

Hukuk Fakültesi Dergisi

Ankara Hacı Bayram Veli University
Faculty of Law Review

ISSN: 2651-4141 e-ISSN: 2667-4068
Cilt / Volume XXVII Ocak / January 2023 Sayı / No. 1

GVK MADDE 18 KAPSAMINDA TELİF KAZANCININ VE İHTİRA BERATININ (PATENTİN) VERGİLENDİRİLMESİ

TAXATION OF COPYRIGHT AND PATENT EARNING IN THE SCOPE
OF ARTICLE 18 OF THE INCOME TAX LAW

Enes İNCEL*  

Özet

10.34246/ahbvuhfd.1167553 

Fikir ve sanat eseri üretiminin teşvik edilmesi, bilgisayar programcılığının gelişiminin desteklenmesi amacıyla müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ürettikleri eser ve buluşlardan elde edilen hasılatın belirli bir tutarı aşmayan kısmı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 18'inci maddesiyle gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

GVK'nin 18'inci maddesinde düzenlenen istisna kapsamında olan kazançlar için daha önce herhangi bir sınırlama bulunmazken, 2019 yılında 7194 sayılı Kanun'la istisnaya kazanç yönünden bir sınır getirilmiştir. Buna göre, GVK'nin 18'inci maddesi kapsamında elde edilen kazanç tutarı bir takvim yılında GVK'nin 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması durumunda istisna uygulanmayacaktır. Bu halde elde edilen kazancın tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir.

Çalışmada GVK'nin 18'inci maddesinde düzenlenen istisnanın uygulanabilmesi için gerekli şartlar incelenecek, güncel değişiklikler ve tartışmalı hususlar üzerinde durulacaktır.

* **Arş. Gör.**, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı/ ANKARA, **e-posta:** incel.enes@hbv.edu.tr, **ORCID:** <https://orcid.org/0000-0002-9496-4833> **DOI:** 10.34246/ahbvuhfd.1167553

• **İntihal / Plagiarism:** Bu makale intihal programında taranmış ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir. / *This article has been scanned via a plagiarism software and reviewed by at least two referees.*



Bu eser Creative Commons Atf-GayriTicari 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır

This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

Anahtar Kelimeler: Fikir ve Sanat Eseri • Patent • Faydalı Model • Telif Kazancı • Vergi İstisnası.

ABSTRACT

In order to encourage the production of intellectual and artistic work, to support the development of computer programming, the proceeds from the works and inventions produced by authors, translators, sculptors, calligraphers, painters, composers, computer programmers and inventors are exempt from income tax with Article 18 of the Income Tax Law No. 193 (GVK).

Accordingly, if the amount of earnings received under Article 18 of the Income Tax Code exceeds the amount contained in the fourth income tranche of the tariff written in Article 103 of the Income tax Code in a calendar year, an exception will not be applied. In this case, all of the income earned will be declared with the annual income tax return.

In the study, the necessary conditions for the application of the exception regulated in Article 18 of the GVK will be examined, current changes and controversial issues will be discussed.

Keywords: Intellectual And Artistic Work • Patent • Utility Model • Copyright Earn • Tax Exemption.

EXTENDED ABSTRACT

The work created by the author with the use of original and creative thought is called intellectual and artistic work. A number of rights arise in terms of the Law on Intellectual and Artistic Works that the author can benefit on this intellectual and artistic work. These rights are called copyrights. Copyrights are categorized as financial rights and moral rights. The copyright income is obtained by using the financial rights on the work.

Copyright income refers to the income obtained from the evaluation of intellectual and artistic works. Income generated by the author's selling of works and patents or transferring or leasing their existing rights on them is called copyright income. This income is exempted from income tax, subject to the conditions regulated in Article 18 of the Income Tax Law. This tax exemption, which is regulated in Article 18 of the Income Tax Law, has been included in the Turkish tax system to ensure that cultural quality and creativity are protected. According to the conditions determined in the article of the law, which is called "copyright income exception" in the doctrine, firstly the person who produced the work as the author can benefit from the tax exemption. The professional title that the author can benefit from the tax exemption is determined as "writer, translator, sculptor, calligrapher, painter, composer, computer programmer and inventor". People other than those listed here cannot benefit from

the tax exemption. In order for the author to benefit from the tax exemption, it is not necessary for him to constantly deal with these works or turn these works into a profession. This tax exemption can also be applied by performing these works temporarily. Apart from the authors, the legal heirs of the authors can also benefit from this tax exemption. According to the regulation of the law, the appointed heirs cannot benefit. Thus, the persons who can benefit from the tax exemption are limited by law. Revenues obtained by people other than these, due to the work, are not covered by this tax exemption.

Another condition of the regulation is that the work produced by the author is accepted as a work within the framework of the provisions of the Law on Intellectual and Artistic Works and the patent is also registered. At the same time, the work must be included in one of the types of work listed in Article 18 of the Income Tax Law or should be one of the works that are similar to these works. In the Article 18 of the Income Tax Law, the types of works are not counted as limited. By using the preposition "like" in the regulation of the law, it is regulated that works similar to the works listed here may also be within the scope of tax exemption. The authorized body to make the final decision regarding the implementation of the regulation in this regard is the relevant departments of the Ministry of Treasury and Finance.

Another condition for the application of the tax exemption is that the work has been created within the framework of self-employment activity and the income obtained is in the nature of self-employment earnings. Article 18 of the Income Tax Law is regulated under the title of "Tax Exemption in Self-Employment Earnings". Accordingly, if the work is produced under an employer and dependent on a certain workplace, no tax exemption is applied to this income. The work must be produced under the personal responsibility of the author, on his own behalf and account, without being subject to an employer.

Other than all these conditions, amendments were made to Article 18 of the Income Tax Law with the Law numbered 7194 on 05.12.2019. According to this law amendment, income tax exemption is not applied if the copyright income received in a calendar year exceeds the amount in the fourth slice of the income tax schedule. Thus, the application of the copyright income exception is limited in terms of the amount of the income. This change causes earners to bear a heavy tax burden and also to face tax procedures such as filing tax returns and documenting expenses. This regulation, which removes the copyright income exception from being a tax exemption, is also contrary the tax justice and certainty principles.

Apart from all these conditions, this tax exemption is far from a permanent tax exemption. According to Article 18 of the Income Tax Law, which regulates the tax exemption, "self-employment earnings exemption has no effect on the tax to be paid by withholding in accordance with Article 94 of this Law." Accordingly, applying an income tax exemption to copyright incomes does not prevent the income tax deduction to be made in accordance with Article 94 of the Income Tax Law. If a transaction is

made with persons and institutions that are liable to withhold tax, the counterparty of the transaction withholds according to Article 94 of the Income Tax Law. The rate of withholding was determined as 17% with the Decree of the Council of Ministers dated 12.01.2009 and numbered 2009/14592. If the income is obtained from persons who are not liable for withholding, no tax deduction is made. In this case, Article 18 of the Income Tax Law is applied as a complete tax exemption. This tax deduction, which is included in the tax exemption, causes the provision to move away from the nature of a tax exemption and turn into a single-rate taxation. The application of tax deduction, which is contrary to the increasing rate structure of the income tax system, is contrary to the application of this tax exemption.

GİRİŞ

Fikir ve sanat eserlerinin değerlendirilmesiyle elde edilen hasılat, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) "Serbest Meslek Kazançlarında İstisna" başlığıyla düzenlenen 18'inci maddesinde gelir vergisinden istisna tutulmuştur. İstisna; şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeler, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerin yayınlanmasını; kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserlerin ile ihtira beratlarının satılmasını; bunlar üzerindeki hakların devredilmesini veya kiralanmasını kapsamaktadır. Söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için hasılatın müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı, mucitler veya bunların kanuni mirasçıları tarafından elde edilmesi, fikri ürünün Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu (FSEK) ve GVK kapsamında eser olarak kabul edilmesi ve hasılatın serbest meslek kazancı niteliğinde olması gerekmektedir. Serbest meslek faaliyetinin devamlılığı açısından herhangi bir sınırlama yapılmamıştır. Bu sebeple GVK'nin 18'inci maddesi kapsamında elde edilen kazançların arızı olarak elde edilmesi, istisnanın uygulanmasına engel değildir.

Öğretide telif kazancı istisnası olarak isimlendirilen GVK'nin 18'inci maddesinde düzenlenen istisna, kültürel niteliğin ve yaratıcılığın himaye edilmesi bakımından son derece önemlidir. Buna karşın telif kazancı istisnası sürekli bir istisna değildir. Eser sahibi tarafından eserin, GVK madde 94'te sayılan tevkifat yapmakla yükümlü kişi ve kurumlara devredilmesi durumunda hasılat, vergi kesintisine tabi olur. Başka bir ifadeyle telif kazancı istisnasının GVK madde 94 uyarınca tevkif suretiyle ödenen vergiye etkisi yoktur.

05.12.2019 tarihinde 7194 sayılı kanunla GVK'nin 18'inci maddesinde

birtakım değişiklikler yapılmıştır. İlk olarak istisnanın uygulanması bakımından hasılat miktarına sınırlama getirilmiştir. Buna göre, GVK'nin 18'inci maddesi kapsamında elde edilen kazançları toplamı 103'üncü maddede yazılı gelir vergisine esas tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamayacaklardır. Böylece, GVK'nin 18'inci maddesi kapsamında elde edilen ve aynı kanunun 103'üncü maddesinde yazılı gelir vergisine esas tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan kazançların tamamının gelir vergisi istisnası kapsamında olduğu; belirlenen tutarın üzerinde hasılat elde edildiği durumda istisnanın hiçbir şekilde uygulanmayacağı düzenleme altına alınmıştır.

Söz konusu istisna hakkında yayımlanan 311 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yeni uygulamanın esasları duyurulmuştur. Genel tebliğde yeni düzenlemeye göre istisnanın uygulanması, beyan ve tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsubu, istisnada tevkifat uygulaması ve defter tutma ve belge düzeni hakkında açıklamalar yapılmıştır.

Bu çalışmada telif kazancının vergilendirilmesinde GVK madde 18'de düzenlenen istisna hükmünün üzerinde durulacak; istisnadan yararlanma şartları ve öğretide tartışmalı olan mevzular ele alınacak; 7194 sayılı kanunla getirilen sınırlamanın nedenleri, sonuçları ve etkileri değerlendirilecek; 311 Seri No'lu Genel Tebliğinde açıklanan şekli yükümlülükler incelenecektir. Son olarak telif kazançlarına Katma Değer Vergisi'nin (KDV) uygulanması açıklanacaktır.

I. TELİF KAZANCI İSTİSNASI

GVK'nin 18'inci maddesinde "Serbest Meslek Kazançlarında İstisna" başlığıyla fikir ve sanat eserlerinin değerlendirilmesi sonucunda elde edilen telif kazancının gelir vergisi bakımından vergilendirilmesi düzenlenmektedir. Belirli şartların sağlanması halinde bu kazançlar üzerinden gelir vergisi hesaplanmayacaktır. Buna göre, GVK'nin 18'inci maddesinde düzenlenen istisna hükmüyle telif haklarının değerlendirilmesi sonucunda elde edilen hasılat, gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

İstisna hükmü, öğretide telif kazancı istisnası olarak isimlendirilmektedir. Bu durumun tarihi dayanağı, 5421 sayılı ilk GVK'nin¹ 18'inci maddesinin başlığının "telif kazançları istisnası" olmasıdır.² Bundan başka 193 sayılı

¹ 9 Haziran 1949 Tarihli ve 7228 Sayılı Resmî Gazete.

² Fikir ve sanat eserlerinin değerlendirilmesi yoluyla elde edilen gelirlerin vergiden istisna

GVK'nin çeşitli maddelerinde de “*telif haklarından elde edilen kazanç*” ifadesinin kullanılması bu isimlendirmenin yerleşmesini sağlamıştır.³ İstisnanın konusu, fikir ve sanat eserlerinin değerlendirilmesi sonucunda elde edilen hasılattır. Bu sebeple hükmün bu isimle anılması doğru ve yerindedir.⁴

Telif kazançlarına gelir vergisi istisnası uygulanabilmesi için kanunda belirlenen şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Buna göre bu bölümde ilk önce kavramsal yönüyle telif hakları ve ihtira beratı incelenecek, telif haklarından gelir elde etme yöntemleri üzerinde durulacak ve sonrasında telif kazancı istisnasının şartları açıklanacaktır.

A. Telif Hakkı ve İhtira Beratı

1. Kavramsal Çerçeve

Telif hakkı, özgün nitelikteki yaratıcı düşünce gücüyle ortaya konan fikir ve sanat ürünleri üzerindeki haklardır.⁵ Fikri haklar olarak da isimlendirilen bu haklar ilim ve edebiyat eserlerinde, müzik eserlerinde, güzel sanat eserlerinde, sinema eserlerinde ve işleme eserlerinde vücut bulur. Bu haklar, eşyanın cismine ait olan bir değeri değil onları meydana getiren fikre ait olan, gayri maddi bir değeri ifade eder.⁶ Bu yönüyle telif hakkı somutlaştığı maddeden ayrı, bağımsız bir varlığa ve hukuki değere sahip olur.⁷

Telif hakkının maddi dünyada görünümü, sahibinin hususiyetini taşıyan bir eser üzerinde ortaya çıkar.⁸ Eser kavramının kapsamı ve niteliği, 5846 sayılı FSEK’te açıklanmaktadır. FSEK anlamında bir eser üzerinde doğan telif hakları, mali haklar ve manevi haklar olarak kategorize edilir.

edilerek eser sahiplerinin korunması, ilk defa 14.03.1926 tarihinde yürürlüğe giren, 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile gerçekleşmiştir. (14.03.1926 tarih ve 321 sayılı Resmî Gazete).

³ 193 Sayılı GVK, Madde 70/1-6, Madde 80/1-3, Madde 94/1-2-b-4, Madde 101/3.

⁴ Fikir ve sanat eserlerinden başka bilgisayar yazılımları ve patent hakkının değerlendirilmesiyle elde edilen hasılat da GVK'nin 18'inci maddesi kapsamında gelir vergisinden istisnadır. Çalışmada telif kazançları istisnası; fikir ve sanat eserlerini, bilgisayar yazılımlarını ve patent hakkını kapsayacak şekilde kullanılacaktır.

⁵ Özgür Semiz, *Telif Hakları ve Bağlantılı Hakların Toplu Yönetimi ve Kamusal Denetim Boyutları*, 1. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2021, s. 42; Muhiddin Altuntaş, *Telif Kazançlarının Vergilendirilmesinin Mevzuat ve Uygulama Açısından Analizi*, 1. Bası, Maliye ve Hukuk Yayınları, 1996, s. 11.

⁶ H. Alperen Evrensel, *Telif Hakkı Sözleşmesi ve Hakların Devri*, 2. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2021, s.24.

⁷ <http://www.telifhaklari.gov.tr/Telif-Hakki-Nedir> Erişim Tarihi 10 Temmuz 2022.

⁸ Mustafa Altuğ Yalın, *Türk Hukukunda Telif Hakları ve Vergilendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2002, s. 14.

2. Eser Kavramı ve FSEK’e Göre Eser Şartları

Eser, sahibinin zihni ve yaratıcı düşüncesiyle ortaya konan fikri üründür. FSEK’e göre ise eser, “sahibinin hususiyetini taşıyan ve ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri olarak sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulleridir.”⁹ Bir fikri ürünün hukuki anlamda korunması için FSEK’te gösterilen tanıma uyması ve kanunda belirlenen koşulları taşıması gerekir. Eser mahiyeti için gerekli unsurları taşımayan fikri ürünler hukuki koruma hükümlerinden de yararlanamaz. FSEK m. 1/B-a tanımında belirlenenlere göre bu koşullar; eserin bir insan tarafından meydana getirilmesi, eserin FSEK’te yer verilen eser türlerinden birinin kapsamında üretilmesi¹⁰, eserin fikri bir gayretin sonucunda oluşması, eserin sahibine ait bir özelliği bünyesinde taşıması¹¹ ve bunu dışarıya aksettirecek bir yapıda meydana gelmesidir.¹²

Eser kavramı, GVK'nin 18'inci maddesinde düzenlenen telif kazançları istisnası bakımından önem arz eder. Telif kazançları ve ihtira beratına ilişkin istisna hükmünde eser kavramı tanımlanmamış; ancak istisnanın uygulanabilmesi için meydana getirilen eserlerin FSEK kapsamında eser niteliğinde olması bir unsur olarak kabul edilmiştir.

3. Eser Sahibi ve Eser Sahibinin Eser Üzerinde Hakları

a. Eser sahibi

Eser sahibi, eser üzerindeki malvarlığına ve şahsiyete ilişkin mali ve manevi hak ve yetkilerin sahibi olan kişidir.¹³ FSEK’in 1-B/b maddesine

⁹ Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu, Madde 1/B-a. 13/12/1951 Tarihli, 7981 Sayılı Resmî Gazete.

¹⁰ Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 1-B/a maddesinde, fikir ve sanat ürününün, 2 ila 5'inci maddeleri arasında sayılan ana eser kategorilerinden birine dahil olması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu ana eser grupları, bilim ve edebiyat eserleri, müzik eserleri, güzel sanatlar eserleri, sinema eserleridir. Bunlara ek olarak kanunda düzenlenen işleme ve derlemeler de ana eser grubu kabul edilmektedir. Öğretide, ana eser kategorilerinde sınırlı sayı ilkesinin geçerli olduğu yani, “numerus clausus” ilkesinin varlığı kabul edilmiştir.

¹¹ Bir fikri ürünün eser olarak korunabilmesi için o ürünü diğerlerinden ayırabilecek bir özelliğin ve özgünlüğün bulunması; zihni bir faaliyetin neticesinde ortaya çıkan, sahibinin hususiyetini taşıyan, orijinal bir yaratma eseri olarak özgün bir çalışma olması gerekmektedir.

¹² Fikri ürünün eser olarak korunabilmesi için, eser sahibinin fikir dünyasından çıkarak, üçüncü kişilerin algılayabileceği bir aşamaya geçmiş olması gerekmektedir. Fikri ürünün eser olarak kabul edilebilmesi için doğrudan veya dolaylı biçimde objektif olarak algılanabilir nitelikte olması gerekmektedir.

¹³ Musa Yıldırım, *Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi*, 1. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2011, s. 30.

göreyse eser sahibi, eseri meydana getiren gerçek kişidir. Kişinin eser sahibi olarak kabul edilmesi için, bir hukuki işlem yapmasına veya kayıt işlemi gerçekleştirmesine kural olarak gerek yoktur.¹⁴ Eser sahipliği kavramı, FSEK’te düzenlenen telif haklarından yararlanılması bakımından önemlidir.¹⁵

b. Eser sahibinin eser üzerinde hakları

FSEK anlamında eser kabul edilen bir fikri ürün üzerinde doğan haklara telif hakları denir. Telif hakları, mali haklar ve manevi haklar olarak kategorize edilir. Buna göre manevi haklar; eseri kamuya sunma hakkı, eserde sahibinin adını belirtme hakkı, eserde değişiklik yapılmasını yasaklama hakkı ve eser sahibinin zilyet ve malike karşı haklarıdır. Mali haklar ise; işleme hakkı, çoğaltma hakkı, yayma hakkı, temsil hakkı, umuma iletim hakkı, pay ve takip hakkıdır. Mali haklar devredilebilir niteliktedir. Manevi haklara şahsa sıkı sıkıya bağlı niteliğe sahiptir ve devredilemezler.¹⁶ Eser üzerinden elde edilen telif kazancı mali hakların değerlendirilmesiyle elde edilir.

4. Telif Haklarının Devredilmesi ve Telif Kazancı Elde Edilmesi

a. Telif haklarının devredilmesi

FSEK kapsamında mali hakların devredilmesinin iki yöntemi vardır. Bunlardan birincisi eser sahibinin ölümü üzerine mali hakların intikali, ikincisi ise sözleşme ilişkisi kurulmasıdır.

Eser sahibinin ölümü üzerine miras yoluyla mali hakların intikali, 4721 sayılı TMK’nin miras hükümlerine göre gerçekleşmektedir. Bu hususta FSEK’in 63’üncü maddesinde, mali hakların miras yoluyla intikal edebileceği

¹⁴ İstisnai olarak; FSEK m. 13’e göre “sinema ve müzik eserlerinde filmlerin ilk tespitini gerçekleştiren film yapımcıları ile seslerin ilk tespitini gerçekleştiren fonogram yapımcıları tarafından,

-Hak ihdas etmek amacı taşımaksızın,

-Sahip oldukları hakların ihlal edilmemesi, hak sahipliklerinin belirlenmesinde ispat kolaylığı sağlanması,

-Mali haklara ilişkin yararlanma yetkilerinin takip edilebilmesi amacıyla, kayıt-tescil işleminin yapılması zorunludur.” Bunlar dışında kalan eserler için kayıt tescil işlemi zorunlu değildir.

¹⁵ Eser sahipliği kavramı, GVK’nin 18’inci maddesi açısından da önemlidir. Hükümde telif kazançları istisnasının uygulanabilmesi için eser sahibinin müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucit olması gerektiği düzenlenmiştir.

¹⁶ Artür Karademir, *Çalışanların Yaratığı Eserler Üzerinde Fikri Hakların Kullanılması*, 1. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 31.

ve mali haklar üzerinde ölüme bağlı tasarruf yapılabileceği düzenlenmiştir. Böylece eser üzerindeki mali haklar, eser sahibinin ölümüyle terekeye dahil olarak mirasçılara geçer. Mirasla geçen telif hakları üzerinde mirasçıların tasarruf hakkı doğar ve mirasçılar mali haklar dolayısıyla telif kazancı elde edebilirler.¹⁷ Manevi hakların akıbeti ise daha farklıdır. Eser sahibinin ölümüyle birlikte manevi hakların kendisi değil, yalnızca manevi haklara ait kullanma yetkisi mirasçılara geçer.¹⁸

Telif haklarının devredilmesi yöntemlerinden bir diğeri ise sözleşme ilişkisi kurulmasıdır. Bu yöntemle, eser üzerindeki haklar kısmen veya tamamen üçüncü kişilere devredilir. FSEK’te kabul edilen iki tür sözleşme ilişki vardır. Birincisi mali hakların devredildiği telif haklarının devri sözleşmesidir.¹⁹ İkincisi ise mali hakların yalnızca kullanımının devredildiği ruhsat (lisans) sözleşmesidir.²⁰ Sözleşme ilişkisinin kurulmasıyla telif kazancı elde edilir.

b. Telif kazancı

Telif kazancı, fikir ve sanat eserlerinin değerlendirilmesi sonucunda elde edilen kazancı ifade eder. Eser sahiplerinin; eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devretmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri gelirler telif kazancı kapsamındadır. Eser üzerindeki mali hakların devredilebilir niteliği sayesinde, mali hakların değerlendirilmesi yoluyla telif kazancı elde edilir. Manevi hakların devri mümkün olmadığı için bunlardan ekonomik kazanç elde edilemez.

Telif kazancı, eser üzerindeki mali hakların bizzat kullanılması, devredilmesi veya kiralanması suretiyle elde edilebilir. Bu kazanç ile eser sahibi, eserindeki yaratıcılığının karşılığı olarak yararlanma ve imtiyaz haklarını kullanarak gelir elde etmektedir.²¹

¹⁷ Yalın, s. 54.

¹⁸ Evrensel, s. 162.

¹⁹ Telif haklarının devri sözleşmesine ilişkin hüküm FSEK madde 48’te yer almaktadır. Buna göre, “eser sahibi veya mirasçıları kendilerine kanunen tanınan mali hakları süre, yer ve muhteva itibarıyla süreli veya süresiz, karşılıklı veya karşılıksız olarak yazılı şekilde yapılacak bir sözleşmeyle başkalarına devredebilirler.”

²⁰ Telif haklarının kullanımının devri sözleşmesine ilişkin hüküm FSEK madde 48-2’de yer almaktadır. Buna göre bu sözleşme eser sahibinin eser üzerindeki hakları şahsında tutarak, karşı tarafa bu haklar üzerindeki kullanma yetkisini tanıdığı bir sözleşme türüdür.

²¹ Altuntaş, s. 29.

5. İhtira Beratı

İhtira, bilinmeyen ya da farkında olunmayan bir şeyi ortaya çıkarmaktır.²² Berat ise resmî belge anlamına gelir. İhtira beratı ise, yeni bir buluş, icat veya bir yapıt ya da ürün üzerinde daha önce ortaya çıkarılmamış herhangi yenilik oluşturanlara kanunen ayrıcalık tanımak amacıyla verilen belgedir.²³ İhtira beratının pozitif hukukta karşılığı patent belgesidir.

Bir probleme yeni bir teknik çözüm getiren veya çözümün yeni bir yapılış yolunu gösteren fikir ve öğreti niteliğindeki buluşlar için patent belgesi verilir.²⁴ 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu'na göre, “teknolojinin her alanındaki buluşlara yeni olması, buluş basamağı içermesi ve sanayiye uygulanabilir olması” şartlarıyla patent verilebilir.

Patent, buluşun belirli bir süre için başkaları tarafından izinsiz biçimde kullanılmasını engelleyen hukuki bir koruma sağlar. Buluş için buluşu yapan ya da onun mirasçıları patent isteme hakkına sahiptir. Türkiye'nin ilk patent kanunu, 23 Mart 1879 tarihli İhtira Beratı Kanunu'dur. Bu kanun 116 yıl boyunca yürürlükte kalmış ve 1995 yılına dek kullanılmıştır. İktisadi ve teknolojik gelişmeler de gözetilerek 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu düzenlenmiştir. Buna göre, eski dilde ve mülga kanunda ihtira beratı olarak kullanılan kavram günümüzdeki patent belgesidir.

B. Telif Kazancının Vergilendirilmesinde İstisna Uygulaması

Telif haklarının değerlendirilmesi sonucunda elde edilen hasılat, GVK'nin 18'inci maddesinde belirlenen koşulların sağlanması halinde gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Bu istisnadan yararlanma hakkı; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni mirasçılarına tanınmıştır.

İstisna kapsamına; şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserler ile ihtira

beratları girmektedir.

İstisnanın uygulanabileceği 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 devredilmesi veya kiralanması karşılığında elde edilebilir. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler de istisna kapsamındaki hasıllata dahildir.

Telif kazancı istisnasının uygulanabilmesi için fikri ürünlerin serbest meslek faaliyeti kapsamında meydana getirilmesi ve 5846 sayılı FSEK uyarınca eser kabul edilmesi gerekir.²⁵ Bundan başka bu istisnadan eser sahipleri ve bunların kanuni mirasçıları yararlanabilir. Bunlar dışında kimselerin eser dolayısıyla elde ettiği hasılat, telif kazancı istisnası kapsamında olmaz.

1. İstisna ile Hedeflenenler

GVK'nin 18'inci maddesinde düzenlenen istisna, kültürel niteliğin ve yaratıcılığın himaye edilmesini sağlamak amacıyla Türk vergi sistemine dahil edilmiştir. İstisna hükmü eser yaratma amacıyla çalışan kişilerin vergi işlemleriyle meşgul olmasının önüne geçilmesi bakımından son derece önemlidir.²⁶ Danıştay'ın bir kararında da toplumun kültürüne katkıda bulunan kişilerin eserlerinin devamının sağlanması, onların teşvik edilmesi ve özendirilmesi amacıyla bu istisnanın düzenlendiği belirtilmiştir.²⁷

1982 Anayasası'nın 64'üncü maddesi gereği devlet, sanat faaliyetlerini ve sanatçıyı korumakla görevlendirilmiştir. GVK'de yer alan telif kazancı istisnası bir anlamda bu hükmün temin edilmesine de katkı sağlar.²⁸ Kültür ve sanat faaliyetlerinin teşvik edilmesi, özendirilmesi, sosyal ve hukuki yönden korunması 5846 sayılı FSEK ile sağlanırken; bu türden faaliyetlerin, iktisadi ve mali yönden himaye edilmesi ise telif kazancı istisnasıyla gerçekleşir.

²² Erdal Noyan, *Patent Hukuku*, 3. Bası, Adalet Yayınevi, 2015, s. 205.

²³ Rıza Ayhan / Hayrettin Çağlar / Burçak Yıldız / Dilek İmirlioğlu, *Sınai Mülkiyet Hukuku*, 1. Bası, Adalet Yayınevi, 2021, s. 210; Serkan Yazıcı / Sıla Şahin, “Osmanlı Devleti'nde Patent Uygulaması: Örneklerle İhtira Beratı Kanunu İncelemesi”, *History Studies*, 2(11), 2019, s. 816.

²⁴ Güneş Yılmaz, *Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi) 2004, s. 32.

²⁵ Danıştay 4. Daire, E. 2001/1831 K. 2002/1996 T. 14.5.2002 (LegalBank); Danıştay 4. Daire, E. 2003/1481 K. 2004/1088 T. 17.5.2004, (LegalBank).

²⁶ İmdat Türkay, *Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi*, 3. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 259.

²⁷ Danıştay 4. Daire, E. 1346, K. 5194, T. 28.12.1999, (LegalBank).

²⁸ Abdullah Çavdar, *Gelir Vergisi Sistemi Çerçevesinde Yatay Eşitlik Kavramı*, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi), 2014, s. 93-94.

2. Telif Kazancı İstisnasının Şartları

Fikri ürünün değerlendirilmesiyle elde edilen hasılatın gelir vergisi istisnası kapsamında olması için GVK'nin 18'inci maddesinde belirlenen şartların yerine getirilmesi gerekir. Çalışmanın bu bölümünde bu şartlar incelenecektir.

a. Konu bakımından FSEK ve GVK kapsamında eser kabul edilme

Eser, kişinin fikri çalışması sonucu ortaya koyduğu, hukuki açıdan kıymet gören neticedir.²⁹ Telif kazançları istisnasının uygulanabilmesi için, fikri ürünün ilk olarak FSEK hükümleri çerçevesinde eser olarak kabul edilmesi ve ihtira beratının da tescil edilmesi gerekir.³⁰ Eser niteliğinin FSEK'e göre belirlenmesinin asıl sebebi, GVK'de eser kavramının tanımlanmaması ve bu hususta GVK'nin 18'inci maddesinde açıklama yapılmamasıdır.

(1) Fikir ve sanat eserleri bakımından istisnanın uygulanması

Telif kazancı istisnasının uygulanmasında fikri ürünün FSEK kapsamında eser kabul edilmesinin yanında, aynı zamanda GVK'nin 18'inci maddesinde sayılan eser türlerinden birine dahil olması veya bu eserlere benzerlik gösteren eserlerden olması gerekir. GVK'nin 18'inci maddesine göre “*şiiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu, kitap, cd, disket, resim, heykel ve nota ve ihtira beratları*” istisna kapsamındadır. Düzenlemede eser türlerinin ardından ‘gibi’ edatının kullanılması, eser kavramının kapsamının belirlenmesinde sınırlı sayma ilkesinin geçerli olmadığını göstermektedir. Böylece, istisna kapsamında olan eserler sayılanlarla sınırlı değildir. Buna göre cam, ahşap gibi bir malzeme kullanılarak yapılan gravür ve rölyef çalışmaları³¹, mikro heykel çalışmaları,³² hat çalışması,³³ tekstil ürünleri kullanılarak yapılan resim çalışmaları,³⁴ çini

²⁹ Mustafa Ateş, *Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Hakların Kapsamı ve Sınırlandırılması*, 1. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2003, s. 55.

³⁰ Danıştay 4. Daire, E. 2001/1831, K. 2002/1996, T. 14.5.2002 (LegalBank)

³¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Özelge Sayısı: B.07.1.G.İB.4.06.16.01-120[18-11/10]-239, Tarihi: 20.02.2012, (https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat).

³² Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Özelge Sayısı: 38418978-120[18-13/12]-836, Tarihi: 31.07.2013, (https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat).

³³ Gelir İdaresi Başkanlığı, Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı, Özelge Sayısı: 99689007-120.01.02.11[GVK: 3-1]-7280, Tarihi: 10.03.2021, (https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat).

³⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Özelge Sayısı: 62030549-120[18-

kullanılarak yapılan ebru çalışmaları,³⁵ gümüş takı tasarım ve imalat (savat süslemeciliği) çalışmaları³⁶ da telif kazancı istisnası kapsamındadır.

Eser türleri bakımından GVK madde 18'de sınırlı sayım yapılmaması, FSEK'e göre eser kabul edilen ve diğer şartları da sağlayan tüm fikri ürünlerin telif kazancı istisnası kapsamında olduğu anlamına gelmez. Özelgeler ve yargı kararlarında gösterildiği üzere FSEK'e göre eser kabul edilen fikri ürünlerin tamamı bu istisna kapsamında değildir. İstisnanın uygulanabilmesi için eserin, GVK'nin 18'inci maddesinde sayılan eser türlerinden birine dahil olması veya bu eserlere benzerlik gösteren eserlerden birisi olması şarttır. Buna göre örneğin, bir özalgede tekstil ve moda tasarım çalışmaları (destinatörlük) 5846 sayılı FSEK kapsamında güzel sanat eseri olmasına karşın, söz konusu çalışmaların GVK'nin 18'inci maddesinde sayılan eser grupları içerisinde yer almadığı için istisnanın kapsamında olmadığı belirtilmiştir.³⁷ Telif kazançlarına

2019/1656]-508706, Tarihi: 11.05.2022, (https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat).

³⁵ Kütahya Valiliği, Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, Özelge Sayısı: B.07.4.D.EF.0.43.10.00-20182/12446-18, Tarihi: 25.02.2012, (https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat).

³⁶ Düzce Valiliği, Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, Özelge Sayısı: 13334133-120.01.02-10, Tarihi: 02.08.2013, (https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat).

³⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Özelge Sayısı: 62030549-120[18-2021/523]-1175232, Tarihi: 28/12/2021, (https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat). “Tekstil ve moda tasarım çalışmalarınız, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu çerçevesinde güzel sanat eseri olarak değerlendirilmiş olmakla birlikte, söz konusu çalışmalar Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesinde sayılan eser gurupları içerisinde yer almadığından, aynı maddede belirtilen istisna hükümlerinden faydalanmanız mümkün bulunmamaktadır.”; Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Özelge Sayısı: B.07.1. GİB.4.06.16.01-120[18-11/23]-, Tarihi: 21.02.2012, (https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat). “Moda ve ayakkabı tasarım çalışmalarınız ise, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu çerçevesinde güzel sanat eseri olarak değerlendirilmiş olmakla birlikte, söz konusu çalışmalar Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesinde sayılan eser gurupları içerisinde yer almadığından, aynı maddede belirtilen istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmamaktadır.”; Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Özelge Sayısı: 62030549-120[18-2018/582]-91519, Tarihi: 24.01.2020, (https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat). “Eserinizin çeşitli sanat teknikleri (Art Nouveau, Idar-Oberstein işleme tekniği olarak bilinen taş işleme tekniği, mihlama, kayıp mum tekniği) ile fil dişi, bağa olarak bilinen doğal kaplumbağa kabuğu, zümrüt, yakut, safir, elmas kullanılarak yapılan ve Osmanlı dönemi kültürü izlerini taşıyan değerli bir obje olduğu belirtilerek, Kültür ve Turizm Bakanlığı Telif Hakları Genel Müdürlüğü tarafından ... tarih ve ... tescil numaralı olarak kayıt ve tescil edilen... adlı sanat çalışmanız 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre ilim ve edebiyat eseri olarak kayıt ve tescil edilmiş olmakla birlikte, söz konusu çalışmalar Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde sayılan eser gurupları içerisinde yer almadığından, bu çalışmanızdan dolayı anılan maddede belirtilen istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmamaktadır.”; Danıştay 4. Daire, E.1999/1346, K.1999/5194 T. 28.12, (LegalBank) “Öğretim üyesinin bir banka için düzenlediği ülkenin ekonomik durumuna ilişkin raporların eser sayılamayacağı ve bu nedenle alınan telif ücretinin GVK'nin 18'inci maddesi kapsamında istisnadan yararlanamayacağı.”; Gelir İdaresi

istisnanın uygulanması bakımından nihai olarak kararı verecek yetkili organ, Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili birimleridir.

(2) Patent ve faydalı model bakımından istisnanın uygulanması

İhtira beratları bakımından telif kazancı istisnasının uygulanabilmesi için, 149 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ihtira beratlarının tescil edilmesi gerektiği belirtilmiştir. İhtira beratının günümüzdeki karşılığı patent belgesidir. Patent, yetkili kurum tarafından düzenlenen, belirlenmiş araştırma ve incelemelerden sonra verilen, buluş hakkını belgeleyen ve sahibine tekel niteliğinde haklar tanıyan belgedir.³⁸ Patent belgesinin alınması, 149 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen tescil şartını sağlamaktadır. Bu şekilde patent belgesi alındıktan sonra patent hakkının üçüncü kişilere kullandırılması ya da patent konusu ürünün kiralanması, mülkiyeti muhafaza kaydıyla devredilmesi, lisans verilmesi veya ödünç verilmesiyle elde edilen hasıllara GVK'nin 18'inci maddesinde düzenlenen istisna uygulanabilir.³⁹

Patent teknik yönü olan, tekniğin bilinen durumunu aşan, sanayiye uygulanabilir buluşlara verilmektedir. Bundan başka, bilimsel ve teknolojik temelleri yetersiz veya tartışmalı nitelik barındıran, ancak pratik ve küçük katkılar sağlayan, buluş adımının zayıf ya da eksik olduğu ve buluş basamağına yönelik bir incelemenin yapılmadığı buluşlara da faydalı model belgesi verilerek hukuki koruma sağlanmaktadır.⁴⁰

Faydalı model, patentle korunamayan ama teknolojik yenilik içerdiği

Başkanlığı, Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, Özelge Sayısı: 1203, Tarihi: 28.03.2006 “tekstil tasarımı (desinatörlük) faaliyetinin, GVK'nin 18'inci maddesinde sayılan meslek grupları içinde ve çalışma türleri içinde yer almaması nedeniyle istisna kapsamına girmeyeceği” belirtilmiştir.;

Danıştay'ın bir kararında ise aksi yönde görüş belirtilmiştir. Söz konusu Danıştay kararında, “tekstil tasarımı faaliyetinde bulunan desinatörlerin ilgili maddede sayılmadığı gerekçesiyle istisnadan yararlandırılmaması uygun bulunmamış ve tekstil tasarımı faaliyetinin de istisnadan yararlanabileceği yönünde karar verilmiştir” Danıştay 3. Daire, E. 1997/798, K. 1998/407, T. 13.02.1998, (LegalBank) ve Danıştay 3. Daire, E. 1991/1480, K. 1992/1543, T. 30.4.1992, (LegalBank).

³⁸ İlhami Güneş, *Sınai Mülkiyet Kanunu İşığında Uygulamalı Patent ve Faydalı Model Hukuku*, 2. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 19.

³⁹ “Patent hakkı sahibi, üçüncü kişilere lisans sözleşmesi yoluyla patent hakkının kullanımını tesis edebilir. Lisans sözleşmeleriyle patent, üçüncü kişilerin kullanımına açılır. Lisans sözleşmesiyle patent sahibi, buluşu üzerindeki kullanma ve yararlanma hakkını üçüncü kişiye belirli bir bedel karşılığında tesis etmektedir.” Daha fazla bilgi için bkz. Onur Sarı, *Patent Lisans Sözleşmeleri*, 1. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2019 s. 21.

⁴⁰ Güneş, s. 481.

için korunması faydalı ve gerekli görülen buluşların hukuken korunması ihtiyacından doğan, patente göre daha ziyade küçük buluşlara verilen, ucuz, kolay ve daha kısa sürede elde edilebilen, hukuki koruma sağlayan belgedir.⁴¹ Patent ve faydalı model arasında hukuki koruma süreleri, buluş basamağı bulunması gibi belirli konularda farklılıklar olsa da her iki belge de sahibine tekel niteliğinde haklar sağlamasıyla hukuki koruma bakımından aynı niteliktedir. Patent de faydalı model de ürünlerin özgün ve teknik yönlerini konu almaktadır. Kısacası faydalı model koruması, patent hukukunun bir parçasıdır.⁴²

Faydalı modeller de hukuki işleme konu olabilmektedir. Bunların değerlendirilmesiyle kazanç elde edilmektedir. Faydalı modelden elde edilen kazançta telif kazancı istisnasının uygulanması tartışmalı bir konudur. İlk olarak faydalı model, istisna kapsamında olan eser grupları içerisinde sayılmamıştır. Bu sebeple faydalı modelin telif kazancı istisnasına uygulanmayacağı ileri sürülebilir. Buna karşın istisna kapsamında olan eserler bakımından sınırlı sayım ilkesinin geçerli değildir. Bu sebeple faydalı modelin de telif kazançları istisnası kapsamında olduğu kabul edilmelidir. Kaldı ki faydalı model, birçok özelliğiyle ihtira beratına (patente) benzemektedir. Her ikisi arasında telif kazancı istisnası bakımından ayırım yapılmasını gerekli kılabilecek bir gerekçe söz konusu değildir. Bu nedenle patente birçok yönden benzeyen ve patent gibi konusu yeni bir buluş olan faydalı modelin de istisna kapsamında olduğunun kabulü gereklidir.

Bundan başka telif kazancı istisnasında eser sahipliği unsurunda, mucitlerin bu istisnadan faydalanabileceği hükümde yer almaktadır. Yeni bir buluş ortaya koyan kişiye mucit denir. Faydalı modelin de, küçük nitelikli buluşlara verilen bir belge olmasından dolayı bu yönüyle de, faydalı modelin mucidinin de telif kazançları istisnasından faydalanabileceği kabul edilmelidir. Buna karşın, vergi hukukunda yorum yapılırken, kanuni sınırlamalar içerisinde kalınması ve yapılan yorumun verginin kanuniliği ilkesi ile hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil etmemesi son derece önemlidir.⁴³ Kanunun belirlediği bir kural, sırf nitelikleri ve kuruluşları ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmeyen

⁴¹ Rauf Karasu / Cahit Suluk / Temel Nal, *Fikri Mülkiyet Hukuku*, 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2021, s. 226.

⁴² Karasu, Suluk, Nal, s. 295.

⁴³ Mualla Öncel / Ahmet Kumrulu / Nami Çağan / Cenker Göker, *Vergi Hukuku*, 30. Bası, Turhan Kitabevi, 2021, s. 35.

bir başka olaya uygulanarak kıyas yoluyla genişletilemez.⁴⁴ Fakat, kanunda belirli bir kavrama özel olarak dar anlam verilmediği durumda bu kavramın en geniş anlam ve kapsamıyla yorumlanması yani kıyasa varmayacak biçimde genişletici yorum yapılması mümkündür.⁴⁵ Kaldı ki, kanun metninde belirli unsurların sayılmasının ardından ‘gibi’ edatının kullanılması durumunda genişletici yorum yapılması zorunluluğu doğar.⁴⁶ Telif kazancı istisnasında da istisnanın uygulanabileceği eserler sayılırken sınırlı sayım ilkesi yapılmadığı ve gibi edatı kullanıldığı için, istisnanın kapsamı dar yorumlanmamalıdır. Bu kapsamda faydalı modellerin de istisna kapsamında olduğunun kabulü gerekir. Tüm bu tartışmaların giderilmesi adına bir kanun değişikliğine ihtiyaç vardır. Nihayetinde ihtira beratı kavramı artık kullanılmamaktadır. Güncel mevzuatın takibi açısından ihtira beratı yerine patent kavramının kullanılması ve bundan başka patent ve faydalı modelin benzer özellikleri dikkate alınarak faydalı modelin de istisna kapsamına alınması gerekir.

(3). Bilgisayar Yazılımları Bakımından İstisnanın Uygulanması

Yazılım, elektronik aygıtların belirli bir işi yapmasını sağlayan programların tümü için kullanılan genel isimdir.⁴⁷ Temelde bilgisayara nasıl çalışacağını söyleyen komutlar ve veriler bütününe yazılım denmektedir. Yazılımlar, bilgisayarlara veya donanıma yüklü sistem yazılımları gibi donanımla birlikte satılabildiği gibi, kullanıcı gereksinimleri ve talepleriyle birlikte bilgisayarlara yüklenebilecek şekilde CD, taşıyıcı bellek veya internetten bilgisayara yüklenebilir, ya da doğrudan internet vasıtasıyla uzaktan bir sunucuda çalıştırılan programlar aracılığı ile sunulabilir.⁴⁸

Yazılımlara ait program kodları da dahil olmak üzere, ifade şekilleri ve bilgisayar programları eser kabul edilmenin koşullarını sağlaması kaydıyla, FSEK kapsamında ilim ve edebiyat eseri olarak korunmaktadır.⁴⁹ FSEK’te bilgisayar programı, bir bilgisayar sisteminin özel bir işlem veya görev

yapmasını sağlayacak bir şekilde düzene konulmuş bilgisayar emir dizgesi ve bu emir dizgenin oluşum ve gelişimini sağlayacak hazırlık çalışmaları biçiminde tanımlanmaktadır.

Bilgisayar yazılımı GVK’nin 18’inci maddesi gereği, diğer unsurların da sağlanması koşuluyla birlikte telif kazançları istisnası kapsamındadır. Buna ilişkin bir özeldede⁵⁰, “GVK’nin 18’inci maddesinde yer alan bilgisayar programcısı ve bilgisayar yazılımı kavramlarının, bir yazılım üretimi ile ilgili olduğu ve bilgisayar kullanılarak yapılan her işin bu kapsama girmediği belirtilmiştir. Başka bir deyişle, telif kazancı istisnasının kapsamına önceden üretilmiş programları kullanarak işlem yapılmasının girmeyeceği, sadece işletim veya uygulama programları üretilmesi ya da yaratılması gibi özgün özellikleri olan ve lisanslama/telif hakları ile de ulusal veya uluslararası düzeyde korunan program üretimi ve yaratımı faaliyetlerinin gireceği ifade edilmiştir. Bu özeldede bilgisayar programcısının ürettiği bilgisayar yazılımının satılması, bu yazılım üzerindeki mevcut hakların devredilmesi veya bu yazılımın kiralanması yoluyla elde edilen hasılatın GVK’nin 18’inci maddesi kapsamında gelir vergisinden istisna olduğu, buna karşın yazılımın internette kullandırılmasından elde edilen gelirlerinse istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir.”

b. Kayıt Tescil Belgesi

311 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nden önce, telif kazancı istisnasının uygulanabilmesi için tüm eserler bakımından Telif Hakları Genel Müdürlüğünde kayıt ve tescil işleminin yapılması ve işlem sonucunda düzenlenecek kayıt ve tescil belgesi⁵¹ ile Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili birimlerine (Vergi Dairesi Başkanlıkları, Müdürlükler, Defterdarlık) başvurulması gerekmektedir.

Kanun maddesinde yer almayan bu şart, Kültür ve Turizm Bakanlığı

⁴⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s. 33.

⁴⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s. 26.

⁴⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s. 26; Yusuf Ziya Taşkan, *Vergi Hukuku*, 4. Bası, Adalet Yayınevi, 2021, s. 79.

⁴⁷ Pelin Özkaya / Refik Samet, “Yazılım Ürünlerinin Telif Hukuku Kapsamında Korunması”, *Uluslararası Bilgi Güvenliği Mühendisliği Dergisi*, 6(1), 2020, s. 20.

⁴⁸ Dilek Karaman / Muhammet Damar, “Fikri Mülkiyet Haklarının Yazılım Sektörü Açısından Değerlendirilmesi: Usedsoft ve Verisil Davaları”, *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(24), 2021, s. 1168.

⁴⁹ Özkaya / Samet, s. 22.

⁵⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, Özeldede Sayısı: 17192610-120[GV-18-80]-E.188679, Tarihi: 10.12.2020, (<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>).

⁵¹ FSEK m. 13 ve Fikir ve Sanat Eserlerinin Kayıt ve Tescili hakkında Yönetmeliğe göre, “eserlerin ve yapımların kayıt ve tescilli mali ve manevi hak sahiplerinin söz konusu haklarının ihlal edilmemesi, hak sahipliklerinin belirlenmesinde ispat kolaylığı sağlanması ve mali haklara ilişkin yararlanma yetkilerinin takip edilebilmesi amacıyla yapılmakta olan bir işlemdir.” Yönetmeliğe göre “kayıt-tescil zorunlu ve isteğe bağlı olarak iki türden ibarettir. Sinema ve müzik eserlerinde filmlerin ilk tespitini gerçekleştiren film yapımcıları ile seslerin ilk tespitini gerçekleştiren fonogram yapımcıları tarafından yapılması gerekmekte olan işlem zorunlu kayıt-tescil işlemi iken, zorunlu kayıt tescile tabi olanlar dışındaki eser gruplarında eser sahipleri tarafından yapılabilecek işlem isteğe bağlı kayıt-tescil işlemi oluşturmaktadır.”

tarafından Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilen 16/8/2017 tarihli ve 46729386-640-E.168250 sayılı yazı ile ve Gelir İdaresi Başkanlığının 05.06.2017 tarih ve 68126 sayılı idari yazısı⁵² ile uygulanmaya başlanmıştı.⁵³ Kayıt ve tescil belgesi, istisnanın uygulanabilmesi için adına tüm eserlerde aranan bir şarttı.⁵⁴

FSEK kapsamında eser kabul edilme şartının tereddüte mahal bırakmayacak biçimde sağlanabilmesi adına bu uygulamanın kabul edildiği anlaşılmaktadır. Buna karşın telif kazancı istisnasının amacı göz önüne alındığında, tüm eserler için kayıt ve tescil belgesi aranması, kazanç sahibi açısından ek mali külfet ve zaman kaybına neden olan olumsuz bir uygulamadır. Bu sorunlar dikkate alınarak, 7194 sayılı kanun değişiklikleri sonrası GVK'nin 18'inci maddesinde gerçekleşen değişiklikleri açıklamak üzere 27 Mayıs 2020 tarihinde yayımlanan 311 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yalnızca FSEK kapsamında kayıt ve tescili zorunlu olan eserlerin kayıt ve tescilinin şart olduğu, diğer eser için kayıt ve tescil şartının aranmayacağı belirlenmiştir.

Düzenleme ile birlikte kanunda yeri olmayan bu yanlış uygulama sonlandırılmış, özgelgelerle ve bakanlıkların idari yazılarıyla kabul edilen tüm eserlerin kayıt ve tescil edilmesi uygulaması ortadan kaldırılmıştır. Buna göre, bundan sonra istisnanın uygulanabilmesi için, FSEK'e ve Fikir ve Sanat Eserlerinin Kayıt ve Tescili Hakkında Yönetmeliğe göre kayıt ve tescil

işleminin yapılması zorunlu olan eserler⁵⁵ için bu işlemin varlığı aranacak ve bunlar dışında kalan eserler için kayıt ve tescil şartı aranmayacaktır. İstisnanın uygulanabilmesi için Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili birimlerine (Vergi Dairesi Başkanlıkları, Müdürlükler, Defterdarlık) başvurulması yeterli olacak, bunun dışında herhangi bir işleme ihtiyaç duyulmayacaktır. Telif kazancı istisnasının uygulanması konusunda nihai kararıysa Hazine ve Maliye Bakanlığı verecektir.

c. İstisnadan Yararlanabilecekler Bakımından

GVK'nin 18'inci maddesine göre telif kazancı istisnasından; müellif (yazar), mütercim (çevirmen), heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitler ve bunların kanuni mirasçıları yararlanabilir. İstisnadan eser sahibi sıfatıyla yararlanabilecek olanlar sınırlı olarak belirlenmiştir. Buna göre eserin sadece kanunda sayılanlar tarafından değerlendirilmesiyle elde edilen hasıllata telif kazancı istisnasının uygulanması mümkün olur. Sayılanlar dışında kalan kişilerin eser dolayısıyla elde edeceği hasıllata istisna uygulanmaz. Bunlar kanunun ilgili hükümlerine göre vergilendirilir.

Eser sahibinin istisnadan yararlanabilmesi için, bu işlemlerle sürekli şekilde uğraşması ya da bu işleri meslek haline getirmesi şartı yoktur. Bu işlerin arizi olarak yapılması istisnanın uygulanmasına engel oluşturmaz. Buna göre örneğin, yılda bir kez kitap yazan bir kişi, yazdığı kitabını çoğaltarak satışını gerçekleştirdiği durumda buradan elde ettiği kazancı gelir vergisi istisnası kapsamında olur.

Eseri birden fazla kimsenin müştereken veya iştirak halinde meydana getirmesi halinde ise eseri meydana getirenlerin her biri ayrı ayrı istisnadan yararlanabilir. Telif kazancı istisnasında, kişilerin istisnadan yararlanabilmeleri

⁵² Niyazi Koray Gürhayta / Enes Özkan, "Serbest Meslek Kazanç İstisnası Uygulamasında Yetki Karmaşası", *Vergi Raporu Dergisi*, 1(227), 2018, s. 25.

⁵³ <<https://telifhaklari.gov.tr/Eser-Sahipleri-Icin-Gelir-Vergisi-Muafiyeti> >, Erişim Tarihi 1 Ağustos 2022

⁵⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Özelge Sayısı: 62030549-120[18-2018/1517]-E.996744, Tarihi: 19.11.2019, (<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>). "Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesi kapsamında serbest meslek kazanç istisnasından yararlanmak üzere Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa başvuruda bulunan mükelleflerin, eserlerini 5846 sayılı Kanunun 13'üncü maddesi çerçevesinde kayıt ve tescil ettirdiklerine ilişkin belgeyi ibraz etmeleri üzerine, söz konusu eserin üretildiği tarihten itibaren elde edilen gelirin istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır."; Çanakkale Valiliği, Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, Özelge Sayısı: 47423198-120.01[37-2018/11]-E.4760, Tarihi: 27/01/2020, (<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>). ". Bulmaca ve zeka oyunları dergisini matbaada bastırarak internet üzerinden web sitesinde satışın gerçekleştirilme çalışmalarınızın, çalışmalarınızın, 5846 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığı Telif Hakları Genel Müdürlüğüne eser olarak kayıt ve tescil ettirilmiş olması halinde, çalışmalarınızdan dolayı elde edeceğimiz hasıllata münhasır olmak üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmaktadır."

⁵⁵ "Sinema ve müzik eserlerinde filmlerin ilk tespitini gerçekleştiren film yapımcıları ile seslerin ilk tespitini gerçekleştiren fonogram yapımcıları, hak ihdas etmek amacı taşımaksızın, sahip oldukları hakların ihlal edilmemesi, hak sahipliklerinin belirlenmesinde ispat kolaylığı sağlanması ve mali haklara ilişkin yararlanma yetkilerinin takip edilebilmesi amacıyla sinema ve müzik eserlerini içeren yapımlarının kayıt ve tescilini yaptırırlar. Zorunlu kayıt-tescil işleminin dayanağı FSEK m. 13'tür. -Müzik eseri içeren yerli ve ithal yapımlar-Sinema eseri içeren yerli ve ithal yapımlar-Yerli ve ithal bilgisayar oyunları zorunlu kayıt tescil işlemine tabidir. Başvuruda bulunmak isteyenler kayıt tescil başvuru formları ve sunulması gereken diğer belgeleri içeren başvuru dosyasını incelenmek üzere ilgili meslek birliklerine (müzik eseri içeren yapımlar için MÜ-YAP, MESAM,MSG) iletirler. Başvuru sahipleri ilgili meslek birliklerinin incelemesinden geçirilmiş başvuru dosyası ile birlikte İstanbul Telif Hakları ve Sinema Müdürlüğüne başvururlar. İşlem bandrol ücretine tabidir." Detaylı bilgi için bkz. <<http://www.telifhaklari.gov.tr/Zorunlu-KayıTescil> > Erişim Tarihi 2 Ağustos 2022.

bakımından tam ve dar mükellef ayrımı yapılmamıştır. Buna göre, dar mükellefler de telif kazançları dolayısıyla gelir vergisi istisnasından yararlanabilirler.⁵⁶

(1). İstisnadan Yararlanabileceklerin Sınırlı Sayıda Belirlenmesi

Eser türleri günden güne çeşitlilik kazanmaktadır. Bu nedenle GVK'nin 18'inci maddesinde eser türleri itibariyle sınırlama yapılmamıştır. Buna karşın bu eserleri üretenlerin meslekleri itibariyle sınırlı bir belirleme yapılması hükmün amacına aykırılık teşkil etmektedir. Nihayetinde eser türleri gibi, eser sahiplerinin nitelendirilmesi de farklılaşmaktadır. Bu sebeple istisnadan yararlanabileceklerin meslek gruplarında yapılan sınırlı belirleme, gelecekte problemler yaratacaktır.

Vergi tekniği açısından değerlendirilecek olursa GVK'nin 18'inci maddesi bir istisna hükmüdür. Vergi hukukunda istisna, vergi kanunlarında vergilendirilmesi öngörülen bir konunun kısmen veya tamamen, süreli veya süresiz vergi dışında tutulmasıdır. Buna göre vergilerde istisna, konuya yönelik düzenlemeleri içerir. İstisnalarda kazancı kimin elde ettiğinin önemi bulunmamakta, kazancı kendisi önemli olmaktadır.⁵⁷ Bu sebeple meslek grupları bakımından yapılan sınırlama, hükmün niteliğine de aykırılık teşkil etmektedir. Meslek grupları bakımından sınırlı bir belirleme yapılmaması gerekmektedir.

(2). Telif Kazancı İstisnasında Kanuni Mirasçı-Atanmış Mirasçı Ayrımı

Mirasçılar miras bırakanın ölümü ile birlikte külli halefiyet ilkesi gereği eser üzerindeki mali hakların sahibi olur. Mirasla geçen telif hakları üzerinde mirasçılar diledikleri tasarrufta bulunarak telif kazancını ve diğer telif gelirlerini tahsil edebilirler.⁵⁸

Telif kazancı istisnasından yararlanabilecek meslek grupları sayılırken, bunlara sadece eser sahipleri ve kanuni mirasçılar dahil edilmiştir. Buna göre, atanmış mirasçılar istisnadan yararlanması mümkün değildir.⁵⁹ İstisnadan

⁵⁶ Ömer Duman, "Telif Haklarından Elde Edilen Kazançların GVK Karşısındaki Durumu", *Vergi Dünyası*, 19(217), 1999, s. 4; Mehmet Yüce, "Fikri Haklar ve Bunların Telif Kazancı İstisnası Karşısındaki Durumu", *Mali Çözüm Dergisi*, 12(53), 2000, s. 51.

⁵⁷ Yüce, s. 51.

⁵⁸ Yalın, s. 54.

⁵⁹ "Atanmış (iradi) mirasçılık, miras bırakanın bir vasiyetname veya miras sözleşmesi gibi ölüme bağlı bir tasarrufla bir veya birkaç kişiyi mirasçı olarak ataması halidir. Atanmış

yararlanabilecek mirasçılar kanuni mirasçılardan ibarettir.⁶⁰ İstisnadan yararlanma konusunda kanuni mirasçı ve atanmış mirasçı ayrımı yapılarak, telif kazancı istisnasından yararlanabilecek kişilerin sınırlanması hedeflenmektedir. Kanun koyucu bu ayrımla istisnadan yararlanma hakkının ölüme bağlı bir tasarrufla öngörülemez biçimde genişletilmesinin önüne geçmek istemiştir.⁶¹ İstisnadan kapsamı ilk olarak eser sahibiyle sınırlı tutulmuştur. Bu sınırlamanın ölüme bağlı bir tasarrufla aşılması için, mirasçılar bakımından da yalnızca kanuni mirasçılar istisnadan faydalanabileceği düzenlenmiştir. Böylece atanmış mirasçılar istisnadan kapsamı dışında bırakılmıştır.

ç. Hasılat Bakımından

Telif kazancı istisnası, eserin sahibi (ya da kanuni mirasçısı) tarafından değerlendirilmesi sonucunda elde edilen hasılat için uygulanabilir. Hasılat, eserlerin; gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlaması veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserler ile ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devredilmesi veya kiralanması karşılığında elde edilmesi halinde gelir vergisinden istisna tutulur.

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler de istisnaya dahildir. Örneğin, bir yazarın meydana getirdiği piyes veya roman gibi eserlerinin sahnede temsil edilmesi

mirasçılar da tıpkı yasal mirasçılar gibi miras bırakanın külli halefidir. Tereke üzerinde maddi anlamda etki yaratan ölüme bağlı tasarruflar, miras bırakanın ölümü ile birlikte kendiliğinden ve doğrudan sonuç doğuracaktır. İradi (atanmış) mirasçılar miras bırakana ait eserin değerlendirilmesi sonucu elde ettiği hasılat için GVK madde 18 istisnasından yararlanmasına imkân bulunmamaktadır." Daha fazla bilgi için bkz. O. Gökhan Antalya / İpek Sağlam, *Miras Hukuku*, 4. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 151.

⁶⁰ "Kanuni mirasçılar, evlilik, hısımlık ya da uyruklu gibi biçimsel nesnel ve hukuksal ilişkilerin varlığına dayanarak, doğrudan doğruya yasanın kendilerine mirasçılık sıfatını verdiği kişilerdir. Medeni Kanun 495-501 hükümlerine göre, kanuni mirasçılık sıfatını kazanabilecek olanlar; zümre sistemine göre kan hısımları, miras bırakanın sağ kalan eşi, miras bırakanın evlatlığı ve evlatlığın altsoyu ve devlettir." Daha fazla bilgi için bkz. Rona Serozan / Baki İlkay Engin, *Miras Hukuku*, 5. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2018, s. 150.

⁶¹ FSEK'in 63. maddesinde, eser üzerindeki mali hakların miras yoluyla intikal edebileceği ve mali haklar üzerinde ölüme bağlı tasarrufla yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre eser sahibi, ölüme bağlı bir tasarrufla (vasiyetname ya da miras sözleşmesi yoluyla) eser üzerindeki mali haklarını 3. kişilere devredebilir. Böyle bir durumda, GVK madde 18 gereği istisna hükmünden yalnız kanuni mirasçılar yararlanacağı için, atanmış mirasçılar bu mali hakları değerlendirmesi sonucu elde edeceği kazanç istisna kapsamında olmaz, kanunun ilgili hükümlerine göre vergilendirilir.

karşılığında alınan bedele istisna uygulanabilir.⁶² Bundan başka kitap, şiir, makale, röportaj ve karikatürlerin, gazete ve dergi gibi süreli yayınlarda yayınlanması neticesinde sağlanan kazanç da gelir vergisinden istisnadır.

II. TELİF KAZANCI İSTİSNASINDA HASILATIN NİTELİĞİ

Telif kazancına gelir vergisi istisnasının uygulanabilmesi için eserlerin münhasıran sürekli veya arızı olarak serbest meslek faaliyeti çerçevesinde meydana getirilmiş olması ve elde edilen gelirin de serbest meslek kazancı niteliğinde olması gerekmektedir.⁶³ Eser yaratma çalışmaları, serbest meslek faaliyeti kapsamında olması için GVK'nin 65'inci maddesindeki unsurları taşımalıdır.

A. Telif Kazancının Serbest Meslek Kazancı Niteliğinde Olması

GVK'nin 65'inci maddesinde her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu düzenlenmiştir.⁶⁴ Serbest meslek faaliyeti bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına iş yapılmasıdır. Serbest meslek kazancıysa bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti olarak tahsil edilen para ve aylar ile, diğer surette sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardan, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.

Serbest meslek kazancı niteliğinde olan telif kazançlarını belirli şartlar dahilinde gelir vergisinden istisna tutan GVK'nin 18'inci maddesi "Serbest Meslek Kazançlarında İstisna" başlığıyla düzenlenmiştir. Dolayısıyla, telif kazancı istisnası, yasal düzenleme gereği sadece sürekli veya arızı serbest meslek faaliyeti çerçevesinde meydana getirilen serbest meslek kazancı niteliğindeki hasıllata uygulanır.⁶⁵ Telif kazancı istisnasının hem sürekli hem de arızı olarak elde edilen hasılat için uygulanmasına imkân tanınmıştır.

⁶² Duman, s. 3.

⁶³ Yılmaz, s. 68.

⁶⁴ "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 bağlıdır. Bu unsurlar, bir taraftan serbest meslek kazancı ile ticari kazanç, öte yandan serbest meslek kazancı ile ücret ilişkisinin sınırlarını belirlemektedir." Bkz. 221. Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. (<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>).

⁶⁵ Danıştay 4. Daire, E. 2001/1831, K. 2002/1996, T. 14.5.2002, (LegalBank).

B. Telif Kazancının Ücret Niteliğinde Olması

Fikir ve sanat eserini meydana getiren kişi, bu işi bir işverene tabi ve belli bir işyerine bağımlı olarak yaptığı durumda aldığı bedel ücret niteliğinde olur. Örneğin; bir gazete veya dergi işletmesinde, bu işletmelere bağlı ve işverenin emir ve talimatlarına uygun olarak çalışan kişiler, bu yerlerin hizmetlisi sayılırlar ve meydana getirdikleri fikri ve sanat ürünleri için kendilerine bu işletmelerce ödenen bedeller ücret olarak vergilendirilir.⁶⁶

Eserden sağlanan kazancın ücret olup olmadığı ayrımında esas ölçü, çalışan ve çalıştıran (işçi ile işveren) ilişkisi olup olmadığıdır. Bu ilişki, işverene bağlılık şeklinde olduğu takdirde işi yapan ve eseri meydana getirene ödenen para, onun hizmetinin karşılığı olarak ücret niteliğinde olur. Bu halde telif eser bir işverene tabi olarak hizmet sözleşmesi kapsamında üretildiği için elde edilen gelire telif kazancı istisnası uygulanamaz. Söz konusu hasılatın GVK 61, 94, 103 ve 104'üncü maddeleri uyarınca ücret olarak gelir vergisine tabi tutulması gerekir.

İstisnanın uygulanmasında bu ayırım, kendi nam ve hesabına eser meydana getirenler ile bir işverene bağlı olarak işveren adına eser üreten kişiler arasındaki risklerin aynı olmaması sebebiyle serbestçe eser üretenlerin korunması maksadıyla getirilmiştir.⁶⁷

Bir işletmeye bağlı olarak çalışan hizmet erbabının işyeri ve mesaisi dışında bağımsız biçimde çalışarak bir eser meydana getirmesi ve buradan bir kazanç sağlaması durumunda elde ettiği kazancın niteliği; eser sahibinin bu eseri dolayısıyla işverenle arasında hiçbir ilişki olmaması, meydana getirdiği eser doğrudan doğruya kendi malı olması ve eser sahibinin şahsi mesai harcaması sonucu eserin üretilmesi gerekçeleriyle bu halde elde edilen

⁶⁶ Yalın, s. 76.

⁶⁷ Özge İnci Hürşitoğlu, "Telif Hakları İstisnası Yanılgısı", *Vergi Sorunları Dergisi*, 39(339), 2016, s. 94-95; GVK'nin 18'inci maddesindeki istisnanın Vergi Reform Komisyonunun gerekçesinde "ismi geçen eser sahiplerinin eserlerini ekonomik anlamda değerlendirilmelerinin zaman alabileceği, eserin tutmayabileceği, masraflarını telafi edemeyebilecekleri bu bakımdan serbestçe eser telif edenlerle bir yere bağlı olarak ücret mukabili yazarlar arasında farklılık olduğu, kazancın eserin satıldığı yılda vergilendirilmesinin müterakki tarifeye göre yüksek nispette hesaplanacak verginin ağır ve adaletli olamayacağı, ilmi edebi ve bedii faydaları nesle intikal edecek olan bazı eserlerin teşvik ve himaye edilmiş olması da mali istisna asıl sebeplerinden olmamakla birlikte kültür hayatımızın bakımından istisnanın hayırlı bir netice olarak kabul edilebilir." denilmektedir. Bkz. Muharrem Özdemir, 2012, "Telif Haklarının Vergilendirilmesi-I", <<http://www.alomaliye.com/2012/08/29/telif-haklarinin-vergilendirilmesi/>> Erişim Tarihi 16 Temmuz 2022.

hasılatla telif kazancı istisnası uygulanır. Örneğin bir Danıştay kararında, iş sözleşmesinde test sorusu ve deneme kitapçığı hazırlanacağına dair bir hüküm bulunmayan özel dersane öğretmenlerinin hazırladıkları bu türden kitaplar için ücretlerinden ayrı olarak aldıkları ödemelerin telif kazancı istisnası kapsamında olduğu belirlenmiştir.⁶⁸

C. Telif Kazancının Ticari Kazanç Niteliğinde Olması

GVK'nin 37'nci maddesine göre ticari kazanç, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançtır. Eser yaratma işi ticari bir organizasyon içerisinde yapıldığı durumda elde edilen kazançta istisna uygulanmaz. Bu halde elde edilen gelir ticari faaliyet içerisinde sağlandığı için ticari kazanç niteliğinde olur.

Eserin eser sahibi ya da kanuni mirasçıları dışındaki kimseler tarafından çoğaltılması ve pazarlanması da ticari faaliyet niteliği taşır, bu halde de elde edilen kazanç ticari kazançtır.⁶⁹ Telif hakkının ticari işletmeye kar ve zarara katılmak koşuluyla konulması durumundaysa bu hak, ticari işletmeye sermaye olarak konulmuş olarak kabul edilir ve elde edilen kazanç yine ticari kazanç niteliğinde olur.⁷⁰

C. Telif Kazancının Gayrimenkul Sermaye İradı Niteliğinde Olması

Gayri maddi hakların kullanım hakkının bir zaman dilimi süresince devri lisans olarak isimlendirilmekte ve kullanım hakkının devri için taraflar arasında lisans sözleşmesi akdedilmektedir. Bu kapsamda, marka lisansı, patent lisansı, know-how lisansı bu sözleşmenin örnekleridir. Lisans verilmekle, gayri maddi hakkın sahipliği değil kullanım hakkı devredilmektedir. Dolayısıyla, lisans çıkartma bir anlamda kiralama değildir. GVK açısından kullanım hakkının devrine ilişkin verilen lisanslar kiralama olarak kabul edilmekte ve bu suretle elde edilen gelirler belli şartlar dahilinde gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir.⁷¹

GVK'nin 70'inci maddesinde yazılı mal ve haklar arasında telif hakları da sayılmıştır. Buna göre, telif haklarının müellifleri ve bunların

kanuni mirasçıları dışındaki kişiler tarafından kiraya verilmesinden doğan kazançlar gayrimenkul sermaye iradı niteliğindedir. Gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olan bu kazançlara telif kazancı istisnası uygulanmaz. Telif haklarının sahipleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından, ihtira beratının mucidi veya kanuni mirasçısı tarafından kiralanmasından doğan kazançlar ise serbest meslek kazancı olarak elde edildiği durumda telif kazancı istisnası uygulanır. GVK'nin 70'inci maddesinde belirtilen haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahilse, bunların iratları hakkında, ticari veya zirai kazanç hükümleri uygulanır. Bu durumda elde edilen gelire telif kazancı istisnası uygulanmaz.

D. Telif Kazancının Değer Artış Kazancı Niteliğinde Olması

GVK'nin mükerrer 80/3'üncü maddesine göre, telif haklarının müellifleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı niteliğindedir. Değer artış kazancı niteliğindeki bu kazançlara GVK'nin 18'inci maddesinde düzenlenen istisnanın uygulanması mümkün değildir. Telif haklarının müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar ise serbest meslek kazancı olarak elde edildiği durumda telif kazancı istisnası kapsamındadır. GVK'nin 80'inci maddesinde belirtilen gayri maddi hakların alım satımı ticari bir organizasyon içerisinde yapılırsa, bunların satışından elde edilen kazançların değer artış kazancı olarak değil, ticari veya zirai kazanç olarak vergilendirileceği ve telif kazancı istisnasının uygulanmayacağı açıktır.

III. TELİF KAZANCI İSTİSNASININ KAZANÇ YÖNÜNDEN SINIRLANDIRILMASI

05.12.2019 tarihinde 7194 sayılı Kanun'la GVK'nin 18'inci maddesinde, bir takvim yılında elde edilen telif kazancının gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı⁷² aşması halinde gelir vergisi istisnasının uygulanmayacağına yönelik bir değişiklik yapılmıştır. Böylece bir anlamda telif kazancı istisnasının uygulanmasına kazancın miktarı yönünden bir sınırlama getirilmiştir. Kazanç sınırlaması dolayısıyla istisnadan yararlanamayacak olanların, 94'üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü de bulunmamaktadır.

Buna göre; GVK'nin 18'inci maddesi kapsamında elde edilen ve aynı

⁶⁸ Danıştay 3. Daire, E. 1994/4525, K. 1995/2397, T. 13.9.1995, (LegalBank).

⁶⁹ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 21. Bası, Gazi Kitabevi, 2020, s. 307.

⁷⁰ Abdullah Barış, "Gelir ve Katma Değer Vergisi Açısından Telif Hakları ve İhtira Beratlarından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 38(318), 2015, s. 136.

⁷¹ Yıldırım, 2011, s. 72.

⁷² GVK'nin 103'üncü maddesinde yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutar; 2022 yılı için 880.000 TL, 2023 yılı için 1.900.000 TL'dir.

kanunun 103'üncü maddesinde yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL, 2023 yılı için 1.900.000 TL) aşmayan kazançlar, gelir vergisi istisnası kapsamında olacak ve bu kazançlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir. Diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir. Bu kazançlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergiler nihai vergi olacaktır.

GVK'nin 18'inci maddesi dolayısıyla elde edilen kazanç tutarının bir takvim yılında belirlenen tutarı aşması halindeyse telif kazançları istisnası uygulanmaz. Söz konusu tutarın aşıp aşılmadığı ilgili takvim yılının sonunda belirlenir⁷³ ve GVK'nin 18'inci maddesi kapsamında elde edilen kazançlar toplamının belirlenen tutarı aşması halinde, kazançların tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilir. İstisnanın uygulanıp uygulanmayacağı yıl sonu itibarıyla belirleneceğinden, istisnadan faydalanamayan mükelleflerin geçici vergi beyannamesi verme yükümlülükleri de yoktur.

A. İstisnanın Sınırlandırılmasında Kazanç Miktarının Hesabı

Telif kazancı istisnasının uygulanabilmesi için eserlerin sürekli veya arazi olarak serbest meslek faaliyeti çerçevesinde meydana getirilmesi ve elde edilen gelirin de serbest meslek kazancı niteliğinde olması gereklidir. GVK'nin 68'inci maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde indirilebilecek giderler açıklanmıştır. Bu giderler serbest meslek kazancının tespitinde hasılatın indirilen giderlerdir.⁷⁴ Bu giderlerin elde edilen hasılatın indirilmesinin ardından kalan tutar, serbest meslek kazancını oluşturmaktadır.

Telif kazancı istisnasında istisna sınırının belirlenmesinde bir takvim yılı içinde elde edilen gayrisafı hasılatın GVK'nin 68'inci maddesinde açıklanan serbest meslek kazancının tespitinde indirilebilecek giderler indirildikten sonra kalan tutar dikkate alınmalıdır.⁷⁵ Buna göre, elde edilen hasılatın, bu giderler indirildikten sonra kalan tutar GVK'nin 103'üncü maddesindeki tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşarsa telif kazançları bakımından

beyanname verme yükümlülüğünün doğacağı kabul edilmelidir.⁷⁶

GVK'nin 89'uncu maddesinde sayılan beyana tabi kazançtan indirilecek giderler ise telif kazançlarında istisna sınırının belirlenmesinde değerlendirilmeye alınmamalıdır. Bu giderler, yıllık beyannameye vergiye tabi olan gelirin (matrahın) belirlenmesinde indirim olarak gösterilecek giderler olduğu için GVK'nin 103'üncü maddesindeki tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarın aşıp aşılmadığı hesabında dikkate alınmamalıdır. Bu giderler, ancak beyanname verme yükümlülüğü doğduktan sonra, beyanname üzerinden indirilecek giderlerdir. Bunlar serbest meslek kazancının tutarının tespitinde belirleyici olmamaktadır.

Telif kazancı istisnasında belirlenen miktarın üzerinde kazanç elde edildiği durumda tüm kazancın beyan edilmesi ve istisnanın hiçbir şekilde uygulanmaması dolayısıyla mükellef lehine bir yorum yapılarak beyanname verme sınırında GVK'nin 68'inci maddesinde açıklanan giderlerin indirilmesine imkân tanınması, istisnanın uygulanmasında en uygun yöntemi oluşturur.

B. Değerlendirme

GVK'nin 18'inci maddesi kapsamında kalan kazançların toplamı gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aştığı durumda istisnanın hiçbir şekilde uygulanmaması bazı durumlardan sakıncalıdır. İlk olarak durum vergi yükü yönünden değerlendirilmelidir. Telif kazancının miktarı istisna kapsamında kaldığında kişinin vergi yükü ya hiç doğmamakta ya da tevkifat yoluyla kesilen vergiler kadar olmaktadır. Oysa 7194 sayılı kanun değişikliğinden sonra belirlenen tutarın üzerinde telif kazancı elde edildiğinde kazancın istisna kapsamından tamamen çıkarılması, kazanç sahiplerinin ağır bir vergi yükü altına girmelerine ve ayrıca beyanname verme ve giderlerin tevsiki gibi vergi işlemleriyle karşılaşmalarına sebep olmaktadır. Telif kazancı istisnasını, istisna olmaktan çıkaran bu düzenleme, bu yönüyle vergi adaletine ve belirlilik ilkelerine de aykırıdır. Belirlilik ilkesi bakımından sakınca, hükümdeki söz konusu tutarın aşıp aşılmadığının ilgili takvim yılının sonu itibarıyla belirlenmesindedir. Burada kişilerin telif kazançları bakımından vergi yükümlülüğü takvim yılı tamamlanmadığı müddetçe belirli ve kesin olamayacaktır. Bu düzenleme, ödenmesi gereken verginin tüm unsurlarıyla belirli ve kesin biçimde ortaya konmasının önüne geçmektedir.

⁷⁶ Söz konusu giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için 213 sayılı VUK'ta belirtilen belgelerle tevsik edilmesi gerekir.

⁷³ 193 sayılı Kanunun 103'üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarın aşıp aşılmadığı, takvim yılı sonu itibarıyla her bir yıl için ayrı ayrı değerlendirilecektir. İlgili takvim yılında istisnadan yararlanılamaması sonraki yıllarda istisnadan yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

⁷⁴ Fatih Saraçoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, 10. Bası, Gazi Kitabevi, 2021, s. 117

⁷⁵ GVK madde 18/5'te hasılat yerine kazanç ifadesi kullanılması, bu yönde belirleme yapılması fikrini kuvvetlendirmektedir.

Aynı zamanda, GVK'nin 18'inci maddesi kapsamında elde edilen kazançların toplamı GVK'nin 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aştığı durumda istisnanın hiçbir şekilde uygulanmaması, kişileri telif kazançları bakımından gerçekleştirdikleri iş ve işlemlerinde elde ettikleri telif kazançlarının beyanname verme sınırının altında kalmasını sağlamak için düşük bedeller göstermeye yöneltebilir. Burada adeta yeni bir peçeleme türünün doğmasına neden olunmaktadır. Tüm bunlar kayıt dışının artmasına da sebebiyet verecek sorunlu uygulamalardır.

C. Telif Kazancı İstisnasına Yeni Bir Uygulama Önerisi

Tüm bu sorunların önüne geçilmesi adına, belirlenen kazanç tutarı aşıldığı durumda istisnanın hiçbir şekilde uygulanmaması yerine; GVK madde 18 kapsamında elde edilen kazancın belirli bir miktarına kadar olan kısmının gelir vergisinden istisna tutulması ve belirlenen tutarın üzerindeki kazancın normal usullere göre vergilendirilmesi usulü benimsenmelidir. Başka bir ifadeyle, telif kazancı istisnası, bir takvim yılında elde edilen telif kazancının belirli kısmı için uygulanmalı ve bu kısmın üzerindeki kazanç vergiye tabi tutulmalıdır. Bu yöntemde hem istisnanın kapsamı ve sınırları kesin biçimde ortaya konur hem vergi kaybı oluşmaz hem de mükelleflerin elde ettiği telif kazancının miktarı önemli olmaksızın istisnanın uygulanabileceği en yüksek miktar belirlenmiş olur. İstisnanın bu yöntemle uygulanması halinde istisna niteliği kaybolmaz ve vergileme prensiplerine aykırılıklar ortadan kaldırılır.

Ç. Yıllık Beyanname Verilmesi Durumunda İndirilebilecek Giderler

311 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde açıklandığı üzere "yıllık beyanname verilmesi durumunda, GVK'nin 68'inci maddesinde sayılan 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 Kanunu'nda (VUK) belirtilen belgelerle tevsik edilmesi şarttır.⁷⁷

Ayrıca yıllık beyanname verilmesi durumunda, GVK'nin 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

⁷⁷ 213 Sayılı VUK'un 236'ncı maddesinde; "Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir." hükmüne yer verilmiştir.

gibi bazı harcamaların da beyan edilen gelirden indirim konusu yapılması mümkündür.

D. Yıllık Beyanname Verilmesi Durumunda Önceden Tevkif Edilen Vergilerin Durumu

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden GVK'nin 94'üncü maddesine göre yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilir. Buna göre, telif kazançları için yıllık beyanname verilmesi durumunda hasılat üzerinden yapılan %17 oranındaki vergi tevkifatı GVK'nin 121'inci maddesine göre beyanname hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Belirtmek gerekir ki, kazanç sınırı aşıldığı için istisnanın uygulanmayacak olması, yıl içinde yapılacak tevkifat uygulamasını etkilemeyecek ve söz konusu kazançlar üzerinden GVK'nin 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca hasılatla tevkifat uygulanacaktır.

E. Yıllık Beyanname Verilmesi Durumunda Tevkifat Yapma Yükümlülüğü

7194 sayılı kanunla eklenen fıkranın ikinci cümlesinde "Bu durumda olanların, 94'üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur." denmektedir. Buna göre belirlenen kazanç tutarı aşıldığı için beyanname verme yükümlülüğü doğan istisnadan yararlanamayacak olan mükelleflerin, GVK'nin 94'üncü maddesi kapsamında ücret, kira gibi yapacağı ödemeler üzerinden tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur.

Örneğin, eser sahibi, kiraladığı atölye nedeniyle ödediği kira bedelleri ile yanında çalıştırdığı işçisine yaptığı ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmayacaktır. Eser sahibinin yanında çalışan işçisi, tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirlerini GVK'nin 95'inci maddesi uyarınca yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edecektir.⁷⁸ Atölyenin sahibiyse elde ettiği kira gelirini gayrimenkul sermaye iradi niteliğiyle kendisi beyan edecektir.

IV. TELİF KAZANCI İSTİSNASINDA TEVKİFAT UYGULAMASI

Telif kazançları istisnası sürekli bir istisna niteliğinden uzaktır. Telif kazançları istisnasının düzenlendiği GVK'nin 18'inci maddesine göre "serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanunun 94'üncü maddesi uyarınca tevkif

⁷⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, Özelge Sayısı: 84098128-120.04.02[18-2017-19]-227158, Tarihi: 12.08.2020.

suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur." Buna göre, telif kazancına gelir vergisi istisnası uygulanması, GVK'nin 94'üncü maddesine göre yapılacak gelir vergisi tevkifatının yapılmasını engellemez. Bu yönüyle bu istisna ancak gelir vergisi tarifesinin artan oranlı sistematığına aykırı biçimde, sabit oranlı bir vergiye dönüşür.

Tevkifat yapmakla yükümlü olan kişi ve kurumlarla işlem yapıldığı takdirde, işlemin karşı tarafı GVK'nin 94'üncü maddesine göre tevkifat yapar. Tevkifat oranı 12.01.2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi'yle, %17 olarak belirlenmiştir.

A. Tevkifat Oranı

1986 yılından itibaren 3239 sayılı kanunla beraber telif kazançlarının vergilendirilmesinde tevkifat yapılmaya başlanmıştır. Süreç içerisinde ilk olarak Bakanlar Kurulu'nda⁷⁹ belirlenen %10 oranıyla tevkifat uygulanmıştır. Sonrasında telif geliri üzerinden yapılan tevkifat 01.09.1999 tarihinden itibaren GVK'nin 94/2-a maddesi uyarınca %15 oranında (99/13230 sayılı BKK) ve bu tevkifat üzerinden %10 oranında fon payı kesilecek biçimde revize edilmiştir. Son düzenleme yine Bakanlar Kurulu Kararnamesiyle yapılmış olup, 12.01.2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı kararnameye göre tevkifat oranı %17'ye çıkarılmış, buna ek uygulanan fon payı kesintisi kaldırılmıştır.⁸⁰

B. Değerlendirme

Telif kazançları bakımından vergi kesintisi yapılması için hasılatın GVK'nin 94'üncü maddesinin birinci fıkraya hükmü uyarınca kesinti yapma yükümlülüğü olan kişi ve kuruluşlardan sağlanması gerekir. Tevkifat uygulaması bakımından kazancın devamlı veya arızı nitelikte olmasının herhangi bir önemi yoktur. Her iki durumda da tevkifat uygulanır.

Hasılatın tevkifat yapmakla yükümlü olmayan kişilerden sağlanması halindeyse vergi kesintisi yapılmaz. Bu halde, GVK'nin 18'inci maddesi tam bir istisna biçiminde uygulanır.

⁷⁹ Kanun dışında düzenleyici işlemle tevkifat oranının belirlenmesine dair yetki GVK'nin 94. maddesinin 8. fıkrasına dayanmaktadır. Buna göre; "Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan tevkifat nispetini, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sınıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkilidir."

⁸⁰ Dar mükellefler bakımından tevkifat oranında ayırım vardır. Buna göre, GVK'nin 94'üncü maddesinin 4 nolu bendine göre telif haklarının satışı nedeniyle dar mükelleflere yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılması gerekmekte olup, tevkifat oranı ise %20 olarak uygulanmaktadır.

Hasılatın tevkifat yapmakla yükümlü olan kişilerden sağlanması halinde, %17 oranında uygulanan vergi kesintisi; hükmün istisna niteliğinden uzaklaşmasına ve adeta tek oranlı vergilemeye dönüşmesine sebep olmaktadır. Gelir vergisi sisteminin artan oranlı yapısına aykırılık teşkil eden tevkifat uygulaması, telif kazançlarının vergilendirilmesinde istisna uygulamasına aykırılık teşkil etmektedir.

Vergi tevkifatının %17 olarak uygulanması da yüksek bir orandır. Bu oranda uygulanan tevkifatla telif kazancı istisnası, gelir vergisi tarifesinin ilk gelir dilimi kadar telif kazancı elde edenler bakımından istisna olma vasfını tamamen yitirmektedir. Bu miktarın üstündeki kazançlar bakımından istisna hükmü kısmi bir niteliğe, hatta sabit oranlı bir vergileme rejimine dönüşmekte ve gelir vergisinde yatay ve dikey adaleti zedelemektedir.⁸¹

V. TELİF KAZANCI İSTİSNASINDA ŞEKLİ YÜKÜMLÜLÜKLER

A. Beyanname Verme Yükümlülüğü

GVK'nin 86'ncı maddesine göre, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için yıllık beyanname verilmez. Buna göre, telif kazancı istisnası kapsamında olan kazançlar için yıllık gelir vergisi beyanname verilmeyecektir. Diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir. Bu kazançlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergiler nihai vergi olur. İstisna kapsamında kalan hasılatın GVK'nin 94'üncü maddesinde sayılanlar dışındaki kişi ve kurumlardan elde edilmesi halinde de beyanname verme yükümlülüğü doğmaz.⁸²

GVK'nin 18'inci maddesi kapsamında elde edilen ve aynı Kanunun 103'üncü maddesinde yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşan kazançlar için istisna uygulanmaz. Bu halde, elde edilen kazançların tamamı yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilir.⁸³

⁸¹ Yüce, s. 51.

⁸² Belirtmek gerekir ki, telif kazançları istisnası uygulanan kazançlar bakımından beyanname verme yükümlülüğünün doğmadığı durumda; GVK'nin 94/2-a maddesine göre bu kazançlar için tevkif edilen vergiler, diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda beyannameye hesaplanan vergiden mahsup edilmez.

⁸³ Telif kazançları için yıllık beyanname verilmesi durumunda, hasılatın yapılan %17 oranındaki vergi tevkifatı GVK'nin 121'inci maddesine göre beyannameye hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir.

B. Defter Tutma ve Belge Düzeni

311 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre;

GVK'nin 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 (serbest meslek makbuzu) düzenleme zorunlulukları vardır.

Sadece GVK'nin 18'inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı kanunun 94'üncü maddesinde belirtilen kişi veya kurumlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin, yıl içindeki kazançlarının toplamının GVK'nin 103'üncü maddesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmış olmamasına bakılmaksızın, defter tasdik ettirme ve tutma, defter-beyan sistemine kaydolma, belge düzenleme zorunlulukları yoktur.⁸⁴ Bunlar VUK'ta yer alan kayıt nizamı, belge düzeni, defter tasdiki yükümlülüklerine uymayabileceklerdir. Ancak bu yükümlülüklerle uyup uymama konusu mükellefin şahsına bırakılmıştır.

GVK'nin 18'inci maddesi kapsamında faaliyette bulunan ve serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu bulunmayanlardan alınan eserlere ilişkin yapılan ödemelerin gider pusulası⁸⁵ imzalatılmak suretiyle tevsik edilmesi mümkündür. Kendilerine düzenlenen gider pusulalarını ve bu faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mal ve giderlerine ilişkin belgelerini, VUK'ta öngörülen süre boyunca saklamaları gerekmektedir. Ancak mükellef istisna kapsamına giren faaliyetlerin yanında başka serbest meslek faaliyeti de yürütüyor ise yukarıda yer alan avantajlardan yararlanamayıp hizmet ifasıyla birlikte serbest meslek makbuzu düzenleyeceği tabiidir.

GVK'nin 18'inci maddesinde belirtilen türden faaliyetleri arızı olarak yapanların, defter tasdik ettirme, defter beyan sistemine kaydolma ve tutma

⁸⁴ GVK'nin 18'inci 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 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamındaki kazançlarına ilişkin kayıtlarını da aynı defterde göstermesi mümkündür.

⁸⁵ VUK madde 227'ye göre: "Gider pusulası, işin mahiyeti, emtiyanın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve iş yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur."

ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır.

GVK'nin 18'inci maddesi kapsamında elde edilen kazançların, aynı kanunun 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması nedeniyle istisnadan faydalanılamayacak olması, defter tutma ve belge düzenleme yükümlülüğünde bir değişiklik yaratmayacaktır.

VI. TELİF KAZANÇLARINDA KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI

Telif kazancının vergilendirmesinde katma değer vergisi bakımından özellik arz eden durumlar vardır. Bu bölümde bunlar incelenecektir

Bir eserin değerlendirilmesi sonucu elde edilen hasılatın KDV karşısındaki durumu hakkında KDV Genel Uygulama Tebliği'nde açıklamalar bulunmaktadır. Buna göre, telif kazancına KDV uygulanması bakımından özellik arz eden husus, telif kazancına yönelik serbest meslek faaliyetinin mutad ve sürekli şekilde yapılmasıdır. Bu türden faaliyetlerin mutad ve sürekli yapılması halinde KDV mükellefiyeti doğar, bu faaliyetlerin arızı olarak yapılması halinde ise KDV mükellefiyeti doğmaz.⁸⁶ KDV açısından telif kazancına yönelik bir istisna mevcut değildir. Bu nedenle GVK'nin 18'inci maddesi kapsamına giren ve gelir vergisinden istisna olan kazançlar mutad ve sürekli şekilde yapılması halinde KDV'ye tabi olur.⁸⁷

A. Telif ve İhtira Beratı Kazançlarına KDV Uygulamasında Tam Tevkifat ve Sorumluluk Uygulaması

Telif kazançlarına KDV uygulanmasında iki ayrı usul belirlenmiştir. Bunlar KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyanı ve KDV'nin mükellefiyet tesis edilerek beyanıdır.

224 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 5'nci bölümünde; "GVK'nin 18'inci maddesinde belirtilen teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanunun 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kurumlara yapanların katma değer vergisi yükümlülüklerinin, hasılatlarına bağlı olmaksızın, 19 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde açıklandığı şekilde, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca yerine getirileceği" belirtilmiştir. 19 Seri No'lu Katma

⁸⁶ Musa Yıldırım, "Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 35(286), 2012, s. 131.

⁸⁷ Nuri Değer, "Telif Hakkı Bedellerinin Ödenmesinde Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi Uygulamaları-I", *Yaklaşım Dergisi*, 17(198), 2009, s. 31.

Değer Vergisi Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmış yerine getirilen KDV Genel Uygulama Tebliğinde de konu benzer içerikle düzenlenmiştir. Buna göre, serbest meslek faaliyetlerini mutad ve sürekli olarak yapanların kural olarak KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir. Ancak, GVK'nin 18'inci maddesindeki faaliyetler kapsamında yer alan teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanun'un 94'ncü maddesinde belirtilen kişi ve kurumlara yapanların hesaplayacağı KDV, bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre, "bu uygulamadan yararlanılabilmesi için söz konusu kişilerin KDV mükellefiyetlerinin sadece GVK'nin 18'nci maddesinde belirtilen faaliyetlerden ibaret olması ve yaptıkları işlemlerinin tamamının GVK'nin 94'ncü maddesinde belirtilen kişi ve kurumlara yapılması gerekmektedir." Söz konusu teslim ve hizmetleri GVK'nin 94'ncü maddesinde belirtilen kişi ve kurumlar yanında bu maddede yer almayanlara da yapanlar bu uygulamadan faydalanamaz.

KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre, "sorumluluk uygulaması kapsamında işlem yapılabilmesi için GVK'nin 18'nci maddesi kapsamına giren işlemleri yapanların, bu şekilde işlem yapılmasını önceden vergi sorumlusuna bildirmesi gerekmektedir."

GVK'nin 94'ncü 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.

Söz konusu serbest meslek erbabı ayrıca KDV beyannamesi vermez ve defter tutmaz ve belge düzenlemez. Söz konusu işlemlerin belgelendirilmesi ise 213 Sayılı VUK'un genel hükümlerine göre gider pusulası ile yapılır.

B. Telif ve İhtira Beratı Kazançlarına KDV Uygulamasında Mükellefiyet Uygulaması

GVK'nin 18'inci maddesi kapsamına giren teslim veya hizmetleri GVK'nin 94'üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar yanında bu maddede yer almayanlara da yapanlar sorumluluk uygulamasından faydalanamaz.

Sorumluluk uygulamasından yararlanmak istemeyen mükellefler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükellefler ise GVK'nin 94'üncü maddesinde yer alan kişi ve kuruluşlarla bunlar dışındakilere yaptıkları işlemleri için, kendileri KDV hesaplar ve mükellef sıfatıyla beyan edip öderler. Bu durumda olan mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutar, belge düzenler. Bu halde GVK'nin 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşların bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu olmaz.

SONUÇ

Fikir ve sanat eserlerinin değerlendirilmesiyle elde edilen hasılat, 193 sayılı GVK'nin "Serbest Meslek Kazançlarında İstisna" başlığıyla düzenlenen 18'inci maddesinde gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Öğretide telif kazançları istisnası olarak isimlendirilen istisnanın uygulanabilmesi için düzenlemede belirlenen koşulların yerine getirilmesi gerekir.

Telif kazancı istisnası kültürel niteliğin ve yaratıcılığın devamı ve himaye edilmesi, kültürel ve sanatsal faaliyetlerin teşvik edilmesi ve özendirilmesi hedefleriyle Türk vergi sistemine dahil edilmiştir. Buna karşın, telif kazançları istisnası sürekli bir istisna niteliği taşımamaktadır. Eser sahibi tarafından eserin GVK madde 94'te sayılan tevkifat yapmakla yükümlü kişi ve kurumlara devredilmesi durumunda, elde edilen hasılat vergi kesintisine tabi olur. Bundan başka 05.12.2019 tarihinde 7194 sayılı kanunla telif kazançları istisnasının uygulanması bakımından kazanç miktarına sınırlama getirilmiştir. Buna göre, GVK'nin 18'inci maddesi kapsamında elde edilen kazançlar toplamı 103'üncü maddede yazılı gelir vergisine esas tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamayacaklardır. GVK'nin 18'inci maddesi kapsamında elde edilen ve aynı kanunun 103'üncü maddesinde yazılı gelir vergisine esas tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan kazançların tamamı gelir vergisi istisnası kapsamındayken; belirlenen tutarın üzerinde kazanç elde edildiği durumda istisna hiçbir şekilde uygulanmayacaktır.

Telif kazancının vergilendirilmesinde istisna düzenlemesine hem tevkifat uygulanması hem de istisnaya kazanç yönünden sınırlama getirilmesi hükmün niteliğini olumsuz etkilemektedir. Bunlar istisna ile hedeflenenlere uzak ve istisnanın kapsamını sınırlayan uygulamalardır.

Süreç içerisinde kültürel faaliyete verilen önem doğrultusunda çeşitli değişikliklere uğrayarak bugüne dek varlığını sürdüren istisna hükmünün dilinin ağır ve kullanılan kavramların eski olduğunu söylemekte bir beis yoktur.

Öyle ki düzenlemede mülga edilen kanunlara ait kavramların kullanılması, istisnanın kapsamının belirlenmesini ziyadesiyle güçleştirmektedir. Bu duruma, istisnanın uygulanabileceği eser türleri arasında ihtira berati kavramının kullanılması örnek verilebilir. İhtira berati kavramı, günümüzde kullanımı olmayan bir kavramdır. Bunun yerine Sınai Mülkiyet Kanunu'nda patent kavramı kullanılmaktadır. Bundan başka istisna kapsamında sayılan video bantlar da günümüzde üretimi ve kullanımı son derece sınırlı olan ürünlerdir. Bu hususta düzenlemenin dilinin güncellenmesi ve kullanılan kavramlara özen gösterilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan A, *Kamu Maliyesi*, 21. Bası, Gazi Kitabevi, 2020.
- Altuntaş M, *Telif Kazançlarının Vergilendirilmesinin Mevzuat ve Uygulama Açısından Analizi*, 1. Bası, Maliye ve Hukuk Yayınları, 1996.
- Antalya OG / Sağlam İ, *Miras Hukuku*, 4. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2019.
- Ateş M, *Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Hakların Kapsamı ve Sınırlandırılması*, 1. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2003.
- Ayhan R / Çağlar H / Yıldız B / İmirlioğlu D, *Sınai Mülkiyet Hukuku*, 1. Bası, Adalet Yayınevi, 2021.
- Barış A, “Gelir ve Katma Değer Vergisi Açısından Telif Hakları ve İhtira Beratlarından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 38(318), 2015, s. 131-142.
- Çavdar A, *Gelir Vergisi Sistemi Çerçevesinde Yatay Eşitlik Kavramı*, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi), 2014.
- Değer N, “Telif Hakkı Bedellerinin Ödenmesinde Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi Uygulamaları-I”, *Yaklaşım Dergisi*, 17(198), 2009.
- Duman Ö, “Telif Haklarından Elde Edilen Kazançların GVK Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası*, 19(217), 1999, s. 1-7.
- Evrensel HA, *Telif Hakkı Sözleşmesi ve Hakların Devri*, 2. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Güneş İ, *Sınai Mülkiyet Kanunu Işığında Uygulamalı Patent ve Faydalı Model Hukuku*, 2. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2019.
- Gürhayta NK / Özkan E, “Serbest Meslek Kazanç İstisnası Uygulamasında Yetki Karmaşası”, *Vergi Raporu Dergisi*, 1(227), 2018, s. 24-32.
- Hurşitoğlu Öİ, “Telif Hakları İstisnası Yanılgısı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 39(339), 2016, s. 90-99.
- Karademir A, *Çalışanların Yarattığı Eserler Üzerinde Fikri Hakların Kullanılması*, 1. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2017.
- Karaman D / Damar M, “Fikri Mülkiyet Haklarının Yazılım Sektörü Açısından Değerlendirilmesi: Usedsoft ve Verisil Davaları”, *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(24), 2021, s. 1165-1198.
- Karasu R / Suluk C / Nal T, *Fikri Mülkiyet Hukuku*, 5. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2021.

- Noyan E, *Patent Hukuku*, 3. Bası, Adalet Yayınevi, 2015.
- Öncel M / Kumrulu A / Çağan N / Göker C, *Vergi Hukuku*, 30. Bası, Turhan Kitabevi, 2021.
- Özdemir M, 2012 “Telif Haklarının Vergilendirilmesi-I”, <<http://www.alomaliye.com/2012/08/29/telif-haklarinin-vergilendirilmesi/>> Erişim Tarihi 16 Temmuz 2022.
- Özkaya P / Samet R, “Yazılım Ürünlerinin Telif Hukuku Kapsamında Korunması”, *Uluslararası Bilgi Güvenliği Mühendisliği Dergisi*, 6(1), 2020, s. 17-34.
- Saraçoğlu F, *Türk Vergi Sistemi*, 10. Bası, Gazi Kitabevi, 2021.
- Sarı O, *Patent Lisans Sözleşmeleri*, 1. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2019.
- Semiz Ö, *Telif Hakları ve Bağlantılı Hakların Toplu Yönetimi ve Kamusal Denetimin Boyutları*, 1. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Serozan R / Engin Bİ, *Miras Hukuku*, 5. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2018.
- Taşkan YZ, *Vergi Hukuku*, 4. Bası, Adalet Yayınevi, 2021.
- Türkay İ, *Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi*, 3. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2016.
- Yalın MA, *Türk Hukukunda Telif Hakları ve Vergilendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2002.
- Yazıcı S / Şahin S, “Osmanlı Devleti’nde Patent Uygulaması: Örneklerle İhtira Beratı Kanunu İncelemesi”, *History Studies*, 2(11), 2019, s. 815-825.
- Yıldırım M, “Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 35(286), 2012, s. 127-136.
- Yıldırım M, *Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi*, 1. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2011.
- Yılmaz G, *Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi), 2004.
- Yüce M, “Fikri Haklar ve Bunların Telif Kazancı İstisnası Karşısındaki Durumu”, *Mali Çözüm Dergisi*, 12(53), 2000, s. 43-55.