

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 05.01.2023
Duyuru No : 2023/004
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ -
OCAK 2023 - Sayı : 229

Kevork ALTINKAYA
Kıdemli Danışman

SANATIN VERGİSİ VE VERGİ SANATI

Özet

Sanat eserlerinden elde edilen gelirin vergilendirilmesinde dikkat çekici iki nokta bulunmaktadır: Bunlardan ilki serbest meslek kazançlarına ilişkin başlıca istisna sayılabilecek Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazanç İstisnası'dır. Söz konusu istisnanın kapsamına giren sanat eserlerinden elde edilen gelirlere ilişkin sanatı ve sanatçıyı destekleyici nitelikte düzenlemeler mevcut olmakla birlikte, hangi eserlerin sanat eseri olduğu noktasında İdare'nin tartışmaya açık görüşleri bulunmaktadır.

Bununla beraber, sanat eserlerinden elde edilen gelirlere uygulanan istisna 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren sınırlandırılmıştır. Düzenlemede, eserlerinden elde ettikleri gelir belirli bir haddin üzerinde olan sanatçıların yalnızca söz konusu haddin üzerinde kalan gelirleri değil tüm gelirleri beyana tabi tutulduğundan, vergilemede hakkaniyetsiz bir uygulama oluşmaktadır.

DENET DUYURU
Sayı : 2022/004/1

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2022 yılında 12,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 164'dan fazla ülkede bulunan 1.803 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 111.307 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Çalışmada öncelikle sanat eserlerinden elde edilen gelirlerin ve bunlara ilişkin istisnanın vergi mevzuatındaki temelleri saptanmıştır. Ardından sırasıyla, İdare'nin neyin sanat eseri sayılacağına ilişkin görüşünün yersizliğine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Nihayet belirli bir haddin geçilmesi neticesinde yalnızca haddi aşan değil, tüm gelirin beyana tabi olmasındaki hakkaniyetsizlik bir örnek üzerinden açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler

Sanat vergisi, sanat eseri, kazanç istisna.

1. SANATIN VERGİSİ

Gelir vergisinin konusunu bir takvim yılı içerisinde elde edilmiş kazanç ve iratlar oluşturur.

Gelir vergisine tabi kazanç ve iratlar Kanun'da; ticari kazanç, zirai kazanç, ücret kazancı, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar şeklinde sınıflandırılmış olup, bunlardan serbest meslek kazançları serbest meslek faaliyeti sonucunda elde edilir.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin iş verene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Kanun'un lafzından anlaşılacağı üzere bir kazancın serbest meslek kazancı olabilmesi için aşağıdaki şartları yerine getirmesi gerekmektedir:

- Sermayeden ziyade şahsi çalışmaya, bilimsel veya mesleki bilgiye veya eğitime dayanması,
- Bir işveren tabi olmaksızın kişisel sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
- Devamlılık unsurunu taşıması.

Bu yönüyle serbest meslek kazancı sermaye yoğun veya emek yoğun olup olmamasına göre ticari kazançla; belli bir işverene tabi olup olmama yönünden ücret ile; devamlı olup olmamasına göre ise arzi kazanç ile ayrışır.

Kanun'un 66. maddesi'nde de hükmedildiği üzere sanatçılar serbest meslek erbabı olarak nitelendirilmiş olup, bunların elde ettikleri gelirler serbest meslek kazancı niteliğindedir.

Sanatçıların bu açıdan şanslı oldukları söylenebilir. Zira serbest meslek kazançlarına ilişkin istisnalar oldukça nadir olup, söz konusu istisnaların en makbulü ekseriyetle sanatçıların elde ettiği gelirlere yönelik olan 'Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazanç İstisnası' dır. Kısaca Telif Kazancı İstisnası da addedilen istisnadan önce, serbest meslek kazançlarına ilişkin diğer istisnalardan bahsetmek gerekir ki, bu istisnanın neden makbul olduğu daha iyi anlaşılın:

Serbest meslek kazançlarına ilişkin istisnalardan ilki Kanun'un Mükerrer Madde 20'sinde tanımlanmış Genç Girişimci Kazanç İstisnası'dır. Ticari, zirai ve meslek faaliyeti sebebiyle adına ilk kez mükellefiyet tesis edilen 29 yaşını doldurmamış tam mükellef kişinin; belli şartları sağlaması halinde gelirinin belli bir kısmı vergiden istisnadır. İstisna; ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerden elde edilen gelirlere yöneliktir; ücret geliri, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı, arazi kazançlar istisna kapsamında değildir, bunlar vergilendirilir. Yine, dar mükelleflerin ve gerekli şartları yerine getirmeyenlerin bu istisnadan yararlanamayacağı açıktır. Dolayısıyla bu istisnadan az kişinin yararlanabileceği, bunun yanı sıra serbest meslek kazançlarına özel bir istisna olmadığından bahsedilebilir.

Sergi ve Panayır İstisnası'nda ise Kanun'un 30'uncu Maddesi'ndeki hüküm ile Türkiye' de yerleşmiş sayılmayan dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabının, izinle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, gelir vergisinden istisna edilmiştir. Gelelim yazımızın konusunu oluşturan istisnaya: Kanun'un 18. Maddesi'nde; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitler ile bunların yasal mirasçılarının, şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryosu ve oyun gibi eserlerinden elde etmiş oldukları telif hakkı niteliğindeki kazançlar vergiden istisna edilmiştir.

Bu noktada ayrıca belirtmek gerekir ki bu istisna yalnızca sanatkarların gelir vergisi beyan etmesini istisna etmekte, sanatçılardan hizmet alan kimselerin stopaj yükümlülüğünü etkilememektedir. Dolayısıyla, şirketlerin GVK Madde 94/2-a kapsamında serbest meslek alımlarında %17 oranında gelir vergisi kesintisi uygulaması gerekmekte olup, bu gibi işlemlerde stopaj nihai vergileme niteliğindedir.

2. BU BİR SANAT ESERİ DEĞİLDİR

Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre bazı eserlerde kayıt ve tescil zorunlu, bazı eserlerde ise ihtiyaridir. Telif Hakkı İstisnası'ndan yararlanabilmek için anılan maddede belirtilen eserlerden kayıt ve tescili zorunlu olanların kayıt

ve tescil ettirilmesi zorunlu olup, bazı diğer eserlerde kayıt ve tescil şartı aranmamaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, Maliye'nin mükellefleri, eserlerinin sanat eseri olduğuna dair ilgili -T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı gibi- makamlardan vesika edinmeye yönlendirmesidir. Ayrıca belirtmek gerekir ki her belge İdare tarafından istisna kapsamında değerlendirilmemektedir. Bakanlık'a göre eserin aynı zamanda Kanun'un 18. Maddesi'nde sayılan eser gruplarından birinde sınıflandırılabilmesi gerekir.

Nitekim, GİB'in B.07.1.GİB.4.48.15.01-120[9-2015/2]-112 Sayılı ve 06.11.2015 Tarihli özelgesinde, "... pipo çalışmalarınızın 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre Güzel Sanat Eseri olarak değerlendirilmiş olmakla birlikte, söz konusu çalışmalar Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddede sayılan eser grupları içerisinde yer almadığından, aynı maddede belirtilen istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmamaktadır," ibaresi bulunmaktadır.1'' Söz konusu özelgenin pipo imalatıyla ilgili olması ironiktir. Nitekim, René Magritte'in ünlü eseri İmgelerin İhaneti (Fransızca: La trahison des images) bir pipo resmi ile, resmin altında yer alan "Ceci n'est pas une pipe" (Türkçe: bu bir pipo değildir) yazısından müteşekkildir. Sanatçı burada ne anlatmak istemiştir? Eserle ilgili sayısız yorum yapılmıştır; yorumlayıcının bakış açısına göre bu eser farklı ve derinlikli anlamlar barındırabilmektedir. Gelgelelim, İdare'nin bu görüşüyle söylemek istediği açıktır:

"Bu bir sanat eseri değildir!" İdare'nin bu görüşüne katılmıyorum. Öncelikle Vergi İdaresi bir sanat tespit mercii değildir. Neyin sanat eseri olup olmadığı noktasında İdare'nin görüşünün hiçbir kıymet-i harbiyesi yoktur. Kaldı ki sanat eseri tespitinde yegâne resmi dayanak olan 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun hükümleri de ilgili özelgede yok sayılmıştır.

Ancak İdare, Vergi Kanunları dışında kalan bir kanuna muhalefet etmekle kalmamış, rehber bellemesi gerektiği 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na da doğrudan muhalefet etmiştir.

Vergi Usul Kanunu madde 3: "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır."

Yukarıda yer alan hüküm meslektaşlarımızın sıklıkla karşılaştığı bir hükümdür. Özün Önceliği İlkesi'ni vergi mevzuatına taşıyan bu hüküm sayesinde şekilden çok öz korunur; kanun hükümlerinden anlaşılması gerekenler tespit edilir, ihtilaflar giderilir.

Bununla beraber, İdare'nin söz konusu özeldede atıfta bulunduğu Kanun'un 18'inci Maddesi okunduğunda şu hükümlerle karşılaşılacaktır:

"...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."

Vergi Kanunları'nda sıklıkla rastlanılan onlarca örnek sayma adedinin yukarıdaki maddede de tekrarlandığını görüyoruz. Her ne kadar Kanun Koyucu bahsettiği mevzuu tereddüte mahal vermemek için örneklerle açıklasa da bu tutumunu Özün Önceliği İlkesi gereği, anahtar niteliğindeki bir sözcük ile desteklemiştir: "gibi".

'gibi' sözcüğü TDK'da "-e benzer" olarak tanımlanmıştır. Kurum'un tanımından hareketle, Kanun'da yer alan 'gibi' sözcüğünün örnekleme büyütme amacıyla, Madde'nin içerisinde yer alan örneklere benzer nitelikteki sanat eserlerini de kapsadığı yorumunu yapmak kolaylıkla mümkündür.

Diğer bir deyişle Kanun Koyucu'nun bu hükümdeki iradesi, teker teker saydıklarının yanı sıra, başka formlarda sanat eserlerinin olabileceği ve bunların da söz konusu istisnanın kapsamı dahilinde olduğu yönündedir. Böylece İdare 'gibi' sözcüğünü yok sayarak VUK'un yanısıra 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na da aykırı görüşte bulunmaktadır. Bu yanlış muhakemeden yahut -kasti veya değil- muhakeme eksikliğinden dönülmesini ümit ediyoruz.

3. VERGİ SANATI

Yazımızın önceki bölümlerinde belirttiğimiz üzere Maliye'nin sanat eseri lütfunda bulunduğu eserlerden elde edilen gelirlere ilişkin istisna mevcuttur. Telif Hakkı İstisnası'na ilişkin olarak 2020 yılında vergi tarifesinin dördüncü dilimi şeklinde bir had belirlenmiştir.

Düzenlemeden önce var olmayan bu haddin (2022 yılı itibarıyla 880.000 TL) aşılması halinde haddi aşan tutar değil, sanat eserlerinden elde edilen gelirin tamamı vergi matrahını oluşturacaktır. Bu yöntemin hakkaniyetsizliği aşağıdaki şekilde açıklanabilir:

Sanatçının Brüt Kazancı	879.999,99
Stopaj Oranı	%17
Stopaj	149.600,00
Sanatçının Net Kazancı	730.400,00

Yukarıdaki örnekte yıl içerisinde resimlerini 880.000 TL'den 1 kuruş az bir brüt kazanç karşılığında satan bir ressamın vergisel durumu incelenmiştir. Buna göre alıcı kurum tarafından %17 stopaj uygulanmış ve ressam net 730.400 TL gelir elde etmiştir.

Sanatçının Brüt Kazancı	880.000,01
Stopaj Oranı	%17
Stopaj	149.600,00
Hesaplanan Gelir Vergisi	287.900,00
Mahsup Edilecek Vergi	(149.600,00)
Ödenecek Gelir Vergisi	138.300,00
Sanatçının Net Kazancı	592.100,00

Yukarıdaki örnekte ise aynı sanatçı eserlerini 880.000 TL'den bir kuruş fazla bir brüt kazanç karşılığında satmıştır. Böylece GVK Madde 103'te tanımlı tarifinin dördüncü diliminin üzerinde bir kazanç elde edilmiş, dolayısıyla tüm gelir üzerinden beyanda bulunulması gerekmiştir. Vergi hesabına göre, sanatçı aradaki 2 kuruşluk fark sebebiyle 138.300 TL fazla vergi külfetine katlanmıştır.

Örneği daha da çarpıcı hale getirmek mümkündür. Alıcının vergi kesintisi yönünden bir sorumluluğu bulunmaması durumunda alışlarda stopaj uygulanmayacak, dolayısıyla eserlerinden 880.000 TL'nin üzerinde bir gelir elde eden sanatçının vergi külfeti aradaki 2 kuruşluk fark sebebiyle 287.900,00 TL düzeyinde olacaktır. Eserin parasal değeri arttıkça vergi külfetinin de artacağı tabidir.

Anlaşılacağı üzere haddin hesabı senelik düzeyde yapılmaktadır. Bu sebeple sanatçılara yıl sonuna yaklaştığımız bu günlerde öncelikle gelir düzeylerini değerlendirmelerini tavsiye ederim.

Sanatçıları bilgilendirmek istediğimiz teknik hususlardan biri, haddin hesaplanmasında hasılatın değil kazancın dikkate alındığıdır. Örneğin 900.000 TL telif geliri elde eden sanatçının bu gelirle ilgili olarak 50.000 TL gidere katlanması halinde, kazanç 850.000 TL mertebesinde gerçekleşecek, dolayısıyla 2022 yılı beyan sınırının (880.000 TL) altında kalınır beyanname verilmeyecektir.

Yine, anılan madde kapsamında faaliyet gösterenlerin, defter tutma ve makbuz verme gibi yükümlülükleri de bulunmamaktadır. Haddin aşılması da defter tutma veya vesikalandırma yükümlülüğü yaratmamaktadır. Ancak, satmış oldukları hizmeti gider pusulasıyla vesikalandıran müşterilerden temin edilen bu belgeler, yani sanatçıların adına düzenlenen gider pusulaları 5 yıl süreye saklanmalıdır.

Sosyal medya içerik üreticilerinin gelirleri de Telif Hakkı İstisnası kapsamında değerlendirilmektedir. İstisna uyarınca sosyal medya içerik üreticilerinin Türkiye'de kurulu bankalarda bir hesap açtırmaları ve faaliyete ilişkin tüm hasılatlarını münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil etmeleri gerekmektedir. Şayet sosyal medya içerik üreticileri bu banka hesapları haricinde tutarı ne olursa olsun bir tahsilat gerçekleştirirlerse, istisnadan yararlanamazlar. Bankalar ise bu kapsamda açılan hesaplara aktarılan tutarlar üzerinden %15 stopaj uygulamak ile mükelleftir. Anlaşılacağı üzere bankalarca uygulanan bu stopaj esasen nihai vergileme mahiyetindedir. Sanatçılar için geçerli olan had sosyal medya içerik üreticileri için de aynen geçerlidir. Her ne kadar devamlılık teşkil etmeyen eser üretimi prensip olarak arzı kazanç olarak nitelendirilse de, istisnanın uygulanmasında devamlılık şartına bakılmaz; tek defaya mahsus üretimler için de telif hakkı istisnası haddi uygulanır. Diğer bir deyişle yıl içinde tek bir eserini satmış sanatçı da bu istisna kapsamındadır, istisna şartlarına tabiidir. Ayrıca belirtmek gerekir ki, diğer gelirler yönünden beyan sınırı aşılsa dahi, stopaj yoluyla vergilenen telif gelirleri kendi haddi dahilinde değerlendirilir. Öte yandan, diğer gelir türleri yönünden had aşılmazken telif hakkı gelirleri sebebiyle beyanname verilirse, diğer gelirler de beyannameye dahil edilir. Özetle, yukarıdaki örnekte 880.000 TL'den az gelir elde eden sanatçı aradaki 2 kuruşu sanat eserinin satışından değil de başka bir faaliyetten, mesela ticari işlemler neticesinde kazanmış olsaydı, yalnızca 2 kuruş için beyan verecek, 879.999 TL halen istisna kapsamında olacaktı.

4. SONUÇ

Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere İdare'nin neyin sanat eseri sayılacağı yönündeki görüşü 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'na, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na ve Gelir Vergisi Kanunu'na aykırılık teşkil etmektedir. Söz konusu görüşten vazgeçilmesini umut ediyoruz. Ayrıca verilen örnekten anlaşılacağı üzere sanatçıların sanat eserlerinden Madde 103'te tanımlı dördüncü dilimin üzerinde bir gelir elde etmeleri halinde, bu gelirin tamamı için beyan suretiyle vergileme yapılması beraberinde bir hakkaniyetsizlik getirmektedir. Bu hakkaniyetsizliğin giderilmesi de bir diğer temennimizdir.