

**BİLİMSEL YAYINLAR VE GELİR VERGİSİ SORUNU**  
**(95 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin)**  
**Düşündürdükleri**

**Doç. Dr. Muallâ ÖNCEL**

**Giriş:**

Bilimsel yayınlardan sağlanan telif haklarının vergilendirilmesinde 1950 yılından bu yana izlenen yöntemi bırakarak, uygulamayı «olması gereken» biçime dönüştürmek üzere 15 Haziran 1972 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanan 95 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği, çıkışını izleyen aylar içinde üniversite topluluğunda üzerinde en fazla tartışılan konulardan biri olmuştur. Bu yazımızda Gelir Vergisi Kanununun, telif haklarının sahipleri tarafından satılmasından doğan kazançların vergilendirilmesine ilişkin hükümleri üzerinde durarak, bu hükümlerin eski ve yeni yorumları arasındaki farkı ve yeni yorumun yaratacağı sonuçları inceleyeceğiz. Ancak, konuya girmeden önce, tartışma nedenini yaratan 87. madde hükmünün açıklamasını yapmak istiyoruz.

**İhtiyari toplama nedir?**

Gelir Vergisi Kanununun «ihtiyari toplama ve beyan» başlığını taşıyan 87. maddesi hükmüne göre:

*«...vergiye tabi yıllık gayrisafi kazanç ve iratlarının toplamı 10.000 lirayı aşmayan mükelleflerin bu kazanç ve iratlarından tevkif yolu ile vergisi kesilmiş bulunanları beyannameye ithal etmeleri ihtiyaridir.»*

*Ücretler, götürü usulde tesbit olunan ticari ve meslekî kazançlar ile kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları 10.000 liralık haddin hesabında nazara alınmaz.*

*Ticari, zirai ve mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar... yukarıda yazılı ihtiyari toplama hakkından faydalanamazlar.»*

Yukarıdaki hükme göre, yıllık beyannameye tabi bir yükümlünün gayrisafi kazanç ve iratları toplamı 10.000 lirayı aşmadığı sürece, vergi yükümlüsü yalnız bu kazanç veya iradı için beyanname vererek vergi ödeyecek, daha önce vergisi tevkif yolu ile kaynakta kesilmiş kazanç ve iratlarını beyannameye dahil edip etmemekte serbest olacaktır. Ancak, 10.000 liralık sınırın aşılp aşılmadığını araştırırken yapılan saptamada:

- a) *Ücretler,*
- b) *İstisna hadleri içinde bulunan kazanç ve iratlar,*
- c) *Götürü usulde tesbit olunan ticari ve mesleki kazançlar,*

hiç dikkate alınmayacaktır. Örneğin, özel bir klinikte yarım gün çalışan bir hemşirenin yıllık brüt ücretinin 6.000 lira olduğunu, ayrıca serbest çalışmasından yılda 7.500 lira brüt kazanç sağlamış bulunduğunu, kiradaki katının yılda 8.400 lira gayrisafi irat getirdiğini ve bankadaki mevduatına da yılda 400 lira faiz tahakkuk ettirildiğini varsayalım. Bu vergi yükümlüsü, istisna haddini<sup>1</sup> aşan miktarda kira gelirine, yani gayrimenkul sermaye iradına sahip olduğundan her hal ve kârda yıllık beyanname vermekle görevlidir. Ancak, beyannamesinde, anılan diğer kazançlarını da gösterip göstermeyeceği, kanunun deyimiyle ihtiyari toplamadan yararlanıp yararlanamayacağı yıllık gayrisafi kazanç ve iratları tutarının 10.000 lirayı aşp aşmamış olmasına bağlıdır. 10.000 liralık sınırın saptanmasında yukarıda a-b-c şıklarında sözünü ettiğimiz kazançları dikkate almamamız gerekir: şöyle ki, 6.000 lira tutarındaki kazancı ücret, 7.500 lira tutarındaki kazancı götürü usulde vergilendirilen meslekî kazanç olduğundan ve 400 lira tutarındaki mevduat faizi<sup>2</sup> ise istisna haddi içinde olduğundan 10.000 liranın hesaplanmasında hiç dikkate alınmaz. Geri kalan 8.400 lira tutarındaki kira geliri ise 10.000 liranın altındadır. Bu nedenle vergi yükümlüsü, vereceği yıllık beyannameye yalnız 8.400 lira tutarındaki kira gelirini beyan ederek vergisini öder. Kira geliri 8.400 lira değil de örneğin 12.000 lira olsa idi, yükümlünün yıllık gayrisafi kazanç ve iratları tutarı 10.000 liranın üzerine çıkacağından ihtiyari toplamadan yararlanamazdı. Yani yıllık beyannamesinde yalnız kira gelirini (12.000 TL) göstermekle kalmayıp, istisnadan yararlanan kazançları dışında, bütün diğer gelirlerinin

<sup>1</sup> Gelir Vergisi Kanunu, madde 21: Gayrimenkul sermaye iratlarında bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 5.000 lirayı aşmayan hasılat gelir vergisinden müstesnadır. Elde edilen gayrisafi hasılatın yıllık toplamının 5.000 lirayı aşması halinde tamamı vergiye tabi tutulur.

<sup>2</sup> Gelir Vergisi Kanunu, madde 22, fıkra 2: Tasarruf mevduatı karşılığında bir takvim yılında alınan faizlerin 500 lirası vergiden müstesnadır.

brüt miktarlarını beyannamede göstererek bunların toplamı üzerinden vergi borcunu saptar, ancak yıl içinde ödenmiş vergileri toplam vergi borcundan düşerdi.

Benzeri bir örneği telif kazancı bulan bir vergi yükümlüsü için ele alalım. Yıllık brüt ücreti 40.000 lira olan bir profesörün yazdığı kitaptan da 15.000 lira telif kazancı sağladığını varsayalım. Gelir Vergisi Kanununun «Serbest meslek kazançlarında istisnalar» başlığını taşıyan 18. maddesi telif haklarının satılmasından doğan kazançların 10.000 lirasını vergi dışı bırakmıştır. Tanınan istisnanın nedeni, açıklamayı gerektirmeyecek kadar ortadadır. Bu durumdaki bir öğretim üyesinin istisna haddi dışında kalan 5.000 lira telif kazancı bulunduğu her hal ve kârda yıllık beyanname vermesi zorunludur. Ancak, ihtiyari toplamadan yararlanabilir mi? Başka bir deyimle beyannamesinde yalnız 5.000 lira tutarındaki telif kazancını mı gösterecek, yoksa bu kazancı 40.000 liralık ücreti ile birleştirerek toplam üzerinden mi vergiyi saptayacaktır? Birinci örneğimizde olduğu gibi, 15.000 liralık telif hakkının 10.000 lirasını, istisna haddi içine girdiğinden, 40.000 liralık kazancını da ücret olduğundan saptamada dikkate almazsak, geriye 5.000 liralık bir kazanç tutarı kalır. Bu miktar 10.000 lirayı aşmadığından vergi yükümlüsü ihtiyari toplamadan yararlanabilir ve yıllık beyannamesinde yalnız 5.000 liralık telif kazancını göstererek, ücretini toplamaya sokmaz.

#### Değişen yorum:

Değindiğimiz gibi, bu alandaki uygulama 1950 yılından günümüze kadar hep açıkladığımız şekilde süregelmiş, ilk kez 1970 yılında İstanbul hukuk fakültesinin profesörlerinden biri ile vergi dairesi arasında 87. maddenin yorumu bakımından çıkan anlaşmazlıkta gerek Temyiz Komisyonu<sup>3</sup>, gerekse Danıştay Dördüncü Dairesi<sup>4</sup> maddenin yukarıda açıklandığı gibi anlaşılması gereğini benimseyerek vergi yükümlüsü lehine karar vermişlerdir. Ne var ki, Maliye Bakanlığı 87. maddenin yeni yorumuna bağlı kalarak 95 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde bu zümreye dahil mükelleflerin ihtiyari toplamadan yararlanmalarının söz konusu olmadığını, bu nedenle dosyalarının taranarak yeni esasa aykırı yapıldığı saptanan işlemlerinin zaman aşımı süresi içinde islahı ve cezasız ikmalen vergi tarhı yapılması gereğini öngörmüştür.

<sup>3</sup> Temyiz Komisyonu, 1. Daire, 2.9.1971. E 70/4183, K 71/2544.

<sup>4</sup> Danıştay, Dördüncü Daire, 4.3.1972. E 71/8641, K 72/1344.

Sözü geçen tebliğde benimsenen gerekçe nedir ve yeni uygulama nasıl olacaktır? Maliye Bakanlığı yeni yorumun gerekçesini yine 87. maddede buluyor. Adı geçen maddenin değinmeden bıraktığımız 3. fıkrasında:

*«Ticari, zirai ve mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanların... ihtiyari toplama hakkından yararlanamayacakları»*

belirtilmiştir. Gelir vergisi kanununun 18. maddesince telif hakları serbest meslek kazancı olarak nitelendirildiğine, ve sözü edilen 3. fıkrada faaliyetin arızî ya da mutad meslek olarak ifa edilmesi yönünden açık bir ayırım yapılmış olmadığına göre, arızî meslekî kazanç sağlamış olan profesör ihtiyari toplamadan yararlanamayacaktır.

### **Öğretim üyesi serbest meslek erbabı sayılır mı?**

Üçüncü fıkranın salt lafzi yorumu ile Maliye Bakanlığının kabul ettiği yeni görüşe ulaşacağımız bir gerçektir. Çünkü telif haklarının müellifleri tarafından satışı ya da kiralanması serbest meslek faaliyeti niteliğindedir (GVK md. 18, 70/6). Ancak, bu sorunu kanunun bütünlüğü içinde ele alarak mantıki yorum yaptığımızda yeni görüşe katılmak güçleşir. Çünkü bu görüşte serbest meslek faaliyetini arızî olarak yapmakla, mutad meslek olarak ifa etmek arasında ayırım gözetilmemekte, buna neden olarak ta 3. fıkranın böyle bir ayırımı yapmamış olması belirtilmektedir. Bilindiği gibi, üniversite öğretim üyesinin belirgin niteliği ücretli, yani devlet memuru oluşudur. Gelir Vergisi Kanununun 66. maddesinde:

*«Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler serbest meslek erbabıdır»*

denildiğine göre, bilimsel araştırma yapan öğretim üyesi serbest meslek faaliyetini arızî olarak ifa etmiş, ve elde ettiği telif kazancı dolayısıyla arızî serbest meslek kazancı sahibi niteliğini kazanmış olur. Şimdi, genel tebliğde iddia edildiği gibi, md. 87/3 te mesleki kazancın devamlı ya da arızî olarak yapılması noktasından açık bir ayırım yapılmamış olması gerekçesi ile, öğretim üyesini sağladığı arızî serbest meslek kazancı bakımından ihtiyari toplamadan yararlandırmamak doğru mudur? Kanımızca bu sorunun cevabı 85. maddenin açık hükmü karşısında «hayır» olmak gerekir. 85. maddenin 3. fıkrasında:

*«Tacirlerle, çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai, ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile yıllık beyanname verirler»*

denilmektedir. Bu maddede sözü edilen mesleki kazanç sahiplerinin, arızî şekilde serbest meslek kazancı sağlayanlar değil, serbest mesleği mu-

tat faaliyet olarak ifa eden serbest meslek erbabı olduğu hiçbir şüpheye yer vermeyecek kadar açıktır. İşte, 87. maddenin 3. fıkrasında ihtiyari toplamadan yararlanamayacağı belirtilen «ticari, zirai ve mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar» ifadesindeki mesleki kazanç sahipleri de 85. maddede sözü edilen «serbest meslek erbabı»dır.<sup>5</sup> Serbest meslek erbabı, değindiğimiz gibi, bu faaliyeti mutata meslek olarak yapar ve hiç kazanç sağlamasa, hatta zarar bile etse, her yıl beyanname vermekle yükümlüdür.

Bu iki maddeyi biribiri ile bağıntılı olarak ele almamak Gelir Vergisi Kanununun ruhuna aykırı düşer. Gelir Vergisi kanunumuz, ticaret, ziraat, ve serbest meslek erbabının, ödeme gücü yüksek bir gelir vergisi yükümlüsü sınıfını oluşturduğu gerçeğini dikkate alarak, çeşitli maddeleri ile, diğer gelir vergisi yükümlülerine tanınan hakların çoğunu bu zümreye tanımamıştır. Örneğin, 9. maddenin son fıkrasına göre:

*«ticari, zirai ve mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar esnaf muaflığından faydalanamazlar».*

11. madde hükmü uyarınca:

*«Ticari veya mesleki kazançları dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlardan zirai faaliyette bulunanların küçük çiftçi muaflığından yararlanabilmesi için 12. ve 13. maddede yazılı muaflık ölçülerinin yarısı nazara alınır».*

19. madde uyarınca:

*«Bir vergilendirme döneminde 10.000 lirayı aşmayan safi zirai kazancın 2.500 lirası gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, ticari ve mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar bu istisnadan yararlanamazlar».*

21. maddeye göre de:

*«bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 5.000 lirayı aşmayan gayrisafi kira hasılatı vergiden müstesnadır... Ticari, zirai ve mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar... bu istisnadan yararlanamazlar».*

Bütün bu maddelerde sözü edilen mesleki kazanç sahibinden, hiçbirinde faaliyetin devamlı ya da arızî yapılması noktasından açık bir ayırım yapılmamış olmasına rağmen, serbest meslek erbabını anlamak gerekir.

<sup>5</sup> Aynı fikir için Bkz: Recep Turgay, Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı, 3 cü Bası, Güven Basım ve Yayınevi, İstanbul 1967, sh. 679

Serbest meslek faaliyetini arızî şekilde yapmış olanlar bu maddelerin kapsamına girmez. Tersini iddia etmek hemen hemen olanaksızdır. Aksi halde mantık dışı uygulamalarla karşılaşılır. Örneğin kiradaki evinden yıllık 5.000 lira gayrisafi irat elde eden bir memur bu haddi aşmadığı sürece her yıl gelir vergisinden müstesna iken, günün birinde, söz gelimi, bir roman denemesine girişip bunun telif hakkını 12.000 liraya satarsa, gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanma hakkını o yıl için kaybeder. Yahut, köyündeki 170 dönümlük arazisinde yaptığı hububat ekiminden yılda 16.000 lira zirai kazanç elde eden bir memur belirli ölçüler içinde bulunduğu için bu kazancı sebebiyle küçük çiftçi muaflığından yararlanırken, roman denemesine giriştiği yıl küçük çiftçi muaflığından yararlanma hakkını kaybedecektir. Bunlar ve benzeri gibi, kanunun ruhuna aykırı durumların doğmaması, ancak yukarıdaki maddelerde sözü geçen «mesleki kazanç sahibi» kavramının serbest meslek erbabı olarak yorumlanması ile mümkündür.

İşte bütün bu maddelerde olduğu gibi, 87. maddenin 3. fıkrasında da sözü edilen, ticari, zirai ve mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirerek ihtiyari toplamadan yararlanamayanlar, serbest meslek faaliyetinden arızî kazanç sağlayanlar değil, 85. maddede sözü edilen ve kazanç sağlamasalar bile her yıl yıllık beyanname vermekle yükümlü olan serbest meslek erbabı olmak gerekir.

Maliye bakanlığının bu son yorumdan fazla gecikmeden geri döneceğini ümit ederiz. Aksi halde bilim politikası bakımından yanlış adım atılmış olacak, ihtiyari toplamadan yararlanamadığı için, vergisi kaynakta kesilmiş gelirleriyle telif kazancının toplamı üzerinden yüksek oranlarda saptanan gelir vergisinin telif hakkının hemen hemen tamamını alıp götürdüğünü gören bilim adamı bundan böyle bilimsel araştırmayı zahmete değer bulmayacaktır. Buna rağmen bilimsel araştırma yapanlar, farklı eğitim müesseselerinde ek ders almayı araştırma yapmaya tercih eden meslektaşlarına oranla bir diğer haksızlığa uğrayacaklardır. Örneğin 15.000 lira telif kazancı olan bir öğretim üyesi ile çeşitli öğretim müesseselerindeki ek derslerinden 15.000 lira ücret alan bir diğer öğretim üyesinin ödeyecekleri vergi farklı olacaktır. Telif hakkı sahibi gelirinin son dilimleri üzerinden daha yüksek oranda vergi ödeyecektir. Oysa farklı işverenlerden alınan ücretler birleştirilmediğinden, ikinci yükümlünün birkaç yerden aldığı ücretlerin son dilimleri ortalama olarak düşük oranlarda vergilendirilecektir.

Yazımıza telif haklarından sağlanan hasılatın gelir vergisi sistemindeki nisbî önemine değinerek son vereceğiz. Telif haklarının vergilendiril-

TABLO 1

1968-1970 Yılları Gelir Vergisi mükellef ve müessese adetlerini ve haliye olarak tahakkuk eden  
(Mahsuptan sonra ödenecek) vergileri gösterir cetvel

Mükellef grupları	1968		1969		1970	
	Mükellef Adedi	Vergi Miktarı	Mükellef Adedi	Vergi Miktarı	Mükellef Adedi	Vergi Miktarı
<b>GELİR VERGİSİ</b>						
A - Yıllık beyanname verenler :	467.888	1.765.081.243	507.550	2.012.938.728	534.680	2.247.466.462
1 — Ticarî K. elde edenler	371.055	1.397.293.896	398.885	1.576.220.478	417.606	1.743.272.522
2 — Ziraî kazanç elde edenler	26.809	69.957.111	26.603	68.644.277	27.890	76.090.007
3 — Serbest meslek erbabı	21.716	117.001.622	25.867	146.785.693	26.517	171.279.716
4 — Gayrimenkul sermaye iradı olanlar	41.786	119.501.701	48.339	152.948.786	54.049	170.597.059
5 — Menkul ser. iradı olanlar	3.854	50.602.445	4.482	57.824.495	4.821	71.009.906
6 — Sair K. ve iradı olanlar	1.288	2.888.225	1.480	4.318.998	1.605	5.885.181
7 — 95. maddenin (1) ci fık. da yazılı hizmet erbabı	455	4.326.608	894	2.109.253	1.071	4.948.778
8 — 95. maddenin (2) ci fık. da yazılı hizmet erbabı	925	3.509.635	1.000	4.086.766	1.121	4.383.293
B - Münferit beyanname verenler :	—	—	—	—	—	—
C - Götürü Mükellefler :	430.367	43.074.305	445.445	34.981.584	431.393	58.777.648
1 — Hizmet erbabı	33.828	1.561.382	34.534	1.143.414	30.882	2.519.192
2 — Serbest meslek erbabı	7.274	902.965	7.409	824.908	393.996	55.000.321
3 — Ticaret ve sanat erbabı	389.265	40.609.958	403.502	33.013.262	6.515	1.258.135
D - Muhtasar bey. girenler :* :	2.460.066	2.282.761.641	3.007.374	2.655.763.398	3.238.196	3.632.386.720
1 — Katma ve özel büt.li daire ve müesseselerle belediyeler	652.824	405.021.977	711.922	429.721.966	730.890	939.073.541
2 — İktisadî kamu müesseseleri	694.663	439.174.405	930.004	531.920.342	894.776	647.332.572
3 — Sermaye şirketleri ve Kooperatifler	479.409	901.724.131	529.208	1.042.752.196	744.762	1.304.985.074
4 — Dernekler, tesis ve vakıflar	39.731	88.158.925	57.076	87.066.342	57.629	124.796.688
5 — Tüccarlar ve serbest meslek erbabı	591.960	448.378.688	779.129	564.284.073	807.887	615.965.454
6 — Çiftçiler	1.479	303.515	35	18.479	2.252	233.391
E - 45 inci madde gereğince vergiye tabi olanlar :	80	69.856	232	123.780	175	31.089
1 — Kara ulaştırma işleri yapanlar	78	23.205	232	123.780	175	31.089
2 — Deniz ulaştırma işleri yapanlar	2	46.651	—	—	—	—
3 — Hava ulaştırma işleri yapanlar	—	—	—	—	—	—
<b>Genel toplam</b>	<b>3.358.401</b>	<b>4.090.987.045</b>	<b>3.960.601</b>	<b>4.703.807.409</b>	<b>4.204.445</b>	<b>5.938.661.919</b>

NOT : 1 — Bu malûmat İllerden alınan yıllık istatistik cetvellerinden çıkarılmıştır.

2 — Cetveldeki «Vergi miktarı» sütunundaki rakamlar haliye olarak tahakkuk eden (Mahsuptan sonra ödenmesi gereken) vergi miktarlarını göstermektedir.

3 — Genel bütçeye dahil dairelerin yaptıkları gelir vergisi tevkifatı hariçtir.

4 — (\*) muhtasar beyannameye girenlerin sayısı bunların yıllık ortalamasını göstermektedir.

Kaynak : Bütçe gerekçesi 1972, Kasım 1971, Ankara, sh. V - 14, V - 15

mesinden doğan gelir vergisi hasılatı dikkate alınmayabilecek kadar küçüktür. Gerçi sistemin özelliği gereği, telif kazançlarından bir yıl içinde toplanan gelir vergisinin kesin tutarını vermek olanağından yoksunuz. Çünkü telif kazançları, Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde sayılan yedi çeşit kazanç ve irattan dördüncüsü olan «serbest meslek kazançları» grubuna girmektedir. Ancak, telif kazancı sahipleri dışında çok geniş bir vergi yükümlüsü zümresi bu sınıfa oluşturur: serbest çalışan dış hekimleri, doktorlar, avukatlar, mühendisler, gümrük komisyoncuları, borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, filim imalinde ve dublajında görev alan rejisör, artist, figüranlar vs. gibi. Aşağıda 1 numaralı tabloda görüldüğü üzere, 1970 yılında serbest meslek erbabına tahakkuk ettirilen gelir vergisi miktarı 171.279.716 liradır. Bu tutarın, aynı sütunun altında verilen toplam gelir vergisine oranı %2.8 dir. Ancak şu noktayı da gözden kaçırmamak gerekir ki, tablonun 3 numaralı dipnotunda belirtildiği üzere, bu toplama genel bütçeye giren dairelerin yaptıkları gelir vergisi tevkifatı dahil değildir. Bu miktarlar da göz önüne alındıkta, toplam gelir vergisi hasılatı daha büyük, dolayısıyla serbest meslek kazançlarından sağlanan hasılatın toplam içindeki payı %2.8 den daha küçük olacaktır. Üstelik, değindiğimiz gibi, telif kazançlarının yalnız başına bir gelir grubu oluşturmadığı gerçeği göz önünde bulundurularak, girdiği sınıfın sağladığı gelir vergisi hasılatı içindeki payının örneğin onda bir olduğu varsayılırsa, telif kazançlarından elde edilen hasılatın toplam gelir vergisi içindeki payı % 02.8 olur. Hal böyle iken, telif kazancı sahiplerini ihtiyari toplamadan yararlandırmamakta haksız olarak direnmek, doğuracağı sakıncalar nedeniyle, astarı yüzünden pahalı bir elbise edinmeğe benzer.