

İ.Ü. İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
40. Seri / Yıl 2001

FİKRİ HAKLAR ve BUNLARIN TELİF KAZANCI İSTİSNASI KARŞISINDAKİ DURUMU

Yrd. Doç. Dr. Mehmet YÜCE
Uludağ Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü

ABSTRACT

Right over intellectual property are defined as the right which prohibit the other persons to use them except the owners of properties. Right over intellectual property are created by human intellect, like literature, the work of arts, computer programmes, inventions, projection etc. Works of art and thought which are the main point of social development, are expected from taxation by Income Tax Law 18.code which is called "Tax-Exception of Copyright of Literary ", in order to increase them. But as this code does not contain Income Tax Law 94. code, it wouldn't reach the results that is expect. On the contrary of tax justice, although this exception is disadvantage for authors and inventors whose income is lower and advantage for authors and inventors whose income is higher, it prevents them from some formal commitments.

Ö Z E T

Fikri hak, fikir ürünlerinden sahipleri dışında diğer kimselerin haksız yararlanmalarını önlemek hakkı olarak yorumlanmaktadır. Fikir ürünleri, insan zekası ile ortaya çıkan; edebiyat, sanat eserleri, bilgisayar programları, buluşlar, tasarımlar, vb. ürünleri kapsamaktadır. Toplumsal dokunun ve gelişiminin ana unsuru düşünce ürünleri olan fikir ve sanat eserlerin, belirli koşullar dahilinde gelir vergisinden bağışık tutarak, fikir ve sanat ürünlerini yaygınlaştırmayı amaçlayan GVK'nun 18. maddesiyle ihdas edilen ve literatürde "Telif Kazançları İstisnası" olarak adlandırılan istisnanın hükmü, GVK 94.maddeyi kapsamadığı için kendisinden beklenen sonucu vermesinin mümkün olduğu söylenemez. Bununla beraber hemen belirtmeliyiz ki, bu istisna vergi adaletine zıt olarak, her ne kadar az gelir elde eden müellif ve mucitleri cezalandırıcı, çok gelir elde edenleri mükafatlandırıcı bir vergileme rejimine dönüşmüş ise de, fikir ve sanat eserlerinin mucitlerini bir takım şekli yükümlülüğünden kurtardığı da yadsınmaz bir gerçektir.

1. GİRİŞ

Kamu gelirleri arasında özel bir yeri olan verginin, kamu harcamalarını finanse etmek olan mali amacı yanında, ekonomik, sosyal ve siyasal içerikli diğer bazı amaçları da vardır. Bu çerçevede, devletin örgütlenmesindeki siyasal yapı ile toplumsal ihtiyaçların öne çıkardığı bazı faaliyetlerin belli bir kıvama gelebilmesi için, devlet, bu unsurlara ya gelir transferinde bulunarak ya da hukuki alacağından vazgeçerek bir takım maddi ve manevi destek sağlayıp onları himaye eder.

Günümüzün modern toplumlarını ayakta tutan temel dinamiklerin başında kuşkusuz "bilgi" unsuru gelmektedir. Globalleşmeyle birlikte yaşanan köklü yapısal değişimde, endüstri toplumunun stratejik kaynağı olan "sermeye" yerini "bilgi"ye terk ederken, "endüstri toplumu" yerini tamamen farklı bir yapıda olan "bilgi toplumu"na bırakmaktadır. Yaşanan bu süreçte, dünyayı küçük bir kasaba haline getiren, neredeyse beşeri maddi ilişkilerin tamamının sanal ortamda yürütülmesine olanak sağlayan ve bunu insanoğlunun hizmetine sunan enformasyon toplumunun taleplerini karşılamaya yönelik bilgi üreten ünitelerin giderek önem kazanmakta olduğu yadsınmaz bir vakıdır. Bilhassa gelişmiş ülkelerde, bilgiyi üreten kişi ve kurumlar hükümetleri tarafından titizlikle korunmakta ve çalışmalarının verimliliği konusu yeteri kadar destek görmektedir.

Bu bağlamda, ülkemizde Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde yer alan, "müellif, mütercim, heykeltıraş, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin" eserlerini vergiden bağışık tutan düzenlemenin yetersizliği 4444 sayılı Kanunla giderilmeye çalışılmıştır. Söz konusu Kanun ile, teknolojik gelişmeler dikkate alınarak, telif kazancı istisnası kapsamına bilgisayar yazılımı programlarının alınması ve telif eserlerinin yayınlanacağı yerler arasına bilgisayar ve internet ortamı ile CD ve disketin de eklenmesiyle geciken zaruriyetin telafisi sağlanmıştır. Kuşkusuz bu düzenleme, elektronik köy haline gelen dünyamızda, kabiliyetli gençlerin yeni ürün geliştirmelerini teşvik edebileceği gibi yepyeni bir istihdam alanı da oluşturacaktır. Dolayısıyla, telif kazançları istisnası ile Araştırma ve Geliştirme harcamalarında vergi erteleme uygulaması bir arada ele alınarak, bilgi çağında Türkiye'ye rekabet etme olanağını verebilecek kişi ve kurumların gerçek anlamda teşvik edilmesine ilişkin yasal düzenlemelere gidilmesinin kaçınılmazlığı ortadadır.

Bu çalışmada, öncelikle fikri haklarla ilgili genel bir bilgi verilmekte, daha sonra, bu hakların telif kazancı istisnası karşısındaki durumu ele alınmaktadır.

2. FİKRİ HAKLAR VE TELİF KAZANCI İSTİSNASI

Hukuk literatüründe yaratıcı çalışmaların sahiplerine, bu çalışma sonuçlarında üçüncü kişilerin haksızca yararlanmalarını önlemek amacıyla fikri haklar tanınmıştır. Literatürde fikir ürünlerinin sahiplerinin bu ürünler üzerindeki haklarını ifade eden kavrama karşılık kullanılacak terimlerde birlik sağlanmış değildir (Bkz. Dericioğlu, 1988: bul-ten/f1/html/sec2.html).

Fikri hak, fikir ürünlerinden sahipleri dışında diğer kimselerin haksız yararlanmalarını (bkz. Berzek, 1996: 65-69) önlemek hakkı olarak yorumlanmaktadır. Fikir ürünleri, insan zekası ile ortaya çıkan; edebiyat, sanat eserleri, bilgisayar programları, buluşlar, tasarımlar, vb. ürünleri kapsamaktadır. Daha kapsamlı bir ifadeyle, fikri emek ürünleri, modern hukuk sistemleri tarafından, fiziksel emek ürünleri gibi iktisadi değere sahip olan, hukuki düzenlemelere ve işlemlere konu olabilecek "gayrimaddi bir mal" olarak tanımlanır. *Gayrimaddi mal* ise, Medeni Hukuktaki menkul ve gayrimenkul mallar dışında, yaratıcı insan zekasının ürünü olup, üzerinde cisimlendiği maddi mallardan ayrı bir hukuki varlığa ve iktisadi değere sahip olan mallardır. Bu mallarda insan zekası ve sarf edilen fikri emek çok açık bir şekilde kendini gösterir (Erel, 1988: 4-5). 03.10.1999 tarih ve 23835 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 99/13293 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti İle Slovak Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının Onaylanması Hakkında Karara göre, "gayrimaddi hak bedelleri", terimi sinema filmleri ile radyo ve televizyon yayınlarında kullanılan bantlar dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeleri şeklinde tanımlanmaktadır. Bu bağlamda gayrimaddi

hakları , fikir ve sanat eserleri üzerindeki haklar; ihtira ve icat üzerindeki haklar ve ticari haklar olmak üzere üç ana gruba ayırabiliriz. Zeka ve düşünce ürünü olan bu mallar üzerinde, mucidine, hukuk düzenince tanınan haklar, mutlak hak niteliğinde olup, herkese karşı ileri sürülebilir(Çetin, 1997: 57).

Fikri haklar arasında yer alan **telif hakkı**, düşünce, sanat veya bilimsel bir eseri yaratan kişinin eseri nedeniyle sahip olduğu ve yasalarla korunan haklarının tümü olarak tanımlanabilir (Şeker, 1987: 64). Bilindiği gibi, fikri mülkiyet, telif hakkından daha geniş bir kavramdır ve telif hakları rejimi yanında, patent, ticari marka ve ticari sırlar rejimlerini de kapsamaktadır. Telif hakları, kişinin yarattığı fikir eserleri arasında yer almakla birlikte, mülkten çok kişiye ait düşünceye dayanır (UNESCO, 1987: 17). Telif hakkı mutlak haklardan olup, herkese karşı ileri sürülebilir. Böylece eser sahibi, Fikir ve Sanat Eserleri Hakkındaki Kanun (FSEK) tarafından getirilen hukuki koruma yanında tamamlayıcı olarak diğer kanunlarda öngörülen (Medeni Kanun, Borçlar Kanunu ve Ticaret Kanunu) mutlak haklarla ilgili talep haklarına da sahiptir (Kınacıoğlu, 1999: kina-cioglureform.html).

Eser yaratmak, uzun süreli bir çalıştırmayı gerektirmesinin yanı sıra, o alanda belli bilgi birikimini ve deneyimini gerektirmektedir. Kişinin sahip olduğu bu özelliklerin zaman zaman yaratıcılık yönü ile de birleşmesi sonucu ortaya çıkan eserler yorucu ve sabırlı çalışmaların ürünü olmaktadır. Ülkelerin ekonomik gelişmelerinde, yeniliklerin ve yeni buluşların sanayiye uygulanması büyük önem taşımaktadır. Yenilikler ve buluşların sanayiye uygulanması ve sonuçta ekonomiye katkı sağlamasında en önemli etken, buluş sahibinin ödüllendirilmesi ve buluş yapılmasının özendirilmesidir. Diğer taraftan, "eserler gelecek nesillere bugünkü kültürün seviyesini gösteren birer şahittirler. Yaratıcı fikir, eserlerde ebedileşir. Eserler kültür hayatının canlı taşıyıcılarıdır. Bu nedenle, yaratma gücüne sahip kişilerin yetişmesini sağlamak; haklarını vermek, ekonomik endişelerden uzak çalışma ortamını hazırlamakla" mümkündür (Kınacıoğlu, 1999: kina-cioglugelisim.html).

İşte, ülkemizin sosyal, kültürel ve bilimsel alanda yapmak zorunda olduğu atılımlar göz önünde bulundurularak, bu alanda faaliyet gösterenlerin korunması amacıyla getirilmiş bulunan serbest meslek kazançlarındaki istisnalar ile eser sahipleri korunmak ve teşvik edilmek istenmiştir (Bkz. Kızılot, 1994: 2333; Şenyüz, 1998: 131). Bu istisna ile sanat sahiplerinin ve kanuni mirasçılarının serbest meslek kazançlarından telif hakları ve ihtira beratları şeklindeki sına haklardan elde ettikleri kazanç gelir vergisinden bağışık tutulmuştur. Ancak hemen belirtelim ki, telif kazancı istisnasının asıl amacı sanat eserinin yaratıcısını teşvik etmek olduğundan bu istisnanın kanuni mirasçılara teşmilinin istisnanın amacıyla bağdaştığını söylemek mümkün değildir (Bkz. Bulutoğlu, 1976: 146, dipnot:36).

"Telif hakkı" terimi dar kapsamlı olup diğer fikri haklar ile sına hakları çağrıştırmadığından, burada literatürde yaygın bir şekilde kullanılan "telif kazancı istisnası" yerine "fikri hak kazançları istisnası" (Güneş, 1997: 79) teriminin kullanılmasının daha uygun olacağı kanısındayız. Ancak burada kavram tartışması bir yana bırakılarak çalışmada her iki kavram da kullanılacaktır.

Patent, Faydalı Model, Ticaret ve Hizmet Markaları, Endüstriyel Tasarım, Ticaret Unvanı ve İşletme Adı, Coğrafi İşaretler (Menşe Adı ve Mahreç İşareti), Yarı İletken Ürünlerin Topografisi, Yeni Bitki Türleri ve benzeri haklar gibi korunan fikri ürünleri, genel olarak, "Sınai Haklar" kavramı içinde değerlendirilmektedir. Fikri haklar içinde önemli bir yer tutan sınai hakların etkili ve kendi içinde tutarlı uygulanması, verimlilik artışının ve teknolojik ilerlemenin ana faktörlerinden birisidir.

Bilindiği gibi, telif kazançları sayısal bir tutarla sınırlı olmaksızın vergiden bağışık (tevkifat hariç) iken, 4369 sayılı Yasa ile getirilen sınırlamayla kısmi bir istisnaya dönüşmüştü. Bu yasanın geçici 7. maddesine göre, 1.1.1999-31.12.2008 tarihleri arasında uygulanmak üzere o yılın gelir vergisi tarifesinin birinci ve ikinci gelir dilimlerinin toplamını aşmayan (1999 yılı için 7 milyar lira) telif kazançlarına istisna uygulanacak, bu miktarı aşan telif kazançları ise vergiye tabi tutulacaktı. Beraberinde bir takım sorunları getiren bu uygulamaya yönelik olarak Vergi İdaresince çıkartılan Gelir Vergisi 221, 223 ve 224 sayılı Genel Tebliğlerinin (Bkz. Eyüpgiller, 1999:138-147) söz konusu sorunları çözmeye yetersiz kalması üzerine, 4444 sayılı Yasa ile 01.01.1999 tarihinden itibaren geçici 7.madde kaldırılarak, telif kazancı elde edenlerin herhangi bir sınıra tabi olmaksızın beyanname verme zorunluluğu kaldırılmış ve 01.01.2000 tarihinden itibaren serbest meslek kazançlarında telif istisnasının kapsamı genişletilmiştir. Böylece, kamuoyunca hararetili bir şekilde tartışılan sorunlar yumağına nihai bir çözüm getirilmiştir.

4444 sayılı Yasa ile GVK'nun 18. maddesi, "müellif, mütercim, heykeltıraş, bestekar, *bilgisayar programcısı* ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, *bilgisayar ve internet ortamı*, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, *CD, disket*, resim, heykel ve nota halindeki eserleriyle ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisi'nden istisnadır" şeklinde değiştirilmiştir Böylece teknolojik gelişmeler dikkate alınarak telif kazancı istisnası kapsamına bilgisayar programcılarının bilgisayar yazılımı alınmış ve telif eserlerinin yayınlanacağı yerler arasına bilgisayar ve internet ortamı ile CD ve disket de eklenmiştir.

3. TELİF KAZANÇLARI İSTİSNASINDAN YARARLANABİLMENİN ŞARTLARI

Telif kazancı istisnasının uygulanabilmesi için (GVK Gen. Teb. 135);

- Gelir, serbest meslek erbabı durumunda olan, müellif, mütercim, heykeltıraş, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitler ile bunların kanuni mirasçıları tarafından elde edilmiş olmalıdır. Ancak, eser yaratmak işi, genellikle, süreklilik arz eden bir faaliyet olmadığından, arızı olarak serbest meslek kazancı elde eden söz konusu kimseler de bu kapsamda mütalaa edilecektir.

• Kazançlar yukarıda açıklanan kişiler tarafından;

– Şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerin gazete, dergi, bilgisayar ve *internet ortamı*, radyo, televizyon ve videoda yayınlanması,

– Kitap, *CD, disket*, resim, heykel ve nota halindeki eserleriyle ihtira beratları satmaları veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmeleri veya kiralamaları karşılığında elde edilmiş olmalıdır.

• Yukarıda sözü edilen eserlerin 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkındaki Kanun hükümlerine göre, eser niteliğinde olması ve ihtira beratlarının tescil edilmiş bulunması gerekmektedir.

4. TELİF KAZANCI İSTİSNASINDAN YARARLANANLAR

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde, telif kazancı istisnasından yararlanabilecekler, yazar, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, *bilgisayar programcısı* ile mucitler ve bunların kanuni mirasçıları (dar veya tam mükellef farkı olmaksızın) şeklinde tek tek sayılmak suretiyle açık bir biçimde belirtilmiştir. Telif haklarının, müellif, mucit ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kişiler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar telif kazançları istisnası kapsamına girmeyeceğinden, bu kazançlar değer artışı kazancı çerçevesinde vergiye tabi tutulacaktır. Ayrıca, bu hakların, alım ve satımının ticari bir organizasyon içinde yapılması ve bir iktisadi işletmenin aktifine dahil olması durumunda ortaya çıkacak kazanç ticari kazanç sayılacaktır.

Diğer taraftan, müellif, mucit ve bunların kanuni mirasçılarının telif kazançları istisnasından yararlanabilmeleri için fiilen yazar, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, *bilgisayar programcısı* olmaları ve bu işlerle bizzat uğraşmaları zorunlu değildir. Kişinin bir işyerinde çalışmakla birlikte yaptığı işle ilgili ya da ilgisiz telif kazançları konusuna giren herhangi bir eseri vücuda getirip satması, kişinin telif kazançları istisnasından yararlanmasına bir engel teşkil etmez. Mesela, herhangi bir kurumun Bilgi-İşlem ünitesinde çalışan ve bilgisayar konusunda yetenekli bir kimsenin iş akdinde belirtilen hizmet dışında bir program yapıp, bu programı CD, disket, internet ortamı ya da başka bir şekilde satması karşılığında elde ettiği gelir arızı serbest meslek kazancı sayılacağından telif kazancı istisnasından yararlanabilecektir.

5846 sayılı FSEK'e göre, birden fazla kimsenin vücuda getirdikleri eserin kısımlara ayrılması mümkünse, bunlardan her biri vücuda getirdiği kısmın sahibi sayılır (md. 9). Birden fazla kimsenin iştirakiyle vücuda getirilen eser ayrılmaz bir bütün teşkil ediyorsa, eserin sahibi, onu vücuda getirenlerin birliğidir (md. 10). Bu bağlamda, eserin birden çok kişi tarafından müştereken veya iştirak halinde meydana getirilmesi durumunda, istisna kişilerin her biri için ayrı ayrı dikkate alınacaktır.

5. FİKRİ HAKLARIN DEVREDİLMESİ DURUMUNDA TELİF KAZANCI İSTİSNASI

Her zaman eserin mucidi ile eserin maliki aynı kişi olmayabilir. Yani, her patent sahibi söz konusu fikri ürünün mucidi olmayabilir. Nitekim, FSEK 48. maddesine göre, eser sahibi veya mirasçıları kendilerine kanunen tanınan mali hakları, süre, yer ve muhteva itibarıyla mahdut veya gayrimahdut, karşılıklı veya karşılıksız olarak başkalarına devredebilirler. Ancak, asıl veya çoğaltılmış mülkiyet hakkının devri, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, fikri hakların devrini ihtiva etmez (FSEK md. 57). Bu bağlamda FSEK'e göre, sözleşmeye hüküm ilave edilerek fikri hakların devri de mümkün olduğu söylenebilir. FSEK 17/2 maddesine göre de, aslın maliki, eseri bozmamak, yok etmemek ve sahibinin haklarına zarar vermemek kaydıyla, eser sahibi ile yapmış olduğu sözleşme şartlarına göre eser üzerinde tasarruf edebilir. Markaların korunmasına ilişkin 556 Sayılı KHK'nin 15. maddesine göre de tescilli bir marka başkasına devredilebilir. Diğer taraftan, Borçlar Kanununun 373. maddesine göre, "neşir mukavelesi, müellifin haklarını, mukavelenin ifasının icap ettirdiği miktar ve zaman için naşire nakleyler" demek suretiyle FSEK ile aynı prensibi benimsemiştir. Bununla birlikte, FSEK 16/3 ve 17/3 maddeleri hükmünce bazı manevi hakların sahibinin şahsına bağlı olduğundan, bunların sözleşmeyle devri veya feragati mümkün değildir.

Bilindiği gibi FSEK'na göre eser sahibi meydana getirdiği eser üzerinde mali ve manevi bazı haklara sahiptir. Eser sahibinin uhdesinde bulundurduğu söz konusu hakların başkalarına devredilip devredilmeyeceği konusu "fikri hakkın hukuki mahiyetini" veya "eser sahibinin eser üzerindeki hakkının niteliğini" açıklamaya çalışan teorilerle yakından alakadardır.

Manevi haklar, eser sahibinin, eserinin sahipliğini üstlenme ve eserinin özelliğine ve bütünlüğüne saygı gösterilmesini talep etme hakları ile ilgilidir. Bunlar, umuma arz salahiyeti (FSEK md.14), adın belirtilmesi salahiyeti (FSEK md.15), eserde değişiklik yapılmasını menetmek (FSEK md.16) haklarıdır. Mali haklar ise eser sahibinin eserden kazandığı para ile geçinebilmesini sağlayan haklardır. Bunlar, işleme (FSEK md.21), çoğaltma (FSEK md.22), yayma (FSEK md.23) ve temsil etme (FSEK md.24), radyo ile yayın yapmak (FSEK md.25) haklarıdır. Eser sahiplerinin izni olmadan başkaları bu hakları kullanamazlar. Tanınan bu hakların koruma şekli, süresi ve getirilen istisna ve sınırlamalar eser türüne göre farklılık göstermektedir (Acun, 1999: InternetTelif.html).

Fikri hakkın hukuki mahiyetini açıklayan teorileri, fikri mülkiyet teorisi, şahsiyet hakkı teorisi, sui jeneris hak teorisi olmak üzere üçe ayırmak mümkündür (Geniş bilgi için bkz. Franko, 1981: 29-34). **Fikri mülkiyet teorisi** kendi içinde maddi mülkiyet anlayışı ve gayrimaddi mülkiyet anlayışı olmak üzere iki şekilde ele alınabilir. *Maddi mülkiyet* anlayışına göre, eser sahibi, emeğinin mahsulü olan eser üzerinde tıpkı maddi mallarda olduğu gibi bir mülkiyet hakkına sahiptir. *Gayrimaddi mülkiyet* anlayışına göre ise, eser sahibinin eserleri üzerindeki hakkının maddi mallarda olduğu gibi mülkiyetle ifade edilmesi mümkün değildir. Zira, burada aynı bir hak mevcut değildir. Bu nedenle, eser

sahibinin fikri ürünleri üzerindeki hakkı, mülkiyet kavramını genişletmek suretiyle ortaya çıkan gayrimaddi bir mülkiyetten ibarettir. Eser sahibinin eserleri üzerindeki hakkını bir şahsiyet hakkı olarak gören **şahsiyet hakkı teorisi** göre, eser, sahibinin fikri mahsulü olduğundan onun şahsiyet hakkına giren bir haktır. Eserin, eser sahibinin zihni mahsulü olması ve onun şahsiyetine bağlı olması nedeniyle fikri hakkın devri söz konusu değildir. **Sui jeneris hak teorisinde** ise, düalist ve monist görüş şeklinde iki ayrı görüş vardır. *Düalist görüşe* göre, eser sahibinin fikri ürünleri üzerindeki hakkı birbirinden farklı ancak aralarında bir ilişki bulunan maddi ve manevi hakları içerir. *Monist görüş* ise, fikri hakların unsurlarını teşkil eden mülkiyet ve şahsiyet haklarının menşe itibarıyla birbirinden farklı olmadığını ve bir tek kaynaktan doğduğunu ileri sürmektedir. Prof. Hırş tarafından hazırlanan 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nda fikri hakkı en iyi izah eden görüş olarak kabul edilen monist görüş hakimdir.

Ancak, "*Monist Teori*", FSEK md. 48'in "Eser sahibi (.....) kendine tanınan malî hakları (.....) başkalarına devredebilir" şeklindeki hükmü, eser sahibinin eseriyle sıkı bağı olduğunu ileri sürerek bu tür bir görüşü reddetmektedir. Monist teori, fikri hakların malî ve manevî yanlarını bir ağacın kökünden fıskıran dallara benzetmektedir. Günümüzde bazı ülkelerde telif hakkının bir bütün olarak veya kısım kısım devredilemeyeceği görüşü benimsenerek kanunlarda yerini almıştır. Buna örnek olarak yine Alman Telif Hakkı Kanunu'nun paragraf 29 c.2'deki hükümlerini gösterebiliriz. Eser sahibi, ancak bir başkasına eserden yararlanabilmesi için intifa haklarını bahşedebilir (Kınacıoğlu, 1999: kinacıoğlureform.html). Buna karşın, İsviçre hukuku "telif hakkının bütünüyle devredilmesinin imkansız" olduğu şeklindeki Alman görüşü yerine "telif haklarının devredilebileceği ve miras bırakılabileceği" (THKHK, 16. Md. 1. Pr) görüşünü benimsemiştir (Dessemontet, 1996: 21).

Eser sahibinin "mali" ve "manevi" olmak üzere iki gruba ayrılan hakları çoğu kez birbirleriyle sıkı sıkıya bağlıdır. **Eser sahibi, eserini yaratmakla ekonomik yararlar elde eder.** Fakat o, bununla aynı zamanda ideal hedeflere ulaşmayı düşünür. Mesela eser sahibi, eserini kamuoyuna sunarken, maddi tatminden ziyade şan, şöhret kazanmak; öğretici ve yapıcı bazı mesajlar sunmayı amaç edinebilir. Bu bağlamda "**eser, bağımsız, ekonomik bakımdan değerlendirilebilen bir fikir ürünüdür ve eser sahibinin şahsı ile sıkı bağ içindedir**" denilebilir. Bunun sonucu olarak eser sahibinin menfaatleri, kısmen fikir ürününün değerlendirilmesine kısmen de fikir ürünüyle ilgili olmak üzere şahsi ilişkilere saygıyı sağlama ve korumaya yöneliktir (Kınacıoğlu, 1999: kinacıoğlureform.html). Gerçekten eser ile onu meydana getirenin arasında yaratma eylemi nedeniyle manevi bir bağ söz konusu olup bu bağ eser sahibinin kişiliğine bağlıdır. Özellikle salt fikir ve sanat eserlerinde bu bağlılık en yüksek düzeye çıkmakta ve eser kendisini yaratan kişinin kişiliğine perçinlenmektedir. Bu bakımdan bir eser çeşitli maddi yararlar sağlamak amacıyla başkasına devredilmiş olsa bile, mucidi ile arasındaki manevi ilişki sürebilir (Bingöl, 1996: 41). Bu bakımdan kimi görüşlere göre, hakkın bizzat kendisinin değil, kullanımının devri söz konusu olabilir. Ancak, günümüzde eser sahibinin eseri üzerinde sahip olduğu haklardan mali hakların devredilmesinde bir sakınca görülmemektedir.

Bu bakımdan, devredilmiş hakların malik veya mutasarrıfını mucit olarak nitelendirmek mümkün değildir. Dolayısıyla, mucit olmayan ama istisnaya konu eserin maliki olan bir kimsenin telif kazançları istisnasından yararlanması söz konusu değildir. Zira, eserin mucit ve kanuni mirasçıları dışındaki kişiler tarafından kiraya verilmesi gayrimenkul sermaye iradı, satılması ise sair kazanç ve iratlar (değer artış kazançları) kapsamına girmektedir.

6. TELİF KAZANCI İSTİSNASININ KONUSU

Serbest meslek kazancı niteliğinde olan fikir ve sanat eserleri veya telif kazançlarını belirli şartlar dahilinde gelir vergisinden istisna tutan "Telif Kazancı İstisnası" GVK'nun 18. maddesinde "Serbest Meslek Kazançlarında İstisna" başlığı altında düzenlenmiştir. Dolayısıyla, telif kazancı istisnasından hem yapısı hem de yasal düzenleme gereği sadece "serbest meslek kazancı" sayılan gelir unsurları yararlanabilir. Yani, eserin bir serbest meslek faaliyeti sonucu olarak meydana gelmesi gerekir. Dolayısıyla, bir yazarın iş akdi ile bağlı bulunduğu bir dergi ya da gazetede yazı yazması veya bir bilgisayar programcısının aynı şekilde bağlı olduğu işveren adına yeni programlar icat etmesi durumunda, elde ettikleri gelir ücret olduğundan, bu istisnadan yararlanmaları söz konusu değildir. Buna karşılık, ücretli statüsündeki bir kimsenin iş akdi dışında, kendi adına telif kazançları istisnası kapsamına giren bir işi yapıp 18'inci maddede belirtilen araçlarla sunması telif kazançları istisnası kapsamında mütalaa edilir. Bir öğretim üyesinin yazdığı bir makaleyi dergide yayınlattırması bu çerçevede değerlendirmek gerekir. Serbest meslek kazancının devamlı değil de arızı olarak elde edilmesi durumu, telif kazancı istisnası hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez. Buna karşılık, ticari şirket bünyesinde yapılan bir fikri sınai hakkın satılmasının, telif kazançları istisnası kapsamına girmesi söz konusu değildir. Diğer taraftan, telif hakkının mucidinin veya kanuni mirasçılarının, telif haklarını bir işletmeye sermaye olarak koymaları halinde elde edecekleri gelir ticari kazanç sayılacağından, bu kişilerin de telif kazancı istisnasından yararlanmaları söz konusu değildir.

Diğer taraftan, yukarıda belirtilen eserlerin istisnadan yararlandırılabilmesi için, bunların FSEK hükümlerine göre eser sayılması ve ihtira beratlarının tescil edilmesi gerekmektedir. FSEK'nun 1. maddesine göre eser, *sahibinin hususiyetini taşıyan ve kanun uyarınca ilim, edebiyat, musiki, güzel sanatlar ve sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulleri* olarak tanımlanmıştır. Aynı kanunda eser sayılan *fikir ve sanat mahsulleri ile bunların kapsamına giren eserler* ilim eserleri, edebiyat eserleri, musiki eserleri ile güzel sanat ve sinema eserleri olmak üzere dört grup halinde sayılmıştır (GVGT No:149). 3257 sayılı Sinema, Video ve Müzik Eserleri Kanununda eser, film, video, ses taşıyıcıları ve benzerleri üzerine kaydedilmiş hareketli veya sesli fikir veya sanat ürünleri olarak tanımlanmıştır. Bununla beraber, FSEK kapsamındaki tüm eserlerin GVK'nun 18. maddesi hükmü uyarınca telif kazançları istisnasından yararlanabileceğini ileri sürmek de mümkün değildir. Zira, söz konusu maddede hangi eserlerin istisnadan yararlanabileceği tadadi bir şekilde belirtildiğinden, bunlar arasında yer almayan bazı fikir ve sanat eserleri genel hükümler çerçevesinde vergilendirilecektir.

Dolayısıyla, bir fikir ve sanat ürününün eser sayılabilmesi için, zihni bir etkinliğin sonucunda ortaya çıkan ve sahibinin özelliğini taşıyan özgün bir çalışma olması gerekmektedir (Arslanlı, 1954: 239). Bu niteliklere, yani eser niteliğine sahip olmayan başka bir ifadeyle yayınlayanın kendi özelliğini taşımayan ve kendinden hiçbir şey katmaksızın bu yayınları olduğu gibi yapıt haline getiren kişinin elde ettiği kazanç telif kazancı istisnası kapsamına girmemektedir (Duman, 1999:88).

Bu bağlamda çeşitli sesleri taklit edip komedyenlik yaparak kazanç sağlayanlar, heykel dökümü yapan kişiler, radyo, televizyon programları ve spot hazırlayanlar, belgesel türde yapılan video çekimi karşılığında elde edilen hasılat telif kazancı istisnası kapsamına girmemektedir.

7. TÜZEL KİŞİLERİN TELİF KAZANCI İSTİSNASI KARŞISINDAKİ DURUMU

Kişilerin, ortak bir amaç gerçekleştirmek üzere kurdukları, teknik, ekonomik ve hukuksal bir boyutu olan ve tüzel kişiliğe sahip ticari işletmeler, amaçlarını gerçekleştirmek üzere bir çok personel istihdam ederler. Bu durumda, işletme bünyesinde meydana gelen eserin telif/patent hakkının kime ait olacağı yani eserin sahibinin kim olacağı konusu, eserin maddi ve manevi hakkının kullanımı açısından önem taşımaktadır.

FSEK'nun 8. maddesine göre bir eserin sahibi, "onu meydana getiren" diğer bir deyişle esere kendi özelliğini yansıtır. Dolayısıyla, bu kişi insanlığın ortak kültür varlığına bir katkıda bulunduğu eserden mali ve manevi bakımdan yararlanma ayrıcalığına sahip olma hakkına sahiptir. Alman doktrininde "yaratma gerçeği" denilen bu ilkenin istisnasız uygulanması, sadece tüzel kişilerin eser sahibi sayılmalarını engellemekle kalmaz, işverenin de işçinin vücuda getirdiği eser üzerinde aslen hak iktisabı imkânını ortadan kaldırmaktadır. Bu ilkeye göre, eser üzerindeki hakkın iktisabında irade rol oynamadığından temsil yoluyla da eser sahibi olunmaz (Ayiter, 1972: 86).

Her ne kadar, Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun 8'inci maddesinde "bir eserin sahibi, onu meydana getirendir" demek suretiyle "yaratma gerçeği" ilkesi benimsenmişse de, aynı maddenin diğer fıkralarında bir takım istisnalar getirilerek bu ilke yumuşatılmış, işveren, tüzel kişiler, yayınlayan ve sinema prodüktörü lehine, eser üzerindeki hakkın aslen iktisabını mümkün kılacak düzenlemelere yer verilmiştir. Bu suretle, Türk Fikir ve Sanat Hukuku'nda "yaratıcı olan ve yaratıcı olmayan eser sahipleri" (Ayiter, 1972: 86) şeklinde ikili bir ayırımı gidilmiştir. Fikir ve sanat eserlerinden doğan hakların kullanılması ile ilgili FSEK'nun 18. maddesinde "...eser sahibi gerçek kişi ise yaşadığı ve tüzel kişi ise devam ettiği..." yer alan ibare, Türk Fikir ve Sanat Eserleri Hukuku'nda tüzel kişilerin de eser sahibi olabileceğinin bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

FSEK'nun 8'inci maddesinde, "aralarındaki özel sözleşmeden veya işin mahiyetinden aksi anlaşılmadıkça, memur, hizmetli ve işçilerin işlerini görürken meydana getirdikleri eserin mali hak sahipleri bunları çalıştıran veya tayin edenlerdir. Tüzel kişi uzuvları hakkında da bu kural uygulanır" denilmektedir. Bilindiği gibi, hizmet sözleşme-

sinde, ücret karşılığında fikren ve bedenen hizmet sunan hizmet erbabı ile hizmet erbabını işe alarak onu emir ve talimatları doğrultusunda çalıştıran işveren olmak üzere iki taraf bulunmaktadır. Hizmet erbabı iş akdi çerçevesinde aldığı ücret mukabilinde ürettiği ürün üzerinde kural olarak bir hak iddia edemez. Dolayısıyla, hizmet erbabını bu şekilde istihdam ederek bir eser vucuda getiren işveren, FSEK 8/2 maddesinin hükmü gereğince, doğrudan doğruya eser sahibi sayılacaktır (Bu konuda benzer görüş için bkz. Erel, 1994: 145-146).

Nitekim, 551 sayılı *Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname*'ye göre de, "hizmet buluşları, işçinin bir işletme veya kamu idaresinde yükümlü olduğu faaliyeti gereği gerçekleştirdiği veya işletmenin veya kamu idaresinin büyük ölçüde deneyim ve çalışmalarına dayanan, işçinin iş ilişkisi sırasında yaptığı buluşlardır. Hizmet buluşlarının dışında kalan buluşlar, serbest işçi buluşları olarak kabul edilir". Bu açıdan bakıldığında, kişinin hizmet buluşları sonucu elde ettiği ücret, serbest buluşlar ise, duruma göre arızı serbest meslek faaliyeti veya serbest meslek faaliyeti olarak mütalaa edilir.

Tüzel kişilerin organları tarafından vücuda getirilen eserin sahibi olacakları yolundaki çözüm ise hukuk doktrininde oldukça tartışmalı bir konudur. *Tüzel kişinin hiçbir zaman gerçek eser sahibi sayılmayacağı*, başkalarının çalıştırılmasıyla gerçek anlamda eser sahibi olamayacağı, ancak "*müellif hükmünde*" tutulabileceği için FSEK'nun 8'inci maddesinde "hakiki müellif için düşünülen bu hakkın bu gibi hükmi müellifler için de tanındığı" söylenebilir. Dolayısıyla, tüzel kişinin eser sahipliği bir varsayıma dayanmaktadır (Ayiter, 1972: 89).

GVK'nun 37'nci maddesine göre, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç, aynı Kanun'un 65'inci maddesinde de, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiştir. Serbest meslek faaliyeti ise sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Bu nedenle, ilmi veya mesleki bilgiden ziyade sermayeye dayalı olup, ticari organizasyon içinde yapılan faaliyetler sonucu elde edilen gelir ticari kazanç sayılacağından telif kazancı istisnasından yararlanması söz konusu değildir.

Gerçi, gayrimaddi malların vücuda getirilmesi işi esasen ticari bir faaliyet değildir. Bilindiği gibi, ticari kazancı belirleyen unsurların başında bu "faaliyetin sürekli olması" ve "faaliyete bulunanın iktisadi yaşama katılması" unsurları yer almaktadır. Oysa, telif veya patente konu olan buluşların sürekli bir biçimde ortaya çıkartılması pek rastlanan bir durum olmadığı gibi, mucidin de bu faaliyetleri nedeniyle iktisadi hayata katılması olasılığı oldukça düşüktür. Bununla birlikte, buluş yapanların bu ürünlerini ticari işletmelere dahil olarak pazarlamaları durumunda ticari kazanç söz konusu olabilecektir (Güneş, 1997: 90-91).

Bilindiği gibi şirketler, kendilerini meydana getiren kişilerden ayrı bir hukuki varlığa sahip ise, ticaret şirketi, değilse, adi şirket olarak adlandırılırlar. Vergi mevzuatı

açısından adi ortaklıklar ile şahıs şirketlerinin elde ettikleri gelir, genel olarak ticari kazanç sayıldığından gelir vergisine tabi tutulmakta, sermaye şirketlerinin her ne şekilde olursa olsun elde ettikleri kazanç, kurum kazancı sayılarak kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

Kurumların yazar, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, *bilgisayar programcısı* olmaları söz konusu olamayacağı yani fiilen fikir ve sanat mahsullerini bizzat kendileri icat edemeyecekleri için telif kazancı istisnasından yararlanmaları mümkün değildir. Diğer bir ifadeyle, kurumun mucit olması yaratıcılık faaliyetinin zihinsel bir faaliyet sonucu gerçekleşmesi nedeniyle faaliyetin doğası, yapısı ve gerekleri ile uyumsuzdur (Güneş, 1997: 112). Gelir Vergisi Kanunu'nda telif kazancı istisnasından sadece buluş yapanla kanuni mirasçılarının yararlanabilecekleri belirtilmektedir. Oysa, şirketlerin yapıları ve hukuki statüleri gereğince bunlar arasında yer almaları mümkün değildir. Nitekim, Gelir Vergisi 149 sayılı Genel Tebliği'nde, *ihтира beratlarına (patente) konu olan buluşların ticari veya sınai bir işletmeye dahil iken satılması*, devir ve temlik veya kiralanması ya da ihтира beratlarına (patente) konu olan buluşun üretilerek satılması hallerinde elde edilen kazanç serbest meslek kazancı kapsamına girmeyeceğinden dolayı telif kazançları istisnasından yararlanmayacağı belirtilmektedir. Diğer taraftan, kurumlar vergisinde, kazançlar hangi kaynaktan sağlarsa sağlansın ticari kazanç olarak nitelendirildiğinden, kurum kazançları serbest meslek kazancına yönelik vergisel bir avantaj olan telif kazancı istisnası konusuna girmemektedir.

Ancak, şirket ortaklarının, kanunda sayılan sıfatlarla yine kanunda yer alan herhangi bir eseri icat edip, emsaline göre göze çaracak bariz bir fark olmaksızın (muvaazadan arı) makul ölçülerde işletmeye satmaları durumunda elde edecekleri kazanç telif kazançları istisnası kapsamına girmektedir. Nitekim, Maliye Bakanlığı'nun bir özeldesinde, "yayın işleriyle ilgili kooperatifin, ortaklarla yapılan işlemlerden doğan kurum kazancının, ortaklara, kooperatifle yaptıkları işlemler oranında dağıtımı halinde, söz konusu kazançlar elde edenin serbest meslek faaliyetinden doğan serbest meslek kazancı niteliğindedir ve ortakların telif kazançlarının bir parçası oluşturur. Bu nedenle söz konusu kazançların, ortakların GVK'nun 18'nci maddesinde yer alan istisna kapsamına giren kazançları ile birleştirilmesi ve istisnanın bütün toplam kazançta uygulanması gerekir" (Maliye Bakanlığı, 30.02.1982 tarih ve 22106-461 sayılı Özeldesini) denilmektedir.

Bilindiği gibi, kollektif ve adi komandit şirketlerin TTK hükümlerine göre tacir sayılmalarına karşın GVK'nun 66/3'e göre, serbest meslek faaliyetinde bulunmaları halinde ortaklar (adi komandit şirketlerde komandite ortaklar) bu işler dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar. Vergileme rejimi açısından kollektif ve adi şirket ortakları ile adi komandit şirketlerde komandite ortağın şirketin faaliyetinden sağladıkları gelir kişisel kazanç sayıldığından ortakların her birinin kendi adına beyanname verip vergi ödemesi gerekir. Dolayısıyla bu ortakların telif kazancı istisnasından yararlanıp yararlanmayacakları tereddüde yol açmaktadır. Bu konuya Maliye Bakanlığı'nın açıklık getirmesi gerekmektedir.

Ancak, vergi yasaları ekonomik koşullara bağlı olarak değişen olay ve durumlara uygulandığından, yasa koyucunun yasayı çıkarırken neyi amaçladığından çok, yasanın değişen ekonomik ve sosyal koşullar altında kazandığı objektif anlam üzerinde durulmayı öneren amaçsal yorum yöntemine (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1998: 21) göre telif kazançları istisnasına bakıldığında, bu istisnanın amacı, ilim ve kültür sahasında çalışanları teşvik etmek olduğundan kişilerin gerek yalnız başına gerekse birlikte gerçekleştirdikleri ilim ve kültür ürünlerinin tamamının bu istisnadan yararlanması gerekir. Bu bağlamda yukarıda zikredilen şirketlerin telif kazancı istisnasından yararlandırılması gerektiği kanaatini taşımaktayız. Hatta günümüzde hayati bir öneme sahip olan teknolojik gelişmeleri takip edecek veya katkıda bulunacak her türlü eserin gerçek veya tüzel kişiler tarafından gerçekleştirildiğine bakılmaksızın tümünün bu istisnadan yararlanmasına olanak sağlayan yasal değişikliğe biran önce gidilmesi zarurietini de ortadadır. Bu bağlamda telif kazançları istisnası ile AR-GE ile ilgili "vergi erteleme" uygulaması bir arada ele alınarak Türkiye'ye bilgi çağında rekabet etme olanağını verebilecek kişi ve kurumları sembolik değil, gerçek anlamda teşvik edecek yasal düzenlemelere gidilmesinin kaçınılmazlığını vurgulamak gerekir.

21'inci yüzyıla girerken uluslararası iktisadi ve siyasi ilişkiler köklü değişikliklere uğramış ve ulusal devletlerin kendilerini bu dinamiklerin dışında tutmaları zorlaşmıştır. Türkiye'nin de, fikri haklarla ilgili yasal mevzuatının güncelleştirilmesi, gerekli kurumsallaşmanın eksiksiz biçimde gerçekleştirilmesi ve fikri hakların temel insan hakları arasında önemli bir yer işgal ettiği gerçeğinin kamuoyu tarafından yeterli derecede anlaşılması, uluslararası toplumla bütünleşme çabasının ayrılmaz bir parçası olarak görülmektedir. Bu nedenle, yaratıcı düşünce ürünleri ile düşünce ürünü eser sahipleri ve toplumlar arasındaki ilişkinin düzenlenmesi gereği, toplumların yaratıcı düşünce gücüne duydukları saygının en belirgin göstergesidir. Fikri haklarla ilgili uluslararası sözleşmelerin ilk maddelerinde açıkça belirtildiği üzere, eserler üzerinde eser sahiplerinin manevi ve maddi hakları en iyi şekilde korunmalıdır. Bu konuda sağlanan başarı, toplumların yaratıcı ve üretici düşünce gücüne duyduğu saygının, toplum hayatının daha da güçlenmesi ve zenginleşmesi için özendiriminin bir ölçüsü olarak görülmektedir (TÜSİAD, 1998).

Bununla beraber, fikri haklardan sağlanan kazançların vergiden bağışık tutulması insanların yaratıcı ve üretici düşünce gücünün gelişmesine katkıda bulunacağından, toplumsal dokunun ve gelişiminin ana unsuru olan düşünce ürünlerinin yaygınlaşmasına hizmet edecektir. Nitekim, günümüzde fikri haklar, sağlam bir ekonominin alt yapısını oluşturmadaki etkisi yanında büyük bir endüstri kolu olmaya da namzettir. Mesela, fikri hakların endüstrileştiği ABD'de, bu alandaki üretimin ABD ekonomisine katkısı, 1997 yılında 400 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir. Aynı zamanda bu fikri hak ürünleri ABD'nin en büyük ihraç kalemlerinden birini oluşturmaktadır (Mann, 1998: 57).

Unutulmamalıdır ki, mükemmele ulaşmak için araştırma-geliştirme faaliyetlerinin teşviki ne kadar önemli ise, bu amaçla sarf edilen çaba, kaynak ve zaman da o kadar önemlidir. Diğer taraftan, düşünce, tasarım, araştırma, geliştirme süreçlerinin nemalarının mülkiyetinin korunması da şarttır. Bunlar sağlanamaz ise, yenilik ve gelişmeye kay-

nak tahsisi engellenmiş olacaktır (Alptekin, 1998). Dolayısıyla, telif kazancı istisnasının kapsamı daha geniş tutularak, bu vergisel avantaj ile AR-GE'ye yönelik teşvik tedbirleri bir arada düşünülerek aynı amaca hizmet edecek şekilde uyumlaştırılmaları gereği ortaya çıkmaktadır. Zira, fikri hakların etkin olarak korunmadığı, teknolojik ilerlemenin temel koşulu olan yaratıcı faaliyetlerin teşvik edilmediği riskli bir ülkede yerli teknoloji üretiminin gerçekleştirilmesi beklenemeyeceği gibi, yabancı yatırımcının da yeni teknolojiye dayalı yatırım yapma ve araştırma-geliştirme faaliyetlerinde bulunmak için böyle bir ülkeyi tercih etmesi beklenemez.

Diğer taraftan, kanunlaştırma sırasında kanun koyucunun amacını araştırarak anlam vermeyi öneren tarihsel yorum yöntemine de başvurulduğunda yukarıda iddia edilen sonuca varmak mümkündür. Nitekim, 5421 sayılı Kanununun 18.madde gerekçesinde, "Telif kazançları istisnası: Memleketimizin ilim ve kültür sahasında yapmağa mecbur olduğu hamleleri göz önünde tutarak, yeni vergi sistemi kurulurken bu sahada çalışanları teşvik edecek hükümler derpiş edilmiş..." denilerek telif kazancı istisnasının amacı ortaya konulmuştur.

Vergi tekniği açısından bakıldığında, adından da anlaşıldığı gibi bu hükme istisna başlığı altında yer verilmiştir. Bilindiği gibi istisna, vergi kanunlarında esas itibariyle vergilendirilmesi öngörülen bir *konunun* kısmen veya tamamen, süreli veya süresiz, şarta bağlı veya bağlı olmayarak vergi dışında tutulmasını ifade ettiğinden objeye yöneliktir. Diğer bir ifadeyle istisna, konudan hareket ettiğinden herkim tarafından kazanç elde edilirse edilsin önemli olan kazancın kendisidir. Dolayısıyla, telif kazancının yukarıda sayılan şirketlerce elde edilmesi durumunun telif kazancı istisnası kapsamında değerlendirilmesi vergi teorisi açısından da uygun düşmektedir.

8. TELİF KAZANÇLARINDA VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLER

Kültürel ve sosyal niteliği bulunan telif kazançları istisnası, sürekli veya arızı nitelikte olan ve belirtilen nitelikleri taşıyan kazançları kapsamına karşın, bu açıdan ortaya çıkabilecek vergi yükünü tamamen ortadan kaldırmamaktadır (Akdoğan, Kızılot ve Eyüpgiller, 1987: 166). GVK'nun 18. maddesinde belirtildiği üzere, telif kazançları istisnası kapsamına giren gelirlerin, GVK'nun 94. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmalarına bir engel bulunmamaktadır. Bu çerçevede, telif geliri üzerinden 01.09.1999 tarihinden itibaren 94/2-a maddesi uyarınca % 15 oranında (99/13230 sayılı BKK) tevkifat ve bu tevkifat üzerinden % 10 oranında fon payı kesilmektedir. Dolayısıyla, 18. maddede belirtilen kazançlar miktarla sınırlı olmaksızın % 16.5 oranında vergi yüküne maruz kalmaktadır. Böylece, telif kazancı istisnası, gelir vergisi tarifesinin ilk gelir dilimi kadar telif kazancı elde edenler hakkında istisna olma vasfını kaybederken, bu miktar üstünde kazanç elde edenler hakkında ise kısmi bir istisnaya, hatta, sabit oranlı bir vergileme rejimine dönüşerek, gelir vergisinin özünde yer alan yatay ve dikey adaleti zedelemektedir. Dolayısıyla, bu istisna, ekonomik ve sosyal hedefler gözetilerek belirlenen belli bir gelir düzeyine kadar elde edilen telif kazançlarının tevkifat dahil hiçbir vergisel yüke tabi tutulmaması, belirlenen sınırın geçilmesi halinde ise limiti aşan gelir hakkın-

da normal vergi tarifesine göre verginin tatbik edilmesi şeklinde düzenlenirse, hem yükümlü psikolojisi hem de ödeme gücü ilkesi açısından daha anlamlı bir uygulama olacağı kanısı taşımaktadır.

Telif geliri üzerinden yapılan tevkifat nihai vergileme olduğundan, artık, bu geliri elde eden kimselerin Vergi Usul Kanunu açısından defter tutma ve yıllık beyanname verme yükümlülükleri bulunmamaktadır. Bununla birlikte, söz konusu kişiler, gider pusulasını imzalamak (arızı olarak telif kazançları elde edilen) veya serbest meslek makbuzunu (sürekli bir şekilde serbest meslek kazancı elde edenler) düzenlemek, aldıkları belgeleri tanzim edip saklamak ve istenildiğinde yetkililere göstermekle yükümlüdürler. Bununla birlikte, vergi mevzuatında arızı olarak elde edilen telif kazançları için hangi belge düzenleneceği konusunda açık bir hüküm yoktur. Gider pusulasını düzenleyen VUK mad. 234'e bakıldığından, bu pusulayı birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde edinenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin; vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettireceklerdir. Telif kazancı elde eden kimse *vergiden muaf esnaf* olmadığı için, gider pusulasına ilişkin bu düzenlemenin telif kazançlarının ilgilendirdiğini söylemek pek olası değildir. Dolayısıyla, bu konudaki yasal boşluğun giderilmesi için kanun koyucunun yasama tasarrufunu kullanarak söz konusu maddenin bu arızı serbest meslek kazançlarını da içine alabilecek şekilde gerekli ilaveleri yapması gerekir. Ancak, her ne kadar "yükümlü işlemlerini istediği belgelerle değil, hukuki mevzuatın gösterdiği belgelerle belgelendirmek durumunda" ise de, VUK'da yer alan belge düzenleme ile ilgili hükümlerin ruhu esas alındığından gerekli düzenleme gerçekleşinceye kadar, arızı olarak telif kazancı elde edenlere yapılacak ödemelerin, fatura düzenlenmesi mümkün olmayan durumlarda kayıtların tevsikini temin etmek amacıyla düzenlenen gider pusulasıyla belgelendirilmesi gerektiği inancındayız.

Telif kazançları istisnasını düzenleyen GVK'nun 18.maddesine bakıldığında, kişilerin telif kazançları istisnasından yararlanabilmeleri için tam veya dar mükellef olmaları hususunda herhangi bir ayırımı gidilmemiştir. Bu bakımdan, dar mükellef müellif, mütercim, heykeltıraş, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitler ile bunların kanuni mirasçıları tarafından telif hakları ve ihtira beratlarının Türkiye'de elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar da telif kazançları istisnasından yararlanabilecektir. Bu durumda, GVK 94/4 maddesi hükmü gereğince, dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışından dolayı yapılacak ödemelerden % 25 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Ancak, dar mükelleflerin vergilendirilmesinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması varsa bu anlaşmanın göz önünde tutulması gerekir. Geliri telif ve patent haklarının satışından ibaret olan ve tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödenmiş bulunan dar mükellefiyete tabi kimselerin bu gelirleri için münferit beyanname vermeleri de ihtiyaridir (GVK mad. 101).

Müellif, mütercim, heykeltıraş, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitler ile bunların kanuni mirasçıları fikri haklarını yurt dışında değerlendirerek telif kazancı elde etmeleri durumunda, 18. maddedeki şartları taşımak koşuluyla, telif kazançları istisnasından yararlanabilirler. Ancak, bu kimseler, faaliyetlerinin devamlı olup olmadığına

bakmadan gelir vergisi beyannamesi vereceklerdir. Bununla beraber, beyan ettikleri gelirlerinin tümünü istisna olarak göstereceklerinden herhangi bir gelir vergisi yükü ile karşı karşıya kalmayacaklardır (Bu konuda geniş açıklama ve tartışmalar için bkz. Karayagdı, 2000: 140-149).

Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1.maddesine göre, serbest meslek kazancı çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisi'ne tabidir. Bu bağlamda, telif hakkına konu olan hususlarda devamlılık arz edecek şekilde faaliyette bulunulması ve işin mutad hale getirilmesi durumunda telif kazancı üzerinden % 17 oranında KDV kesilecektir. Ancak, arızı şekilde elde edilen serbest meslek kazancı (telif kazancı) KDV'ye tabi değildir.

Serbest meslek faaliyetinin mutad hale gelmesinden ne anlaşılması gerektiği konusu yasada açık bir şekilde ifade edilmediği gibi idare ile yargı kararları arasında görüş farklılığı söz konusudur. Maliye Bakanlığı "aynı yılda veya birbirini takip eden yıllarda birden fazla eser vücuda getirilmesini" devamlılık kriteri olarak kabul ederek, "arızılık vasfının kaybolacağını ve eser meydana getirmenin mutad meslek sayılması gerektiği"(Maliye Bakanlığı, 23.10.1985 tarih ve 2601001-706/6784 sayılı Özeldesesi) görüşünü taşımasına karşın, Danıştay eser sayısı yerine "herhangi bir iş yeri açma ve herhangi bir organizasyonda bulunma"yı (Danıştay 7. Dairesi, 17.12.1991 tarih ve E: 1987/4177, K: 1991/3088 sayılı Kararı) devamlılık kriteri olarak kabul edip, eser sayısı ile arızılık vasfının bozulmayacağı dolayısıyla bu şekilde eser meydana getirmenin mutad meslek sayılmayacağı görüşünü taşımaktadır (Bu konuda geniş bilgi için bkz. Süral, 1995: 7-12).

GVK'nun 18. madde kapsamına giren teslim veya hizmetlerin sürekli yapılması durumunda KDV mükellefi esasen bu kazancı elde eden kişi olduğu halde, Maliye Bakanlığı, KDV'nun 9.maddesinin kendisine verdiği yetkiyi kullanarak, telif kazancı elde eden kişi yerine, işleme taraf olanın GVK'nun 94.maddesinde öngörülen vergi sorumlusu kapsamındaki kişi ve kuruluşlardan olması halinde, KDV'nin bu kişi ve kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesini uygun görmüştür (Bkz. KDV Genel Teb. No: 19). KDV'yi işleme taraf olanların sorumlu sıfatıyla beyan (2 No'lu KDV Beyannamesi ile) edip ödeyebilmeleri için, telif kazancı elde eden söz konusu kişilerin mükellefiyetlerinin sadece GVK'nun 18. maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması, işlemlerinin tamamının GVK'nun 94. maddesine göre tevkifata tabi tutulmuş olması, bu uygulamadan yararlanmak isteyen telif kazancı sahiplerinin teslim işleminden önce ilgili vergi dairesine yazılı olarak başvurmaları ve tevkifat yapmak durumunda olan vergi sorumlusuna önceden bildirmeleri gerekir. Aksi takdirde, telif kazancı elde eden kişi KDV'yi alıcıdan alarak bizzat kendisi beyan etmek zorundadır.

9. SONUÇ

Günümüze damgasını vuran küreselleşme süreci bir taraftan uluslararası ticaretin çehresini hızla değiştirirken, diğer taraftan da ticareti düzenleyen ulusal yasalar ve çok taraflı anlaşmalarla fikri haklar kavramına ve fikri hakların korunmasına özel önem ve

öncelik getirmiştir. Fikri haklarla ilgili uluslararası sözleşmelerin ilk maddelerinde açıkça belirtildiği üzere, eserler üzerinde eser sahiplerinin manevi ve maddi hakları en iyi şekilde korunmalıdır. Bu konuda sağlanacak başarı, toplumların yaratıcı ve üretici düşünce gücüne duyduğu saygıdan öte toplum hayatının daha da güçlenmesi ve zenginleşmesi için özendirilmenin bir ölçüsü olarak görülmektedir. Bu nedenle, hukuk sistemi içinde yer alacak sağlıklı ve etkili kurallarla yaratıcı düşünce gücünün desteklenip özendirilmesi zaruri bir hale gelmiştir.

Toplumsal dokunun ve gelişiminin ana unsuru olan düşünce ürünleri olan fikir ve sanat eserleri, belirli koşullar dahilinde gelir vergisinden bağışık tutularak, fikir ve sanat ürünlerini yaygınlaştırmayı amaçlayan GVK'nun 18. maddesiyle ihdas edilen ve literatürde "Telif Kazançları İstisnası" olarak adlandırılan istisnanın hükmü GVK 94. maddeyi kapsamadığı için kendisinden beklenen sonucu vermesinin mümkün olduğu söylenebilir. Bununla beraber hemen belirtmeliyiz ki, bu istisna vergi adaletine zıt olarak, her ne kadar az gelir elde eden müellif ve mucitleri cezalandırıcı, çok gelir elde edenleri mükafatlandırıcı bir vergileme rejimine dönüşmüş ise de, fikir ve sanat eserlerinin mucitlerini bir takım şekli yükümlülükten kurtardığı da yadsınmaz bir gerçektir.

Yorucu ve sabırlı bir çalışma ile mucitlerin bilgi birikimi, engin deneyimi ve yaratıcılık yönünün birleşmesi sonucu ortaya çıkan, kültür hayatının canlı taşıyıcıları olan fikir ve sanat eserlerinden gerek ulusumuzun tüm fertlerinin faydalanması, gerekse evrensel kültürle birleşerek, uluslararası alanda hak ettiği yere çıkabilmesi için, bu alanda yapılacak diğer hukuksal düzenlemelerle birlikte, bir taraftan, telif hakları üzerinden alınan vergi yükünün mümkün olduğu ölçüde minimuma indirilmesi, diğer taraftan, GVK'nun 18. maddesinin kapsamına tüm fikir ve sanat ürünlerinin alınması gerektiği kanısındayız. Unutulmamalıdır ki, ülkelerin ekonomik gelişmelerinde, yeniliklerin ve yeni buluşların sanayiye uygulanması büyük önem taşımaktadır. Yenilikler ve buluşların sanayiye uygulanması ve sonuçta ekonomiye katkı sağlamasında en önemli etken, buluş sahibinin ödüllendirilmesi ve buluş yapılmasının özendirilmesidir. Bu bakımdan, ülkemizin sosyal, kültürel ve bilimsel alanda yapmak zorunda olduğu atılımları göz önüne alarak, bu alanda faaliyet gösterenlerin korunup, teşvik edilmesi amacıyla, GVK'nda yer alan telif kazançları istisnasının ele alınıp, adil, etkin ve özellikle yeni kabiliyetleri ortaya çıkarabilecek şekilde yeniden düzenlenmesi gerektiği inancını taşımaktayız.

KAYNAKÇA

- ACUN, Ramazan, "İnternet ve Telif Hakları" <http://www.history.hacettepe.edu.tr/archive/InternetTelif.html>, 1999.
- AKDOĞAN, A., Ş. Kızılot ve S. Eyüpgiller, **Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Gazi Üniv. Yayın No:104, 1987.
- ALPTEKİN, Atilla T., "Başlarken", **TÜSİAD BÜLTEN**, Fikri Haklar-1, Temmuz, 1998.
- ARSLANLI, Halil, **Fikir Hukuk Dersleri**, II. Fikir ve Sanat Eserleri, İstanbul, 1954.

- AYİTER, Nuşin, **Hukukta Fikir ve Sanat Ürünleri**, Ankara: AÜ. Hukuk Fak. Yayınları No:309, 1972.
- BERZEK, Ayşe Nur, "Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu Bakımında Haksız Rekabet", **Vergi Sorunları**, Sayı: 98 (Kasım, 1996).
- BİNGÖL, Pınar, "Türkiye'de Fikri Mülkiyet Hakları", **Fikri Mülkiyet Hakları ve Uluslar Arası Uyum Sorunları Semineri** (9 Ekim, 1995), İstanbul: İTO Yayınları, 1996.
- BULUTOĞLU, Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, İstanbul, 1976.
- ÇETİN, Mehmet Ali, "Gayrimaddi Haklar ve Amortismanı", **Vergi Sorunları**, Sayı: 109 (Ekim, 1997).
- DERİCİOĞLU, M. Kaan, "Fikri Haklarla İlgili Temel Kavramlar", **TÜSİAD BÜLTEN**, Fikri Haklar Bülteni-1, (Temmuz, 1998), <http://www.tusiad.org.tr/yayin/bulten/f1/html/sec2.html>, 1999.
- DESSEMONTET, Francois, "Fikri Mülkiyet Hakları Uygulamaları İsviçre Modeli", **Fikri Mülkiyet Hakları ve Uluslar Arası Uyum Sorunları Semineri** (9 Ekim, 1995), İstanbul: İTO Yayınları, 1996.
- DUMAN, Ömer, "Telif Haklarından Elde Edilen Kazançların GVK Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası**, Sayı: 217 (Eylül, 1999).
- EREL, Şafak N. Erel, "Fikri Hukukta Bilgisayar Programlarının Korunması", **Ankara Üniv. S.B.F. Dergisi**, Prof. Dr. İlhan Öztrak'a Armağan, Cilt: 49, No: 1-2 (Ocak-Haziran, 1994).
- EREL, Şafak N., **Türk Fikir ve Sanat Hukuku**, Ankara, 1988.
- EYÜPGİLLER, Saygın, "221 ve 223 Seri No'lu Tebliğler Çerçevesinde Telif Kazançlarında Vergileme", **Yaklaşım**, Sayı: 76 (Nisan, 1999).
- FRANKO, Nisim İ., **Türk Borçlar Kanunu'na Göre Yayın Sözleşmesinin Hükümleri**, Ankara: A.İ.T.İ.A. Yayınları, 1981.
- GÜNEŞ, Gülsen, **Türk Hukukunda Entelektüel Sınai Haklar Ve Vergilendirilmesi**, İstanbul: Alfa Basım ve Yayınları, 1997.
- KARYAĞDI, Nazmi, "Yurt Dışında Telif Kazancı Elde Eden Kişilerin GVK Karşısındaki Durumları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 86 (Şubat, 2000).
- KINACIOĞLU, Naci, "**Telif Hukukunda Reform Yapma Gereği Üzerine**", <http://www.ilesam.hacettepe.edu.tr/kinacioglureform.html>, 1999.
- KINACIOĞLU, Naci, "**Türkiye'de Fikrî Hakların Gelişimi Ve Nazari Esasları**", <http://www.ilesam.hacettepe.edu.tr/kinacioglugelisim.html>, 1999.
- KIZILOT, Şükrü, **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, C:1, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1994.

- MANN, Charles C., "Who Will Own Your Next Good Idea?", **The Atlantic Monthly**, 282/ 3 (September 1998).
- ÖNCEL, M., A. Kumrulu ve N. Çağan, **Vergi Hukuku**, 6.b, Ankara: Turhan Kitabevi, 1998.
- SÜRAL, Arıcan, "Telif Kazançlarının Katma Değer Vergisi Açısından Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 78 (Mart, 1995).
- ŞEKER, Sakıp, "Bilimsel Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinde Mali Teşvikler", **Vergi Sorunları Dergisi**, 1987.
- ŞENYÜZ, Doğan, **Türk Vergi Sistemi**, 4.Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi, 1998, s.131.
- TÜSİAD Sanayi ve Şirket İşleri Komisyonu, "Görüş" **TÜSİAD BÜLTEN**, Fikri Haklar-1, (Temmuz, 1998).
- UNESCO, **Telif Haklarının Temel İlkeleri** (Çev. Çiğdem Yıldırım), Ankara: Kültür ve Turizm Bakanlığı Fikir ve Sanat Eserleri Dairesi Başkanlığı Yayını, 1987.

DEĞİŞİM YÖNETİMİ :

İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİNİN

YENİ GÖREV ALANI

Yrd. Doç. Dr. Tahir AKUŞEKİ

İstanbul Üniversitesi

İktisat Fakültesi

Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Bölümü