

Serbest (Free Lance) Gazetecilik Faaliyetinden Elde Edilen Kazançların Avrupa Birliği'nde Vergilendirilmesi

Dilek ÖZKÖK-ÇUBUKÇU^(*)

Serbest Gazetecilik Faaliyeti ve Faaliyetten Elde Edilen Kazanç

Bu faaliyetten elde edilen kazancın tanımı ülkeden ülkeye değişebilmekte veya ülkelerin bu faaliyetten elde edilen kazanç için kullandığı terim farklı olabilmektedir. Ancak genel olarak söylenebilecek olan kazancın tanımı ile serbest gazetecilik statüsünün vergilendirme açısından tanımı arasındaki bağlantıya göre değişmiştir. Ülkeden ülkeye tanımı değişen serbest gazetecilik faaliyeti bazen serbest meslek faaliyetini bazen de bir işletme ya da şirket yönetme faaliyetini ifade etmektedir. Ancak Avrupa ülkeleri ortalamasına göre toplam gazetecilerin yaklaşık üçte birinin serbest çalışan gazetecilerden oluştuğu düşünüldüğünde vergi rejimi açısından ortaya çıkan farklılık daha da önem kazanmaktadır.

Serbest Gazetecilik Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi

Serbest gazetecilik faaliyetinin vergi rejimi ile ilgili öncelikle belirlenmesi gereken kazancın ücret kategorisinde mi yoksa serbest meslek kazancı

^(*) Dr., A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü

kategorisinde mi vergilendirildiği ile ilgilidir. Bazı ülkelerde bu sorunun cevabını ulusal basın yasaları cevaplandırırken bazılarında genel iş yasaları ve yönetmeliklerle çözülmüştür. Ancak ülkelerin çoğu için genel kural özel basın yasalarının dışında vergilendirme açısından vergi otoritesinin ne şekilde işlem yaptığıdır. Bir sözleşme ile bir işverene bağlı olarak bir basın kuruluşunda kadrolu olarak ücret karşılığı çalışan gazeteciler için vergileme açısından az çok belirlilik vardır. Ancak serbest gazeteciler için sorun aynı anda hem sözleşmeli çalışan hem de serbest meslek sahibi gibi tamamen kendi hesabına çalışan kişilerden oluşan bir meslek kategorisine benzer nitelikler göstermesinden kaynaklanmaktadır. Günümüz gelişen teknolojilerinin getirdiği yeni çalışma koşulları nedeniyle bir gazetecinin asli faaliyeti çerçevesinde herhangi bir basın kuruluşunda kadrolu olarak ücret karşılığı çalışıp, bir başka basın kuruluşunda ise serbest gazetecilik faaliyetinde bulunması oldukça sıradanlaşmıştır. Bu nedenle serbest gazeteciliğin kavramsal olarak hangi faaliyetleri kapsadığını belirlemek vergilendirme açısından önem taşımaktadır.

Aslında ücret geliri elde edenlerle sundukları uzmanlık gerektiren hizmet karşılığı serbest meslek kazancı elde edenler arasındaki temel ayırım noktası olan bağımlılık unsuru gazetecilik faaliyeti açısından da geçerliliğini korumaktadır. Ancak her zaman çok açık olarak ortaya koyulamayan bu unsur için her olay için çalışan kişinin hangi statüde vergilendirileceği belirlenmelidir. Ücret söz konusu olduğunda işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışma karşılığı elde edilen para ve para ile temsil edilen diğer menfaatlerden bahsedilmektedir. Buradaki işveren ve işyerine bağımlılık unsuru ücretin bir hizmet sözleşmesi sonucu elde edilmesini gerektirir. Serbest meslek kazancı söz konusu olduğunda ise bağımsız bir çalışma söz konusudur. Herhangi bir işverene bağımlılığı olmayan şahıs kendi sorumluluğu altında ve kendi nam ve hesabına çalışmaktadır. Ancak bu kazancın ticari nitelikteki bir faaliyet kazancından ayıran niteliği, burada ticari faaliyetteki sermaye unsurundan çok, faaliyetin uzmanlık gerektiren bir emekyoğun faaliyet olmasıdır. Faaliyette parasal nitelikten çok fikri nitelik önem kazanmaktadır.¹ Gazetecilik faaliyetinin temelinde de bulunan bu fikri çalışma unsuru bağımsızlık esasına göre serbest meslek mensubunun kendi çalışma şartlarını kendilerinin, sunulan hizmetten faydalana bağlı olmaksızın, gerçekleştirmesi anlamına gelmektedir. Bu unsur serbest meslek kazancının ücretten ayrılan yönünü oluşturur.

¹ Öncel-Kumrulu-Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001, p. 299.

Genel olarak Avrupa ülkelerine baktığımızda serbest gazeteciliğin üç farklı çalışma biçimi alabileceği görülmektedir. *Kendi hesabına çalışan serbest gazeteciler* kendi belirlediği bir çalışma planı veya programı ile hiçbir işverene bağlı olmaksızın tamamen bağımsız olarak çalışan gazetecilerdir. Belirli bir müşteri portföyü ile, karşılıklı olarak fiyat belirlemek prensibi ile, çalışırlar. Çalışma saatleri ve çalışma yerleri konusunda esneklik vardır ve genellikle ikametgahı ile çalışma yerleri aynıdır. *Sözleşme ile çalışan serbest gazeteciler*, belli bir gazete veya yayın kuruluşunda ücretli ve daimi kadrolu olarak çalışan gazetecilerden farklı olarak, belirlenmiş -uzun veya kısa- bir süre için ve imzalanan bir sözleşme ile yayın kuruluşuna bağlı olarak çalışan serbest gazetecilerden oluşur. Bunlar genellikle önceden sözleşmede belirlenen çalışma saatleri ile bağlı, belirli bir işyerinde ve belirli bir işi yerine getirmek üzere çalışmaktadırlar. Belirli bir işin yapılması karşılığında sözleşmede belirtilen ücreti almaktadırlar, ancak gazetede ücretli statüsünde değildirler. Bir üçüncü grup serbest gazeteci ise *pigiste*² olarak adlandırılan ve birden fazla medya kuruluşu için aynı anda çalışabilen, *satır başına ücret* elde eden gazetecilerdir. Bunlar için hiçbir çalışma saati ve yeri belirlenmemiş olup tamamen bağımsızdırlar. Bu grup gazeteciler için aslında Avrupa ülkelerinde hiçbir ulusal bir yasal düzenleme bulunmamakla birlikte Fransa bu durumun istisnasını oluşturmaktadır ve bu kategoriden sayılan gazetecilerin de diğer gazeteciler gibi çeşitli sosyal haklardan yararlanmalarını için gerekli yasal temeli oluşturmuşlardır. Fransız İş Yasasının (*Code du travail, Loi n° 74-630 du 4/7/1974*) L761-2'inci maddesi bu gazeteci statüsünü tanımlamıştır. 1974 yılında maddeye yapılan ekleme ile serbest çalışan gazetecileri de ücretli kategorinde kabul etmişti. Madde hükmüne göre işveren ile yapılan sözleşmenin şekli ne olursa olsun bir ödeme karşılığı profesyonel olarak gazetecilik yapan ve bir ya da birkaç basın kuruluşunda mesleğini icra eden ve bu faaliyetinden elde ettiği kazancı geçimini temin etmede esas olan kişilerin bu sözleşmesi iş akdi kabul edilir. Bunun doğal sonucu satır başına ücret alarak çalışsa da gazetecilerin ücretlilerin sahip olduğu pek çok sosyal güvenlik ve iş güvencesi ile ilgili haklara sahip olmaları sağlanmıştır. Ücret ödeme yöntemi ve miktarı ve sözleşmenin akde verdiği isim ne olursa olsun bu yapılan sözleşmenin iş akdi olma niteliğini değiştirmez. Bu nedenle *pigiste* olarak adlandırılan bu gazeteciler de toplu sözleşmeye bağlı diğer gazetecilerin sahip oldukları ücretli izin, işsizlik sigortası, emeklilik hakkı, hastalık, kaza, işgörmezlik sigortası

² Fransızca olan bu kelimenin İngilizce karşılığı için *freelance* kullanılırken Fransızca karşılığında *freelance* gazetecilik faaliyetinden aldığı ücret ve tabii bulunduğu hukuki statü bakımından ayrıştırılmıştır.

gibi haklara sahip olurlar. Fransa'da serbest gazeteciler kendi hesaplarına çalışıp fatura usulüyle aldıkları ücretlerinden sosyal güvenlik kesintileri işveren tarafından yapılmayıp sosyal güvenlik primlerini kendileri ödemek durumundadırlar. Buna karşılık pigiste'ler ise ücretliler gibi sosyal güvenlik şemsiyesine sahiptir. Ancak ücretlilerden farklı olarak gelir vergilerini kendileri beyanname ile yıl sonunda bildirmeyip, işveren tarafından ödeme yapılırken vergi kesintisine tabi olur.

Serbest gazetecilik faaliyetinden elde edilen kazançların Avrupa ülkelerinde hangi gelir kategorisinde vergilendirildiğine bakıldığında serbest meslek veya bağımsız faaliyet kazancı ya da ticari olmayan kazanç olarak gelir vergisine tabi olduğu görülmektedir. Almanya, Avusturya, Danimarka, İngiltere, İrlanda, İtalya, İspanya, Lüksemburg, Hollanda, Portekiz serbest meslek ya da serbest çalışma kazancı kategorisi, Fransa ticari olmayan kazanç kategorisi olarak adlandırmaktadır. Belçika ise ücret, ticari kazanç ve serbest meslek kazancını kapsayan "profesyonel kazanç" kategorisinde vergilendirme yapmaktadır.

Ancak ülke uygulamalarında faaliyetin serbest meslek faaliyeti, ticari olmayan faaliyet ya da benzeri bir isimle adlandırılan bir gelir kategorisinde ya da bağımlılık unsurunu taşıyan ücret kategorisinde vergilendirildiğinde en belirgin ayırıcı özelliklerden birinin indirilebilir giderler yönünden ayrıldığı ortaya çıkmaktadır. Çünkü serbest gazetecilik faaliyetinin vergilendirilmesi ile ilgili bir diğer alternatifin ücret kategorisinden vergilendirilmesi olduğundan hareketle kazanç ücret kategorisinde değerlendirildiğinde genellikle indirilen giderler yönünden gazetecilerin oldukça sınırlandırılmış olduğu görülmektedir. Bu durum Avrupa'da faaliyet gösteren gazetecilerin birbirinden farklı ve adil olmayan vergiler ödemesine neden olmaktadır. Farklı vergileme rejimleri, basın yayın sektöründe teknolojik ilerleme ile herhangi bir ülkede ikamet edip bir diğer ülkede eserlerini yayınlama olanağına sahip olan serbest gazeteciler için adaletsizliğe sebep olmaktadır. Özellikle de serbest gazetecilere tabi olacakları gelir kategorisini seçme konusunda serbestlik tanınması veya tanınmaması bu durumun daha ön plana çıkmasına neden olmaktadır. Örneğin Danimarka'da serbest gazeteciler hangi kategoriden vergiye tabi olacaklarını seçerler. Seçtikleri kategoriye göre ya diğer serbest meslek kazancı elde edenler gibi veya ücret kategorisinde vergilendirilirler. Finlandiya'da vergi otoritesi bir işletme sahibi veya ortağı olmayan tüm serbest gazetecileri ücret elde ediyor varsaymakta ve çok sınırlı olarak bazı giderlerin indirimine izin vermektedir. İngiltere'de ise serbest gazeteci sözleşmeli olarak bir basın-yayın kuruluşunda çalışı-

yorsa "serbest meslek" kazancı elde ediyor varsayılmaktadır. Ancak bu gazetecinin sözleşme ile çalışma durumu süreklilik gösteriyorsa gider indirimi sınırlandırılmakta ve yükümlü ücret elde edenler gibi vergilendirilmektedir. İtalya'da ise serbest gazetecinin vergi yükümlüsü olduğu kategori seçmiş bulunduğu KDV rejimine göre belirlenmekte ve KDV yükümlüsü olup olmamasına göre değişmektedir. Eğer gazeteci KDV yönünden yükümlü olmayı seçmişse serbest meslek kazancı elde etmiş kabul edilerek bu kategoriden gelir vergisine tabi olmaktadır. Avrupa Birliği dışında kalan Norveç'te ise serbest yazarların elde ettikleri kazanç ücret gibi vergilendirilmekle birlikte, serbest gazetecilik faaliyeti kendi içinde farklı faaliyetlere ayrılmaktadır. Buna göre gazetecilik faaliyeti serbest fotoğrafçı ve yayıncılar için söz konusu ise bu kişiler ücret değil, serbest meslek kazancı elde ediyor sayılır. Avusturya, İngiltere ve Yunanistan dışındaki diğer A.B. ülkelerinde ise sözleşmeyle çalışan serbest gazeteciler açısından genel uygulama bunların ücret elde edenler gibi vergilendirilmesidir. Bu çerçevede sözleşmeli çalışan serbest gazetecilerin genellikle bu kategoride mesleki giderler için elde edilen ücret üzerinden gider indirimi yapamadıkları görülmektedir.

Serbest gazetecilik faaliyetinin Bağımsız çalışmadan elde edilen **serbest meslek kazancı** olarak vergilendirildiği durumlarda pek çok ülkenin sadece *gerçek usulde* vergilendirme yaptığı görülmektedir. Almanya, Finlandiya, Yunanistan, İrlanda, 1992'den itibaren İtalya, Portekiz, İsveç, Danimarka açısından vergilendirme gerçek usulde yapılmaktadır. Serbest meslek kazancında *götürü usulde* vergilendirmeye çok az sayıda ülkede vergi sisteminde yer vermektedir. Ancak götürü vergilendirme yönteminin genellikle tam götürü vergilendirme yerine yarı-götürü vergilendirme olarak uygulandığı görülmektedir. Örneğin, Avusturya'da belirli bir hasılatın altında kalınması halinde genel giderler doğrudan gerçek değerlerinden indirilmeyip, götürü bir indirim imkanı bulunmaktadır. Öte yandan İspanya da serbest meslek kazançları için bir yarı-götürü usul benimsemiştir. Buna göre hasılat belirli bir seviyenin altındaysa, genel giderler için yapılan harcamaların yanı sıra safi hasılatın % 10'u kadar diğer giderler için indirim yapılmasına izin vermektedir. Belçika'da ise genel vergilendirme tekniği gerçek usul olmakla birlikte, mesleki gider indiriminin elde edilen hasılatın belirli bir oranı olarak belirlenmesine izin vermektedir. Buna göre, eğer mesleki giderler 4090'dan küçükse hasılatın %20, 4090 Euro ile 8180 Euro arasında %10'u, 8180 Euro ile 13 634 Euro (330 000 ile 550 000 Fbe) arasında % 5'i, 13634 Euro'dan büyükse % 3'ü indirilebilir. Ancak her şartta indirim tutarı 2726 Euro'dan fazla olamaz. Ancak bu örnekler içinde dikkat çekici iki uygulama

ma İsveç ve Finlandiya'nındır. Bu iki ülkede de serbest meslek kategorisi başlığında ayrı bir vergilendirme söz konusu değildir. Eğer faaliyet bireysel olarak yapılan bir faaliyetse gelir vergisinin normal vergilendirme usulünde gerçek gider indirimi, şirket adına yapılıyorsa kurumlar vergisi vergilendirme usulünde gerçek gider indirimine tabidir.

Ancak serbest gazetecilik için vergi ve sosyal güvenlik açısından en ilginç örneği hiç şüphesiz ki daha önce bahsedilen Fransa'da uygulamasıdır. Burada profesyonel olarak çalışan gazeteciler, ister *free-lance* ister ücretli olsun, iki vergi rejiminden birini seçmek durumundadırlar. Bu durumda gazeteciler için vergilendirme rejimi açısından esneklik olduğu söylenebilir. 1998 yılından itibaren sadece gazeteciler için kabul edilmiş olan ve *mesleki gider yardımı (allocation pour frais d'emploi)* olarak adlandırılan götürü bir gider indirimi (7650 Euro) yapmak. Bu uygulamanın alternatifinde ise yine gazeteciler için öngörülmüş olan ek götürü gider indirimi (*déduction forfaitaire supplémentaire*) olarak adlandırılan ve 1530 Euro'yu geçmemek üzere, kazancın % 30'u oranında götürü gider indirimi yapma seçeneği bulunmaktadır.

Gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek kazancının belirlenmesinde gelirden indirilen giderler açısından tüm ülkelerde mesleki nitelikli kazançlardan işyeri ve telefon giderlerinin tümünün indirilebilir gider kabul edildiğini görüyoruz. Sadece İtalya'da bu giderler için bir sınır getirilmiştir; telefon giderlerinin 516 Euro'ya kadar olan bölümünün tümü, bu tutarı aşması halinde % 12'si indirilebilir. Serbest gazetecilerin büyük çoğunluğunun ev ve çalışma yerini ayırmadıkları için vergi sistemlerinin hemen tümü özel amaçlı kullanıma bağlı giderler ile mesleki giderlerin ayırımı konusuna dikkat etmektedir ve belirli ölçüde işyeri ve telefon giderlerinin indirimine izin vermektedir. Gazetecilerin bazı teknik özellikleri olan bilgisayar, fotoğraf makinesi gibi araç ve gereçleri için duruma bakılacak olursa bunların da genellikle tamamının indirimine konu olduğunu görüyoruz. Ancak bazı ülke uygulamalarında bu tip araç gereç alımının herhangi bir işletmenin yatırımlarına yaptığı harcamalardan farksız kabul edilerek bunlar için amortisman ayrıldığı görülmektedir. Örneğin Finlandiya'da serbest gazeteciler büro araç gereçleri için azalan bakiyeler yöntemine göre, yıllık % 25 oranını geçmemek üzere 3 yıl boyunca amortisman ayırabilirler. Bu yöntem İngiltere'de de uygulanmaktadır. Diğer bazı ülkelerde bu giderlerin indirimi sınırlandırılmıştır: Yunanistan bilgisayar, fotoğraf makinesi gibi araç ve gereçlerin maliyetinin % 20'sinin ve kağıt, kalem gibi ofis harcamalarının %8'inin indirimini kabul etmektedir. İtalya ise araç-gereçlerin belirli bir tu-

tarı (516 Euro) geçen kısmı için araç-gerecin cinsine göre % 20 veya % 12 indirimi, bu tutara kadar ise tamamının indirimine izin vermektedir.

Serbest gazetecinin **sözleşme** ile çalışıyor olması halinde indirilebilir giderler yönünden incelendiğinde bu gruba giren serbest gazetecilerin genellikle **ücretliler** gibi vergilendirilmekte olduğu görülmektedir. Bu durumda ya hiç özel bir gider indirimi kabul edilmemekte (İrlanda, İtalya) ya da sınırlı bazı giderlerin indirimine izin verilmektedir. Sınırlı gider indirimi genellikle haberleşme ve seyahat giderleri için uygulanmaktadır (Avusturya, İngiltere, Norveç ve İsveç). Bir üçüncü durumda ise, Almanya, Danimarka, Fransa, Lüksemburg ve Yunanistan'da olduğu gibi, kendi hesabına çalışan serbest gazeteciler için öngörülen indirimlerin sözleşmeyle çalışan gazeteciler için de uygulandığı görülmektedir.

Bazen mesleki giderleri kapsayacak şekilde ülkelerde gerek kendi hesabına çalışan gerekse sözleşmeli çalışan serbest gazeteciler için özel gider indirimi yapıldığı görülmektedir. Az yukarıda Fransa örneğinde bahsedilen biçimde, bu faaliyetten elde edilen kazancın belirli bir bölümü için geçerli bir uygulamadır ve genellikle Avrupa Birliği ülkeleri içinde uygulaması sınırlı kalmıştır. Aşağıdaki tablodan da görüleceği gibi normal mesleki gider indirimi dışında uygulanan diğer kişisel indirimler serbest gazeteciler için de geçerli olmaktadır.

Gelir vergilerinin ödenme tekniği açısından düzenlemelerde ülkelere göre çeşitlilik devam etmektedir. Sözleşme ile çalışan gazeteciler pek çok ülkede ücret geliri elde edenler gibi değerlendirildiğinden bu kategoriye özgü bir vergileme tekniği haline gelen kaynakta kesinti (stopaj) yoluyla vergiye tabi olmaktadır. Ancak kaynakta kesintinin yapılmadığı ülkelerde gelir vergilerinin diğer kazanç kategorileriyle aynı beyanname verme ve ödeme usullerine tabi oldukları ve genellikle de birkaç taksitte ödendiği görülmektedir.

Konuyla ilgili olarak bazı ülkelerin değişik uygulamalar da yaptığı görülmektedir. Örneğin Almanya'da ve Avusturya'da serbest gazetecilerin gelir vergisinin 4 eşit taksitte ve Türkiye'deki geçici vergi uygulamasına benzer bir biçimde alındığını görüyoruz. Bunun için söz konusu yükümlünün bir önceki yıl beyanamesi üzerinden hesaplanan verginin %25'inin gelir vergisi taksit dönemlerinde ödenmesi ve faaliyete ilişkin normal beyan döneminde gelir vergisi hesaplandıktan sonra gerekli düzeltmelerin yapıldığı görülmektedir. Belçika'da da bu uygulama ön ödeme ("*versement anticipé*")

Tablo 1 Özel Gider İndirimi

Almanya	Serbest Meslek Azami 2480 Euro olmak üzere brüt kazancın % 30'u	Sözleşmeli Gazeteci Aylık götürü 58_ (<i>journalistenpaushale</i>)
Avusturya	Sadece gazetecilere özgü değil; pek çok faktöre göre değişiyor.	Sadece mesleki giderler gerçek usulde indirilebilir
Danimarka	Hasılatın % 63,5'ı	Hasılatın % 40'ı (eğer kazanç 4100 DDKdan fazlaysa)
Finlandiya	Gelirin % 3'ü	İndirim yok
Fransa	Götürü 7650 Euro ya da gerçek gider indirimi	Serbest meslek gibi
İngiltere	" <i>personal allowance</i> " adı altında vergi kategorinden bağımsız olarak genel indirim: 4335 GBP. Ayrıca işin gerektirdiği tüm mesleki giderler	Serbest meslekte olduğu gibi "personal allowance" uygulaması
İrlanda	Çeşitli faktörlere göre değişen indirim	Duruma göre farklı: sadece sözleşmeyle çalışıyorsa hiç indirim yok, veya serbest meslek gibi
İsveç	Sadece mesleki gider indirimi mevcut	Özel indirim yok
İtalya	KDV'ye tabi mükellef ise mesleki giderler	% 5
Lüksemburg	Mesleki giderler	Sınırlı gider indirimi
Norveç	Fotoğrafçılar tüm giderleri indirebilir. Ancak hem fotoğrafçılık hem yazarlık söz konusu ise götürü gider indirimi	Sadece fotoğrafçılar ve TV gazetecileri için mesleki gider indirimi söz konusu
Yunanistan	Mesleki giderler	Mesleki giderler

Kaynak: FEJ, **Rapport du Groupe d'expert Freelance de la Fédération Européen des Journalistes, Phase II, impôts et pension de retraite**, Octobre 1999.

pe") adıyla uygulanmaktadır. Finlandiya'da da benzer bir ön vergi gerek ücret gerekse diğer gelir kategorileri için kesilmektedir. Yükümlü kaynağa kesintiye tabi değilse her ay tespit edilen bu ön vergiyi ödemektedir. Diğer ülkelerde de taksit sayısı değişmek üzere geçici vergi uygulamalarına rastlanmaktadır. İki (Fransa, İspanya), üç (Portekiz) veya dört (Almanya, Avusturya, Belçika, Yunanistan gibi), en çok on-on iki taksitte (Danimarka, İsveç) ödendiği görülmektedir.

Vergi beyannamesi her yıl verilmekle birlikte serbest gazetecilik için esas sorun gelir kaynağının süreklilik göstermemesinden kaynaklanmaktadır. İyi ve yüksek kazanç elde edilen bir yılın ardından dar, az kazançlı bir çalışma dönemi, çoğu kez bu yükümlülerin vergi ödeme kapasitelerinde de daralma yaratmaktadır. Böyle bir sorunun sadece vergi ödeme yönü değil aynı zaman geniş anlamda sosyal güvenlik ve işsizlik sigortası yönünün de bulunduğu açıktır. Bu nedenle geçici vergi uygulamalarında ödenecek verginin bir önceki yıl temel alınarak hesaplanması aslında bu durumu güçleştiren bir konu olarak algılanabilmektedir. Ancak bazı ülkelerde önceki yıla göre hesaplanan vergide bazı değişiklikler yapma ve buna bağlı olarak da yükümlünün içinde bulunulan vergi dönemindeki ekonomik durumu göz önüne alınarak vergi ödeme kapasitesini doğru olarak saptama imkanı bulunmaktadır. Bu duruma ilişkin ülke uygulamalarına bakacak olursak, örneğin Danimarka'da serbest meslek kategorisinde serbest gazetecilik faaliyetinden elde edilen kazançlar için gelir vergisi Haziran ve Aralık dışında kalan aylarda yapılmaktadır. Bunun için iki yöntemden biri uygulanmaktadır: yükümlünün kendisi içinde bulunulan yılın kazancına ilişkin yaklaşık bir kazanç belirlemekte veya vergi idaresi önceki yıl kazancını temel alarak hesaplama yapmaktadır. İspanya'da ise iki farklı taksitlendirme ve gelir vergisi hesaplama yöntemi bulunmaktadır. Buna göre 1 Ocaktan başlamak üzere üçer aylık dönemler itibarıyla hasılat ve giderler arasındaki farkın % 20'si gelir vergisi olarak ödenmekte ya da 20 Haziran'da % 60 ve 5 Kasım'da %40 oranından iki taksitte ödenmektedir. Böylece yükümlünün ödeyeceği gelir vergisini yıldan yıla değişen kazanç durumuna göre belirleme imkanı bulunmaktadır. Ancak verginin dönemselliğine bağlı olarak vergi oranında yapılan önemli farklılaştırmanın vergi adaleti yönünden tartışmalı olduğu da açıktır. Benzer bir uygulama İtalya'da da bulunmaktadır. İngiltere'de ve İrlanda'da verginin ödenmesi gene önceki dönem hesap edilen vergi üzerinden gerçekleştirilmektedir. İngiltere'de önceki vergi döneminde hesaplanan verginin %50'si içinde bulunulan vergi döneminin başlangıcında birinci taksit olarak ödenmekte, aynı miktarda ikinci taksit Temmuz sonunda öden-

mektedir. Eğer ödenecek vergi önceki dönemde ödenenden fazla ise gelecek vergi döneminin başında Ocak ayında ödenmektedir. Bunun serbest meslek faaliyeti için önemli bir vergi avantajı olarak görmek mümkündür. Ancak ödenecek verginin bir önceki dönemde ödenenden az olması halinde vergi idaresinin taksit miktarlarında indirim yapması mümkündür.

Gelir vergisi yükümlülüğü yönünden önem taşıyan diğer bir konu da serbest gazetecilerin defter ve belge düzeni açısından durumudur. Ülke uygulamalarına baktığımızda hemen tüm ülkelerde genel olarak kendi hesabına çalışan serbest gazeteciler için defter tutma yükümlülüğünün bulunmasına karşın sözleşme ile çalışanlar için böyle bir yükümlülüğün olmadığı görülmektedir. Bu durumun tek istisnasını her iki grup gazeteci için de defter tutma yükümlülüğünün olduğu Yunanistan ve her iki grup gazeteciler için de defter tutma yükümlülüğü bulunmayan Avusturya, Lüksemburg ve Norveç oluşturmaktadır. Kendi hesabına çalışan serbest gazeteciler için bulunan defter tutma yükümlülüğünün bazı ülkelerde kolaylaştırıldığı ve daha az sıkı kayıt kurallarına bağlı defter tutmaya izin verildiği görülmektedir. Örneğin Finlandiya, Almanya, İngiltere uygulamaları bu yöndedir. Finlandiya örneğinde, kendi hesabına çalışan serbest gazetecilerinden sadece KDV yükümlüsü olmayanlar için bu durum geçerli iken, Almanya ve İngiltere’de kendi hesabına çalışan serbest gazetecilerin tümü bilanço usulüne kıyasla daha basit defterler tutarlar.

KDV Yükümlülüğü Açısından Serbest Gazetecilik Faaliyeti

Aşağıdaki tablodan görüldüğü gibi KDV yükümlülüğü açısından da ülkeden ülkeye farklılıklar görülmektedir.

Sürekli olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri KDV kapsamında hizmet sayıldığından KDV yükümlülüğü gerekli olmaktadır. Sürekli olarak yapılan serbest gazetecilik faaliyeti de gerçek usulde KDV yükümlülüğüne neden olmaktadır. Ancak yükümlülerin alımları için KDV yüklenmesi, satışlarında KDV toplanması ve aradaki farkın vergi idaresine ödenmesi ve verginin doğru hesaplanması için defter ve belge düzenine uyulması prensibinin önem taşıdığı bu vergiden kaynaklanan zorlukların bireysel yükümlüler için zorlayıcı olması sebebiyle pek çok ülke uygulamasında gerçek usulde KDV yükümlülüğünün hafifletildiğini görüyoruz. Örneğin pek çok ülkede yükümlülük belirli bir muafiyet sınırından itibaren geçerli olduğu için hasılatları bu sınırları aşan serbest meslek mensupları için KDV uygulanmaktadır. Bu uygulama muafiyet eşliğinin altında kalınması halinde yüküm-

Tablo 2 Serbest Gazetecilikte KDV Yükümlülüğü

	KDV oranı	KDV yükümlülüğünde muafiyet eşiği	Serbest meslek kategorisinde vergilendirilen gazeteciler	Sözleşmeli çalışan gazeteciler
Avusturya	% 20	2180 Euro	Seçime bağlı	Seçime bağlı
Almanya	% 16,00	16 616 Euro		
Danimarka	%25	20 000 DKK	Yazılı basın gazetecisi ve karikatürist KDV yükümlülüğü dışında. Fotoğrafçı ve yayımcılar yıllık gayri safi hasılatı muafiyet eşiğini aşıyorsa yükümlü	Serbest meslek gibi
Finlandiya	% 22,00	8409 Euro	Yazar, muhabir ve çizgi yazarlar KDV'den muaf. Fotoğrafçı ise gayri safi hasılat 50 000 FM den fazla ise yükümlü	KDV indirimi yok
Fransa	% 20.60	26 678 Euro	Seçime bağlı yükümlülük	
İngiltere	% 17,50 (%0)	48 000 GBP	Seçime bağlı yükümlülük	
İrlanda	% 21,00		Yükümlü	KDV yükümlüsü değil
İsveç	% 25,00 veya % 6		% 6 yazar ve çizerler için. Hepsi yükümlü.	Yükümlü değil.
İtalya	% 20,00	10 329 Euro	Yükümlü	KDV yükümlüsü değil
Lüksemburg	% 12,00		Yükümlü	Yükümlü
Norveç	% 23,00		Fotoğrafçılar dışındakiler yükümlü değil	Yükümlü değil
Yunanistan	% 18	yok	Yükümlü	Fotoğrafçı ve görsel yönetmenler KDV yükümlüsü.

Kaynak: FEJ, *Ibid.*

lünün herhangi bir beyanda bulunmaması ve toplanan verginin de iade edilmemesi esasına dayanır. Ancak yükümlünün alışları sırasında ödediği KDV de indirilemez. Bu uygulama İspanya ve İtalya dışında kalan tüm ülkeler için geçerlidir. Öte yandan Hollanda da ödenecek KDV yönünden muafiyet eşiği uygulaması bulunmaktadır.

Ancak muafiyet eşiği uygulamasının KDV indirimine izin vermemesi serbest gazeteciler üzerinde önemli sayılabilecek bir vergi yükü kalmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle KDV yükümlülüğüne ilişkin olarak Avusturya, Fransa, İngiltere'nin serbest meslek kategorisinde gelir vergisine tabi olan serbest gazetecilerin seçime bağlı KDV yükümlülüğü tercihinde bulunmasına izin verdikleri görülmektedir. Buna göre isteyen serbest gazeteciler KDV yükümlülüğünü tercih ettiklerinde KDV'nin indirim mekanizmasından faydalanmaktadırlar. Ancak bunun ek bir defter tutma yükümlülüğünü beraberinde getirdiği de göz ardı edilmemelidir. Sözleşme ile çalışan serbest gazeteciler açısından ise genellikle KDV yükümlülüğünün doğmadığı görülmektedir.

Avrupa Birliği'nin uyumlaştırılmış vergisi niteliğindeki KDV için uygulanan oranlar çeşitlilik göstermektedir. Temel olarak dört farklı oran uygulamasının görüldüğü toplulukta yazar, besteci vb fikri eser sahipleri için genellikle indirimli oran uygulandığı görülmektedir.

Tablo 3 Fikri Eser Sahiplerine Uygulanan KDV Oranları

Alm	Avus	Bel	Dan	Fr	Fin	Hol	İng	İrl	İsp	İsv	İta	Lük	Por.	Yun
%7	%10	%6 ist.	istisna	%5,5	istisna	%6.	%17,5	%21	%7	%6	İst. %20	%3	%17ist.	%8

Direction Générale Fiscalité et Union Douanière, **Taux de TVA Appliqués dans les Etats Membres de la Communauté Européenne, Situation au 1er mai 2002**, DOC/ 2908/ 2002/ FR

Birlik ülkelerinde KDV açısından görülen bu durum KDV'nin uyumlaştırılmasını düzenleyen temel kaynak olan Altıncı Direktifin doğal bir sonucudur.³ Direktife göre mal teslimi ve hizmet ifası ile ithalat nedeniyle doğan KDV yükümlülüğü nedeniyle üye devletler indirimli oran uygulamasına gidebilirler. Birlik üyesi ülkeler içinde serbest gazetecilik faaliyetinden doğan KDV yükümlülüğü için Lüksembourg % 3 oranı uygularken İrlanda % 21 oranından vergilendirmektedir. Gazetecilerin elde ettikleri telif kazançları-

³ Sixième Directive 77/388/CEE du 17/5/1977, **JOCE L 145**, 13/6/1977

nın vergi dışı bırakıldığı ülkeler ise Finlandiya ve Danimarka'dır.⁴ Öte yandan bazı ülkeler yönünden serbest meslek kategorisi için birden fazla oran uygulandığı görülmektedir. Örneğin Belçika'da serbest gazetecilik kazançları nedeniyle doğan KDV yükümlülüğü temel olarak % 6 oranıyla doğmaktadır. Ancak serbest meslek kategorisinde gelir vergisine tabi ise elde ettiği satış hasılatının 5 577,60 Euro'yu geçmemesi durumunda KDV'den muaf tutulduğu görülmektedir. Aslında bu muafiyet⁵ küçük işletme rejimi olarak KDV sisteminde yer almaktadır ancak sadece işletmelere değil serbest meslek kategorileri için de geçerli olabilmektedir.

Bir Özel Durum: Telif Hakları

Fikri haklardan sayılan telif hakları konusu serbest gazeteciler yönünden günümüz basını için önem taşıyan konulardan biri haline gelmiştir. Bir eser sahibine tanınmış imtiyaz hakkı olarak kısaca tanımlanabilen bu hak eser sahibine hukuki tasarrufta bulunma ve özellikle de devre konu edilebilme imkanı tanımaktadır. Buna göre telif hakkı eser sahibine eseri yeniden basma, yayınlama, çevirme, uyarlama yapma gibi çeşitli kamuya sunuş şekillerine dönüştürme hakkı tanınmasının yanı sıra eserin kullanım şekli ile birlikte kimler tarafından da kullanılabileceğini belirleme hakkını da vermektedir.

Hukuki olarak telif hakkı eser sahipliği yönünden manevi ve mali olmak üzere iki değişik koruma sağlamaktadır. Manevi haklar eser sahibinin kişiliğini yansıtan bir çalışmanın herhangi bir şekilde değiştirilmesi veya zarara uğratılmasının engelleme hakkıdır. Eser yaratıcısının kişiliğini yansıttığı için manevi haklar devredilemez ve üçüncü kişilerce kullanılamaz. Eserin üzerinde yazarının ismi ile kamuya sunulması, eserde yaratıcısının izni olmaksızın değişiklik yapmayı yasaklama gibi haklar eser üzerindeki manevi haklardır. Mali haklar ise eser sahibine eserin kullandırılması nedeniyle üçüncü kişilerden mali karşılık talep etme imkanı tanınması ile ilgilidir. Manevi hakların devredilememesine karşılık eserden değişik şekillerde yararlanma hakkı yazarı tarafından üçüncü kişilere devredilebilmektedir. Buna karşılık mali haklar belirli bir süre ile geçerli olmaktadır. Avrupa Bir-

⁴ Bu durum Avrupa Birliğinin KDV'ye ilişkin direktiflerine aykırı olduğundan Finlandiya'nın sürekli ve arazi nitelikte telif hakkının devrini vergi dışı bırakması Avrupa Birliği Komisyonu tarafından da eleştirilmektedir. Konu Finlandiya'nın bu uygulaması Avrupa Topluluğu Adalet Divanı'nda dava konusu olmuş ve Adalet Divanı Finlandiya aleyhine karar vermiştir. Bu davalar için bkz. Arrêt du 20 septembre 2001, C-69/00, Commission c/ Finlande, ve Arrêt du 7 mars 2002, C-169/00, Commission c/ Finlande.

⁵ Belçika Katma Değer Vergisi Kanununun 56 2'inci maddesinde düzenlenmiştir.

liği ülkelerinde fikri mülkiyet haklarının uyumlaştırılması⁶ sebebiyle üye ülkelerde eser sahibinin ölüm tarihinden sonraki yetmiş yılın sonuna kadar telif hakkı devam etmektedir.

Serbest çalışan gazeteciler yönünden telif haklarından doğan kazançlar konusu telif haklarına ilişkin mali haklardan kaynaklanmaktadır. Temel olarak mültimedya ve internet yayıncılığı nedeniyle serbest gazetecilerin yaptıkları çalışmalar temel olarak sadece gazetede basılmakla kalmayıp internet üzerinden ve bilgi bankaları yoluyla birden fazla kez kamuya sunulmaktadır. Genellikle serbest gazeteci ile çalıştığı basın-yayın kuruluşu arasında imza edilen kontratla eserin ilk yayım hakkı devredilmekte ve yayınlanan bu eser sebebiyle de serbest gazetecinin elde ettiği kazanç geliri vergisine tabi olmaktadır. Ancak sorunlu görülen ise eserin gazetede yayınlandıktan sonra internet üzerinden yayınlanması sebebiyle tekrar telif hakkı doğup doğmayacağına ilişkin tartışmalardır. Yayıncılar bu tartışmada Anglo-Saxon copyright geleneğini savunmaktadır. Buna göre serbest gazetecinin basın-yayın kuruluşu ile imzaladığı sözleşme sebebiyle eser üzerindeki her türlü tasarruf hakkının yayıncıya geçmekte ve eser sahibinin telif hakkı bu devir sebebiyle sona ermektedir. İngiltere, İrlanda ve Hollanda'da bu sistem uygulanmaktadır. Kıta Avrupası telif hakkı sisteminde ise internette yayımın ilkinden ayrı bir telif kazancı doğuracağı yönünde sonuç doğurmaktadır. Vergilendirme açısından bu ikinci durumda serbest gazetecinin elde ettiği telif kazançlarının da serbest meslek kazancı kategorisinde veya diğer kazanç ve iratlar kategorisinde olduğu gibi vergilendirilmesi gerekmektedir.

Sonuç

Serbest gazetecilik faaliyetine ilişkin olarak Avrupa ülkeleri uygulamalarından çıkan sonuca göre her şeyden önce serbest gazeteciliğin çok çeşitli faaliyetleri kapsadığıdır. Buna göre yazı yazma faaliyetinin dışında çizim ve karikatür isı, grafik, maket fotoğraf gibi çok değişik faaliyetlerden söz ediliyor olması önemlidir. Bunun yanında da bu faaliyetlerin günümüzde

⁶ Serbest dolaşımın ve medya teknolojilerinin gelişmesinin ardından Avrupa Birliği fikri mülkiyet hakları konusunda uyumlaştırma çalışmalarını 1990'lı yıllarda arttırmıştır. 1991 yılında bilgisayar yazılımlarının korunmasına, 1992 yılında telif haklarına, 1993 yılında uydu ve televizyon yayınlarına ilişkin bazı konularda koordinasyona ve telif ve benzeri hakların uyumlaştırılmasına (eser sahibinin ölümünden sonra yetmiş yıl kuralı), 1996 yılında veri bankalarının korunmasına ilişkin direktifleri yayınlamıştır. Öte yandan 1995 yılında Birlik Komisyonu Telif ve ilgili Haklara ilişkin Yeşil Kitabı yayınlayarak Birlik içinde telif hakları konusunda dengeli bir politika oluşturmaya çalışmıştır. Bkz. COM(96) 568 final du 20/11/1996.

sadece gazetelerde yapılmakla sınırlı kalmadığı büyük ve global yayın anlayışının gelişmesiyle gazete ve dergilerin yanında bilginin toplanması, bir araya getirilmesi ve yayılması faaliyetinin radyo ve televizyonlar, basın ve haber ajansları, elektronik veya ağ üzerinden yayınlar ve *multimedya* boyutunun varolduğu da açıktır. Ancak temel olarak, özellikle klasik bir serbest gazetecilik faaliyeti çerçevesinde, serbest gazetecilik faaliyetinin vergi sistemleri karşındaki durumunun ücretli gazetecilere kıyasla oldukça zorlayıcı olduğu görülmektedir. Bu durum sosyal güvenlik açısından olduğu gibi vergilendirme açısından da doğrudur. Herhangi bir iş güvencesi olmadığı gibi serbest gazeteciler yönünden sürekli ve düzenli bir gelir kaynağı da söz konusu değildir. Buna karşılık gelir vergisine ilişkin olarak genellikle bu konuyla ilgili bir ayarlama yapılmadığı da görülmektedir. Öte yandan Katma değer vergisinin yapısından kaynaklanan zorluklar gazeteciler özgü değildir. Diğer serbest meslek gruplarını da ilgilendirmektedir.

Kaynaklar

C.E., Direction Générale Fiscalité et Union Douanière, **Taux de TVA Appliqués dans les Etats Membres de la Communauté Européenne, Situation au 1er mai 2002**, DOC/2908/2002/FR

Dictionnaire Permanent Fiscal, **Fiscalité des Etats Membres de l'Union Européenne**, Edition Legislatives, Paris, 1996.

Ömer Duran- Nazmi Kayağdı, **Telif Kazançlarının Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirilmesi**, Kültür Bakanlığı Kültür Eserleri n° 257, Ankara, 2000.

Fédération Européenne des Journalistes, **Rapport du Groupe d'expert Freelance de la Fédération Européenne des Journalistes, Phase II, Impôts et Pension de Retraite**, Octobre 1999

International Federation of Journalism, **Author's Rights: Manual for Journalists**, Brussels, January 1998,

Commission européenne, **Inventaires des Impôts perçus dans les Etats Membres de l'Union Européenne**, 17ème édition, Luxembourg, 2000.

Öncel-Kumrulu-Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001

Thibault Verbiest, **La presse électronique: quel cadre juridique?**, L'Echo, 16 septembre 1999.