

KURUMLAR VERGİSİ VE KATMADEĞER VERGİSİ AÇISINDAN TELİF KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Öğr.Grv.Dr. Ahmet Tekin*

ÖZET

Bu çalışmada telif haklarının Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi açısından vergilendirilmesi son yasal düzenlemeler de dikkate alınarak incelenmeye çalışılmıştır.

Daha bilinçli ve daha duyarlı bir mükellef kitlesinin söz konusu olduğu telif hakları ile ilgili vergisel düzenlemelerde, vergiye karşı tepkiler vergi yönetiminin ve yasama organının işini zorlaştırmaktadır.

ABSTRACT

In this paper taxation of intellectual property rights (IPRs) are examined in terms of of Value Added Tax and Corporate Tax. Since Income Tax Law (ITL) determines the taxation of IPR, this law is taken into account as well. As the owners of IPRs are well-educated and powerful, policymakers are often faced with the preservre of this group.

GİRİŞ

Ülkemizde telif kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin önemli hükümler Kazanç Vergisi ile uygulamaya konulmuştur. Kazanç Vergisinin 1934 yılındaki 2395 Sayılı Kanun ile güncelleştirilmesinde de anılan kanunun ilgili maddelerinde yine telif kazançlarının vergilenmesine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. 1949 yılında yürürlüğe giren 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile telif kazançlarının vergilenmesine devam edilmiş, 1960 yılında 5421 Sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmış yerine 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu getirilmiştir. Günümüze gelene kadar 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu değişik tarihlerde önemli değişikliklerle uygulanmış ve elbette telif kazançlarının vergilenmesinde de yeni hükümlere gidilmiştir.

* Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü.

Kurumlar Vergisi uygulamasında telif kazançlarının vergilenmesinde Gelir Vergisine atıfta bulunulmuş ve büyük ölçüde Gelir Vergisi vergilendirmede esas alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununda da telif haklarının vergilenmesine ilişkin hükümlerde yine Gelir Vergisine atıfta bulunularak devamlılık arz edip etmemesi gibi hususlar da dikkate alınarak vergileme işlemlerine gidilmiştir.

Günümüzde telif haklarının vergilenmesinde en son hükümler 4444 Sayılı Kanun ile getirilmiştir. Bu düzenlemede de telif kazançlarının vergilenmesi yeni hükümlere bağlanmakta tutarına bakılmaksızın istisna getirilmekte, beyanname verilme zorunluluğu kaldırılmakta ve stopaj ile yetinilmektedir. KDV uygulamasına da devam edilmektedir.

I. KURUMLAR VERGİSİNDE TELİF KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

A) TAM MÜKELLEF KURUMLAR YÖNÜNDEN

Kurumlar Vergisi Kanununun 9.maddesinde; birinci maddede yazılı tüzel kişilerden kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar gerek Türkiye’de ve gerekse yabancı ülkelerde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirecekleri, birinci maddesinde de kurum kazancının, gelir vergisi konusuna giren gelir unsurlarından terettüp edeceği, onuncu maddesinde ise, kanuni ve iş merkezinin nereler olduğu belirtilmiştir.

Kurumlar vergisi mükellefi olan kurumların kendilerinin bizzat telif eseri meydana getirmeleri fiilen mümkün değildir. Kurumlar, eserleri başkalarına, kendi memur veya işçilerine yaptırırlar. Ayrıca başkalarının yarattıkları eserleri ve eserler üzerindeki hakları satın alarak veya devralarak bunlardan kazanç sağlama yolunu seçerler. Başkalarına verilen talimat doğrultusunda yaptırılan veya başkalarının bağımsız olarak yarattıkları eserleri ve bu eserler üzerindeki hakları satın veya devir alan kurum bunları çeşitli şekillerde değerlendirerek kazanç sağlar. Örneğin; yayın işi ile uğraşmak üzere kurulan bir kurumun bu faaliyeti ticari bir faaliyet, hukuki statüsü; ticari işletme ve bundan sağladığı kazanç da doğrudan doğruya ticari kazançtır.

Kurumlar vergisi mükellefleri Türk Ticaret Kanununun 18.maddesi hükmüne göre tüccar sayılmakta ve bunların faaliyetlerinden doğan kazançlarda ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulmaktadır.

Tam mükellef kurumların elde ettikleri telif kazançları kurumun elde ettiği kazançlarla birleşerek kurumlar vergisine tabi tutulur.

Bilindiği üzere, Türk Ticaret Kanununun 139.maddesinin 8 numaralı bendinde, telif haklarının ticaret şirketlerine sermaye olarak konulabileceğini ön görmektedir.¹

Tam mükellef kurumların bilançolarının aktifinde kayıtlı olan telif haklarının satılması, devri, temlik veya kiralanması suretiyle elde edilen hasılat kurum kazancı olarak vergiye tabidir. Kurum kazancının tespiti, ticari kazancın tespit usullerine göre yapılacaktır.

B) DAR MÜKELLEF KURUMLAR YÖNÜNDEN

Kurumlar Vergisine tabi olup, Kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye dışında bulunan kurumlar sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

Kurumlar Vergisi Kanununun 12.maddesi, dar mükellefiyette verginin konusundan bahsetmiş ve hepsini yedi grupta toplamıştır.

Ticari kazanç için Gelir Vergisi Kanununda olduğu gibi, dar mükellefin Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulundurması ve ticari faaliyetin bu işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla yürütülmesi şartı konmuştur. Serbest meslek kazançlarında ise faaliyetin Türkiye’de yapılması ve kazancın Türkiye’de elde edilerek değerlendirilmesi gerekir. Gayrimenkul sermaye iratlarında da gayrimenkul ve hakların Türkiye’de kiralanması, nihayet diğer kazançların da Türkiye’de elde edilmiş olması şartı ile, bu kazanç ve iratlar kurumlar vergisi konusuna girmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 13.maddesinde; kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içindeki, safi kurum kazançlarının vergi matrahını teşkil edeceği belirtilmekte, ticari ve zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları (Ticari kazanç gibi tespit edilen kazanç

¹ Akar ÖÇAL, "Telif Haklarının Ticaret Şirketlerine Sermaye Olarak Getirileceğini Öngören 139/8 Maddesi Karşısında Sinemaya İlişkin Hakların Durumu", *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, 306-309.

ve iratlarda dahil) elde eden dar mükellef kurumların bu kazanç ve iratlarının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.²

Buna göre; dar mükellef bir kurum, Türkiye’de ticari kazanç elde ediyor ise; bu kurumun vergi matrahı, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre belirlenecektir. Buna karşılık ticari kazanç yanında ticari bilançoya dahil olmayan telif hakları nedeniyle elde edilen kazançlar Kurumlar Vergisi Kanununun 34.maddesi gereğince stopaja tabi tutulacaktır.

Kurumlar yalnızca telif hakkının kiralanması nedeniyle irat elde etmişler ise bu irat; Kurumlar Vergisi Kanununun 13.maddesinin son fıkrası hükmü uyarınca Gelir Vergisi Kanununun gayrimenkul sermaye iradının tespitine ilişkin hükümlerine göre belirlenecektir.

Kurumlar, gerçek kişi olmadıkları için, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar ve bunların kanuni mirasçısı da olmazlar dolayısıyla eserlerin ve eser üzerindeki hakların değerlendirilmesi karşılığında elde edilecek kazanç da serbest meslek kazancı olamaz. Ancak sinema, video ve müzik eserleri kanunu ile Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda belirtilen telif hakkı sahibi olabilirler. Bu bakımdan kurumların telif haklarını değerlendirmeleri karşılığında elde ettikleri irat, (satışı karşılığında elde edilen kazanç hariç) sadece gayrimenkul sermaye iradı sayılacaktır. Dolayısıyla kurumların, telif hakkının kullanılması nedeniyle elde ettikleri iratların vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanununun gayrimenkul sermaye iratlarının tespitine ilişkin madde hükümleri uygulanacaktır.

Ancak, Kurumlar Vergisi Kanununun 24.maddesi hükmü uyarınca, telif haklarının satışı, devri, temlik veya kiralanması karşılığında alınan bedeller, kazanç ve iradı sağlayanlar tarafından ve gayri safi miktarı üzerinden kurumlar vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır.³ Kurumlar Vergisi tevkifatına tabi tutulmuş kazançlar için ayrıca beyanname ya da bu kazanç ve iratların yıllık beyannameye ithal edilmesi mükelleflerin isteğine bırakılmıştır.

² Mehmet GÜR, *Kurumlar vergisi Kanunu ve Açıklamaları*, Ankara 1986, s.432-433.

³ Yahya Bülent ÖĞÜT, *Kurumlar Vergisi Kanununun 24. Maddesi ve Uygulaması*, (Yayınlanmamış Rapor), 5.9.1984, s.22-25

Söz konusu Kanununun 27.maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uyarınca, dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergisi bunlar hesabına Türkiye'deki şube veya temsilcileri, bunlar mevcut değil ise kazanç ve iratların yabancı kurumlara sağlayan adına tarh edilecektir.

Telif haklarının satışı, gayri maddi hakların satışı ile ilgili Gelir Vergisi Kanununun 80.madde ile diğer kazanç ve iratlar kapsamına girmektedir. Yani ortada bir hakkın satışı, devir ve temlik söz konusudur. Kurumlar Vergisi Kanununun 13.maddesi hükmü uyarınca bu kazanç, Gelir Vergisi Kanununun diğer kazançların tespitine dair hükümleri uyarınca hesaplanıp vergilendirilecektir.

II. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA TELİF KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

A) KATMA DEĞER VERGİSİ KAPSAMINA GİREN ESER YARATMA FAALİYETLERİ

3065 sayılı Katma Değer Kanununun 1.maddesinin 1 numaralı fıkrası hükmü gereğince ticari, sınai, zirai, faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin Katma Değer Vergisine tabi tutulacağı ve ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümde serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerden bahsedilmiş ve serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğini Gelir Vergisi Kanuna göre belirleneceği açıkça ifade edilmiştir. Anlaşılacağı üzere, serbest meslek faaliyetinin bu meyanda telif kazancı sağlayan faaliyete devamlılık arz etmesi halinde Katma değer Vergisinin konusuna gireceği, arızı nitelikte yapılması halinde ise verginin konusuna girmeyeceği anlaşılmaktadır.⁴

⁴ Maliye ve Gümrük Bakanlığı 3/7/1985 gün ve KDV-2601017-284/44425 sayılı muktezası. Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği Seri No:1,30.10.1984 gün ve 1859 Sayılı Resmi Gazete (1/1-c). ayrıca 21/3/1986 gün ve 19054 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 19 Seri Nolu K.D.V. Genel Tebliğinde;arızı olarak yapılan

Buna göre, eser yaratma faaliyetinin katma değer vergisi konusuna girebilmesi için bu faaliyetin sürekli olarak yapılması gerekir. Sürekli serbest meslek faaliyetinin ne olduğu ise Gelir Vergisi Kanununda açıklanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre 18.madde kapsamına giren eser yaratma ve yaratılan eserlerin değerlendirilmesi karşılığı telif kazancı elde etme faaliyetinin mutad ve sürekli bir çerçevede sürdürülmesi, gerçek usulde katma değer vergisi uygulanmasını ve vergi dairesine mükellefiyet tesisi ettirilmesini gerektirmektedir. Bu faaliyetlerin arızı olarak yapılması halinde ise, Katma Değer Vergisi aranmayacak ve mükellefiyet tesisini de gerektirmeyecektir. Bir başka anlatımla Gelir Vergisi Kanununa göre faaliyeti mutad ve sürekli sayılan kişilerin yarattığı eserlerin değerlendirilmesi karşılığında elde ettiği gelir serbest meslek kazancı sayıldığında Katma değer Vergisi Kanunu kapsamına girecektir. Buna karşılık, faaliyet sürekli sayılmayan kişilerin yarattığı eserlerin değerlendirilmesi karşılığında elde ettiği gelir arızı serbest meslek kazancı sayılacak ve Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamına girmeyecektir.⁵

B) ARIZİLİK VE DEVAMLILIK AYIRIMININ ÖNEMİ

Yukarıda açıklandığı üzere, Gelir Vergisi Kanununun 18.maddesi kapsamında yapılan teslim ve hizmetlerden devamlılık arz edenler katma değer vergisine tabi tutulacak, devamlılık arz etmeyen, arızı şekilde yapılan faaliyetler ise Katma Değer Vergisine tabi tutulmayacaktır.

Eser yaratma faaliyetini Katma Değer Vergisine tabi tutmanın sonucu olarak eser yaratan müellif, mütercim, heykeltıraş, bestekar, hattat, ressam, mucitler ve bunların kanuni mirasçılarının yarattığı eserlerini değerlendirmeleri karşılığında elde ettiği Gelir Vergisi Kanununun 18.maddesi hükmüne göre gelir vergisinden istisna olduğu ve aynı Kanunun 94.maddesine göre yapılacak vergi tevkifatı, nihai vergileme niteliğinde bulunduğundan, mevzuata göre diğer serbest meslek erbabına örneğin avukatlara yüklenen defter tutma, belge

faaliyet neticesinde yaratılan eserlerin KDV'ne tabi tutulmayacağı olarak açıklanmıştır.

⁵ Necati, UĞUR, "Telif Kazançlarının Katma Değer Vergisi Karşısında Durumu", *Maliye Postası*, Yıl 6, Sayı 120, Eylül 1985, s.24-25

düzenleme, vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirme, beyanname verme ve bunun gibi mükellefiyetleri bulunmaması rağmen Katma Değer Vergisi kanununda böyle bir istisna hükmünün bulunmaması nedeniyle ve sadece bu yüzden, telif hakkı sahibinin, özellikle eserlerini bizzat değerlendiriyor ise, hasılatını (KDV matrahını) serbest meslek kazancı esaslarına göre belirlemesi yani defter tutması ve serbest meslek makbuzu düzenlemesi gerekir.

Arızı faaliyetlerin katma değer vergisinin dışında bırakılmış olması nedeniyle faaliyetin devamlı olup olmaması, bir çok yönden önem taşımaya karşılık devamlılık faaliyetinin ölçütleri kanunda açık olarak belirtilmediği gibi genel tebliğlerde de bu konuya gerekli açıklık verilmemiştir. Ancak, özellikle Katma Değer Vergisi Kanununun yürürlüğe girdikten sonra, telif kazancı sahiplerinin bu konudaki tereddütleri Maliye Bakanlığına münferit müracaatlarla aktarıldıktan sonra devamlılık ve arızilik ayrımı bir ölçüde de olsa ilk defa bir esasa bağlanmaya çalışılmıştır. Maliye Bakanlığı, arızilik-devamlılık ayrımını yaparken kriter olarak eser sayısına dayalı görüşü benimsemiş ve aynı yılda veya birbirini izleyen yıllarda birden fazla eser meydana getirmesi şartına bağlamıştır. Diğer bir ifade ile Bakanlık görüşüne göre, bir yılda birden fazla veya birbirini izleyen yıllarda arka arkaya en az bir eser meydana getirenlerin bu faaliyetleri devamlılık arz ediyor kabul edilerek elde ettikleri kazançlar serbest meslek kazancı sayılacak ve dolayısıyla KDV'sine tabi tutulacaktır.

Danıştay ise, telif kazancının devamlı veya arızı yapılması konusunda, eser sayısına değil, işyeri açma ve herhangi bir şekilde organizasyonda bulunma noktasından hareket ederek Maliye Bakanlığında farklı bir şekilde düşündüğünü ortaya konulmuş ve bir çok kararında; "Gelir vergisi Kanununun 18.madde kapsamına giren faaliyetlerin mutlak ve sürekli bir çerçevede sürdürülmesinin gerçek usulde Katma Değer Vergisi mükellefiyetini gerektirdiği, bu faaliyetlerin arızı olarak yapılması halinde vergi aranılmayacağı, yükümlünün serbest meslek faaliyetini herhangi bir işyeri açmadan, herhangi bir organizasyonda bulunmadan yaptığı, üniversite de öğretim görevlisi olarak sürdürdüğü görevin yanı sıra heykel yaparak ve proje

yarışmasına katılarak serbest meslek faaliyetini arızı olarak yaptığı” görüşünü belirtmiştir.⁶

C) ESERLERİN DEĞERLENDİRİLİŞ ŞEKLİ VE KATMA DEĞER VERGİSİ

Bu açıklamaların ışığı altında konuyu katma değer vergisi açısından arızı ve sürekli faaliyet olarak iki yönden ele alıp incelemek yararlı olacaktır. Eser sahipleri yarattıkları eserlerini toplum yararına sunmak için genellikle iki yol izlemektedirler.

1. Sadece Çoğaltma Hakkının Devredilmesi Halinde

Buna göre eser sahipleri üzerindeki haklarını, örneğin bir yazarın yarattığı kitabın sadece çoğaltma hakkını bir yayıncıya devrederek eserin basımı için zorunlu ve gerekli giderlerini karşılayarak kendi adlarına bastırabilirler.

Çoğaltılan eserlerin nüshalarının halka, topluma sunulmasını (yani satışını) ya bizzat kendisi yapar veya bir yayıncı aracılığıyla yaptırır.

Eserlerin dağıtımının eser sahibi tarafından bizzat yapılması halinde, bu kimsenin faaliyetinin arızı olup olmadığına yani bu iş için bir organizasyon kurup kurmadığına, işyeri açıp açmadığına bakılması gerekir. Eğer faaliyeti arızı olarak yapıyorsa bu faaliyeti yapan kişi Katma Değer Vergisi mükellefi olmayacak ve katma değer vergisi tahsil etmeyecektir. Buna karşılık, eser sahibi bu faaliyeti devamlılık arz edecek şekilde bir organizasyon içerisinde yapıyor ise bu faaliyetinden dolayı serbest meslek makbuzu düzenlemesi ve katma değer vergisini de bu makbuzla tahsil etmesi gerekecektir. Çünkü yaratılan eserlerin sahipleri tarafından bizzat değerlendirilmesi halinde bu eserlerin satışının tamamının stopaj yapmak mecburiyetinde olan kişi veya kurumlara satılması hemen hemen mümkün değildir. bu eserlerin stopaj yapmak mecburiyetinde olmayan kişilere satılması olasılığı çok fazladır. Bu nedenle bir işyeri açarak veya başka şekilde sürekli bir organizasyon kurarak eserlerin satışını bizzat yapan eser sahipleri katma değer vergisi mükellefi olup katma değer vergisini kendilerinin serbest meslek makbuzu karşılığında tahsil etmeleri gerekir.

⁶ Arıcan, SÜRAL, “Telif Kazançlarının KDV Açısından Vergilendirilmesi”, *Vergi Sorunları*, Sayı:78, Mart 1995, S.9

Aynı şekilde, bir organizasyon içerisinde veya bir işyeri açmak suretiyle sürekli faaliyette bulunan eser sahipleri eserin basımı için gerekli giderleri yüklenerek bastırdıkları eserlerini kendi hesaplarına yayıncılar vasıtasıyla doğrudan doğruya veya kitapçılar vasıtasıyla sattırması da mümkündür. Bu halde de yayınevlerinin eser sahiplerine ödeyeceği eser satış bedellerinin (telif haklarının) katma değer vergisine tabi tutulması, başka bir deyişle, eser sahipleri yayınevlerinden eserlerinin veya hakların bedeli olarak tahsil edecekleri hasılat için serbest meslek makbuzu düzenlemeleri zorunludur. Düzenledikleri bu serbest meslek makbuzlarında da Katma Değer Vergisini göstermeleri ve telif ücretleriyle birlikte Katma Değer Vergisinde tahsil etmeleri gerekmektedir. Bu durumda da eserlerin sahibi tarafından üçüncü kişilere satılma olasılığı vardır. Çünkü eserlerin çoğaltma maliyeti eser sahibi tarafından karşılanmıştır. Ancak, yukarıda sözü edilen işlemi arızı faaliyette bulunan kişi yaparsa bunun Katma Değer Vergisine tabi tutulması mümkün değildir.

2. Çoğaltma ve Yayma Hakkının Birlikte Devredilmesi Halinde Katma Değer Vergisi

Ayrıca, eser sahipleri yarattıkları eserler üzerindeki haklarından hem çoğaltma hem de yayma hakkını yayın sözleşmesi ile bir yayıncıya devretmektedirler. Bu takdirde eser sahipleri eserleri üzerindeki haklarının devri karşılığında üzerinde anlaşılan miktarda telif ücreti almakta ve eserlerinin satılıp satılmaması onları ilgilendirmemektedir. Bu halde de eser sahibinin bu işi arızı veya devamlı olarak yapıp yapmadığına bağlı olarak katma değer vergisi konusuna girecek veya girmeyecektir. Ancak, bu hallerde faaliyetin (genellikle) arızı olduğunun kabul edilmesi en doğru düşünce tarzı olacaktır. Çünkü, eser sahibi bir eserinden dolayı ancak eserlerinin her basımında telif ücreti alacaktır. Bir yıl içinde bir eserin birden fazla basımının yapılması az rastlanan bir olaydır. Ayrıca aynı eser sahibinin yıl içinde bu şekilde birden fazla eser yaratması da pek düşünülemez.

D) TELİF HAKLARININ SAHİP VEYA KANUNİ MİRASÇILARI DIŞINDA KALANLAR TARAFINDAN KİRAYA VERİLMESİ VE KATMA DEĞER VERGİSİ

Katma Değer Vergisi Kanununun 1.maddesinin 3/f fıkrasında Gelir Vergisi Kanununun 70.maddesinde yazılı mal ve hakların

kiralanması işleminin Katma Değer Vergisine tabi tutulacağı, 17.maddenin 4/d fıkrasında da, iktisadi işlemlere dahil olmayan gayri menkullerin kiralanması işleminin katma değer vergisinden istisna olacağı belirtilmiştir.

İstisna hükmü dikkatle incelendiğinde de anlaşılacağı üzere, iktisadi işletmeye dahil olmayan gayri menkullerden söz edilmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 70.maddesinde ise, sadece gayri menkullerden yer almamış, bazı menkul mallar ve haklarda yer almıştır. Telif haklarının, sahip veya bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kişiler tarafından kiralanması karşılığında elde edilecek gelir gayrimenkul sermaye iradidir.

Telif haklarının yukarıda belirtilen kişiler tarafından kiralanması işlemini Katma Değer Vergisine tabi tutulacaktır. Bu düzenlemeye göre, telif haklarını kiralama işleminin süreklilik arz edip etmemelerinin önemi yoktur. Telif haklarını kiraya veren kişi gayri menkul sermaye iradının tahsil ederken ayrıca katma değer vergisini de tahsil etmesi ve tahsil edilen bu katma değer vergisinin tahsil edildiği dönemde vergi dairesine yatırılması gerekir. Bunun için ise ilgili vergi dairesine katma değer vergisi mükellefiyetini de tesis ettirmesi zorunludur.

III. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA TELİF KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

A) ARIZİ SERBEST MESLEK FAALİYETİ ÇERÇEVESİNDE YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER YÖNÜNDEN

Ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi tutulmuş ticari, zirai, sınai ve serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsam ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanununun hükümlerine göre, bu kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat çerçevesinde tayin ve tespit olunacağı belirtilmiştir.

Buna göre, eser yaratma faaliyeti Gelir Vergisi Kanununa göre serbest meslek faaliyeti sayılıyorsa bu faaliyet çerçevesinde yapılan

teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisine tabi tutulacaktır. Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanununda sayılan 7 gelir unsurundan gelir elde edildiği takdirde gelir vergisine tabi tutulacaktır. Bu 7 gelir unsurunun belirlenmesinde uygulanan usul ve esasları ayrı ayrı düzenlenmiştir. Eser yaratma faaliyeti sürekli nitelik taşıdığı takdirde elde edilen gelir serbest meslek kazancı sayılmış, arızı nitelik taşıdığı takdirde ise diğer kazançlar grubuna gireceği belirtilmiştir. O halde eser yaratan kişilerin yaptığı teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi tutulabilmesi için bu faaliyetin Gelir Vergisi Kanununa göre serbest meslek faaliyeti sayılması gerekir. Bu niteliği ile arızı olarak yaratılan eserler dolayısıyla yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi tutulmayacaktır.

Kaldı ki, arızı olarak eser yaratma faaliyetinde bulunan bir kişinin elde ettiği kazanç serbest meslek kazancı değil diğer kazanç ve iratlar içerisinde yer alması dolayısıyla defter tutmak ve serbest meslek makbuzu düzenlemek yükümlülüğü de bulunmamaktadır. Arızı olarak eser yaratma faaliyetinde bulunan kişiden telif hakkını veya eseri devralan kişinin gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması halinde bu eser veya bu eser üzerindeki katma değer vergisinin gösterilmesi mevzuatımıza göre mümkün değildir. Gider pusulasında katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi arızı faaliyette bulunan kişinin katma değer vergisi mükellefi olması anlamına gelir ki, bu da, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmet olmadığı için kanunun ruhuna aykırı düşer.

B) TELİF KAZANCI SAHIPLERİNİN SERBEST MESLEK FAALİYETİ ÇERÇEVESİNDE YAPTIĞI TESLİM VE HİZMETLER YÖNÜNDEN

Eser yaratma faaliyetinde sürekli olarak bulunan, yani şahsi sorumluluğu altında eser meydana getirmek ve meydana getirdikleri eserleri değerlendirmek için bir organizasyon kuran, belli bir işyeri açan ve bu işi kesintisiz yapmaya karar veren gerçek kişiler serbest meslek erbabı sayılmaktadırlar. Belli bir işyeri açmaksızın ve bir organizasyon içinde yürütmeksizin eser yaratma faaliyetinde bulunan veya yarattığı eserleri değerlendiren kişilerin sürekli faaliyet içinde bulduklarını söylemek ve tespit etmek hemen hemen olanaksızdır. Maliye Bakanlığının daha önce belirtilmiş olan muktezasında, yılda iki veya daha fazla veya birbirini takip eden yıllarda arka arkaya en az birer eser

meydana getirenlerin serbest meslek erbabı sayılması konusunda yaptığı belirlemenin yasal dayanağı bulunmadığı gibi eser yaratanların yükümlülüklerini artırmaktan başka bir amacı da bulunmamaktadır.

Eser yaratma faaliyetinde bulunan kişilerin bu eserlerinin değerlendirilmesi karşılığında elde ettiği kazançların gelir vergisinden istisna edilmiş olması sebebiyle eser yaratma faaliyetinin arızı veya sürekli olarak yapılmasının Gelir Vergisi açısından bir anlamı kalmamıştır. Ayrıca yukarıda yapılan belirlemeye göre serbest meslek erbabı sayılan kişiler dahi katma değer vergisi mükellefiyeti olma durumu ile karşı karşıya kalmışlardır. Bu durum ise, gelir vergisi açısından defter tutmak, belge düzenlemek gibi yükümlülüklerden kurtarılan kişilerin katma değer vergisi açısından ve yükümlülükler altında bırakılmaları anlamını taşımaktadır.

Gelir vergisinde telif kazançlarının düşük oranda vergilendirilmesi suretiyle nihai vergileme sağlanması amacının kültürel ve sanatsal alanda faaliyet gösterenlerin teşvik edilmesine yönelik olduğu halde, bunların katma değer vergisine tabi tutulması ve hele yorumla mükellefiyet sayısının artırılması bu amaca tamamen ters düşmektedir. Vergi, üretimi desteklemelidir. Kendi kaynağını kurutan vergi sistemi tutarlı değildir.⁷ Düşünce ürünlerinin vergilendirilmesi, sanat yaşamını direk olmasa bile olumsuz yönde etkilemektedir. Kaldı ki vergilemede bürokratik uygulamalar ve kırtasiyecilik gibi formalitelerin çok olması bu olumsuzluğun başlıca nedenidir.

C) SERBEST MESLEK FAALİYETİ ÇERÇEVESİNDE YARATILAN ESERLERİN KATMA DEĞER VERGİSİNDEN İSTİSNA TUTULMASI YÖNÜNDEN

Telif kazançları ve ihtira beratları ile ilgili hasılat istisnası, bu tür faaliyetlerin devamlı olarak serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması halinde, de arızı olarak yapıldığı durumlarda da geçerlidir. Bu durumu şöyle açıklayabiliriz⁸.

⁷ Yaşar, KARAYALÇIN, "Fikir ve Yayın Hayatımız Bakımından Gelir Vergisi Kanunu" *Forum*, 15/1/1963 s.12

⁸ Yılmaz ÖZBALCI, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Kasım 1998, s. 152-154

-Faaliyetin Devamlılık Arzetmesi: Faaliyet devamlılık karakteri taşıdığında, gelir vergisi istisnasından yararlanılacak olmakla beraber, Katma Değer Vergisi mükellefiyetine tabi olunacaktır. Katma Değer Vergisi mükellefiyetinde normal rejim verginin beyan esasında ödenmesidir. Buna göre, aylık satışlar üzerinden borçlanılan katma değer vergisinden girdi katma değer vergileri düşüldükten sonra kalan kısım ertesi ayın 25'inci gününe kadar verilecek katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilecek ve aynı süre içinde ödemesi de yapılacaktır. Bunun için ilgililerin serbest meslek kazanç defteri tutmaları bu defterleri ile birlikte gelir ve giderlerine ilişkin belgelerini de muhafaza etmeleri gerekmektedir. Katma değer vergisi mükellefiyeti tesis edilince de herhangi bir dönemde, vergiye tabi satış (veya indirilecek katma değer vergisi) olmasa bile beyanname verilmesi gerekmektedir.

-Faaliyet devamlılık karakteri taşımakla beraber, telif ve ihtira beratı kazancı sağlayan işin dışında serbest meslek işinin olmaması ve hasılatın tamamının, Gelir Vergisi kanununun 94. Maddesi uyarınca stopaj mükellefiyeti bulunan kişi ve kuruluşlardan sağlanması halinde, katma değer vergisi mükellefiyeti, Katma Değer Vergisi Kanununun 9'uncu maddesi gereğince Maliye Bakanlığının 19 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile belirlediği esas uyarınca, hasılatı sağlayanlarca yerine getirilecek, kazanç sahibi ayrıca katma değer vergisi beyannamesini vermeyecektir. Örneğin roman ve hikaye yazarlığı yapan kimse, bu faaliyeti mutad meslek niteliği kazanmış olsa bile, telif hakkını bir veya birkaç yayınevine sattığı veya kitapları kendisi bastırmakla beraber, bütün satışların gelir veya kurumlar vergisi mükellefi durumundaki yayınevleri vasıtası ile yaptığı hallerde, bu uygulamadan yararlanabilecektir. Gerek yayınevleri gerekse kitapçılar Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapmak zorundadırlar. Bu nedenle telif hakkı sahibine yaptıkları ödemeler üzerinden bir taraftan 94/3 –a maddesi gereğince gelir vergisi kesintisi yapacaklar, öte yandan aynı meblağ üzerinden sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi ödeyeceklerdir.

-Faaliyet arızı olarak yapıldığında katma değer vergisi mükellefiyeti doğmayacaktır. Bu durumda satışlar bütünüyle Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü madde hükmü uyarınca stopaj

mükellefiyeti olan kişi ve kuruluşlara yapıldığında, gelir vergisi ve fon kesintisi gene yapılacak, ancak 19 seri nolu KDV Genel Tebliğinin sorumluluk düzenlemesi için dahi katma değer vergisi ödenmesi söz konusu olmayacaktır.

D) TELİF HAKLARININ SAHİP VEYA BUNLARIN
KANUNİ MİRASÇILARI DIŞINDA KALAN KİŞİLER
TARAFINDA KİRAYA VERİLMESİ YÖNÜNDEN

Katma Değer Vergisi Kanununun 1.maddesinin 3/f fıkrasında Gelir Vergisi Kanununun 70.maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması işletmenin katma değer vergisine tabi tutulacağı, 17.maddenin 4/d fıkrasında da iktisadi işletmelere tabi olmayan gayri menkullerin kiralanması işleminin katma değer vergisinden istisna olacağı belirtilmiştir. İstisna hükmü dikkatle incelendiğinde de anlaşılacağı üzere, iktisadi işletmeye dahil olmayan gayri menkullerden söz edilmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 70.maddesinde ise, sadece gayri menkuller yer almamış, bazı menkul mallar ve haklarda yer almıştır. Telif haklarının, sahip veya bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kişiler tarafından kiralanması karşılığında elde edilecek gelir, gayri menkul sermaye iradıdır. Gelir vergisine tabi tutulacaktır.⁹ Bu düzenlemeye göre, telif haklarının kiralama işlemlerinin süreklilik arz edip etmemesinin önemi yoktur. Telif haklarını kiraya veren kişi gayri menkul sermaye iradını tahsil ederken ayrıca katma değer vergisinin de tahsil etmesi ve tahsil edilen bu katma değer vergisinin tahsil edildiği dönemde vergi dairesine yatırılması gerekir. Bunun için ise, ilgili vergi dairesine katma değer vergisi mükellefiyetini de tesis ettirmek zorundadır. İktisadi bir işletmeye dahil olmadığı halde bu hakların kiralanmasının katma değer vergisine tabi tutulmuş olmasına (istisna edilmiş olmasına) bir anlam verilemediği gibi bu tür mükelleflerin vergi idaresi tarafından takip edilmesi de ihtimal dahilinde görülmemektedir. Zira iktisadi işletmeye dahil olmayan gayri menkullerin kiralanması işleminin katma değer vergisinin kapsamı dışında bırakılmış olmasının başlıca gerekçesi de takip imkanının olmamasıdır.

⁹ Rifat TOKAT, "Gayri Menkul Sermaye İradı, Emsal Kira Bedeli Esası, Vergi Tevkifatı G.M.S.İ.'nin Katma Değer Vergisi ile İlişkisi", *Vergi Dünyası*, Sayı 40, s.54

SONUÇ

Sanatın ve sanatçının sadece vergi yoluyla teşvik edilmesi yeterli değildir. Telif kazançlarının vergilendirilmesi konusunda güdülen politika, yaratıcılığı ve çalışmayı azaltıcı ve önleyici olmamalı aksine teşvik edici nitelikte olmalıdır.

Telif haklarının vergilendirilmesinde temel hükümler Gelir Vergisi Kanununda yer almakta ve Kurumlar Vergisinde, kazancın tespiti konusunda Gelir Vergisine atıfta bulunmaktadır.

Eser yaratma faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin Katma Değer Vergisine tabi tutulmuş olması çeşitli sorunlar yaratmaktadır. Ülkemizde eser yaratma faaliyetinde bulunanların genellikle bu işi arızı olarak yani ikinci iş olarak görmekte ve yapmaktadırlar. Ancak, uygulamada arızı ve süreklilik faaliyetinin kesin hatlarıyla ayrılması vergi idaresi ve mükellefler arasında sürtüşmelere neden olmaktadır. Tutara bakılmaksızın telif kazançları, G.V.'nden istisna edilmiş, defter tutma ve beyanname verme zorunluluğu kaldırılıp, stopaj nihai vergi haline getirilmiştir. Beyanname verilmemesi ve stopaj ile yetinilmesi, sözkonusu vergi yükümlülerini birçok şekli mükellefiyetten kurtarması açısından olumlu bir uygulama olmuştur.

KAYNAKÇA

- ALTUNTAŞ, Esat. "Gayrimenkuller Gibi Değerlenecek Gayrimaddi Haklar", *Vergi Dünyası*, Sayı 23, Temmuz 1983, s.14
- ALVER, Cemil. *Muhasebe Sistemleri*, Ankara 1982, s.284
- CEYHAN, Burhan. "İşletmeden Çekilen Gayrimenkullerin Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası*, Sayı:30, Şubat 1984, s.11
- GÜR, Mehmet. *Kurumlar Vergisi Kanunu ve Açıklamaları*, Ankara 1986, s.432
- ÖÇAL, Akar. "Telif Haklarının Ticaret Şirketlerine Sermaye Olarak Getirileceğini Öngören 139/8 Maddesi Karşısında Sinemaya İlişkin Hakların Durumu", *E. İ.T. İ. A. D.* s.306
- ÖĞÜT, Yahya Bülent. *Kurumlar Vergisi Kanununun 24. Maddesi ve Uygulanması*, (Yayımlanmamış Rapor), 1984, s.22

- ÖZBALCI, Yılmaz. *G. V. K. Yorum ve Açıklamaları*, Kasım 1998
- ÖZYÜREK, Mustafa. "Yeni Vergi Yasası Ne Getiriyor?", *Milliyet Gazetesi*, 5.8.1999
- SÜRAL, Arıcan. Telif Kazançlarının KDV Açısından Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları*, Sayı:78, Mart 1995, s.9
- SÜZER, Sami, *Telif Haklarının Vergilendirilmesi*, Sena Reklam Ajansı ve Tic.Ltd.Şti., İstanbul 1995
- TOKAT, Rifat. "Gayri Menkul Sermaye İradı, Emsal Kira Bedeli Esası, Vergi Tevkifatı G.M.S.İ. 'nin Katma Değer Vergisi ile İlişkisi", *Vergi Dünyası*, Sayı 40, Aralık 1984, s.54
- UĞUR, Necati. "Telif Kazançlarının Katma Değer Vergisi Karşısında Durumu", *Maliye Postası*, Yıl 6, Sayı 120, Eylül 1985, s.24