



Özet Bülten

Tarih : 29.05.2020

Sayı : 2020/93

Değerli Müşterimiz;

Son günlerde mevzuatımızda meydana gelen gelişmeler, konu başlıkları itibariyle aşağıdadır.

A- Konu Başlıkları:

- 1- Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan Vergi İndiriminin Uygulanmasıyla İlgili 301 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliğinde Değişiklik Yapan 312 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliği Yayınlanmıştır.
- 2- 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin Serbest Meslek Kazançlarında İstisna Uygulamasına Yönelik Düzenlemeler;

Söz konusu gelişmeleri konu başlıkları altında özetle bilgilerinize sunuyoruz.

B- Konu Özetleri:

- 1- Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan Vergi İndiriminin Uygulanmasıyla İlgili 301 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliğinde Değişiklik Yapan 312 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliği Yayınlanmıştır.

Vergiye uyumlu mükelleflere yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden sağlanan indirimle ilişkin usul ve esasların açıklandığı **301 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği** 23.12.2017 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Sonrasında 07.12.2019 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan **“7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”** ile vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indiriminin düzenlendiği Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) Mükerrer 121’inci maddesinde değişiklikler yapılmıştır.

Bu defa 27.05.2020 tarih ve 31137 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 301)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 312)** ile 301 No.lu Tebliğ, 7194 sayılı Kanun ile GVK Mükerrer 121’inci maddesinde yapılan değişikliklere uyumlu hale getirilmiştir.

Tebliğ’de yapılan açıklamalar aşağıda bilgilerinize sunulmuştur.

1.1.Tebliğ ile 301 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde Yapılan Değişiklikler;

Tebliğ ile esasen daha önce yayımlanmış olan 301 no.lu Tebliğ, GVK Mükerrer 121.maddesinde 7194 sayılı Kanun ile getirilen değişikliklere uyumlu hale getirilmiştir.

Bunun dışında esasa dönük herhangi bir açıklama ya da düzenleme yer almamaktadır. Hatırlanacağı üzere 7194 sayılı Kanun ile özetle **aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.**

- GVK Mükerrer 121.maddesinde yer alan; **Vergi beyannameleri ibaresinin**, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini, **Vergi ibaresinin** ise, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri kapsadığı hüküm altına alınmıştır. Böylelikle vergi beyannameleri ve vergi ibaresi maddeye getirilenler ile sınırlandırılmıştır.

- İndirimden yararlanmak için madde kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması koşulu, vergi indiriminden yararlanılacak gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süresinde ödenmesi şartıyla sınırlandırılmıştır. Böylelikle indirimden yararlanmak için ilgili beyannameler nedeniyle tahakkuk eden vergilerin ödenme koşulu, anılan beyannamelerin kanuni süresinde ödenmesine değil, indirimden yararlanılacak **gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süresine taşınmıştır.**

- Vergi indiriminden yararlanıldıktan sonra yapılan tespitlerde, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, mahsuben iade talepleriyle ilgili olarak vergilerin eksik ödendiği tespit olunursa, mahsuben ödenmek istenen vergilerin % 10'una kadar yapılan eksik ödemelerin, vergi indiriminden yararlanmaya engel teşkil etmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

- Vergi indiriminden yararlanmak için mükelleflerin indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibariyle vergi aslı 1.000 TL üzerinde vadesi geçmiş vergi borcunun bulunmaması gerekmektedir. Anılan tutarın içine sadece vergi cezaları dâhilken, 7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, vergi aslı ibaresine vergi aslına bağlı fer'i alacaklar da dâhil edilmiştir.

Dolayısıyla, ödenmemiş olan vergi cezalarının yanı sıra, ödenmemiş gecikme zammı, gecikme faizi gibi vergi aslına bağlı fer'i alacaklar da kapsama alınmıştır.

- 7194 sayılı Kanunla vergi indirimiyle ilgili olarak getirilen yeni düzenlemeler, 01.01.2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

1.2.Uyumlu Mükelleflere Sağlanan Vergi İndirimi ile İlgili Birçok Sorun Hala Devam Etmektedir.

Her ne kadar 7194 sayılı Kanun ile GVK Mükerrer 121 maddesinde yer alan uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indirimi uygulamasına ilişkin bazı önemli sorunlar giderilmiş olsa da; uygulama hala birçok sorunu bünyesinde barındırmaktadır.

Bu kapsamda en çok karşılaşılan sorunlar aşağıdaki gibidir.

- Mali İdare indirimden faydalanılması için standart iade programı olan GEKSİS uygulamasında çıkan bütün uyumsuzluklara ilişkin soruların cevaplanmasını istemektedir. Tabii ki, Mali İdarenin bu tür bir ön kontrol yapması anlaşılır bir uygulamadır.

Ancak GEKSİS algoritması aslında hiçbir uyumsuzluk içermeyen birçok farklı konuyu sorgu sayfasında çıkartabilmektedir. Bu durum hem mükelleflerin hem de Mali İdarenin bu tür gereksiz sorgu sonuçları ile çok fazla zaman kaybetmesine neden olabilmektedir.

- İndirimden sadece yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde faydalanılabilmekte, geçici vergi beyannamelerinde faydalanılamamaktadır. Bu durum, vergi yoğunlukla dördüncü geçici vergi beyannamesinde ödendiği için kurumlar vergisi beyannamesinde ödeme çıkmamasına neden olmaktadır.

Kanun maddesi gereği hesaplanan verginin ödenecek vergiden küçük olması durumunda aradaki fark sadece bir yıl içerisinde diğer vergilerden mahsup edilebilmektedir. Mahsup süreci ise hem mükellef hem de vergi idaresi açısından ciddi zaman kaybına neden olmaktadır. İndirim hakkının geçici vergilerde de uygulanabilmesinin önü açılırsa bu sorun ortadan kalkacaktır.

- Yeni kurulan şirketler üç yıl faaliyet göstermeden önce bu indirimden faydalanamamaktadır. Bu durum, diğer şirketler ile karşılaştırıldığında yeni kurulan şirketler aleyhine bir rekabet ortamı yaratmaktadır.

Bize göre Maliye'nin bütün yeni kurulan şirketleri uyumsuz kabul edip kendilerini ispatlamaları için üç yıl süre vermesi yaklaşımı yerine, herhangi bir uyumsuzluk hali doğana kadar yeni kurulan bütün şirketleri vergiye uyumlu varsayması daha hakkaniyetli bir yaklaşım olur.

Maliyenin bu yaklaşımı bölünme işlemlerinde de tereddüt yaratacaktır. Birçok bölünme işleminde ortaya yeni bir şirket çıkmaktadır. Eğer bölünen şirket gerekli şartları sağlıyorsa bölünme işlemi sonucunda ortaya çıkacak olan şirketin de indirim uygulamasından yararlanması gerektiği kanaatindeyiz.

- Birleşme durumunda indirimden faydalanabilmek için Mali İdare her 2 şirket için de şartların tamamının sağlanması gerektiğine dair özelge vermiştir. 08.04.2019 tarihli özelgede 36 yıllık bir şirketin yeni kurulan bir şirket ile birleşmesi durumunda yeni kurulan şirket açısından üç yıllık süre şartı sağlanmadığı için birleşme sonucunda meydana gelen şirketin indirimden faydalanamayacağı ifade edilmektedir.

Eğer uygulama bu şekilde yerleşirse, şirketlerin daha efektif çalışabilmeleri için getirilmiş birleşme müessesesi bu uygulama nedeni ile dezavantaj yaratacaktır.

- Her ne kadar 7194 sayılı Kanun ile beyanname verme süresi açısından “*vergi beyannamesi*” ibaresi sınırlı bir şekilde sayılarak belirtilse de; indirimden yararlanmanın ikinci şartı olan vergi türleri itibari ile tarhiyata muhatap olunmaması şartındaki “*vergi*” ibaresi; vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden bütün vergileri kapsayacak şekilde geniş bir şekilde tanımlandığı için bazı uyumsuzluklar ortaya çıkabilmektedir.

Örneğin, damga vergisi madde metninde “*vergi beyannameleri*” arasında sayılmamıştır. Dolayısıyla bir mükellef damga vergisi beyannamesini süresinde vermese de indirim hakkını kaybetmemektedir. Ancak aynı mükellef bir damga vergisi tarhiyatına muhatap olursa damga vergisi vergi dairesine verilmesi gereken beyanname üzerine tahakkuk eden vergi olduğu için uyumlu mükelleflere sağlanan indirimden yararlanma hakkı 3 yıl için kullanılamayacaktır.

2- 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin Serbest Meslek Kazançlarında İstisna Uygulamasına Yönelik Düzenlemeler;

311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel 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.

Aşağıda konuya yönelik açıklamalarımız yer almaktadır.

2.1. Yasal Düzenleme;

Gelir Vergisi Kanunu’nun “Serbest Meslek Kazançlarında İstisna” başlıklı 18. 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 dâhildir.

Yukarıda yazılı kazançların arızî olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez. Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanununun 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.

2.2. 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ Düzenlemeleri;

Tebliğ’de yer alan düzenlemeler aşağıda açıklanmıştır.

-İstisnanın kapsamı ve istisnadan yararlanma şartları,

- Anılan istisnadan yararlanma hakkı; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni mirasçılarının 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 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 dâhildir.

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

- 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.

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

Gelir Vergisi Kanunu’nun 18. maddesi kapsamında elde edilen ve aynı Kanununun 103’üncü maddesinde yazılı tarifinin 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 Kanununun 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 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 Kanununun 94 üncü maddesine göre yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilebilecektir.

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

-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 (2020 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 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 Kanununun 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, 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 beyanname 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.

-Tevkifat uygulaması,

GVK'nun 94/1. Maddesinde 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 Kanunun 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 Kanunun 94/1-2-(a) maddesi uyarınca %17 oranında tevkifat yapılacaktır.

Bir başka deyişle tevkifat sorumluları, GVK'nun 18. Maddesi kapsamında gelir elde edenlere yaptıkları ödemelerden, ödeme tutarının istisna haddini aşmış olduğuna bakmaksızın %17 oranında tevkifat yapacaklar, %20 oranını uygulamayacaklardır.

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

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

Bu çerçevede GVK'nun 18. maddesi kapsamında kazanç elde eden ve aynı Kanunun 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 Kanunun 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 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 işçi, tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirlerini 193 sayılı Kanunun 95 inci maddesi uyarınca yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edecektir.

-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 Hazine 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 aşıp 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 tarifinin 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 esere 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.

-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 mutad ve sürekli olarak yapanlar KDV mükellefi olacak, arızı serbest meslek faaliyetinde bulunanların ise KDV mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

Serbest meslek faaliyetlerini mutad ve sürekli olarak yapanların, prensip olarak KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir. Ancak, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 18 inci maddesi kapsamına giren işlemleri yapan kişilerin, bu şekilde işlem yapılmasını önceden vergi sorumlusuna (Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde sayılanlara) bildirmesi gerekmektedir.

İşlemlerine ait verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine getirilen serbest meslek mensupları (Gelir Vergisi Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 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."

-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 esas değil tahsilat esas 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
Hasan Zeki Süzen (YMM) – Ekrem Kayı (YMM)