



Mustafa DEMİREL(*)



Handan GÜNAYDIN(**)



Uğur OKUR(***)

TELİF KAZANÇLARI İSTİSNASINDAN YARARLANANLARIN VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLERİ

RESPONSIBILITIES OF THOSE WHO BENEFIT FROM COPYRIGHT GAINS EXEMPTION

ÖZ

Toplumun gelişmesinin ve muasır medeniyetler seviyesine ulaşmasındaki en büyük pay şüphesiz bilim alanındaki yeniliklerdir ve bu da buluş, tasarım, bilgisayar programı, sanat eseri, edebiyat vb. alanlardaki yeniliklerle sağlanabilir. Bu nedenle söz konusu alanlarda yapılacak yenilikleri desteklemek devletin temel amaç ve prensipleri arasında yer almalıdır. Bu amaçla kanun koyucu Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesiyle, belirli şartların sağlanması koşuluyla; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, bilgisayar programcısı, ressam, bestekâr ve mucitler veya bunların kanuni mirasçılarını gelir vergisinden bağışık tutmuştur. Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde GVK madde 18'de sayılan kişilerin hangi kazançlarının ne şekilde gelir vergisinden istisna edileceği anlatılmaktadır.

Anahtar Kelime: Telif kazançları, tevkifat, sorumluluk, istisna

ABSTRACT

No doubt, innovation in science is one of the most important factors in achieving the highest development and welfare levels in a society; these are invention, design, computer programming,

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(***) Vergi Müfettiş Yardımcısı

arts, literature and etc. Therefore, promoting innovations in these areas should be one of the essential goals and principles of a state. In this respect, the lawmaker has exempted, in accordance with Article 18 of Income Tax Law, authors, interpreters, sculptors, calligraphers, computer programmers, painters, composers and inventors, and their legal heirs from income tax.

Keywords: Copyright gains, withholding, responsibility, exemption

1- GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65'inci maddesinde serbest meslek kazancının tarifi yapılmıştır. 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 yapılan işler olarak tanımlanmış ve her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu ifade edilmiştir. Mezkur Kanun'un 18'inci maddesi ise telif haklarından doğan bazı serbest meslek faaliyetlerini gelir vergisinden istisna tutmuş ancak gelir vergisinden istisna olan bu kazançları elde edip istisnadan yararlananlara çeşitli vergi kanunları ile bazı yükümlülükler getirilmiştir. Hazırlamış olduğumuz bu çalışmada Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde yer alan "*Telif Kazançları İstisnası*"nın kapsamına ve bu istisnadan yararlananlara vergi kanunlarınca getirilen yükümlülüklerle değineceğiz.

2- TELİF KAZANÇLARI İSTİSNASININ TANIMI ve İÇERİĞİ

2.1- Telif Kazançları İstisnasının Tanımı

Telif hakkı Türk Dil Kurumu tarafından; 'Bir fikir veya sanat eserini yaratan kişinin, bu eserden doğan haklarının hepsi' şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımın ışığında telif kazançları istisnası olarak adlandırılan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Serbest Meslek Kazançlarında" başlıklı 18'inci maddesi aşağıdaki gibidir;

"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 Kanun'un 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur." denilmiştir.

2.2- Telif Kazançları İstisnasının İçeriği

Telif kazançları istisnası münhasıran; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, mucitler ile bunların kanuni mirasçılarına tanınmış olup bunların sadece;

- 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,
- kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak,
- bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak sureti ile elde ettikleri hasılat

gelir vergisinden istisna edilmiştir.

149 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, yukarıda sözü edilen eserlerin 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun hükümlerine göre eser niteliğinde olması ve ihtira beratlarının da tescil edilmiş bulunması gerekmektedir. 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanunun 1. maddesine göre, eser; *“Sahibinin hususiyetini taşıyan ve kanun uyarınca ilim, edebiyat, musiki, güzel sanatlar ve sinema eserleri sayılan her nev’i fikir ve sanat mahsulleri”* olarak tanımlanmıştır. Bu Kanun kapsamına giren eserler, ilim ve edebiyat eserleri ile musiki eserleri, güzel sanat ve sinema eserleri olmak üzere dört grup halinde sayılmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde; sanatçının telif hakları istisnasından yararlanabilmesi için Telif Hakları Genel Müdürlüğü ile Maliye Bakanlığı arasında eşgüdüm ve koordinasyon gereklidir. Diğer bir ifade ile Telif Hakları Genel Müdürlüğünün eser niteliğinde gördüğü hakları Maliye Bakanlığı vergi muafiyeti tanımayabilir. Bu nedenle sanatçılar tarafından meydana getirilen ve hususiyetlerini taşıyan eserlerin hem Kültür Bakanlığı Telif Hakları Genel Müdürlüğünden “eser” olduğuna dair yazı ile Maliye Bakanlığından alınacak özelge ile Telif Hakları istisnasından yararlanabilir.¹Eserin istisna kapsamında olup olmadığı konusundaki son kararı Maliye Bakanlığı vermektedir.

İhtira beratı; sanayide ve diğer alanlarda kullanılmaya mahsus makine alet ve araçların tamamen yenisini, yeni bir şeklini veya yeni bir kullanma tarzını keşfeden ya da bunları geliştiren kimselere keşif ve icatlarından yalnız kendisinin, belirli bir süre yararlanması için devlet tarafından verilen belgedir. 149 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, İhtira beratlarının istisna kapsamında bulunan kişilerce devir ve temlik veya kiralanması suretiyle elde edilen hasılatın istisna olması, ihtira beratlarının tescil şartına bağlanmıştır. Yine söz konusu tebliğde ihtira beratı satışı, kiralanması veya temlik suretiyle elde edilen kazanç ancak serbest meslek faaliyeti sonucu elde edilmiş olmalı, ticari veya sınai bir işletmeye dâhilken satılması, devir veya temlik ya da kiralanması halinde bu kazançlara söz konusu istisnanın uygulanamayacağı ifade edilmektedir.

3- TELİF KAZANÇLARI İSTİSNASI ile DİĞER GELİR UNSURLARI ARASINDAKİ İLİŞKİ

3.1- Telif Kazançları - Serbest Meslek Kazancı - Arızı Kazanç İlişkisi

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65'inci maddesinde serbest meslek kazancının tarifi yapılmış olup; *“Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.”* denilmiştir. Mezkur Kanun'un 66'ncı maddesi *“Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez”* denilmiştir.

¹ Muharrem Özdemir, Telif Hakları ve Sanatçıların Vergilendirilmesi, s.89

Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere kanun koyucu faaliyetin mutad ve devamlı olmasına dikkat çekmiştir. Mutad olarak yapılan serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek faaliyeti addolunarak vergilendirileceği, devamlı yapılmayan (arızı nitelikteki) serbest meslek faaliyetinin ise arızı kazanç olarak vergilendirileceği hususu akdedilmiştir. Ancak; herhangi bir faaliyetin devamlı olarak nitelendirilmesi konusunda uygulamada aksaklıklar yaşanmış olup, Bakanlık Makamının 16.11.95 tarih 63706 sayılı yazısında; “ *Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanununun 18’inci madde metninde yer alan eser kapsamına giren çalışmalarla ilgili olarak, aynı yılda veya birbirini takip eden yıllarda bir defaya mahsus olmak üzere eser meydana getirmesi arızı serbest meslek faaliyeti, aynı yılda yada birbirini takip eden yıllarda, birden fazla eser meydana getirmesi durumunda ise, bu faaliyet süreklilik içerdiğinden mutad meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.*”²denilmekte böylece devamlılık kriterine açıklık getirmiş olmaktadır.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun “*Arızı Kazançlar*” başlıklı 82’nci maddesinin 4 numaralı bendine göre arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetinden elde edilen hasılat arızı kazanç olarak nitelendirilmiştir. Mezkur Kanun’un 18’inci maddesinde yer alan istisnalar, serbest meslek faaliyeti dolayısıyla icra edilen hasılatla uygulanmış olup aynı Kanun’a getirilen açıklama ile arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyeti dolayısıyla meydana gelen eserlerin ve mevcut hakların istisna kapsamındaki kişilerce devir ve temlik edilmesi veya kiralanması suretiyle elde edilen hasılat da istisnaya dahil edilmiştir. Dolayısıyla elde edilen kazanç arızı kazanç olarak nitelendirilse de, istisnadan yararlanılması hususunda faaliyetin arızı ya da mutad olarak ifa edilmesi konusunda herhangi bir ayrıma gidilmemiştir.

3.2- Telif Kazançları - Ücret İlişkisi

Gelir Vergisi Kanunu’nun 61’inci maddesinde; “*Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardır.*” şeklinde ifade edilmiştir. Dolayısıyla bir hizmet akdi çerçevesinde eser icra eden bir şahsın telif hakları istisnasında yararlanması mümkün olmayacak, Gelir Vergisi Kanunu’nun 61, 94, 103 ve 104. maddeleri uyarınca elde ettiği gelir ücret olarak vergilendirilecektir. Bunun yanında ücret geliri elde eden bir kişi aynı zamanda serbest meslek faaliyeti de icra edebilir. Örneğin; bir doktorun hizmet akdi ile bağlı bulunduğu hastaneden elde ettiği menfaatler ücrettir ve gelir vergisine tabidir; ancak aynı zamanda herhangi bir hizmet akdi ile bağlı olmadığı bir dergide yazdığı makalelerden dolayı elde ettiği gelir serbest meslek kazancıdır ve bu faaliyet istisna olan serbest meslek faaliyeti değil serbest meslek kazancıdır. Bu kazanç, serbest meslek faaliyeti ister devamlı ister arızı olsun diğer şartları da sağlaması halinde gelir vergisinden istisnadır.

3.3- Telif Kazançları - Ticari Kazanç İlişkisi

Gelir Vergisi Kanunu’nun 37’nci maddesinde “*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.*” denilmiştir. Dolayısıyla iktisadi işletmeye dahil olan telif haklarının devir, temlik ve kiralanması yoluyla elde edilen hasılat telif kazançları ile ilgili 18’inci maddede belirtilen istisnadan yararlanamayacak ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir. Aynı şekilde 149 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de açıklandığı üzere; İhtira beratlarına konu olan buluşların ticari veya

² Muharrem Özdemir, Telif Hakları ve Sanatçıların Vergilendirilmesi, s.86

sınai bir işletmeye dahil iken satılması, devir ve temlik veya kiralanması yada ihtira beratına konu olan buluşun üretilerek satılması hallerinde elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı kapsamına girmeyeceğinden, bu kazançlara söz konusu istisnanın uygulanmayacağı ifade edilmiştir. Ancak bir kişinin ticari faaliyetinin yanı sıra serbest meslek kazancı elde etmesi de mümkündür bu durumda eser sahibi, mucit veya bunların kanuni mirasçıları serbest meslek faaliyeti dolayısıyla elde ettiği gelir için diğer şartları sağlaması durumunda istisnadan yararlanabilir.

3.4- Telif Kazançları - Gayrimenkul Sermaye İradı İlişkisi

Gelir Vergisi Kanunu madde 70/5'te ihtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançların serbest meslek kazancı, 70/6'da ise telif haklarının müellifi, ihtira beratlarının mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışındaki kişiler tarafından kiralanmasının gayrimenkul sermaye iradı olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla ihtira beratı mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları ihtira beratını kiraladıklarında GVK madde 18'de belirtilen istisnadan faydalanabilecekken, bunlar dışındakilerin ise söz konusu istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Örneğin; Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesi kapsamında yer alan bir eserin sahibinin ölümü üzerine, atanmış mirasçısının eseri bir başkasına kiralaması yoluyla elde ettiği kazanç istisnadan yararlanamayacak, gelir vergisine tabi olacaktır. Bununla beraber aynı eserin kanuni mirasçısı tarafından kiralanması durumunda, kanuni mirasçı bu istisnadan yararlanabilecektir. Çünkü mezkur kanunda yer alan istisna kanuni mirasçılara tanınmış olup atanmış mirasçıların istisnadan yararlanması mümkün değildir.

4- TELİF KAZANÇLARI İSTİSNASINDAN YARARLANANLARIN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

4.1- Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesinde; *"Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanun'un 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur."*denilmiştir. Yine aynı Kanun'un *"Vergi Tevkifatı"* başlıklı 94'üncü maddesinin birinci fıkrası hükmü gereğince, 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, fıkranın bentlerinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükmüne yer verilmiş olup söz konusu fıkranın (2) numaralı bentin (a) alt bendinde yer alan hüküm ile GVK 18'inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden, %17 oranında gelir vergisi tevkifatının yapılması gerektiği hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde; söz konusu istisna kapsamına giren faaliyetler aynı Kanun'un 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yapılıyorsa, bu kişi ve kuruluşlar %17 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacak ve sorumlu sıfatıyla tevkif edilen vergiyi vergi dairesine ödeyecektir. Telif kazançları üzerinden yapılan tevkifat mükellef açısından nihai vergilemedir; dolayısıyla bu kazançları itibarıyla yıllık gelir vergisi verilmeyecek, farklı faaliyetlerle iştigal edilmesi dolayısıyla yıllık

gelir vergisinin verilmesi gerektiği durumlarda bu kazançlardan elde edilen gelirin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. İstisna kapsamında olan faaliyetlerin anılan Kanun'un 94'üncü maddesinde yer alan kişi ve kuruluşlara yapılmadığı durumlarda uygulama mükellefi tam koruma altına almaktadır; ancak teslim ve hizmetlerin 94'üncü maddede yer alan kişi ve kuruluşlara yapılması halinde mükellefin elde ettiği menfaatin tutarına göre tevkifat uygulamasından kaynaklı (%17 sabit oran) çeşitli durumlar ortaya çıkabilmektedir. Konuyu açmamız gerekirse; GVK madde 103'te belirtilen limitlere göre birinci dilimde yer alan ve %15 vergi oranı üzerinden vergilendirilecek olan bir serbest meslek erbabı istisnaya tabi faaliyetini GVK 94'üncü maddede sayılan kişilere yaptığında %17 oranında kesintiye maruz kalacaktır. Bu durum mükellefin istisna kapsamındaki faaliyetten menfaat sağlamasını gerektirirken, aksine daha fazla vergi yükü altına sokacaktır. Ancak 103'üncü maddenin diğer gelir dilimlerindeki vergi oranları tevkifat oranından yüksek olduğu için mükellefe kısmı bir avantaj sağlayacaktır. Bu durumu bir örnekle açıklayalım.

Örnek: Avukat (A) 2014 takvim yılı içerisinde serbest meslek faaliyeti dolayısıyla 50.000 TL gelir elde etmiş olsun. Kitap yazarı (B) ise aynı takvim yılında bir dergiye vermiş olduğu makalenin yayınlanmış olması dolayısıyla 50.000 TL gelir elde ettiğini kabul edelim. Her iki faaliyet serbest meslek faaliyetidir ancak (B)'nin elde ettiği gelir GVK 18 kapsamında olduğundan gelir vergisinden istisnadır. Şimdi aynı gelir elde eden iki farklı mükellefin gelir vergisi açısından yüklendikleri vergiyi hesaplayalım.

1. Avukat (A)'nın yüklendiği gelir vergisi; 50.000 TL kazanç yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecek ve bu matrah üzerinde vergi hesaplanacaktır.

- 50.000 TL'nin 27.000 TL'si için **4.850 TL**, fazlası için; $[(50.000-27.000) \times 0,27]$ **6.210 TL**
- Toplamda mükellef (4.850+6.210) **11.060 TL** vergiyi yükleneyecektir.

2. Kitap yazarı (B)'nin yüklendiği gelir vergisi; faaliyet GVK 18 kapsamında olduğundan 50.000 TL kazanç %17 oranında tevkif suretiyle vergilendirilecektir.

- İstisna kapsamındaki 50.000 TL $(50.000 \times 0,17)$ **8.500 TL**, bu vergilendirme nihai vergilendirmedir ayrıca mükellef söz konusu kazançla ilgili yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyecektir.

Yukarıda örnekte açıkladığımız üzere aynı gelir unsurundan aynı tutarda kazanç elde eden iki farklı mükelleften birisinin istisna kazanç elde etmesi durumunda (11.060-8500) **2.560 TL** daha az vergi ödeyerek avantaj sağladığı görülmüştür. Ancak daha düşük kazançlarda örneğin (A)'nın ve (B)'nin 10.000 TL kazanç elde ettiği durumda;

1. Avukat (A)'nın yüklendiği gelir vergisi (GVK 103. madde gereğince); $(10.000 \times 0,15)$ **1.500 TL**,

2. Kitap yazarı (B)'nin yüklendiği gelir vergisi; $(10.000 \times 0,17)$ **1.700 TL**

Görüldüğü üzere geliri GVK 103. maddede belirtilen 1. Gelir dilimi içerisinde yer alan bir mükellef istisnai kazançları nedeniyle olması gerekenden daha yüksek oranda vergilendirilmekte bu durum istisna uygulamasının amacına aykırılık teşkil etmektedir.

4.2- Vergi Usul Kanunu Yönünden

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 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."* hükmüne yer verilmiştir.

224 Seri Numaralı Gelir Vergisi Tebliğinde " ...münhasıran Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci mad-

desinde 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,
- Belge düzenleme,

zorunlulukları Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinin bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden hasılat tutarına bağlı olmaksızın 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."denilmektedir.

Söz konusu tebliğ uyarınca münhasıran istisna kapsamına giren faaliyetlerde bulunan serbest meslek erbabı, bu faaliyetleri sadece Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde yer alan kişi ve kuruluşlara yapıyor ise Vergi Usul Kanunu'nda yer alan kayıt nizamı, belge düzeni, defter tasdiki yükümlülüklerine uymayabileceklerdir. Ancak bu yükümlülükler uymama konusu mükellefin şahsına bırakılmıştır. Buna karşın hizmet satın alan mükellef giderlerini belgelemek adına gider pusulası düzenleyip imzalatarak giderlerini tevsik edebileceklerdir. Ancak mükellef istisna kapsamına giren faaliyetlerin yanında başka serbest meslek faaliyeti de yürütüyor ise yukarıda yer alan tebliğin getirdiği avantajlardan yararlanamayıp, hizmet ifasıyla birlikte serbest meslek makbuzu düzenleyeceği tabiidir.

4.3- Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "Vergin Konusunu Teşkil Eden İşlemler" başlıklı 1'inci maddesinin 1'inci fıkrası; "Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler" denilerek serbest meslek faaliyeti dolayısıyla yapılan hizmetleri Katma Değer Vergisi Kanunu'nun konusu kapsamına almıştır. Ancak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile mezkur Kanun'un 1/1 maddesinde yer alan teslim ve hizmetlerin mutad ve sürekli yapanların KDV mükellefi olacağı, arızı serbest meslek faaliyetinde bulunanların ise KDV mükellefiyetinin tesis edilmeyeceği ifade edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu madde 18'de belirtilen istisnadan serbest meslek erbabının yararlanması açısından söz konusu faaliyetlerin arızı veya devamlı yapılmasının bir farkı bulunmamaktadır. Ancak Katma Değer Vergisi açısından bakıldığında işin arızı veya devamlı yapılması önem arz etmektedir.

KDV Kanunu'nun 9'uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre;"Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir" denilerek sadece mükellefin ikametgâhı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin Türkiye' de bulunmadığı hallerde değil bunun yanında Maliye Bakanlığı'nın gerekli gördüğü diğer hallerde de verginin ödenmesinden işleme taraf olanlar sorumlu tutabilecektir. Maliye Bakanlığı kendisini verilen bu yetkiyi kullanmış ve Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile bazı teslim ve hizmetleri "Tam Tevkifat" ve "Kısmi Tevkifat" kapsamına almıştır. Makale konumuz itibarıyla serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan bazı teslim ve hizmetler tam tevkifat kapsamına alınarak verginin ödenmesi bakımından hizmeti alan taraf sorumlu tutulmuştur. (Tam tevkifat; işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip yine bu alıcılar tarafından ödenmesi gereken sorumluluk uygulamasıdır.)

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin 2.1.2.2 bölümünde açıklandığı üzere 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 Kanun'un 94'üncü maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapanların hesaplayacağı KDV'nin bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesinin mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Sorumluluk uygulamasından faydalanabilmek için;

- İstisna kapsamındaki hizmetlerin sadece Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapılması,
- KDV mükellefiyetinin sadece Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetlerden ibaret olması,
- sorumluluk uygulamasından faydalanılacağına hizmeti ifa edenlerce vergi sorumlusuna (Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara) bildirmesi gerekmektedir.

Bu şekilde sorumluluk uygulamasından faydalanan mükellefler söz konusu kazançları dolayısıyla KDV beyannamesi vermeyecek defter tutmayacaktır. Sorumlularca giderlerin belgelenmesi ve tevkif edilen KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için yukarıda da açıkladığımız üzere gider pusulası düzenlenerek hizmeti ifa edene imza ettirmeleri gerekmektedir. Böylece sorumlularca ödenmesi gereken katma değer vergisi stopaj tutarı dahil işlem bedeli üzerinden hesaplanıp ödenecek, hesaplanan KDV tutarı stopaj matrahına dahil edilmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde belirtilen faaliyetler dışında farklı işlemlerden dolayı KDV mükellefiyeti olan, veya sorumluluk uygulamasını tercih etmeyen mükellefler GVK 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlar ile bunlar dışındakilere yapmış oldukları teslim ve hizmetler dolayısıyla hesapladıkları KDV'yi kendileri beyan edip ödeyecektir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutacak, yaptıkları işlemler dolayısıyla belge düzenleyeceklerdir.

5- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde belirtilen istisnalar ortaya çıkan eseri korumak ve yeni buluşları teşvik etmek amacıyla elde edilen kazancın gelir vergisinden istisna eden bir uygulamadır. İstisna hükmü yukarıda açıkladığımız GVK, VUK, KDVK genel tebliğleri ile genişletilerek mükelleflere uygulama da kolaylıklar sağlanmıştır.

Günümüzün modern toplumların ayakta tutan temel dinamiklerin başında kuşkusuz 'bilgi' unsuru gelmektedir. Globalleşmeyle birlikte yaşanan köklü yapısal değişimde, endüstri toplumunun stratejik kaynağı olan 'sermeye' yerini 'bilgi'ye terk ederken, 'endüstri toplumu' yerini tamamen farklı bir yapıda olan 'bilgi toplumu'na bırakmaktadır.³ Hal böyleyken gelişmiş devletler bilgi toplumunun da öneminin artmasıyla fikir, sanat, edebiyat, bilim ve benzeri alanlardaki gelişmeleri destekler duruma gelmişlerdir. Söz konusu istisna ülkemizde bu amaçla düzenlenmiş olup amacına tam olarak ulaşabilmesi için çeşitli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Örneğin madde kapsamına alınan serbest

³ M. Yüce, 2001, Fikri Haklar ve Bunların Telif Kazancı İstisnası Karşısındaki Durumu, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 40. Seri

meslek erbabının GVK madde 94'te sayılan kişi ve kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetlerinde tevkifata tabi tutulması maddenin etkinliğini azaltmaktadır. Ayrıca istisnanın temel amacı mucidi, eser sahibini yani buluş yapan yenilik yaratan kişiyi desteklemektir. Bu durumda GVK madde 18'de sayılan kişilerin kanuni mirasçılarının bu istisnadan yararlanması istisnanın temel amacıyla örtüşmemektedir. Yine vergi kanunlarından doğan yükümlülükler konusunda kanuni ve mansup mirasçı arasında bir ayırım yapılmamışken istisnadan yararlanma konusunda böyle bir ayırma gidilmesi adaletsiz bir durum ortaya çıkarmaktadır.

Bütün bu eksik yanlarının yanında söz konusu madde bilim, teknoloji ve sanat gibi alanlarda yapılacak çalışmaları destekler nitelikte ve yerinde bir düzenlemedir; ancak kapsamının genişletilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak; Gelir Vergisi Kanunu madde 18'de belirtilen istisna kapsamına giren faaliyetler aynı kanunun 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yapıyorsa, bu kişi ve kuruluşlar %17 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacak ve sorumlu sıfatıyla tevkif edilen vergiyi vergi dairesine ödeyecektir.

Gelir Vergisi Kanunu madde 18'de belirtilen istisnadan teslim ve hizmetlerin mutad ve sürekli yapanların KDV mükellefi olacağı, arızı serbest meslek faaliyetinde bulunanların ise KDV mükellefiyetinin tesis edilmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanun'un 94'üncü maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapanların katma değer vergisi yükümlülükleri tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca yerine getirilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde belirtilen faaliyetler dışında farklı işlemlerden dolayı KDV mükellefiyeti olan veya sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler GVK 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlar ile bunlar dışındakilere yapmış oldukları teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanan KDV kendileri tarafından beyan edilip ödenecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanun'un 94'üncü maddesinde belirtilen kişi veya kurumlara teslim eden telif sahibi sanatçının defter tutma ve belge düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Tebliği,
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu,
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Tebliği,
- 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu,
- ÖZDEMİR, M. Telif Hakları ve Sanatçıların Vergilendirilmesi. Akis Kitap 1. Baskı (Aralık 2012)
- YÜCE, M. (2001). Fikri Haklar Ve Bunların Telif Kazancı İstisnası Karşısındaki Durumu, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 40. Seri