

FİKİR VE SANAT MAHSULLERİ VE BUNLARIN VERGİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Ahmet HARMANCI
Maliye Bakanlığı
Gelirler Genel Müdürlüğü Müşaviri

Giriş :

Fikir ve sanat mahsullerinin sağladığı kazançlar, kazancın sahibi gerçek ve tüzel kişiler yönünden vergiye tabidir. Bunda bir tereddüt yoktur. Ancak, özellikle gerçek kişilerin bu yolla elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi mevzuunda öteden beri tereddüt ve uyuşmazlıklar mevcuttur. Bunda vergi kanunlarımızın ve bu kanunların konumuzla alakalı hükümlerinin sık sık değişikliğe uğramasının da şüphesiz büyük önemi ve etkisi olmuştur. Hele sözü edilen hükümlerin kanunun çeşitli yerlerine değişik şekillerde dağıtılmış bulunmaları mevcut karışıklığı daha da arttırmaktadır. Bu yazıda bahis konusu kazançların nevi ve mahiyetleri ile bunlardan ne suretle ve ne miktarda vergi alınacağı, kazanç elde edenlerle kazancı bunlara sağlayanların ne gibi ödevlerle karşı karşıya oldukları gözden geçirilecek ve böylece, konuya, aydınlık ve açıklık verilmeye çalışılacaktır.

Kavramlar üzerinde açıklamalar :

Konuya girmeden önce ileride kullanacağımız bazı terim ve deyimler üzerinde şimdiden açıklamalar yapmağa lüzumlu buluyoruz.

Fikir ve sanat mahsulleri :

Vergi Kanunlarımızda, böyle bir terime raslanmaz. Gelir Vergi Kanunumuzun alakalı hükümlerinde "eser" den ve "eser üzerinde mevcut haklar" dan bahsolunur.

Sözü edilen deyim, esas itibariyle 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda yer alır. Şu farkla ki, anılan kanunda fikir ve sanat mahsullerinin sadece eser niteliğinde olanlar tarif ve tayin olunmuştur. Eser sayılmayan fikir ve sanat mahsulleri ise, bu kanunun şumulü dışında bı-

rakılmıştır. Biz burada anılan terimle, hem eser sayılan ve hem de eser sayılmayan fikir ve sanat mahsullerinin tümünü ifade etmek istiyoruz.

Bunların eser sayılıp sayılmamalarının gerek Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu ve gerek vergi kanunlarının uygulanmasındaki önemi büyüktür. Bu husus üzerinde ayrıca ve etrafıca durulacaktır.

Eser nedir?

5846 sayılı kanunda eser, "sahibinin hususiyetini taşıyan ve bu kanun uyarınca ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar ve sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulleri" diye tarif olunmuştur.

Aynı kanunda eser sayılan fikir ve sanat mahsulleriyle bunların şumulüne giren eserler bir bir gösterilmiş; bu arada, "işlenmeler" in tarifi yapılmış ve bunların da, sahibinin hususiyetini taşımaları kaydıyla, eser sayılacağı ifade olunmuştur. İşlenmeler arasında yer alan eserlerin başında tercümelemeler gelmektedir.

Görülüyor ki, Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre bir fikir ve sanat mahsulünün eser sayılabilmesi, sahibinin hususiyetini taşıması" ile kayıtlanmıştır.

Bu kayıttan, kanun koyucunun ne kastedtiği açıkça ifade ve izah olunmuş değildir. Bu sebeple vergi tatbikatında eser sayılan ve sayılmayan fikir ve sanat mahsullerinin birbirinden ayrılması, çoğunlukla uyumsuzluklara yol açar. Denilebilir ki, bir fikir ve sanat mahsulü onu vücudunda getirenin damgasını ve kişiliğini taşıyorsa, başka bir deyişle sözü edilen mahsul üzerinde sahibi emek harcamış, onu kendi bilgileriyle donatmış, notlarla, şerh ve izahlarla genişletmiş, zenginleştirmiş ve değerlendirmiş ise, hususiyetini taşıyan bir eser vücutta getirilmiş olur. Bu halin dışında kalan, yani vücutta getirenin hiç bir etkisini, damgasını ve kişiliğini taşımayan fikir mahsulleri ise eser sayılmazlar ve tabiatıyla 5846 sayılı kanunun konusuna girmezler.

Fikir ve sanat mahsullerinin eser sayılması lâzım gelip gelmediğini tayine yetkili idare organı Millî Eğitim Bakanlığıdır. Bu Bakanlığın görüşünü yeterli bulmayanlar, kaza mercilerinde haklarını arayabilirler.

Eserin sahibi :

Bir eserin sahibinin kim olduğunun bilinmesinde gerek 5846 sayılı ve gerek vergi kanunları bakımından zaruret vardır. Fikir ve Sanat Eser-

leri Kanununda, bu deyim, tarif olunmuştur. Buna göre, eserin sahibi onu vücuda getirendir (Mad: 8).

Sinema eserinin sahibi, onu imâl eden, bir işlenmenin, sahibi, asıl eser sahibinin hakları saklı kalmak şartıyla, onu işliyendir.

Birden fazla kimse tarafından vücuda getirilmiş olan ve kısımları birbirinden ayrılabilen eserlerin sahipleri, bu kısımlardan her birini vücuda getirenlerdir.

Bir veya birden fazla kimseler yayımlayanın tayin ettiği plân daire-sinde, bir eser vücuda getirmişlerse, bu eserin sahibi yayımlayandır.

Birden fazla kimselerin iştirakiyle vücuda getirilen eser ayrılmaz bir bütün teşkil ediyorsa, eserin sahibi, onu vücuda getirenlerin birliğidir. Bu birlik Borçlar Kanununun adi şirket hakkındaki hükümlerine tâbidir.

Bir eserin vücuda getirilmesinde yapılan teknik hizmetler veya teferruata ait yardımlar iştirake esas olamaz.

Bir kimsenin vücuda getirdiği eserin sahibi olup olmadığı bazı işaretleme ve karinelere bırakılarak anlaşılır. Bunların başında, eserin sahibi olarak adın veya takma adın kullanılması gelir. Aksi sabit olmadıkça bu kimseler, eserin sahibidirler.

Sahibi belli olmayan eserlerde yayımlayan, yayımlayan da belli değilse, çoğaltan, eser sahibine ait hak ve selâhiyetleri kendi namına kullanabilir.

Eser sahibinin hakları :

Fikir ve sanat eserleri üzerinde, bunların sahiplerinin bir takım hakları, menfaatleri ve yetkileri vardır. Bu hak, menfaat ve yetkiler kanunla doğar ve kanunla korunur.

Sözü edilen haklar iki grupta toplanır. Bunların birisine manevî haklar, ötekisine malî haklar denilir. Eserin umuma arzı (yayımlanması), adın belirtilmesi (kendi adı ile, yahut takma adla, yahut adsız olarak yayımlanması), eser üzerinde değişiklik yapılmasının yasaklanması manevî haklar arasında yer alır.

Malî haklarla, eserden faydalanma hakları kast olunur. Alenileşmiş eserden, her ne şekil ve tarzda olursa olsun, faydalanma hakkı doğrudan doğruya eserin sahibine aittir. Alenileşmiş eserden faydalanma

hakki, Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda malî hak olarak gösterilenlerden ibarettir.

Bir eser hak sahibinin rızasıyla umuma arz edilmişse alenileşmiş sayılır. Bir eserin aslından çoğaltma ile elde edilen nüshaları, hak sahibinin rızasıyla satışa çıkarılma veya dağıtılma yahut diğer bir şekilde ticaret mevkiine konulma suretiyle umuma arz edilmişse, yayımlanmış sayılır.

İşlenmelerde işlenmenin sahibi kendisine bu sıfatla tanınan malî hakları, işleme hususunun serbest olduğu haller dışında asıl eser sahibinin müsaade ettiği nisbette kullanır.

Malî haklar; işleme, çoğaltma, yayma, temsil, radyo ile yayım haklarıdır. Bu haklar belli süre ile kayıtlı olarak kullanılır.

Fikir ve Sanat Eserleri kanunu ile tanınan haklar, miras yolu ile intikal eder.

Eser sahibine ait hakların kullanılmasında tahditler :

Eser sahibi, kanunun kendisine tanıdığı hakları, her zaman ve her yerde mutlak olarak kullanma yetkisinde değildir. Kamu düzeni mülâhazasıyla, bunların kullanılması sınırlandırıldığı gibi, genel emniyet veya adli maksatlarla, sahibinin rıza ve muvafakatı alınmadan, resmî makamlarca veya bunların emriyle başkaları tarafından kullanılması da caizdir.

Bunların dışında, genel menfaat mülâhazasıyla, bazı eserlerden faydalanma herkes için serbesttir. Resmen yayımlanan veya ilân olunan kanun, tüzük, yönetmelik, tebliğ, genelge ve kazaî kararlar bu neviden eserlerdir. Çoğaltılmaları, yayımlanmaları, işlenmeleri veya herhangi bir suretle bunlardan faydalanılması için eser sahibinden müsaade alınmasına lüzum yoktur.

Büyük Millet Meclisinde ve diğer resmî meslic ve kongrelerde, mahkemelerde, umumî toplantılarda söylenen söz ve nutukların haber ve malûmat verme maksadiyle çoğaltılması, umumî mahallerde okunması şu veya bu yarıta ve yollarla yayımı : yayımlanmış bir eserin, münhasıran eğitim ve öğretim maksadiyle meccanen temsili,; ve yine yayımlanmış eserlerden maksadın haklı göstereceği bir nisbet dahilinde iktibaslar yapılmak suretiyle seçme ve toplama eserler vücuda getirilmesi de aynı şekilde serbest bulunmaktadır.

Yukarıda sözü geçen eserlerle kanunun saydığı diğer eserlerden faydalanılması, faydalanan kimseye vücuda getirdiği fikir ve sanat mahsulü

üzerinde bir hak ve yetki kazandırmaz. Zira, ortada Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun belirttiği şekilde ve anlamda sahibinin hususiyetini taşıyan bir eser yoktur. Bu esasa göre, meselâ; resmî gazetede yayımlanmış olan Gelir Vergisi Kanununun, olduğu gibi bastırılıp yayımlayan bir kimse, bir eser vücuda getirmiş sayılmayacak ve dolayısıyla bu mahsul üzerinde, kanunun tanıdığı hakların varlığı iddia olunamayacaktır. Misalimizdeki şahsın yayımladığı kitabı kendi bilgisi ve emeği ile zenginleştirmiş, ilâve ve izahlarla değerlendirmişse, esere kendi kişiliğini ve özelliğini katmış sayılır ve böylece bir eserin meydana getirildiği kabul olunur. Bu halde eserin sahibi, lehine doğmuş olan hakların mevcudiyetini iddia ve korunmasını kanun dahilinde talep edebilecek demektir.

Eserler üzerinde tasarruflar :

Eserin sahibi, vücuda getirdiği eseri veya bu eserden veya işlenmesinden çoğaltma ile elde ettiği nüshaları satışa çıkararak veya dağıtarak, yahut başka bir şekilde ticaret mevkiine koymak suretiyle fayda sağlayabilir.

Öte yandan, yine eser sahibi veya mirasçısı kanunun tanıdığı malî hakları, süre, yer ve muhteva itibariyle mahdut veya gayri mahdut, karşılıklı veya karşılıksız olarak başkalarına devredebilir.

Malî hakların sadece kullanma selâhiyeti de başka bir kimseye devredilebilir. Bu muameleye (ruhsat) denilir. Ruhsat iki şekilde olur. Ruhsat; malî hak sahibinin başkalarında da aynı ruhsatı vermesine mâni değilse (basit ruhsat), yalnız bir kimseye mahsus olduğu takdirde (tam ruhsat) dır.

Kanun veya sözleşmede aksi anlaşılmadıkça, her ruhsat basit sayılır. Basit ruhsatlar hakkında hasılât kirasına, tam ruhsatlar hakkında intifa hakkına dair umumî hükümler uygulanır.

Eserin sahibinden veya mirasçısından bir malî hakkı veya böyle bir hakkı kullanma ruhsatını iktibas etmiş olan bir kimse bu hakkı veya kullanma ruhsatını başka birisine devredebilir. Ancak, bunun için, sahip veya mirasçısının yazılı muvafakatini alması şarttır.

İşleme hakkının devrinde devren iktisab eden kimse hakkında da aynı suretle muamele yapılır ve muvafakat şartı yerine getirilir.

Malî bir hakkın devri veya bir ruhsatın verilmesi, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, eserin tercüme veya sair işlenmelerine şamil değildir.

Asıl veya çoğaltılmış nüshalar üzerindeki mülkiyet hakkının devri, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, fikrî hakların devrini ihtiva etmez.

Eserin sahibi veya mirasçısı malî bir hakkı muayyen bir gaye veya muayyen bir süre için devretmişlerse, bu gayenin otadan kalkması veya sürenin geçmesi ile hak sahibine avdet etmiş olur.

Fikir ve sanat mahsulleri kazançlarının Gelir Vergisi Kanunundaki yeri :

Fikir ve sanat mahsullerinin sağladığı kazançların Gelir Vergisi Kanunundaki yeri, kazancı elde edenin kişiliğine, kazancı doğuran faaliyet ve muamelelerin mahiyetine ve yapılış tarzına göre değişir ve başka başka adlarla adlandırılır.

Gelirin bu şekilde başka başka adlarla anılması kazancı tesbit ve vergileme usullerinin değiştirilmesini gerektirir.

Fikir ve sanat mahsullerinin meydana getirdiği kazancı genel olarak ticarî kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradi, sair kazanç ve iratlar olarak vasıflandırabiliriz. Bunların herbirini, kanundaki sırasına uyarak, ayrı ayrı gözden geçireceğiz.

I. Geliri ticarî kazanç sayılan fikir ve sanat mahsulleri :

Bir fikir ve sanat mahsulünden hasıl olan kazancın ticarî kazanç sayılabilmesi için bu kazancı doğuran faaliyetin ticarî faaliyet olması lâzım gelir. Bir faaliyetin ticarî olup olmadığı Ticaret Kanununa ya da Vergi Kanunlarına bakılarak tâyin olunur. Bu itibarla, fikir ve sanat mahsullerinin hangi hallerde ticarî kazanç meydana getirdiğinin anlaşılabilmesi için her iki kanunu gözden geçirmemiz icap edecektir.

1. *Ticaret Kanunu Yönünden :* Fikir ve sanat mahsulleri veya bu mahsullerin vücuda getirilmesi işi Ticaret Kanununa göre ticarî faaliyet ise, bundan hâsıl olan kazanç ticarî kazanç sayılır ve Vergi Kanunlarına göre o suretle vergilendirilir.

Ticaret Kanununun fikir ve sanat mahsullerini ilgilendiren hükümlerini, tüccarlara ve tüccar olmayanlara ait bulunmaları bakımından ayrı ayrı ele almakta fayda vardır.

a) *Tüccarların durumu :* Ticaret Kanunumuzda tanzim edilen hususlarla bir ticarethane veya fabrika yahut ticarî şekilde işletilen diğer

bir müesseseyi ilgilendiren bütün muamele, fiil ve işler Ticaret Kanununa göre, ticarî işlerdendir (Md. 3).

Aynı kanunun 11 nci maddesinde ticarethane veya fabrika yahut ticarî şekilde işletilen diğer müesseseler ticarî işletme sayılmış; 12 nci maddesinde ticarethane ve fabrika sayılan müesseseler muhtelif bentler halinde gösterilmiş ve 5 numaralı bendinde de matbaacılık, gazetecilik, kitapçılık, yayım, ilân ve istihbarat işleri zikrolunmuştur. Bu sayılanlardan konumuza giren (yayım) işleridir. Yayım işi ile uğraşmak üzere kurulan müessese ticarethane başka bir deyişle, ticarî işletme; bu işletmeyi kendi adına işleten kimse ise, tüccar (tacir) dir.

Yayım işi nedir? : Yayım (neşir) işi, bir eserin aslının veya işlenmesinin çoğaltma ile elde edilmiş nüshaları satışa çıkarılır veya dağıtılır, yahut başka bir şekilde ticaret mevkiine konulursa, yayım işi yapılmış olur. Nitekim, bir eserden bu suretlerle faydalanma hakkı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda yayma hakkı olarak vasıflandırılmıştır.

Yayma hakkı, doğrudan doğruya eserin sahibine aittir.

Yayım (neşir) mukavelesi : Yayma hakkı, eserin sahibi veya mirasçısı tarafından bir nâşire (yayımlayana) terkedilebilir. Yayımlayan da bu eseri az çok çoğaltma ile halk arasında yayımlamayı üzerine alır. Tarafların bu maksatla aralarında bağladıkları sözleşmeye (yayım mukavelesi) denir. Yayım mukavelesi ile, eser üzerinde mevcut haklar, tâyin olunan miktar ve zaman için yayımlayana geçmiş olur.

Yayımlayan, eseri olduğu gibi yayımlamağa zorunludur. Onun üzerinde değişiklik, ilâveler veya kısaltmalar yapma hakkına sahip değildir. Bu hakkı, eserin sahibi, yayımlayana yeni masraflar yüklememek yahut bu masrafları kendisi üstlenmek kaydıyla, kullanabilir.

Eserin sahibinin eseri dolayısıyla yayımlayandan para alması asıldır. Bundan vaz geçtiği anlaşılmadıkça yayımlayan karşı tarafın istihkakını ödemekle mükelleftir.

Ödeme, eser tam olarak yayımlanacak ise tamamının; kısım kısım yayımlanacak ise, her kısmın basımından ve satışa hazır bulundurulmasından sonra yapılır. Taraflar, paranın kısmen veya tamamen ödenmesini satışın neticesine bırakabilirler.

Fikir ve sanat mahsulünün sahibinin, bu mahsulü vücade getiren kimse olduğunu biliyoruz. Ancak, bu kimseler, eseri yayımlayanın tâyin ettiği plân dairesinde vücade getirmiş iseler, eserin sahibi yayımlayan-

dir. Özel mukavelede veya işin mahiyetinden aksi anlaşılırsa, yayımlayan sahiplik iddiasında bulunamaz (F. ve S.E.K. Md. 8).

Yayın işinin ticarî işletme sayılan faaliyetlerden olduğunu Ticaret Kanununa dayanarak söylemiştik. Yayın (neşir) mukavelesi Borçlar Kanununda (Md. 372-385) tanzim edilmekle beraber, Ticaret Kanunu, Borçlar Kanununun bu husustaki hükümlerinin uygulanmasından doğan dâvaların ticarî dâva sayılacağını kabul eylemiştir.

Esasen yayın mukavelesindeki taraflardan biri, yayımlayan, Ticaret Kanunu hükümlerine göre tüccar olduğundan, bu şahsın yayın mukavelesi ile öngörülen işleri yapması doğrudan doğruya ticarî işletme sayılır. Buna göre, meselâ B. nin vücade getirdiği fikir veya sanat mahsulünün yayma hakkını satın alarak çoğaltıp satışa çıkaran A. yayın evi, ticarî faaliyet yapmış olur. Bu faaliyetten doğan kazanç ise, ticarî kazanç olarak vergi konusuna girer.

b) *Esnafın durumu* : Ticaret Kanununun esnaf saydığı kimseler işçi çalıştırarak veya makine kullanarak eserler vücade getirir ve bu eseri satarlarsa, bu faaliyet de ticarî işletmelerdendir (Md. 13). Şu şartla ki; bu işleri görmek üzere bir müessesenin açılması, bu müessesenin işlerinin hacim ve ehemmiyetinin ticarî muhasebeyi gerektirmesi ve ona ticarî veya sınaî bir müessese şekil ve mahiyetini vermesi lâzımdır. Bu şartları haiz olmayan faaliyet şekilleri ticarî işletme sayılmadıklarından konumuzun dışında kalır.

Misâl : Bir veya birden fazla esnafın bir iş yeri açtıklarını, bu yerde Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre güzel sanat eseri sayılan el işleri ve küçük sanat eserleri meydana getirdiklerini düşünelim. Yapılan işler ticarî muhasebeye ihtiyaç göstermiş ve işlerin yapıldığı yer ticarî bir müessese şekil ve mahiyetini almış ise, iş yeri ticarî işletme, işleten kimse ise tüccardır.

c) *Güzel Sanat erbabının durumu* : Fikir ve sanat eserleri kanununa göre, güzel sanat eserleri sayılan fikir ve sanat mahsullerini vücade getirenlere güzel sanat erbabı diyebiliriz. Bilindiği gibi, bu türlü eserler, bedii vasfı haiz olan “yağlı ve sulu boya, tablolar, resimler, desenler, pasteller, gravürler, güzel yazılar ve tezhipler, kazma, oyma, kakma ve benzeri usullerle maden, taş, ağaç, veya diğer bir madde üzerinde çizilen veya tespit edilen eserler”; “heykeller, kapatmalar, oymalar”; “mimarlık eserleri”; “el işleri ve küçük sanat eserleri”; “fotoğraf eserleri” dir.

Bu sayılan fikir ve sanat mahsulleri aslında Ticaret Kanununa göre ticarî işletme olmadığı gibi, bunlarla uğraşan güzel sanat erbabı da tüccar değildirler. Ancak, yukarıda yazılı şartlara uymak suretiyle faaliyette bulunanlar, ticarî işletme işletmiş olurlar ve kendileri de tüccar sınıfına girerler.

Misâl : Heykel, kabartma ve oyma işleri yapılmak üzere açılan bir atölye ticarî bir müessese şekil ve mahiyetini almış, ve sözü edilen işler ticarî muhasebeyi gerektirmiş ise, bu yerde ceryan eden faaliyet ticarî işletme, faaliyette bulunanlar ise, tüccar sayılır.

2. *Vergi Kanunları Yönünden* : Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi Kanununda, fikir ve sanat mahsulleri vücutte getirilmesi işi, terim ve deyim olarak kullanılmış değildir.

Gelir Vergisi Kanunumuzda, bu kanunun konusuna girecek olan gelir unsurları sayılır. Bu unsurların her birinin ait olduğu bölümde de, o bölümde yer alan unsurun nereden doğduğu veya elde edildiği gösterilir. Meselâ; Gelir Vergisi Kanununun konusuna giren kazançlardan ticarî kazancın ticarî faaliyetlerden, serbest meslek kazançlarının serbest meslek faaliyetinden doğduğu kanunda ifade olunmuştur.

Bir faaliyet Ticaret Kanununa göre ticarî sayılıyorsa, yahut faaliyetin bu vasfı Vergi Kanunumuzda belirtilmiş ise, bundan hâsıl olan kazanç ticarî kazançtır.

Bu esasa göre, yukarı kısımlarda dokunduğumuz yayın işi Ticaret Kanununa göre ticarî işletme olduğundan, işletenin bu faaliyetten elde ettiği kazanç, ticarî kazanç olarak vergi konusuna girer.

Esnafın ve güzel sanatlar erbabının Ticaret Kanununun ticarî işletme saydığı faaliyetlerden sağladıkları kazançlar da aynı suretle ticarî kazançtır ve o suretle vergiye tâbi olur.

Gelir Vergisi Kanununun gelirini ticarî kazanç saydığı faaliyetler arasında konumuzla ilgili bir faaliyet nevi yoktur. Ancak, aynı kanunun serbest meslek kazancını tarif eden 65 nci maddesi hükmüne göre ticarî mahiyetteki faaliyetlerle şahsî mesaiden ziyade sermaye unsuruna dayanan faaliyetlerin serbest meslek faaliyeti sayılmaması icap etmektedir. Bu nitelikteki işlerden, Ticaret Kanununun biraz evvel sözünü ettiğimiz 13 üncü maddesi uyarınca ticarî sayılanların temin ettiği kazançlar da serbest meslek kazancı olmayıp ticarî kazançtır.

Gelir Vergisi Kanununun esnaf muafliğına ait 9 uncu maddesinin 6 numaralı bendinde, "her nevi nakış işleri" ile "her nevi turistik eşyayı" hariçten işçi almamak, muharrik kuvvet kullanmamak, kayıt ve şartıyla evlerinde imâl edip gezici olarak satanların bu suretle elde ettikleri kazançlar vergiden muaf tutulmuştur.

Nakış işi; genellikle sırma veya ipekle kumaş üzerine süs veya resim işlemeğe denir. Duvarlara ve tavanlara boya ile yapılan süslere de nakış denilirse de, kanunun kastedtiği kumaş üzerine yapılan el işleridir.

Turistik eşya, turizm ile ilgili eşya olmak lâzımgelir. Bilindiği gibi turist denilince, kendi zevki ve keyfi için seyahat eden kimseler anlaşılır. Bu kimselerin memleketimizde görüp beğenecekleri, hoşlanıp zevk duyacakları şeyler, turistik eşya sayılabilir. Bu gibi eşya ise, turistin kendi memleketinde bulunmayan, memleketimizin tarihi, millî veya mahallî özelliklerini taşıyan ve yansıtan ve daha çok el emeğine dayanan işlerdir. Meselâ; ağaçtan, taştan veya diğer bir maddeden meydana getirilen insan vücudu müzelerimizdeki tarihi kıyafetlere göre giydirilmekle ve süslenmekle; kanaatımızca, turistik bir eşya, vücutta getirilmiş olur. Esnafın bu faaliyeti ticarî bir faaliyettir. Bundan elde ettiği kazanç ise, kanunun belirttiği şartlar dahilinde vergiden muaf tutulur.

Kurumlar Vergisi Kanununun konusuna giren kurumların, fikir ve sanat mahsullerini kendilerinin fiilen vücutta getirmesi bahis konusu değildir. Gerçekten bir limited şirket el işleri veya turistik eşya yapmaz. Bu işleri başkalarına yaptırır. Bu halde, eşyayı vücutta getiren kimseler, şirkete karşı hizmetli durumunda olduklarından aldıkları paralar, ticarî kazanç değil, ücret sayılır ve o suretle vergiye tâbi tutulur. Bu gibiler hakkında Gelir Vergisi Kanununun 9uncu maddesinde yazılı muaflık uygulanamaz.

Ticaret Kanununun ticarî işletme olarak vasıflandırdığı faaliyetler, kurumlar vergisi kanunu yönünden de, ticarîdir.

Meselâ; yayım işleri ile uğraşmak üzere kurulan bir kurumun bu faaliyeti ticarî işletme ve bundan sağladığı kazanç doğrudan doğruya ticarî kazançtır.

Kurumlar vergisinin mükellefleri (Sermaye şirketleri, kooperatif şirketler, iktisadî kamu müesseseleri, dernek, tesis ve vakıflara ait iktisadî işletmeler) Ticaret Kanununa göre (Md. 18) tüccar sayıldığından bunların faaliyetlerinden doğan kazançlar, her halükârda ticarî kazançtır ve o suretle vergiye tâbidir.

3. *Fikir ve Sanat Mahsullerinden ticarî kazanç sağlanmasının sonuçları*: Fikir ve sanat mahsullerinden ticarî kazanç elde eden gerçek kişi ise, bu kazanç, bundan evvelki kısımlarda gördüğümüz gibi, ya bütünü vergiden muaf olur (Esnaf muaflığı), ya da (Gelir Vergisi Kanununun 47-48 inci maddesinde yazılı götürülük şartlarını haiz olup olmamasına göre) götürü usulde veya gerçek usulde tesbit ve teklif olunur. Götürü usulde vergiye tâbi ticarî kazanç takdir komisyonlarının tesbit ettiği götürü matrahlardan ibarettir. Bu matrahlar ve vergileri mükellefin karnesine yazdırılmak suretiyle tahakkuk ettirilip tahsil edilir. Gerçek usule tâbi tüccarların fikir ve sanat mahsullerinden sağladıkları kazançlar defter üzerinden tesbit olunur. Bu suretle tesbit olunan kazançlar mükelleflerce yıllık beyannamelerle bildirilerek gerçek ve safi miktarıyla vergilendirilir.

Bütün bu hallerde fikir ve sanat mahsulleri karşılığında bunların sahiplerine ödenecek olan paradan (kazançtan) ödemeyi yapan vergi kesmek zorunda değildir. Yalnız, sözü edilen kazancı sağlayan (gerçek kişi), birinci veya ikinci sınıf tüccar veya deftere tâbi çiftçi ise, fatura vermeğe ve kazancı bunlara sağlayanlar da fatura istemeğe zorunludurlar. Kazancı sağlayanın kurum olması halinde de durum aynıdır.

Esnafın (ister götürü usule tâbi olsun, ister vergiden muaf bulunsun) vücutte getirdiği fikir ve sanat mahsulü için tüccarın ve deftere tâbi serbest meslek erbabının gider pusulası vermesi ve esnafın da bu belgeyi istemesi lâzımdır.

II. Fikir ve sanat mahsullerinden sağlanan gelirin ücret sayıldığı haller:

I. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden :

Gelir Vergisi Kanunumuzda (Madde 61), ücret, "iş verene tâbi ve muayyen bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığında verilen para ve aylarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler" şeklinde tarif olunmuştur.

Tarifte geçen iş veren deyiminden "Hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatı dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler" anlaşılacak lâzım gelir (Md. 62).

Gelir Vergisi Kanunumuzda hizmet erbabı tarif olunmamıştır. Ancak yukarıdaki hükümler birlikte tetkik edilirse, işverenin emir ve talimatı dahilinde, belli bir iş yerine bağlı olarak çalışan kimseler, hizmet

erbabı sayılmak icabeder. Bu durumda olan kimselerin ifâ ettikleri hizmetleri karşılığında aldıkları para ve aylarla, sağladıkları — para ile temsil edilebilen — menfaatler vergi kanunumuz yönünden ücret geliridir.

Yukarıdaki açıklamalara göre, bir fikir ve sanat mahsulünü vücade getiren kimse, bu işi işverene tâbi ve belli bir iş yerine bağlı olarak yapmış ise, hizmet erbabı durumuna girdiği için, bu sıfatla ve emeği karşılığında aldığı para ücret sayılacaktır.

Misâl; Turizm işleriyle uğraşmak üzere bir şirket kurulduğunu, bu şirketin, konusuna giren işleri görmek üzere bazı mütehassıs ve sanatkârları hizmete aldığı düşünelim. Sözü edilen mütehassıs ve sanatkârlar işleri icabı turizmle ilgili plân ve haritalar çizmiş; yağlı ve suluboya tablolar, resimler, desenler yapmış; bez, ağaç, taş ve demir üzerinde mahallî ve millî özelliklerimizi gösteren şekiller, modeller, kıyafetler, el ve küçük sanat eserleri vücade getirmiş olsalar, kendileri hizmetli durumunda bulduklarından harcadıkları emeklerine mukabil ücrete hak kazanmış olurlar. Böylece, işverenden yaptıkları iş dolayısıyla aldıkları para ve ayın veya sağladıkları menfaatler, bu kimseler için birer ücret ödemesi olur.

Bunun gibi, bir gazete veya dergi işletmesinde, bu işletmelere bağlı olarak, onların emir ve talimatı dahilinde çalışan kimseler bu yerlerin hizmetlisi sayılırlar. Vücade getirdikleri fikir ve sanat mahsulleri (yazılar, makaleler, resimler, fotoğraflar ve başka eserler) dolayısıyla sözü edilen işletmelerce ödenen paralar ise ücrettir.

Görülüyor ki, fikir ve sanat mahsulü vücade getirenin bu işten elde ettiği gelirin ücret sayılıp sayılmayacağına başlıca ölçü, çalışanla çalıştıran arasındaki münasebettir. Bu münasebet işveren ve hizmetlilik şeklinde olduğu takdirde iş yapana ve mahsulü meydana getirene verilen para onun hizmetinin karşılığıdır ve doğruca ücret sayılır. Bu unsur ve şartların dışında, ücretin azlığı veya çokluğu, şu veya bu şekilde ve zamanda ödenmekte olması ve ifâ edilen hizmetin kısa, uzun veya devamlı bulunması ödemenin vasfına müessir değildir.

2. Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu Yönünden :

Fikir ve sanat mahsullerinden sağlanan kazancın mahiyeti bu kanunun konusu dışında kalır. Ancak anılan kanunda eser sahibinin kim olduğu tâyin edilirken, hizmetli olarak çalışan ve eser meydana getirenlerin durumlarına da değinilir.

Gerçekten, önce de belirttiğimiz gibi, eserin sahibi, prensip olarak, onu vücuda getirendir. Şu kadar ki, aralarındaki özel sözleşmeden veya işin mahiyetinden aksi anlaşılmadıkça; memur, hizmetli ve işçilerin, işlerini görürken vücuda getirdikleri eserlerin sahipleri bunları çalıştıran veya tayin edendir. Bu kaide, tüzel kişilerin uzuvlarına da şâmilidir (Md. 8).

Bu hükümle Gelir Vergisi Kanununun ücrete ait hükümleri arasında açık bir ilgi ve ilişki vardır. Her iki kanun hükümleri bir arada gözden geçirilirse, hizmet erbabının işini gördüğü sırada, işinin icabı olarak, vücuda getirdiği fikir ve sanat mahsülleri, bu kimseleri çalıştıranların malı olmaktadır. Başka bir deyişle, meydana getirilen fikir ve sanat mahsullerinin sahibi onu meydana getiren işçi, hizmetli veya memur olmayıp, bu kimseleri çalıştıranlar, yani işverenlerdir. Eserin sahibi işveren olunca, eserden faydalanacak olan da yine bu kimse veya kimselerdir. Burada iş görenin faydalanacağı şey, emeğinin karşılığını almaktan ibarettir. Bu karşılık ise, yukarıki kısımlarda belirttiğimiz gibi, ücrettir.

Misâl : — Bir tercüme bürosunda hizmet ifâ eden ve işi bu büro için yabancı dilden eserler çevirmek olan bir kimse, tercüme ettiği eserler üzerinde sahiplik iddiasında bulunamayacaktır. Eserin sahibi büro olduğundan, işletmeye ait haklardan doğrudan doğruya büro faydalanır. Misalimizdeki mütercimimın sıfatı hizmetlilik olduğundan, emeği karşılığında aldığı para da ücret sayılır.

— Memleketimizdeki yabancı bir kurumun çalıştırdığı Türk memuruna Türkçe bir eseri tercüme ettirdiğini düşünelim. Bu memurun görevi bu türlü tercüme işleri ise kurumdan aldığı paralar hizmetinin karşılığı sayılır ve doğruca ücret hükümlerine tâbi olur. İdarî kaza mercilerinin görüşü de böyledir.

3. Özel Haller :

Hizmetli durumunda olan kimseler, hizmet gördükleri işyeri ve mesai zamanları dışında serbest surette çalışarak, kendi nam ve hesaplarına fikir ve sanat mahsulleri vücuda getirirlerse, bu mahsullerle hizmetlinin yanında çalıştığı işveren arasında bir münasebet ve alâka kalmamaktadır. Bu gibi hallerde, fikir ve sanat mahsulü doğrudan doğruya, onu vücuda getirenin malı olur ve sağladığı hasılât ücret kavramına girmez.

Gerçek veya tüzel kişiler, yanlarında hizmetli olarak çalışmayan, aralarında işveren ve hizmetlilik münasebeti bulunmayan kimselerden, faa-

liyetlerine giren muayyen konularda, fikir ve sanat mahsulü vücade getirmesini isteyebilirler. Bu halde de, işi görenin iş sahibinden aldığı para ücret sayılamaz.

Bu gibi faaliyetlerle benzerlerinin fikir ve sanat mahsulünü meydana getirenlere sağladığı kazancın mahiyetini ileride daha etraflıca gözden geçireceğiz.

4. Fikir ve Sanat Mahsulünden ücret geliri sağlanmasının sonuçları :

Fikir ve sanat mahsulünden sağlanan gelirin ücret sayılması halinde, özellikle ücreti ödeyene bir takım külfetler ve ödevler düşmektedir.

Bilindiği gibi, ücretler, genel kaide uyarınca, tevkif usulüyle vergilendirilir. Bu usulde, ücretlerin vergisi, işveren tarafından ödeme sırasında, müterakki nisbet üzerinden hesaplanarak kesilir. Bu suretle kesilen vergiler, muhtasar beyannamelerle bağlı buldukları vergi dairelerine bildirilir ve yatırılır.

Muhtasar beyannamenin verilmemesi halinde beyanı gereken ücretler Resen Takdir Komisyonlarınca takdir olunur. Takdir olunan matrah üzerinden tarh olunan vergilere vergi sorumlusunun (işverenin) kaçakçılık kastının bulunup bulunmadığına göre; kaçakçılık veya kusur cezası kesilir. Beyanname vermeyenler ayrıca usulsüzlük fiili de işlemiş sayılıklarından, iki kat oranında kesilen usulsüzlük cezası vergi ziyayı sebebiyle kesilen cezalarla karşılaştırılır ve miktar itibarıyla en ağır olanı vergi sorumlusundan alınır.

Vergi sorumlusu bu şekilde ödemiş olduğu vergileri, sonradan hizmetlisinden isteyebilir. Ancak, ceza için böyle bir hak ve imkân yoktur.

Genel bütçeye dahil idare ve müesseseler verdikleri ücretler ve bunlardan kestikleri vergiler için muhtasar beyanname vermek zorunda değildirler. Bu daire ve müesseseler de kesip yatırmadığı vergileri cezasıyla birlikte ödemek durumundadırlar.

Fikir ve sanat mahsullerinden sağlanan gelirin ücret olması, tevfikat yönünden olduğu kadar, bu gelire istisna uygulanıp uygulanmaması bakımından da önem taşır. İleride göreceğimiz gibi, gelirin serbest meslek kazancı olması halinde, bu kazancın belli bir kısmı kanunun tâyin ettiği sınır ve şartlar dahilinde vergiden hariç tutulur. Oysa, ücretler için böyle bir hal bahis konusu değildir. Fikir ve sanat mahsulü dolayısıyla hizmetlinin aldığı ücretlerin tümü vergiye tâbidir.

Ücret gelirini elde eden için yerine getirilmesi icap eden fazla bir ödev yoktur. Bu kimseler, en az geçim indiriminin haklarında uygulanmasını temin maksadıyla ve durumlarına göre vergi karnesi, yahut aile durumu sual varakası alırlar. Ücretlerinin vergisi tevkif yoluyla ödenmiş olduğu için, yıllık beyanname vermek zorunda değildirler. Başka gelirleri dolayısıyla beyanname vermeye ve bu beyannameye ücretlerini toplamağa zorunlu iseler, bir takvim yılında elde ettikleri ücretleri, o yıl dolayısıyla verdikleri beyannameye birleştirirler. Bu halde, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden tevkif yoluyla alınan vergiler düşülür. Tevkif yoluyla ödenen vergilerin tutarı beyannameye dayanan vergiden fazla olursa, aradaki farkın vergi dairelerince hizmetliye iade edilmesi lâzım gelir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 87 nci maddesinin 202 sayılı kanunla değiştirilen şekline göre, ücretli, dilerse, tevkif yoluyla vergisini ödediği ücretlerinin tamamı için yıllık beyanname verebilir. Şüphesiz bu beyannameye, varsa başka kaynaklardan elde ettiği gelirlerini de toplaması icap eder. Beyan üzerinden hesaplanan vergi tevkif yoluyla alınan vergilerden noksan ise, mükellef önceden fazla ödediği vergileri idarelerden istemeğe hak kazanır.

Fikir ve sanat mahsullerinden elde edilen gelirin serbest meslek kazancı sayıldığı haller :

Fikir ve sanat mahsullerini vücutte getiren faaliyet ile serbest meslek faaliyeti arasında çok sıkı bir ilişki ve ilgi vardır.

Serbest meslek faaliyeti :

Gelir Vergisi Kanununda (madde 65) serbest meslek faaliyeti "sermayeden ziyade şahsî mesaiye ilmî veya meslekî bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticarî mahiyette olmayan işlerin işverene tâbi olmaksızın şahsî sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır" diye tarif olunur.

Bu tarif uyarınca serbest meslek faaliyeti sayılan iş ve faaliyetlerden doğan kazançlar ise, aynı madde hükmüne göre serbest meslek kazancıdır.

Bu genel açıklamanın ışığı altında fikir ve sanat mahsullerini meydana getiren faaliyetin vasıf ve mahiyetini tâyin edebiliriz.

Fikir ve san'at mahsullerini vücade getiren faaliyet :

Fikir ve sanat mahsullerini, vergi kanunlarımızın uygulanması noktasından iki gruba ayırmak mümkündür. Bunlardan birincilerini eser sayılanlar, ötekilerini eser niteliğinde olmayanlar şeklinde adlandırabiliriz. Eser vaziyetinde olan fikir ve sanat mahsulleri, Fikir ve San'at Eserleri Kanununa bakılarak tâyin edilebilir. Bilindiği gibi anılan kanunda eserler esas itibariyle 4 grupta toplanmıştır. Bunlar, ilim ve edebiyat eserleri ile musiki eserleri, güzel sanat ve sinema eserleridir. Sözü geçen kanun işlenmeleri ayrı bir grup altında eser sayılan fikir ve sanat mahsulleri arasına almıştır.

Fikir ve sanat eserleri, özel kanunda tarif edilmiş olduğuna göre bu tarife uymayan, başka bir deyişle sahibinin hususiyetini taşımayan fikir ve sanat mahsulleri eser sayılmamak icabeder.

Fikir ve san'at mahsullerinden eser sayılanları şahsi emeğin, ilmî ve meslekî bilginin veya ihtisasın etkisi ile meydana gelirler. Ticarî faaliyetin mahsulü olmadıkları gibi hizmetle de ilgileri yoktur. Esasen ticarî faaliyetten ve hizmetlerden husule gelen fikir ve san'at mahsulleri evvelce de gördüğümüz gibi ticarî kazanç ve ücret hükümlerine tabidirler. Bir fikir ve san'at mahsulü yukardaki unsurlarla birlikte sahibinin sorumluluğu altında ve onun kendi nam ve hesabına ifa ettiği faaliyet sonucunda vücut bulur. Bu hal ilim ve edebiyat, musikî, güzel sanatlar ve sinema eserlerinde açıkça görülür.

Eser sayılmayan fikir ve sanat mahsulleri bakımından durum farklıdır. Bunlar da şahsi emeğe, ilmî ve meslekî bilgiye veya ihtisasa dayanırlar. Şahsi sorumluluk ve kendi nam ve hesabına hareket etme unsurları bu türlü mahsuller için de bahis konusudur. Yalnız burada serbest meslek faaliyetini vasıflandıran unsurlar eser sayılanlarda olduğu kadar tam, açık ve belirli değildir. Bu sebeple eser sayılan ve sayılmayan fikir ve san'at mahsullerini birbirinden ayırma, çoğunlukla kolay olmamaktadır. Bununla beraber gerek fikir ve san'at eserleri kanunu ve gerek vergi kanunu hükümlerine bakarak, bu konuda bazı ölçüler bulmak mümkündür. Bir kere eser sayılan fikir ve san'at mahsulleri üzerinde kanunun tanıdığı bir takım haklar doğmaktadır. Bu noktadan hareket edilirse bu haklara vücut veren fikir ve san'at mahsulleri doğrudan doğruya eser sayılmak icap edecektir. Böyle bir hakkın veya hakların doğumuna elverişli olmayan mahsuller ise eser sayılamazlar.

Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazançları istisnasına ait 18 inci maddesinde istisnadan faydalanacak olanlar sayıldıktan sonra bu

eserler üzerinde mevcut haklar dolayısıyla sağlanan kazançlar hükmün şumulüne alınmıştır. Bu da gösteriyor ki, Fikir ve San'at Eserleri Kanunu gibi, vergi kanunu da üzerinde hak doğan fikir ve san'at mahsullerini istisnanın uygulanması noktasından - eser sayılmaktadır. Eser sayılmayan fikir ve san'at mahsullerine vücut veren çalışmalar genel hükümlere göre serbest meslek faaliyeti olduğundan bunlardan doğan kazançlar da serbest meslek kazancıdır.

Bu esasa göre, herkesin serbestçe istifadesine bırakılan fikir ve san'at mahsulleri istifade edenlere bir hak bahsetmediği ve bu sebeple eser niteliğinde olmadıkları için bunları meydana getirenler doğruca serbest meslek faaliyeti ifa etmiş sayılırlar. Meselâ, resmen yayınlanmış veya ilân olunmuş kanun, tüzük, yönetmelik, tebliğ, genelge ve kazaî kararları kendisinden bir şey katmadan olduğu gibi çoğaltan yayan veya işleyen kimşelerin durumu böyledir.

Fikir ve san'at eserleri kanununda eser sayılmayacağı açıkça belirtilen fikir ve sanat mahsulleri (sırf beste, nutuk, konferans vesaireyi nakle-yarayan filimler (Md. 5) ilmi bir araştırma veya çalışma mahsulü olmayan alâlade transkripsiyonlar ve faksimeteler (Md. 6) de aynı faaliyet grubuna katılmak icabeder.

Fikir ve San'at mahsulleri kazancının serbest meslek kazancı sayıldığı haller:

Fikir ve san'at mahsulünü meydana getiren faaliyet serbest meslek faaliyetinin vasfı ve şartlarına haiz ise, bundan elde edilen kazanç Gelir Vergisi Kanununa göre serbest meslek kazancıdır. Sözü geçen kanun eser sayılmayan fikir ve san'at mahsullerini genel hükümlere tabi tutmuş, eser sayılanlar arasında bir seçme yaparak bazıları için istisnâ hükümler koymuş bunlar dışında kalanları da eser sayılmayanlar gibi genel esaslara bağlamıştır.

Biz tetkikimizde evvelâ istisnâ muameleye tabi tutulan serbest meslek kazancı sahiplerini ele alacağız:

Serbest meslek kazançlarına ait istisna :

Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazançlarına tanıdığı vergi istisnası bu kanunun 18 inci maddesinde yazılıdır. Bu madde aynen şöyledir. "Müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam ve bestekârın ve bunların kanunî mirasçılarının 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 hasılâtın 10.000 lirası (yabancı memleketlerde elde edilen hasılâtın ayrıca 40.000 lirası) gelir vergisinden müstesnadır.

(Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir).

Istisnadan faydalanacak olanlar :

18 inci madde hükmüne göre serbest meslek kazancına ait istisnadan aşağıdaki kimselerin faydalanması lâzım gelir.

Müellif ve mütercimler :

Müellif deyimi ile eseri vücuda getiren gerçek kişiler, başka bir deyimle eserin sahipleri kast olunur.

Mütercimler Fikir ve San'at Eserleri kanununun işlenme saydığı eserleri vücuda getirenlerdir. İşlenmeler sahibinin özelliğini taşıması kaydıyla eser sayılırlar ve sahipleri müellifler gibi istisnanın şumulüne girerler. Ancak Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda işlenmelere giren eserler çeşitlidir. Bunlar arasında ve başta tercüme eserler gelmektedir. Gelir Vergisi Kanununa göre sadece tercüme eser vücuda getirenler istisnadan faydalanacakları için tercüme dışında kalan işlenmeleri vücuda getirenler istisnaya giremezler.

Heykeltıraşlar :

Kendi özelliklerini taşıyan heykeller vücuda getiren kimselerdir.

Ressamlar :

Kendi özelliklerini taşıyan resim, tablo ve benzeri eserleri vücuda getirenlere denir.

Bestekârlar :

Kendi özelliğini taşıyan nota vücuda getirenlerdir.

Müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam ve bestekârların kanunî mirasçıları da eserin sahipleri gibi aynı istisnadan faydalanırlar.

Kanunî mirasçılar, eser sahibinin birinci derecede fûruu, ikinci derecede ana ve babası ile bunların fûruu ve üçüncü derecede büyük babalar ve annelerle bunların fûrularıdır. Eser sahibinin sağ kalan eşi her de-

recedeki mirasçılarla birlikte kanunî mirasçı sayılır. Bunlar dışında kalanlar bu arada mensup mirasçılar kanunî mirasçı olmadıklarından istisnanın kapsamına girmezler.

İstisnanın uygulanacağı fikir ve san'at mahsulleri:

18 inci madde hükmüne göre kazancı istisnanın şumulüne giren fikir ve san'at mahsulleri, müellif ve mütercimlerin kitap, heykeltraşların heykel, ressamların resim, bestekârların nota halindeki eserleridir. Bunların dışında kalan yani kitap, heykel ve resim ve nota halinde olmayan eserlerin sağladığı kazançlar istisnadan faydalanamayacaktır.

İstisnanın uygulanacağı fikir ve sanat mahsulleri kazançları :

Söz konusu istisnanın uygulanacağı serbest meslek kazancı çeşitli faaliyet ve muamelelerden doğmaktadır. Kazancı doğuran bu faaliyet ve muameleler eserin satışı ve eser üzerinde mevcut hakların devir ve temlik ve bu hakların kiraya verilmesidir.

Kitap, heykel, resim ve nota halindeki eserler serbest meslek faaliyeti sonucundan meydana gelen mahsullerdir. Bu sebeple bu gibi eserlerin satışından doğan kazancın serbest meslek kazancı sayılması tabiidir. Kanun koyucu eserler üzerinde mevcut hakların devir ve temlikinden veya kiralanmasından elde edilen kazançları madde hükmünün şumulüne almakla bu esastan uzaklaşmış olmaktadır. Zira bu muamelelerle serbest meslek faaliyeti arasında bir benzerlik ve ilişki yoktur. Olsa olsa kanun sözü edilen kaynaklardan doğan kazançların tümünü aynı haktan faydalandırmak suretiyle aralarında haksızlık yaratmak gayesini tutmuş olmalıdır.

Eserin satışından doğan kazançlar :

Müellif veya mütercimler, heykeltraş, ressam ve bestekârlar vücuda getirdikleri kitap, heykel, resim ve nota halindeki eserlerini satarlarsa bu satıştan elde edilen hasılât, 18 inci maddedeki şartlar dahilinde vergiden müstesnasır. Bu eserler üzerindeki hakların devir ve temlik veya kiralanması suretiyle elde edilen hasılât serbest meslek kazancı sayılmakla beraber, yukarıda işaret ettiğimiz gibi özellik taşıdığı ve kanunun diğer hükümleri ile de bağlantılı bulunduğu için ayrı madde halinde ele alınması uygun bulduk.

Sağladığı kazançla istisna uygulanacak olan eserler hakkında da kısa bilgiler vermeyi faydalı görürüz. Bunlardan kitap, bilindiği gibi, her tür-

İli yazılı eserlere denir. Bunlar ya telif yani vücuda getirenin kendi eserleri ya da tercüme olur. Tercüme eser yabancı dilden Türkçeye veya Türkçeden yabancı dile çevrilmiş eserleri kavrar. Kitap için belli bir ölçü yoktur. Küçük veya büyük olabilirler, şu veya bu adla adlandırılabilirler. Bu unsur ve husular önemli değildir. Yalnız mevkute diye adlandırılan eserler kitap sayılmaz. Bunlar muayyen zamanla kayıtlı olarak çıkarılan gazete dergi gibi yayın araçlarıdır.

Vergiler Temyiz Komisyonunca verilmiş olan bir kararda (daire 15/2/1963 gün ve 1962/6744 sayılı) aslı görevi memurluk olan bir kimsenin (mühendis), bu işi haricinde dairesine yaptığı tercümenin kitap haliade bir eser sayılacağı ve hasılâtın 18 inci maddede yazılı istisnadan faydalandırılacağı kabul edilmiştir. Mercein bu kararına göre yayımlanmamış ve dairenin gösterdiği lüzum üzerine meydana getirilmiş fikir ve sanat mahsulleri de kitap sayılabilecek demektir. Hemen işaret edelim ki bu husus uyuşmazlıdır. İleriki bahislerde konuya ayrıca dokunmayı düşünüyüz.

Kitap satışlarının şu veya bu şekilde yapılması istisnanın uygulanmasında önem taşımaz. Önemli olan kitabın başkalarının mülkiyetine geçmiş olmasıdır. Taşınabilen mallarda mülkiyet teslim ile alıcıya geçtiğinden kitabını teslim eden satış işlemi tamamlamış olur. Kitap umuma arz suretiyle satılabileceği gibi sınırlı bir guruba veya topluluğa da satılabilir. Her iki satış şeklinde de sağlanan kazanç serbest meslek kazancıdır ve bu kazanca söz konusu istisnanın uygulanması gerekir. Buna göre meselâ kitabını bastırarak umuma yayan bir kimse ile bastırıldığı kitabı sadece okul fakülte, üniversite mensupları topluluğuna satmakla yetinen bir profesör arasında kazanım mahiyeti ve istisnanın tatbiki noktasından bir fark gözetilmemek icap eder. Aynı suretle sahibi olduğu kürsü için hazırladığı notlarını kendi rızasıyla öğrencilerine çoğalttırarak onları bir bedel karşılığında satan hocanın sağladığı kazanç da serbest meslek kazancı sayılır. Ve istisnanın şumulüne girer.

Kitapların bu vasıf ve adla satılmayarak mevkutelere (Gazete ve dergilerde) tefrika suretiyle yayımlanması veyahut sahnede temsil ettirilmesi hallerinde elde edilen kazançların serbest meslek kazancı olarak istisnadan faydalanır.

Heykel halindeki eserlerin satışından veyahut bir sergi veya galeride ücret karşılığında umuma gösterilmesinden sağlanan kazançlar bunları sağlayanlar bakımından serbest meslek kazancı olarak istisnaya girer.

Ressamların istisnadan istifade edebilmeleri eserlerini resim halinde satmaları haline münhasırdır. Madde hükmüne resim ve satış deyimleri kullanıldığından bu nitelikte olmayan eserlerin istisna dışında kalması lâzım gelir.

Fikir ve sanat eserleri kanununda (mâdde 4) resim güzel sanat eserleri arasına alınmış; yağlı, sulu boya tablolar, desenler, pasteller, gravürler, güzel yazılar, tezhipli gibi çizilen veya tesbit edilen eserler de güzel sanat eseri sayılmıştır. Madde hükmünde mutlak olarak resim kelimesi kullanıldığından bu deyimın şumulüne giren yani resim sayılan sanat eserlerini sağladığı hasılât istisnadan faydalandırılmak icap eder. Bir binanın duvarlarına ve tavanlarına yapılan resimler resim halinde eser sayılmadıkları ve bu hali ile satılmaları bahis konusu olmadığı için bu faaliyet karşılığında alınan bedeller istisnaya girmezler.

Resimlerin sergi veya galerilerde umuma gösterilmesi (teşhiri) suretiyle sağlanan kazançlar da aynı şekilde istisnadan faydalanır.

Notalar :

Bestekârların meydana getirdikleri fikir ve san'at mahsulleridir. Bu mahsuller bastırılarak satılabilir. Veya müzik salonlarında veya başka suretlerle ücret karşılığında icra edilebilir. Her iki halde elde edilen kazançlar istisna hükmünün şumulüne girer.

III. Geliri serbest meslek kazancı sayılan fikir ve san'at mahsulleri :

Kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserler üzerinde mevcut hakların devir ve temlik :

Gelir Vergisi Kanunumuzun 18 nci maddesinde kitap, resim heykel ve nota halindeki eserler üzerinde mevcut hakların devir ve temlik suretiyle elde edilen hasılâtın serbest meslek kazancı sayılarak, bu maddede yazılı istinadan faydalanacağı açıklanmıştır.

Bu açıklamaya göre, fikir ve san'at mahsulleri kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserlerden ise bunların üzerinde Fikir ve San'at Eserleri Kanunu ile tanınmış olan hakların başkalarına devir ve temlik edilmesinden sağlanan hasılât serbest meslek kazancı sayılacak demektir. Burada aranılan ve önemli bir şart da hasılât elde eden, eserin sahibi (Müellif), işliyen (Mütercim) yahut ressam ve bestekâr olmalıdır. Başka bir deyişle bu kimseler, sayılan çeşitten eserleri üzerinde sahip oldukları hakları devir ve temlik ederek hasılât sağlamışlarsa bu hasılât, doğrudan

doğruya serbest meslek kazançları ile ilgili 18 inci madde şumulüne girecek; yıllık tutarı istisna sınırının altında kalıyorsa vergi aşan kısmı serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir.

Kitap, resim, heykel ve nota halinde olmayan eserler üzerinde mevcut hakların devir ve temlik :

Vucüde getirilen fikir ve san'at mahsulü bu saydığımız eserlerden değilse, onlar üzerinde Fikir ve San'at Eserleri Kanununa göre doğmuş olan hakların devir ve temlikinden elde edilen hasılât nasıl bir gelir olacak ve bu gelirin ne miktarı vergiden müstesna veya vergiye tâbi tutulacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun genel kuralına göre, hakların satışı veya devir ve temlik yollarıyla elde edilen gelir, kanunun sair kazanç ve irat olarak adlandırdığı kazançlardandır. Bu kazançların nelerden ibaret olduğu 81 ve 82 inci maddelerde gösterilmiştir. Gerçekten, 81 inci maddenin 3 numaralı bendinde "her ne şekil ve suretle olursa olsun; imtiyaz, ihtira, *teelif*, işletme..., gibi *edebî*, sınaî ve ticarî hakların... satışından, devir ve temlikinden elde edilen yıllık kazançların 5 bin lirayı aşan kısmı sair kazanç ve irat olarak vergi konusuna alınmıştır. Bu sınır içinde kalan gelir kısmının vergi dışında kalması, aşan kısmın vergiye girmesi lâzım gelir.

(Bent hükmünün bir yerinde *teelif* hakkı başka bir yerinde *edebî* hak terimi kullanılmıştır. Cümlelerin dizilişinden ve gelişinden *edebî* hak deyimini ile *teelif* haklarının kastedildiği açıkça görülür. *Teelif* hakkı ise, bu günkü mavzuata (Fikir ve San'at Eserleri Kanununa) göre, fikir hakları anlamına gelir. Eski metinlerde (Hakkı *Teelif* Kanunu ve Borçlar Kanunu) yer almış olan *teelif* hakkı ve *edebî* hak terimleri, sonradan Gelir Vergisi Kanununa da aktarılmış ve bu, nedense, bu kanunda yapılan değişiklikler sırasında tâdil edilmiyerek olduğu gibi bırakılmışlardır. Bu bakımdan, sözü edilen terimler arasında bir mâna ve maksat farkı aramağa mahal ve sebep olmamak lâzım gelir.)

Bu esasa göre, fikrî hakların (*Edebî* hak, *teelif* hakkı) devir ve temlik ve satışı hallerinde elde edilen hasılât, genel kural icabı, sair kazanç ve irat geliri sayılacaktır.

Ancak, söz konusu bent hükmü bundan ibaret değildir. Bu hükmü 202 sayılı kanunla "Edebî hakların müellifleri veya bunların kanunî mirasçıları tarafından satılmasından doğan kazançlar serbest meslek kazançları

cıdır” şeklinde bir parantez cümlesi eklenmiştir. Görüldüğü gibi, parantez dışındaki cümlede “Satış” ve “devir ve temlik” kelimeleri yanyana ve bir arada kullanıldığı halde, parantez cümlesinde yalnız “satış” kelimesine yer verilmiştir. Buna mukabil bu madde ile ilgili ve serbest meslek kazançları istisnasına taallük eden 18 inci maddede “hakların devir ve temlik” terimi kullanılmış, satış kelimesine yer verilmemiştir. Kelime ve deyimlerin bu şekilde eksik veya fazla kullanılması akla şöyle bir soru getirmektedir.

Kanun koyucu hakların satılması ile devir ve temlik edilmelerinden sağlanan kazançlar arasında vergilendirme ve istisna noktalarından fark mı yaratmak istemiştir? Bu soruya olumlu cevap vermeyi mümkün kılan bir hükme kanunda rastlamıyoruz. Fikrimize göre, hakların satışı ile devir ve temlik deyimleri birbirini tamamlayan eş anlamda kelimelerdir. Çoğu vakit yanyana kullanılmaktadırlar. Bunlardan yalnız birisinin meselâ satış kelimesinin kullanılıp devir ve temlik kelimelerinin kullanılmaması, işin aslına ve bu muamelelerden doğan kazancın mahiyetine tesir etmemesi icap eder. Bu itibarla, diyebiliriz ki, fikir hakları sahipleri veya kanunî mirasçıları tarafından ister satılsın, ister devir ve temlik edilsin, bunlardan sağlanan kazanç, her iki halde de serbest meslek kazançtır.

Bu bahiste karşımıza çıkan bir soru şudur: 81 inci maddenin 3 numaralı bendinin parantez cümlesinde geçen telif hakları (edebî haklar) ile kanununun 18 inci maddesinde yazılı kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserler üzerinde mevcut haklar mı, yoksa bu çeşitten olmayan ve bunlar haricinde kalan eserler için doğmuş olan hakları mı kastolunmuştur? Başka bir deyişle 81/3 üncü maddede, müellifleri veya kanunî mirasçıları tarafından satılmaları halinde geliri serbest meslek kazancı sayılacağı ifade olunan haklar mücerret haklar mıdır, yoksa; 18 inci maddede devir ve temlik edilmelerinden doğan kazançları serbest meslek kazancı kabul edilen kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserler üzerindeki haklar mıdır?

Bizim görüşümüze göre, 81 inci maddenin parantez cümlesinde bahis konusu edilen haklarla serbest meslek kazançları istisnasına ait 18 inci maddede yazılı haklar, birbirinden ayrı şeyler değildir. Sahipleri veya kanunî mirasçıları tarafından satılan fikir hakları kazançlarının vergilendirilmesinde, doğrudan doğruya 18 inci madde hükmüne başvurulacak, satılan hak kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserlere ait bulunuyorsa, bu satıştan elde edilen kazançta 18 inci madde hükmü uygulanacaktır.

Kanun koyucu, iki madde arasındaki bu ilişkiyi tespit için 81 inci maddenin 3 numaralı bendine, söz konusu parantez cümlesini ilâve etmiştir. Kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserler üzerinde mevcut hakların satışından, devir ve temlikinden sağlanan kazançta 18 inci madde hükmünün uygulanmasının istenilmesi, ise bu türlü kazanç sahiplerini daha fazla korumak ve kayırmak endişesine dayanır.

Biran için, maksadın böyle olmadığını ve parantez cümlesi içinde geçen haklarla, kitap, resim, halinde olmayan başka eserler üzerinde mevcut hakların kastedildiğini düşünelim. Bu takdirde, bu gibi hakların satışından, devir ve temlikinden sağlanan kazancın serbest meslek kazancı sayılması ve bu kazançlara mahsus istisna hükmünden faydalandırılması icap edeceği sonucuna varılır. Oysa 18 inci madde hükmü açıktır. Burada sayılan eserlerin dışındaki fikir ve san'at mahsulleri üzerindeki hakların satış veya devir ve temlik suretiyle elde edilen hasılât, anılan hükmün şumulüne girmez ve bu bakımdan yukarıki mülâhazanın tatbik yeri kalmamış olur.

Bu konuda akla gelen diğer bir husus da şudur: 81/3 üncü maddenin parantez cümlesinde temas edilen hakların satışından doğan kazançların 18 inci madde ile ilgilendirilmiyerek, doğrudan doğruya serbest meslek kazancına ait hükümlere göre vergilendirilmesi mümkünmüdür? Gerçekte bu iki madde (18 ve 81/3 üncü maddeler) arasında kanunda bir ilgi ve ilişki kurulmuş değildir. 81/3 üncü maddede sadece edebî hakların sahipleri ve kanunî mirasçıları tarafından satılmasından doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu belirtilmekle yetinilmiş, 18 inci maddeye bir atıf yapılmamıştır. Bu görüşten hareket edilirse, 18 inci maddede yazılı eserler mahiyetinde bulunmayan fikir ve san'at mahsulleri üzerindeki hakların hasılâtı, serbest meslek kazancı olduğu ve fakat 18 inci madde ile ilgilendirilmediği için, bu maddede yazılı istisnadan faydalanmayacak; öte yandan, aynı hasılât sair kazanç ve irat niteliğinde olmadığından dolayı 81/3 üncü maddenin - parantez dışındaki - genel hükmün şumulüne de girmeyecektir. Böylece, neticede vücade getirdikleri eserleri kitap, heykel, nota, resim mahiyetinde olmayanların bu eserler üzerinde sahip oldukları hakları satmaktan, devir ve temlik etmekten doğan kazançları hiçbir istisnadan istifade ettirilmemiş olacaktır. Buna mukabil, bu neviden bir eser üzerindeki hakkı devir alarak başka birine temlik eden üçüncü bir şahıs, sair kazanç ve irat elde etmiş olacağından, 5 bin liralık istisnadan faydalanacaktır.

Kanun koyucunun bu hallerden hangisini kastettiği açık ve seçik olarak anlaşılamamaktadır.

Bununla birlikte, uygulamalarda 18 inci maddede yazılı eserlerden hiçbirine girmeyen fikir ve sanat mahsullerini (makale ve benzerleri) vücuda getirenlerin bu çalışmalarını serbest meslek faaliyeti sayılmakta, bu faaliyet arızî olarak icra edilmiş ise bundan elde edilen kazancın 1000 lirası kanunun 82 inci maddesinin 4 üncü bendi gereğince vergiden istisna edilmekte; fazlası arızî kazanç olarak vergi konusuna alınmaktadır. Öte yandan işbu kazançlardan tediye sırasında Gelir Vergisi Kanununun 94/3 üncü maddesine göre - vergiden müstesna kısım hariç - gelir vergisi tevkif olunmaktadır.

Yukardaki izahlarımızı birer misalle bitirmek istiyoruz:

— Meyvecilik üzerine ilmî bir eser hazırlamış olan bir şahıs, bu eser dolayısıyla sahip olduğu yayma hakkını bir kuruma devir ve temlik etmiş ise, bunun karşılığında aldığı para serbest meslek kazancıdır ve yıllık tutarının 10 bin lirası vergiden müstesnadır.

— Vücuda getirilen kitap halinde bir eser değil de, sahibinin özelliğini taşıyan makaleler ise, şahıs bu makaleler üzerindeki hakkını gazete veya dergilere satmış, devir ve temlik etmiş olsa bile, mukabilinde aldığı para, serbest meslek kazancı sayılırsa da 18 inci maddede yazılı istisnaya girmez. İşbu hasılatın 82/4 üncü madde hükmüne göre sair kazanç ve irat olarak vergi konusuna alınması ve bu maddede yazılı istisna haddinden faydalandırılması icap eder.

Kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserler üzerinde mevcut hakların kiralanması

Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde sayılan eserler üzerinde mevcut hakların sahipleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiraya verilmesinden sağlanan hasılatın serbest meslek kazancı olarak bu maddede yazılı istisnadan faydalanacağı yazılıdır.

Hakların kiraya verilmesinden elde edilen hasılat, Gelir Vergisi Kanununun genel kuralına göre, gayrimenkul sermaye iradidir. Bu iratlar için kanunda (Md. 21) 5 bin liralık istisna tanınmıştır. Kiraya verilen kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserlerden doğmuş ise, alınan kira bedeli, gayrimenkul sermaye iradı olmayıp serbest meslek kazancı sayılır.

Fikir ve San'at Eserleri Kanununda, "Ruhsat" dan bahsedildiğini biliyoruz. Ruhsat; malî hak sahibinin başkalarına da aynı ruhsatı vermesine mani değilse (basit ruhsat), yalnız bir kimseye mahsus ise (tam ruhsat) dır. Basit ruhsatlar hakkında Borçlar Kanununun hasılat kirasına (Md.

270), tam ruhsatlar hakkında Medenî Kanununun intifa hakkında (Md=717...) dair hükümlerin uygulanması lâzım gelir.

Hasılât kirası, bir akiddir ki onunla kiralayan kiracıya ücret karşılığında hasılât veren bir malın veya hakkı kullanılmasını ve semerelerinin toplanmasını üzerine alır.

İntifa hakkı, menkul ve gayrimenkuller ile haklar ve bir mamelek üzerine konulabilen haklardır. Hilâfı öngörülmedikçe sahibine üzerine konulduğu şeyden tamamıyla istifade etmek hakkını verir.

Menkul mal ve alacak üzerindeki intifa hakkı, menkulün intifa edecek kimseye teslimi ve alacağın devri ile; gayrimenkul mallardaki intifa hakkı da tapu siciline kayıt ile kurulmuş olur.

İntifa hakkı, sona erer ermez zilyet malı sahibine geri vermeğe zorunludur.

Gelir Vergisi Kanunumuz yönünden, gerek hasılât kirası ve gerek intifa hakkının kiraya verilmesinden elde edilen hasılât, gayrimenkul sermaye iradıdır. (Md. 70). Yalnız, kanun üzerinde hak doğmuş olan eserlerin kitap, resim..., halinde olmasını, daha çok korunmağa değer bulduğundan, bunların üzerindeki hakların getirdiği kira hasılâtını serbest meslek kazancı saymıştır. Bunun dışında kalan hallerde, yâni vücutte getirilen eserin kitap, resim, heykel ve nota olmaması veya eser bu sayılan eserlerden olmakla beraber, üzerlerinde mevcut hakların müellifleri yahut kanunî mirasçısı olmayan kimseler tarafından kiraya verilmesi hallerinde, sağlanan hasılât serbest meslek kazancı sayılmaz ve 18 inci madde hükmünde yazılı istisnadan istifade ettirilmez.

IV. Geliri gayrimenkul sermaye iradı sayılan fikir ve sanat mahsulleri:

Gelir Vergisi Kanununun 72 nci maddesinde, "Bu maddede yazılan mal ve hakları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır." denildikten sonra sözü edilen mal ve haklar bir bir sayılmıştır. Bu sayılanlar arasında telif hakları da bulunmaktadır.

Yukarıki hükme göre, telif haklarının kiraya verilmesinden elde edilen hasılât, gayrimenkul sermaye iradı olarak vergi konusuna girmektedir.

Evvelce de belirttiğimiz gibi, mali hakları sadece kullanma selâhiyeti (Ruhsat) da başkalarına devredilebilir. Bu muamele, as-

ında kiralamadan başka bir şey değildir ve bu yolla elde edilen hasılât, Gelir Vergisi Kanunu yönünden gayrimenkul sermaye iradidir.

Mâlî hakları kullanma yetkisini devir almış olanlar, bu yetkiyi, eser sahibinin yazılı muvafakatini almak şartıyla, tekrar devredebilirler. Bu halde kiralanan hakkın yeniden kiraya verilmesi bahis konusu olur. Bu suretle sağlanan fayda da, kira hasılâtı sayılmak icabeder.

Ruhsat belli bir gaye veya belli bir süre için verilmiş olabilir. Birincisinde gayenin ortadan kalkması, ikincisinde sürenin bitmesi ile ruhsat sona ermiş ve malî hak da sahibine geri dönmüş olur.

Malî hakların kiraya verilmesinden sağlanan fayda para, ya da ayın (kitap nüshalarının verilmesi gibi) şekillerinde olabilir. İster para, ister ayın şeklinde olsun, bu faydalar kira hasılâtını teşkil eder. Şu varki, ayın şeklinde sağlanan faydanın ayrıca değerlendirilerek paraya çevrilmesi lâzımdır. Bu işlemin ne suretle yapılacağı Gelir Vergisi Kanununun 72 inci maddesinde gösterilmiştir. Bu maddeye göre, ayınlar Vergi Usul Kanununun 267 inci maddesinde yazılı emsal bedeli esasları dahilinde değerlendirilir. Bunlar, sırasıyla ortalama fiat, maliyet bedeli ve takdir esaslarıdır. Mükelleflerin kendileri de emsal bedelini hesaplayabilirler. Kaza mercilerinin biçtikleri değerler emsal bedeli yerine geçer.

Belirtilen usullerle hesaplanan veya biçilen değerler, ayının bedeli, başka bir deyişle kira hasılâtı olur. Kira hasılâtının kısmen ayın, kısmen para olması hallerinde ayının bedeli paraya eklenir ve tamamı kira hasılâtını teşkil eder.

Hakkın kiraya verilmesi ile alenileşmiş ve yayınlanmış eserlerin kiraya verilmesi aynı şey değildir. Birinci muameleden sağlanan hasılâtın gayrimenkul sermaye iradı sayılmasına karşılık — alım satım mahiyetinde olan — ikinci muameleden doğan hasılât ticarî kazanç girer. Yalnız bu ikinci halde, gelirin ticarî kazanç sayılabilmesi ve bu suretle vergi konusuna alınabilmesi için, kazancı meydana getiren faaliyet Ticaret Kanunu hükümlerine göre, ticarî işletme niteliğinde bulunmalıdır.

Gayrimenkul sermaye iradının vergiye tabi veya vergiden müstesna olduğu haller :

Fikir ve san'at mahsullerinin gayrimenkul sermaye iradı sayılan hasılâtı, doğrudan doğruya ve tamamı üzerinden vergilendirilmez. Gelir Vergisi Kanununun 21 inci maddesi bir takvim yılı içindeki toplamı 5.000 lirayı aşmayan kira hasılâtını vergiden müstesna tutmuştur. Bu haddin

aşılması halinde 5.000 lira da dahil olmak üzere tamamı vergiye tâbi olur.

Ticarî, zirai, meslekî kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmeğe zorunlu olanlar istisnadan faydalanmazlar. Bu gibilerle gelirleri bunlar tarafından bildirilenlerin sağladıkları hasılât, 5 bin liralık istisna ile ilgilendirilmeyerek tamamı vergiye tâbi tutulur.

Misâl : 1. Bir öğretim üyesinin eseri üzerinde sahip olduğu çoğaltma ve yayma hakkını birisine kiraladığını, bu şahsın da aynı hakkı başkasına 4.900 liraya kiraya verdiğini düşünelim. İkinci şahsın bu işten sağladığı gelir, kira hasılâtı yâni gayrimenkul sermaye iradidir. Miktarı 5.000 lirayı aşmadığı için, öteki şartlar da mevcut ise, ilgili işbu hasılâtı dolayısıyla beyanname vermeğe ve vergi ödemeye zorunlu değildir.

2. Eser sahibinin sağlığında nasbettiği mirasçı, muristen intikal eden eser üzerindeki temsil hakkını başkasına kiraya vermiş ve karşılığında 8.000 lira almış olsun. İradın yıllık tutarı 5.000 lirayı aştığı için 5.000 liralık istisna uygulanmaz, hasılâtın tamamı üzerinden vergi alınmak icabeder.

Gayrimenkul sermaye iradının serbest meslek kazancı sayıldığı haller :

Buraya kanar, eserler üzerinde mevcut hakların kiraya verilmesinden elde edilen hasılâtın gayrimenkul sermaye iradı sayıldığı halleri gördük. Konuyu daha belüli ve açık olarak izah edebilmek için, gayrimenkul sermaye iradı ile serbest meslek kazancı arasındaki ilişkiyi de kısaca gözden geçirmemiz faydalı olacaktır.

Evvelce de dokunduğumuz gibi, Gelir Vergisi Kanununun gayrimenkul sermaye iratlarına ait 70 inci maddesinin 6 numaralı bendinde, parantez içerisinde, telif haklarının müellifleri veya bunların kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançların serbest meslek kazancı sayılacağı yazılıdır. Bu hükme göre, bir fikir ve san'at mahsulü üzerinde mevcut haklar eserin sahibi veya kanunî mirasçıları tarafından kiraya verilmişse, elde edilen hasılât serbest meslek kazancı; sözü edilen haklar, eserin sahibi veya onun kanunî mirasçısı olmayanlar tarafından kiraya verilirse bundan sağlanan hasılât gayrimenkul sermaye iradı sayılacak demektir.

Hemen ilâve edelim ki, bent hükmünde geçen ve kiralanmasından doğan hasılâtı serbest meslek kazancı kabul olunan telif hakları sadece

kitap halindeki eserler üzerinde müellif (eserin sahibi) veya mütercim (işleyen) lehine doğmuş olan fikir hakları değildir. Fikir ve san'at eserleri kanunu ile, eser sayılan bütün fikir ve san'at mahsulleri üzerinde meydana gelen fikir hakları da telif hakkı kapsamına girer. Yalnız bu eserlerden kitap, resim, heykel, nota halinde olanlarına ait hakların kiraya verilmesi, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi şumulüne alınmış ve böylece bu muameleden doğan kazanç serbest meslek kazancı addedilmiştir. Buna karşılık, kitap, resim, heykel ve nota halinde olmayan eserlerin kiralanmasından elde olunan hasılat, genel kurula, göre gayrimenkul sermaye iradidir.

V. Geliri sair kazanç ve irat sayılan fikir ve san'at mahsulleri :

Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinin 3 numaralı bendinde telif gibi edebî hakların satışından, devir ve temlikinden elde edilen ve bir takvim yılı içindeki toplamı 5.000 lirayı aşan kazançlar sair kazanç ve irat olarak vergi konusuna alınmıştır. Bu hükme göre telif haklarının satışından, devir ve temlikinden sağlanan kazancın yıllık tutarı 5.000 lira ve daha az ise, bundan vergi alınmayacak bu had aşılsa sadece aşan kısmı vergiye tâbi olacaktır.

Bundan evvelki paragraflarda değindiğimiz gibi telif hakları ile, eser niteliğindeki bütün fikir ve san'at mahsulleri üzerinde doğmuş olan haklar kast olunur. Bu haklardan kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserlere ait olanların devir ve temlikinden elde edilen hasılat, aynı kanunun 18 inci maddesi uyarınca serbest meslek kazancı olarak, bu maddede yazılı istisnanın şumulüne girer. Buna mukabil, kitap, resim, heykel ve nota halinde olmayan eserler üzerinde mevcut hakların devir ve temlikinden (satışından) sağlanan kazançlarla bu sayılan eserlere ait olsa bile, sahipleri veya kanunî mirasçıları dışındaki kimseler tarafından devir ve temlik olunan haklardan sağlanan kazançlar sair kazanç ve iratlardan sayılır ve bunlar hakkında 81/3 üncü madde hükmü uygulanır.

Kitap, resim, heykel ve nota halinde olmadığı için, üzerlerindeki hakların satışından veya devir ve temlikinden elde edilen kazancı sair kazanç ve irat kabul edilen eserlere misâl olarak; desen, pastel, gravür, güzel yazı, tezhip, el ve küçük san'at işlerini; heykel niteliğinde olmayarak, kazma, oyma, kakma veya benzeri usullerle maden, taş, ağaç ve diğer maddeler üzerinde tesbit edilen şekilleri ve eserleri, kabartmaları, oymaları; nota halinde olmayan musiki eserlerini, söyleyebiliriz. Bütün bu veya benzeri eserler Fikir ve San'at Eserleri Kanununun konusuna

girerler ve bu sebeple de üzerlerinde onları vücade getirenler için kanunun tanıdığı ve koruduğu haklar doğar. Ancak, sözü edilen eserler, kitap, resim, heykel ve nota halinde olmadıklarından, bunlara ait hakların satışından, devir ve temlikinden elde edilen kazançlar sair kazanç ve irat sayılır ve Gelir Vergisi Kanununun bu husustaki hükümleri dahilinde vergilendirilir veya vergiden istisna edilir.

Fikir ve san'at mahsulleri kazançlarının vergilendirilmesi :

Fikir ve san'at mahsullerinden sağlanan kazançların vergi yönünden nasıl bir gelir olduğunu buraya kadar olan izahlarımızla göstermiş bulunuyoruz. Şimdi, bu gelir çeşitlerinin ne şekilde vergilendirileceğini ve vergilendirmede kimlere ne gibi ödevlerin düştüğünü gözden geçireceğiz.

Serbest meslek kazançlarında :

Fikir ve san'at mahsullerinin sağladığı kazanç serbest meslek kazancı ise, vergilendirme bakımından, şöyle bir ayırım yapmak lâzım gelir. Bu kazanç, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi şumulüne giren yâni kitap, heykel, resim ve nota halindeki eserlerin satışından veya bu eserler üzerinde mevcut hakların devir ve temlikinden veya kiralamaından sağlanmış kazanç mahiyetinde ise, bunun 10.000 lirası gelir vergisinden müstesnâdır. İstisna dahilinde kalan hasılât için kazancı elde eden, beyanname vermeğe zorunlu değildir. Hasılâtı sahiplerine ödeyenlere de ödevlilik düşmez. Yâni ödemeyi yapanlar, bundan vergi kesmezler ve muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirmezler.

18 inci maddede yazılı eserler dolayısıyla sağlanan kazanç 10.000 lirayı (Yabancı memleketlerde elde edilenler için ayrıca 40.000 lirayı) aşarsa, aşan kısım için gelir sahiplerince beyanname verilir. Bu halde de, kazancı sahiplerine ödeyenler, bundan vergi kesmek ve muhtasar beyanname ile bildirmek zorunda değildirler (G.V.K. Md. 94/3).

Misâl : Bir san'atkârın vücade getirdiği heykeli 28.000 liraya bir kuruma sattığını düşünelim. Bu satıştan hâsil olan kazanç, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi şumulüne girdiğinden, parayı ödeyen bundan vergi kesmeyecektir. Parayı alan, hasılât 10.000 lirayı geçtiğinden, aşan kısmı için beyanname verecektir. İstisna dahilinde kalan kısım, vergi matrahına girmez.

Bu şahsın telif ettiği eser dolayısıyla 14.000 lira masraf yaptığını farzederek beyana ve vergiye tâbi kazancı şöyle bulunur :

28.000	L.	Hasılât
10.000	L.	İstisna
<hr/>		
18.000	L.	Kalan hasılât

İstisnaya isabet eden masraflar kazancın tesbitinde nazara alınmayacağından :

$$\frac{14.000 \times 10.000}{28.000} = 5000 \text{ L.}$$

14.000	Toplam masraf
5.000	İstisnaya düşen masraf

9.000 İndirilecek gider

18.000	Hasılât
9.000	gider

9.000 safi kazanç

Bu mükellefin beyan etmesi gereken serbest meslek kazancı 9.000 L. olmak icabeder.

Geliri serbest meslek kazancı sayılan fikir ve san'at mahsulleri 18 inci maddede yazılanlardan olmadıkları ve eser niteliğinde bulunmadıkları takdirde, bunlar dolayısıyla sağlanan kazanç, Gelir Vergisi Kanununun genel hükümlerine göre vergilendirilir. Bu, şu demektir : Kazancı elde esen bunu yıllık beyanname ile bildirir. Kazancı bu kimseye sağlayan, başka bir deyişle, fikir ve san'at mahsulünün bedelini alacakısına ödeyen, bu ödmeden yüzde onbeş oranında vergi kesmek ve bu vergiyi muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirmek zorundadır.

Yalnız, söz konusu serbest meslek kazancı, arazi olarak yapılmış meslekî faaliyetten elde edilmiş ise, bu halde kazancın 1.000 lirası, Gelir Vergisi Kanununun 82 inci maddesinin 4 numaralı bendi uyarınca vergiden hariç tutulur; artanı beyanname ile bildirmek suretiyle vergilendirilir, ayrıca tevkifata tâbi tutulur.

Misâl : Bir şahsın, diyelim Maliye Bakanlığının yayımladığı bir vergi kanununu, üzerinde değerlendirci mahiyette bir çalışma yapmadan ve kendi özelliğini katmadan olduğu gibi bastırıp yayımlamış olsa, bu şekilde vücade getirilmiş olan kitap eser sayılamayacağından üzerinde sahibi lehine bir hak doğmamış olur. Dolayısıyla, bu kitabın satışından hâsıl olan kazanç doğrudan doğruya serbest meslek kazancına girer.
