

TELİF KAZANÇ İSTİSNASINDA YAPILAN SON DEĞİŞİKLİKLER ve VERGİSEL YANSIMALARI

LAST CHANGES TO THE ROYALTY EXEMPTION AND TAX REFLECTIONS



Mehmet Ali PARLAK*

ÖZ

Bilime, kültüre ve sanata dair eserler fikir yoğun çalışmalardır. Bu çalışmalar milletlerin kültür ve sanat alanında ilerlemelerini sağladığı gibi ülkelerin sosyo-ekonomik gelişmesinde de etkili olmaktadır. Dolayısıyla toplumsal ilerlemenin ve ekonomik kalkınmanın sağlanması için bu tür çalışmaların özendirilmesi, sanatın ve sanatkarın teşvik edilmesi gerekmektedir. Bu amaçla ülkemizde belirli şartlar dâhilinde fikre dayalı eserler üzerinden elde edilen kazançlar, “telif kazanç istisnası” olarak anılan düzenleme ile vergiden istisna edilmiştir. Telif kazanç istisnasının hayata geçtiği 1926 yılından günümüze kadar birçok değişiklik yapılmıştır. Bu çalışmada istisnaya yönelik tarihi süreç içerisinde yapılan değişiklikler analiz edilerek, 7194 sayılı Kanun ile getirilen istisna sınırı ve beyan mecburiyetinin vergisel yansımaları ele alınmıştır.

ABSTRACT

Works on science, culture and art are idea intensive works. These studies not only help nations advance in the field of culture and arts, but also affect the socio-economic development of countries. Therefore, in order to ensure social progress and economic development, such works should be encouraged and the arts and craftsmen should be encouraged. Therefore, earnings obtained from intellectual works in our country under certain conditions are exempt from tax with the regulation called “royalty exemption”. Many changes have been made since 1926, when the royalty exemption was implemented. In this study, the changes made in the historical process for the exemption are analysed and the tax implications of the exemption threshold and the obligation to declare which were introduced by the Law no. 7194.

* Öğr.Görevlisi, Müdür Yardımcısı, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü. Doktora Öğrencisi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bölümü, maliparlak@nevsehir.edu.tr, ORC-ID: 0000-0003-0253-6733.

Parlak, M.A. (Haziran 2020). Telif Kazanç İstisnasında Yapılan Son Değişiklikler ve Vergisel Yansımaları, *Vergi Raporu*, 249, (170-184).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 07.03.2020 / M.K.T.: 22.05.2020

Anahtar Kelimeler: Telif Hakkı, Telif Kazancı, Vergi İstisnası

Jel Sınıflandırma Kodları: H20, H24, K34

Keywords: Copyright, royalty, tax exemption

Jel Classification Codes: H20, H24, K34

GİRİŞ

İnsanı diğer canlılardan farklı kılan özelliklerden birisi ve en önemlisi; akıl sahibi, düşünme kabiliyeti bulunan bir varlık olmasıdır. Düşünmenin ve hayal gücünün sayesinde insanoğlu yeni keşifler yapmış, hayatı anlamlı kılan, kolaylaştırıcı, hem kendisi hem de diğer insanlar için fayda sağlayan fikri eserler meydana getirmiştir. Ortaya konulan bu eserler uzun soluklu, fikir yoğun ve zihni çalışmanın neticesi olan fikir ürünleridir. Fikri eserler, kültürel zenginliklerin gelişmesine; üretim faaliyetinin artmasına dolayısıyla daha fazla katma değer elde edilmesine imkan sağlamaktadır. Toplumsal ilerlemenin ve ekonomik kalkınmanın sağlanması için fikri eser meydana getirmenin teşvik edilmesi önemli bir husustur.

Ülkemizde yeni eserlerin ortaya çıkarılmasını teşvik etmek, kültürel ve sanata dair faaliyetlerin desteklenmesi, bilimsel gelişmelerin sağlanması amacıyla fikri eserlere yönelik vergisel teşvik düzenlemesi bulunmaktadır. Bahse konu düzenleme, Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 18. maddesinde "*Serbest Meslek Kazançlarında İstisnalar*" başlığı altında yer almaktadır. Ancak madde metninde fikri haklar kapsamındaki gelirlere dair istisnadan bahsedilmesi sebebiyle, bu istisna teoride "*telif kazanç istisnası*" olarak anılmaktadır.

Telif kazançlarının istisnasına yönelik teşvik düzenlemesi, Cumhuriyet tarihinde ilk olarak 755 sayılı Kanun ile yürürlüğe girmiş ve günümüze kadar çok sayıda değişikliğe uğramıştır. Bu değişiklikler kimi zaman istisnanın kapsamını geniş-

letici mahiyette olurken kimi zaman da istisnaya yönelik sınırlayıcı düzenlemeler şeklinde olmuştur. Telif kazanç istisnasına dair son değişiklik 7194 sayılı Kanun ile yapılmış ve bu değişiklikle 01 Ocak 2020 tarihinden itibaren uygulanmak üzere istisnada sınırlamaya gidilmiştir. Böylece uzun zamandır herhangi bir kısıtlama olmaksızın uygulanan telif kazanç istisnasına tekrar bir üst sınır belirlenmiş, bu sınırının aşılması halinde beyan yükümlülüğü getirilmiştir. Bu çalışmada ilk olarak fikri mülkiyet hakları kapsamında telif hakkı ve telif kazancı kavramları izah edilmiş, telif kazanç istisnasının tarihi gelişimi ortaya konularak, son değişikliğin vergi yükümlülükleri üzerine yansımaları ve düzenlemenin getirdiği yenilikler ele alınmıştır.

1- TELİF HAKKI ve TELİF KAZANCI KAVRAMI

1.1- Telif Hakkı

Telif hakları, "*ilmi, edebi, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri olarak anılan, sahibinin özelliklerini ihtiva eden her türlü fikir ve sanat eserleri üzerinde sahip olunabilecek maddi ve manevi hakların tamamını ifade eden; günümüzde hem ulusal hem de uluslararası kuruluşlarca korunan ve güvence altına alınan fikri haklar arasında yer alan bir kavramdır*" şeklinde tanımlanabilir.¹ Telif haklarına dair temel hukuki düzenleme Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nda (FSEK)² yer almaktadır. FSEK'nin 1/B maddesinin (a) bendine göre "*sahibinin özelliklerini taşıyan ilim-edebiyat*

¹ A. Meral UZUN. "Mülkiyet Hakları ve Ekonomik Gelişme". Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi. Cilt:23. Sayı:1. Ocak 2009. s.293.

² 13.12.1981 tarih ve 7981 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

*eserleri*³, *musikî eserleri*⁴, *güzel sanat eserleri*⁵, *sinema eserleri*⁶, işlemler ve derlemelere⁷ dahil olan her neviden fikir ve sanat ürünleri” telif haklarının konusunu oluşturmaktadır.

Telif hakkı, bir kimsenin fikri emeği neticesinde meydana getirdiği eser üzerindeki hukuken korunan soyut bir haktır. Bu hakkın doğması için mutlaka tescil edilme şartı aranmamaktadır. Telif hakkı eserin meydana getirilmesiyle kendiliğinden doğmakta olup bazen fikri mülkiyet kavramı yerine de kullanılmaktadır.⁸

Birleşmiş Milletler’in kuruluşlarından Dünya Fikri Mülkiyet Teşkilatı (WIPO) tarafından Stockholm’de imzalanan Kuruluş Sözleşmesi’nin 2. maddesine göre fikri mülkiyet hakları; *“bilim, edebiyat, müzik, güzel sanat eserleri ve bunlarla bağlantılı haklardan; haksız rekabete karşı alınması gereken önlemlerden, patent, marka ve coğrafi işaretler gibi bir takım sınai haklardan ve bu haklarla ilgili olan haklardan”* meydana gelmektedir.⁹ Buna göre fikri mülkiyet, *“insan aklının ortaya koymuş olduğu; buluşları, edebi ve*

sanata dair çalışmaları, sembolleri, isimleri, şekilleri” ifade etmenin yanında *“ticari amaçlı kullanılan tasarımlar gibi fikri ürünleri”* de içine alan bir kavramdır.¹⁰ Görüldüğü üzere fikri mülkiyet hakları, fikir ve sanat mahsulleri üzerindeki hakları ifade eden “telif hakları” ile patent, marka, tasarım gibi sınai fikir ürünleri üzerindeki haklar olan “sınai haklar”ın üst kavramıdır.¹¹ Dolayısıyla fikri mülkiyet, telif hakkını da içine alan daha geniş bir kavramı ifade etmektedir.¹²

1.2- Telif Kazancı

Sahibinin, eser üzerinde mali haklar olarak ifade edilen *“işleme hakkı, çoğaltma hakkı, yayma hakkı, temsil hakkı ve işaret, yayın ile umuma iletim hakkı”* bulunmaktadır.¹³

Mali haklar, eser ile eser sahibi arasındaki ekonomik ve mali bağları ifade eden haklardır. Bu haklar bir yandan eserden ekonomik olarak faydalanma ve bunun şeklini belirleme yetkisini münhasıran sahibine vermekte, diğer yandan da üçüncü kişilerin eserden faydalanmalarına engel

³ FSEK’ nin 2. maddesinde “dil ve yazı ile ifade olunan eserler ve bilgisayar programları; raks, koreografi ve benzeri sahne eserleri; ilmi ve teknik nitelikteki fotoğraflar, haritalar, çizimler ve maketler” ilim ve edebiyat eseri olarak sıralanmıştır.

⁴ FSEK’nin 3. maddesine göre “her nevi sözlü ve sözsüz besteler” musiki eserler olarak ifade edilmiştir.

⁵ FSEK’nin 4. maddesine göre “estetik değere sahip yağlı ve suluboya tablolar, her türlü resimler, desenler, gravürler, güzel yazılılar ve tezhipler, kaligrafi, heykeller, kabartmalar, oymalar, mimarlık eserler, fotoğrafik eserler, grafik eserleri, karikatür eserleri” güzel sanat eserleri olarak sınıflandırılmıştır.

⁶ FSEK’nin 5. maddesine göre “her nevi bedii, ilmi, öğretici veya teknik mahiyette olan veya günlük olayları tespit eden filmler veya sinema filmleri gibi, tespit edildiği materyale bakılmaksızın, elektronik veya mekanik veya benzeri araçlarla gösterilebilen, sesli veya sessiz, birbiriyle ilişkili hareketli görüntüler dizisi” sinema eserleridir.

⁷ FSEK’nin 1/B-c maddesinde “diğer bir eserden istifade suretiyle vücuda getirilip de bu esere nispetle müstakil olmayan ve işleyenin hususiyetini taşıyan fikir ve sanat mahsulleri” işleme eser; maddenin (d) bedinde “özgün eser üzerindeki haklar saklı kalmak kaydıyla, ansiklopediler ve antolojiler gibi muhtevası seçme ve düzenlemelerden oluşan ve bir düşünce sonucu olan eser ise” derleme eser olarak ifade etmektedir.

⁸ A. Meral UZUN. *a.g.e.* s.293.; (<http://www.telifhaklari.gov.tr/Telif-Hakki-Nedir->). Erişim tarihi: 12 Şubat 2020.

⁹ Mehmet Faruk KOÇAK. *“Fikri Mülkiyet Haklarının AİHM Kararlarına Göre Korunması”*. Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 2018/2. s.289.

¹⁰ Ümmühan GÖKOVALI ve Kurtuluş BOZKURT. *“Fikri ve Sınai Mülkiyet Hakkı (FSMH) Olarak Patentler: Dünya ve Türkiye Açısından Tarihsel Bir Bakış”*. Muğla Üniversitesi SBE Dergisi (İLKE). Sayı:17. Güz 2006. s.135.

¹¹ Rauf KARASU ve Diğerleri. *Fikri Mülkiyet Hukuku*. Ankara. Seçkin. Eylül 2019. s.1.

¹² Mehmet YÜCE. *“Fikri Haklar ve Bunların Telif Kazancı İstisnası Karşısındaki Durumu”*. İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları. 40. seri. Yıl:2001. s.86.

¹³ Rauf KARASU ve diğerleri. *a.g.e.* s.85-101.

olma hakkını sağlamaktadır.¹⁴ Eser üzerindeki mali hakları, eser sahibi veya mirasçılar bizzat kullanabileceği gibi bu hakları başkalarına devredebilir, satabilir veya kiralayabilir.¹⁵

Bu açıklamalar ışığında telif kazancı; “*eser sahiplerinin ve kanuni mirasçılarının, eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri gelirler*” olarak tanımlanabilir.¹⁶ Bunun yanında eserlerin “*neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesinden elde edilen bedel ve ücretler*” de telif kazancı kapsamına giren gelirlerdir (GVK m.18/2).

2- TELİF KAZANÇ İSTİSNASININ TARİHSEL GELİŞİMİ

Telif kazanç istisnalarına yönelik ilk düzenleme 1926 yılında yürürlüğe girmiştir. Yürürlüğüne girdiği andan günümüze kadar kimi zaman istisna kapsamına yönelik genişletici; kimi zaman da istisnanın sınırlandırılmasına yönelik düzenlemelere konu olmuştur. Son olarak 7194 sayılı Kanun¹⁷ ile 01 Ocak 2020 tarihinden itibaren uygulanmak üzere telif kazanç istisnasında değişiklik yapılmasına yönelik düzenleme yapılmıştır.

2.1- 7194 Sayılı Kanun Öncesi Tarihi Süreç

Müellif ve mütercimlerin, fikir ve sanat eserlerini değerlendirmeleri suretiyle elde ettikleri telif kazançlarının vergiden istisna edilmesi Türkiye

Cumhuriyeti tarihinde ilk olarak 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu’nun¹⁸ 2/1. maddesi ile 1926 yılından itibaren yürürlüğe girmiştir. Anılan madde ile “*müellif ve mütercimler*”in kazanç vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Daha sonra 22 Mart 1934 tarihinde kabul edilen 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu,¹⁹ 755 sayılı Kanunun yerini almıştır. 2395 sayılı Kanun’un “*İstisnalar*” başlıklı 3/15. maddesinde “*kitap, risale, makale, tefrika, fıkra, forma, nota ve resim halinde telif ve tercüme yapanlar (Bu işlerden dolayı bir müessesenin daimi memur ve müstahdemi olmamak şartile)*” denilerek istisnanın kapsamı genişletilmiştir. 2395 sayılı Kanun ile “*müzik ve resim sanatı ile uğraşanlar da ilk defa istisna kapsamına alınmış olup, ayrıca broşür, makale, tefrika, fıkra ve forma halinde eser çıkaranlar da istisna kapsamına alınmak suretiyle kitap yazarlığı yanında dergi ve gazete yazarlarının da korunması*” amaçlanmıştır.²⁰

2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu’nun yerini, 3 Haziran 1949 tarihinde kabul edilen 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu²¹ almıştır. Kanunun 18. maddesinde “*Müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam ve bestekârların kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserlerinden bir takvim yılında elde ettikleri kazançların 5.000 lirası gelir vergisinden müstesnadır. (Yazılı eserlerin tefrika halinde satılması, temsil, icra, teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.)*” hükmü yer almaktadır. Mad-

¹⁴ Mehmet ASLAN. *Fikri Mülkiyet Haklarının Anonim Şirketlere Aynî Sermaye Olarak Getirilmesi*. Ankara. Seçkin. Nisan 2016. s.42.

¹⁵ Mustafa ÖZYÜREK ve Erdal SÖNMEZ. “*Telif Kazançlarında Vergileme*”. (<https://turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/e42b2340-c308-4d03-9706-8813b0924fbd/telif-kazanclarinda-vergilendirme>). Erişim tarihi: 11 Şubat 2020.

¹⁶ Veli KARGI. “*Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi*”. Legal Mali Hukuk Dergisi. Cilt:5. Sayı:55. Yıl:2009. s.1369.

¹⁷ Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 7 Aralık 2019 Tarih ve 30971 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

¹⁸ 14 Mart 1926 tarih ve 321 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁹ 25 Mart 1934 tarih ve 2662 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁰ Erdal SÖNMEZ ve Garip AYAĞ. “*Telif Kazançları İstisnası ve Beyanı*”. Vergi Dünyası. Kasım 1998. (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2042>). Erişim tarihi: 25 Şubat 2020.

²¹ 09 Haziran 1949 tarih ve 7228 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

dede yer alan “kazançların 5.000 lirası” ifadesi ile ilk defa telif kazanç istisnasını kısıtlamaya yönelik üst sınır koyan bir düzenlemeye gidilmiştir.

5421 sayılı Kanunun yerine 31 Aralık 1960 tarihinde kabul edilen ve halen yürürlükte olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) uygulamaya konulmuştur. 5421 sayılı Kanunda “*Telif Kazançları İstisnası*” olan 18. madde başlığı, 193 sayılı GVK’da “*Serbest Meslek Kazançlarında*” olarak değiştirilmiş, madde metni ise “*Müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam, ve bestekârların kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserlerini satmak veya bu eserler üzerinde mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle, bir takvim yılı içinde elde ettikleri gayrisîfi kazanç ve iratların 5.000 lirası Gelir Vergisinden müstesnadır. (Eserlerin neşir, temsil, icra, teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dâhildir.)*” şeklinde düzenlenmiştir. 193 sayılı Kanun ile 5.000 liralık istisna sınırının korunduğu görülmektedir. Ayrıca “*devir, temlik veya kiralamak suretiyle*” denilerek istisnaya konu hasılatın elde edilme yöntemleri de belirlenmiştir. Gelişen ve değişen şartlara bağlı olarak istisna düzenlemesi ihtiva eden bu maddede birçok kez değişikliğe gidilmiştir.

İlk olarak 202 sayılı Kanun²² ile “*kanuni mirasçılarının*” da telif kazanç istisnasından yararlanmasına yönelik düzenleme maddeye eklenmiştir. Ayrıca 5.000 lira olan istisna haddi, 10. 000 liraya yükseltilmiş, ayrıca kazancın yabancı memleket-

lerde elde edilmesi halinde 40.000 liralık ilave istisna imkânı da sağlanmıştır.

01 Ocak 1981 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 2361 sayılı Kanun²³ ile 10.000 lira olan istisna sınırı 200.000 liraya, 40.000 lira olan yabancı memleketlerde elde edilen hasılat istisnası 400.000 liraya yükseltilmiştir. Bunun yanında “*fakülte, akademi ve yüksekokullarca yayınlanan bilimsel mahiyetteki makaleler ve ihtira beratları*”nın satılması, devir ve temlik edilmesinden elde edilen kazanç istisna kapsamına dâhil edilmiştir. Ayrıca madde sonuna arızı olarak elde edilen kazançların da istisna kapsamında değerlendirileceğine dair hüküm eklenmiştir.

2574 sayılı Kanun²⁴ ile “*şiir, hikaye, roman, makale, röportaj, karikatür, film, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, radyo ve televizyonda yayınlamak*” ifadesi maddeye eklenerek istisna kapsamı genişletilmiştir.

2772 sayılı Kanun²⁵ ile yapılan düzenlemede istisna kapsamına yönelik bir değişiklik yapılmamış, istisna sınırı 300.000 liraya, yabancı memleketlerde elde edilenler için istisna sınırı ise 600.000 liraya yükseltilmiştir.

3239 sayılı Kanun²⁶ ile telif hakları istisnasında uygulanan maktu sınır kaldırılmıştır. 01.Ocak.1986’dan itibaren uygulanacak bu düzenleme ile birlikte telif hakları kapsamında elde edilen gelirin tamamı vergiden istisna edilmiştir. Ayrıca bu gelirlerin elde edilmesinden dolayı yıllık gelir vergisi beyannamesi verilme mecburiyeti de kaldırılmıştır.²⁷ Önceki düzenlemeler istisna

²² 202 sayılı 31/12/1960 Tarihli ve 193 sayılı GVK’nın Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi ve Bir Kısım Hükümlerin Kaldırılması Hakkında Kanun, 28 Şubat 1963 tarih ve 11343 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²³ 31/12/1960 Gün ve 193 Sayılı GVK’da Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 27 Aralık 1980 tarih ve 17203 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁴ 193 sayılı GVK’da Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 5 Ocak 1982 tarih ve 17565 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁵ 31/12/1960 Gün ve 193 sayılı GVK’da Değişiklik Yapılması İle 1598 Sayılı Malî Denge Vergisi Kanunun Yürürlükten Kaldırılması Hakkında Kanun, 31 Aralık 1982 tarih ve 17915 sayılı 2. Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁶ 213 sayılı VUK, 193 sayılı GVK, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda... Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. 11 Aralık 1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁷ Muharrem ÖZDEMİR. “7194 sayılı Kanunla Sanatçılara Sürpriz Vergi Geldi”. (<http://www.alomaliye.com/2019/12/25/sanatcilara-surpriz-vergi/>). Erişim tarihi: 15 Şubat 2020.

kapsamının genişletilmesine ve sınırının yükseltilmesine dair hükümler içerirken 3239 sayılı Kanun bunların aksine istisnada sınırlamayı kaldırmıştır.

Son olarak 4369 sayılı Kanunun²⁸ geçici 7. maddesiyle telif kazanç istisnasına yönelik tekrar bir kısıtlama getirilmiştir. Buna göre GVK'nın 103. maddesinde yer alan tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamını aşan telif kazançlarında, gelirin bu aşan kısmı için istisnanın uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Düzenlemede kısıtlamanın 1.1.1999 ile 31.12.2008 tarihleri arasında uygulanacağı ifade edilmiştir. Ancak telif kazanç istisnalarına getirilen bu kısıtlamaya yönelik bu düzenleme 11.08.1999 tarihinde kabul edilen 4444 sayılı Kanun²⁹ ile uygulama imkanı bulamadan yürürlükten kaldırılmıştır.

2.2- 7194 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenleme

7194 sayılı Kanun'un³⁰ 10. maddesi ile 193 sayılı GVK'nın 18. maddesine; *"Bu madde kapsamındaki kazançları toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94'üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur"* fıkrası eklenmiştir. Bu düzenleme ile 01 Ocak 1986'dan günümüze kadar herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın uygulanan telif kazanç istisnasında, 01 Ocak 2020 tarihinden itibaren uygulanmak üzere üst sınır belirlenmiştir. Buna

göre telif kazanç toplamı GVK'nın 103. maddesindeki yer alan tarifenin dördüncü gelir dilimindeki tutarı yani 600.000 TL'yi (2020 yılı için) aşanlar bu istisnadan yararlanamayacaklar. Ayrıca istisna sınırının üzerinde kazanç sağlayanlar için, elde ettikleri telif kazançlarının tamamını beyan etme mecburiyeti getirilmiştir.

7194 sayılı Kanunun gerekçesinde telif kazanç istisnasına getirilen bu sınırlamanın amacı *"ülkemizdeki yeni ekonomik gelişmelere uyum, ekonomik program hedeflerinin gerçekleştirilmesi, vergide adalet, vergi rekabeti, basitlik, etkinlik ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde, beyanname veren mükellef sayısını artırmayı ve istisna ve muafiyetleri daraltmayı hedefleyen bazı güncellemelerin yapılmasına ihtiyaç duyulmaktadır"*³¹ şeklinde ifade edilmiştir.

3- TELİF KAZANÇ İSTİSNASI AMACI ve KAPSAMI

3.1- Genel Olarak Telif Kazanç İstisnasının Amacı

Vergi Reform Komisyonu madde gerekçesinde *"Eser sahiplerinin eserlerini ekonomik anlamda değerlendirmelerinin zaman alabileceği, eserin tutmayabileceği, masraflarını telafi etmeyebilecekleri bu bakımdan serbestçe eser telif edenlerle bir yere bağlı olarak ücret mukabili yazarlar arasında farklılık olduğu, kazancın eserin satıldığı yılda vergilendirilmesinin müterakki tariфе göre yüksek nispette hesaplanacak verginin ağır ve adaletli olamayacağı, ilmi edebi ve bedii*

²⁸ Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu..... Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. 29 Temmuz 1998 tarih ve 23417 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁹ Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. 14 Ağustos 1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁰ Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. 7 Aralık 2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³¹ Plan ve Bütçe Komisyon Raporu. (https://www.kanunum.com/file/cid8624714_vid16312534_fid1036488). Erişim tarihi: 07 Mart 2020.

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” demek suretiyle telif kazanç istisnasının amaçlarını ortaya koymuştur.³²

2018 Vergi Harcama Raporu’ndaki “Ülkemizin kültürel zenginliklerini korumak ve geliştirmek, fikir ve sanat eserlerini teşvik etmek, kaybolmaya yüz tutmuş meslekleri yaşatmak, sanatı ve sanatçıyı desteklemek, bilgisayar programcılığının gelişmesini sağlamak ve kazancı belirli bir tutarı aşmayan bazı serbest meslek erbabını daha basit bir şekilde vergilendirmek amacıyla müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitler ile bunların kanuni mirasçılarının söz konusu eser ve buluşlardan elde ettikleri gelirlerin belli bir tutarı aşmayan kısmı vergiden istisna edilmiştir” ifade istisna uygulamasına yönelik idarenin görüşünü yansıtmaktadır.³³

3.2- İstisnadan Yararlanacak Olanlar

Bir eserin sahibi, o eseri meydana getiren; bir işlenmenin sahibi de onu işleyendir.³⁴ İstisnadan yararlanma hakkı olan eser sahipleri, GVK’nın 18. maddesinde “müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ile mucitlerin kendileri ile bunların kanuni mirasçıları” şeklinde sıralanmıştır. Telif kazanç istisnasına yönelik bu düzenleme incelendiğinde koruma altına alınan kişiler:³⁵

- Eser sahipleri,
- Buluş yapanlar,
- Kanuni mirasçılar şeklinde 3 grupta toplanabilir.

Telif kazanç istisnasından yararlanacak olanlar tek tek sayıldığından bunların dışında kalanlar istisnadan yararlanamayacaktır.

Maddede yer alan kanuni mirasçılar ifadesi; “birinci derecede, çocuk ile ana ve baba; ikinci derecede bunların fûruu ile büyük anneler ve büyük babalar; üçüncü derecede büyük anne ve babanın fûrularını” ifade etmektedir. Ayrıca sağ kalan eş, her derecedeki mirasçılarla birlikte kanuni mirasçı niteliği taşır.³⁶ Kanuni mirasçılar dışında kalan mansup (atanmış) mirasçılar ise, kanuni mirasçı sıfatını taşımadıklarından telif kazancı istisnasından yararlanamazlar.³⁷

Diğer taraftan, eser sahiplerinin ve kanuni mirasçıların telif kazanç istisnasından yararlanabilmesi için fiilen heykeltıraş, bestekâr, yazar, ressam, hattat, mütercim, bilgisayar programcısı olmaları ve bu işlerle bizzatı uğraşmaları mecburi değildir. Bir kimse işverene bağlı çalışırken de bir eser vücuda getirip bunun devir, satış ve kiralanmasından gelir elde edebilir. Bir işverene bağlı çalışırken işle ilgili veya ilgisiz eser meydana getirenlerin bu durumu telif kazançları istisnasından yararlanmasına engel değildir.³⁸ Bu şekilde elde edilen kazançlarının telif kazanç istisnasından yararlanabilmesi için tek şart eser sahibi ile eser için ödemeyi yapan arasında bir hizmet ilişkisi bulunmaması yani eserin serbest meslek

³² Muharrem ÖZDEMİR. “Telif Haklarının Vergilendirilmesi -I”. (<http://www.alomaliye.com/2012/08/29/telif-haklarinin-vergilendirilmesi/>). Erişim tarihi: 15 Şubat 2020.

³³ Hazine ve Maliye Bakanlığı- Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü. *Vergi Harcama Raporu*. Ankara. 2018. s.18. (https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_-Raporu-2018.pdf) Erişim tarihi: 13 Şubat 2020.

³⁴ Rauf KARASU ve diğerleri. *a.g.e.* s.79.

³⁵ Muharrem ÖZDEMİR. “Telif Haklarının Vergilendirilmesi -I”. Erişim tarihi: 15 Şubat 2020.

³⁶ Maliye Hesap Uzmanlar Derneği. *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*. İstanbul. Acar Basım. 2008. s.147.

³⁷ Mustafa ÖZYÜREK ve Erdal SÖNMEZ. *a.g.e.* Erişim tarihi: 11 Şubat 2020.

³⁸ Mehmet YÜCE. *a.g.e.* s.88.

faaliyeti neticesinde meydana getirilmesidir. Eser sahibi ile ödemeyi yapan arasında iş-işveren ilişkisi bulunması durumunda elde edilen gelir ücret geliri olarak değerlendirilecektir.³⁹

Bir eser birden fazla kimse tarafından meydana getirilebilir. Bu şekilde ortaya konulan eserlerin sahibinin kim olduğu FSEK'nin 9. maddesinde *"birden fazla kimsenin iştirakiyle vücuda getirilen eser ayrılmaz bir bütün teşkil ediyorsa, eserin sahibi onu vücuda getirenlerin birliğidir"* hükmü ile ortaya konulmuştur. Buna göre birden fazla kimse tarafından müştereken veya iştirak halinde bir eserin meydana getirilmesi durumunda istisna, eseri ortaya koyanların her biri için ayrı ayrı uygulanacaktır.⁴⁰

3.3- İstisnaya Konu Eserler

Eser, FSEK'nin 1/B-a maddesinde *"sahibinin hususiyetini taşıyan ve ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri olarak sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulleri"* olarak tanımlanmaktadır. İstisna kapsamındaki eserler GVK'nın 18. maddesinde; *"şiiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserleri ile ihtira beratları"* olarak sıralanmıştır. Ayrıca kanun koyucu, istisnaya konu eserleri sıradıktan sonra *"... gibi eserler"* demek suretiyle

benzer özellikteki eserlerin de bu kapsamda değerlendirilmesine imkan tanımıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığının vermiş olduğu özetlerde maddede lafzında yer almamasına rağmen ancak istisna kapsamında değerlendirilen eserlerin bulunduğu görülmektedir. Ahşap yakma, resim ve kaligrafi⁴¹, ebru çalışmaları ve kat'⁴², resim, tezhip, minyatür⁴³ ... vb. eserler maddede zikredilmemesine rağmen *"gibi eserler"* ibaresi gereği telif kazanç istisnası kapsamında değerlendirilmiştir.

Daha önce ortaya konan bir eserin, sahibinden izin alınmak suretiyle yeniden ve özgün bir biçimde yorumlanması şeklinde icrasından dolayı elde edilen hakları ifade eden *"komşu haklar"*⁴⁴, GVK'nın 18. maddesindeki istisna kapsamındaki eserler arasında sayılmamıştır. Bu sebepten komşu hak sahiplerinin istisnasından yararlanmaları mümkün değildir.⁴⁵

3.4- İstisna Kapsamına Giren Hasılat

İstisna kapsamındaki hasılat; *"hikaye, şiiir, makale, roman, bilimsel araştırma ve inceleme, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerin gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayımlanması"* suretiyle elde edilen gelirlerdir. Ayrıca *"CD, kitap, heykel, resim ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarının satılması veya*

³⁹ M. Kâmil MUTLUER ve N. Nilay DAYANÇ. *Vergi Hukuku (Genel ve Özel Hükümler)*. Ankara. Turhan Kitabevi. 2014. s.405.

⁴⁰ Ömer DUMAN. *"Yeni Düzenlemeler Işığında Telif Haklarından Elde Edilen Kazançlar ve Vergilendirilmesi"*. Vergi Dünyası. Haziran 1999. (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2127>). Erişim tarihi:16 Şubat 2020.

⁴¹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 14.11.2017 tarih ve 84098128-120.04.02[18-2017/15]-126070 sayılı özelgesi.

⁴² Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 18.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[18-11/30]-398 sayılı özelge.

Kat': "Sanatçının, kendi tasarlayıp hazırladığı bir kağıt veya deri üzerindeki yazıyı, motifi bir kalemtraşla kesip çıkartarak içi oyulmuş olan parçayı veya çıkan parçayı diğer bir kağıt veya bir deri üzerine yaptırmak suretiyle vücuda getirilen işler."

⁴³ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 28.05.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.55.15.01-2011-GVK-ÖZE-364-220 sayılı özelgesi.

⁴⁴ Komşu haklar FSEK'nun 1/B maddesinin (k) bendinde: *"Eser sahibinin manevi ve mali haklarına zarar vermemek kaydıyla ve eser sahibinin izniyle bir eseri özgün bir biçimde yorumlayan, tanıtan, anlatan, söyleyen, çalan ve çeşitli biçimlerde icra eden sanatçıların, bir icra ürünü olan veya sair sesleri ilk defa tespit eden fonogram yapımcıları ile radyo-televizyon kuruluşlarının sahip oldukları haklar"* olarak tanımlanır.

⁴⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 11.10.2006 tarih ve B.07.1.gib.0.03.43/4315-4-3/078908 sayılı özelgesi.

bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralanması yoluyla elde edilen gelirler” de istisna kapsamındaki hasılatı oluşturmaktadır.⁴⁶

GVK’nın 18/2. maddesindeki hükme göre “*eserlerin neşir, temsil, icra, teşhir suretiyle değerlendirilmesi karşılığı alınan bedel ve ücretler*” de istisna kapsamına girmektedir. Ayrıca istisna kapsamına giren kazançların arızı olarak elde ediliyor olması, istisnanın uygulanmasını engellemediği gibi tam mükellef veya dar mükellef olunması da istisnanın uygulanmasını etkilememektedir.⁴⁷

3.5- İstisnadan Yararlanabilmenin Şartları

İstisnadan yararlanabilmek için, fikri eserlerin serbest meslek faaliyeti neticesinde vücuda getirilmiş olması ve elde edilen kazancında serbest meslek kazancı⁴⁸ olması gerekmektedir. Ayrıca istisnaya konu bu kazancının devamlı veya arızî şekilde elde edilmesi telif kazanç istisnasından yararlanmaya engel teşkil etmemektedir.⁴⁹

Ticari veya zirai işletmeye dâhil olan telif hakları ve patentin satışı, devir ve temlik veya kiralanması halinde elde edilen kazanç serbest meslek faaliyeti neticesinde elde edilen bir kazanç olmayıp ticari veya zirai kazanç olduğundan, bu kazancı elde edenlerin telif istisnasından yarar-

lanılması mümkün değildir.⁵⁰ Telif hakkı, eser sahipleri ve bunların kanuni mirasçıları tarafından ticari işletmelere sermaye olarak da konulabilir. Bu durumda elde edilen kazanç ticari kazanç hükmünde olduğundan telif kazanç istisnasından yararlanılamayacaktır.⁵¹

GVK’nın 18. maddesine göre istisnadan yararlanacaklar; “*eser sahipleri (mütercim, heykeltıraş, hattat, bestekâr, bilgisayar programcısı ve ressamlar) ile bunların kanuni mirasçıları*” olarak hüküm altına alınmıştır. Sayılan kimseler dışında kalanlar tarafından eserlerin elden çıkarılması, devir ve temlik edilmesi veya kiralanmasından dolayı elde edilen kazançlara istisna uygulanması mümkün değildir. Maddede sayılan kimseler dışında kalanlarca telif haklarının elden çıkarılması suretiyle elde edilen gelirler değer artış kazancı,⁵² bunların kiraya verilmesinden doğan gelirler ise gayrimenkul sermaye iradı kapsamında değerlendirilecektir.⁵³

Telif kazanç istisnası uygulamasına dair kanunun da yer alıp açıklaması tebliğlerde yapılan istisna şartlarına ilave olarak Gelir İdaresi Başkanlığı 05.06.2017 tarih ve 68126 sayılı idari yazısında, Telif Hakları Genel Müdürlüğü’nden alınan bir yazı veya belge ile çalışmaların eser niteliğinde olduğunun belgelendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.⁵⁴ Ancak Kültür ve Turizm Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı’na gönderdiği 16/08/2017

⁴⁶ Maliye Hesap Uzmanlar Derneği. a.g.e. s.147.; Mehmet YÜCE. a.g.e. s.88.

⁴⁷ Musa YILDIRIM. *Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi*. Ankara. Seçkin. Ocak 2011. s.74.

⁴⁸ Gelir Vergisi Kanunu 65. maddesinde serbest meslek kazancı ve serbest meslek faaliyeti tanımlanmıştır. Buna göre, “*Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti ise; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin iş vere tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.*”

⁴⁹ Muharrem ÖZDEMİR. “*Telif Haklarının Vergilendirilmesi –I-*”. Erişim tarihi: 15 Şubat 2020.

⁵⁰ Musa YILDIRIM. a.g.e. s.76.

⁵¹ Ömer DUMAN. a.g.m. Erişim tarihi: 16 Şubat 2020.

⁵² GVK. Mükerrer Madde 80/3.

⁵³ GVK. Madde 70/5-6.

⁵⁴ Niyazi Koray GÜRHAHTA ve Enes ÖZKAN. “*Serbest Meslek Kazanç İstisnası Uygulamasında Yetki Karmaşası*”. Vergi Raporu Dergisi. Sayı 227. 2018. s.25.

tarihli ve 46729386-640-E.168250 sayılı yazısında 04/08/2017 tarihinden itibaren istisnadan yararlanmak isteyenlere, meydana getirdikleri eserlerin FSEK belirtilen eser özelliğini taşıdığını gösterir bir yazı verilmesi uygulamasından vazgeçildiğini; bunun yerine istisnadan yararlanmak isteyenlerin kayıt ve tescil işlemlerine yönlendirildiği açıklanmıştır. Bunun üzerine Gelir İdaresi Başkanlığı'nca eser niteliğini gösteren belgenin yerine; telif kazanç istisnasından yararlanmak üzere başvuruda bulunan mükelleflerin eserlerini FSEK'nın 13. maddesi çerçevesinde kayıt ve tescil ettirdiklerine dair belgeyi ibraz etmelerinin yeterli olduğunu ifade edilmiştir.⁵⁵ FSEK'ya göre bazı eserlerin kayıt ve tescili mecburi, bazıları ise isteğe bırakılmıştır. Bu kapsamda *"müzik eseri içeren yerli ve ithal yapımlar, sinema eseri içeren yerli ve ithal yapımlar ve yerli ve ithal bilgisayar oyunları"* kayıt ve tescili mecbur olan eserler olup, bunlar dışında kalan eserlerin kayıt ve tescili ihtiyaridir.⁵⁶ 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliği Taslağına göre telif kazanç istisnasından yararlanmak üzere başvuruda bulunanlarda kayıt ve tescili mecburi olan eserler için kayıt ve tescil ettirilme şartı aranırken; diğer eserlerde bu şart aranmayacaktır. FSEK'ya göre kayıt-tescil edilen bütün eserler istisna kapsamına girmemekte, GVK'nın 18. maddesinde yer alan eserler ile bunlara benzerlik gösteren eserler istisna kapsamında değerlendirilecektir. Kayıt-tescil işlemi gerçekleştirilen eserlerin telif kazanç istisnasından faydalanıp faydalanılma-

yacağı konusundaki nihai karar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca verilecektir.

4- TELİF KAZANÇ İSTİSNASINDAKİ SON DEĞİŞİKLERİN VERGİ YÜKÜMLÜLEKLERİ ÜZERİNE ETKİLERİ

4.1- Defter Tutma ve Belge Düzenine Etkileri

Serbest meslek erbapları, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 172. maddesinde defter tutması gereken mükellefler arasında gösterilmiştir. Ayrıca serbest meslek erbapları aynı kanunun 236. maddesine göre mesleki faaliyetleri neticesinde elde ettiği hasılatlarını belgelendirmek için serbest meslek makbuzu düzenlemek zorundadır. Ancak GVK'nın 18. maddesinde belirtilen özellikte münhasıran faaliyette bulunan ve telif kazanç istisnası kapsamında gelir elde eden serbest meslek erbaplarının, eserlerini teslim ettikleri kişi ve kurumların anılan kanunun 94. maddesinde yer alıp almadığına göre farklılık arz etmektedir.

Buna göre GVK'nın 94. maddesinde zikredilen kişi ve kuruluşlara⁵⁷ eserlerini teslim eden serbest meslek erbaplardan isteyenlerin defter tutma ve belge düzenleme mecburiyetleri yayınlanan *"224 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ"*⁵⁸ ile kaldırılmıştı. 7194 sayılı Kanun sonrası, istisna sınırının üzerinde gelir elde ettiği için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorunda olanlara defter tasdik ve belge düzenleme mecburiyetinin gelip gelmeyeceği hususunda soru işaretleri bu-

⁵⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 27.11.2017 tarih ve 84098128-120.04.02[18-2017/18]-142801 sayılı Özelgesi.

⁵⁶ "Filmlerin ilk tespitini gerçekleştiren film yapımcıları ile seslerin ilk tespitini gerçekleştiren fonogram yapımcıları, hak ihdas etmek amacı taşımaksızın, sahip oldukları hakların ihlâl edilmemesi, hak sahipliklerinin belirlenmesinde ispat kolaylığı sağlanması ve malî haklara ilişkin yararlanma yetkilerinin takip edilmesi maksadıyla, sinema ve müzik eserlerini içeren yapımlarının kayıt ve tescilini yaptırırlar." (<http://www.telifhaklari.gov.tr/Zorunlu-KayitTescil>). Erişim tarihi: 17 Şubat 2020.

⁵⁷ Gelir Vergisi Kanunu'nun madde 94'sine göre bu kişi ve kurumlar *"Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler"* olarak sıralanmıştır.

⁵⁸ 07.04.1999 tarih ve 23659 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

lunmaktaydı. “311 seri No.lu Gelir Vergisi Tebliği Taslağı” yayınlanmasıyla soru işaretleri giderilmiş oldu. Buna göre yıl içinde elde edilen telif kazanç toplamının istisna sınırını (2020 yılı için 600.000 TL) aşıp aşmaması defter tutma ve belge düzenleme yükümlülüğü üzerinde bir etkisi olmayacaktır. Bir diğer ifade ile eserlerini, GVK’nın 94. maddesinde sıralanan kişi ve kuruluşlara teslim eden ve yıllık telif kazancı ne olursa olsun dileyen serbest meslek erbaplarının defter tutma ve belge verme mecburiyetleri bulunmamaktadır. Ancak serbest meslek erbaplarından eserlerini GVK’nın 94. maddesinde belirtilenler dışındakilere (örneğin nihai tüketicilere) teslim edenler için defter tutma ve kazançlarını tevsik etmek amacıyla belge düzenleme mecburiyeti bulunmaktadır.

Serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyeti olmayanlardan telif kazanç istisnası kapsamındaki eseri alan veya hizmeti gördüren mükellefler yaptıkları ödemeleri, gider pusulası düzenleyip, eser sahibi serbest meslek erbabına imzalatmak suretiyle belgelendirecektir. Telif kazanç sahibi serbest meslek erbabının, bir sureti kendisine verilen bu gider pusulasını ve mesleki faaliyetleri için yaptığı giderlerin belgelerini, is-

tendiğinde ibraz etmek üzere muhafaza etmesi gerekmektedir.

4.2- Beyana Yönelik Yükümlülüklerin Etkisi

GVK’nın 103. maddesindeki dördüncü gelir dilimini aşmayan telif kazançları gelir vergisinden istisnadır. İstisna sınırı içinde kalan bu kazançlar için beyan yükümlülüğü de bulunmamaktadır. Sınırı aşmayan gelirler için beyanname verilmediği gibi GVK’nın 86/1-a maddesi hükmü gereği başka gelirleri sebebiyle verilecek beyannameye de bu kazançlar dahil edilmeyecektir.⁵⁹ Telif kazançları tamamen vergiden istisna olmayıp, eseri alan tarafından GVK’nın 94. maddesine göre %17 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Ayrıca yapılan bu tevkifatın diğer gelirler için verilen beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsubu da söz konusu olmayacaktır.⁶⁰

Örnek: Bilgisayar programcısı Ali Çalışkan, (A) belediyenin su faturalarının kayda alınıp tahsilatların izlenmesi amacıyla program yazmıştır. Ali Çalışkan tarafından yapılan bu program eser özelliğinde olup Kültür ve Turizm Bakanlığı’nca kayıt ve tescil işlemi yapılmıştır.⁶¹

	1. Durum	2. Durum
a) Program Bedeli (a)	450.000	750.000
b) İstisna Tutarı	600.000	600.000
c) Tevkifat (a*%17)	76.500	127.500
d) Hasılatтан İndirilecek Gid.	-	100.000
e) Vergiye Tabi Gelir (a-d)	-	650.000
f) Hesaplanan Vergi	-	215.870
g) Mahsup Edilecek Vergi	-	127.500
h) Ödenecek (f-g)	-	88.370

⁵⁹ GVK Madde 86:“Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraat kazançları, bu Kanunun 75 inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı”.

⁶⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 23.08.2013 tarih ve 11395140-105[236-2012/VUK-1- . . .]—1326 tarihli özelgesi.

⁶¹ Örnek yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ali Çalışkan, yazmış olduğu bilgisayar programını 1. durumda gösterilen bedel üzerinden yani 450.000 TL'ye satmıştır. Ali Çalışkan'ın 2020 yılında başka telif kazancı bulunmamaktadır. Buna göre 450.000 TL'lik program satış bedeli GVK'nın 103. maddesindeki dördüncü gelir vergisi dilimi olan 600.000 TL'yi (2020 yılı için) aşmadığından, Ali Çalışkan'ın bu kazancı için yıllık gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ancak (A) Belediyesi Ali Çalışkan'a yapacağı 450.000 TL ödeme üzerinden %17 tevkifat yapması gerekmektedir. Yapılacak $(450.000 \times \%17)$ 76.500 TL'lik tevkifat nihai vergilendirme olacaktır. Ali Çalışkan'ın, telif kazancı dışında beyan etmesi gereken başka bir geliri bulunması durumunda da vereceği beyannameye bu telif kazancını dahil etmeyecektir.

7194 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrası telif kazanç istisnası, GVK'nın 103. maddesindeki dördüncü gelir diliminde yer alan tutar ile sınırlandırılmıştır. Buna göre dördüncü gelir dilimindeki tutarı aşan telif kazançlarının istisnadan faydalanması mümkün olmadığı gibi kazanç sahiplerine yıllık gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülüğü de getirilmiştir. Beyan edilecek kazanç istisna sonrası kalan tutar olmayıp kazancın toplamıdır. Ancak ödeme esnasında yapılan tevkifat kesilen vergiler beyanname ile ödenecek vergiden mahsup edilecektir. GVK'nın 89. maddesi kapsamında yapılan harcamalar, belgelendirilmiş olması ve indirim yapılacak yıla ilişkin kazanç olması şartıyla beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir.

Ayrıca istisna sınırının aşıp aşılmadığının tespiti ilgili yılın sonunda yapılacaktır. Bu sebepten istisna sınırı aşan mükelleflerin geçici vergi beyanname verme yükümlülüğü olmayacaktır. İstisna sınırını aştığı için beyanname vermek zorunda olan telif kazancı elde eden serbest mes-

lek erbapları, GVK'nın 94. maddesi kapsamında yapacağı (ücret, kira, serbest meslek ödemeleri gibi) ödemeler sebebiyle tevkifat yapmak ve yapılan tevkifatı muhtasar beyannamesi ile bildirme yükümlülüğü de bulunmamaktadır.

Yukarıdaki örnekte yer alan 2. durum sü-tununda, telif kazancı kapsamında 750.000 TL gelir elde edilmiş bu gelirlerin elde edilmesi için 100.000 TL maliyete katlanılmıştır. Yapılan giderler indirildikten sonra kalan tutar (750.000-100.000) 650.000 TL'dir. Bu kazanç 7194 sayılı Kanun ile belirlenen gelir vergisi dördüncü dilimi 600.000 TL (2020 yılı için) olan sınırı aştığı için istisna uygulanmayacaktır. Ali Çalışkan istisna sonrası kalan (700.000-600.000) 150.000 TL üzerinden değil, telif kazancının tamamı olan 750.000 üzerinden yıllık gelir vergisi beyannamesi verecektir. GVK'nın 89. maddesi kapsamında yaptığı ve belgelendirdiği 100.000 TL tutarındaki (eğitim, sağlık, sponsorluk harcamaları, engellilik indirimi...vb.) giderleri vereceği yıllık beyannameye indirim konusu yapabilecektir. Ayrıca kendisine ödeme yapılırken kesilen 127.500 TL tutarındaki vergiyi beyannameye hesaplanan vergiden mahsup edebilecektir.

4.3- Katma Değer Vergisi Yönünden Telif Kazanç İstisnası

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun⁶² (KDVK) 1/1. maddesine göre serbest meslek faaliyeti kapsamında gerçekleştirilen teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Sözü edilen faaliyetlerin mutad ve sürekli olarak yapanların KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir. Arızî olarak serbest meslek faaliyetini icra edenlerin ise KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri-ne gerek bulunmamaktadır.

GVK'nın 18. maddesi kapsamına giren faaliyetlerde de bu hüküm geçerli olacaktır. Buna

⁶² 2 Kasım 1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

göre telif kazancının mutad ve sürekli serbest meslek faaliyeti neticesinde elde edilmesi halinde, kazanç sahibi meslek erbabının KDV yönünden mükellefiyet tesis ettirmesi gerekmekte; arzî faaliyette bulunan meslek erbapları için ise böyle bir yükümlülük bulunmamaktadır. Ancak KDV'nin 9. maddesine göre, GVK'nın 18. maddesi kapsamında yapılan teslim ve hizmetleri aynı kanunun 94. maddesinde zikredilen kişi ve kuruluşlara yapanların katma değer vergisinin bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi Hazine ve Maliye Bakanlığınca uygun görülmüştür. Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetlerinin sadece GVK'nın 18. maddesi kapsamına giren faaliyetlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamı aynı kanunun 94. maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılması gerekmektedir. Bu şartları sağlayan serbest meslek erbapları verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine getirildiğinden ayrıca KDV beyannamesi vermez ve defter tutmazlar. Telif kazancı elde eden serbest meslek erbabının bu sorumluluk uygulamasından istifade edebilmesi için bu hususu eserini devir, temlik veya teslim ettiği vergi sorumlusuna önceden bildirmesi gerekmektedir.⁶³

Ancak katma değer vergisi ile ilgili sorumluluk uygulaması, mükellef için bir tercih sebebidir. Mükellef sorumluluk uygulamasını tercih etmediği takdirde, mükellef tarafından beyan yapılacaktır. Bu durumda mükellefin serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.⁶⁴

Diğer taraftan GVK'nın 18. maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri aynı kanunun 94. maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlarla birlikte bunlar dışındaki kişi, kurum ve kuruluşlara da yapılması halinde (örneğin nihai tüketicilere)

bu kolaylıktan istifade edilemeyecektir. Dolayısıyla bu devir, temlik ve teslimi yapan mükellefler ile sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler genel hükümler çerçevesinde defter tutacak, belge düzenleyerek KDV beyannamesi vereceklerdir.

SONUÇ

GVK'nın 18. maddesinde yer alan ve telif kazanç istisnası olarak anılan düzenleme, 1926 yılından günümüze kadar birçok değişikliğe uğramış bulunmaktadır. Zaman zaman istisnaya konu eserlerin kapsamına yönelik genişletici değişiklik yapılmış; kimi zaman da istisna uygulanacak hasılataya yönelik sınırlama yapılmıştır. Son olarak 7194 sayılı Kanun ile telif kazancına uygulanacak istisnaya bir sınırlama getirilmiştir. Buna göre GVK'nın 103. maddesinde yer alan dördüncü gelir dilimini aşan kazanç elde eden serbest meslek erbapları istisnadan yararlanamayacaktır. İstisna sınırı aşan gelir sahibi serbest meslek erbaplarına, elde edilen toplam telif kazancının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilme mecburiyeti de getirilmiştir.

7194 sayılı Kanun ile istisna uygulamasına getirilen sınırlamanın telif kazanç sahiplerinin defter tutma ve belge düzenleme yükümlülükleri üzerine bir etkisi olmamıştır. Buna göre bedeli ne olursa olsun fikri eserlerini, tevkifat yapma sorumluluğu bulunanlara teslim eden serbest meslek erbaplarının, defter tutma ile belge düzenleme mecburiyetleri bulunmamaktadır. Tersî durumda ise yani istisnaya konu fikri eserlerin GVK'nın 94. maddesinde zikredilenler haricindekilere teslimi, devri ve temlikî durumunda kazanç sahibi serbest meslek erbabının defter tasdik ve belge düzenleme mecburiyeti bulunmaktadır.

Telif kazanç istisnasına getirilen bu sınırlamanın, gelişen ekonomik şartlara uyum, eko-

⁶³ KDV Genel Uygulama Tebliği, 26 Nisan 2014 Tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete' de Yayımlanmıştır.

⁶⁴ Rüknettin KUMKALE "Telif Ücretlerinin Vergilendirilmesi" Terazi Hukuk Dergisi Cilt:12 Sayı:128 Nisan 2017 s.192.

nomik program hedeflerinin gerçekleştirilmesi ve beyanname veren mükellef sayısını artırmayı amaçladığı yapılan düzenlemenin gerekçesinden anlaşılmaktadır.

KAYNAKÇA

- ASLAN, M. (2016). *Fikri Mülkiyet Haklarının Anonim Şirketlere Aynî Sermaye Olarak Getirilmesi*. Seçkin, Ankara.
- DUMAN, Ö. (1999). “Yeni Düzenlemeler Işığında Telif Haklarından Elde Edilen Kazançlar ve Vergilendirilmesi”. Vergi Dünyası. (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2127>). Erişim tarihi:16 Şubat 2020.
- GÖKOVALI, Ü. ve BOZKURT, K. (2006). “Fikri ve Sınâî Mülkiyet Hakkı (FSMH) Olarak Patentler: Dünya ve Türkiye Açısından Tarihsel Bir Bakış”. Muğla Üniversitesi SBE Dergisi (İLKE). Sayı:17.
- GÜRHAYTA, N. K. ve ÖZKAN, E. (2018). “Serbest Meslek Kazanç İstisnası Uygulamasında Yetki Karmaşası”. Vergi Raporu Dergisi. Sayı 227.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı - Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü (2018). *Vergi Harcama Raporu*. Ankara. (<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar-Raporu-2018.pdf>). Erişim tarihi:13 Şubat 2020.
- KARASU, R. SULUK, C. ve NAL, T. (2019). *Fikri Mülkiyet Hukuku*. Seçkin. Ankara.
- KARGI, V. (2009). “Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi”. Legal Mali Hukuk dergisi. Cilt:5. Sayı:55.
- KOÇAK, M.F. (2018). “Fikri Mülkiyet Haklarının AİHM Kararlarına Göre Korunması”. Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Sayı:2.
- KUMKALE, R. (2017). “Telif Ücretlerinin Vergilendirilmesi”. Terazi Hukuk Dergisi. Cilt:12. Sayı:128.
- Maliye Hesap Uzmanlar Derneği (2008). *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*. Acar Basım. İstanbul.
- MUTLUER, M. K. ve DAYANÇ, N. N. (2014). *Vergi Hukuku (Genel ve Özel Hükümler)*. Turhan Kitabevi. Ankara.
- ÖZDEMİR, M. “7194 sayılı Kanunla Sanatçılara Sürpriz Vergi Geldi”. (<http://www.alomaliye.com/2019/12/25/sanatcilara-surpriz-vergi/>). Erişim tarihi: 15 Şubat 2020.
- ÖZDEMİR, M. “Telif Haklarının Vergilendirilmesi -I”. <http://www.alomaliye.com/2012/08/29/telif-haklarinin-vergilen-dirilmesi/>. Erişim tarihi: 15 Şubat 2020.
- ÖZYÜREK, M. ve SÖNMEZ, E. “Telif Kazançlarında Vergileme”, (<https://turmobil.org.tr/ekutuphane/detailPdf/e42b2340-c308-4d03-9706-8813b0924fbd/telif-kazanclarinda-vergileme>). Erişim tarihi: 11 Şubat 2020.
- Plan ve Bütçe Komisyon Raporu. (https://www.kanunum.com/file/cid8624714_vid16312534_fid1036488). Erişim tarihi: 07 Mart 2020.
- SÖNMEZ, E. ve AYAZ, G. (1998). “Telif Kazançları İstisnası ve Beyanı”. Vergi Dünyası, Kasım Sayısı. (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2042>). Erişim tarihi: 25 Şubat 2020.
- UZUN, A. M. (2009). “Mülkiyet Hakları ve Ekonomik Gelişme”. Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi. Cilt:23. Sayı:1.
- YILDIRIM, M. (2011). *Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi*. Seçkin. Ankara.
- YÜCE, M. (2001). “Fikri Haklar ve Bunların Telif Kazancı İstisnası Karşısındaki Durumu”. İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 40. Seri.
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 11.10.2006 tarih ve B.07.1.gib.0.03.43/4315-4-3/078908 sayılı Özelgesi.

- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 18.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[18-11/30]-398 sayılı Özelgesi.
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 28.05.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.55.15.01-2011-GVK-ÖZE-364-220 sayılı Özelgesi.
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 23.08.2013 tarih ve 11395140-105[236-2012/VUK-1- . .]—1326 sayılı Özelgesi.
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 14.11.2017 tarih ve 84098128-120.04.02[18-2017/15]-126070 sayılı Özelgesi.
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 27.11.2017 tarih ve 84098128-120.04.02[18-2017/18]-142801 sayılı Özelgesi.
- <http://www.telifhaklari.gov.tr/Zorunlu-KayıtTescil>. Erişim tarihi:17 Şubat 2020.
- Kanun ve Tebliğler
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu.
- 2361 sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun.
- 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu.
- 3239 Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanununda... Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu..... Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.
- 4444 Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.
- 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu.
- 7194 Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 224 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ.
- 311 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ Taslağı
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 26 Nisan 2014 Tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete' de Yayımlanmıştır.