

**TELİF ve
İHTİRA
BERATLARI
HAKLARININ
VERGİ
YASALARI
KARŞISINDAKİ
KONUMU**

Mualla ÖZTÜRK
Vergi Kontrol Memuru

GİRİŞ

1 .1.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3239 sayılı yasanın 40. maddesi ile telif kazançları istisnası ile telif kazançlarında istisna hadleri kaldırılmış ve bu tür kazanç elde edenlerin tevkif suretiyle düşük oranda vergilendirilmesini sağlayıcı düzenleme yapılmıştır. Telif kazançları ve ihtira beratı haklarının vergi yasalarına göre açıklanması, değerlendirilmesi ve hangi durumlarda belge düzenleneceği ile uygulamada bütünlüğün nasıl sağlanacağı yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

I. TELİF VE İHTİRA BERATLARI HAKLARININ GELİR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ KONUMU

A. KAVRAMLARIN TANIMI

1. Telif Hakkı:

Telif Hakkı; edebiyat, güzel sanatlar ve ilim alanında bilgi ve fikir mahsulü olarak eser vücuda getiren ve yaratanın eseri üzerinde sahip olduğu kullanma ve imtiyaz hakkıdır (1).

2. Telif Kazancı:

Telif Kazancı; fikir ve sanat eserlerinden sağlanan kazanç demektir. Bir başka deyişle telif hakkının çeşitli şekillerde-bizzat kul-

(1) DOĞAN A. Abdullah, ÜNLÜ M. Cengiz, DİCLE Cahit, "Amortismanlar", Ankara 1984, s. 30.

lanılarak, kiralanarak ya da satılarak-değerlendirilmesi sonucu elde edilen kazanç telif kazancıdır (2).

3. İhtira Beratı Hakkı:

İhtira Beratı Hakkı; sanat ve sanayie ilişkin her çeşit yenilik, gelişme ve buluştan yararlanma hakkı, sadece bunları gerçekleştiren kişilere belirli sürelerle verilir.

Bu haktan yararlanmak devletten alınacak bir berat ile mümkün olur. İşte bu berat "İhtira beratı" denilmektedir.

İhtira beratının alınabilmesi iki şarta bağlıdır:

1. Keşif veya icat olunan şeyin yeni olması, burada aranan yenilik objektif bir yeniliktir. Mucidin yeni bir şey bulduğunu zannetmesi ve bunun da önce mevcut olmadığını bilmesi önemli değildir. Yaratılan şeyin daha önce bilinmeyen ve tanınmayan bir konuya ilişkin olması gerekir.

2. Sanayide uygulanma olanağının bulunması, berat verilebilmesi zorunludur, nazari alanda kalan icat berattan yararlanamaz (3).

4. Alâmeti Farika Hakkı:

Alâmeti Farika; Üretilen eşyalara konularak, bunların yapıldığı fabrika, imalâthane veya sahiplerinin isim, ünvan ve şöhretlerini belirten ve benzerlerinden ayıran ve tescil edildikleri takdirde sahibi için hak mahiyetini kazanan; mühür, harf, rakam, isim, resim gibi kullanılan her nevi işaret ve damgaya alâmeti farika denir (4).

5. Eser:

Türkçe sözlükte eser, bir kimsenin, sanatçının emek sonucu ortaya koyduğu ürün olarak tanımlanmıştır (5).

Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre eser; sahibinin özelliğini taşıyan ve belirli hükümler uyarınca, ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat ürünüdür (6).

(2) YARCAN Nezik, E.A.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: I, Sayı: 2, Haziran 1983, s. 9.

(3) Ekonomi Ansiklopedisi, İstanbul 1983, s. 623.

(4) DOĞANA. Abdullah, ÜNLÜ M. Cengiz, DİCLE Cahit, "Amortismanlar", Ankara 1984, s. 29.

(5) Türkçe Sözlük, Ankara 1983.

(6) KIZILOĞLU Şükrü, "Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması", Ankara 1989, s. 238.

Sinema Video ve Müzik Eserleri Kanununa göre eser ise film, video ses taşıyıcıları ve benzerleri üzerine kaydedilmiş hareketli veya sesli fikir ve sanat ürünlerini ifade etmektedir (7).

Hukuk sözlüğünde ise eser, hukukta fikri haklara konu olan sanat eserleri bakımından ele alınan bir mevzudur (8).

6. Kanuni Mirasçı:

Kanuni Mirasçı; murise tabii (kan hısımları) veya akdi (sağ kalan eş veya evlâtlık) bir münasebetle bağlı bulunan mirasçıdır. Devlet de kanuni mirasçıdır (9).

Eser sahibinin birinci derece fûruğu, ikinci derecede ana ve babası ile bunların fûruu ile üçüncü derecede büyük babaları ve annelerle bunların fûruglarıdır. Eser sahibinin sağ kalan eşi her derecedeki mirasçılarla birlikte kanuni mirasçı sayılır ve istisnadan yararlanırlar.

Kitap yazarlara tanınan telif kazançları istisnasından bunların mirasçıları da ayrı ayrı ve aynı miktarlarda yararlanırlar. Bunlar dışında kalanlar ve diğer mansup mirasçıları kanuni mirasçı olmadıklarından istisna kapsamına girmezler (10).

7. Mansup Mirasçı:

Mansup mirasçı, atanmış mirasçı; naspedilen mirasçı, tayin edilen mirasçıdır. Miras bırakanca evvelden tayin edilmiş demektir (11).

8. Müellif:

Müellif; ilmi veya edebi bir fikir veya görüşü şahsi sorumluluk altında ve özgür olarak yazılı şekilde ortaya koyan kimsedir. Kitap yazar, hazırlayan kimseye denir (12).

9. Mütercim:

Çevirmen, bir yazıyı bir dilden başka bir dile çeviren kimse olarak tanımlanabileceği gibi, başka bir dilde yazılmış olan eseri yazılı bir şekilde Türkçe'ye çeviren kimselerin Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda işleme sa-

(7) A.g.e. s. 238.

(8) ÖZCAN Hüseyin, "Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü", Ankara 1980, s. 201.

(9) A.g.e. s. 382.

(10) KIZILOL Şükrü, Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması", Ankara 1989, s. 447.

(11) ÖZCAN Hüseyin, "Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü", Ankara 1980, s. 452.

(12) KIZILOL Şükrü, Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması", Ankara 1989, s. 447.

yılan eserleri meydana getirenler olarak da tanımlanabilir. Gelir Vergisi Kanununa göre işlemlerden yalnızca tercümeleri yapanlar istisna hükümünden yararlanırlar⁽¹³⁾.

10. Hattat:

Hattat; el yazısı çok güzel olan sanatçı ya da mesleği hattatlık olan kimseye denir⁽¹⁴⁾.

11. Temsil:

Temsil; bir eserin doğrudan doğruya göz kulak gibi duyulara hitap edecek şekilde topluma sunulmasıdır⁽¹⁵⁾.

12. Neşir:

Neşir; bir eserin bir yayın organında yayımlanması veya kitap, dergi, gazete gibi okunacak şeylerin basılması, yorumlanması gibi yollarla topluma ulaştırma işidir. Müzik, tiyatro, opera, bale, bilimsel nitelikteki diğer eserlerin radyo, televizyon, video gibi araçlarla topluma ulaştırılması, sunulması da bu tanım kapsamı içine girer⁽¹⁶⁾.

13. İcra:

İcra; bir müzik yapıtını oluşturan notaları ağızla, çalgı ile ya da her iki yolla sese çevirmeyi ifade eder⁽¹⁷⁾.

14. Teşhir:

Teşhir; gösterme dile düşürme. Bir şeyin herkesin göreceği veya paralı, parasız girebileceği yerlerde halkın nazarına arz edilmesidir⁽¹⁸⁾.

B. YASAL DURUM

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'nci maddesi ve bu kanunu değiştiren 3239 Sayılı yasanın 40'ncü maddesine göre **teelif hakları** ve **ihтира beratları** haklarının sahipleri ve yasal mirasçılarının elde ettikleri gelirler aşağıdaki şekillerde gelir vergisinden istisna edilmiştir.

(13) A.g.e. s. 447.

(14) T.D.K. Türkçe Sözlük, Ankara 1977.

(15) KIZILOĞLU Şükrü, "Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması", Ankara 1989, s. 253.

(16) A.g.e. s. 253.

(17) T.D.K. Türkçe Sözlük, Ankara 1977.

(18) ÖZCAN Hüseyin, Hukuk Sözlüğü, Ankara 1980, s. 722.

— Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının; şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini;

1. Gazete, dergi, radyo, televizyon ve videoda **yayınlamak**,

2. Kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını **satmak**,

3. Bunlar üzerinde mevcut haklarını, **kiralamak**,

suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.

Eserlerin; neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.

Yukarıda yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez.

Serbest Meslek Kazançları istisnasının bu kanunun 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şumülü yoktur.

Yukarıda bahsedilen istisnanın uygulanmasına 149 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği aşağıdaki şekilde açıklık getirmiştir.

Buna göre;

a) Elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olması gerekir. Sözlü veya yazılı bir hizmet sözleşmesi ile herhangi bir işverene bağlı olan kişilere, 18 nci maddede belirtilen faaliyetleri dolayısıyla işverenler tarafından yapılan ödemeler, serbest meslek kazancı olmayıp, ücret geliri sayılacağından bu gelire istisna uygulanmayacaktır.

b) Söz konusu serbest meslek kazancı; **müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr ve mucitler** veya bunların **kanuni mirasçıları** tarafından elde edilmiş olacaktır.

c) Kazanç bu kişilerin,

— şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve inceleme ve röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserleri ile hattatların hat sanatı çerçevesinde değerlendirilen yazılarının gazete, dergi, radyo, televizyon ve videoda yayınlanması,

— kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserler ile ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerinde mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralınması.

karşılığında elde edilmiş olacaktır.

d) Yukarıda sözü edilen eserlerin 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun hükümlerine göre eser niteliğinde olması ve ihtira beratlarının da tescil edilmiş bulunması gerekmektedir.

Diğer taraftan ihtira beratlarına konu olan buluşların ticari veya sınai bir işletmeye dahil iken satılması, devir ve temlik veya kiralanması ya da ihtira beratına konu olan buluşun üretilerek satılması hallerinde elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı kapsamına girmeyeceğinden bu kazançlara söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

Ayrıca, istisna kapsamına yeni alınan video bant halindeki eserlerin sahipleri veya kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından (video kütüphaneleri gibi) satılması veya kiralanmasından elde edilen gelirlere bu istisna uygulanmayacaktır.

Yukarıda açıklanan serbest meslek kazançları istisnası Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiyi kapsamamaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesine göre; Kamu İdare ve Müesseseleri, İktisadi Kamu Müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri (3824 sayılı kanunun 6'ncı maddesiyle değişen 1.1.1992 tarihinden geçerli olmak üzere) yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı G.V.K. 18 nci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden tevkifat yapmaya mecburdurlar.

Buna göre Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesine göre vergi kesintisi yapmakla sorumlu olan gerçek ve tüzel kişilerden yayımlamak, devir ve temlik etmek, satmak, kiralamak suretiyle elde edilen hasılatlar, 31 Aralık 1992 tarih ve 21452 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 92/3802 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre % 10 gelir vergisi kesintisine tabi olacaktır. Vergi kesintisi yapmak zorunda olan sorumlular aynı zamanda 3824 sayılı Kanunun 18/d. maddesine göre sözkonusu vergi üzerinden % 7 oranında fon payı hesaplayacaklardır. (92/3900 sayılı BKK göre 1.1.1993 tarihinden geçerli oran). Bu durum 94 üncü madde kapsamında olmayan kişi ve kuruluşlara yapılan devir ve temlik, satım, kira, yayım işlemleri sonucu elde edilen hasılatların gelir vergisi kesintisine tabi olmadığını göstermektedir. Örneğin bir öğretim üyesinin yazmış olduğu kitabını bir derneğe satması durumunda elde edilen hasılat için % 10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır, aynı kitabı öğrenciye satması halinde ise vergi kesintisi yapılmayacaktır.

3239 sayılı Kanunu'nun 55 nci maddesiyle değişen Gelir Vergisi Kanunu'nun 70/5. bendine göre;

Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika marka, ticaret ünvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi hakların kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir.

Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de aynı kanun maddesine göre gayrimenkul sermaye iradı sayılmıştır.

Ancak, ihtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancı, mucitleri ve yasal mirasçıları dışındaki kişilerce kiralanmasından elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradidir.

202 sayılı kanunun 35. maddesi ile değişen Gelir Vergisi Kanunu'nun 70/6. bendine göre ise;

Telif hakkının, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları dışındaki kişiler tarafından kiralanmasından doğan kazançlar gayri menkul sermaye iradı kabul edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının, 3689 sayılı kanunu 36 ncı maddesi ve 92/3892 sayılı kararla değişen 4 üncü bent hükmüne göre;

Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından (satım, devir ve temlik suretiyle) doğan kazançların (92/3892 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre 1993 yılında uygulanmak üzere) 500.000 TL'yi aşan kısmı değer artış kazancı sayılarak sair kazanç ve iratlar olarak değerlendirilmiştir. Yani telif hakları ve ihtira beratlarının sahipleri ve kanuni mirasçıları dışında kalan kişiler (hibe yoluyla elde edenler, kanuni mirasçılar dışındaki... vb.) tarafından, elden çıkarılmasından doğan kazançların 500.000.- TL'nin altında kalan kısmı vergilendirilmemekte, 500.000.- TL'yi aşan kısmı vergilendirilmektedir.

II. TELİF VE İHTİRA BERATLARI HAKLARININ KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ KONUMU

Katma Değer Vergisi'nin konusunu teşkil eden işlemlerden 1. grubu ticari, sinai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal tes-

limleri ve hizmet işlemleri oluşturmaktadır. Bahsedilen faaliyetlerin bu gruba girmesi için devamlı olarak faaliyette bulunulması söz konusudur.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun I/1 maddesinde, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olacağı, ancak 2. fıkrasında ise ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanunu'nda açıklık bulunmadığı hallerde Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği belirtildiğinden bu faaliyetlerde devamlılık esas olmaktadır. Bu faaliyetleri sürekli şekilde yapanlar gerçek usulde katma değer vergisine tabi olacaklardır. Arızı teslim ve hizmetler vergiye tabi olmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 3239 sayılı Kanunun 40 ncı maddesiyle değişik 18. maddesi kapsamındaki kişilerin faaliyetleri arızı veya sürekli olsun elde edilen hasılatlar gelir vergisinden istisna edildiği halde, faaliyet sürekli olduğunda Katma Değer Vergisi mükellefiyeti esas olacaktır. Ancak mükellefiyette ve katma değer vergisinin tahsil edilip beyan edilmesinde kolaylık sağlamak amacı ile 21 Mart 1986 tarih ve 19054 sayılı R.G.'de yayımlanan 19 seri nolu KDV tebliği ile 1 Nisan 1988 tarihinden itibaren geçerli olan sorumluluk uygulaması esası getirilmiştir.

Buna göre; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın gerekli görülen hallerde, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceğini hükme bağlamıştır. Bu yetkiye dayanılarak;

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinde sayılan kişi veya kuruluşlar aynı kanunun 18 inci maddesi kapsamına giren kişilere yapacakları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi kesintisine esas olan miktar üzerinden katma değer vergisi hesaplayıp vergi sorumlularına ait katma değer vergisi beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyeceklerdir. Ancak, bu şekilde işlem yapılabilmesi için Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesi kapsamına giren kişilerin bu durumu önceden vergi sorumlusuna bildirmesi gerekmektedir. İşlemlerine ait verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine getirilen serbest meslek mensupları ise ayrıca katma değer vergisi beyannamesi vermeyecek ve defter tutmayacak, belge düzenlemeyeceklerdir. İşlemin belgelenmesi ise Vergi Usul Kanunu'nun genel hükümlerine göre gerçekleştirilecektir.

Katma Değer Vergisi'nin 19 nolu tebliği ile telif kazancı ve ihtira be-
ratlarındaki hasılatların tümünün G.V.K.'nın 94 üncü maddesi gereğince

stopaja tabi olması durumunda sorumluluk uygulamasının geçerli olduğu belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci madde kapsamına giren işlemlerde "sorumluluk" uygulaması 1 Nisan 1986 tarihinden itibaren başlamıştır.

Ancak burada sorumluluk uygulamasının ihtiyari olup olmadığı kesin olmamakla birlikte sorumluluk uygulaması tercihe bırakılmıştır. Nitekim ilgili tebliğde;

"Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yaptıkları teslim ve hizmet ifaları sebebiyle hesaplanan katma değer vergisi kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutacak, belge düzenleyecek ve katma değer vergisi beyannamesi verecektir. 94 üncü maddede sayılan kişi ve kuruluşların bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu değildir.

Normal katma değer vergisi mükellefiyeti söz konusu olduğunda aylık kazançlar nedeniyle tahsil edilen K.D.V.'den telif ve ihtira beratları hakları nedenleriyle yüklenilen K.D.V.'leri düşülerek ödenecek K.D.V. veya devir eden K.D.V., Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 40 inci maddesine göre ertesi ayın 25 inci günü akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine beyan edilecektir.

III. TELİF ve İHTİRA BERATLARI HAKLARININ VERGİ USUL KANUNU KARŞISINDAKİ KONUMU

Telif hakları ve ihtira beratları kazancı sahipleri G.V.K.'nin 18 inci maddesinde belirtilen istisnadan yararlanarak belge düzenlememeleri gerekirken, K.D.V. karşısında devamlılık arzedecek şekilde işlem söz konusu olduğunda K.D.V. yönünden mükellefiyet doğacaktır. Sorumluluk uygulaması da tercih edilmediğinde ve 94 üncü madde kapsamına giren kişi ve kuruluşlar dışındaki kişilere hizmet verildiğinde (süreklilik esas) K.D.V. mükellefiyeti ve beyan esası söz konusudur. Bu nedenle, telif hakları ve ihtira beratı sahipleri "213 sayılı V.U.K.'nda kimlerin defter tutacağı ve nasıl belge düzenleneceği açıklandığından" serbest meslek kazanç defteri tasdik ettirecekler ve serbest meslek makbuzu kullanacaklardır.

Ancak, düzenlenen serbest meslek makbuzuna G.V.K.'ndaki istisna dikkate alınarak "Gelir Vergisinden İstisnadır" ibaresinin yazılması konuyu daha iyi açıklayacaktır.

Katma Değer Vergisinden mükellef olan telif hakkı ve ihtira beratı kazanç sahipleri K.D.V. beyannamesi verme zorunluğunda olduklarında düzenlemiş oldukları serbest meslek makbuzlarını ve kayıtlarında kullandıkları serbest meslek kazanç defterini, yüklenilen giderlerine ait belgelerini V.U.K.'ndaki muhafaza hükümlerine göre de ayrıca muhafaza etme zorunluluğundadırlar.

K.D.V. mükellefiyeti doğduğu halde hasılatın tümünün Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi uyarınca stopaja tabi olunması nedeni ile K.D.V. mükellefiyetinde sorumluluk hakkının tercih edilmesi durumlarında, K.D.V. mükellefiyeti doğmadığı durumlarda G.V.K.'nun 18 inci maddesi kapsamındaki istisna işlemlerinde defter ve belge kullanılmayacaktır. Ancak, istisna kapsamındaki işlemlerden elde edilen hasılat da karşı taraf için belge düzenleme zorunluluğu doğuracaktır. Uygulamada bu belge düzenleme zorunluluğu karşısında V.U.K.'nun 234 üncü maddesinde yer alan gider pusulası düzenlenmektedir.

IV. SONUÇ

1.1.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3239 sayılı yasanın 40 ıncı maddesi ile değişikliğe uğrayan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde; telif hakkı ve ihtira beratı kazançlarında kazancın tümünü kapsayan istisna "serbest meslek kazançlarında istisna başlığı" ile düzenlenmiş ve istisna kapsamına giren eserler tek tek isim olarak sayılmıştır. Ancak madde kapsamında ismen sayılmayan fakat sanatsal yönü ağır olan, sermayeden ziyade şahsi bilgi ve kabiliyeti gerektiren faaliyetlerden aynı yasa kapsamında düşünülmelidir. Örneğin; desinatörler, dekoratörler, vb. sermayeden ziyade şahsi bilgi ve kabiliyetlerine göre güzel sanat eseri meydana getirmektedirler. Danıştay 3. Dairesi de bir kararında, desinatörlük faaliyetinin sermayeden çok kişisel bilgi ve yeteneği gerektirmesi nedeniyle serbest meslek kazancı istisnasından yararlanması gerektiği hakkında karar vermiştir (19).

"Serbest Meslek Kazancı" başlığı altındaki bu kazançlara ait istisna, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3-a maddesi gereğince tevkif suretiyle ödenecek vergiye uygulanmamaktadır.

Telif hakkı ve ihtira beratı kazançlarında arızılık esas olmadığı zaman katma değer vergisi mükellefiyeti söz konusu olacaktır.

(19) Danıştay 3. Dairesinin 30.4.1992 tarih ve E: 91/1480, K: 92/1543 sayılı kararı.

"Serbest Meslek Kazançlarında istisna" başlığında yer alan telif hakkı ve ihtira beratı kazançlarında istisnadan yararlananlar faaliyetlerini devamlı yapıyorlar ise, katma değer vergisi mükellefi olacaklar ve defter tutma, belge düzenleme zorunluğuna uyacaklardır. Düzenlenmesi zorunlu belge V.U.K.'nın 236, 237. maddelerinde yeralan "Serbest Meslek Makbuzu"dur. Gelir vergisinden istisna söz konusu olduğundan katma değer vergisi için düzenlenmek zorunda olunan serbest meslek makbuzunda "Gelir Vergisinden İstisna" ibaresinin yer alması konuyu açıklayacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinde sayılan kişi veya kuruluşlar ise, 18 inci madde kapsamına giren kişilere yapacakları ödemeler için belge düzenlemek zorundadırlar. Ancak, mevcut yasalara göre bu kişi ve kuruluşların düzenledikleri belge V.U.K.'nın 234. maddesinde yeralan gider pusulasıdır.

Gider pusulası; işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (tüzel kişilerde ünvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur (20).

Ancak gider pusulası, telif hakkı ve ihtira beratı kazançlarının belgelendirilmesinde yeterli belge olmamaktadır. Aynı zamanda ayrı ayrı aşamalarda düzenleme zorunluğu olan belgeler de bir bütünlük arz etmemektedir. Bu nedenle V.U.K.'nın mükerrer 257 nci maddesinin Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden düzenlenmesi zorunlu belgeler arasına en az telif hakkı ve ihtira beratı hak sahiplerinin ve bu hakkı devir alanların kimliğini, yapılan işlemin esasını, tahakkuk eden verginin stopajını, katma değer vergisini (kanuni zorunluğu olduğu zaman) kapsayan özel bir belgenin de alınması,

G.V.K.'nın 94 üncü madde kapsamındaki kişi ve kuruluşlarca telif ve ihtira beratlarına ait ödemelerde KDV'de sözkonusu ise, bu verginin beyan edilip ödenmesinden sorumlu olan kişi ve kuruluşların sorumluluklarını ihtiyari değil, zorunlu olarak yerine getirmeleri,

Uygulamada bütünlük ve kolaylık sağlayacaktır.

(20) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Md. 234.