

SANAT ESERLERİNDE VERGİ İSTİSNASI

Zekerlyâ EMİR*

I. GİRİŞ

Ülkemizde bilim, sanat, kültür, edebiyat alanında gelişme sağlanması ve bu konudaki çalışmaların teşviki ve daha iyi eserler ortaya çıkarılmasını sağlamak amacıyla bu alanda çeşitli yasal düzenlemeler getirilerek kültür, sanat ve bilimin gelişmesine önem verilmektedir.

Konuyla ilgili olarak vergi kanunları açısından da yasal düzenlemeler getirilmiş ve bu konudaki eserlerin ve çabaların geliştirilmesine, desteklenmesine ve korunmasına önem verilmiştir.

II- SANAT ESERLERİ VE TELİF HAKLARIYLA İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER :

A- 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa Göre; Bu kanunun 1. maddesi eseri; "sahibinin hususiyetini taşıyan ve kanun uyarınca ilim edebiyat musiki, güzel sanatlar ve sinema eserleri sayılan hernevi fikir ve sanat mahsulleri olarak tanımlanmıştır.

Fikir ve sanat eserleri ile ilgili uygulamaların 379 sayılı KHK ile 5846 sayılı kanun uygulamasının Kültür Bakanlığı Telif Hakları ve Sinema Genel Müdürlüğü tarafından yürütüleceği de hükme bağlanmıştır.

B- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununa Göre; Bu kanunun 18. maddesinde serbest meslek kazançlarında istisnalar bölümünde; "Müellif mütercim heykeltraş, hattat, ressam, bestekar ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon ve videoda yayınlanmak veya kitap resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını, satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır" denilmektedir. Ancak bu kazançlar üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 2/a bendi uyarınca %10 st. gelir vergisi, b bendi uyarınca da di-

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

ğerlerinden %20 oranında st. gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiğini belirtilmiştir.

Sanat eserleri ve telif haklarıyla ilgili olarak Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren kazançların bu madde kapsamında istisnadan yararlanabilmesi için gerekli şartlar 18 Mart 1986 tarih ve 19059 sayılı resmi gazetede yayınlanmış olan 149 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde sayılmıştır. Buna göre;

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

2) Söz konusu serbest meslek kazancı müellif mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar ve mucitler veya bunların kanuni mirasçıları tarafından elde edilmiş olacaktır.

3) Kazanç bu kişilerin,

- Şiir hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve inceleme, 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 ha-

lindeki eserler ile ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralınması karşılığında elde edilmiş olması gerekmektedir.

4) 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.

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinin uygulanmasıyla ilgili olan 149 numaralı gelir vergisi tebliğinde belirtilen bu dört şartın, birarada taşınması halinde bu tür kazançların bu madde hükmü gereğince vergi istisnasından yararlanması mümkündür.

Bu uygulamadaki en önemli husus ise bu kazançların teminine konu olan fikri, ilmi, edebi ve diğer sanatsal çalışma ve ortaya konulan yapıtların eser niteliği taşıyıp taşıyamamasıdır.

III-UYGULAMA :

Bilindiği gibi vergi kanunları açısından gerekli uygulamalar Maliye Bakanlığınca yürütülmektedir. Bu konuda vergi kanunlarına ilişkin yürütme yetkisi 178 sayılı KHK ile Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne verilmiştir.

2 Mart 1989 tarih ve 20096 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 354 sayılı KHK ile Kültür Bakanlığının teşkilat ve görevleri düzenlenmiştir. Sözü edilen KHK'nin Bakanlığın "Ana Hizmet Birimleri" ile ilgili hü-

kümlerinde 6 Kasım 1989 tarih ve 20334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 379 sayılı KHK ile yeni düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenleme sonucunda 5846 sayılı Kanun ile ilgili uygulamanın "Telif Hakları ve Sinema Genel Müdürlüğü" tarafından yürütüleceği hususuna açıklık getirilmiştir.

Telif haklarının korunmasına yönelik uygulamalarda vergi kanunları yönünden yanlış değerlendirmeler yapıldığı görülmektedir. Özellikle özel dersanelerde ücretli olarak görev yapan öğretmenlere test kitapçıları ve öğrencilere uygulanan testler için hazırlatılan sorular karşılığında telif hakkı ödendiği ve bu telif haklarının 193 sayılı G.V.Kanunu'nun 18. maddesi uyarınca istisna kapsamına alınarak yalnızca %10 (94.md. gereğince) gelir vergisi tevkifatı yapıldığı görülmektedir.

Oysa serbest meslek istisnasında 18. maddenin uygulanmasındaki en önemli esas bu maddenin ruhuna ve lafzına uygun olan ürünlerin, bir kurul tarafından (ki bu Kültür Bakanlığı Telif Hakları ve Sinema Genel Müdürlüğüdür) eser sayılıp sayılmadığının tesbit edilmesidir. Bu durum, kazanç getiren bu tür ürünler için de geçerlidir. (Patent hakları, ihtira beratları gibi) Bunların da ilgilisi adına tescil edilmesi gerekir. Aksi halde, sıradan özendirici olmayan gelişmeyi desteklemeyen, sanatsal, bilimsel yada kültürel bir yan olmadan, ortaya konan ürünlerden elde edilen ve normal olarak ver-

gilendirilmesi gereken kazançların tamamen vergiden istisna edilmesi anlamına gelir.

Bu durum özellikle gelişmekte olan ve eğitim sisteminde büyük bir yer oluşturmaya başlayan özel dersanelerde önemli vergi kayıplarını doğuracaktır.

Bu şekilde soru hazırlama işi için ödenen telif haklarına ait olarak ödemeyi yapan kurum tarafından sorumlu sıfatı ile eser niteliği taşıyan yani 18. madde kapsamı içinde kalan faaliyetlerin icrası için yapılan ödemelerin %10 oranında, bu işler kapsamına girmeyen, yani 18. madde kapsamı dışında bulunan diğer meslek faaliyetleriyle ilgili yapılan ödemelerin ise %20 oranında tevkifata tabi (st.g.v.) tutulması gerekmektedir.

Ayrıca bu tür faaliyetlerden kazanç elde edenlerin faaliyetleri 18. madde kapsamı dışında kalıyor ve süreklilik arz ediyor ise serbest meslek kazancı süreklilik arzetmiyor ise arızı kazanç olarak gelir vergisine tabidir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Yazımızın diğer bölümlerinde açıklandığı gibi bilim, sanat, kültür ve edebiyat alanlarındaki çalışmaların geliştirilmesi eserlerin korunması, teşviki amacıyla bazı yasal düzenlemeler getirilmiştir. Vergi Kanunları açısından da 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi ile de bu tür çalışmalar sonucu yaratılan eser niteliğindeki yapıtların devir

satış veya kiralanmasından elde edilen kazançlar istisna kapsamına alınmıştır. İstisnanın uygulanabilmesi ise Gelir Vergisi Kanununun 149 sayılı tebliği ile dört koşula bağlanmış ve bunlardan birinin taşınmaması halinde kazancın istisna kapsamı dışında kalacağı açıklanmıştır.

Sanat eserleriyle ilgili telif hakları, ihtira beratları patent hakları vb gibi fikir, sanat ve bilim ürünlerinin yaratıcısına sağladığı maddi ve manevi yararların korunması, geliştirilmesi ve desteklenmesi amacıyla yapılan yasal uygulamalardan Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi gereğince istisna uygulamasının yapılabilmesindeki en önemli unsurlardan biri 149 No.lu GV tebliğinde belirtilen şartların bir arada taşınmasıdır. Uygulamada ise söz konusu çalışmaların eser niteliği taşıyıp taşımadığına ilişkin kararı Kültür Bakanlığı Telif Hakları Sinema Genel Müdürlüğünün vermesi gerekmekte işe de mükelleflerin bu tür çalışmaların eser sayılıp sayılmadığına bakmadan, telif hakkı adı altında ödemeler yaptıkları ve vergi ziyana sebep oldukları görülmektedir.

Bu nedenlerle özellikle dersanelerde öğretmenlere ha-

zırladıkları test soruları karşılığında maaşlarından ayrı olarak ödenen telif hakların adı altındaki ödemelerin 18. mad. kapsamında istisnadan yararlanılabileceği için 149 no.lu GV tebliğinde belirlenen şartlara uyulması ve söz konusu çalışmaların eser niteliğinde olup olmadığına dair ilgili Bakanlığın kararının aranması gerekmektedir.

Bu konuda öğretmenlerin hazırladığı test ve test sorularının ilgili Bakanlıkça eser niteliğinde sayılma dahi bu ürünlerin dersanelerde dersanenin ana işlevini oluşturması dikkate alındığında, bu soruları öğrencilere hiçbir vasfı bulunmayan, mesleki eğitimi olmayan şahısların da test ettirmesi mümkündür. Bir öğretmenin mesleki bilgisini biçimlendirmek suretiyle öğrenciye sunması veya test ettirmesi öğretmenliğin vasfıdır. Bizim görüşümüz bu olmakla birlikte öğretmenler tarafından hazırlanan soruların eser olup olmadıklarının ilgili Bakanlıkça değerlendirilmesi halinde problem çözülecektir. Yine de yoruma açık bu konuyla ilgili olarak daha önceki yıllarda olduğu gibi konular ve sektörler itibarıyla miktar sınırı getirilmesi yararlı olacağı kanısındayız.