

## **SANAT VE BİLİMSEL ESERLERDEN SAĞLANAN KAZANÇLARDA İSTİSNA VE VERGİLENDİRME**

Bilindiği üzere; serbest meslek kazançlarında istisnası ilişkin mevzuata, 7194 sayılı Kanununun 10 uncu maddesi ile 193 sayılı Kanununun 18 inci maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

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

Uygulamaya ilişkin 311 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 27.05.2020 tarih ve 31137 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Sirkülerde belirtilen örnekler ilgili tebliğ de yer alan sıralamaya göre yer almaktadır. Ayrıntılı örnek ve bilgiler ilgili Tebliğde yer almaktadır.

### **İstisna Şartları ve Tanımlar**

**İstisnadan 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 hasılatı dahildir.

05.12.1951 tarihli ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre bazı eserlerde kayıt ve tescil zorunlu, bazı eserlerde ise ihtiyari tutulmuştur. 193 sayılı Kanununun 18 inci 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.

## İstisna uygulaması, beyan ve tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsubu

### a) Beyan Tabi Olmayan Kazançlar

Yıl içinde istisna kapsamında tanımlanan eserlerden elde edilen kazancın tamamının tevkifata tabi tutulması ve 2020 yılında 600.000TL aşmaması(G.V.K. ‘nun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı) kaydı ile bu kazançlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir. Bu kazançlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergiler nihai vergi olacaktır.

İstisna kapsamında elde edilen kazançların devamlı veya arızı olarak elde edilmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

**2020 yılında, 600.000TL tevkifata tabi**; 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 **satış ve kiralama kazancı olan** müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni mirasçıları **yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek**, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir.

**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 Bakanlığına eser olarak kayıt-tescil edilmiştir.

Ressam (A)’nın yaptığı resimler karşılığı elde ettiği 240.000 TL’lik kazanç, 193 sayılı Kanunun 103 üncü 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, 193 sayılı Kanunun 103 üncü 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 dahil edilmeyecektir.

### b) Beyana Tabi Kazançlar

İstisna kazançlar 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 aşılp aşılmadığı ilgili takvim yılının sonu itibarıyla belirlenecek ve GVK ‘nun 18 inci madde kapsamında elde edilen kazançlar toplamının söz konusu tutarı aşması halinde, elde edilen kazançların tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

**2020 yılında, 600.000TL aşan tevkifata tabi;** 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 **satış ve kiralama kazancı olan** müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni mirasçıları **yıllık gelir vergisi beyannamesi verilecek**, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu kazançlar beyannameye dahil edilecektir.

Bu kapsamda;

- İstisnadan faydalanılıp faydalanılamayacağı yıl sonu itibarıyla belirleneceğinden, istisnadan faydalanamayan mükelleflerin geçici vergi beyannamesi verme yükümlülükleri olmayacaktır.

-Takvim yılı sonu itibarıyla her bir yıl için ayrı ayrı değerlendirilecektir. İlgili takvim yılında istisnadan yararlanılamaması sonraki yıllarda istisnadan yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

- Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olarak yapılan giderler, yıllık beyanname üzerinde indirim konusu yapılacaktır. Söz konusu giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen belgelerle tevsik edilmesi şarttır.

- İstisnadan yararlanamayacak olan mükelleflerin, Kanunun 94 üncü maddesi kapsamında ücret, kira gibi yapacağı ödemeler üzerinden tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Çalışan işçisi, tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirlerini 193 sayılı Kanunun 95 inci maddesi uyarınca yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edecektir.

-Yıllık beyanname; 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.

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

**Örnek 2:** Bay (C), bir televizyon kanalında haftalık olarak yayınlanan bir dizinin senaryo yazarlığı karşılığında, 2020 yılında 750.000 TL 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, 193 sayılı Kanunun 103 üncü 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 103 üncü 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.

**Örnek 3:** Söz ve beste çalışmaları yapan Bayan (D), 2020 yılında muhtelif tarihlerde (E) A.Ş.'ye sattığı besteler karşılığında 700.000 TL hasılat elde etmiştir. (E) A.Ş. tarafından, Bayan (D)'ye yapılan söz konusu ödemeler üzerinden, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca %17 oranında (119.000 TL) gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. Bayan (D)'nin, bu faaliyeti ile ilgili olarak yapmış olduğu ve tevsik edebildiği giderlerinin toplamı 70.000 TL'dir. Bayan (D)'nin, 50.000 TL eğitim/sağlık harcaması da bulunmaktadır.

Bayan (D)'nin, yaptığı beste çalışmaları 5846 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığınca eser olarak kayıt-tescil edilmiştir.

Bayan (D)'nin, yaptığı beste çalışmaları her ne kadar 18 inci maddede sayılan eserler kapsamında değerlendirilse de elde ettiği kazanç yıl sonu itibarıyla (700.000 TL - 70.000 TL=) 630.000 TL, 103 üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aştığından söz konusu istisnadan faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

Buna göre, Bayan (D)'nin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Gayrisalfi Hasılat Toplamı	700.000 TL
İndirilecek Giderler Toplamı	70.000 TL
Beyan Edilecek Serbest Meslek Kazancı (700.000-70.000)	630.000 TL
Eğitim/Sağlık Harcaması	50.000 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah) (630.000-50.000)	580.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	188.870 TL
Mahsup Edilecek Gelir Vergisi	119.000 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	69.870 TL

## Tahsilat ve Ödemelerde Tevkifat Uygulaması

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü 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; 12.01.2009 tarihli ve 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 düzenlemesi yer almaktadır.

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

Serbest meslek kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Yine 2020 yılında 600.000TL tutarı aşması nedeniyle istisnadan yararlanamayacak olan mükelleflerin, Kanununun 94 üncü maddesi kapsamında ücret, kira gibi yapacağı ödemeler üzerinden tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

**Örnek 4:** Heykeltraş Bay (F), faaliyetini icra etmek için bir atölye kiralamıştır. Ayrıca yanında bir işçi çalıştırmakta olup, yaptığı heykeller karşılığında 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamında 2020 yılında 650.000 TL kazanç elde etmiştir.

Bay (F)'nin 2020 yılında elde ettiği kazancın, aynı Kanunun 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 işçisi, tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirlerini 193 sayılı Kanunun 95 inci maddesi uyarınca yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edecektir.

### **Defter tutma ve belge düzeni**

Yukarıda tanımlanan istisnadan yararlanma hakkına sahip kişiler tarafından ortaya çıkarılan eserlerden elde edilen **Tevkifata tabi** satış/kiralama kazançlar nedeni ile **defter tutma mecburiyeti bulunmamaktadır.**

İstisna kapsamında faaliyetlerde bulunan ve eserlerini teslim ile ortaya çıkan kazancı **Tevkifata Tabi tutulmayan** serbest meslek erbabının(müellif, mütercim, heykeltraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni mirasçılarına); **defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmaktadır.**

İstisna kazanç 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 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamındaki kazançlarına ilişkin kayıtlarını da aynı defterde göstermesi mümkündür.

İstisna kazanç sayılan faaliyette bulunan ve serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu bulunmayanlardan alınan eserlere ilişkin yapılan ödemelerin gider pusulası imzalatılmak suretiyle tevsik edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Tüm mükelleflerin, kendilerine düzenlenen gider pusulalarını ve bu faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mal ve giderlerine ilişkin belgelerini, 213 sayılı Kanunda öngörülen süre boyunca saklamaları gerekmektedir.

**SAYGILARIMIZLA, ....**