



TELİF HAKKI ve İHTİRA BERATİ KAZANÇLARININ KDV KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

Bülent SEZGİN(*)

1 - GİRİŞ

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlemin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Bu kapsamda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'inci maddesiyle hükme bağlandığı üzere, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

GVK'da yer alan bütün gelir unsurlarında olduğu gibi serbest meslek kazançları için de bir takım istisnalar öngörülmüştür. Serbest meslek kazançlarına ilişkin GVK'da öngörülen istisna hükümlerinden en önemlisi 18'inci maddesiyle düzenlenen ve uygulamada "Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazançları İstisnası" olarak anılan istisnadır.

Mezkûr madde hükmüne göre; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgi-

sayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının; şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini, gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halinde eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dâhildir. Anılan kazançların arızî olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez.

Öte yandan 18'inci maddenin son fıkrası ile hükme bağlandığı üzere bu istisnanın GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü bulunmamaktadır. Bu du-

(*) Vergi Denetmeni

rumda tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmeyen, başka gelirler nedeniyle yıllık beyanname verilse dahi beyannameye dâhil edilmeyen bu türden gelirler üzerinden yapılan gelir vergisi kesintisi, gelir vergisi açısından nihai vergileme olmaktadır.

Bu türden işlemlerin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumu ise özellik göstermektedir. Bu özellik işlemin katma değer vergisine tabi olup olmaması ve tabi olması durumunda katma değer vergisinin sorumlu sıfatıyla ya da mükellef olarak beyan edilmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

Çalışmamızın takip eden bölümlerinde; GVK'nın 18'inci maddesiyle gelir vergisinden istisna edilen telif hakkı ve ihtira beratı kazançlarının KDV Kanunu karşısındaki durumunu ayrıntılı olarak işlenecektir.

2- TELİF HAKKI ve İHTİRA BERATI KAZANÇLARININ İLGİLİ OLDUĞU GELİR UNSURU

Telif hakkı, fikir ve sanat eserleri üzerindeki mülkiyet hakkıdır. Diğer bir deyişle kitap, makale, resim, müzik bestesi, harita, fotoğraf vs. gibi bilimsel, edebi ve sanatsal eser yaratanlara, ilgili ülke yasaları tarafından belirli süre için tanınmış olan mülkiyet hakkıdır. Telif hakkına sahip olan kişi yarattığı eseri doğrudan kullanabilme, başkalarına satma veya kiralama, onun başkaları tarafından izinsiz kullanılmasını veya çoğaltılmasını mahkeme kararıyla önleme gibi haklara sahiptir. Uygulamada telif hakları çoğu kez eserin üzerine yazılan "copyright" veya "her hakkı mahfuzdur" gibi kayıtlarla belirtilir. Yeni eserler ve buluşlar,

ülkedeki ilgili kuruluşa tescil ettirmekle yasanın güvencesi altına alınmış olurlar. Ancak yasanın öngördüğü süre dolduğu durumda yenilenmeyen telif hakları ortadan kalkar ve söz konusu eser serbest bir varlık durumuna gelir.¹

Arapça kökenli bir kelime olan "ihtira" ise yeni bir şey bulma, türetme demektir. İhtira beratı, ticari değeri olan yeni bir şey bulana, bir yenilik ortaya atana, bulduğu şeyden bir süre yalnız kendinin yararlanmasını sağlamak için devletçe verilen bir belgedir. Buna "patent hakkı" da denebilir. İhtira beratı, sınai veya fikri hakları korumak üzere devletin almış olduğu bir önlemdir. Bir yeniliği tescil ettirip ihtira beratı alan kimse (icatçı, yenilikçi) onu ister bizzat kendisi kullanır, isterse de başkalarına kiralar veya satar. Diğer bir deyişle, ihtira beratı yenilikler üzerindeki mülkiyet hakkını temsil eder.²

Çalışmamızın "Giriş" bölümünde de belirtildiği üzere, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Bu tanımdan anlaşılacağı üzere bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı, faaliyetin;

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

¹ Prof. Dr. Halil SEYİDOĞLU, Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük, 3. Baskı, İstanbul 2002, s.619.

² SEYİDOĞLU, age., s.280.

Telif hakkı ve ihtira beratı kazancı, genelde, şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgi veya ihtisasa dayanan bir işin gerçekleştirilmesi ile doğar. Dolayısıyla bu işin serbest meslek işi olduğunda kuşku yoktur.³

Yukarıda değindiğimiz üzere bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilebilmesi için gereken şartlardan biri “devamlılık” unsuru taşımasıdır. Bununla beraber, telif hakkı ve ihtira beratı kazançlarına ilişkin GVK’nın 18’inci maddesindeki istisna hükmü “serbest meslek kazançlarında” başlığı altında düzenlendiğinden, telif hakkı ve ihtira beratı kazancı arızı de olsa, elde edilen kazanç serbest meslek kazancıdır. Nitekim anılan maddenin üçüncü fıkrasında “telif hakkı ve ihtira beratı kazancının arızı olarak elde edilmesi- nin istisna hükmünün uygulamasına engel teşkil etmeyeceği” açık bir şekilde belirtilmiştir.

Öte yandan, GVK ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun sistematigi içerisinde, telif haklarının ve ihtira beratına konu olan buluşların ticari veya sınai bir işletmeye dâhil iken satılması, devir ve temlik veya kiralınması ya da ihtira beratına konu olan buluşun üretilerek satılması hallerinde elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı kapsamına girmeyecektir.

3- KDV KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

Katma Değer Vergisi, mal ve hizmet üretiminin ilk aşamasından başlayıp bunların nihai tüketiciye ulaştığı aşamaya kadar her aşamada yaratılan katma değer vergilendirilmesini öngören dolaylı bir vergi türüdür. Bu sistem mükelleflerin belirli bir dönemdeki teslim ve hizmetleri için hesapladıkları katma değer vergisinden,

mal ve hizmet alımları için ödedikleri katma değer vergisi ile yapılan giderlere ilişkin ödedikleri katma değer vergisinin indirilmesi ve varsa aradaki pozitif farkın vergi dairesine yatırılması şeklinde işlemektedir.

Katma Değer Vergisi, genel olarak mal ve hizmet tedavülü üzerinden alınan bir vergidir. İdeallinde, ekonomideki her türlü mal ve hizmet hareketinin kavranmasını hedefler. Ancak, vergileme tekniğinin gerekleri, kapsamın bu ölçüde geniş tutulmasını önler. Vergi konusuna girecek mal ve hizmet hareketlerinin daha az kapsamlı bir çerçeveye oturtulmasını gerekli kılar.⁴

Serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu, KDV Kanunu’nun 1’inci maddesinin (1) numaralı bendinde açıkça belirtilmiştir. Telif hakkı ve ihtira beratı kazançlarının serbest meslek kazancı olduğu ve bir kazancın serbest meslek kazancı olarak sınıflandırılabilmesi için faaliyetine ilişkin yukarıda bahsettiğimiz devamlılık unsurunun arandığı hususları birlikte değerlendirildiğinde; sözü edilen faaliyetleri mutad ve sürekli bir şekilde yapanlar, başka bir ifade ile aynı yılda veya birbirini takip eden yıllarda birden fazla eser meydana getirenler, gerçek usulde Katma Değer Vergisine tabi olacak, arızı nitelik taşıyan serbest meslek faaliyetlerinde ise Katma Değer Vergisi uygulanmayacaktır.

Bu doğrultuda; telif hakkı ve ihtira beratı kazancı elde edilmesine ilişkin faaliyet devamlılık karakteri taşıdığına, gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetini gerektirmektedir. Bu faaliyetlerin arızı olarak yapılması halinde yukarıdaki açıklama çerçevesinde vergi aranılmayacaktır.

Öte yandan, KDV Kanunu’nun 9’uncu maddesinde; Maliye Bakanlığı’nın, mükellefin Türki-

³ Yılmaz ÖZBALCI, Katma Değer Vergisi Kanunu, Oluş Yayıncılık, Nisan 2007, s.84.

⁴ ÖZBALCI, age., s.51

ye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hükme bağlanmıştır. Bu yetkiye dayanılarak, GVK'nın sözü edilen 18'inci maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri (bir başka deyişle telif hakkı ve ihtira beratı kazancına ilişkin işlemleri) münhasıran aynı Kanun'un 94'üncü maddesinde zikredilen kişi ve kuruluşlara yapanların katma değer vergisinin bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görülmüştür.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için gerçek usulde Katma Değer Vergisi mükellefiyetlerinin sadece GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının aynı Kanun'un 94'üncü maddesine göre gelir vergisi stopajına tabi bulunması gerekmektedir. Buna göre 18'inci madde kapsamına giren teslim veya hizmeti 94'üncü maddede sayılan kişi ve kuruluşlar yanında maddede yer almayanlara da yapanlar bu uygulamadan faydalanamayacaktır.

GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılan kişi veya kuruluşlar, aynı Kanunun 18'inci maddesi kapsamına giren kişilere yapacakları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi stopajına esas olan miktar üzerinden % 18 nispetinde katma değer vergisini hesaplayıp vergi sorumlularına ait 2 no'lu katma değer vergisi beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyeceklerdir.

Ancak bu şekilde işlem yapılabilmesi için GVK'nın 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 tutmayacaklardır. İşlemin bel-

gelenmesi ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun genel hükümlerine göre gerçekleştirilecektir.

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yaptıkları teslim ve hizmet ifaları sebebiyle hesaplanan katma değer vergisi, kendileri tarafından mükellef sıfatıyla 1 no'lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutacak, belge düzenleyecek ve katma değer vergisi beyannamesi vereceklerdir. 94'üncü maddede sayılan kişi ve kuruluşların bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu değildir.

Bütün bu açıklamalar sonucunda:

- Gerçek kişiler tarafından GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren işlemlerin (telif hakkı ve ihtira beratı kazançları) arızı olarak yapılması, başka bir ifade ile aynı yılda birden fazla veya birbirini takip eden yıllarda eser meydana getirilmemesi şartıyla, katma değer vergisinin konusuna girmemekte, dolayısıyla bu türden faaliyetlere ilişkin bedeller üzerinden katma değer vergisi aranılmamaktadır.

- Gerçek kişiler tarafından GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren işlemlerin (telif hakkı ve ihtira beratı kazançları) mutad ve sürekli olarak yapılması katma değer vergisinin konusuna girmekte, dolayısıyla bu türden faaliyetlere ilişkin bedeller üzerinden katma değer vergisi **aranılmaktadır**. Öte yandan faaliyetin münhasıran GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının aynı Kanun'un 94'üncü maddesine göre gelir vergisi stopajına tabi tutulduğu hallerde hesaplana katma değer vergisi bu kişi veya kuruluşlar tarafından 2 no'lu katma değer vergisi beyannamesiyle sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

• Gerçek kişilere ilişkin faaliyetin münhasıran GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olmaması veya işlemlerinin tamamının aynı Kanun'un 94'üncü maddesine göre gelir vergisi stopajına tabi tutulmadığı hallerde hesaplanan katma değer vergisi, kazancı elde edenler tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutacak, belge düzenleyecek ve katma değer vergisi beyannamesi vereceklerdir.

5- SON SÖZ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesi ile müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesna edilmiş, aynı madde ile eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretlerin de istisnaya dahil olduğu ve anılan kazançların arızî olarak elde edilmesinin istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Uygulamada "Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazançları" olarak anılan 18'inci madde kapsamına giren işlemler neticesinde sağlanan kazançların Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumu; söz konusu işlemlerin devamlılık unsuru taşıyıp taşıymasına, faaliyetin münhasıran GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olup olmamasına ve mezkûr madde

kapsamına giren teslim veya hizmetin GVK'nın 94'üncü maddede sayılan kişi ve kuruluşlara yapıp yapılmadığına göre farklılık göstermektedir.

Gerçek kişiler tarafından arızî olarak yapılan 18'inci madde kapsamındaki işlemler katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Kişinin faaliyeti münhasıran 18'inci madde kapsamındaki işlemlerden ibaret ise ve devamlılık gösteriyorsa vergiye tabidir. Bu kapsamda kişinin faaliyeti münhasıran 18'inci madde kapsamındaki işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının aynı Kanun'un 94'üncü maddesine göre gelir vergisi stopajına tabi tutulduğu hallerde hesaplanan katma değer vergisi bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Kişinin faaliyetinin münhasıran GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olmaması veya işlemlerinin tamamının aynı Kanun'un 94'üncü maddesine göre gelir vergisi stopajına tabi tutulmadığı hallerde hesaplanan katma değer vergisi, kazancı elde edenler tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 135 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 138 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 149 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 221 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 223 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 24 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 19 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- 72 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- Prof. Dr. Halil SEYİDOĞLU, Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük, 3. Baskı, İstanbul 2002
- Yılmaz ÖZBALCI, Katma Değer Vergisi Kanunu, Oluş Yayıncılık, Nisan 2007