

TELİF KAZANÇLARINDA VERGİLEME

Mustafa ÖZYÜREK
Yeminli Mali Müşavir
TÜRMOB Genel Başkanı

Erdal Sönmez
Hesap Uzmanı

1. TELİF HAKKI VE TELİF KAZANCI

1.1. Telif Hakkı

Telif hakkı; edebi, düşün veya bilimsel bir eseri yaratan kişiye eseri nedeniyle sahip olduğu basmak, yaymak, kiralamak ve satmak şeklinde faydalanma hakkı veren ve yasalarla korunan hakların tümü olarak tanımlanabilir.

1.2. Telif Kazancı

Telif kazancı, fikir ve sanat eserlerinden sağlanan kazançlar olarak tanımlanır. Bir başka ifade ile telif hakkının bizzat kullanılmak veya satılmak gibi çeşitli şekillerde değerlendirilmesi sonucunda elde edilen kazanç telif kazancıdır.

Eser sahibine tanınan mali hakları, eser sahibi veya mirasçıları bizzat kullanabileceği gibi, bunları başkalarına devredebilir, satabilir veya kiralayabilir. Böylece eser sahibi, meydana getirdiği eseri üzerindeki yaratıcılığının karşılığı olan yararlanma ve imtiyaz hakkını çeşitli şekillerde değerlendirerek bu kazancı temin eder.

Eser sahibinin mali haklarını bizzat devir etmesi, kiralaması, satması veya diğer şekillerde değerlendirmesi suretiyle elde ettiği kazanç da telif kazancıdır.

2. TELİF KAZANÇLARI VERGİLEMESİNİN GEÇİRDİĞİ AŞAMALAR

2.1. 1949 Yılına Kadar Olan Dönem

Cumhuriyet döneminde sanat ve meslek erbabının kazancı üzerinden vergi alınmasını öngören ilk vergi kanunu, Temettü Vergisi Kanunu'dur. Bu vergi yalnız ticaret, sanat ve serbest meslek erbabına ait bir patent vergisi olup, 30 Kasım 1914 tarihinde geçici bir kanunla yürürlüğe konulmuştur.

Bu vergi Kazanç Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 1926 yılına kadar yürürlükte kalmıştır. Bu kanuna göre telif kazançlarının serbest meslek kazançları olarak vergiye tabi tutulduğu, fakat eserin değerlendirilmesinden elde edilen gelirin kısmen veya tamamen vergiden istisna edilmediği anlaşılmaktadır.

Fikir ve sanat eserlerini değerlendirilmesi suretiyle elde edilen gelirlere, müellif ve mütercimlerin vergiden istisna edilerek eser sahiplerinin korunması, ilk defa 14.03.1926 tarihinde yürürlüğe giren, 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile gerçekleştirilmiştir.

Aynı kanun 1934 yılında değiştirilerek, 2395 sayılı yeni Kazanç Vergisi kanunu yürürlüğe konulmuş olup, bu Kanunla da istisna tanınan etkinlik konuları genişletilmiştir.

Müzik ve resim sanatı ile uğraşanlar da ilk defa bu kanunla istisna kapsamına alınmış olup, ayrıca broşür, makale, tefrika, fıkra ve forma halinde eser çıkarıcılar da istisna kapsamına alınmak suretiyle kitap yazarlığı yanında dergi ve gazete yazarlarının da korunması amaçlanmıştır. 2395 sayılı Kanun 15 yıl uygulandıktan sonra 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır.

2.2. 1950 Sonrası Dönem

2.2.1. 01.01.1950- 31.12.1960 Arası Dönem

1949 yılında kabul edilen 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi serbest meslek kazançları istisnası hakkındadır. 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun gerekçesinde, bu istisnanın getiriliş amacı şu şekilde açıklanmıştır.

"Memleketimizin ilim ve kültür sahasında yapmaya mecbur olduğu hamleleri göz önünde tutarak, yeni vergi sistemi kurulurken bu sahada çalışanları teşvik edecek hükümler derpiş edilmiş ve bu teşvik maksadının verginin umumiliği kaidesiyle telifine dikkat olunmuştur. Telif kazançları istisnası bu mülahazanın bir neticesidir."

5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesine göre; müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam ve bestekarların, kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserlerinden bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazançların, 5.000 lirası gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisna sınırını aşan kısım yine serbest meslek kazancı sayılmış ve normal vergileme rejimi dahilinde vergilendirilmesi öngörülmüştür.

Bu dönemdeki istisna hem maktu bir istisnadır hem de yararlananlar kişiler sınırlıdır.

Maktu istisna tutarını aşan geliri olanlar defter tutarak vergilenirler.

2.2.2. 31.12.1960-19.02.1963 Arası Dönem

31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5421 sayılı Kanunu yürürlükten kaldırmıştır. Ancak serbest meslek kazanç istisnası yine aynı gerekçelerle korunmuştur.

Ancak istisna yine maktudur ve istisna tutarını aşanlar defter tutmaktadır.

2.2.3. 19.02.1963-24.12.1980 Arası Dönem

19.02.1963 tarih ve 202 sayılı kanunla; eser sahiplerinin kanuni mirasçıları da, telif hakkı sahipleri gibi istisnadan yararlanır hale getirilmiş ve istisna edilen gayrisafi hasılat tutarı 10.000 liraya çıkarılmıştır. Diğer taraftan bu tür kazançların yurtdışından elde edilmesi halinde, istisnadan faydalanacak tutara ayrıca 40.000 lira ilave bir imkan tanınmıştır.

İstisnanın tutarı artmış ve yurt içinden elde bu tür gelirler ile yurt dışından elde edilen gelirler için yeni istisna hadleri tespit edilmiştir.

Ancak defter tutma şartı hala devam etmektedir.

2.2. 1950 Sonrası Dönem

2.2.1. 01.01.1950- 31.12.1960 Arası Dönem

1949 yılında kabul edilen 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi serbest meslek kazançları istisnası hakkındadır. 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun gerekçesinde, bu istisnanın getiriliş amacı şu şekilde açıklanmıştır.

"Memleketimizin ilim ve kültür sahasında yapmaya mecbur olduğu hamleleri göz önünde tutarak, yeni vergi sistemi kurulurken bu sahada çalışanları teşvik edecek hükümler derpiş edilmiş ve bu teşvik maksadının verginin umumiliği kaidesiyle telifine dikkat olunmuştur. Telif kazançları istisnası bu mülahazanın bir neticesidir."

5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesine göre; müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam ve bestekarların, kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserlerinden bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazançların, 5.000 lirası gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisna sınırını aşan kısım yine serbest meslek kazancı sayılmış ve normal vergileme rejimi dahilinde vergilendirilmesi öngörülmüştür.

Bu dönemdeki istisna hem maktu bir istisnadır hem de yararlananlar kişiler sınırlıdır.

Maktu istisna tutarını aşan geliri olanlar defter tutarak vergilenirler.

2.2.2. 31.12.1960-19.02.1963 Arası Dönem

31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5421 sayılı Kanunu yürürlükten kaldırmıştır. Ancak serbest meslek kazanç istisnası yine aynı gerekçelerle korunmuştur.

Ancak istisna yine maktudur ve istisna tutarını aşanlar defter tutmaktadır.

2.2.3. 19.02.1963-24.12.1980 Arası Dönem

19.02.1963 tarih ve 202 sayılı kanunla; eser sahiplerinin kanuni mirasçıları da, telif hakkı sahipleri gibi istisnadan yararlanır hale getirilmiş ve istisna edilen gayrisafi hasılat tutarı 10.000 liraya çıkarılmıştır. Diğer taraftan bu tür kazançların yurtdışından elde edilmesi halinde, istisnadan faydalanacak tutara ayrıca 40.000 lira ilave bir imkan tanınmıştır.

İstisnanın tutarı artmış ve yurt içinden elde bu tür gelirler ile yurt dışından elde edilen gelirler için yeni istisna hadleri tespit edilmiştir.

Ancak defter tutma şartı hala devam etmektedir.

3. TELİF KAZANÇLARINDA VERGİLEME

3.1. İstisnadan Kimler Yararlanabilir?

01.01.1999 tarihinden önce herhangi bir sınırlaması bulunmayan serbest meslek kazanç istisnasından aşağıdaki kimseler yararlanabilir. İstisnaya sınırlama getirilmiştir. Bu sınır 1999 takvim yılı için 7.000.000.000 liradır.

3.1.1. Müellif Kimdir?

İlmi veya edebi bir eseri şahsi sorumluluk altında ve özgür olarak yazılı şekilde ortaya koyan kimsedir. Kitap yazan, kitap hazırlayan kimsedir.

3.1.2. Mütercim Kimdir?

Çevirmen, bir yazıyı bir dilden başka bir dile çeviren kimse olarak tanımlanabilir. İstisnadan sadece tercümeleyen yapanlar yararlanabilir.

3.1.3. Heykeltıraş Kimdir?

Heykeltıraş; taş, bakır, tunç, kül alçı gibi maddelerden yontarak, kalıba dökerek ya da yoğurup pişirerek biçimlendiren kişidir. Kendi özelliklerini taşıyan heykeller meydana getiren kimselerin elde ettiği kazançlar bu sınırlı istisnadan yararlanabilir.

3.1.4. Ressam Kimdir?

Varlıkların doğa görünümünü kalem, fırça gibi araçlarla kağıt bez vb. üzerine yapan kimsedir. Kara kalem, suluboya veya yağlı boya, fotoğraf ve diğer yöntemlerle kendi sorumluluğu altında ve kendi özelliğini taşıyan resim, tablo ve portreler yapan kimseler istisnadan yararlanma hakkına sahiptir.

3.1.5. Bestekar Kimdir?

Müzik eserlerini nota halinde besteleyen ve kendi özelliğini taşıyan eserler meydana getiren kimselere bestekar denir. Bu kişilerin elde ettiği hasılat istisnadan yararlanır.

3.1.6. Hattat Kimdir?

El yazısı güzel olan kimsedir. Ürettiği eserlerden elde ettiği hasılat sınırlı istisnadan yararlanma hakkına sahiptir.

3.1.7. Yukarıda Sayılanların Kanuni Mirasçıları Kimlerdir?

Eser sahiplerinin birinci derece furuğu, ana ve babası ile bunların furuğu ile büyük babaları ve annelerle bunların furuğları kanuni mirasçılardır. Eser sahibinin sağ kalan eşi her derecedeki mirasçılarla birlikte kanuni mirasçı sayılır ve bu sınırlı istisnadan yararlanır.

Kanuni mirasçılar dışında kalan mansup mirasçılar ise, kanuni mirasçı sıfatını taşımadıklarından telif kazancı istisnasından yararlanamaz.

3.2. İstisnadan Yararlanma Açısından Özelliđi Kimseler

- Ansiklopedilere yazı yazarlar,
- Kumaş imalatçlarına desen yapan desinatörler,
- Çizgi film senaryo yazarları,
- Çizgi Film fon ressamaları,
- Çizgi film özgün fon müziđi bestecileri ve
- Çizgi film tiplerini seslendirenlerin ücretli duruma girmeksizin elde ettikleri kazançlar için telif kazancı istisnasından yararlanma hakkı vardır.

3.3. Telif Kazancı İstinasından Yararlanamayacak Kimseler

- Komedyenlik yaparak kazanç sağlayanlar,
- Heykel dökümü yapan kimseler,
- Radyo, televizyon programları ve spot hazırlayanlar,
- Eserlerde yer alan reklamlar karşılığında elde edenler ve
- Video çekim işinden gelir elde edenler kimseler elde ettikleri kazançlardan dolayı istisnadan yararlanma hakkına sahip değildirlir.

3.4. Hangi Çalışmalar İstisnadan Yararlanabilir?

Yukarıda sayılan kimselerin aşğıdaki eserlerinden elde ettikleri kazançları için sınırlı istisna uygulanabilir.

- Şiir,
- Hikâye,
- Roman,
- Makale,
- Bilimsel araştırma ve incelemeler,
- Röportaj,
- Karikatür,
- Fotoğraf,
- Film,
- Video bant,
- Radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserler istisnadan yararlanabiliyor.

3.5. Hangi Deđerlendirmeler İstisnadan Yararlanır?

Yukarıdaki kimselerin yine yukarıda sayılan eserlerini;

-Gazete,

-Dergi,
-Radyo,

-Televizyon ve videoda yayınlamak veya

-Kitap,

-Resim,

-Heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hâsılat Gelir Vergisi istisnasından yararlanabilir.

3.6. 01.01.1999 Tarihinden Önceki Uygulamada Vergileme Nasıl Oluyordu?

Bu tür serbest meslek kazançları üzerinden %10 oranında gelir vergisi stopajı ve stopaj üzerinden de %10 oranında fon payı olmak üzere toplam %11 vergi ödeniyordu.

Diğer taraftan bu faaliyetler mutad meslek halinde (devamlı olarak) yapılıyorsa %15 oranında katma değer vergisi ödeniyordu. Katma değer vergisi, 19 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan düzenlemeler uyarınca; telif kazançları sahiplerine ödeme yapan kişiler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenebileceği gibi istenirse bizzat kendileri tarafından da beyan edilerek ödenebilmekteydi.

Katma değer vergisi oranı da; dikkate alındığında telif kazançları sahipleri %26 nominal vergi yüküne katlanmaktaydılar. Ancak efektif vergi yükü daha fazla oluyordu. Çünkü stopaj ve stopaj üzerinden hesaplanan fon payı ile katma değer vergisi gayrisafi hasılat üzerinden hesaplanmaktaydı.

Bir başka ifade ile brüt gelirden yapılan giderler düşülmeden önceki tutar esas alınmaktaydı. Ayrıca telif kazançları sahipleri, isteğe bağlı olarak sürekli katma değer vergisi beyannamesi vermediklerinden, indirim konusu vergi sıfır olmakta ve hesaplanan verginin tamamı ödenecek vergi yükü olarak ortaya çıkmaktaydı. Bu unsurlarla birlikte, ödeme sırasında vergileme yapıldığından, verginin enflasyon karşısında reel değeri de korunuyordu.

4. 4369 SAYILI YASA İLE GETİRİLEN DÜZENLEME

22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Yasa ile yukarıda ifade edilen istisna kapsamındaki telif kazançlarının tamamının beyan edilmemesi yönündeki uygulama kaldırılmıştır.

Telif kazançlarını vergilemeye yönelik yeni süreç 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup 31.12.2008 tarihinde sona erecektir.

4369 sayılı Kanun'un Geçici 7. maddesi aynen aşağıdaki gibidir.

"1.1.1999-31.12.2008 tarihleri arasında; Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesinde sayılan serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen hasılatın aynı Kanunun 103'üncü maddesinde yazılı tarifinin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamını aşan kısmı için 18'inci maddedeki istisna uygulanmaz.

Bu istisnanın, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur."

Maddenin gerekçesinde; "günün ekonomik koşulları çerçevesinde söz konusu istisnaya belli bir sınırlama getirilmesi uygun olacaktır" denilmiştir.

Yapılan bu düzenleme ile; 01.01.1999-31.12.2008 tarihleri arasında; Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde sayılan serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen hasılatın belli bir tutarı aşan kısmı artık beyan edilmek zorunda kalmacaktır.

Belli tutar ise; gelir vergisi tarifesi esas alınarak tespit edilir. Bu tutar gelir vergisi tarifesinin ilk iki dilim toplamı olacaktır. 1999 takvim yılı için bu tutar 7.000.000.000 liradır. Sonraki yıllar için yeniden değerlendirme oranı esas alınarak tespit edilecektir.

Bu düzenleme 10 yıl süre ile geçerli olacak, 10 yılın bitiminde yeniden tamamı istisna hale gelecek ve beyanname verilmesine gerek kalmayacaktır.

5. SERBEST MESLEK FAALİYETİ VE SERBEST MESLEK ERBABI

5.1. Serbest Meslek Faaliyeti Nedir?

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

5.2. Serbest Meslek Faaliyetinin Özellikleri Nelerdir?

Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı, faaliyetin;

- Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,
 - Bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
 - Devamlı olması,
- unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı bulunmaktadır.

5.3. Serbest Meslek Kazancı Nedir?

Serbest faaliyetinden elde edilen kazançlar "serbest meslek kazancı"dır. Bu kazanç Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan yedi gelir unsurundan biridir.

5.4. Serbest Meslek Erbabı Kimdir?

Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler serbest meslek erbabıdır.

Buna göre, bir kimsenin serbest meslek erbabı olabilmesi için hem serbest meslek faaliyetinde bulunması hem de bu faaliyeti mutad meslek halinde yapması gerekir.

Diğer taraftan serbest meslek faaliyetinin yanında başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması serbest meslek erbabı vasfını değiştirmez.

Dolayısıyla serbest meslek erbabı olan bir kimse aynı zamanda ticari kazanç sahibi veya ücretli de olabilir. Bu durum onun serbest meslek erbabı olma niteliğini değiştirmez.

5.5. Ücret- Serbest Meslek Kazancı Ayırımı

Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Gerek ücret gerek serbest meslek kazancı emeğe dayanan gelir unsurlarıdır.

Serbest meslek kazançlarında emek; bir işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına değerlendirilmektedir.

Bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışılması halinde ise elde edilen gelir ücrettir.

Bazı durumlarda ücret ile serbest meslek kazancının ayırımında zorluklarla karşılaşılır.

Bu durumda serbest meslek kazancı ile ücret ayırımında esas alınacak en önemli ölçüt; iş yerine bağlılık ve işverene tabiliktir.

5.5.1. İşyerine Bağlılık Nedir?

İş yerine bağlılıktan maksat; kendisine ait olmayan bir organizasyonun işyerinde çalışılmasıdır.

5.5.2. İşverene Tabilik Nedir?

İşverene tabilikten maksat ise; işverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunup bulunmamasıdır.

Eğer işyerine bağlılık ve işveren tabilik yoksa ayrıca yürütülen faaliyet bilgi ve ihtisasa gerektiriyorsa ve şahsi sorumluluk altında yapılıyorsa o zaman, gelir vergisi açısından mesleki faaliyet söz konusudur.

5.6. Ücret - Serbest Meslek Kazancı Ayırımının Önemi Nedir?

Ücret - serbest meslek kazancı ayırımının önemi, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde ortaya çıkmaktadır.

Zira, serbest meslek faaliyetinin bir hizmet akdi kapsamında bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak sürdürülmesi halinde elde edilen gelir ücret olarak

vergilendirileceğinden, bu durumdaki bir mükellefin;

-Defter tutma,

-Makbuz düzenleme,

-Katma değer vergisi ve

-Geçici vergi yükümlülükleri söz konusu olmayacaktır.

Gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülüğü ise, ancak iki işverenden ücret alınması ve alınan ücretin 1999 takvim yılı için 3.500.000.000 lirayı aşması halinde söz konusu olabilecektir. Ayrıca diğer bazı istisnalar da söz konusu olabilir.

5.7. Mutad Serbest Meslek Faaliyeti - Arızı Serbest Meslek

Faaliyeti Ayırımının Önemi Nedir?

Serbest meslek faaliyetinin devamlı olup olmadığı konusunda kesin bir ölçüt vermek mümkün değildir. Ancak bu konudaki yaklaşım ticari faaliyete nazaran daha yumuşaktır.

"Mutad meslek halinde ifa" tabiri, faaliyetin devamlılığından söz edilebilmesi için yürütülen faaliyetin asli uğraş konusu olması gerektiğini vurgulamaktadır.

Bu nedenle serbest meslek faaliyetinin yılda bir kaç kere tekrarlanmış olması, mesleğin mutad meslek halinde yapıldığı anlamına gelmez.

Bunun yanında yapılan işin uzun vakit alması da tek başına ölçü teşkil etmez.

Örnek:

Esasen emeklilik hayatı yaşayan, vergi dairesindeki mükellefiyet kaydını kapatmış bulunan bir sinemacının, bir defaya mahsus olarak bir filmin yönetimini yapması arızı meslek işi olarak kabul edilir, yönetim ücretinin, gider pusulası ile ödenmesi uygundur.

Serbest meslek faaliyetinin arızı olarak yapılması halinde, mükellefin;

-Katma değer vergisi,

-Geçici vergi yükümlülüğü bulunmadığı gibi,

-Defter tutma ve makbuz düzenleme zorunluluğu da sözkonusu değildir.

6. TELİF KAZANCININ TESPİTİ

Telif kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili düzenlemeler serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili düzenlemelerin yer aldığı Gelir Vergisi Kanununun 67 ve 68 inci maddeleri kapsamında değerlendirilmektedir. Serbest meslek kazancının tespitini düzenleyen 67 nci maddede; serbest meslek kazancının, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olduğu hükme bağlanmış ve kazancın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulan serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit edileceği belirlenmiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde hasılatın indirilecek giderler ise 68 inci maddede sayılmıştır.

6.1. Telif Kazancında Hasılat

Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. maddesinde serbest meslek kazancında hasılatın elde edilmesi tahsil edilme koşuluna bağlanmıştır. Bu durumda yapılmış bir hizmetin karşılığı henüz tahsil edilmemişse serbest meslek kazancı doğmamış demektir. Serbest meslek faaliyetlerinde gelir vergisinin konusuna giren kazanç hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin tahsili ile gerçekleşmektedir. Bu açıklama telif eserlerinde kazancın elde edilmesi için de aynen geçerli bulunmaktadır.

6.1.1. Telif Kazançlarında Hasılatın Tahsil Şekilleri

6.1.1.1. Nakden Tahsilat

Telif hakkının satılması veya kiralanması karşılığının nakden alınması, hasılatın nakit

para olarak tahsil edildiğini gösterir. Yabancı para ile yapılan tahsilat, ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Döviz olarak yapılan tahsilatın gerçekleştiği gün itibariyle Maliye Bakanlığı'nca ilan edilen bir kurun bulunmaması durumunda, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nca tespit ve ilan edilen döviz alış kurlarının esas alınması gerekir. Uygulamada, Maliye Bakanlığı 31 Aralık itibariyle geçerli olan döviz kurlarını Vergi Usul Kanunu Tebliği ile ilan etmekte olup takvim yılı içinde her gün itibariyle geçerli döviz kurlarının tespit ve ilanı yapılmamaktadır. Bu itibarla takvim yılı içinde geçerli kurların tespitinde (31 aralık hariç) Merkez Bankası'nca ilan edilen günlük döviz alış kurlarının esas alınması gerekecektir.

Örnek

Mütercim Ayşe Hanım Türkçeye çevirdiği bir kitabın yayımlanması amacıyla bir yayınevi ile anlaşmıştır. Ayşe Hanım çeviri eser karşılığı yayınevinden 30 Haziran 1999 tarihinde 10.000 A.B.D. Doları almıştır. Ayşe Hanımın elde ettiği gelirin Türk Lirası karşılığının tespitinde 30 Haziran 1999 tarihinde Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan edilen bir kur varsa bu kur, yoksa Merkez Bankası'nca ilan edilen döviz alış kurunun esas alınması gerekir.

6.1.1.2. Aynen Tahsilat

Ayın, paradan başka iktisabı olanaklı her türlü maddi kıymeti ifade eder. Gayrimenkuller, hisse senetleri, tahviller, altın, gümüş gibi değerli madenler ve bir kıymet ifade eden diğer her türlü mallar bu kapsamda değerlendirilir.

Telif hakkının satılması veya kiralanması karşılığının kısmen veya tamamen yukarıda ifade edilen ayınlarla tahsil edilmesi durumunda, bunların da telif kazancı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda ayın olarak yapılan tahsilatın Türk Lirası karşılığının, Takdir Komisyonuna tespit ettirilmesi ve bu değer serbest meslek faaliyeti karşılığında elde edilen hasılat olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek

Heykeltıraş Mehmet Bey yapmış olduğu bir heykeli, karşılığında nakden bir bedel almaksızın Hüseyin Bey'e vermiştir. Hüseyin Bey bu eser karşılığı Mehmet Bey'e koleksiyonunda bulunan bir adet tabloyu hediye etmiştir. Bu durumda Mehmet Bey Takdir Komisyonuna başvurarak tablonun emsal bedelini takdir ettirecek ve bu tutar Mehmet Beyin heykel karşılığı elde ettiği serbest meslek kazancı olacaktır.

6.1.1.3. Yarar Sağlanması Şeklinde Elde Edilen Hasılat

Telif hakkının satılması veya kiralanması karşılığında para ile temsil edilebilen bir yarar sağlanması durumunda, elde edilen yararın emsal bedelinin telif kazancı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Örnek

Ressam Ahmet Bey, yaptığı tabloyu Ali Bey'e karşılığında nakden bir bedel almaksızın vermiştir. Ali Bey, kişisel koleksiyonuna dahil ettiği tablo karşılığı olmak üzere Ahmet Bey'i turistik otelinde tam pansiyon 15 gün ücretsiz konaklatmıştır. Bu durumda Ahmet Bey'in ücret ödemeksizin yapmış olduğu 15 günlük tatilin emsal bedelinin Takdir Komisyonuna takdir ettirilmesi ve bu değer serbest meslek kazancı içinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

6.1.1.4. Geçmiş ve Gelecek Yıllara Ait Tahsilat

Telif kazancının elde edilmesinde tahsil esaslı geçerli olduğundan, ister geçmiş, isterse gelecek yıllara ait olsun, tahsilat hangi yılda yapılmışsa o dönemin hasılatı, bir başka deyişle o dönemin kazancı sayılacaktır.

Örnek

Erdoğan Bey 1999 takvim yılı içinde bir ses sanatçısına ikisi bestelenmiş ikisi de 2000 yılı içinde bestelenecek olan dört adet eser satmıştır. Erdoğan bey bu dört eserin bedeli ile 1998 sonunda verdiği fakat karşılığını tahsil edemediği bir başka eserin bedelini 1999 takvim yılı içinde nakden tahsil etmiştir. Bu durumda Erdoğan Bey'in geçmiş ve gelecek yıllara ait tahsilatı ile 1999 takvim yılına ait tahsilatının tamamı 1999 takvim yılında elde edilmiş telif kazancı olarak değerlendirilecektir.

6.2. Telif Kazancının Tespitinde İndirilecek Giderler

Telif kazançlarının vergilendirilmesinde indirilecek giderlerin tespiti, Gelir Vergisi Kanunu'nun "Mesleki Giderler" başlıklı 68. maddesi kapsamında yapılmaktadır. Devam eden açıklamalarımızda, anılan yasa hükmü esas alınmak suretiyle konu ana başlıklar altında ortaya konmaya çalışılmıştır.

6.2.1. İşyeri Kirası ve Amortismanı

Telif eserlerinin üretilmesinde büro, atelye, apartman dairesi, oda gibi mekanlar kullanılabilir. Bu gibi yerler kira ile tutulmuş olabileceği gibi telif eseri üretenlerin kendi mülkleri de olabilir. Ayrıca eser sahipleri meskenlerinin bir kısmında da faaliyetlerini icra edebilirler.

Bu durumda;

-Faaliyetin icrasına tahsis edilen ve kira ile tutulan yerlerin kira bedelleri telif kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır.

-İkametgahlarının bir kısmında faaliyetlerini icra eden telif eseri sahipleri ikametgahın tamamı için ödedikleri kira ile ısıtma ve aydınlatma gibi sair masrafların yarısını telif kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alabilirler.

-Faaliyetlerini kendi mülklerinde icra eden telif eseri sahipleri ise kira yerine amortismanı, ikametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını faaliyetlerine tahsis edenler ise amortismanın yarısını gider olarak dikkate alabileceklerdir. Amortisman hesaplamasında gayrimenkulün maliyet bedeli biliniyorsa maliyet bedeli, maliyet bedeli bilinmiyorsa vergi değeri esas alınır.

Telif eserleri kazancının tespitinde kira bedellerinin gider olarak dikkate alınabilmesi için ödenmiş olması şarttır. Kira bedeli hangi dönemde ödenmiş ise o dönemde gider yazılabilecektir. Gelecek dönemlere ait kira bedelleri peşin olarak ödenmiş ise kira bedelinin tamamı ödendiği yılda gider yazılabilmektedir.

Gelecek dönemlere ait olan ancak bedeli peşin olarak ödenen kira tutarının bir kısmı gayrimenkulün sözleşmede öngörülen süreden önce boşaltılması nedeniyle geri alınmışsa, geri alınan kira bedeli, alındığı yıla ilişkin telif kazancının tespitinde hasılat olarak kabul edilecektir.

Öte yandan, 223 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde 1999 yılında telif eserlerinin satılması, bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralanması karşılığı elde edilen hasılatın 7.000.000.000 liranın altında kalması halinde kazancın tamamının gelir vergisinden istisna edildiği belirtilmiştir. Bu uygulama neticesinde telif kazancı elde edenlerin vergiden istisna edilen 7.000.000.000 liralık kısma isabet eden giderleri hasılattan indirmeleri mümkün bulunmamaktadır. İstisnaya isabet eden ve hasılattan indirilmesi mümkün olmayan gider;

(İstisna Tutarı / Toplam Hasılat) X Toplam Gider

formülüne göre hesaplanacaktır.

Örnek : 1

Ressam Bedri Bey, kiralamış olduğu atelyede faaliyetini sürdürmektedir. Bedri Bey 1999 takvim yılı içinde atelye için toplam 1.500.000.000.-TL kira ödemesinde bulunmuştur. Bu ödemenin bir kısmı 2000 yılının ilk üç ayını da içermektedir. Bedri Bey telif kazancının tespitinde 1999 takvim yılı içinde ödemiş olduğu 1.500.000.000.-TL'nin yukarıdaki formüle göre bulunan ve istisna gelirin üzerindeki kısma tekabül eden tutarını gider olarak dikkate alabilecektir.

Örnek : 2

Yazar Orhan Bey kira ile tutmuş olduğu konutta aynı zamanda roman yazmakta ve yazdığı eserleri anlaşmalı bulunduğu yayınevine satmak suretiyle geçimini sağlamaktadır. Orhan Bey 1999 takvim yılı içinde konut kirası olarak toplam 1.800.000.000.-TL ödemiştir. Ayrıca 1999 yılı içinde ısınma için 300.000.000.-TL, kullanılan elektrik için 250.000.000.-TL, kapıcı için de 120.000.000.-TL ödemede bulunmuştur. Bu durumda Orhan Bey roman yazma karşılığında elde ettiği telif kazancının tespitinde, konut kirası olarak ödediği 1.800.000.000.-TL'nin yukarıdaki formüle göre bulunan ve istisna gelirin üzerindeki kısma tekabül eden tutarını gider olarak dikkate alabilecektir. Ayrıca ısınma, aydınlanma ve kapıcı gideri olarak yapılan ödemelerin yarısı olan 335.000.000.-TL'nin yukarıdaki formüle göre bulunan ve istisna gelirin üzerindeki kısma tekabül eden tutarı da gider olarak dikkate alınabilecektir.

6.2.2. İşyeri ile İlgili Genel Giderler

Telif kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen ve işyeri ile ilgili olan:

-Telefon giderleri

-Kırtasiye giderleri

-Müstahdem ücretleri (özel hizmetlerde kullanılmayan odacı, daktilograf ücretleri gibi)

-İşyeri ile ilgili ayni vergi, resim ve harçlar

-Mesleki ilan ve reklam vergileri

hasıllardan indirilebilecektir. Ancak bir önceki bölümde de belirtildiği üzere bu giderlerin 1999 yılı içinde istisna edilen 7.000.000.000 liralık hasıllata isabet eden kısmının indirimi mümkün bulunmamaktadır. İstisnaya isabet eden ve hasıllattan indirilmesi mümkün olmayan gider hesaplaması yukarıda yer alan formüle göre bulunacaktır.

6.2.3. Faaliyetin yapılmasında Başkalarına Gördürülen Hizmetler İçin Ödenen Paralar

Telif kazancı sahiplerinin faaliyetlerini sürdürürken başkalarının hizmetlerinden yararlanması ve bunlar karşılığında ödemelerde bulunması mümkündür. Örneğin bir heykeltıraşın veya yazarın asistan olarak çalıştırdığı yardımcı kişilere yaptığı ödemeler, bir ressamın resim çalışmasında model olarak kullandığı kişilere yaptığı ödemeler bu kapsamda değerlendirilir. Ancak burada da, vergiden istisna edilen hasıllata tekabül eden gider kısmı, vergiye tabi safi telif kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınamayacaktır. İndirim olarak dikkate alınamayan gider kısmının tespitinde yukarıda yer verilen formül kullanılacaktır.

6.2.4. Mesleki Kitaplar Dergiler ve Aidatlar

Alınan mesleki kitaplar ve mesleki dergiler için ödene bedeller ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar telif kazançlarının tespitinde gider olarak dikkate alınabilirler. Ancak vergiden istisna edilen hasıllata tekabül eden gider kısmı dikkate alınmayacaktır.

6.2.5. Mesleki Faaliyetle İlgili Seyahat ve İkamet Giderleri

Seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak üzere mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınır.

Örneğin bir yazarın yazacağı kitaba ilişkin olarak gözlemlerde bulunmak üzere yaptığı geziler sonucu katıldığı harcamalar, bir ressamın yaptığı manzara resmi nedeniyle resme konu mekana gitmek için yaptığı seyahat ve ikamet giderleri, sergilere katılmak için yapılan seyahat ve ikamet giderleri bu kapsamda değerlendirilir. Ancak bu giderlerin 1999 yılı içinde istisna edilen 7.000.000.000 liralık hasıllata isabet eden kısmının indirimi mümkün bulunmamaktadır.

Yapılan işle ilgili olan seyahat ve ikamet giderlerinin yurt içine veya yurt dışına yapılması gider uygulaması açısından önem arz etmemektedir.

6.2.6. Mesleki Faaliyette Kullanılan Aletler ve Sair Maddelerin Sağlanması İçin Yapılan Giderler

Telif kazancı sahiplerinin mesleklerinin ifasında kullandıkları aletler ve sair malzemeler için yaptıkları giderler hasıllattan indirilebilmektedir.

Örneğin, bir yazarın kağıt, kalem, mürekkep vb. harcamaları; heykeltıraşın heykel yapmakta kullandığı malzemeler; ressamın boya, tuval, kağıt, kalem vb. harcamaları hasıllattan gider olarak indirilebilir. Burada da, istisna edilen hasıllata tekabül eden gider kısmının dikkate alınmaması gerektiği husus gözden kaçırılmamalıdır.

6.2.7. Mesleki Faaliyette Kullanılan Tesisat ve Demirbaşların Amortismanı

Mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaş eşya için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar telif kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir. Ayrıca amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan zararlar da kazancın tespitinde gider yazılabilecektir.

Serbest meslek kazancı elde edenler ve bu kapsamda değerlendirilen telif kazancı sahipleri faaliyetlerinde bir yıldan fazla kullandıkları iktisadi kıymetleri kayıtlarına almak zorundadırlar. Uygulamada, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin serbest meslek kazanç defterinin sonunda ayrı sayfalara kaydedilmesi ve amortisman işlemlerinin ayrıntısının bu kayıtlar üzerinde takibi yeterli sayılır.

Amortismanlara ilişkin olarak aşağıdaki hususların bilinmesinde fayda vardır:

·Tesisat ve demirbaşların faaliyette bir yıldan fazla kullanılan ve aşınmaya yıpranmaya maruz bulunan kıymetler olması gerekir. Bir başka ifadeyle, kıymetin kullanım ömrünün 1 yıldan fazla olması gerekir.

·Faaliyetin icrasında kullanılan ve 1999 yılı için değeri 50.000.000.- TL'nı aşmayan tesisat ve demirbaşlar doğrudan gider yazılabilir.

·Tesisat veya demirbaşın faaliyetin icrasında kullanılması veya kullanılacak nitelikte olması gerekir. Mesleki faaliyetle ilgisi kurulamayan tesisat ve demirbaşlar bu kapsamda değerlendirilemezler.

·Serbest meslek kazancı elde edenlerin serbest meslek kazanç defteri tutmaları durumunda azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırmaları mümkün bulunmamaktadır. Zira bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini azalan bakiyeler usulüne göre amortismanına tabi tutabilmektedirler.

·Amortisman konusu kıymetlerin satışından kar elde edilmesi durumunda, elde edilen karın serbest meslek kazancı olarak dikkate alınması gerekir.

Mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaşların amortismanında da, istisna edilen hasıllata tekabül eden kısmın dikkate alınmaması gerekmektedir.

6.2.8. Emeklilik Aidatı

Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emekli aidatları da hasıllattan indirilecek gider olarak dikkate alınır

6.2.9. Kanun İlam ve Mukaveleneye Göre Ödenen Tazminatlar

Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam veya mukaveleneye dayanılarak ödenen tazminatlar kazancın tespitinde hasıllattan indirilebilir. Ancak serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez. Aynı şekilde her türlü para cezaları ile vergi cezalarının da kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Örneğin bir yazar, eserlerinin telif hakkını sattığı yayınevi ile akdetmiş olduğu sözleşmeyi iptal etmiş ve yeni bir yayınevi ile anlaşmış ise ve sözleşmeye istinaden eski yayınevine tazminat ödemek durumunda kalmışsa, yapılan bu tazminat ödemesinin, 1999 yılı için getirilen 7.000.000.000 liralık istisna hasıllata tekabül eden kısmı dışındaki tutarı, telif kazançlarının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Yukarıda da ifade edildiği üzere telif kazancı elde edenlerin suçlarından kaynaklanan tazminatların gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Örneğin bir bestecinin bir başka bestecinin eserini kendi eseriymiş gibi tanıtmaya çalışması durumunda ödeyeceği tazminatın gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

6.2.10. Müteferrik Giderler

Yapılan işle ilgili olarak yapılan şehir içi ulaşım, posta, telgraf gibi müteferrik giderler kazancın tespitinde hasıllattan indirilebilecektir. Ancak giderlerin vergiden istisna edilmiş bulunan hasıllata tekabül eden kısmının indirimi önceki bölümlerde yapılan açıklamalar uyarınca mümkün değildir.

6.2.11. Envantere Dahil Binek Otomobillerin Giderleri ve Amortismanları

4369 sayılı Kanununun 37. maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin 10 numaralı bendinde yapılan değişiklik ile 1.1.1999 tarihinden itibaren serbest meslek erbabı, envantere dahil olan binek otomobillerinin giderlerini ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlarını gider olarak hasıllattan indirebileceklerdir. Bu nevi giderlerin hasıllattan indirilebilmesi için söz konusu binek otomobillerin envantere dahil edilmesi şarttır.

Öteden beri faaliyette bulunan serbest meslek erbabı, işlerinde kullandıkları halde envanterlerine dahil etmedikleri binek otomobillerini maliyet bedeli ile envanterlerine dahil edebileceklerdir. Maliyet bedelinin tespit edilememesi veya bilinmemesi halinde binek otomobilleri, mükellefler tarafından alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedeli ile envantere dahil edilecektir.

Bu şekilde envantere dahil edilecek binek otomobillerin maliyet bedeli veya alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedelinden, otomobilin iktisap tarihinden envantere alınma tarihine kadar ayrılması gereken amortisman tutarlarının indirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla amortisman süresinin başlangıcı binek otomobilinin iktisap edildiği tarih olacaktır. Amortisman süresi dolmamış ise kalan süre için amortisman ayrılacaktır.

Serbest meslek erbabı tarafından 1.1.1999 tarihinden sonra iktisap edilecek binek otomobilleri maliyet bedeli üzerinden envantere alınacak ve bu bedel üzerinden amortisman ayrılacaktır.

Serbest meslek erbabının binek otomobillerini yeniden değerlemeye tabi tutmaları ve azalan bakiyeler usulünde amortisman ayrımları mümkün değildir. Öte yandan binek otomobillerinin envantere dahil edildiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılacaktır.

Serbest meslek erbabı binek otomobillerinin amortismanlarının yanı sıra bu araçların akaryakıt, bakım, onarım ve sigorta gibi giderlerini hasılatlarından gider olarak indirebileceklerdir. Ancak, bu taşıtların motorlu taşıtlar vergisi, gider olarak dikkate alınmayacaktır.

Binek otomobillerin amortisman ve giderlerin 1999 yılı içinde istisna edilen 7.000.000.000 liralık hasılatı isabet eden kısmının dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

7. TELİF GELİRLERİNDE STOPAJ VE MAHSUP

7.1. Stopaj Yapmakla Yükümlü Olanlar

Telif sahiplerine veya kanuni mirasçılara aşağıdaki kişi ve kurumlar yaptıkları ödemelerden stopaj yapmak mecburiyetindedirler.

- Kamu idare ve müesseseleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş 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.

7.2. Telif Hasılatında Stopaj Oranları

Stopaj oranı %10'dur.

Stopaj uygulamasında serbest meslek kazancının devamlı veya arızı nitelikte olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Bir başka ifade ile mutad meslek halinde yürütülen faaliyetten elde edilen hasılat ile arızı

serbest meslek faaliyetinden elde edilen hasılat aynı oranda stopaja tabidir. Ayrıca stopaj yoluyla kesilen gelir vergisi üzerinden ayrıca %10 oranında fon payı hesaplanır. Bu durumda toplam stopaj oranı %11 olmaktadır

7.3. Beyanname Verilmesi Durumunda Stopaj Yoluyla Ödenen Verginin Mahsubu

Serbest meslek erbabı (serbest meslek faaliyetini mutad meslek olarak ifa edenler) mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar dahi yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek mecburiyetindedirler.

Bu durumda, telif kazancı elde edilen serbest meslek faaliyetlerinin mutad olarak sürdürülmesi halinde, bu faaliyetlerden elde edilen hasılatın 7.000.000.000 lirayı aşması durumunda yıllık gelir vergisi beyannamesi verilecektir.

Yıllık beyanname gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilir.

Buna göre yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gereken telif kazançları üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, 7.000.000.000 liralık istisnaya isabet eden stopaj ve fon payı mahsup edilemez. Bunun dışında kalan kısım mahsup edilir.

Örnek

Yazar Selma Hanım'ın 1999 yılında telif hakkı satışlarından elde ettiği hasılatı 50.000.000.000 lira, bu faaliyeti nedeniyle yaptığı gider tutarı ise 8.000.000.000 liradır. Bu hasılatlar üzerinden 5.000.000.000 lira gelir vergisi ve 500.000.000 lira fon payı stopajı yapılmıştır.

1999 yılında elde ettiği geliri telif hakkı satışlarından ibaret olan Selma Hanım'ın Mart 2000'de vereceği gelir vergisi beyannamesi ve bu beyanname üzerinden mahsup edilecek stopaj aşağıdaki gibi olacaktır.

1. Yıllık Hasılat (Brüt)	50.000.000.000.-TL
2. İstisna Tutarı	7.000.000.000.-TL
3. Kalan Hasılat Tutarı	43.000.000.00.-TL
4. İndirilecek Giderler (3/1) x 8.000.000.000=	6.880.000.000.-TL
5. Beyan Edilecek Net Serbest Meslek Kazancı (3-4=)	36.120.000.000.-TL
6. Hesaplanan Gelir Vergisi	10.542.000.000.-TL
7. Mahsup Edilecek Gelir Vergisi (3/1) x 5.000.000.000=	4.300.000.000.-TL
8. Ödenecek Gelir Vergisi (6-7=)	6.242.000.000.-TL
9. Hesaplanacak Fon Payı(6 x %10=)	1.054.200.000.-TL
10. Mahsup Edilecek Fon Payı(3/1)x 500.000.000=	430.000.00.-TL
11. Ödenecek Fon Payı (9-10=)	624.200.000.-TL

Eğer elde edilen hasılatın bir kısmından stopaj yapılmamış ise, 7.000.000.000 liralık istisnaya isabet eden tevkifat tutarı;

[(İstisna Tutarı / Toplam Hasılat) x Toplam Tevkifat]

formülüne göre hesaplanacaktır. Bu durum çok istisnai hallerde söz konusu olabilmektedir. Bu durumun söz konusu olabilmesi için ödemeyi yapanın stopaj yapma yükümlülüğünün olmaması gerekir.

8. ARIZİ SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA VERGİLEME

8.1. Gelir Vergisi ve Beyan

Vergiye tabi gelirin sadece kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımlarından ibaret olması halinde beyanname verilmez.

Bu durumda arızı olarak telif kazancı elde edenlerin bu faaliyetlerinden elde ettiği hasılatın 7.000.000.000 liralık istisna edilen tutarı aşmaması halinde yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmez.

Bu durumda yapılan %11'lik vergi stopajı nihai vergileme olur.

Arızı serbest meslek kazancı diğer kazanç ve iratlar kapsamındadır.

Arızı olarak yapılan bu faaliyetlerden elde edilen hasılatın aynı zamanda diğer kazanç ve iratlarla ilgili olarak tespit edilmiş olan 3.500.000.000 liralık haddi de aşması gerekir.

Arızı faaliyet sonucunda elde edilen hasılatın ;

1. 7.000.000.000 liralık hasılat istisnası sınırını geçmesi,
2. Daha sonra aşan kısımdan katlanılan ve belgelendirilen giderler düşüldükten sonra kalan kazancın da 3.500.000.000 lirayı aşması şartı ile aşan kısım beyan edilir. Yani hiçbir gider unsuru olmadığı varsayımı altında, arızı faaliyetten elde edilen hasılattutarının $(7.000.000.000+3.500.000.000=)10.500.000.000$ lirayı aşması halinde, aşan kısım beyan edilir.

Başka bir anlatımla, örneğin 1999 yılında arızı serbest meslek faaliyetinden elde edilen hasılatın 7 milyar liralık istisna sınırını aşmasından sonra aynı yıl içinde elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun 80 inci maddesindeki 3 milyar 500 milyon liralık haddi de aşması halinde aşan kısım için beyanname verilecektir.

8.2. Arızı Serbest Kazancında Olmayan Yükümlülükler

Arızı olarak telif geliri elde edenlerin bu gelirleri;

-Katma değer vergisi ve

-Geçici vergiye tabi değildir. Bu nedenle bu vergilerle ilgili herhangi bir beyanda bulunması da söz konusu değildir.

Ayrıca defter tutma, makbuz kesme gibi yükümlükleri de bulunmamaktadır.

8.3. Diğer Yükümlülükler

Mesleki faaliyet mutad meslek halinde yapılmadığından; defter tutulmaz ancak, yapılan giderler için belge alınması ve saklanması zorunludur.

Yine serbest meslek makbuzu düzenlenmez ancak elde edilen hasılat için ödemeyi yapan tarafından düzenlenen gider pusulası alınması ve saklanması zorunludur.

Çünkü bu şekilde elde edilen hasılatın yukarıda izah edilen limitleri aşması halinde beyanı gerekecektir. Beyanı gereken kazancın tespitinde bu giderlerin indirilmesi imkanı vardır. Ayrıca ileride servet veya harcamada meydana gelecek artışların izahı istendiğinde bu belgeler ispat edici belge niteliğinde olacaktır.

9. MUTAD SERBEST MESLEK FAALİYETİNDE GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI

Serbest meslek erbabının cari vergilendirme döneminin (takvim yılının) üç aylık dönemleri itibarıyla geçici vergi ödemeleri gerekir. Bu faaliyetleri sürekli olarak yapanlar geçici vergi mükellefiyetiyle ilgili işlemleri yerine getirmeleri gerekir.

Ancak söz konusu faaliyetleri mutad olarak yürütenler, elde ettikleri hasılat tutarı eğer 7.000.000.000 lirayı aşıyorsa geçici vergi beyanamesi verecekler ve geçici vergi matrahının tespitinde istisna tutarını dikkate alacaklardır.

Tevkifat yoluyla kesilen vergilerden 7.000.000.000 liralık istisnaya isabet eden kısım düşüldükten sonra kalan tutar, hesaplanan geçici vergiden mahsup edilecektir.

İstisnaya isabet eden tevkifat tutarı;

$[(\text{İstisna Tutarı} / \text{Toplam Hasılat}) \times \text{Toplam Tevkifat}]$

formülüne göre hesaplanır.

9.1. Geçici Vergi Dönemleri

Hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için geçici vergi dönemleri aşağıda belirtildiği gibi olacaktır.

Birinci dönem; Ocak-Şubat-Mart,

İkinci dönem; Nisan-Mayıs-Haziran,

Üçüncü dönem; Temmuz-Ağustos-Eylül,

Dördüncü dönem; Ekim-Kasım-Aralık.

Geçici vergi dönemleri üçer aylık olmakla birlikte beyan edilecek kazancın hesaplanmasında 3,6,9 ve 12 aylık kazançlar esas alınacaktır.

Örneğin, ikinci döneme ilişkin geçici vergi Ocak-Haziran dönemine ilişkin olarak çıkarılacak 6 aylık kazançla göre; üçüncü döneme ilişkin geçici vergi; Ocak-Eylül

dönemine ilişkin olarak çıkarılacak 9 aylık kazanç üzerinden hesaplanan vergiden, birinci ve birinci ile ikinci dönemlerde ödenmesi gereken geçici vergilerin indirilmesiyle bulunacaktır.

9.2. İlk Geçici Vergi Beyanı

Telif kazancı sahiplerinden defter tutacak olanlar ilk beyannamelerini 15 Mayıs 1999 Cumartesi olduğu için, 17 Mayıs 1999 tarihi mesai saati bitimine kadar verecekler.

Bu beyanname 1 Ocak-31 Mart 1999 dönemi için hesaplanan kazancı içerecektir. Stopaj yoluyla kesilen vergi bu vergiden düşülecektir. Ancak bir de 7.000.000.000 liralık istisnanın göz önünde bulundurulması gerekir. Dolayısıyla bu istisna tutarı dikkate alınacak ve istisnaya tekabül eden stopaj gelir vergisi geçici vergiden mahsup edilemeyecektir.

Bundan sonraki her üç ayı takibeden ikinci ayın 15. günü akşamına kadar bu işlemler devam edecektir. Yani geçici vergi için yılda 4 beyanname verilecek, tabi her beyanname için damga vergisi de ödenecektir.

10. KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI

Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 maddesine göre serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir.

Buna göre sözü edilen faaliyetleri sürekli bir şekilde yapanlar gerçek usulde katma değer vergisine tabi olacak, arızı nitelik taşıyan serbest meslek faaliyetleri ise vergiye tabi olmayacaktır.

Telif kazancı sahiplerinin hasılatının 7.000.000.000 liranın üzerinde olması ve mutad meslek olarak yapılması halinde Katma Değer Vergisi Kanununun genel hükümleri çerçevesinde gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyeti doğacaktır.

10.1. İlk Katma Değer Vergisi Beyanı

Yıllık hasılatı tutarının 7.000.000.000 lirayı aşması şartı ile 1 Nisan 1999 tarihinden itibaren mutad meslek halinde yürütülen faaliyet için KDV gerçek mükellefi haline gelinecektir.

Bir başka ifade ile bu tarihten itibaren makbuz verilecek ve her türlü gider belgelenmek zorunda kalınacaktır. Bir ay için hesaplanan KDV'den o yapılan giderlerin KDV'si ile önceki aydan gelen ve indirilemeyen KDV indirim konusu yapılacak, aradaki fark vergi dairesine ödenecektir.

Bu arada ödenecek vergi çıksın veya çıkmasın her ayı takibeden ayın 25. günü akşamına kadar KDV beyannamesi verilecektir. Ödenecek KDV varsa bu da aynı tarihe kadar ödenmek zorundadır.

10.2. Hasılatı 7 Milyarı Lirayı Geçmeyenlerin Durumu

Mutad meslek halinde telif kazancı elde eden ancak yıllık hasılatı 7.000.000.000 lirayı geçmeyen kimselerin defter tutmaları, makbuz vermeleri, geçici vergi ödemeleri söz konusu değildir. Bunun yanında KDV beyannameleri vermeleri gerekmez.

Bunların ödemeleri gereken KDV yine sorumluluk uygulaması çerçevesinde ödemeyi yapanlar tarafından kesilecek ve 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilecek ve ödenecektir. Yani eski uygulamaya devam edilecektir.

11. YIL İÇİNDE 7 MİLYARLIK LİRALIK SINIRIN AŞILMASI

Mutad meslek halinde yürütülen faaliyetten elde edilen hasılatın yıl içinde 7.000.000.000 liralık sınır aşması halinde, bu durumun meydana geldiği tarihi takibeden ayın başından itibaren;

- Defter tutma,
- Belge düzenleme,
- Geçici vergi ödeme ve
- KDV beyannamesi verme ve gibi bütün yükümlülükler ortaya çıkacaktır.

12. DİĞER KONULAR

12.1. Mükellefiyet Kaydı

Yazarların, şairlerin, ressamın ve diğer telif kazancı sahiplerinin bu güne kadar eğer, bir şirkette yönetim kurulu üyelikleri, bir otomobil alım veya satımları, gayrimenkul alım veya satımları ve iki işveren alınan ücretlerin beyanı gibi durumları yoksa o zaman vergi kimlik numaraları da yoktur.

O zaman ilk önce vergi dairelerine başvurarak bir "vergi kimlik numarası" almaları, yani mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekir.

12.2. Defter Tasdiki

Yıllık hasılatı 7 milyar lirayı geçen telif kazancı sahipleri bundan sonra "Serbest Meslek Kazanç Defteri" tutacaklardır. Bu durumda vergi dairesinden alınan vergi kimlik numarasına ilaveten bir kırtasiyeden hemen bir defter alacaklar ve 31 Mart 1999 tarihine kadar notere tasdik ettirmeleri gerekir.

12.3. Belge Basımı

Daha sonra vergi dairesine bir dilekçe ile başvurularak "Serbest Meslek Makbuzu" basımı için izin alınacak. Bu izin ile birlikte Maliye ile anlaşmalı bir matbaaya gidilecek ve bu makbuzlar bastırılacaktır. Doğal olarak eğer vergiden muaf esnaftan bir alış veriş yapacaklarsa, ayrıca "Gider Pusulası" bastırmaları gerekir. Bunun için de yine vergi dairesinden izin alınacak ve anlaşmalı matbaaya bastırılacaktır.

12.4. Defterlere Yapılacak Kayıtlar

31 Mart 1999 tarihine kadar doğal olarak serbest meslek geliri elde edilmiştir. Bu hasılat ödemeyi yapanlar tarafından tevkifata tabi tutulmuş ve ayrıca KDV hesaplanarak 2 No'lu KDV beyannamesi ile ödenmiştir.

Yazarlar, şairler, romancılar, heykeltıraşlar ve diğerleri kendilerine ödeme yapanlara başvuracak, kendilerine yapılan ödemeleri (yani gelirleri) tasdik ettirdikleri bu defterlerine kaydedeceklerdir. Ayrıca eğer 1 Ocak - 31 Mart 1999 tarihleri arasında meslekleri ile ilgili yaptıkları giderleri varsa ve bunlar belgeli ise o takdirde bu belgeleri de defterlerine kaydedeceklerdir.

12.5. Belge Verme ve Alma

Telif sahipleri yıllık hasılatları 7.000.000.000 lirayı aşmışsa bundan sonra tahsil ettikleri gelirleri için Serbest Meslek Makbuzu keseceklerdir. Bu makbuzda yine fon payı dahil %11 gelir vergisi ve %15 oranındaki KDV gösterilecektir.

Bir başka ifade ile ödemeyi yapan tarafından düzenlenen Gider Pusulası (makbuzu) uygulaması sona ermiş olacaktır.

Bunun yanında yapılacak her mesleki faaliyetle ilgili gider için, fatura ve fiş alınacak ve bunlar defterlere kaydedilecektir.

13. ÖRNEKLER

Örnek: 1

Üniversitede kadrolu öğretim görevlisi olarak çalışan Ahmet Bey 1999 yılında aynı zamanda bir heykeltıraş arkadaşının sahip olduğu atölyede zaman zaman heykel yapmış ve bunları satmıştır.

Ahmet Bey'in arızı olarak gerçekleştirdiği heykeltıraşlık faaliyeti Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde sayılan faaliyetlerden olduğundan, bu faaliyetinden elde ettiği hasılat maddede belirtilen istisna uygulanacaktır.

Ahmet Bey'in bir yıl boyunca arızı serbest meslek faaliyetinden elde ettiği hasılat 7 milyar liradan fazla ise, 7 milyar liralık istisna ve giderlerin indirilmesiyle hesaplanan (istisnaya isabet eden giderler indirilmez) kazanç tutarının 3 milyar 500 milyon lirayı aşması halinde, aşan kısım için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilecektir.

Ahmet Bey bu işi mutad meslek olarak yapmadığından;

-Defter tutmayacak ancak yapmış olduğu giderleri için belge alacak ve muhafaza edecektir.

-Serbest meslek makbuzu düzenlemeyecek ancak hasılatına ilişkin aldığı belgeleri muhafaza edecektir.

-Geçici vergi ve katma değer vergisi beyannamesi vermeyecektir.

Ahmet Bey'in üniversiteden elde ettiği gelir tek işverenden elde edilen ücret niteliğinde olduğundan ve tevkifat suretiyle vergilendirildiğinden bu geliri için yıllık beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir.

Ahmet Bey'in heykellerinin Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlar tarafından satın alınması halinde, yapılan ödemelerden %11 oranında fon payı dahil tevkifat yapılacak, yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi halinde beyan edilen gelire isabet eden tevkifat tutarı beyanname hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir. Hasılatın istisna haddinin altında kalması halinde beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu kazancın beyannameye dahil edilmeyeceği tabiidir.

Örnek:2

Burak Bey sözleşme ile işverene tabi olarak günlük bir gazetede makaleler yazmakta ve aynı bir işverene ait televizyon kanalında da yine işverene tabi olarak günün yorumunu yapmaktadır. Yıllık hasılatı 7.000.000.000 lirayı aşmaktadır.

Burak Bey'in;

-Faaliyetinden elde ettiği gelir ücret olarak vergiye tabi tutulacak, serbest meslek kazancı ile ilgili herhangi bir yükümlülüğü olmayacaktır.

-Elde ettiği ücret geliri Gelir Vergisi Kanununun ücretlerin vergilendirilmesiyle ilgili hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

-Faaliyeti sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanan bir faaliyet olmasına rağmen, işverene tabi ve işyerine bağlı olarak yapılması nedeniyle ücret olarak kabul edildiğinden, Burak Bey'in serbest meslek erbabı için var olan; defter tutma, serbest meslek makbuzu düzenleme, geçici vergi ve katma değer vergisi beyannamesi verme yükümlülükleri bulunmayacaktır.

Örnek:3

Cevdet Bey, bir televizyon kanalında işverene bağlı olarak günün yorumunu yapmakta, ayrıca üç ayrı gazetede işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluğu altında kendi nam ve hesabına haftalık köşe yazıları yazmaktadır.

Cevdet Bey'in televizyon kanalından elde ettiği gelir ücret niteliğinde olduğundan Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretlerin vergilendirilmesiyle ilgili hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

Cevdet Bey, gazetelerdeki söz konusu yazı yazma faaliyeti mutad serbest meslek faaliyeti olduğundan ve tutarı 7.000.000.000 lirayı aştığından, serbest meslek erbabının yerine getirmesi gereken yükümlülükleri yerine getirecektir. Bununla birlikte Cevdet Bey, söz konusu faaliyeti Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamında bulunduğundan, istisnadan yararlanacaktır.

Örnek:4

Roman, hikaye, makale, senaryo yazarı Derya Bey bir televizyon kanalında haftalık olarak yayınlanan bir dizinin senaryosunu yazmaktadır. Hasılat tutarı 7.000.000.000 lirayı aşmaktadır.

Bu durumda Derya Bey;

-işverene tabi olmaksızın faaliyet gösterdiğinden, bu faaliyeti Gelir Vergisi Kanunu'nun 65 nci maddesi çerçevesinde serbest meslek faaliyetidir.

-Gelir Vergisi Kanunu'nun 66 ncı maddesi uyarınca serbest meslek erbabıdır.

-Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesinde sayılan bu eserinden elde ettiği gelir için istisnadan yararlanacaktır.

-Vergi kanunlarının serbest meslek erbabı için zorunlu kıldığı serbest meslek defteri tutma, serbest meslek makbuzu düzenleme, geçici vergi, katma değer vergisi ve yıllık gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadır. Verilecek geçici vergi beyannamesi ve yıllık gelir vergisi beyannamesinde istisna tutarı matrahın tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

Örnek:5

Devlet memuru olarak çalışan Faruk Bey, amatör olarak çektiği fotoğrafları gazete ve dergilere göndermektedir. Gazete ve dergiler de bunlardan bazılarını yayınlamakta ve yayınlanan fotoğraflar karşılığında da, Faruk Bey'e ödeme yapmaktadırlar. Faruk Bey'in fotoğraflardan elde ettiği gelir serbest meslek kazancı olup, "fotoğraf" Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesinde sayılan eserlerden olduğundan bu gelire istisna uygulanacaktır. Faaliyet mutad meslek olarak ifa edilmediğinden, faruk Bey'in defter tutma ve belge düzenleme gibi yükümlülükleri yoktur.

Örnek:6

Mütercim Meral Hanım Türkçe'ye çevirdiği bir kitabın yayımlanması amacıyla bir gazete ile 25.000.000.000 lira karşılığında anlaşmıştır. Bu durumda, Meral Hanım'ın elde ettiği gelir serbest meslek kazancı olacak kazanç sahibi ve eseri 18 inci maddede sayılmış olduğundan istisna uygulanacaktır. Faaliyet mutad olarak yapıldığından Meral Hanım serbest meslek erbabının yükümlülüklerini yerine getirecektir.

Örnek:7

Yazar Selma Hanım'ın 1999 yılında telif hakkı satışlarından elde ettiği hasılatı 30.000.000.000 lira, bu faaliyeti nedeniyle yaptığı gider tutarı ise 6.000.000.000 liradır. Bu hasılatlar üzerinden 3.000.000.000 lira gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.

1999 yılında elde ettiği geliri telif hakkı satışlarından ibaret olan Selma Hanım'ın vergiye tabi kazancı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Yapılan hesaplamada;

-Gider tutarının istisnaya isabet eden $[(7.000.000.000/30.000.000.000) \times 6.000.000.000 =] 1.400.000.000$ liralık kısmı indirilemeyeceğinden, indirilecek gider $(6.000.000.000 - 1.400.000.000 =) 4.600.000.000$ lira,

-Tevkif edilen verginin istisnaya isabet eden $[(7.000.000.000/30.000.000.000) \times 3.000.000.000 =] 700.000.000$ liralık kısmı indirilemeyeceğinden, mahsup edilecek tevkifat tutarı $(3.000.000.000 - 700.000.000 =) 2.300.000.000$ lira, olarak dikkate alınacaktır.

1. Gayrisafi Hasılat	30.000.000.000.-TL
2. İstisna Tutarı	7.000.000.000.-TL
3. Kalan Hasılat (1-2=)	23.000.000.000.-TL
4. İndirilecek Giderler	4.600.000.000.-TL
5. Beyan Edilecek Safi Kazanç(3-4=)	18.400.000.000.-TL
6. Hesaplanan Gelir Vergisi	4.670.000.000.-TL
7. Mahsup Edilecek Gelir Vergisi	2.300.000.000.-TL
8. Ödenecek Gelir Vergisi (6-7=)	2.370.000.000.-TL
9. Hesaplanan Fon Payı(6 x %10=)	467.000.000.-TL
10. Mahsup Edilecek Fon Payı	230.000.000.-TL
11. Ödenecek Fon Payı (9-10=)	237.000.000.-TL