaların arızı olarak yapılması durumunda da gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekmektedir. Burada önem arz eden husus ise ilgili eserlerin GVK'nın 94. maddesinin 1'inci fıkrası<sup>9</sup> hükmüne göre vergi tevkifatı yapmakla yükümlü olanlarca satın alınması veya kiralanması halinde ( GVK'nın 18'inci madde başlığında kazanç kelimesi kullanılmakla birlikte yasa maddesinde elde edilen hasılatın istisna olduğu hüküm altına alınmıştır) tevkifatın yapılacağıdır.

Yapmış oldukları ödemelerden tevkifat yapmak mecburiyetinde bulunmayanlara<sup>10</sup> (basit usulde vergilendirilen mükellefler, memur, öğrenci gibi ) satılması veya kiralanması halinde ise gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Yapılan açıklamalardan görüleceği üzere vergi tevkifatı için telif kazancının arızı veya sürekli olarak yapılmasının bir önemi bulunmamaktadır. Tevkifat yapıp yapılmayacağını belirleyen husus kazancın elde edilmiş şekli değil, telif hakkının satıldığı veya kiralandığı kişilerin tevkifat yapmakla yükümlü kişiler olup olmamasıdır. Diğer bir ifadeyle tevkifat yapılabilmesi için telif hakkının satıldığı veya kiralandığı kişi, kurum veya kuruluşların GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alması gerekmektedir.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun “ *Toplama Yapılmayan Haller* “ başlıklı 86'ıncı maddesinde, madde kapsamında belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin birinci fıkrasının “a” bendinde, tam mükellefiyette kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları için yıllık beyanname verilmeyeceği ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Yapılan yasal düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde telif kazancı elde edenlerin elde ettikleri hasılatları üzerinden aynı kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanlarca yapılacak tevkifat nihai vergileme olacaktır. Telif kazancının tevkifat yapmak mecburiyetinde bulunmayanlardan elde edilmesi durumunda ise tevkifat yapılmayacağı gibi aynı kanunun 86/1-a bendi gereği beyannamede verilmeyecektir.

<sup>9</sup> 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 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 almaktadır.

<sup>10</sup> GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılmayanların tevkifat yapma mecburiyeti bulunmamaktadır.

### 3- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUYLA İLGİLİ DÜZENLEMELER

Katma Değer Vergisi Kanununun birinci fıkrasının birinci bendine göre serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Sözü edilen faaliyetleri mutad ve sürekli<sup>11</sup> bir şekilde yapanlar gerçek usulde katma değer vergisine tabi olacak, arazi nitelik taşıyanlar ise vergiye tabi olmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesine giren faaliyetlerde de yukarıdaki hükümler geçerlidir. Sözü edilen madde kapsamına giren faaliyetlerin mutad<sup>12</sup> meslek olarak yapılması durumunda Katma Değer Vergisi Kanununun genel hükümleri çerçevesinde gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyeti doğacaktır.

Katma değer Vergisi Kanununun 9'uncu maddesinde; Maliye Bakanlığının, gerekli görülen hallerde, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hükme bağlanmıştır. Bu yetkiye dayanılarak, vergi idaresi 117 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile gerekli düzenlemelerde bulunmuştur. Yapılan düzenleme ile GVK'nın 18. maddesinde belirtilen teslim ve hizmetleri münhasıran aynı kanunun 94'üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapanların Katma Değer Vergisinin bu kişi ve kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla (2 no'lu katma değer vergisi beyannamesiyle) beyan edilip ödeneceği hüküm altına alınmıştır. Bu kişiler sorumlu sıfatıyla beyan ettikleri tutarları aynı dönemde 1 no.lu katma değer vergisi beyannamelerinde indirim konusu yapabileceklerdir. Bu durumda ilgili düzenlemeler kapsamında işlem yapan serbest meslek erbabının defter tasdik ettirme ve tutma ile satışlar karşılığında belge düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır. serbest meslek erbabının açıklanan uygulamadan faydalanabilmesi için;

- Teslim ve hizmetlerin münhasıran 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılması,
- Telif kazancı elde edenlerin Katma Değer Vergisi mükellefiyetinin sadece GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret bulunması,
- 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.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların bu bölüm kapsamındaki alımlarında, satıcılardan bir yazı talep etmeleri ve bu yazıda işlemi yapanlar;

- Faaliyetlerinin arazi olması nedeniyle KDV'ye tabi olmadığını veya
- Faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyanını tercih ettiklerini veya
- Faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edileceğini belirteceklerdir.

<sup>11</sup> Ticari, sınaî, 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 edilir.

<sup>12</sup> Mutad meslekle anlaşılması gereken husus; Faaliyetin meslek haline getirilerek yapılması ve bir ölçüde faaliyetten elde edilen gelire kişinin geçimini sağlamasıdır.

**Örnek:**

X dergisine ( Ltd Şti ) hizmet akdi ile bağlı olmadan her ay makale yazan bir serbest meslek mensubu makale başına 500 TL telif ücreti (net) almaktadır. X dergisi yazara yapacağı ödemeler üzerinden her ay aşağıdaki kesintileri yaparak kalan net tutarı ödeyecektir.

- *KDV hariç, GV stopajı dahil tutar* :  $500 / 0,83 = 602,41.-$
- *GV Stopajı* :  $602,41 \times 0,17 = 102,41.-$
- *KDV* :  $602,41 \times 0,18 = 108,43.-$
- *GV stopajı ve KDV dahil toplam bedel* :  $500 + 102,41 + 108,43 = 710,84.-$

Dergi işletmesi yaptığı ödemeleri muhasebe kaydına aşağıdaki gibi yansıtacaktır.

		/	/
740 Hizmet Üretim Maliyeti		602,41	
191 İndirilecek KDV		108,43	
100 Kasa			500,00
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar			210,84
360 01 stopaj kesintisi			102,41
360 02 KDV			108,43
		/	/

Dergi işletmesi 102,41- TL tutarındaki GV stopajını, muhtasar beyannamesine dahil edecek, 108,43 TL tutarındaki KDV'yi ise 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edecektir. Diğer taraftan ilgili tutarı 1 No'lu Katma Değer Vergisi beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapabilecektir.

Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesi kapsamındaki serbest meslek faaliyetleri ile ilgili teslim ve hizmetlerin, mutad ve sürekli olarak aynı kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar yanında bu maddede yer almayanlara da yapanlar bu uygulamadan yararlanamayacaktır. 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 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, bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu olmayacaktır.

**4- BELGE ve KAYIT NİZAMIYLA İLGİLİ DÜZENLEMELER**

213 sayılı VUK'nun ikinci kitabında mükellefin ödevleri düzenlenmiştir. Aynı kanunun 153'üncü maddesinde serbest meslek erbabının işe başlamayı bildirmek zorunda olduğu, 172'nci maddesinde defter tutma mecburiyeti olduğu, 210'uncu maddesinde serbest meslek kazanç defteri tutacağı, 236'nci maddesinde ise hâsılatları için serbest meslek makbuzu düzenlemek zorunda olduğu hüküm altına alınmıştır.

Devamlı olarak serbest meslek faaliyetinde bulunan serbest meslek erbabı yukarıda yer alan yasal yükümlülüklerle uymak zorundadır. Ancak GVK'nın 18. maddesinde yer alan türden serbest meslek

kazancı elde edenlerle ilgili olarak vergi idaresi 224 Seri No'lu Gelir Vergisi Tebliği<sup>13</sup> ile bazı düzenlemeler yapmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanunun 94'üncü maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin;

- Defter tasdik ettirme ve tutma,
- Belge düzenleme,

zorunlulukları kaldırılmıştır. Aldığı eser ve hizmetleri bu kişiler tarafından düzenlenmiş serbest meslek makbuzu ile belgelemek zorunda olan mükellefler ise harcamalarını bunlara gider pusulası imzalatmak suretiyle tevsik edeceklerdir. Bu şekilde alınan belgeler serbest meslek erbabınca gerektiğinde ibraz edilmek üzere zamanaşımı süresince saklanacaktır.

Ancak, GVK'nın 18'inci maddesi kapsamındaki serbest meslek faaliyetleri ile ilgili teslim ve hizmetlerin, mutad ve sürekli olarak aynı kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kurumlar dışındakilere de yapılması halinde telif kazancı elde edenler sağlanan bu kolaylıklardan faydalanamayacaklar ve 213 sayılı VUK'nun 153, 172, 210 ve 236'ıncı maddeleri ile hüküm altına alınan işe başlamayı bildirme, defter tasdik ettirme ve tutma, belge düzenleme gibi müeyyidelere uyum zorunda kalacaklardır.

## 5- SONUÇ

Telif kazançları istisnasının amacı fikir ve sanat eseri sahipleri ile mucitlere ve bunların kanuni temsilcilerine vergilendirme açısından bir takım avantajlar sağlayarak şekli yükümlülükten kurtarmaktır.

Serbest meslek kazancı niteliğinde olan fikir ve sanat eserleri veya telif kazançlarını belirli şartlar dâhilinde Gelir Vergisi'nden istisna tutan "Telif Kazancı İstisnası" GVK'nun 18'inci maddesinde "Serbest Meslek Kazançlarında İstisna" başlığı altında düzenlemiştir. Madde kapsamında istisnadan faydalanmak için öncelikle yapılan çalışmaların 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre eser niteliği taşıması ve bu durumun kişiler tarafından Kültür ve Turizm Bakanlığı, Telif Hakları ve Sinema Genel Müdürlüğünden alınacak belge ile tevsik ve ispat edilmesi gerekmektedir.

Madde kapsamında istisnadan yararlanan kişilerin eserlerini GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi veya kurumlara satmaları veya kiralamaları karşılığında ilgili kişi veya kurumlarca ödenecek hasılat tutarı üzerinden aynı maddenin 2/a bendi gereğince %17 stopaj kesintisi yapılacaktır. Bu durumda serbest meslek erbabından isteyenlerin defter tasdik ettirme ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır.

GVK'nın 18. maddesi kapsamında yapılan serbest meslek faaliyetinin sürekli veya arazi olarak yapılması vergisel anlamda bir takım farklılıklara yol açmaktadır. Bu farklılıklar yazımız içerisinde ayrıntılı olarak izah edilmiştir. İlgili madde kapsamında istisnadan faydalanmak isteyen fikir ve sanat eseri sahipleri ile mucitlerin öncelikle meydana getirdikleri eserlerin eser niteliğinde olduğunu tevsik etmeleri ve bundan sonra yasal düzenlemeler ekseninde gerekli davranışlarda bulunmaları gerekmektedir.

Vergi idaresi telif kazançları istisnasıyla ilgili düzenlemeleri de içeren 117 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile tam ve kısmi sorumluluk uygulaması konusunda geniş kapsamlı düzenlemeler yapmıştır. Bu tebliğ ile yapılan düzenlemeler günümüz koşullarına uygun olması hasebiyle ilgili

<sup>13</sup> 07.04.1999 tarih ve 23659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



hususların uygulamasını düzenleyen önceki idari düzenlemelerin birçoğu yürürlükten kalkmıştır. Bu doğrultuda 117 no.lu tebliğ telif kazançları istisnasıyla ilgili önceki idari düzenlemelerin belirli bir kısmını ( konuyla ilgili Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinin büyük bir çoğunluğu yürürlüktedir) yürürlükten kaldırmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesi kapsamında telif kazancı elde eden mükelleflerin 117 no.lu genel tebliğ ile getirilen düzenlemeler ile yine bu tebliğ ile yürürlükten kaldırılan düzenlemeleri göz önünde bulundurarak yazımızın içerisinde ayrıntılı olarak izah ettiğimiz usuller çerçevesinde sağlanan haklardan birini tercih etmeleri ilerleyen yıllarda cezalı tarhiyatlara muhatap olmamaları açısından önemlidir.

**KAYNAKÇA**

- 117 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- 135 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 149 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 19 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 221 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 223 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 224 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkındaki Kanun
- 72 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği