

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 27.05.2020
Sirküler No : 2020/054

311 SERİ NO.LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ'NİN SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA İSTİSNA UYGULAMASINA YÖNELİK DÜZENLEMELERİ

311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (Tebliğ) ile 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklere yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Bu düzenlemelerden birisi de Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. Maddesinde yer alan serbest meslek kazancının, GVK'nun 103. Maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde maddede yer alan istisnanın uygulanmayacağına yönelik olanıdır. Tebliğ'de 7194 sayılı Kanunla yapılan bu değişikliğe yönelik düzenlemenin yanı sıra istisna uygulamasına yönelik genel düzenlemelere de yer verilmiştir.

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 2019 yılında 9,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.809 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dâhil dünya çapında 88.110 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.

Aşağıda konuya yönelik açıklamalarımız yer almaktadır:

1. YASAL DÜZENLEME :

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Serbest Meslek Kazançlarında İstisna" başlıklı 18. Maddesi şöyledir:

"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 dâhildir.

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.

Bu madde kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur."

Maddenin son fıkrası 7194 sayılı Kanun'la eklenmiş olup 1.1.2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihi olan 7.12.2019'da yürürlüğe girmiştir.

2. 311 SERİ NO.LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞ DÜZENLEMELERİ :

Tebliğ'de yer alan düzenlemeler aşağıda açıklanmıştır:

2.1. İstisnanın kapsamı ve istisnadan yararlanma şartları

- Anılan istisnadan yararlanma hakkı; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni mirasçılarına tanınmıştır.
- 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 ile ihtira beratları girmektedir.

- İstisna uygulanacak hasılat, eserlerin; gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlanması veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralanması karşılığında elde edilen hasılattır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler de istisna kapsamındaki hasılat dâhildir.
- 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre bazı eserlerde kayıt ve tescil zorunlu, bazı eserlerde ise ihtiyari tutulmuştur. 193 sayılı Kanunun 18. maddesinde yer alan serbest meslek kazanç istisnasından yararlanabilmek için maddede belirtilen eserlerden kayıt ve tescili zorunlu olanların kayıt ve tescil ettirilmesi şart olup, diğer eserlerde kayıt ve tescil şartı aranmayacaktır. (GVK'nun 18. Maddesinde tescilden söz edilmediği için, 5846 sayılı Kanun uyarınca zorunlu olsa bile tescil ettirilmeyen eserlerden elde edilen kazançların da istisnadan yararlanabileceğini düşünüyoruz.)
- Kültür ve Turizm Bakanlığınca kayıt-tescil edilen eserlerin, aynı zamanda 18. Maddede sayılan eserler veya bu eserlere benzerlik gösteren eserlerden olması şart olup, 5846 sayılı Kanuna göre kayıt-tescil edilen tüm eserler istisna kapsamına girmemektedir.

2.2. İstisna uygulaması, beyan ve tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsubu:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi kapsamında elde edilen ve aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000TL) aşmayan kazançlar gelir vergisinden istisna olup bu kazançlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu kazançlar beyannameye dâhil edilmeyecektir. Bu kazançlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergiler nihai vergi olacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesi kapsamında elde edilen ve aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşan kazançlar için istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Söz konusu tutarın aşılıp aşılmadığı ilgili takvim yılının sonu itibarıyla belirlenecek ve 18. madde kapsamında elde edilen kazançlar toplamının söz konusu tutarı aşması halinde, elde edilen kazançların tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. İstisnadan faydalanılıp faydalanılamayacağı yılsonu itibarıyla belirleneceğinden, istisnadan faydalanamayan mükelleflerin geçici vergi beyannamesi verme yükümlülükleri olmayacaktır.

Kazancın söz konusu istisna tutarını geçmesi durumunda sadece aşan kısmın değil, tamamının vergiye tabi olacağını ve gelir vergisi beyannamesine dâhil edileceğini önemle not etmek gerekir. Buna göre örneğin 2020 yılında kazancı 599.000 TL olan bir telif hakkı sahibi hasılatı üzerinden %17 stopaj ile vergilenirken, kazancı 600.000 TL olan bir telif hakkı sahibi, GVK'nun 103. Maddesindeki tarifeye göre %35 lere varan oranda vergilenmiş olacaktır.

Kazanç tutarının tespitinde hasılat değil, VUK’nda belirtilen belgelerle tevsik edilmek şartıyla kazancın elde edilmesi için katlanılan giderler (işyeri kirası, personel giderleri, malzeme giderleri, ulaşım giderleri vb.) düşüldükten sonra ulaşılan net kazanç esas alınacaktır. Zira GVK’nun 18. Maddesine 7194 sayılı Kanunla eklenen 5. Fıkra düzenlemesi, bu madde kapsamındaki kazançlar toplamının istisna haddini aşıp aşmadığıyla ilgilenmekte olup, hasılat tutarından söz etmemektedir.

Bu bakımdan madde kapsamındaki gelirleri elde eden kişilerin 2020 ve müteakip yıllarda kazançlarını elde etmek için katlandıkları giderleri belgelendirmeleri ve bu belgeleri saklamaları önem arz etmektedir. Bu giderler; verilecek beyanname üzerinde indirim konusu yapılacağından, hasılatı istisna tutarını aşanlar net gelirleri istisna tutarının altında kalsa bile kazançlarını beyannameye göstermek durumunda kalacaklardır. Bunların serbest meslek kazanç defteri tutmuyor olmaları, giderlerini indiremeyecekleri anlamına gelmemektedir. Diğer yandan hasılatı istisna tutarının üzerinde olsa da net kazancı istisna tutarının altında kaldığı için bu gelirlerini hiç beyannameye dâhil etmeyenlerin de istisnadan yararlanabileceklerini, sırf beyannameye göstermemiş olmanın istisnadan yararlanmaya engel olmadığını düşünüyoruz.

Yıllık beyanname verilmesi durumunda, GVK’nun 89 uncu maddesinde yer alan şahıs sigorta primleri, eğitim ve sağlık harcamaları, sponsorluk harcamaları ve engellilik indirimi ile anılan madde ve ilgili kanunlarında indirim konusu yapılabileceği düzenlenmiş bağış ve yardımlar gibi bazı harcamaların da beyan edilen gelirden indirim konusu yapılması mümkündür. Bu indirimlerin istisnaya konu net kazanç hesabında dikkate alınması ise mümkün değildir.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesine göre yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilebilecektir.

GVK’nun 103. Maddesindeki tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarın aşılıp aşılmadığı, takvim yılı sonu itibarıyla her bir yıl için ayrı ayrı değerlendirilecektir. İlgili takvim yılında istisnadan yararlanılamaması sonraki yıllarda istisnadan yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

2.3. İstisna kapsamında gelir edenlerin başka gelirlerinin de olması durumu:

GVK’nun 86. Maddesi uyarınca kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmez. Yine istisna kapsamındaki kazançlar, diğer kazançların beyannameye dahil edilip edilmeyeceğine yönelik olarak maddenin c bendinde yer alan hesaplamalara dahil edilmez.

Bu çerçevede, GVK’nun 18. Maddesinde sayılan kazançların istisna tutarının (2010 yılı için 600.000 TL) altında kalması halinde bunlar beyannameye dâhil edilmeyeceği gibi, vergiye tâbi gelir toplamının 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye’de tevkifata tâbi tutulmuş olan; menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratlarının beyanına da etkisi olmayacak,

yani tarifenin ikinci gelir diliminin aşılp aşılmadığının hesabında bu istisna kazançlar dikkate alınmayacaktır. Ancak GVK'nun 18. Maddesinde belirtilen kazanç toplamı istisna haddini geçerse, maddenin c bendinde belirtilen tutarın hesabına dahil edilecek ve c bendinde belirtilen stopaja tabi tutulmuş menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplamı 103. Maddenin ikinci gelir diliminin (2020 yılı için 49.000 TL) altında kalsa bile toplama dahil olup bu tutarın aşılmasına sebebiyet vererek bu gelirlerin beyanına sebebiyet verebilecektir. Aynı şekilde istisna tutarının aşılması, bu serbest meslek kazançlarının beyanını gerektireceğinden, GVK'nun 21. Maddesinde yer alan konut kira geliri istisnasını da (2020 yılı için 6.600 TL) engellemiş olacaktır.

Örnek 1: Ressam (A), 2020 yılında (B) Belediyesine sattığı resimler karşılığında 240.000 TL kazanç elde etmiştir. (B) Belediyesi tarafından Ressam (A)'ya yapılan ödeme üzerinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca %17 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.

Ressam (A)'nın, yaptığı resimler 5846 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığınca eser olarak kayıt-tescil edilmiştir.

Ressam (A)'nın yaptığı resimler karşılığı elde ettiği 240.000 TL'lik kazanç, GVK'nun 103. maddesindeki tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşmadığından gelir vergisinden istisna edilecek ve yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir. Tevkif suretiyle kesilen vergi nihai vergi olacaktır.

Diğer taraftan, Ressam (A)'nın 400.000 TL tevkifata tabi işyeri kira gelirinin bulunması halinde, bu kira geliri, GVK'nun 103. Maddesindeki tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aştığından yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Ancak, bu durumda da istisna kapsamındaki 240.000 TL'lik kazanç beyannameye dâhil edilmeyecektir.

Örnek 2: Bay (C), bir televizyon kanalında haftalık olarak yayınlanan bir dizinin senaryo yazarlığı karşılığında, 2020 yılında 750.000TL kazanç elde etmiştir. Bay (C)'ye yapılan ödemeler üzerinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca %17 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.

Bay (C)'nin yazdığı senaryo, 5846 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığınca eser olarak kayıt-tescil edilmiştir.

Bay (C)'nin yazdığı senaryo karşılığı elde ettiği 750.000 TL lik kazanç, GVK'nun 103. maddesindeki tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aştığından, Bay (C) gelir vergisi istisnasından yararlanamayacak ve bu kazancını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edecektir. Tevkif suretiyle ödenen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

Diğer taraftan, Bay (C)'nin 40.000 TL tevkifata tabi işyeri kira gelirinin bulunması halinde, 40.000 TL işyeri kira geliri, 193 sayılı Kanunun 103üncü maddesindeki tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşmamasına rağmen, beyan edilecek serbest meslek kazancı

ile birlikte söz konusu beyanname verme sınırı aşıldığından kira geliri de beyan edilecektir.

2.4. Tevkifat uygulaması

GVK'nun 94. maddesinin birinci fıkrasında vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar ile tevkifata tabi ödemeler belirtilmiştir. Aynı fıkranın (2) numaralı bendinde, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden; 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, 18 inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17, diğerlerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

GVK'nun 18 inci maddesi kapsamında elde edilen kazançların, aynı Kanununun 103. maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması nedeniyle istisnadan faydalanılamayacak olması, yıl içinde yapılacak olan tevkifat uygulamasını etkilemeyecek ve söz konusu kazançlar üzerinden aynı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca %17 oranında tevkifat yapılacaktır. Bir başka deyişle tevkifat sorumluları, GVK'nun 18. maddesi kapsamında gelir elde edenlere yaptıkları ödemelerden, ödeme tutarının istisna haddini aşıp aşmadığına bakmaksızın %17 oranında tevkifat yapacaklar, %20 oranını uygulamayacaklardır.

Serbest meslek kazancının devamlı veya arazi nitelikte olmasının tevkifat uygulamasında herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Diğer yandan GVK'nun 18. maddesi kapsamında serbest meslek kazancı elde eden mükelleflerin, istisna haddini aşıp aşmadıklarına ve bu suretle istisnadan yararlanıp yararlanmadıklarına bakılmaksızın tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Bu çerçevede GVK'nun 18. maddesi kapsamında kazanç elde eden ve aynı Kanununun 103. maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması nedeniyle istisnadan yararlanamayacak olan mükellefler de istisna haddinin altında kaldığı için istisnadan yararlanan mükellefler gibi Kanununun 94. maddesi kapsamında ücret, kira gibi yapacağı ödemeler üzerinden tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Örnek 3: Heykeltraş Bay (F), faaliyetini icra etmek için bir atölye kiralamıştır. Ayrıca yanında bir işçi çalıştırmakta olup, yaptığı heykeller karşılığında GVK'nun 18. maddesi kapsamında 2020 yılında 650.000 TL kazanç elde etmiştir.

Bay (F)'nin 2020 yılında elde ettiği kazancın, aynı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması nedeniyle istisnadan faydalanılamayacak ve bu kazançlar yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir.

Diğer taraftan, Bay (F) kiralamış olduğu atölye nedeniyle 2020 yılında ödediği kira bedelleri ile çalıştırdığı işçisine ödediği ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmayacaktır. Bay (F)'nin yanında

çalışan işçi, tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirlerini 193 sayılı Kanunun 95 inci maddesi uyarınca yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edecektir.

2.5. Defter tutma ve belge düzeni

Tebliğ ile GVK'nun 18. Maddesi kapsamında kazanç elde edenlerin defter tutma ve belge düzenlemeye ilişkin durumu aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

- VUK'nun 172 nci maddesinde defter tutmaya mecbur olanlar sayılmış olup, aynı Kanunun 210 uncu maddesinde ise serbest meslek erbabının serbest meslek kazanç defteri tutacağı hüküm altına alınmıştır. Yine aynı Kanunun 236 ncı maddesinde de serbest meslek erbabının tahsilatları için serbest meslek makbuzu düzenlemek mecburiyetinde olduğu belirtilmiştir.
- GVK'nun 18 inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve **eserlerini kısmen veya tamamen aynı Kanunun 94 üncü maddesinde belirtilenler dışındakilere teslim eden** serbest meslek erbabının; defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmaktadır.
- VUK'nun mükerrer 257 nci maddesinin Hanene ve Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden, **münhasıran GVK'nun 18. maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanunun 94 üncü maddesinde belirtilen kişi ve kurumlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin**; yıl içindeki kazançlarının toplamının GVK'nun 103. maddesinin dördüncü gelir diliminde yer alan (2020 yılı için 600.000TL) tutarı aşır aşmadığına bakılmaksızın, defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve belge düzenleme zorunluluklarının kaldırılması uygun görülmüştür.
- GVK'nun 18. Maddesinde belirtilen türden faaliyetlerinin yanı sıra başkaca faaliyetleri nedeniyle serbest meslek kazancı mükellefiyeti bulunanların, defter tasdik ettirme(defter-beyan sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmaktadır. Başkaca faaliyetleri nedeniyle serbest meslek kazancı mükellefiyeti bulunan ve serbest meslek kazanç defteri tutan mükelleflerin GVK'nun 18. maddesi kapsamındaki kazançlarına ilişkin kayıtlarını da aynı defterde göstermesi mümkündür.
- GVK'nun 18 inci maddesinde belirtilen türden faaliyetleri **arızı olarak yapanların**, defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır.
- GVK'nun 18. maddesi kapsamında elde edilen kazançların, aynı Kanunun 103. maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması nedeniyle istisnadan faydalanılamayacak olması, defter tutma ve belge düzenleme yükümlülüğünde bir değişiklik yaratmayacaktır.
- GVK'nun 18. maddesi kapsamında faaliyette bulunan ve serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu bulunmayanlardan alınan eserlere

ilişkin yapılan ödemelerin gider pusulası imzalatılmak suretiyle tevsik edilmesi mümkün bulunmaktadır.

- GVK'nun 18 inci maddesi kapsamında kazanç elde eden mükelleflerin, kendilerine düzenlenen gider pusulalarını ve bu faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mal ve giderlerine ilişkin belgelerini, VUK'nda öngörülen süre boyunca saklamaları gerekmektedir.

2.6. KDV Açısından Konunun Değerlendirilmesi:

Tebliğ'de yer almamakla beraber, GVK'nun 18. Maddesi kapsamında kazanç elde edenlerin KDV karşısındaki durumuyla ilgili olarak maddede yapılan değişikliklerin bir etkisi olmamıştır. Bunların KDV karşısındaki durumu hakkında Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin aşağıdaki düzenlemeleri geçerli bulunmaktadır:

“3065 sayılı Kanunun (1/1) inci maddesine göre, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Sözü edilen faaliyetleri mutaat ve sürekli olarak yapanlar KDV mükellefi olacak, arızı serbest meslek faaliyetinde bulunanların ise KDV mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

Serbest meslek faaliyetlerini mutaat 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 Kanunun 94 üncü maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapanların hesaplayacağı KDV'nin, bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekir.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için KDV mükellefiyetinin sadece Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, sorumluluk uygulaması kapsamında işlem yapılabilmesi için 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.

İşlemlerine ait verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine getirilen serbest meslek mensupları (Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde sayılanlar) ayrıca KDV beyannamesi vermez ve defter tutmazlar. İşlemin belgelendirilmesi ise Vergi Usul Kanununun genel hükümlerine göre gerçekleştirilir.

Bu uygulamaya göre, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar, aynı Kanunun 18 inci maddesi kapsamına giren kişilere yaptıkları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi (GV) stopaj tutarı dâhil işlem bedeli üzerinden KDV hesaplayıp sorumlu sıfatıyla beyan edip öderler. Hesaplanan KDV tutarı GV stopaj matrahına dâhil edilmez.

Örnek: Dergilere karikatür çizen bir serbest meslek mensubu, karikatür başına 200 TL net telif ücreti almaktadır. Karikatüristin her ay 1 karikatür verdiği (A) dergi işletmesi bu hizmetle ilgili GV ve KDV tevkifat tutarlarını aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır.

- KDV hariç, GV stopajı dahil tutar: $200 / 0,83 = 240,96$ TL
- GV Stopajı : $240,96 \times 0,17 = 40,96$ TL
- KDV : $240,96 \times 0,18 = 43,37$ TL
- GV stopajı ve KDV dahil toplam bedel: $200 + 40,96 + 43,37 = 284,33$ TL

Dergi işletmesi 40,96 TL tutarındaki GV stopajını, muhtasar beyannamesine dahil edecek, 43,37 TL tutarındaki KDV'yi ise 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edecektir. Bu tutarın 1 No.lu KDV beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabileceği açıktır.

Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren teslim veya hizmetleri aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar yanında bu maddede yer almayanlara da yapanlar, yukarıda belirtilen uygulamadan faydalanamazlar.

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, Tebliğin (I/C-2.1.3) bölümü saklı kalmak kaydıyla, kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutar, belge düzenler ve KDV beyannamesi verirler. Bu durumda, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, Tebliğin (I/C-2.1.3) bölümü saklı kalmak kaydıyla, bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu olmaz.

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar bu bölüm kapsamındaki alımlarında, satıcılardan bir yazı talep ederler. Bu yazıda işlemi yapanlar;

- Faaliyetlerinin arızı 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,

belirtirler. Bu yazı, Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanır ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilir.

Öte yandan, serbest meslek mensuplarından yapılan gelir vergisi kesintileri muhtasar beyanname ile beyan edilmekte, bunlardan Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına girenler, "Ödemeler"

kulakçığında "021" kodu ile listelenmektedir. Listede "021" kodu ile yer alan serbest meslek mensuplarından KDV tevkifatı yapılanlar ve yapılmayanlar ilgili satırlara giriş yapılmak suretiyle beyan edilir."

2.7. Geçiş Uygulamaları:

Tebliğ'de belirtilmemekle beraber istisna haddi uygulamasına ilişkin geçiş uygulamaları hakkındaki görüşlerimiz aşağıdaki gibidir:

- GVK'nun 18. Maddesinde yer alan kazançlar özü itibariyle aynı serbest meslek kazançlarının tespitine yönelik olarak Kanun'un 65 ila 68. Maddelerinde yer alan düzenlemelere tabidir. Kanunun 67. Maddesine göre serbest meslek kazançlarının tespitinde tahakkuk esası değil tahsilat esası geçerlidir. Bu bakımdan kazanç, tahsil edildiği yılda elde edilmiş sayılır.
- Bu çerçevede, GVK'nun 18. Maddesi kapsamında kazanç doğuran teslim veya hizmet 2020 yılından önce gerçekleşmiş olsa bile tahsilat 2020 ve sonrasında yapılıyorsa, bu tahsilatların maddede 7194 sayılı Kanunla yapılan değişikliklere tabi olduğunu düşünüyoruz.
- Ancak 2020 ve sonrasında gerçekleşecek teslim veya hizmet ifaları için 2019 ve öncesinde yapılan tahsilatlar, gelir doğurmayıp avans niteliği göstereceğinden bunlar için gelirin elde edilmesinde teslimin veya hizmet ifasının yapıldığı yılın kurallarına bakılmalıdır.

Saygılarımızla.