

164467

**TÜRK HUKUKUNDA TELİF HAKLARI  
ve VERGİLENDİRİLMESİ**

**Mustafa Altuğ YALIN**

**(Yüksek Lisans Tezi)**

**Eskişehir 2002**

**TÜRK HUKUKUNDA TELİF HAKLARI ve VERGİLENDİRİLMESİ**

**Mustafa Altuğ YALIN**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**Maliye Anabilim Dalı**  
**Danışman: Doç.Dr.Recai DÖNMEZ**

**Eskişehir**  
**Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**  
**Eylül 2002**

## YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

### **TÜRK HUKUKUNDA TELİF HAKLARI ve VERGİLENDİRİLMESİ**

**Mustafa Altuğ YALIN**

**Maliye Anabilim Dalı**

**Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül 2002**

**Danışman: Doç.Dr. Recai DÖNMEZ**

Bir ülkenin gelişmişlik düzeyi, fikir ve sanat eserlerine verilen önem ve onlara tanınan teşvik ve korumalarla doğrudan ilgilidir. Ülkemizde de Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesindeki istisna hükmü ile bu teşvik ve korunma sağlanmaya çalışılmıştır. Ancak bu istisna hükmü, bugüne kadar çıkartılmış tüm vergi kanunlarıyla birlikte değişikliğe uğramıştır. Bu durum, uygulamada karışıklıklara ve belirsizliklere yol açmıştır.

Türk Vergi Sistemimizde yer alan vergi türlerine göre telif hakları ile ilgili uygulamalara baktığımızda;

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde, serbest meslek kazançlarında istisna başlığı ile fikir ve sanat eserlerinden elde edilen hasılatla sınırsız olarak istisna getirilmiş bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununa baktığımızda ise, kurumlar vergisi mükellefi olan tam veya dar mükellef kurumların, bilançolarının aktifine kayıtlı olan telif haklarının satılması, devri, temlik veya kiralanması suretiyle elde edilen hasılat kurum kazancı olarak vergiye tabii tutulmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanununda ise, eser meydana getirme faaliyetlerinin, mutad ve sürekli bir şekilde yapılması gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetini gerektirmektedir. Arızı nitelik taşıyan faaliyetler ise katma değer vergisinin konusuna girmeyecektir.

Veraset ve İntikal vergisi Kanunun da ise, veraset yoluyla veya sair surette, bedelsiz bir şekilde mal, yada telif hakkı iktisap edenler (Veraset ve İntikal Vergisinden muaf olanlar hariç), iktisap ettikleri malları bir beyanname ile ilgili vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler.

## ABSTRACT

One of the indicators of a country's being a developed one is to what extent it gives importance to intellectual and art works and whether the government provides them with any incentives and protection. With the exceptional 18<sup>th</sup> article in Income Tax Law, this incentive and protection have been ensured. However this exceptional article has undergone several changes so far with the introduction of all the recent tax laws, which has caused ambiguity and vagueness in practice.

When we look at the different applications on copyright in accordance with tax types in Turkish Tax System;

In The 18<sup>th</sup> article of Income Tax Law, under exception title, a limitless exception has been granted to income that is earned from intellectual and art work.

According to Corporate Tax Law, tax is levied on the income that is obtained from selling, turning over, conveying or renting the copyrights registered to the actives of the balance sheet of full or quasi-liable institutions that are liable to institutional taxes.

In the Value Added Tax Law, producing art works regularly and constantly necessitates additional value tax liability. Provisional activities are exempt from additional value tax.

## JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

**Mustafa Altuğ YALIN**'ın "Türk Hukukunda Telif Hakları ve Vergilendirilmesi" başlıklı tezi **28 Kasım 2002** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, **Maliye (Mali Hukuk) Anabilim Dalında**, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

**İmza**

**Üye (Tez Danışmanı) : Doç.Dr.Recai DÖNMEZ**  
**Üye : Prof.Dr.Fethi HEPER**  
**Üye : Yrd.Doç.Dr.Ergün KAYA**

**Prof. Dr. Nurhan AYDIN**  
**Anadolu Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü**



## İÇİNDEKİLER

ÖZ .....	ii
ABSTRACT.....	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	iv
ÖZGEÇMİŞ.....	v
TABLolar LİSTESİ .....	xiii
KISALTMALAR.....	xiv
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TÜRK HUKUKUNDA FİKRİ HAKLAR VE TELİF HAKLARI

1. GENEL OLARAK HAK KAVRAMI VE HAKKIN TÜRLERİ.....	3
1.1. Hak Kavramı .....	3
1.2. Hakkın Türleri.....	4
1.3. Gayrimaddi Mallar Üzerindeki Haklar .....	7
2. FİKRİ HAKLARIN KONUSU, KAPSAMI VE DİĞER HUKUK DALLARIYLA OLAN İLİŞKİSİ .....	8
2.1. Terim Sorunu.....	8
2.2. Fikri Hakların Konusu ve Kapsamı.....	9
2.3. Fikri Hakların Diğer Hukuk Dallarıyla Olan İlişkisi.....	12
3. TELİF HAKKININ KONUSU VE KAPSAMI.....	13
4. TELİF HAKLARININ ULUSLARARASI ALANDAKİ VE TÜRKİYE'DEKİ TARİHİ GELİŞİMİ .....	15
5. HUKUKSAL AÇIDAN FİKİR VE SANAT ESERLERİ, ESER SAHİPLERİ VE ESER SAHİPLERİNİN HAKLARI.....	19

<b>5.1. Eserin Tanımı ve Eser Sayılabilmenin Şartları .....</b>	<b>19</b>
<b>5.1.1. Fikir ve Sanat Eserinin Tanımı .....</b>	<b>19</b>
<b>5.1.2. Fikir ve Sanat Eseri Sayılabilmenin Şartları .....</b>	<b>20</b>
<b>5.1.2.1. Esasa İlişkin Şart: Sahibinin Özelliğini Taşımak .....</b>	<b>20</b>
<b>5.1.2.2. Şekle İlişkin Şart: Kanunda Belirtilen Eser Kategorilerinden                 Birine Dahil Olmak.....</b>	<b>24</b>
<b>5.2. Fikir ve Sanat Eserlerinin Türleri .....</b>	<b>24</b>
<b>5.2.1. Bilim ve Edebiyat Eserleri .....</b>	<b>26</b>
<b>5.2.2. Müzik Eserleri.....</b>	<b>27</b>
<b>5.2.3. Güzel Sanat Eserleri .....</b>	<b>27</b>
<b>5.2.4. Sinema Eserleri .....</b>	<b>28</b>
<b>5.2.5. İşlenmeler ve Derlemeler .....</b>	<b>29</b>
<b>5.2.5.1. İşlenmeler .....</b>	<b>30</b>
<b>5.2.5.2. Derlemeler .....</b>	<b>31</b>
<b>5.3. Eser Sahibi ve Hakları.....</b>	<b>32</b>
<b>5.3.1. Bir Kişinin Eser Sahipliği .....</b>	<b>33</b>
<b>5.3.2. Birlikte Eser Sahipliği.....</b>	<b>33</b>
<b>5.3.2.1. Müşterek Eser Sahipliği.....</b>	<b>33</b>
<b>5.3.2.2. İştirak Halinde Eser Sahipliği .....</b>	<b>34</b>
<b>5.3.2.3. Sinema Eseri Sahipleri.....</b>	<b>35</b>
<b>5.3.3. Sınırlı Eser Sahipliği.....</b>	<b>37</b>
<b>5.3.3.1. Çalıştıran ve Tayin Edenler.....</b>	<b>37</b>
<b>5.3.3.2. Tüzel Kişinin Organları Tarafından Meydana Getirilen                 Eserler.....</b>	<b>39</b>
<b>5.3.3.3. İşlenme Eser Sahipliği.....</b>	<b>40</b>

5.3.4. Eser Sahibinin Hakları .....	40
5.3.4.1. Manevi Haklar .....	43
5.3.4.2. Mali Haklar ve Çeşitleri.....	46
5.3.4.2.1. Mali haklar .....	46
5.3.4.2.2. Mali hakların çeşitleri .....	47
5.3.4.2.2.1. İşleme hakkı.....	47
5.3.4.2.2.2. Çoğaltma hakkı .....	48
5.3.4.2.2.3. Yayma hakkı .....	49
5.3.4.2.2.4. Temsil hakkı .....	51
5.3.4.2.2.5. Umuma iletim hakkı.....	51
5.3.4.2.2.6. Pay hakkı (Takip hakkı ) .....	52
5.3.5. Eser Üzerindeki Hakların Devir ve İntikali.....	53
5.3.5.1. Manevi Hakların Devri.....	53
5.3.5.2. Mali Hakların Devri.....	54
5.3.5.2.1. Mali hakların tasarruf yetkisinin devri.....	55
5.3.5.2.2. Mali hakların kullanımının devri .....	57

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRK HUKUKUNDA TELİF HAKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

1. GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN TELİF HAKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ .....	59
1.1. Gelir Vergisi Kanununa Göre Telif Haklarının Vergilendirilmesinin Tarihsel Gelişimi.....	59
1.1.1. 1949 Yılına Kadar Olan Dönem .....	59
1.1.2. 1950 – 1980 Arası Dönem .....	62
1.1.2.1. 01/01/1950-31/12/1960 Arası Dönem .....	62
1.1.2.2. 31/12/1960-19/02/1963 Arası Dönem .....	63
1.1.2.3. 19/02/1963-24/12/1980 Arası Dönem .....	63
1.1.3. 1980 – 1999 Arası Dönem .....	63



1.1.3.1. 24/12/1980-31/12/1981 Arası Dönem .....	63
1.1.3.2. 31/12/1981- 31/12/1982 Arası Dönem .....	64
1.1.3.3. 31/12/1982- 01/01/1986 Arası Dönem .....	64
1.1.3.4. 01/01/1986-01/01/1999 Arası Dönem .....	65
1.1.4. 1999 – 2001 Arası Dönem .....	66
1.1.4.1. 19/02/1999 Tarihli 221 Seri No'lu ve 4/03/1999 Tarihli 223 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği .....	66
1.1.4.2. 7/04/1999 Tarihli 224 Seri So'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği .....	68
1.1.4.3. 11/08/1999 Tarihli 4444 Sayılı Kanun .....	70
1.2. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Telif Haklarının Vergilendirilmesi .....	71
1.2.1. Ticari Kazanç Sayılan Haller ve Vergilendirilmesi .....	72
1.2.2. Ücret Sayılan Haller ve Vergilendirilmesi .....	75
1.2.3. Serbest Meslek Kazancı Sayılan Haller ve Vergilendirilmesi .....	77
1.2.3.1. Serbest Meslek Faaliyeti Sayılan Haller.....	77
1.2.3.1.1. Faaliyetin devamlı veya arızı olmasının önemi .....	79
1.2.3.1.2. Eser sayılıp sayılmamanın önemi .....	80
1.2.3.2. Telif Hakları İstisnası .....	81
1.2.3.2.1. Telif hakları istisnasının kapsamı.....	82
1.2.3.2.1.1. Mükellefler açısından.....	82
1.2.3.2.1.2. İstisnadan yararlanma açısından özelliği olan kişiler ve telif hakkı istisnasından yararlanamayacak kimseler ....	86
1.2.3.2.1.3. Eserler açısından .....	87
1.2.3.2.1.4. Gelirin elde edilmesi açısından .....	87
1.2.3.3. Telif Hakları İstisnasında Bazı Özellik Arzeden Durumlar ...	89
1.2.3.3.1. Gazete ve dergilerde yayınlanan makaleler .....	89
1.2.3.3.2. Televizyon kuruluşlarındaki uygulamalar ve bu uygulamaların telif hakkı istisnası açısından değerlendirilmesi.....	91
1.2.3.4. Telif Haklarında İstisna Uygulaması .....	94

1.2.3.4.1. Telif hakları istisnasından yararlananların defter ve belge düzeni .....	94
1.2.3.4.2. Telif hakkı istisnasından yararlananların yıllık beyanname verme yükümlülüğü .....	96
1.2.3.4.3. Telif haklarında stopaj uygulaması.....	96
1.2.3.4.3.1. Stopaj yapmakla yükümlü olanlar .....	96
1.2.3.4.3.2. Telif haklarında stopaj oranları .....	97
1.2.4. Gayrimenkul Sermaye İradı Sayılan Haller ve Vergilendirilmesi.....	97
1.2.5. Diğer (Sair) Kazanç ve İrat Sayılan Hallerin Vergilendirilmesi.....	99
1.2.5.1. Değer Artış Kazancı Olarak Vergilendirilmesi.....	99
1.2.5.2. Arızı Kazançlar Olarak Vergilendirilmesi.....	99
1.2.6. Dar Mükellef Gerçek Kişilerin Elde Ettiği Telif Kazançları ve Vergilendirilmesi .....	100
<b>2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN TELİF HAKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>104</b>
2.1. Tam Mükellef Kurumlar Yönünden .....	104
2.2. Dar Mükellef Kurumlar Yönünden .....	105
<b>3. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN TELİF HAKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ.....</b>	<b>107</b>
<b>4. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN TELİF HAKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>110</b>
4.1. Telif Kazancının Devamlı veya Arızı Bir Şekilde Elde Edilmesi .....	110
4.2. Sorumluluk Uygulaması .....	111
4.3. Telif Haklarının Sahip veya Kanuni Mirasçıları Dışında Kalanlar Tarafından Kiraya Verilmesi ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu.....	114
<b>5. VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN TELİF HAKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>116</b>

5.1. Telif Haklarında Değerleme.....	116
5.1.1. Değerlemenin Tanımı ve Niteliği.....	116
5.1.2. İktisadi İşletmelere Dahil Telif Haklarının Değerlenmesi.....	117
5.1.3. Özel Servete Dahil Telif Haklarında Değerleme.....	117
5.2. Eser Yaratma Faaliyeti ve Belge Düzeni.....	118
5.3. İşletme Aktifine Kayıtlı Telif Haklarının Amortismanı.....	118
<b>6. ULUSLARARASI VERGİ ANLAşMALARINI ÇERÇEVESİNDE TELİF</b>	
<b>HAKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ.....</b>	<b>120</b>
6.1. Telif Haklarının Gayrimaddi Hak Bedeli şeklinde Vergilendirilmesi .....	121
6.2. Telif Haklarının Sermaye Değer Artış Kazancı şeklinde Vergilendirilmesi	
.....	123
<b>7. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TELİF HAKLARININ</b>	
<b>VERGİLENDİRİLMESİNE İLİşKİN DÜZENLEMELERİN</b>	
<b>DEğERLENDİRİLMESİ.....</b>	<b>124</b>
7.1. Gelir Vergisi Kanununda Telif Haklarının Vergilendirilmesi İle İlgili	
Düzenlemelerin Değerlendirilmesi.....	124
7.1.1. Serbest Meslek Kazancı Yönünden.....	124
7.1.1.1. İstisna Hükümünün Düzenlenişi.....	125
7.1.1.1.1. İstisnanın amacı yönünden .....	125
7.1.1.1.2. İstisnadan yararlanacak olanlar yönünden.....	126
7.1.1.1.3. İstisnadan yararlanacak eserler açısından.....	127
7.1.1.2. Stopaj Uygulaması .....	130
7.1.1.3. Telif Hakkı Sahiplerinin Serbest Meslek Erbabı Sayılmasının	
Yararları ve Sakıncaları .....	132
7.1.1.3.1. Yararları.....	132
7.1.1.3.1.1. Vergi idaresi açısından.....	132
7.1.1.3.1.2. Mükellef açısından .....	133
7.1.1.3.2. Sakıncaları.....	133
7.1.1.3.2.1. Vergi idaresi açısından.....	133

7.1.1.3.2.2. Mükellef açısından .....	134
7.1.2. Diğer (Sair) Kazanç ve İratlar.....	134
7.2. Katma Değer Vergisi Kanununda Telif Haklarının Vergilendirilmesi İle İlgili Düzenlemelerin Değerlendirilmesi .....	136
SONUÇ.....	140
EKLER .....	147
KAYNAKÇA.....	190

**TABLolar LİSTESİ****Sayfa**

<b>Tablo 1: Niteliklerine Göre Haklar</b> .....	<b>6</b>
Tablo 2: Türkiye de Telif Hakkından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi <b>“Gelir Vergisi Kanunu Yönünden”</b> .....	<b>103</b>
Tablo 3: Türkiye de Telif Hakkından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi <b>“Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden”</b> .....	<b>115</b>

**KISALTMALAR**

<b>A.g.e</b>	<b>:</b>	<b>Adı Geçen Eser</b>
<b>AT</b>	<b>:</b>	<b>Avrupa Topluluğu</b>
<b>AYM</b>	<b>:</b>	<b>Anayasa Mahkemesi</b>
<b>DPT</b>	<b>:</b>	<b>Devlet Planlama Teşkilatı</b>
<b>FVSEK</b>	<b>:</b>	<b>Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu</b>
<b>GVK</b>	<b>:</b>	<b>Gelir Vergisi Kanunu</b>
<b>KVK</b>	<b>:</b>	<b>Kurumlar Vergisi Kanunu</b>
<b>KDV</b>	<b>:</b>	<b>Katma Değer Vergisi</b>
<b>KDVK</b>	<b>:</b>	<b>Katma Değer Vergisi Kanunu</b>
<b>Md.</b>	<b>:</b>	<b>Madde</b>
<b>s.</b>	<b>:</b>	<b>Sayfa</b>
<b>SVMEK</b>	<b>:</b>	<b>Sinema, Video ve Müzik Eserleri Kanunu</b>
<b>TDK</b>	<b>:</b>	<b>Türk Dil Kurumu</b>
<b>TÜRMOB</b>	<b>:</b>	<b>Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği</b>
<b>WIPO</b>	<b>:</b>	<b>World Intellectual Property Organisation (Dünya Fikri Mülkiyet Teşkilatı)</b>
<b>VUK</b>	<b>:</b>	<b>Vergi Usul Kanunu</b>

## GİRİŞ

İnsanoğlu yeryüzünde varolduğu günden buyana, bir şeyler oluşturma, bir şeyler meydana getirme çabası içerisinde. Fikir ve sanat eserlerinin meydana getirilmesi, işte bu çabaların sonuçlarından bir tanesidir. Mağara duvarlarına yapılan resimler, küçük heykeller, yazıtlar bunun en güzel kanıtıdır.

Bugün ise, teknoloji ve ekonomideki hızlı değişim ve gelişime paralel olarak, fikir ve sanat eserlerinin sayısında ve çeşidinde önemli derecede artışlar gözlenmiştir. İşte bu olumlu yöndeki artışlar, dünyada bir kültür hazinesi oluşumuna sebep olmuştur.

Yaşadıkları toplumların, kültür hazinesini oluşturan fikir ve sanat adamlarının ve meydana getirdikleri eserlerinin, evrensel niteliğe sahip olması, bu eserlerin teşvik edilmesi ve korunması zorunluluğunu doğurmuştur.

İşte bu zorunluluk neticesinde, fikir ve sanat eserleri ile onları meydana getiren fikir ve sanat erbabının ulusal ve uluslararası alanda teşviki ve korunması amacı ile hem fikir hukuku hem de vergi hukuku alanında yasal düzenlemelere gidildiği görülmektedir.

Vergi hukuku açısından, fikir ve sanat eserleri ile onları meydana getiren kişilere, sağlanan teşvik ve korumanın sebeplerinden biri de, ekonomik nedenlerdir. Çünkü, fikirselleme ürünü olan fikir ve sanat eserleri zamanla eser niteliğini kaybetmeksizin ekonomik bir değer haline dönüşmektedir ve öncelikle eseri meydana getiren kişiye daha sonra da eseri herhangi bir şekilde toplum yararına sunan gerçek yada tüzel kişilere ekonomik imkanlar sağlamaktadır. Ortaya çıkan bu ekonomik imkanlar, telif hakkı sahiplerinin satın alma gücünde artışa sebep olmaktadır. Bu durum kamuoyunda, bu gelirler üzerinden vergi alınıp alınmaması konusunu gündeme getirmektedir.

Ülkeler, fikir ve sanat eserleri üzerinden elde edilen kazançların bir başka deyişle telif haklarının, vergilendirilmesinde, muafiyet ve istisnalar uygulayarak, telif hakları üzerinden kesilecek vergiyi, vergi gelirleri dışında bırakmışlardır. Böylece fikir ve sanat eseri üreten kişiler, ekonomik açıdan teşvik ve koruma altına alınmış olmaktadır.

Ülkemizde ise telif haklarının vergilendirilmesi, özellikle Gelir Vergisi Kanununun tarihsel gelişimine paralel olarak gelişmiştir. 1949-1985 dönemi arasında çıkarılan bütün kanunlar, telif hakları istisnasının kapsamını sürekli genişletmek ve daha etkin hale getirmek için düzenlenmiştir. Bu dönemde telif hakları, belirli bir tutarı aştıktan sonra beyanname vermek suretiyle vergilendirilmiştir. Bu vergileme yöntemi, 1985 yılında yürürlüğe konan 3239 sayılı Kanuna kadar devam etmiştir. Bu Kanunla telif hakları ile ilgili istisna hadleri tamamen kaldırılmış ve telif hakları stopaja tabi bir hale getirilmiştir. Bu vergileme süreci 1998 yılına kadar sürmüştür. 1998 senesinde vergi yasalarında yapılan değişikliklerle, telif hakları istisnasının 1949-1985 dönemindeki gibi vergilemeye tabi tutulması öngörülmüştür. Ancak kamu oyundan gelen yoğun tepkiler sonucunda bu değişiklik, uygulama imkanı bulmadan yürürlükten kaldırılmış ve telif haklarında sadece stopajla vergilendirilmeye devam edilmiştir.

Çalışmamızın ilk bölümünde fikri hakların ve özellikle telif haklarının hukuksal yapısı ortaya konmaya çalışılmıştır. İkinci bölüm kendi içinde üç kısma ayrılabilir. Birinci kısımda, telif hakları, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Vergi ve Usul Kanunu yönünden tek tek incelenmiştir. İkinci kısımda ise, uluslararası vergi anlaşmaları çerçevesinde telif haklarının vergilendirilmesine değinilmiştir. Üçüncü kısımda ise, Türk Vergi Hukukunda, telif haklarının vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler, gelir vergisi ve katma değer vergisi açısından değerlendirilmiştir. Sonuç bölümünde ise genel bir değerlendirme yapılarak, bazı önerilerde bulunulmuştur.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### TÜRK HUKUKUNDA FİKRİ HAKLAR VE TELİF HAKLARI

#### 1. GENEL OLARAK HAK KAVRAMI ve HAKKIN TÜRLERİ

##### 1.1. Hak Kavramı

Toplum içinde yaşayan insanların uymak zorunda olduğu, toplumu düzenleyen, kamu gücüyle desteklenmiş kurallar vardır ki, bu kuralların tümüne hukuk denir.<sup>1</sup> Hukuk kuralları da diğer sosyal kurallar gibi toplumun ve toplum halinde yaşayan insanların ilişkilerini düzenleyerek onların rahat ve huzurunu, güven ve barışını sağlamayı, başka bir ifadeyle toplum yaşamını korumayı amaç edinmişlerdir. Her toplumun kendine özgü kuralları mevcuttur.<sup>2</sup>

Hukukun tanıdığı ve koruduğu yetkiye ise “hak” denir. Hak kavramında iki öge vardır. Hak bir yandan hukukun koruduğu bir çıkarı anlatır, diğer yandan da sahibine bu kurumdan yararlanma yetkisi verir. Hukuk bir düzeni, hak ise düzen tarafından korunan çıkarı anlatır. Bu nedenle hukuk genel ve nesnel, hak ise bireysel ve öznel dir.<sup>3</sup>

Hakkın sınırları, objektif hukukça belirtilmiş bir şeyi yapma veya yapmamayı isteyebilme yetkisidir.<sup>4</sup> Hak kavramının sınırlarını daha iyi belirleyebilmek bakımından eşya üzerindeki hakların en geniş olan mülkiyet hakkı örnek olarak ele alınabilir. Mülkiyet hakları denilince, medeni hukukun mülkiyete ilişkin kurallarının sınırı içinde kullanırlar veya dilediği gibi tasarrufta bulunurlar. Haklara yapılan saldırılara karşı dava

---

<sup>1</sup> Şeref Gözübüyük, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, (Ankara: Turhan Yayınları, 1993,) s.5.

<sup>2</sup> Necip Bilge, **Hukuk Başlangıcı**, (Ankara: Turhan Yayınları, 1994,) s.11.

<sup>3</sup> Gözübüyük, **a.g.e.**, s.136.

<sup>4</sup> Adnan Güriz, **Hukuk Başlangıcı**, (Ankara: Siyasal Kitapevi, 1994,) s.40.

açabilirler.<sup>5</sup> Bu da göstermektedir ki, hukuk kurallarının olmadığı yerde hak da olmaz. Başka bir deyişle, bir hakkın varlığından söz edebilmek için pozitif hukukun onu tanıması gerekir.<sup>6</sup>

Bu açıklamaların altında hakları; “kişinin hukuk tarafından korunan ve bu korunmadan faydalanıp faydalanılmaması onun iradesine bırakılmış olan menfaatleridir” şeklinde tanımlayabiliriz. Bu tanımdan hakların, kişilere hukuk tarafından tanınmış bir nevi yetki ve menfaat olduğu açık olarak anlaşılmaktadır.

## 1.2. Hakkın Türleri

Haklar; kamu hukuku ve özel hukuk alanında yer almaktadır. Seçme, seçilme ve düşüncelerini belirtme gibi haklar kamu hukukunu ilgilendiren haklardır.<sup>7</sup> Kamu hukukunda kişiler arasında her zaman eşitlik yoktur. Özel haklar ise, özel hukukun kişilere tanıdığı menfaatlerle ilgili yetkililerdir.<sup>8</sup> Bu haklarda temel ilke eşitliktir. Özel hukukta haklar şu şekilde gruplandırılabilir.

- *Konuları bakımından;* mal varlığı hakları ile kişi varlığı hakları,
- *Devredebilme yönünden;* kişiye bağlı haklar ve kişiye bağlı olmayan haklar,
- *Nitelikleri yönünden;* mutlak (salt) haklar ve nispi (görelî) haklar,
- *Hukuksal etkileri yönünden;* yenilik doğuran haklar ve yenilik doğurmayan haklar,
- *Elde edilmeleri yönünden;* bağımsız (doğrudan) haklar ve bağımlı (dolaylı) haklar.<sup>9</sup>

<sup>5</sup> Muhiddin Altuntaş, *Telif Kazançlarının Vergilendirilmesinin Mevzuat ve Uygulama Açısından Analizi*, (Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 1996,) s. 3.

<sup>6</sup> Şanal Görgün, *Hukukun Temel Kavramları*, (Ankara: Teori kitapevi, 1985,) s.127.

<sup>7</sup> [www.mis.boun.edu.tr/umits/fikir/htm](http://www.mis.boun.edu.tr/umits/fikir/htm), “Fikri Haklar ve Sınai Mülkiyet Hakları”, s.1.

<sup>8</sup> Turgut Akıntürk, *Temel Hukuk*, (Eskişehir: Açıköğretim Fakültesi Yayınları, No: 6, 2000,) s.81,82.

<sup>9</sup> [www.mis.boun.edu.tr/umits/fikir/htm](http://www.mis.boun.edu.tr/umits/fikir/htm), a.g.e., s.1.

Özel haklardaki ayırımı en önemli yeri, nitelikleri yönünden yapılan ayırım tutmaktadır. Bunlardan *mutlak haklar*, hak sahibinin maddi olan veya olmayan bir mal üzerinde veya bir şahıs üzerinde sahip olduğu iktidar hakkı olup, herkese karşı ileri sürülebilen, herkes tarafından da ihlal olunabilecek haklardır.<sup>10</sup> *Nispi haklar* ise; alacaklı tarafın borçlu taraftan, onun belli bir edimi yerine getirmesini istemek hususundaki yetkisini ifade eder.<sup>11</sup> Nisbi haklar mutlak hakların aksine, herkese karşı değil, sadece borçlunun şahsına karşı ileri sürülebilir ve yine ancak onun tarafından ihlal edilebilir.<sup>12</sup>

---

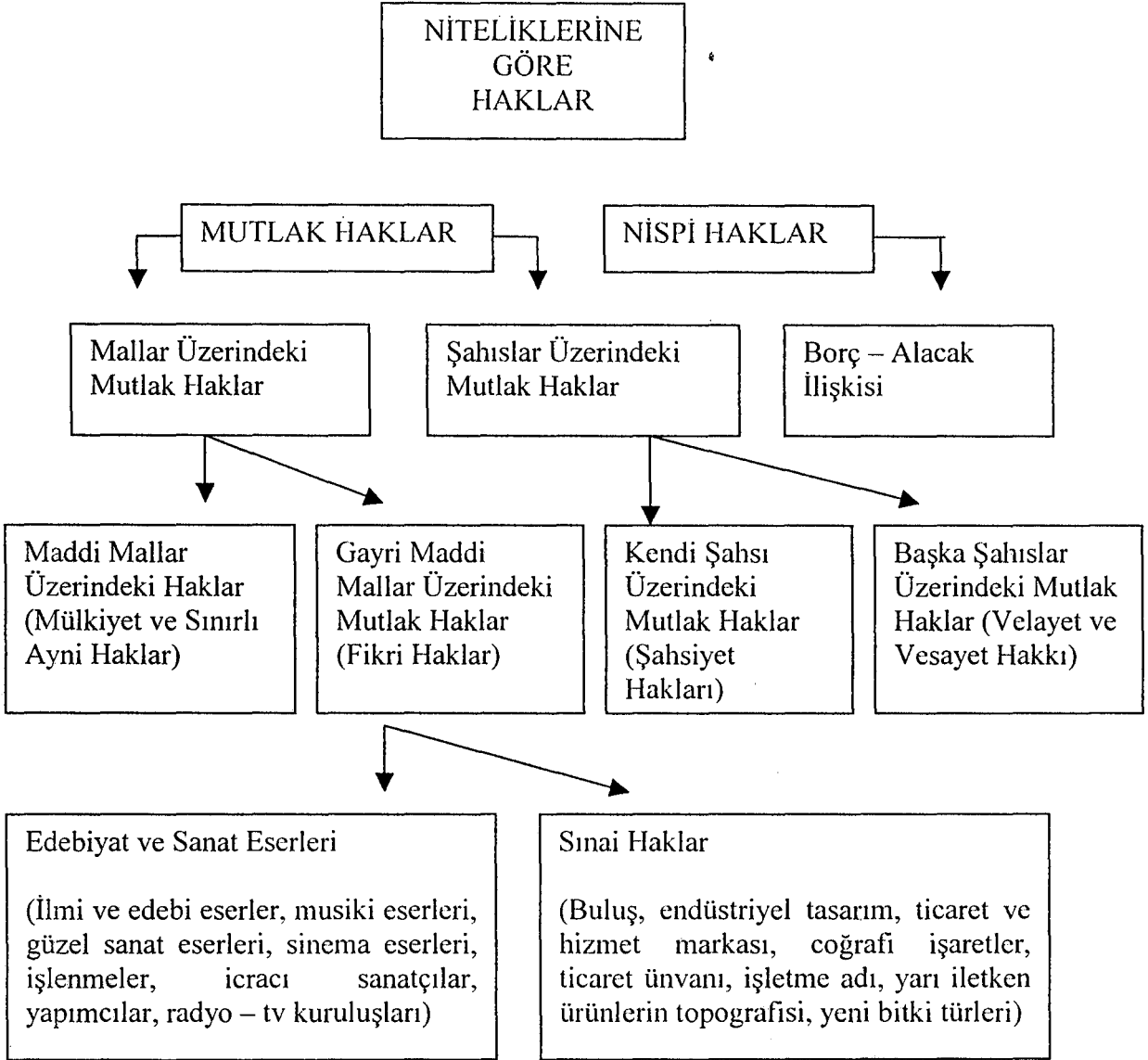
<sup>10</sup> Altuntaş, a.g.e., s.4 .

<sup>11</sup> Şafak N. Erel, **Türk Fikir ve Sanat Hukuku**, (ikinci basım, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1998,) s.2.

<sup>12</sup> Altuntaş, a.g.e., s.4 .

Buraya kadar anlatılanlar bir tablo yardımıyla şöyle özetlenebilir;

**Tablo 1. Niteliklerine Göre Hakları**



**Kaynak:** M.Ali Kaplan, "Telif Kazançları ile Mucitlerin İhtira Beratı Kazançlarının Vergilendirilmesi," **Maliye Postası Dergisi.** Sayı: 465, s.80.

### 1.3. Gayrimaddi Mallar Üzerindeki Haklar

Özel haklardan biri olan mutlak haklar yalnızca maddi mallar (eşya) üzerinde değil, maddi olmayan mallar üzerinde de olabilir. Bu kapsam içerisinde gayrimaddi mal kavramı üzerinde de durmak gerekir. Türk medeni kanunu, iktisadi değer taşıyıp, şahıslarca hukuki işlemlere konu yapılabilen malları menkul ve gayrimenkul (taşınır ve taşınmaz) mallar olarak düzenlemiştir.<sup>13</sup> Burada söz konusu olan mallar maddi mallardır; arazi, madenler, kat mülkiyetine konu olan daire, dükkan vs. gayrimenkul mal; bir yerden diğer bir yere taşınabilen mallar ile elektrik ve atom enerjisi gibi tabii güçlerde menkul mal sayılır.<sup>14</sup> Yani medeni kanunumuzda gayrimaddi mal kavramına ve gayrimaddi mal mülkiyetine yer verilmemiştir ve klasik anlam dışındaki mülkiyet deyimini, genellikle gayrimaddi mallar üzerindeki hakları ifade için kullanılmaktadır.<sup>15</sup>

Gayrimaddi mallara gelince, bunlar medeni kanundaki menkul mallar dışında, yaratıcı insan zekasının ürünü olup, üzerinde cisimlendiği maddi mallardan ayrı bir hukuki varlığa ve iktisadi değere sahip olan mallardır. O halde; ticaret unvanları ve markalar gayrimaddi mal sınıfına sokulabilir, ancak bir tacirin ticari işlerinde kullandığı ad olan ticaret unvanında ve bir ticari emtiayı benzerlerinden ayırt etmeğe yarayan markalarda, bunları bulan ve kullanan insan zekasının rolü o kadar önemli değildir. Halbuki fikri hakların konusunu teşkil eden fikir ve sanat eserleriyle, ihtira (patent) haklarının konusunu oluşturan icatlarda insan zekası ve sarf edilen fikri emek çok açık olarak görülür.<sup>16</sup>

Fikri emek ürünlerinin gayrimaddi mal olarak, onları tespit eden veya nakle yarayan vasıtalardan ayrı bir varlığa sahip oldukları ve bunlardan başkalarının yararlanmalarına karşılık, yaratıcılarının da bazı menfaatler sağlamağa ve korumaya

<sup>13</sup> Medeni Kanun Madde 632 ve 686.

<sup>14</sup> Erel, a.g.e., s.4.

<sup>15</sup> Altuntaş, a.g.e., s.4,5.

<sup>16</sup> Erel, a.g.e., s.4.

layık buldukları görüşü fikri hak kavramının oluşup gelişmesine yol açmıştır.<sup>17</sup> Ancak fikri hakların hukuk düzeni içinde bugünkü yerini alması, diğer haklara nazaran daha uzun bir gelişim sonucu olmuştur.<sup>18</sup>

## 2. FİKRİ HAKLARIN KONUSU, KAPSAMI VE DİĞER HUKUK DALLARIYLA OLAN İLİŞKİSİ

### 2.1. Terim Sorunu

Meydana getirilen eser üzerindeki hakkı belirtmek için iki terim kullanılmaktadır. Bunlar, fikri hak ve telif hakkı terimleridir. Bunlardan telif hakkı terimi, eski mevzuatta sadece bilim ve edebiyat eserleri için kullanılmış; müzik, güzel sanatlar ve sinema eserleri için bu terimin uygun olmadığı ileri sürülmüştür. Bu yüzden, meydana getirilen bütün eser türlerinin üzerindeki hakkı karşılamak üzere, fikri hak teriminin kullanılmasının daha isabetli olduğu savunulmuştur. Günümüzde ise, yukarıda da değinildiği gibi fikri hak terimi, meydana getirilen bütün eser türleri üzerindeki hakkı karşılamak için kullanılmaktadır. Ancak telif hakkı terimi, bugün artık sadece bilim ve edebiyat eserleri üzerindeki hakkı değil, bunun yanında, diğer eser türleri üzerindeki hakkı da kapsayacak kadar geniş biçimde kullanılmaktadır. Bu yüzden, telif hakkı ile fikri hak terimleri arasında anlam ve kapsamı bakımından fark kalmamıştır. Ayrıca, fikri hak terimi, gerek telif hakkını, gerekse sınai hakları içine alan bir bütünü kapsayacak kadar geniştir.<sup>19</sup>

<sup>17</sup> Erel, a.g.e., s.5.

<sup>18</sup> Gülsen Güneş, *Türk Hukukunda Entelektüel Sınai Haklar ve Vergilendirilmesi* (İstanbul: Alfa Yayınları, 1997,) s.8.

## 2.2. Fikri Hakların Konusu ve Kapsamı

Fikri hakların konusunu iktisadi değer taşıyan fikri emek ürünleri teşkil etmektedir. Bunlar mali yönleri itibariyle yaratıcı eser sahibinin malvarlığında yer alırlar. Ancak fikri emek ürünlerinin mali olduğu kadar, hatta daha da geniş ölçüde yaratıcı eser sahibinin şahsiyet haklarını ilgilendiren manevi yönleri bulunmaktadır. Mesela yaratıcının fikri ürünü üzerinde isminin belirtilmesini istemek yahut bu ürünün orijinalliğinin veya bütünlüğünün bozulmasını önlemek hususunda korunmağa değer bir manevi çıkarının bulunduğu açıktır. Bu yüzden fikri haklar yaratıcı eser sahibinin mali çıkarları kadar, manevi çıkarlarını da korurlar. Fikri emek ürünleri üzerindeki manevi haklar, bu ürünleri, başka hukuk dallarının inceleme konusunu oluşturan diğer gayrimaddi mallardan da ayırt etmeye yarayacaktır. Mesela menkul mülkiyetinin konusunu teşkil eden tabii güçler (elektrik ve atom enerjisi vs.) gayrimaddi mal oldukları halde, malikin bunlar üzerinde manevi hakları bulunmaz.<sup>20</sup>

Fikri hakların kapsamına fikir ve sanat eserleri kadar, ihtiralar<sup>21</sup>, markalar<sup>22</sup>, sınai resim ve modeller<sup>23</sup>, ticaret unvanları<sup>24</sup> ile menşe ve mahreç işaretleri<sup>25</sup> de girer. Fikir ve

<sup>19</sup> K.Emre Gökyayla, **Telif Hakkı ve Telif Hakkının Devri Sözleşmesi**, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2001.) s.23.

<sup>20</sup> Erel, **a.g.e.**, s.5.

<sup>21</sup> Arapça kökenli bir kelime. Yeni bir şey bulma, türetme demektir. "İhtira beratı" ise ticari değeri olan yeni bir şey bulana, bir yenilik ortaya atana, bulduğu şeyden belirli bir süre yalnız kendinin yararlanmasını sağlama için devletçe verilen bir belgedir. Buna patent hakkı da denebilir. İhtira beratı, sınai ve fikri hakları korumak üzere devletin almış olduğu bir önlemdir. Diğer bir deyişle ihtira beratı yenilikler üzerindeki mülkiyet hakkını temsil eder. (Halil Seyidoğlu, **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, (İstanbul: Kurtiş Matbaacılık, 2. baskı, 1999.) s.265.)

<sup>22</sup> İmalatçı veya tacir tarafından kendi mal ve hizmetlerini tanıtmak ve onları rakiplerin ürünlerinden ayırt etmek için kullanılan işaret, kelime veya söz. (Seyidoğlu, **a.g.e.**, s.389.)

<sup>23</sup> Sanayi ve küçük sanatlarda mamulatin imal ve üretiminde tip hizmetini görebilecek nitelikte olan cisimler, tefrik ve temyize elverişli olmak şartıyla "sınai model" sayılır. Ticari bir amaçla eşya üzerinde yapılacak tezyinata tip hizmetini görebilecek nitelikteki çizgi ve renkler veya bunların birleşmesi suretiyle meydana gelen satırlar, tefrik ve temyize elverişli olmak şartıyla, "sınai resim" sayılır. (Güneş, **a.g.e.**, s.13.)

<sup>24</sup> Bir tacirin -gerçek yada tüzel kişinin- ticaret işlerinde kullandığı addır. (İlhan Öztrak, **Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Haklar**, (Ankara: Ankara Üniversitesi SBF Yayınları, 1971.) s.4.)

<sup>25</sup> Üzerlerine konuldukları malların hangi coğrafi bölgelerde imal edildiğini, hazırlandığını veya üretildiğini veya hangi bölgelerden ihraç olunduğunu gösteren işaretlerdir. (Güneş, **a.g.e.**, s.14.)

sanat eserleri dışında kalan bu diğer fikri ürünler üzerindeki haklar, “sınai haklar” deyimiyle anılmaktadır.<sup>26</sup> Geniş anlamda fikri haklar, hem fikir ve sanat eserleri üzerindeki hakları, hem de sınai hakları kapsar.

14 Temmuz 1967 tarihinde Stocholm’da imzalanan Dünya Fikir Mülkiyeti Örgütü’nün kurulmasını sağlayan sözleşmede geniş anlamda fikri haklar anlayışına yer verilmiştir. Sözleşmenin 2. maddesinde fikri mülkiyete konu olan haklar;

- Edebi, artistik ve ilmi eserler,
- Sanat yapımcılarının ve icracı sanatçıların eserleri, fonograf<sup>27</sup>lar ve radyo yayınları,
- İnsani (insan eliyle yapılan) faaliyetin her safhasındaki ihtiralar,
- İلمي keşifler,
- Sınai resim ve modeller,
- Fabrika, ticaret ve hizmet markaları, ticaret unvanı ve adlandırmalar,
- Kanuna aykırı rekabete karşı himayeye ilişkin haklar ile,
- Sınai, ilimi, edebi ve artistik, sahalarda fikri himayeye ilişkin haklar ile diğer bütün haklar,<sup>28</sup>

şeklinde belirtilmiştir.

İnceleme konumuzu oluşturan dar anlamda fikri haklar veya uygulamada kullanılan terimiyle “telif hakları” ise, sadece fikir ve sanat eserleri üzerindeki hakları ele almaktadır. Dar anlamda fikri haklar tanımı ise bugün yürürlükte bulunan 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu ile 3257 sayılı Sinema, Video ve Müzik Eserleri Kanunu

<sup>26</sup> Öztrak, a.g.e., s.4.

<sup>27</sup> Önceden özel bir madde üzerine tespit edilmiş sesleri istendiğinde tekrarlayan cihaz, ses yazar, gramofon. (Türk Dil Kurumu, “TDK”: Türkçe Sözlük, Cilt 1, a-j, “fonograf,” s.797.)

<sup>28</sup> Nevzat Yosmaoğlu, *Dünyada ve Türkiye de Patentler, Known – How’lar, Markalar* (Ankara: Mis Matbaası, 1978,) s.222,223.



kapsamına giren fikir ve sanat eserleri üzerindeki haklar (telif hakları) ile ilgili hususları içermektedir.<sup>29</sup>

Telif haklarıyla, sınai haklar arasında kesin bir ayırım yapmak her zaman olanaklı olmamaktadır.

Gerçekten gerek telif, gerek patent haklarında, bu hakların konusunu oluşturan fikir ve sanat eserlerinin yahut icatların meydana getirilmesinde yaratıcı insan zekasının oynadığı ortak rol çok belirgin olup her iki hak kategorisinde de korunma çeşitli gerekçelerle sınırlandırılmıştır. Hak sahibi her iki alanda da yarattığı eser yahut icat üzerinde mutlak ve tekelci bazı yetkilere sahip olduğu gibi sınai hakların da yaratıcının kişiliğine bağlı manevi yönleri mevcuttur.

Telif ve patent haklarının farkı, hukuk düzenince sağlanan korunmanın doğuş şartları ve kapsamı bakımından ortaya çıkmaktadır. Patent, doğa yasalarına dayanarak bilim ve teknoloji alanında bir buluş veya bir yenilik getirmek olduğuna göre, bir konuda birbirinden habersiz çalışan şahısların aynı ihtirada bulunmaları mümkündür. Bu durumda korunma için hangisi başvurur ve “berat” alırsa, yegane hak sahibi de olacaktır. Halbuki telif hakları alanında, meydana getirilen fikir ve sanat eserleri arasında bir ayniyet bulunması mümkün olmadığı gibi, korunmanın sağlanması bakımından bir başvuru önceliği de söz konusu değildir. Telif haklarının korunması için “tescil” sistemini kabul eden ülkelerde bile eser başlı başına korunur. Bizim hukuk sistemimizde de, örneğin korunma süresi dolmuş (serbest) bir eser dileyen herkes tarafından tercüme edilebilir ve bu tercümelerden her biri, “işleme eser” olarak ayrı ayrı himaye görür. Belirtilen bu farklar sebebiyle, telif haklarıyla ihtira hakları hemen bütün ülkelerde ayrı kanunlarla düzenlenmiş bulunmaktadır.<sup>30</sup>

<sup>29</sup> Altuntaş, a.g.e., s.7.

<sup>30</sup> Güneş, a.g.e., s.16,17.

### 2.3. Fikri Hakların Diğer Hukuk Dallarıyla Olan İlişkisi

Fikir ve sanat eserleri üzerindeki haklar, yaratıcı eser sahibinin şahsiyet haklarıyla yakından ilişki içinde bulunan manevi haklardan ve onun mal varlığına dahil olan mali haklardan ibarettir. Bu bakımdan fikri hukukta özel hukuk niteliği baskın sayılabilir. Nitekim, bir eser üzerindeki hakların ve eser alenileştikten sonra da bazı manevi hakların korunması için Medeni Hukuktaki “şahsiyetin korunması” na ilişkin hükümler, fikir ürünün cisimlendiği maddi mal üzerindeki hakları düzenleyen Eşya Hukuku hükümleri, eser sahibinin ölümünden sonra manevi ve mali hakların akıbetini düzenleyen Miras Hukuku hükümleri, manevi ve mali hakların ihlali veya mali hakların devri söz konusu olduğunda uygulanacak sözleşme veya oluşabilecek haksız fiiller ile yazar ile yayımcı arasındaki ilişkileri düzenleyen Neşir Mukavelesine (yayın sözleşmesine)<sup>31</sup> ait hükümler Borçlar Hukuku hükümleri arasında düzenlenmiştir. Bütün bu düzenlemeler fikri hukukun özel hukuk alanına giren yönlerini gösterir.<sup>32</sup>

Fikir hukuk, sansür ile eser sahibinin hakları ve eser sahibinin sorumluluğu açısından basın hukuku ile<sup>33</sup>, fikri haklar alanında hükümete tanınan yetkiler ve kamu düzeni yahut genel menfaat mülahaza<sup>34</sup>larıyla getirilen çeşitli sınırlamalar bakımından İdare Hukuku ile, fikri hakları koruyan milletlerarası antlaşmalar bakımından Devletler Hukuku ile yakın ilişki içindedir.<sup>35</sup> Eser sahibinin mali ve manevi haklarına karşı yapılacak saldırıların cezalandırılması konusunda ceza hukuku kuralları uygulanır.<sup>36</sup> Bilindiği üzere bu alanlar kamu hukukuna dahil bulunmaktadır.

<sup>31</sup> Bir bilimsel, edebi veya sanatsal eserin yayınlanması için eser sahibi ile yapılan sözleşmedir. Bunun için, yayıncı eser sahibine, üzerinde anlaşılan miktarda bir ödemede bulunur; buna “telif hakkı” veya “yayıncı hakkı” ödemesi adı verilir. (Seyidoğlu, a.g.e., s.882.)

<sup>32</sup> Ömer Duman ve Nazmi Karyagdı, **Telif Kazançlarının Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirilmesi**, (Ankara: Kültür Bakanlığı Yayınları-2403, 2000,) s.12.

<sup>33</sup> Duygun Yarsuvat, **Türk Hukukunda Eser Sahibi ve Hakları** (İstanbul: Güryay Matbaacılık, 1984.) s.13.

<sup>34</sup> Düşünme. **Mülahaza yapmak**: Düşünmek. (Türk Dil Kurumu, “TDK”: Türkçe Sözlük, Cilt 2, k-z, “mülahaza,” s.1606.)

<sup>35</sup> Erel, a.g.e., s.7,8.

<sup>36</sup> Yarsuvat, a.g.e., s.14.

Fikir hukuku, fikir emeğinin değerinin verilmesi ve fikir emeğe ilişkin diğer hususları belirlemesi bakımından iş hukuku ile de ilişkilidir. Temel hak ve hürriyetler, yayım hakkı; bilim ve sanat hürriyeti açısından bilim ve sanat eserlerinin korunması ve fikir faaliyetlerinin teşvik edilmesi konusunda Anayasa Hukuku ile de yakinen ilişkilidir. Kısaca, fikri hukuk hem bireylerin devletle ve hem de bireylerin birbirleriyle olan ilişkilerini düzenleyen çeşitli hukuk dalları ile ilişki halindedir.<sup>37</sup>

### 3. TELİF HAKKININ KONUSU VE KAPSAMI

Telif hakkı; kanun tarafından eser sahibine tanınan imtiyaz ve tasarruf hakkı olarak tanımlanabilir. İlgili eseri meydana getiren eser sahibi, bu hakkı ile telif hakkı üzerinde hukuki tasarrufta bulunabilir. Yani telif hakkı, devri mümkün olan bir mamelek hakkı<sup>38</sup>dır. Bir başka deyişle ifade edilecek olursa, fikir ve sanat ürünü olarak meydana getirilen eserlerden sahibinin kullanma, yararlanma ve imtiyaz hakkına “telif hakkı” denilmektedir.<sup>39</sup>

Sadece fikri bir yaratma sonucu ortaya çıkarılan ve sahibinin özelliğini taşıyan eser, telif hakkının konusunu oluşturur. Telif hakkının konusunu oluşturacak eserin bir bütünlük arz etmesi gerekir. Çünkü bir bütünlük arz eden, bütün olarak ortaya çıkan fikir ürünleri eser vasfını kazanabilir.

Telif hakkına konu olan eser parasal bir değere sahip olabilir; ancak iktisaden bir değer taşıması gerekmez. Parasal değeri olmayan eserlerde, hakkın konusu olabilir.<sup>40</sup>

Telif hakkının konusu olan şey, eser üzerindeki gayrimaddi haktır; yoksa, eserin dış aleme yansıtılmasına aracılık eden maddi cismin telif hakkının konusu olması söz

<sup>37</sup> Altuntaş, a.g.e., s.6.

<sup>38</sup> **Mamelek:** Malvarlığı, bir kimsenin para ile ölçülebilen her türlü mal, hak ve borçlarının tümü. **Mamelek Hakkı:** Değeri parayla ölçülebilen menfaatlere ilişkin özek haklar; alacak hakkı ve miras hakkı gibi. Bunlar iktisadi nitelikteki sübjektif haklardır. Genel olarak başkalarına devir olabilirler, miras yoluyla geçerler. (Seyidoğlu, a.g.e., s.385.)

<sup>39</sup> Duman ve Kayağdı, a.g.e., s.8.

konusu değildir. Eserin dış aleme yansıtılmasına aracılık eden cisim, telif hakkının değil, mülkiyet hakkının konusu olabilir. Örneğin bir yazarın kitabı çalındığında, ihlal edilen hak telif hakkı değil, mülkiyet hakkıdır. Kitaptaki görüşlerin, fikirlerin; başkası tarafından kendisine mal edinilmesi durumunda telif hakkının ihlalden söz edilebilir.<sup>41</sup> Çünkü telif hakkı, fikrin biçimlendiği maddede değil, onun o şekilde biçimlenmesini sağlayan gayrimaddi mal üzerinde mevcuttur.<sup>42</sup>

Şu halde, telif hakkının konusunu, fikri bir emek sonucu ortaya çıkarılan ve sahibinin özelliğini taşıyan fikir ve sanat eserleri oluşturmaktadır.

Telif hakkının kapsamı denildiğinde ise, özellikle, hakkın manevi ve mali yönlerinin dikkate alınması gerekir. Yani, eser üzerindeki telif hakkının kapsamı eser sahipliğinden doğan manevi ve mali haklarla sınırlıdır. Yoksa mülkiyet hakkının da, bu kapsama girmesi söz konusu değildir.

Telif hakkı, manevi yönüyle mutlak haklar arasında yer alır. Fakat, telif hakkı mali yönü de bulunan bir haktır ve bu özelliği itibariyle alacak hakkının konusu olabilir. Bununla birlikte, mutlak hak olduğundan herkes, kişinin telif hakkını tanımak ve ona saygı göstermek zorundadır. Telif hakkının içinde yer alan manevi hakların kullanılmasının devri mümkündür. Bu durumda hakkın özü değil, sadece kullanılmasının devri mümkündür. Fakat telif hakkı içinde yer alan mali hakların kendisi devredilebilir.<sup>43</sup>

Hak, eserin meydana getirilmesiyle kendiliğinden kazanılır ve kişinin ölmesi veya ölmüş sayılmasını gerektiren bir olayın gerçekleşmesi üzerine, Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda belirtilen sürenin geçmesiyle sona erer. Hakkın doğumu için, eserin belirli bir makama sunulmasına veya tesciline veya ilanına yahut da alıntı hakkının saklı

<sup>40</sup> Gökyayla, a.g.e., s.133.

<sup>41</sup> Buna karşılık tek bir nüshası bulunan eserlerin, özellikle güzel sanat eserlerinin tahrip edilmesinde, örneğin bir heykelin kırılmasında telif hakkının da ihlal edildiği söylenebilir.

<sup>42</sup> Gökyayla, a.g.e., s.123.

tutulduđu hakkında eser bařlıđının altına veya sonuna kayıt dűřűlmesi gerekmez. Kiřiliđin sona ermesinden sonra Kanunda belirtilen sűrenin geçmesi ile de hak kendiliđinden sona erer.<sup>44</sup>

#### 4. TELİF HAKLARININ ULUSLARARASI ALANDAKİ VE TÜRKİYE'DEKİ TARİHİ GELİŞİMİ

Fikir ve sanat eserleri, insanlık kadar eskiye dayanır. Bu űrűnlerin, űzellikle son yűzyılda tekniđin ilerlemesi sayesinde maddi araçlarla çođaltılma olanađı artmıř ve daha yaygın bir řekilde kamuya sunulması yoluna gidilebilmiřtir. Eskiden sadece maddi mallar hukukun konusuna alınmıřken, son yıllarda fikir űrűnlerinin de iktisadi bir deđer tařması ve yaratılan eser űzerinde fikri hakkın dođmuř olması nedeniyle bunların da koruma altına alınmasına ihtiyaç duyulmuřtur.<sup>45</sup>

Fikir ve sanat űrűnlerinin űlke sınırları utesinde de yayılma űzelikleri vardır. Tekniđin ilerlemesi ile bu yayılmanın hızı da artmıř, űlke sınırları ile çevrili bir korumanın yetersizliđi çabucak ortaya çıkmıřtır. Bűylece fikir ve sanat adamları, fikir ve sanat űrűnlerinin sadece ulusal sınırlar içerisinde deđil uluslararası alanda da koruma altına alınmaları için çeřitli uluslararası sűzleřmeler yapmıřtır.<sup>46</sup>

İlk űnceleri űlkeler kendi aralarında yaptıkları ikili anlařmalarla konuyu dűzenleme yolunu tercih etmiřlerdir. Genellikle aralarında kűltűr farkı bulunmayan űlkeler bu yolda bařarı gűstermiřlerdir. Sűzgelimi, Fransa ve İngiltere yaptıkları karřılıklı anlařmalarla kendi vatandařlarının fikri haklarını gűvenlik altına almıřlardır.

<sup>43</sup> Gűkyayla, a.g.e., s.132.

<sup>44</sup> Gűkyayla, a.g.e., s.124.

<sup>45</sup> Altuntaş, a.g.e., s.7,8.

<sup>46</sup> Nűřin Ayiter, *Hukukta Fikir ve Sanat űrűnleri*, (Ankara: Sevinç Matbaası, 1981.) s.24.

İki taraflı anlaşmalarının dar kapsamlı olması sonucu daha geniş uluslararası bir korunmayı sağlamak üzere çok taraflı anlaşmaların yapılması fikri kuvvet kazanmış ve bu konuda ilk çaba 19. yüzyılın sonuna doğru gerçekleşebilmiştir. Bunlardan birincisi, Avrupa ülkelerini içine alan “Bern Birliği Anlaşması<sup>47</sup>”, diğeri ise, Amerika Kıtasındaki ulusları kapsayan “Montevideo<sup>48</sup>” sözleşmesidir. Bu sözleşmeler nitelikleri yönünden birbirinden ayrı olduklarından bunlar arasında birlik sağlamak amacıyla “Telif Hakları Evrensel Sözleşmesi<sup>49</sup>” imzalanmıştır.

Uluslararası bu anlaşmaların yanında icracı sanatçının korunması ile ilgili olarak komşu hakları düzenleyen uluslararası nitelikte “Roma Anlaşması<sup>50</sup>” yapılmıştır. Ayrıca, TV yayınlarında fikri haklar ile ilgili olarak komşu hakların düzenlendiği “Stockholm Anlaşması<sup>51</sup>” yapılmıştır.<sup>52</sup>

<sup>47</sup> İsviçre'nin Bern şehrinde 1886 yılında 10 devletin katılımıyla toplanan bir konferans sonunda imzalanmıştır. Bern Birliği adı altında fikir ve sanat eseri sahiplerini korumak üzere tüzel kişiliği bulunan bir birlik kurulmuştur. Sözleşmenin amacı bütün üye devletler için tekdüze kurallar koymak yerine eser sahiplerinin haklarını gerek kendi ülkelerinde gerekse üye ülkelerde etkin bir şekilde korumaktır. Birlik dışında olup da sözleşmenin konusu teşkil eden hakların himayesini teminat altına alan ülkelerin birliğe katılmaları mümkündür. 16/05/1995 tarihine kadar aralarında Türkiye'nin de bulunduğu 112 ülke sözleşmeye taraf olmuştur. ( Duman ve Karyağdı, a.g.e., s.20.)

<sup>48</sup> 1889 yılında yedi Güney Amerika Devleti arasında Montevideo Sözleşmesi imzalanmak suretiyle bu ülke vatandaşlarından eser sahibi olanların hakları teminat altına alınmıştır. Bu sözleşmeyi 1902 yılında Meksiko, 1906 tarihinde Rio de Jenairo, 1910 tarihli Buenos Aires, 1911 tarihli Karakas, 1928 tarihli Havana ve 1946 tarihli Wasinghton sözleşmeleri takip etmiştir. Son olarak düzenlenen Wasinghton sözleşmesi ile daha önce düzenlenen iki ve çok taraflı anlaşmaların tamamı yürürlükten kaldırılmıştır. ( Duman ve Karyağdı, a.g.e., s.21.)

<sup>49</sup> UNESCO'nun öncülüğünde Cenevre'de toplanan konferans sonucunda 6/10/1952 tarihinde Amerika Kıtası ile Avrupa devletleri arasındaki sistem farklılıklarını uzlaştırmak, fikir ve sanat eserlerini kıtalararası korumak amacıyla “Telif Hakları Evrensel Sözleşmesi” imzalanmıştır. (Duman ve Karyağdı, a.g.e., s.21.) Telif Hakları Evrensel Sözleşmesinde sağlanan koruma, Bern Sözleşmesinin sağladığı korumadan daha zayıftır. Ayrıca, Amerika Birleşik Devletleri ve eski Sovyetler Birliği gibi büyük ülkeler, bu sözleşmenin tarafıdır. Türkiye ise, bu sözleşmenin tarafı değildir. (Gökyayla, a.g.e., s.38.)

<sup>50</sup> Komşu hakların korunması amacıyla, 26/10/1961 tarihinde, Roma'da imzalanmıştır. Anlaşma, icracı sanatçıların, radyo yayını yapan şirketlerin ve ses taşıyıcısı imal eden kuruluşların haklarını korumak amacını taşımaktadır. Türkiye, bu sözleşmeye, 12/07/1995 tarihi itibarıyla taraf olmuştur; ancak sözleşme metni, Resmî Gazete'de henüz yayınlanmamıştır. (Gökyayla, a.g.e., s.38,39.)

<sup>51</sup> 14/07/1967 tarihinde Stockholm'de yapılan bir sözleşme ile “Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü” kurulmuştur. Türkiye bu anlaşmanın taraflarındandır. “Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü'nün” amacı devletlerin ortaklaşa çabaları ve gereğinde uluslararası teşkilatlarla işbirliği yaparak, bütün dünyada fikri mülkiyetin konusunu geliştirmek ve mevcut diğer birlikler arasında idari işbirliğini sağlamak olarak ifade edilmektedir. (Yarsuvat, a.g.e., s.31.)

<sup>52</sup> Yarsuvat, a.g.e., s.25.

Türkiye’de ise telif hakları konusunda ilk mevzuat 1857 tarihli “Telif Nizamnamesidir”. Bu nizamnameye göre, basılan nüshalar tükeninceye kadar, eseri basan şahsa tekel hakkı tanınıyordu. Bu durumda, eseri basanın eser üzerinde zilyetliğinin bulunduğu kabul ediliyordu. Yazara da hayat boyu imtiyaz tanınıyor ve basan ile anlaşma ve satışına ilişkin konular düzenleniyordu. Yapılan anlaşmada kararlaştırılan sayıdan fazlasını bastıran kişilerde cezalandırılıyordu. Telif hakları konusunu düzenleyen ilk kanunun ise, 8/05/1326 (1910) tarihli “Hakkı Telif Kanunu” dur. Kanunun amacı eser sahiplerinin haklarının korunmasıdır. Ancak eser kavramı, Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre daha dardır. Fotoğraf eserleri, sinema eserleri ve radyo yayınları, Hakkı Telif Kanununda düzenlenmemiştir. Hakkı Telif Kanunu, fikri mülkiyet görüşünün etkisinde kalınarak hazırlanmıştır.<sup>53</sup> Uluslararası alanda ise eser üzerindeki yaratıcının haklarını korumak üzere çeşitli sözleşmeler imzalanmıştır. Sözleşmelerin ilki “Barış Konversiyonu”, en sonuncusu ise bu konversiyonu değiştiren 1948 tarihli “Bruxelle Sözleşmesi”dir. Bu sözleşmelerle bir birlik kurulması kararlaştırılmış ve Türkiye bu birliğe 1948 yılında dahil olmuştur. Bu sözleşmedeki esaslar doğrultusunda “Hakkı Telif Kanunu” kaldırılarak onun yerine sözleşme hükümlerini de içeren 5846 sayılı “Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu” 05/01/1951 tarihinde kabul edilip 01/01/1952 tarihinde yürürlüğe konulmuş olup bu Kanunda ilk defa 3/11/1983 tarih ve 18210 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 2936 sayılı Kanunla, ikinci olarak 07/06/1995 tarih ve 4110 sayılı Kanunla önemli değişikliklere uğramıştır.<sup>54</sup> En son değişiklikler ise; 21/12/2001 tarihli 4630 sayılı Kanunla yapılmıştır.

Daha önce değindiğimiz gibi, fikri haklar teknolojik gelişmelerle çok yakından ilgilidir. Göz kamaştırıcı bir hızla ilerleyen teknolojik gelişmeler, yalnız eser sahiplerini değil tüm insanları yakından ilgilendirmektedir. Teknolojik gelişmeler kitle iletişim araçları sayısını yıldan yıla arttırmaktadır. Bugün eserlerin iletişimi için yararlanılan araçların en önemlileri; kitaplar, dergiler, filmler, radyo ve TV’ler, plak, kaset, kompakt diskler, fotokopiler ve bilgisayarlardır. Yeni teknolojiler eserlerin ve sahiplerinin

<sup>53</sup> Gökyayla, a.g.e., s.41.

<sup>54</sup> Altuntaş, a.g.e., s.8,9.

korunmasını ve geliştirilmesini temin eden kanunlarda (fikri hukuk kurallarında) değişiklik yapılmasını gerektirmektedir. Örneğin; ses ve görüntü kaydedilmesinde kullanılan tekniklerin akıl almaz bir hızla gelişme göstermiş olması, televizyonun uydular aracılığı ile geniş alanlara yayılması, evlerde kullanılan video cihazları ile dilediğimiz TV programını daha sonra izlemek üzere kaydedebilmemiz ve manyetik şeritler sayesinde plaklardaki ses kayıtlarının çoğaltılmasının çok kolay hale gelmiş olması nedeniyle 1986 yılında, kitle iletişim araçlarının en önemlisi olan sinema, video ve müzik eserlerinin gelişmelerini ve bu arada denetimini sağlamak amacıyla 3257 sayılı “Sinema, Video ve Müzik Eserleri Kanunu” yürürlüğe konmuştur.

Vergi Kanunlarımızda fikir ve sanat eserleri deyimine rastlanmamaktadır. Gelir Vergisi Kanunumuzun çeşitli maddelerinde eserden ve eser üzerindeki mevcut haklardan söz edilmektedir. Eser deyiminin ne olduğu ve neyi ifade ettiği ise, Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda açıklanmıştır. Bu Kanun da, fikir ve sanat ürünlerinin eser niteliğinde olanları tarif ve tayin olunmuş, eser sayılmayan fikir ve sanat ürünleri ise bu Kanunun kapsamı dışında tutulmuştur.

Görüldüğü gibi telif hakkı kavramının odak noktasında “eser” ve “eser sahipliği” yer almaktadır. Öyleyse, bu kavramlar üzerinde de ayrıntılı olarak durmakta yarar vardır.



## 5. HUKUKSAL AÇIDAN FİKİR VE SANAT ESERLERİ, ESER SAHİPLERİ VE ESER SAHİPLERİNİN HAKLARI

### 5.1. Eserin Tanımı ve Eser Sayılabilmenin Şartları

Fikir ve sanat eserleri deyiminin neyi ifade ettiği ve ne olduğu 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda açıklanmıştır. Bu Kanunda yer alan tanım içine giren yapıtlar eser olarak kabul edilmiş, eser sayılmayanlar ise bu Kanunun dışında bırakılmıştır.

#### 5.1.1. Fikir ve Sanat Eserinin Tanımı

Eser, anılan Kanunun birinci maddesinde “...eser sahibinin hususiyetini taşıyan ve ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulüdür.” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, bir fikir ve sanat ürününün eser olarak kabul edilebilmesi için, sahibinin özelliğini taşıması, fikri bir çalışmanın ürünü olması ve Kanun da belirtilmiş olan eser grubundan birine dahil olması şarttır.

3257 Sayılı Sinema, Video ve Müzik Eserleri Kanununa göre eser ise film, video, ses taşıyıcıları ve benzerleri üzerine kaydedilmiş hareketli veya sesli fikir ve sanat mahsullerini ifade etmektedir.

FVSEK ile SVMEK’nda yer alan eser tanımından da görüleceği üzere, iki tanım birbirinden farklıdır. Ayrıca, SVMEK’nda sinema eseri yerine yer yer sinema filmi tabiri kullanılmıştır. Oysa FVSEK’na göre sinema filmleri, sinema eserlerinden sadece bir tanesidir. Bu açıdan SVMEK’nda “film” teriminin kullanılması eleştirilebilir. Ancak, SVMEK’nun “amaç” başlıklı 1. maddesine bakıldığında, her ne kadar Kanun da film tabiri kullanılsa da aslında Kanunun sadece sinema filmleri değil, sinema, video ve müzik eserlerinin tamamını kapsadığı görülecektir. Dolayısıyla, SVMEK’ndaki eser

tanımı daha dar kapsamlı bir tanım olduğundan eser tanımı olarak FVSEK'ndaki tanımın esas alınması gerekmektedir.<sup>55</sup>

## 5.1.2. Fikir ve Sanat Eseri Sayılabilmemenin Şartları

### 5.1.2.1. Esasa İlişkin Şart: Sahibinin Özelliğini Taşımak

Bir fikir ve sanat ürününün eser sayılabilmemesinin temel şartı, sahibinin özelliğini taşımasıdır. Diğer bir ifade ile, adı geçen ürünün eser niteliğini kazanabilmesi için zihni bir faaliyetin neticesinde ortaya çıkan ve sahibinin özelliğini taşıyan özgün bir çalışma (orijinal bir yaratma) olması gerekmektedir.<sup>56</sup> Ancak hemen belirtilmelidir ki, fikri çalışmanın ne bağımsızlığı, ne de yaratıcılığı mutlak olarak anlaşılabilir.

Eserin bağımsız bir fikri çalışmanın ürünü olması, kendisinden önce yaratılan diğer eserlerden istifade edilmeyeceği anlamına gelmez. Ancak bu istifade başkasının eserini gaspa veya intihale varacak ölçüde olmamalıdır. Fikri hukuk şahsın kendisinden hiçbir şey katmadan veya az çok bir zihni çaba göstermeden başkasının eserine sahip çıkılmasını yasaklar. Yoksa önceden açıklanarak toplumun kültürüne mal olmuş eserlerden, fikir ve idelerden istifade edilecektir. Önemli olan bu istifadenin yanısıra, eser sahibine atfedilebilecek “az çok bağımsız bir fikri emeğin” bulunup bulunmamasıdır.<sup>57</sup>

Fikir ve düşünceler, ne kadar dahiyane olursa olsun, hak konusu olamazlar. Ancak fikir ve düşüncelerin büründüğü şekil korunabilir.<sup>58</sup> Fikrin ifade ediliş tarzı, maddeye aktarılması şeklindedir. Eserdeki özellik, fikrin, maddede ifade ediliş tarzında, şeklinde bulunmalıdır. Şeklin korunabilmesi için, şekillendirmenin eser sahibinin kendisine özgü

<sup>55</sup> Birgül Gedik, “Fikri Haklar ile 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda 4630 Sayılı Kanunla Yapılan Bazı Değişikliklerin İrdelenmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 239, Temmuz 2001, s.107.

<sup>56</sup> Aynı, s.102.

<sup>57</sup> Erel, a.g.e., s.33,34.

<sup>58</sup> Ayiter, a.g.e., s.41.

yeteneklerini aksettirmesi gerekir. Dolayısıyla, özellik taşınması gereken, fikrin kendisi değil, bunun ifade ediliş tarzıdır.<sup>59</sup>

Eserin sahibinin özelliğini taşınması sayesinde, esere vücut veren kişi ile meydana getirilen ürün arasındaki bağ ortaya konmuş olmaktadır.<sup>60</sup> Herkes tarafından yapılabilecek, ortaya çıkarılabilecek ürünler, Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre eser sayılmazlar. Mesela, herhangi bir sanatsal faaliyette bulunmaksızın, herkes fotoğraf çekebilir veya herhangi bir fikri emek sarfetmeksizin, herkes mektup yazabilir. İşte bu şekilde ortaya çıkan ürünlerin, sahibinin özelliğini taşıdığı, sahibinin yaratıcılığının, bu ürünlerde olduğu söylenemez. Dolayısıyla, bunları, Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre eser olarak kabul etmek mümkün değildir. Yalnız, sahibinin özelliğini taşıyan mektup ve fotoğraflar eser olarak nitelendirilebilir. Örneğin, bir fotoğraf sanatçısı tarafından çekilen fotoğraf veya bir edebiyatçının diğer bir meslektaşına yazdığı mektup, eser niteliği taşıyabilir.<sup>61</sup>

Bazı fikir ve sanat eserlerinde, eserin taşıdığı özellik sebebiyle sahibinin derhal farkedilmesi mümkündür, fakat hukuki himaye yalnız bu gibi eserlerle sınırlı tutulmaz; aksi halde kanunun uygulama alanı çok daraltılmış olur.<sup>62</sup> Bu yüzden sahibinin özelliğini az da olsa taşıyan harita, sözlük, içtihat derlemeleri ve toplama eserler gibi eserleri de, Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre eser kavramı içinde kabul etmek gerekir<sup>63</sup>. Çünkü, bu eserlerde de, fikri bir çalışma olduğu için, bunların, sahibinin özelliğini taşıdığı ölçüde eser kavramı içinde yer aldıklarını kabul etmek gerekir.<sup>64</sup>

Bir fikir ve sanat eserin ve bu eserde sahibinin özelliğinin mevcut olup olmadığını tespit ederken, eser sahibinin, bu konuda herhangi bir irade açıklamasında

<sup>59</sup> Gökyayla, a.g.e., s.71.

<sup>60</sup> Yarsuvat, a.g.e., s.52.

<sup>61</sup> Gökyayla, a.g.e., s.71,72.

<sup>62</sup> Erel, a.g.e., s.34.

<sup>63</sup> Gökyayla, a.g.e., s.72.

<sup>64</sup> Ayiter, a.g.e., s.43.

bulunmasına gerek yoktur.<sup>65</sup> Eser sahibinin bu şekilde bir irade açıklamasına gerek olmadığı gibi, meydana getirilen ürünün bir eser meydana getirmek amacıyla yapılması da gerekmez.<sup>66</sup>

Fikir ve sanat eserlerinde sahibinin özelliğini taşıma unsurunun şekilde mi, yoksa muhtevada mı belirmesi gerektiği doktrinde uzun süre tartışılmıştır.<sup>67</sup> Özellikle Alman doktrininde savunulduğu üzere, fikir ve ideler ancak bir kalıp içine girip şekillenmekle eser haline gelir. Bu yüzden şeklin özellik taşıması ve korunması, eserin korunması bakımından yeterli olacaktır. Şekil ve muhteva arasında her zaman kesin bir ayırım yapabilmeyenin imkansızlığı karşısında, bu tartışmalar uygulamada değil, sadece teoride değer taşıyabilir. Bazı eserlerde şekil, diğerlerinde ise muhteva ön plandadır. Ancak her ikisi de, özelliği tespit bakımından birer vasıta. Özellik ister şekilde, ister muhtevada bulunsun, önemli olan duygularımızla algılanabilecek ve sahibine atfedilecek az çok bağımsız ve yaratıcı bir fikri çalışmanın mevcut olmasıdır.<sup>68</sup>

Fikri hukukta yeni bir koruma konusu ve eser kabul edilen “bilgisayar programları”na bakarsak, Avrupa Konseyinin 14/05/1991 tarihinde üye ülkelere gönderdiği talimat yazısı, bilgisayar programlarının fikri hukukta korunması konusunda üye ülkelerin milli kanunlarında yapılması gereken düzenlemeleri belirten genel bir çerçeve çizmiştir. Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun da, 4110 sayılı Kanunla bilgisayar konusunda yapılan ilavelerin büyük bir kısmı Konseyin bu memorandumuna dayanmaktadır.

Konseyin memorandumunda bilgisayar programlarının orijinal eser olup olmadığını tespit bakımından başvurulacak kriterlerde, programın kalitatif veya estetik ölçüler bakımından bir değerlemeye tabi tutulması gerektiği belirtilmektedir. Eser

---

<sup>65</sup> Erel, a.g.e., s.34.

<sup>66</sup> Gökyayla, a.g.e., s.73.

<sup>67</sup> Ayiter, a.g.e., s.43.

<sup>68</sup> Erel, a.g.e., s.35.

niteliğinin tespiti için baş vurulacak yegane özellik ölçüsü, eser sahibinin kendi fikri yaratıcılığıdır. Bu esas Talimatın madde1/3 hükmünde şöyle ifade edilmektedir:

“Bir bilgisayar programı, eser sahibinin kendi fikri yaratımı olması bakımından orijinalse korunur. Koruma kapsamına alınacak eser tespitinde başka hiçbir kriter uygulanmaz.”

Böylece gelecekte bir bilgisayar programının eser sayılıp korunabilmesi için, programcının kendisinden öncekilere nazaran daha fazla bir yaratıcılık veya hüner göstermesine yahut programın basit veya karmaşık oluşuna göre yapılacak bir kalite değerlendirmesine ihtiyaç kalmamaktadır. Eserin, sahibinin kendi fikri faaliyetinin bir ürünü olması ve başka bir eserden kopya edilmemesi, fikri hukukun sağlayacağı koruma için yeterli olacaktır.<sup>69</sup>

Sahibinin özelliğini taşımasının ne anlama geldiği Kanun da açıkça ifade ve izah olunmadığı için vergi uygulamasında eser sayılmayan fikir ve sanat eserlerinin birbirinden ayrılması çoğunlukla uyumsuzluklara yol açmaktadır. Özet olarak, fikir ve sanat ürünleri onu meydana getirenin damgasını ve kişiliğini taşıyorsa, yani kişinin bağımsız düşünce ve çabasının ürünü ise, anılan eser üzerinde sahibi emek harcamış, onu kendi bilgileri ile donatmış, notlarla, şerhlerle genişletmiş, zenginleştirmiş ve değerlendirmiş ise kendi özelliğini taşıyan bir eser meydana getirmiş demektir. Bunun dışında kalan yani sahibinin hiçbir etkisini ve özelliğini taşımayan fikir mahsulleri ise eser sayılmayacaktır.<sup>70</sup>

---

<sup>69</sup> Erel, a.g.e., s.35,36.

<sup>70</sup> Altuntaş, a.g.e., s.12,13.

### 5.1.2.2. Şekle İlişkin Şart: Kanunda Belirtilen Eser Kategorilerinden Birine Dahil Olmak

Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 1 B Maddesinin a bendinde, fikir ve sanat ürününün, 2 ile 5. maddeler arasında sayılan eser kategorilerinden olması gerektiği hükme bağlanmıştır. Bunlar,

- Bilim ve edebiyat eserleri,
- Müzik eserleri,
- Güzel sanatlar eserleri,
- Sinema eserleridir.<sup>71</sup>

Bu ana eser grupları da kendi içinde eser türlerine ayrılırlar. Ana gruplar altında sayılan bu eser türleri örnek olarak belirtilmiş olduklarından yorumla genişletilmiştir. Bir başka ifadeyle, fikir ve teknik alanda meydana gelecek değişimler neticesi yeni bir ana eser grubu ortaya çıkarsa Kanun da değişiklik yapmak gerektiği halde, halen Kanun da sayılan ana eser grupları altında belirtilmeyen, ancak bir ana gruba dahil edilebilecek olan bir tür ile karşılaşıldığında Kanun da değişiklik yapılmadan yorumla bu Kanun kapsamına alınabilecektir.<sup>72</sup>

### 5.2. Fikir ve Sanat Eserlerinin Türleri

Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda, eserler, dört grup altında incelenmiştir. Bunlar bilim ve edebiyat eserleri<sup>73</sup>, müzik eserleri<sup>74</sup>, güzel sanat eserleri<sup>75</sup> ve sinema

<sup>71</sup> Sayılan eser türlerinden de anlaşılacağı gibi, Fikir ve Sanat Eserleri Kanunumuz, fikir hayatının kültür boyutuyla ilgilenmiş, buna karşılık, insanın teknik, ticari ve ekonomik alanlarda meydana getireceği fikri ürünlerle ilgili kuralları sınıai mevzuata bırakmıştır.(Gökyayla, a.g.e., s.74.)

<sup>72</sup> Altuntaş, a.g.e., s.12.

<sup>73</sup> 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu, Resmi Gazete, 7981, 13 Aralık 1951, madde 2.

<sup>74</sup> FVSEK madde 3.

<sup>75</sup> FVSEK madde 4.

eserleri<sup>76</sup>dir. Ayrıca, Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda sayılan dört kategoriden başka, diğer eserlerden yararlanılarak meydana getirilen, sahibinin özelliğini taşıyan, fakat yararlandığı esere nazaran bağımsız sayılmayan, işlenme ve derlenmeler<sup>77</sup> de Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre, eser niteliğindedir.

İşleme ve derleme eserlerle birlikte, beş grup altında sayılan eserlerden, müzik ve sinema eserleri dışında kalanlar da kendi içinde alt sınıflara ayrılmaktadır. Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 2. maddesinde bilim ve edebiyat eserleri sayma yöntemiyle belirtilmiştir. 3. maddede yer alan müzik eserleri için sadece genel bir tanım verilmekle yetinilmiştir. 4. maddede düzenlenen güzel sanat eserleri için ise, önce genel bir tanım verilmiş ve ardından güzel sanat eseri sayılan fikir ve sanat ürünleri sayılmıştır. 5. maddede yer alan sinema eserleri ise; müzik eserleri gibi genel bir tanımla hükme bağlanmıştır.<sup>78</sup> Ancak genel nitelikteki bu tanımda da, örnekleme yönteminden yararlanılmıştır.<sup>79</sup>

Kanun koyucunun, eser türlerini belirtirken, bu şekilde değişik bir yöntem izlemesinin, kanun yapma tekniği açısından çok uygun bir yol olduğu söylenemez. Bir kategori için sadece sayma yöntemiyle yetinilirken, bir kategori için, genel bir tanımdan sonra sayma yönteminin kullanılması, iki eser türünde ise, sadece genel bir tanım verilmesi doğru bir yöntem değildir. Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun bütününde uyum sağlayabilmek için, kullanılan bu yöntemlerden birinin tercih edilmesi gerekmektedir.<sup>80</sup>

Eser türlerinin belirlenmesinde, birbirinden farklı kriterler kullanılmıştır: Bilim ve edebiyat eserlerinde ifade aracı (dil, dans) ile bilimsel ve teknik olmak gibi, içeriğe ilişkin nitelikler esas alınmıştır. Müzik eserlerinde önemli olan, ifade şeklidir. Güzel

<sup>76</sup> FVSEK madde 5.

<sup>77</sup> Kanununun 6. maddesinin başlığı 4630 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce "işlenmeler" biçiminde ifade edilirken, değişiklikte "derlemeler" de başlığa eklenmiştir.

<sup>78</sup> 4630 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce, sinema eserleri önce sayılmakta, ardından genel bir tanım verilmekteydi.

<sup>79</sup> Gökyayla, a.g.e., s.76,77.

sanat eserlerinde, ifade aracı ile estetik nitelik önem taşır. Sinema eserlerinde ise, içerik ve ifade aracı gibi kriterlerden yararlanır. İşlenmelerin ayırdedici özelliği ise, diğer bir eserden yararlanılarak meydana getirilmiş olmasıdır.<sup>81</sup>

### 5.2.1. Bilim ve Edebiyat Eserleri

- Herhangi bir şekilde dil ve yazı ile ifade olunan eserler ve her biçim altında ifade edilen bilgisayar programları<sup>82</sup> ve bir sonraki aşamada program sonucu doğması koşuluyla bunların hazırlık aşamasıdır.
- Fikir ve duyguların sanatçının yüz ve vücut hareketleriyle ifade edildiği her tür rakıslar, yazılı koreografi eserleri, pandomimalar ve buna benzer sözsüz sahne eserleri,
- Estetik niteliği bulunmayan her türlü teknik ve ilmi nitelikte fotoğraf eserleriyle, her türlü haritalar, planlar, projeler, krokiler, resimler, coğrafya ve topografyaya ait maket ve benzerleri, her çeşit mimarlık ve şehircilik tasarım<sup>83</sup> ve projeleri, mimari maketler, endüstri, çevre ve sahne tasarım ve projeleri,

<sup>80</sup> Gökyayla, a.g.e., s.77.

<sup>81</sup> Ayiter, a.g.e., s.47.

<sup>82</sup> Bilindiği üzere “bilgisayar programları” bilim ve edebiyat eserleri arasına dahil edilmiştir. Ama “bilgisayar programlarının” telif hakkı olarak değil de patent hakkı olarak değerlendirilebileceği akla gelebilir. Ancak, bilgisayar programlarının telif hakkı olarak korunmaları, patent hakkı olarak korunmasına göre daha elverişlidir. Her şeyden önce, telif hakkının koruma süresi, patentinkinden daha uzundur. Ayrıca patentin korunabilmesi için, tescil edilmesi gerekir; oysa telif hakkının korunması için herhangi bir tescil işleminin yapılması gerekmez. Nitekim, buna benzer sebeplerle, gerek patent hakkının korunmasına gerekse endüstriyel tasarımların korunmasına dair kanun hükmünde kararnemelerle, bilgisayar programlarının patent ve tasarım konusu olamayacakları açıkça belirtilmiş ve muhtemel tartışmaların da önüne geçilmiştir. (Gökyayla, a.g.e.,s.82.)

<sup>83</sup> Tasarımlar, ayrıca, 554 sayılı Endüstriyel Tasarımların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde de korunabilir. Kararnameye göre tasarım, “bir ürünün tümü, veya bir parçası veya üzerindeki süslemenin, çizgi, şekil, biçim, renk, doku, malzeme veya esneklik gibi insan duyguları ile algılanan çeşitli unsur ve özelliklerinin oluşturduğu bütünü ifade eder (madde 3/1-a). Öyleyse tasarımlar, gerekli koşullar sağlanıyor ise, gerek Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre gerekse Endüstriyel tasarımların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükmüne göre korunabilir.



Arayüzüne temel oluşturan düşünce ve ilkeleri de içine almak üzere, bir bilgisayar programının herhangi bir ögesine temel oluşturan düşünce ve ilkeler eser sayılamazlar.<sup>84</sup>

### 5.2.2. Müzik Eserleri

Her çeşit sözlü ve sözsüz müzik eseri, özgün olması kaydıyla fikir ve sanat hukuku çerçevesinde korunur.<sup>85</sup> Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 3. maddesinde müzik eserleri; “her türlü sözlü ve sözsüz bestelerdir” olarak tarif edilmektedir. Ses taşıyıcısı üzerinde bulunan besteler de müzik eseri sayılırlar. Yani üzerine sadece ses kaydedilmiş her türlü plak, ses kaseti, ve benzerleri üzerindeki besteler de müzik eseri sayılmaktadır.<sup>86 87</sup>

### 5.2.3. Güzel Sanat Eserleri

Estetik değere sahip olan;

- Yağlı ve sulu boya tablolar, her türlü resimler, desenler, pasteller, gravür<sup>88</sup>ler, güzel yazılar ve tezhipler, kazıma, oyma, kakma veya benzeri usullerle maden,

<sup>84</sup> FVSEK madde 2.

<sup>85</sup> Esra Dardağan, *Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Haklardan Doğan Kanunlar İhtilafı* (Ankara: Betik Yayıncılık, 2000,) s.59.

<sup>86</sup> Altuntaş, a.g.e., s.14.

<sup>87</sup> Bilindiği üzere, eserin telif hakkına konu olabilmesi için meydana getirilmesi yeterlidir. İhtiralarda olduğu gibi tescile gerek yoktur. Ama günümüzde müzik eserlerinin denetimini sağlamak için, kanun koyucu, meydana getirilen müzik eserlerinin tescilini uygun görmektedir. Kanun koyucu tescil müessesesini ilk olarak Sinema, Video ve Müzik Eserleri Kanununun 5. maddesinin ilk fıkrası ile 8. maddesinin ikinci fıkrasını yürürlüğe koyarak uygulamaya sokmuştur. Bunun paralelinde, 4630 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda, eser sahibinin mali ve manevi haklarının ihlal edilmemesi, sahipliklerin belirlenmesinde ispat kolaylığı sağlanması ve mali haklara ilişkin yararlanma yetkilerinin takibi amacıyla müzik eserlerinin kayıt ve tescilinin yapılması zorunluluğu getirilmiştir (FVSEK madde 13/son). Buradaki tescil kurucu bir tescil değildir. Yani kişi, müzik eserini tescil ettirmemiş bile olsa, kendisinin müzik eserinin gerçek sahibi olduğunu, sicilde görünen kişinin eser sahibi olmadığını iddia ve ispat edebilir.

<sup>88</sup> Ağaç, metal veya taş bir yüzeye ayrı katlar halinde değişik renkli boyalar sürüldükten sonra üsteki katları yer yer kazıyarak alttaki renklerden yararlanma tekniği, kazıma resim, 2. bu teknikle yapılmış resim.( Türk Dil Kurumu, “TDK”: Türkçe Sözlük, Cilt 1, a-j, “Gravür” s.895.)

taş, ağaç veya diğer maddelerle çizilen veya tespit edilen eserler, kaligrafi<sup>89</sup>, seriografi<sup>90</sup>,

- Heykeller, kabartmalar ve oymalar,
- Mimarlık eserleri,
- Elishleri ve küçük sanat eserleri, minyatürler ve süsleme sanatı ürünleri ile tekstil, moda tasarımları<sup>91</sup>,
- Fotoğraf eserleri ve slaytlar,
- Grafik eserleri,
- Karikatür eserleri,
- Her türlü tiplerdir.<sup>92</sup>

Güzel sanat eserleri ile bilim ve edebiyat eserlerinden üçüncü bendinde sayılanların, diğer kanunlara göre sınai model ve resim olarak korunması fikir ve sanat eserleri olmak sıfatlarını ortadan kaldırmamaktadır. Kanuni deyimini ile, krokiler, resimler, maketler, tasarımlar ve benzeri eserlerin endüstriyel model ve resim olarak kullanılması, düşünce ve sanat eserleri olmak sıfatlarını etkilememektedir.<sup>93</sup>

#### 5.2.4. Sinema Eserleri

21/2/2001 tarihinde yürürlüğe giren 4630 sayılı Kanunla, Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 5. maddesinde değişikliğe gidilmiştir. Bu Kanuna göre sinema eserleri, “Her tür bedii, ilmi, öğretici veya teknik mahiyette olan veya günlük olayları tespit eden filimler veya sinema filmleri gibi, tespit edildiği materyale bakılmaksızın, elektronik

<sup>89</sup> Zarif ve süslü yazma sanatıdır.(Erel, a.g.e., s.49.)

<sup>90</sup> Üzerine delikli dokuma gerilmiş bir çerçeveden yapılan şablon yardımıyla gerçekleştirilen baskı yöntemiyle elde edilmiş eserdir.(Erel, a.g.e., s.49.)

<sup>91</sup> Moda ve tekstil tasarımları, tasarım olmaları sebebiyle, Endüstriyel Tasarımların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Çerçevesinde de korunabilir.

<sup>92</sup> Gedik, a.g.e., s.106.

<sup>93</sup> Altuntaş, a.g.e., s.14.

veya mekanik veya benzeri araçlarla gösterilebilen, sesli veya sessiz, birbiriyle ilişkili hareketli görüntüler dizisidir.” şeklinde tanımlanmıştır.<sup>94</sup>

Yukarıdaki tanımdan da görüleceği üzere, değişiklikten önceki düzenlemede maddeler halinde sayılan sinema eserleri yeni düzenlemede de tanım içerisine alınmış, ancak daha önce aranılan projeksiyonla gösterilme özelliği kaldırılmış ve tespit edildikleri materyale bakılmaksızın, elektronik veya mekanik veya benzeri araçlarla gösterilebilen, sesli veya sessiz, birbiriyle ilişkili hareketli görüntüler dizisi sinema eseri sayılmıştır. Böylece, gelecekte yapılabilecek bir çok program ile bugün televizyonda gösterilen bazı programlarda açıkça Kanun kapsamına alınmıştır.<sup>95</sup>

Üzerindeki elektro manyetik parçalarla ses eşliğinde görüntü veya sadece görüntü kaydedilmiş her çeşit hareketli malzemelere video, bunlar üzerinde ses eşliğindeki görüntü veya sadece görüntülere de video eserleri denir. Video eserleri de, sinema eserleri olarak kabul edilebilir. Video eserlerinin, izinsiz ve haksız çoğaltılması halinde de, telif hakkı ihlal edilmiş sayılmalıdır.

Sinema eserleri hakkında, Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun dışında, Sinema, Video ve Müzik Eserleri Kanunu uygulanmaktadır. Sinema, Video ve Müzik Eserleri Kanununda, sinema eseri yerine, zaman zaman, film terimi kullanıldığı görülmektedir. Sinema eserlerinin belki de en önemli türü filmlerdir; fakat sinema eserinin tek türü film değildir. Bu yönüyle, Sinema, Video ve Müzik Eserleri Kanunu eleştirilebilir<sup>96</sup>.

### 5.2.5. İşlenmeler ve Derlemeler

Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda 4630 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce, 6. maddenin başlığı “işlenmeler” idi. Yapılan değişiklikte bu başlık “işlenmeler ve

<sup>94</sup> 21/02/2002 Tarihli Resmi Gazetede Yayınlanan 4630 Sayılı “Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine İlişkin” Kanun

<sup>95</sup> Gedik, a.g.e., s.107.

<sup>96</sup> Gökyayla, a.g.e., s.106.

derlemeler” olarak değiştirildi. Yapılan bu değişiklik FVSEK’nun 6. maddesindeki eser türlerini, işleme ve derleme olarak tasnifini mümkün kılmaktadır.

### 5.2.5.1. İşlenmeler

Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun yukarıda ifade edilen dört ana kategorisindeki eserler, eser sahibinin az veya çok bağımsız bir fikri emeğinin sonucu olarak, yararlanılan eserlerdeki özelliklerinin kaybolduğu ve bunun yerine yaratıcı-eser sahibinin özelliklerinin geçtiği eserlerdir. Bu tür bağımsız eserler yanında, önceden mevcut asıl eserlere sadık kalarak, onu başka bir şekle dönüştürmek amacıyla meydana getirilen eserlere “işlenme eserler” adı verilir. Örneğın bir hikayenin başka bir dile tercümesi, bir romanın tiyatro piyesi haline getirilmesi gibi.<sup>97</sup>

Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 6. maddesine göre işlenme eserler şunlardır.

- Tercümelemler yapılması,
- Roman, hikaye, şiir, tiyatro piyesi gibi eserlemlerin birbirlerine dönüştürülmesi,
- Musiki, güzel sanatlar, bilim ve edebiyat eserlemlerinin film yapılması veya filme alınıp, sinema, radyo ve televizyon yoluyla yayımlamaya elverişli hale getirilmesi,
- Musiki aranjman ve tertiplerinin yapılması,
- Güzel sanat eserlemlerinin bir şekilden diğerine dönüştürülmesi,
- Yayınlanmamış bir eserin, yayınlanmaya elverişli hale getirilmesi,
- Başkasına ait bir eserin izahı, açıklanması, yorumlanması ve kısaltılması,
- Bilgisayar programının uyarlanması, düzenlenmesi veya değiştirilmesi,

Yukarıda sayılan işleme eserlerde bulunması gereken nitelikler şöylece sayılabilir: İşleme eser, yararlanılan asıl eserin özelliğini taşımalı, yararlanılan eser anlaşılabilirli

(veya açıkça belirtilmeli) ve asıl eserden bağımsız ortaya çıkarılan bu eser, işleyenin özelliğini yansıtmalıdır.<sup>98</sup>

### 5.2.5.2. Derlemeler

Derleme kavramı, Fikir ve sanat Eserleri Kanununa, 4630 sayılı Kanunla girmiştir. Kanunda yapılan tanıma göre derleme eser, “Özgün eser üzerindeki haklar saklı kalmak suretiyle, ansiklopediler ve antolojiler gibi muhtevası seçme ve düzenlemelerden oluşan ve bir düşünce yaratıcılığı sonucu olan eserlerdir.”<sup>99</sup>

Diğer bütün eserlerde olduğu gibi, derleme eserlerde de, eser sahibinin (işleme eserin sahibinin) özelliğinin bulunması, zorunlu bir unsurdur<sup>100</sup>. Ayrıca derleme eserlerde asıl eser sahibi kolayca tespit edilmelidir.<sup>101</sup>

Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 6. maddesinde sayılan derleme eserler şunlardır:

- Bir eser sahibinin bütün veya aynı cinsten olan eserlerinin külliyat haline getirilmesi,
- Belli bir amaca göre ve özel bir plan çerçevesinde seçme ve toplama eserler düzenlenmesi,
- Veri tabanlarının hazırlanması.

<sup>97</sup> Duman ve Karyağdı, a.g.e., s.36.

<sup>98</sup> Gökyayla, a.g.e., s.110.

<sup>99</sup> FVSEK madde 1B/b.d

<sup>100</sup> Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 6. maddesinin başlığı işlenmeler ve derlemeler biçiminde değiştirilmesine rağmen, aynı maddenin ikinci fıkrasındaki, “işleyenin hususiyetini taşıyan işlenmeler” ifadesinin yanına, derlemeler eklenmemiştir. Kanunun 6. maddesinin ikinci fıkrasına derlemeler ifadesinin eklenmemesinden hareketle, derleme eserlerde, sahibinin özelliğinin aranmayacağı sonucu çıkarılmaz.

<sup>101</sup> Gökyayla, a.g.e., s.18.

### 5.3. Eser Sahibi ve Hakları

Bir eserin sahibinin kim olduğunun bilinmesi hem Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu ve hem de vergi kanunları uygulanması yönünden önemlidir.<sup>102</sup> Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 1B maddesinin b bendine göre eser sahibi “eser meydana getiren gerçek kişiyi ifade eder. Benzer bir ifadeyi taşıyan 8/I hükmüyle de kısaca ifade edildiği gibi eser sahibi, onu vücuda getirendir. Eser kavramını incelerken temas edildiği üzere, her türlü fikir ürünü değil, sadece sahibinin özelliğini taşıyanlar eser sayılacağından, bu bakımdan eser sahibi, yaratıcı gücünün özelliğini meydana getirdiği fikir ürününe yansıtan şahıstır.<sup>103</sup>

Türk hukukunda Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun yukarıda anılan 8. madde hükmünde 4110 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce “Bir eserin sahibi onu vücuda getirendir” denilerek yaratma gerçeği ilkesini benimsemişken, “bazı hallerde teknik mülahazalar ve eserin doğumundaki menfaatler durumuna göre” bu ilkedan uzaklaşılarak yaratıcı dışındaki şahısların da eser sahibi olmalarına imkan verilmişti. Bunlar eseri bizzat meydana getirmiş olmamakla beraber, Kanunun kabul ettiği bazı karineler uyarınca eser üzerindeki mali ve manevi hakları kazanıp eser sahibi sayılan şahıslardı; yani eseri meydana getiren şahısları çalıştıran veya tayin edenler, organlarını oluşturan gerçek kişilerin eser yaratmaları halinde tüzel kişiler, yayımlayanın tayin ettiği plan dairesinde eser vücuda getirilmesi halinde yayımlayan ve nihayet sinema eserlerinde yapımcı bu şekilde eser sahibi sayılmış bulunuyorlardı.<sup>104</sup>

4110 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu yaratıcı dışındaki şahısların doğrudan eser sahibi sayılmaları durumuna son verilmiş ve bu şahısların sadece eser üzerindeki mali hakları iktisap edebilecekleri hükme bağlanmıştır.

<sup>102</sup> Altuntaş, a.g.e., s.15.

<sup>103</sup> Erel, a.g.e., s.69.

<sup>104</sup> Erel, a.g.e., s.70.

Böylece hukukumuzda eser sahipliği statüsünün aslen kazanılması, sadece yaratıcı eser sahiplerine özgü bir durumdur. Bununla birlikte eser sahipliğine bağlı bulunan mali haklar, bazı hallerde eserin yaratılmasıyla birlikte yaratıcıya değil, başka şahıslara ait olabilmektedir. Anılan kanun değişikliğinden sonra eser sahipliği statüsünün yaratma olgusuyla birlikte kazanılması, mali ve manevi haklarla birlikte tüm olarak yahut sadece manevi haklarla sınırlı bir tarzda gerçekleşebilir.<sup>105</sup>

Bir eseri bir kişi meydana getirebileceği gibi, birden fazla kişide meydana getirebilir. Genel olarak bir esere özellik kazandıran kimse o eserin sahibi sayılır ve gerçekte fikir eseri bir kişi tarafından yaratılır. Ancak bazı eserlerin meydana getirilmesinde birden fazla kişinin çalıştığı da görülmektedir.<sup>106</sup>

### **5.3.1. Bir Kişinin Eser Sahipliği**

Yaratıcı olan bir fikri çalışmanın sonucu olarak, fikir ve sanat eseri meydana getiren şahsın eser sahibi sayılması en doğal durumdur. Bir eserin yaratılmasına kendi kişisel özelliklerini yansıtmadan yardımcı olanlar ise eser sahibi olamazlar.

### **5.3.2. Birlikte Eser Sahipliği**

Birden fazla kişinin birlikte bir eserin sahibi olmaları da mümkündür. Bu durumda aşağıdaki iki durum söz konusu olmaktadır.

#### **5.3.2.1. Müşterek Eser Sahipliği**

FVSEK'in 9. maddesine göre birden fazla kimsenin birlikte vücuda getirdikleri eserin kısımlarına ayrılması mümkünse ve her kısım da ayrı bir kimse tarafından meydana getirilmişse müşterek eser sahipliğinden söz edilebilir<sup>107</sup>. Bunun şartlarını,

<sup>105</sup> Erel, a.g.e., s.70.

<sup>106</sup> Altuntaş, a.g.e., s.16.

<sup>107</sup> Gedik, a.g.e., s.110.

birden fazla kısımdan meydana gelen bir fikir ve sanat eserinin varlığı; bu eserin bir kısmının bağımsız bir varlığa sahip olması; ayrı ayrı kimseler tarafından meydana getirilmesi şeklinde sıralayabiliriz.<sup>108</sup> Müşterek eserlerde önemli olan nokta, bütünü oluşturan kısımların kendi başlarına telif haklarını alabilme ve iktisaden değerlendirilebilme imkanı bulunmasıdır.<sup>109</sup>

### 5.3.2.2. İştirak Halinde Eser Sahipliği

Birden fazla kişi tarafından meydana getirilen eserin bağımsız kısımlara ayrılması imkansızsa, yani bir bütün teşkil ediyorsa, iştirak halinde eser sahipliği söz konusudur. İştirak halinde eser sahipliğinde, eser sahibi, eseri birlikte meydana getirenlerin tümüdür ve eser üzerindeki hakları ancak birlikte kullanabilirler.<sup>110</sup> Birliğe adi şirket hakkındaki hükümler uygulanır.

4630 sayılı Kanunla eser sahiplerinin birlikte mülkiyetinin düzenlendiği maddeye dokunulmamış, ancak eser sahipleri arasında birliğin düzenlendiği 10. maddeye ek fıkra eklenmiştir. FVSEK'nun 10. maddesine yapılan bu ekleme ile, gerçek kişilerce iştirak halinde mülkiyete konu bir eserin meydana getirilmesi durumunda, sözleşmede, hizmet şartlarında veya Kanun da aksi öngörülmemişse, söz konusu kişiler tarafından meydana getirilen eser (sinema filmleri hariç) üzerinde, bu kişilerin sahip olduğu mali hakları, eser sahiplerini bir araya getiren gerçek veya tüzel kişiler kullanacaktır.

Görüleceği üzere burada sözü edilen hak sahipliği değil, sadece hakkı kullanma yetkisidir.<sup>111</sup>

İştirak halinde eser sahipliğinde aranan özellik birden fazla kimsenin meydana getirdiği eserde bir bölünmezliğin varlığıdır. Sırf fikir vermek veya yardım etmek

<sup>108</sup> Yarsuvat, a.g.e., s.84

<sup>109</sup> Erel, a.g.e., s.76.

<sup>110</sup> Altuntaş, a.g.e., s.18,19.

<sup>111</sup> Gedik, a.g.e., s.110.



iştirak halinde esere vücut vermez. Bir eserin meydana getirilmesine yardım edilmesi halinde de yapılan çaba yaratıcı olmadığı müddetçe iştirak halinde eserden söz edilemez. Sözelimi, bir profesörün yazacağı eser için kaynak toplaması gibi.<sup>112</sup>

Eser sahipleri aralarında yaptıkları bir sözleşmeyle aksini kararlaştırmadıkları sürece, birliğe katılmaları, kar ve zarardaki payları Borçlar Kanununun 521. ve 523. maddelerine kıyasla, birbirine eşittir. Eser üzerindeki telif haklarından dolayı alınacak telif ücreti oranı genel hükümler çerçevesinde belirlenir veya aralarındaki sözleşmeyle ortaklaşa kararlaştırılır<sup>113</sup>, yine aksi kararlaştırılmadıkça Borçlar Kanunu madde 523 ve 524. hükümleri uygulanacaktır.

Ayrıca eser henüz bitmeden veya bittiği halde alenileşmeden önce eser sahiplerinden biri ölürse, ölenin mirasçılarının birliğe dahil olmaları düşünülemez. Çünkü mirasçılardan yaratıcılık nitelikleri itibariyle ölenin şahsiyetini aynen devam ettirmeleri söz konusu değildir. Bu yüzden ölenin payı diğer eser sahiplerine intikal eder, ancak bunlar ölenin mirasçılara uygun bir bedeli tazminat olarak ödemekle yükümlüdür. Miktar üzerinde uzlaşamazlarsa, bunu mahkeme tayin eder. Eser alenileştikten sonra eser sahiplerinden biri ölürse, diğer eser sahipleri ölenin mirasçılarıyla birliği devam ettirip ettirmemekle serbesttirler.<sup>114</sup>

### 5.3.2.3. Sinema Eseri Sahipleri

Türk hukukunda yerli sinema eserlerinin sahibi<sup>6</sup> uzun yıllar bunları imal ettirenler, yani prodüktörler olarak kabul edilmekle birlikte sinema eseri sahibinin sinema prodüktörü olması hukukta tartışmalar yaratmıştır.

<sup>112</sup> Yarsuvat, a.g.e., s.85.

<sup>113</sup> Altuntaş, a.g.e., s.19.

<sup>114</sup> Erel, a.g.e., s.75.

Sinema eserlerinin sahipliği konusunda yabancı ülkelerde daha farklı uygulamalara rastlanmaktadır. Örneğin; Fransa’da sinema eserinin meydana getirilmesi için yaratıcı katkısı olanlar aksi ispat edilinceye kadar ortaklaşa eser sahibi sayılmaktadırlar.<sup>115</sup>

Türk Kanun Koyucusu 4110 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce, sinema eserleri bakımından öngördüğü bir mutlak kanuni karineyle, sadece yapımcıyı eser sahibi kabul etmiş ve yaratıcıdan başkasının eser sahibi sayıldığı diğer hallerin aksine, bu karinenin çürütülmesine de imkan tanımamıştı.

Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu madde 8 hükmünde 4110 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu, sinema eserlerinde eser sahipliği, kanunen tesis edilmiş bir “birlikte eser sahipliği” şeklinde düzenlenmiştir. Burada eser sahipliğinin tespiti bakımından yaratılmış bir mutlak kanuni karine söz konusudur; taraf iradeleriyle yahut üçüncü şahıslarca bu karinenin aksinin ispatı mümkün değildir.<sup>116</sup>

Sonuç olarak Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu madde 8/V hükmüne göre, “Sinematografik eserler”de yönetmen, özgün müzik bestecisi ve senaryo yazarı, eserin birlikte sahibidirler.<sup>117</sup> Bu şekilde eserin birlikte sahipleri, mali hakları yapacakları bir sözleşmeyle ve uygun bir bedel karşılığında yapımcıya devredebilirler.<sup>118</sup>

4630 sayılı Kanunla, diyalog yazarı ve canlandırma tekniğiyle yapılmış sinema eserlerinde, animatör de eser sahipleri arasına girmiştir. Bu Kanuna göre, Kanunun 8. maddesinden, bir eserin yapımcısı veya yayımlayıcısının ancak eser sahibi ile yapacağı sözleşme ile mali hakları kullanabileceği ile sinematografik eserlerde eserin birlikte sahiplerinin, yapacakları bir sözleşmeyle, uygun bir bedel karşılığında, sahip oldukları mali haklarını, yapımcıya devredebileceğine ilişkin ibarelerin çıkartılması herhangi bir

<sup>115</sup> Altuntaş, a.g.e., s.17.

<sup>116</sup> Erel, a.g.e., s.77.

<sup>117</sup> Kızılot, a.g.e., s. 995.

<sup>118</sup> Gedik, a.g.e., s.108.

değişiklik yaratmamaktadır. Çünkü, kaldırılan bu hükümlerin benzeri FVSEK'nun 18. ve 80. maddelerine monte edilmiştir.<sup>119</sup>

Yabancı kaynaklı sinema eserlerinde ise, ülkemizde gösterme, çoğaltma ve yayma hakkı, işletme belgesi sahibine, bu eserlerin çoğaltma hakkı ve sorumluluğu ise, kayıt ve tescil ettirene aittir.<sup>120</sup>

### 5.3.3. Sınırlı Eser Sahipliği

Bir fikir ve sanat adamının eser sahipliğinden doğan mali ve manevi hakları vardır. Bununla birlikte, bazı ihtiyaçların karşılanması amacı ile, aslında eseri meydana getirmeyen veya eseri tek başına meydana getirdiği söylenmeyecek bazı kişilerin de, eser sahibi gibi, eser üzerindeki hakları kullanabilecekleri kabul edilmiştir. Bu kişiler, sözleşmeden veya işin niteliğinden aksi anlaşılmadığı takdirde, mali haklar üzerinde hak sahibi olabilirler. Yani eseri meydana getiren manevi haklara sahipken, mali haklar başka birisi üzerinde olabilir. FVSEK'nun 8/II maddesinde düzenlenen bu durum literatürde “sınırlı eser sahipliği” olarak adlandırılır.

#### 5.3.3.1. Çalıştıran ve Tayin edenler

Memur, hizmetli ve işçilerin meydana getirdikleri eserlerin mali hak sahipleri, bunların istihdam eden gerçek veya tüzel kişilerdir.<sup>121</sup> Örneğin küçük sanat eseri imal eden ticarethanede sanatkarların meydana getirdikleri eserler üzerindeki telif hakkı, ticarethaneye aittir. Bunun böyle olabilmesi için o ticarethanede çalışan hizmetli ve işçiler ile ticarethane sahibinin bir hizmet akdi yapmış olması gerekmektedir. Yani hizmetlilerin bu ticarethaneden ücret almaları ve bu konuda aralarında bir hizmet

<sup>119</sup> Gedik, a.g.e., s.109.

<sup>120</sup> Altuntaş, a.g.e., s.18.

<sup>121</sup> Şükrü Kızılot, *Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulanması*, (Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000.) s.995.

sözleşmesinin bulunması gerekmektedir. Aksi takdirde, meydana getirilen eserlerin sahibi, bu hizmetliler sayılır ve telif hakkı bu hizmetlilerin olur.<sup>122</sup>

Eser, işin görülmesi sırasında ve işle bağlantılı nitelikte meydana getirilmiş olsa bile, mali haklar, görülen işin özelliği gereği çalıştıran veya tayin edene değil, meydana getirene ait olabilir. Mesela bir gazetede yazar, bir mimarın yanında desinatör veya bir okulda öğretmen sıfatıyla çalışan veya buna benzer durumlarda fikri çalışmalarını diğer bir şahsın hizmetine tahsis eden kimseler, vücuda getirdikleri eserler üzerinde işin niteliğinden anlaşıldığı hallerde –mesela bir başyazarın makalesinde veya profesörün takrirlerinde olduğu gibi- eser sahiplerine tanınan hak ve yetkileri tam olarak haiz olabilirler.<sup>123</sup> Kısacası, çalışma ilişkisini düzenleyen kuralların (sözleşmenin) veya işin niteliğinin aksini gösterdiği hallerde, yaratıcı şahıs, Kanun da ki karineyi çürüterek mali hakların sahibi olduğunu ispat edebilir. Ancak, eseri meydana getirenin eser üzerine sadece ismini koymuş yahut imzasını atmış olması karinenin bertarafı için yeterli değildir.<sup>124</sup>

Yayınlayanın tayin ettiği bir plan dahilinde meydana getirilen eserlerde ise, yayınlayan kişi yada kuruluş tarafından birden fazla kişiye bir plan dairesinde bir eser hazırlatabilir. Aralarında mevcut hukuki ilişkiden veya işin niteliğinden aksi anlaşılamiyorsa meydana getirilen bu eserin mali hak sahibi yayınlayandır. Bu eserlere en iyi örnek ansiklopedilerdir. Yayınlayan ile yayınlayanın verdiği plan ve talimat içinde eseri hazırlayan arasında hizmet, istisna ve vekalet akdi mevcuttur. Ancak, bu tür işlerde hizmet ve vekalet akdi<sup>125</sup>nden ziyade istisna akdi<sup>126</sup> söz konusu olur.<sup>127</sup> Eğer

<sup>122</sup> Altuntaş, a.g.e., s.16.

<sup>123</sup> Erel, a.g.e., s.81.

<sup>124</sup> Erel, a.g.e., s.81.

<sup>125</sup> Arapça kökenli bir kelime, vekillik demektir. Vekalet sözleşmesi ile taraflardan biri (vekil) kendisini görevlendiren (vekil eden) kimse tarafından, sözleşmeye göre yüklenilen işin yürütülmesini veya üzerinde aldığı işin görülmesini borçlanır. ( Seyidoğlu, a.g.e., s.662.)

<sup>126</sup> Türk Medeni Kanununda düzenlenen bir kavram. Bugünkü Türkçe ile karşılığı “eser sözleşmesi”dir. Bir anlamı da, ısmarlama iş yaptırma sözleşmesidir. İstisna akdi ile taraflardan biri, diğer tarafın ödeyeceği bedel karşılığında, ona bir eser yapmayı taahhüt eder. Buradaki eser, bir arsa üzerine bina kurdurulması gibi maddi işlerin yapılmasıyla ilgili olabileceği gibi, bir fikir veya sanat faaliyeti sonucunda elde edilecek sonuçlar biçiminde de olabilir. ( Seyidoğlu, a.g.e., s.288.)

<sup>127</sup> Ayiter, a.g.e., s.95.

eseri meydana getirenler ile yayıncı arasındaki sözleşmede, eseri hazırlayanlar ayrıca çoğaltmak veya yaymak taahhüdü altına girmişlerse, bu sözleşme yayın sözleşmesi (neşir mukavelesi) olur.<sup>128</sup>

### 5.3.3.2. Tüzel Kişinin Organları Tarafından Meydana Getirilen Eserler

Aralarında mevcut hukuki ilişkiden veya işin niteliğinden aksi anlaşılmıyorsa, tüzel kişilerin organları tarafından meydana getirilen eserlerin sahibi, tüzel kişilerdir. Buradaki tüzel kişi deyimini hem özel hukuk tüzel kişilerini ve hem de kamu hukuku tüzel kişilerini kapsamaktadır.<sup>129</sup> Diğer yandan organ tarafından meydana getirilen eser üzerindeki mali hakların, tüzel kişiye ait olmayacağı sözleşmeden veya halin icabından anlaşılabilirse, tüzel kişi eser sahibi olarak kabul edilmez, eseri meydana getiren onun üzerindeki mali hakların sahibidir.<sup>130</sup>

Yeni çıkan 4630 sayılı Kanunla, daha önce tüzel kişilere tanınan eser sahibi olma hakkı, sadece gerçek kişilere tanınmış, böylece, FVSEK’nda, işveren ve tüzel kişilerin eser sahibi olması istisnası kaldırılarak, eser sahibi olmada “yaratma gerçeği ilkesi”<sup>131</sup>’ne biraz daha yaklaşılmıştır. Nitekim, tüzel kişilerin “eser sahibi” sıfatını alamayacak olması, yaratıcı eser sahibi olamayacağına ilişkindir. Yoksa tüzel kişilerde diğer gerçek kişiler gibi, hak ehliyetine sahiptir. Ancak sadece faaliyet veya amaçları ile

<sup>128</sup> Altuntaş, a.g.e., s.17.

<sup>129</sup> Altuntaş, a.g.e., s.17.

<sup>130</sup> Gedik, a.g.e., s.108.

<sup>131</sup> FVSEK’una, “eser sahipliği teorisi” ve “yaratma gerçeği ilkesi” egemen olmakla birlikte, Kanunda buna (eser sahipliği teorisine) bazı istisnalar getirilmiştir. Örneğin, “bir eserin sahibi onu vücuda getirendir” denilerek eser sahipliği statüsünün yaratıcıya ait olduğu kabul edilmişken, aynı maddenin ikinci fıkrasında işveren ve tüzel kişiler eserin yaratıcısı olmadıkları halde, pratik bazı ihtiyaçların karşılanması açısından tıpkı eser sahibi gibi eser üzerindeki mali haklara baştan sahip sayılmışlardır. Diğer taraftan 48. maddede, mali haklarda sadece kullanma yetkisinin devrine değil, fakat bu hakların tümüyle eser sahibinin mal varlığından çıkarıp, devir alanın mal varlığına geçiren bir tasarruf muamelesine imkan tanımıştır.(Duman Ve Karyağdı, a.g.e., s.17.) Oysa yaratma gerçeği ilkesi uyarınca, sadece gerçek kişiler eser sahibi olabilirler. Bu ilkeye göre tüzel kişilerin, organlarını oluşturan gerçek kişilerin irade ve fiilleri dışında eser meydana getirmeleri, onun sahibi olmaları mümkün değildir. Çünkü bir eseri meydana getirebilmek için, düşünme, anlama, duygulanma ve bunları dışarı aksettirebilme yeteneğinin bulunması gerekir. Yine bu ilke gereği fikri hak, sadece yaratma olgusunun gerçekleşmesiyle, aslen kazanılır.(Gedik, a.g.e., s.108,109.)

sınırlı olmak kaydıyla eserler üzerindeki mali hakları devralabilir ve devraldıkları hakları da sözleşme sınırları içerisinde aynı eser sahibi gibi kullanabilirler. Sadece bu hakları kullanırken, diğer gerçek kişilerde olduğu gibi eser sahibine zarar veremezler. Zaten, 4630 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi FVSEK'nun 8. maddesinde ve değişiklik sonrası 18. ve 80. maddelerinde tüzel kişiliğin eser sahipliğinden değil “mali hak sahipliği”nden söz edilmiştir.<sup>132</sup>

### 5.3.3.3. İşlenme Eser Sahibi

FVSEK madde 8/3'e göre, bir işlenmenin sahibi, asıl eser sahibinin hakları saklı kalmak kaydıyla onu işleyendir. Bu durum da eser sahipliği statüsünün sınırlı bir tarzda iktisab<sup>133</sup>ına örnektir.

İşleyen şahıs, işleme üzerinde eser sahibi sıfatını kazanabilmek için, asıl eser sahibinden işleme konusundaki mali hakkı devir almış olmalıdır.<sup>134</sup> Asıl eser, devir alınan bu mali hak kullanılarak işlendikten sonra, vücuda gelen işleme eser üzerindeki eser sahipliğinden doğan haklar, ancak asıl eser sahibinin müsaade ettiği nispette kullanılabilir.<sup>135</sup>

### 5.3.4. Eser Sahibinin Hakları

5846 sayılı Kanunun gerekçesinde; Birleşmiş Milletler Genel Kurulunun 10/12/1948 tarihinde kabul edilen İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nin 27. maddesinden de söz edilmiştir. Bilindiği üzere bu beynamede; herkesin, sahip olduğu her türlü ilim, edebiyat veya sanat eserlerinden doğan maddi ve manevi menfaatlerini korumasına hakkı bulunduğu belirtilmiştir. Fikir ve sanat eserleri alanındaki hukuki korumanın, ulusal sınırları aşarak evrensel bir nitelik kazandığı, bu nedenle hemen

<sup>132</sup> Gedik, a.g.e., s.109.

<sup>133</sup> Kazanma, edinme, edinim. **İktisap Etmek:** Kazanmak, edinmek. (Türk Dil Kurumu, “TDK”: Türkçe Sözlük, Cilt 1, a-j, “İktisap,” s.1064.)

<sup>134</sup> FVSEK madde 21

<sup>135</sup> FVSEK madde 20/4

bütün Avrupa devletlerinin dahil olduğu Bern Birliği'ne ülkemizin de katılması zorunluluğu doğduğu belirtilmiş ve Kanunun hazırlanmasında bu hususların da göz önünde tutulduğu yine aynı gerekçede açıklanmıştır.<sup>136</sup>

Eser sahibinin hakları alanındaki temel sözleşmelerden biri olan Bern Sözleşmesindeki ifade ile edebiyat eserleri ve güzel sanat eserleri, ülkelerin kültür mirasının oluşmasında asli unsurlardır. Ekonomik, sosyal ve kültürel değişim ve bu değişime bağlı olarak sağlanan gelişme, bireylerin yaratıcılıklarını ortaya koyabilecekleri bir zemin sağlanması ve fikri bir çaba sonucu meydana gelen eserlerin ve eserlere ilişkin eser sahibinin haklarının korunması ile mümkündür. Teknolojideki değişimler eserlerin kullanım biçimlerini değiştirmiştir. Örneğin, bir sinema eseri, 30-40 yıl önce yalnız sinema salonlarında gösterilmek suretiyle topluma iletilirken, aynı eserin günümüzde video kaset, CD, DVD gibi kayıt materyalleri veya TV gibi yayın kuruluşları ya da İnternet ortamı gibi çeşitli araç ve yöntemlerle topluma iletilmesi mümkündür.<sup>137</sup>

Eserlerin, toplum üyelerine ulaşma yöntemlerinin farklılaşması; eser sahiplerinin, eserin vücuda getirilmesi ile sahip olduğu hakların mahiyetinin belirlenmesini, kullanılma usulleri ve kullanma yetkilerinin devredilmesi gibi fiillerinin ayrıntılarıyla tamamlanmasını zorunlu kılmaktadır. Teknolojik gelişmeler, değişen koşullara uyum sağlamak amacıyla spesifik alanlarda oluşturulmuş çalışma grupları, sürekli komiteler ve süreklilik arzeden konferanslar gibi uzun dönemli ve yoğun tartışmalar sonucu oluşturulan öneriler, tavsiye kararları, direktifler, memorandum ve protokol çalışmaları gibi çalışmaların ürünü olan uluslararası sözleşmeler, ülkelerin fikri haklar alanındaki mevzuatını uluslararası hukuka uyumlu hale getirme ihtiyacını doğurmuştur.<sup>138</sup> Ülkemizde de kanun maddeleri Bern Sözleşmesi hükümleri ile ülkemizin de üyesi bulunduğu Dünya Fikri Mülkiyet Teşkilatının (WIPO) son çalışmaları ve belgelerine uygun olarak düzenlemeler yapılarak değiştirilmiştir.

<sup>136</sup> Altuntaş, a.g.e., s.19.

<sup>137</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, **Fikri Haklar**, (Ankara: Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2000,) s.42,43.

<sup>138</sup> Aynı, s.42,43.

Eser sahibine tanınmış bu haklar, meydana getirilmiş olan eserin ekonomik açıdan korunmasına, çoğaltılmasına, dağıtılmasına, kullanılmasına ve bizzat eserin kendisinin ve bütünlüğünün korunmasına yöneliktir. Eser sahibinin sahip olduğu hak ve yetkiler sınırlı ve mutlak niteliktedir. Bu hak ve yetkiler fikir ve sanat eserinin ortaya konmasıyla, yaratılmasıyla doğar.<sup>139</sup> Fikir ve sanat eseri üzerine yaratıcının bir takım hak ve yetkiyle sahip olabilmesi ve bunları kullanabilmesi için, bu hakkın konusu olan şeyin (eserin) genel olarak; romanlar, öyküler, şiirler gibi sözle ifade edilen edebi eserler, operalar, şarkılar, korolar gibi her nevi sözlü ve sözsüz bestelerden oluşan müzik eserleri ile iki boyutlu (çizimler, tablolar,vb.) veya üç boyutlu (heykeller, mimari eserler) güzel sanat eserleri ve sinematografik yöntemle yapılmış görsel-işitsel yapımlar şeklinde ortaya çıkması gereklidir. Gelişen teknoloji ile ortaya çıkan bilgisayar programları, ülke yasalarında genellikle edebi eser kategorisine konulmaktadır.<sup>140</sup>

Bir eseri satın almak suretiyle üçüncü kişiler, bu eser üzerinde mülkiyet hakkına sahip olabilir ve maddi mal niteliğine bürünen mal üzerinde mülkiyet ve diğer aynı hakları tesis edilebilir. Ancak eser sahipliği hak ve yetkileri mülkiyet hakkı dışında devam etmektedir. Başka bir deyişle eser sahibinin maddi ve manevi hakları bu haklardan tamamen ayrıdır. Örneğin bir ressamın çizdiği tablo başka bir şey, ondan kaynaklanan fikri hak ise başka bir şeydir. Tabloyu satın alan kişi malik olarak o tabloyu satabilir veya rehnedebilir. Ancak satın alınan bu resimler ressamın izni olmadan değişik tekniklerle çoğaltılamaz ve ayrıca çoğaltılmış nüshaları satamaz. Tanınan haklar sayesinde, eser sahibinin, eserinin kullanılmasından kaynaklanan her türlü kazançtan pay alma hakkı doğar.<sup>141</sup>

5846 sayılı Kanunla, eser sahiplerinin hakları genel olarak 13. maddede belirtilmiştir. 4630 sayılı Kanunla da 13. maddeye ek bir fıkra eklenmiştir. Buna göre, değişiklik öncesi eserlerin kayıt ve tescili şartı aranmamakta, uygulamada Kültür

<sup>139</sup> Altuntaş, a.g.e., s.20.

<sup>140</sup> DPT, a.g.e., s.43.

<sup>141</sup> Altuntaş, a.g.e., s.20.



Bakanlığı tarafından sadece isteyen kişi ve kuruluşların eserlerinin kayıt ve tescilleri yapılmaktaydı. Ancak 4630 sayılı Kanunla FVSEK'nun 13. maddesine eklenen fıkra sonrası, hak ihdas etme amacı olmaksızın bazı eserlerin kayıt ve tescilinin yapılması zorunlu tutulmuştur. Ancak yapılacak kayıt ve tescile bağlı olarak herhangi bir hak tesisi söz konusu değildir.<sup>142</sup>

### 5.3.4.1. Manevi Haklar

Manevi haklar, eserin kamuya arz edilmesi<sup>143 144</sup>, eserde adının belirtilmesi<sup>145 146</sup>, eser sahibinin zilyed<sup>147</sup> ve malike karşı olan hakları<sup>148 149</sup> ve eserde değişiklik

<sup>142</sup> Gedik, a.g.e., s.111.

<sup>143</sup> FVSEK madde 14.

<sup>144</sup> Fikir ve sanat eseri yayınlanarak veya başka şekillerde alenileşerek kamuya sunulmuş olur. Eserin kamuya sunulması kural olarak herhangi bir şekil şartına bağlı değildir, fakat Sinema, Video ve Müzik Eserleri Kanunu Madde 5'de sinema ve müzik eserleri için kayıt ve tescil zorunluluğu getirilmiştir. Eserin kamuya sunulması münhasıran eser sahibine ait bir yetkidir. Ancak eser sahibi eserin kamuya sunulması hakkını başkasına da devredebilir. Bu hak başkası tarafından kullanılıyor ve bu kullanım eser sahibinin şeref ve itibarını düşüren ve zedeleyen bir nitelik taşıyorsa, eser sahibi, devretmiş olduğu hakkı geri alabilir. Bu geri alma hakkından sözleşmeyle vazgeçmek hükümsüzdür. Eser sahibi kamuya sunma hakkını kullanmamış ve ölümünden sonra da bu hakkın kullanılmasını istemişse, manevi hak, eser sahibinin ölümüyle sona erer. Artık eseri kamuya sunma imkanı kalmaz. (<http://www.ceviridernegi.org/yeni/telif%20hakki.doc.>, s.11.)

<sup>145</sup> FVSEK madde 15.

<sup>146</sup> Öncelikle, eser sahibi eserinde ismini belirtip belirtmemekte serbesttir. Eser sahibi kimliğini gizli tutmak istemişse, ölümünden sonra da isminin açıklanmaması gerekir. Eser sahibi ismini belirtmeyi kabul etse de, ismini tam olarak açıklamak zorunda değildir. Kısaltma, rumuz, takma ad kullanabilir ya da eserini kamuya isimsiz sunabilir. Bir güzel sanat eserinden çoğaltılarak elde edilen kopyalarla bir işleme eserin aslı veya çoğaltılmış nüshaları üzerinde asıl eser sahibinin adı veya alametinin, kararlaştırılan veya adet olan şekilde belirtilmesi ve eserin bir kopya veya işleme olduğunun açıkça gösterilmesi gerekir. (<http://www.ceviridernegi.org/yeni/telif%20hakki.doc.>, s.11.)

<sup>147</sup> Bir kimsenin bir mal üzerinde fiilen egemen durumda bulunmasına hukukta zilyetlik adı verilir. Zilyetlik bir kişinin bir mal üzerinde dilediğini yapabilecek durumda bulunduğunu ve yapmakta olduğunu ifade eder. Bu bir hak değil, fiili bir durumdur. Zilyetlik fiili bir durum zilyetin, zilyetliğindeki mal üzerinde bir hakkı bulunması zorunlu değildir. Ancak kural olarak, zilyetliğin bir hakka dayandığı varsayılır ve zilyet yasalar tarafından korunur. (Seyidoğlu, a.g.e., s.693.)

<sup>148</sup> FVSEK madde 17.

<sup>149</sup> FVSEK madde 57/1: "Asıl veya çoğaltılmış nüshalar üzerindeki mülkiyet hakkının devri, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, fikri hakların devrini ihtiva etmez." Buna rağmen, eşyanın tabiatı gereği, eseri üzerinde cisimlendiği maddi maldan fiziksel olarak ayırmak mümkün değildir ve maddi mala bir ayni veya şahsi hak sebebiyle zilyed olup onu hakimiyeti altında bulunduran şahıs, bu maddi malda bulunan eser üzerindeki fikri haklara riayet etmek ve bu hakların kullanılmasına izin vermek zorundadır. Eser sahibinin bu konudaki hakları iki grup altında toplanabilir :

**Eserden Faydalanma Yetkisi :**

yapılmasını önlemek<sup>150</sup> <sup>151</sup> gibi haklardır. Manevi haklar, eserin kullanılmasıyla ortaya çıkan ekonomik haklar ya da mali haklardan bağımsız olarak mali hakların devrinden sonra bile eser sahibine ait münhasır nitelikli haklardır.<sup>152</sup>

Eser sahibinin manevi hakları niteliği itibarıyla maddi hakların dışında kalan ve daha doğru olarak eser sahibinin kişiliğine ilişkin haklardan oluşur. Kişinin şöhreti ile ilişkili ve eserin üzerindeki isim ile bağlıdır. Bu nitelikler, eser sahibinin manevi haklarını şahsiyet hakları kategorisine sokar. Ancak Kanun bazı hallerde manevi hakların kendisinin değil, fakat bunları kullanma yetkisinin devrine imkan tanımıştır. Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu madde 14/1 ve 15/1 hükümlerinde öngörülen manevi hakların kullanılması, eser sahibi tarafından hayattayken başkalarına bırakılabileceği gibi, onun ölümünden sonra madde 19/1'de belirtilen şahıslara intikal edebilecektir. Bu husus manevi hakları şahıs hukukundan ayıracak noktalardan biridir, zira şahsiyet haklarında miras yoluyla intikal yahut hakkın kullanılmasının devri caiz değildir.<sup>153</sup>

Çoğaltılmak suretiyle topluma sunulan eserleri satın alan kişiler satın aldıkları bu eserin maliki olurlar. Maliki olan veya zilyedinde bulunduran kişiler eser sahibinin şeref ve itibarını düşürmemek koşuluyla, eser üzerinde dilediği tasarruflarda bulunabilirler.

---

Eserden faydalanma yetkisi özellikle güzel sanat eserleri bakımından önem taşır. Çünkü bu eserlerin asılları tek olup maddi bir mal üzerinde cisimlenmişlerdir. Eserden faydalanma talebi, maddi malın vasıtasız zilyedine, yani onu fiilen hakimiyeti altında bulunduran şahsa karşı ileri sürülür.

Malik veya zilyet sıfatıyla malı elinde tutanlar, eser sahibinin hakkına saygılı olmak ve gerektiğinde malı kullanmasına izin vermek zorundadırlar.

**Eserin Bütünlüğünü Koruma Yetkisi :**

Aslın maliki, eser sahibiyle yaptığı sözleşme çerçevesinde, eser üzerinde dilediği gibi tasarruflarda bulunabilir. Ancak eseri bozamaz, yok edemez ve eser sahibinin haklarına zarar veremez. (<http://www.ceviridernege.org/yeni/telif%20hakki.doc.>, s.11.)

<sup>150</sup> FVSEK madde 16.

<sup>151</sup> Eserlerde eser sahibinden izinsiz değişiklik yapılması yasaktır. Eserin ve sahibinin adında, izinsiz değişiklik, ekleme ve çıkartma yapılamaz. Ancak işleme hakkının devredildiği durumlarda, eserde değişiklik yapılması hakkının da devredildiği kabul edilir. Örneğin bir eserin başka bir dile tercüme edilmesinde. Ayrıca zorunlu durumlarda eser sahibinin izni olmadan da eserde değişiklik yapılabilir. Örneğin bir yayıncının eserdeki imla hatalarını düzeltmesi. Ancak yapılan bu tip değişikliklerin eser sahibinin şeref ve itibarını zedelememesi, eserin nitelik ve özelliklerini bozmaması gerekir. Ayrıca değişikliğin zorunlu olması da gerekir. (<http://www.ceviridernege.org/yeni/telif%20hakki.doc.>, s.11.)

<sup>152</sup> DPT, a.g.e., s.43.

Meydana getirilen esere malik olan veya zilyetliğinde bulunduran kişiden bunu istemek eser sahibinin hakkıdır.

Özetle, bir eserin kamuya açıklanması, adının belirlenmesi , eser sahibinin zilyed ve malike karşı olan hakları ve eser üzerindeki değişiklik yapılmasının yasaklanması eser sahibine tanınan manevi haklardır. Manevi haklardan iktisaden yararlanma söz konusu olmadığından bunlardan gelir temin edilmesi de mümkün olmayacaktır. Bu hakların telif hakkına konu teşkil etmemesi nedeniyle Vergi Kanunlarıyla ilişkili olmadığı söylenebilir.<sup>154</sup>

Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun eser sahibine tanıdığı manevi hakları kullanma yetkisi, süre ile sınırlandırılmamıştır. Eser sahibi gerçek kişi ise yaşadığı sürece, tüzel kişi ise hukuki kişiliği devam ettiği sürece bu hakları kullanabilir.<sup>155</sup> Eser sahibinin ölümü üzerine bu hakların kullanımını devralan diğer kişiler veya kanuni mirasçıları ise mali hakların devamı süresince ve her hal ve takdirde eser sahibinin ölümü tarihinden itibaren 70 yıl süre ile kendi adlarına kullanabilirler.<sup>156</sup>

4630 sayılı Kanunla 14. madde (eserin kamuya arz edilmesi) ve 16. madde (eserde değişiklik yapılmasının yasaklanması)'de yapılan değişikliklerle, bu maddelerin dili sadeleştirilmiş ve her iki maddede eser sahibinin vereceği izin yazılı bir metne bağlanmıştır.

<sup>153</sup> Erej, a.g.e., s.113.

<sup>154</sup> Altuntaş, a.g.e., s.21.

<sup>155</sup> FVSEK madde 18.

<sup>156</sup> FVSEK madde 19.

### 5.3.4.2. Mali Haklar ve Çeşitleri

#### 5.3.4.2.1. Mali haklar

Mali hak; eser sahibinin, eserinden ekonomik anlamda yararlanma hakkını ifade eder. Eser sahipleri eser üzerindeki mali haklardan yararlandıklarında, bu hak karşılığında para kazanmaktadırlar. Kuşkusuz, bu hakların kullanılması, eser sahibi için her zaman parasal bir nitelik taşımayabilir. Ancak her ne biçimde olursa olsun, eserlerinden yararlanılmasına izin veren bir eser sahibi verdiği izin karşılığında maddi bir kazanç elde edip etmemeye özgür iradesi ile karar verme yetkisine sahiptir.<sup>157</sup> Maddi haklar, alenileşmiş eserler için söz konusudur. Alenileşme, hak sahibinin rızası alınarak bir eserin kamuya sunulması şeklinde tanımlanabilir. Üçüncü şahıslar, eser sahibinin izni olmadan eserden iktisaden yararlanamazlar. Bu yararlanmayı mali haklar için bir bütün olarak düşünmek gerekir. Mali haklar birbirine bağlı değildir. Kanunda sayılan mali haklardan biri üzerine tasarrufta bulunulması ve kullanılması diğer mali hakları etkilememektedir. Bir işlemenin sahibi, kendisine bu sıfatla tanınan mali hakları, asıl eser sahibinden izin aldığı ölçüde kullanabilmektedir.

Eser sahibi veya mirasçı, mali haklarını Kanunun tanıdığı süre, yer ve mahiyet itibariyle sınırlı ve sınırsız, karşılıklı veya karşılıksız başkalarına devredebilir. Eserin sahibi veya mirasçının mali haklarından herhangi birini belli bir amaç veya belli bir süre için devretmesi durumunda, bu amacın ortadan kalkması veya sürenin sona ermesi ile devredilen bu hak, sahibine geri dönmüş olur. Eser sahibine tanınan mali hakları kullanma yetkisi zamanla sınırlıdır. Koruma süresinin bitiminden sonra herkes, eser sahibine tanınan mali haklardan yararlanabilir.<sup>158</sup> Koruma süresi eserin ilk defa topluma sunulması tarihinden başlayarak eser sahibinin yaşadığı sürece ve ölümünden itibaren 70 yıl devam eder. Sahibinin ölümünden sonra alenileşmiş eserlerde koruma süresi

<sup>157</sup> Akın Beşiroğlu, *Düşünce Ürünleri Üzerinde Haklar*, (Ankara: Acar Matbaası, 1999,) s.95.

<sup>158</sup> Altuntaş, a.g.e., s.21,22.

ölüm tarihinden sonra 70 yıldır. Tüzel kişilerde ise, eserin topluma sunulma tarihinden itibaren 70 yıldır.<sup>159</sup>

#### 5.3.4.2.2. Mali hakların çeşitleri

Avrupa Birliği Konsey Direktifleri ve uluslararası anlaşmalarda eser sahibine tanınan mali haklar; çoğaltma hakkı, kamuya iletim hakkı ve dağıtım hakkı gibi başlıklar altında ifade edilmektedir.

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda ise, eser sahibine tanınan mali haklar; işleme hakkı, çoğaltma hakkı, yayma hakkı, temsil hakkı, umuma iletim hakkı<sup>160</sup> ve pay (takip) hakkı şeklindedir.

##### 5.3.4.2.2.1. İşleme hakkı

Bir eserden, onu işleme suretiyle faydalanma hakkı münhasıran eser sahibine aittir. İşlenme eserlerin vücuda getirilmesi, asıl eser sahibinin iznine bağlıdır. Asıl eser sahibi işleme hakkını devrettiği takdirde, işlenme eser ortaya çıkar.<sup>161</sup>

Yukarıda da dediğimiz gibi, bir eser sahibi eseri üzerinde yapılacak çeşitli işlemleri, örneğin bir romanın tiyatro piyesi haline getirilmesi işlemini bizzat kendisi yapabileceği gibi bu hakkı bir bedel karşılığında veya bedelsiz başkalarına devredebilir. İşleme hakkı bir bedel karşılığında devredilmiş ise alınan bu bedel telif kazancı sayılır.<sup>162</sup>

Daha öncede değinildiği gibi, 4630 sayılı Kanunla yapılan değişiklikte, işlenmeler başlığını taşıyan 6. maddenin başlığı, “işlenmeler ve derlemeler” şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişikliğe rağmen, “işleme hakkı” başlığını taşıyan 21. maddede

<sup>159</sup> FVSEK madde 26,27.

<sup>160</sup> 4630 Sayılı Kanunla değişikliği önceki adı “Radyo ile Yayın Hakkıdır”.

<sup>161</sup> DPT, a.g.e., s.44.

<sup>162</sup> Altuntaş, a.g.e., s.22.

değişiklik yapılmamıştır. Kanunun 6. maddesinin değiştirilmesine ve 1B maddesinde derleme eserin tanımlanmasına karşın, derleme hakkı açıkça ve ayrıca düzenlenmemiştir. Bununla birlikte, Kanunda derlemelerin düzenlenmediği eski durumda, bugün derleme sayılan eserler, işleme eser olarak kabul ediliyordu. Ayrıca, Kanunun eser sahipliğine ilişkin 8. maddesinin yeni halinde, bir işlemenin veya derlemenin sahibinin işleyen olduğu hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, derleme eser üzerindeki hakkın da işleme hakkı olduğu söylenebilir.

#### 5.3.4.2.2.2. Çoğaltma hakkı

Eser sahibinin mali haklarından en önemlisi çoğaltma hakkıdır. Bir eserin çoğaltılması; onun maddi bir vasıta üzerinde tespit edilmesini ve kamuya ulaştırılacak şekilde gerçekleştirilmesini ifade eder. Kanunda çoğaltma deyimini dar anlamda kullanılmamış, geniş anlamda kullanılmıştır. Yani sadece baskı yoluyla yapılan çoğaltma değil, ayrıca mekanik olan veya olmayan tespit araçları ile yapılan çoğaltmadır. Bir fikir eseri; basın, gravür, fotoğraf, kayıt, sinema filmi veya video kaseti şeklinde çoğaltılabilir. Kanun bir eserin, işaret, ses, ve resim nakline yarayan plak, film ve eczalı kağıt gibi mekanik bantlarla alınmasını da çoğaltma saymıştır. Eser sahibinin izni olmadan bir eser başkaları tarafından çoğaltılamaz.<sup>163</sup> Çoğaltma hakkı, bilgisayar programının geçici çoğaltılmasını, gerektiği ölçüde programın yüklenmesi, görüntülenmesi, çalıştırılması, iletilmesi ve depolanması fiillerini de kapsar.<sup>164</sup>

Çoğaltma hakkından bahseden 22. maddenin I. fıkrası, 4630 sayılı Kanunla değiştirilmiştir. Buna göre “ Bir eseri, herhangi bir şekil veya yöntemle, tamamen veya kısmen, doğrudan veya dolaylı, geçici veya sürekli olarak çoğaltma hakkı münhasıran eser sahibine aittir.” denilmiştir. Böylece, 5846 sayılı Kanundaki tanım daha da genişletmiş ve I. Fıkra da belirtilen tanımın sınırları iyice çizilmiştir.<sup>165</sup>

<sup>163</sup> Altuntaş, a.g.e., s.23.

<sup>164</sup> DPT, a.g.e., s.44.

<sup>165</sup> 21/02/2002 Tarihli Resmi Gazetede Yayınlanan 4630 Sayılı “Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine İlişkin” Kanun.

Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun madde 22/II hükmü, eserlerin aslında ikinci bir kopyasının çıkarılmasını, çoğaltma hakkının kullanılması için yeterli görmüştür. Buna karşılık eserin aslının aynı yoldan tekrarına imkan vermeyen bir tespit, mesela sahnelenen bir tiyatro eserin fotoğrafının çekilmesi çoğaltma değildir.<sup>166</sup>

Eser sahibi eseri kendisi çoğaltabileceği gibi çoğaltma hakkını bir başkasına devredebilir. Gerek vergi kaybını önlemek ve gerekse eser sahibinin haklarını korumak bakımından çoğaltma hakkı belirli bir sayı ile sınırlı olarakta devredilebilir. Ancak, özellikle vergi kaybını önlemek açısından bunu takip etmek oldukça zordur. Çoğaltma hakkı bir başkasına devredilmiş ise, devir karşılığında alınan bu bedel telif kazancı sayılır.<sup>167</sup>

#### 5.3.4.2.2.3. Yayma hakkı

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun, 4110 sayılı Kanun ile değişik Yayma Hakkı başlığı altındaki 23. maddesinde yayma hakkı, bir eserin aslından ya da işlenmesinden çoğaltma ile elde edilmiş kopyaların dağıtılması, kiralanması ya da satışa çıkarılması veya herhangi bir şekilde ticaret konusu yapılması ve bu yoldan faydalanma hakkı olarak tanımlanmış ve söz konusu hak yalnızca eser sahibine verilmiştir. Eser sahibi, aynı zamanda, yurt dışında çoğaltılmış kopyaların yurt içine getirilmesi durumunda da eseri yayma ve faydalanma hakkına sahip olmaktadır. Eser sahibi, kendi izni olmadan çoğaltılan kopyaların ithalini yasaklama hakkına da sahiptir.<sup>168</sup> 4630 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, yayım hakkı sadece aslından çoğaltılan nüshalar üzerinden yapılacaktır. Ayrıca, eser sahibine; dağıtma, kiralama, satın alma haklarının yanı sıra ödünç verme hakkı da tanınmıştır.

<sup>166</sup> Erel, a.g.e., s.139.

<sup>167</sup> Altuntaş, a.g.e., s.23.

<sup>168</sup> DPT, a.g.e., s.45.

Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda çoğaltma ve yayma birbirinden ayrı iki yetki olarak düzenlemiştir. Aslında çoğaltma, yayma yetkisinin kullanılabilmesi için zorunludur ve ilk bakışta Kanunun bu iki yetkiyi ayrı ayrı düzenlemesi anlamsız bulunabilir. Uygulamada ise bu yetkilerin ayrılması eser sahibine belli yararlar sağlamaktadır. Örneğin bir basımevi, işlerinin durgunluğu yüzünden eseri elverişli şartlarla çoğaltmaya razı olmakta fakat eseri kamuya arz etmeyi henüz istememektedir. Eseri çoğalttırıp, nüshalarını bir süre daha sakladıktan sonra yayma hakkını başka bir kimseye devretme olanağı, bu iki yetkinin ayrılmasından doğmaktadır.<sup>169</sup> Borçlar Kanununun 372 ve müteakip maddelerinde düzenlenen neşir mukavelesi (yayın sözleşmesi) ile, eser sahibi hem çoğaltma hem de yayma hakkının her ikisini birden yayımlayana (neşire) devredebilir. Bir kimseye sadece çoğaltma veya sadece yayma hakkı da devredilebilir. Fakat konusu sadece çoğaltma veya sadece yayma olan sözleşmeler yayın sözleşmesi değildir. Yayın sözleşmesi ivazlıdır ve iki tarafa borç yükler. Yayın sözleşmesinde eser sahibi, eseri üzerindeki haklarını yayıncıya devreder ve bu devir karşılığında bir bedel alır.

Çoğaltılan eser nüshaları üçüncü kişiler tarafından ödünç olarak veya kira ile başkalarına devredilebilir. Eser sahibinin bu hakkı ancak kendisi tarafından, yayımlanmış nüshalarına, eserin ücret karşılığında ödünç olarak veya kiraya verilemeyeceği kaydını koyması halinde kullanılabilir. Eser nüshalarına böyle bir kayıt konulduğunda eser, ödünç olarak veya kira ile başkalarına verilir ve dolayısıyla eser sahibi, alınan kira bedeli karşılığında telif hakkını talep edebilir. Örneğin, bir müzik eserinin kaset veya video bantının bazı firma veya şirketlerce kiralanmasına izin verilmesi ve bunun karşılığında bestekarın telif ücreti talep hakkının doğması gibi.<sup>170</sup>

<sup>169</sup> Ayiter, a.g.e., s.134.

<sup>170</sup> Altuntaş, a.g.e., s. 23,24.



#### 5.3.4.2.2.4. Temsil hakkı

5846 sayılı Kanununun 24. maddesinde; “Bir eserden, onun asıl veya işlenmelerini doğrudan doğruya veya işaret, ses veya resim nakline yarayan aletlerle umumi mahallerde okumak, çalmak, oynamak ve göstermek gibi temsil suretiyle faydalanma hakkı münhasıran eser sahibine aittir” denilmektedir. Eser sahibi bu hakkı, bizzat kullanabileceği gibi başkasına da devredebilir. Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu, doğrudan doğruya ve dolayısıyla temsili öngörmektedir. Bunlardan doğrudan doğruya, temsil, bir eserin umumi yerlerde doğrudan doğruya (araya mekanik bir araç girmeden) dinleyici veya seyirci ile okumak, çalmak veya göstermektir. Dolayısıyla temsil ise; bir kişinin bir eseri okumak, çalmak, oynamak ve göstermek suretiyle umumi yerlerde icra etmenin işaret, ses veya resim nakline yarayan mekanik vasıtalardan yararlanmak suretiyle tespit etmesinin ve daha sonra bu tespitlerin umumi yerlerde dinleyici veya seyircilere sunulmasıdır.<sup>171</sup> Bir eserin halka açık yerlerde icra edilebilmesi için eser sahibinden izin almak ve ona telif hakkı ödemek gerekir. Ancak Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 33. maddesinde belirtilen haller bu uygulamanın dışındadır.

#### 5.3.4.2.2.5. Umuma iletim hakkı

FVSEK'nun 25. maddesinde düzenlenen “radyo ile yayım hakkı” 4630 sayılı Kanunla “umuma iletim hakkı “ olarak değiştirilmiştir. Radyo ile yayım hakkı kavramı, günlük dilde kullanıldığından daha geniş bir anlam taşımaktadır. Bir eserin yalnız radyoyla yayınlanması değil, buna benzer işaret ses yahut resim nakline yarayan diğer tesislerle yayılması bu kapsam içerisinde yer almaktadır. Dolayısıyla, radyonun yanında, televizyon, telsiz, uydu yayınları da aynı niteliktedir. Yayınların kablolu-kablosuz, şifreli-şifresiz olması arasında fark yoktur. FVSEK'nun 25. maddesi, bunların hepsini kapsar nitelikteyken, radyo ile yayım temsiline sadece özel bir türünü oluşturmaktadır.

<sup>171</sup> Altuntaş, a.g.e., s. 23,24.

Yukarıda da belirtilen sebeplerden dolayı, 4630 sayılı Kanunla FVSEK'nun 25. maddesinde değişikliğe gidilmiştir. Radyo ile yayın başlığı altındaki madde “umumi iletim hakkı” başlığı altında yeniden düzenlenmiştir.

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 25. maddesinde bahsedilen radyo ile yayın hakkı eser sahibine şu hakları sağlamaktaydı: 1) Eserin radyo-tv ve benzeri telsiz aletlerden yararlanarak kamuya yayımına; 2) Yayınlanan eseri, ilk kuruluştan naklen alan başka bir kuruluşun bunu telli veya telsiz aletlerle tekrar yayınlanmasına; 3) Yayınların, alıcının bulunduğu yerden başka bir umumi yere hoparlör, monitör vb. işaret, ses veya resim nakline yarayan aletlerle nakledilmesine izin verme hakkı.<sup>172</sup>

Yukarıda da değinildiği gibi eser sahibine sağlanan bu haklar, 4630 sayılı Kanunla değişikliğe uğramıştır ve “ Bir eserden, aslının veya çoğaltılmış nüshalarının, radyo-televizyon, uydu ve kablo gibi telli veya telsiz yayın yapan kuruluşlar vasıtasıyla veya dijital iletim de dahil olmak üzere işaret ses ve/veya görüntü nakline yarayan araçlarla yayınlamak ve yayınlanan eserlerin bu kuruluşların yayınlarından alınarak başka kuruluşlar tarafından tekrar yayınlanması suretiyle kamuya iletilmesi hususunda faydalanma hakkı münhasıran eser sahibine aittir.” şeklinde yeniden düzenlenmiştir. Böylece Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 25. maddesi günün teknolojik koşullarına uydurulmuştur ve 25. maddenin kapsamı arttırılmıştır.<sup>173</sup>

#### 5.3.4.2.2.6. Pay hakkı (Takip hakkı )

Bazı sanatçıların satılan orijinal eserlerinin hayatta iken veya ölümlerinden sonra (koruma süresi içinde) çok fazla değerlendirilerek yeniden ve fahiş fiyatlarla satılması mümkündür. Bu durumda, eser sahibi hayatta ise kendisi, hayatta değil ise mirasçıları

<sup>172</sup> Erel, a.g.e., s.118

<sup>173</sup> 21/02/2002 Tarihli Resmi Gazetede Yayınlanan 4630 Sayılı “Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine İlişkin” Kanun

tarafından yeniden satılan eserinin satış bedelleri arasındaki farktan bir pay (yani telif hakkı) talep edebilmesi hakkıdır.<sup>174</sup>

### 5.3.5. Eser Üzerindeki Hakların Devir ve İntikali

Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda egemen olan “Eser Sahipliği teorisi”, fikri hakları, yaratıcı-eser sahibinin şahsında, yaratma dolayısıyla gerçekleşen ve başkalarına devri veya miras yoluyla intikali mümkün olmayan bir objektif hukuki durum şeklinde nitelendirir.<sup>175</sup> Bununla birlikte eserden iktisaden yararlanmak, çoğu zaman bu hakların başkalarına devri ile mümkün olur; zira eserin kamuya sunulması günümüzde bir örgüt ve sermaye gerektirir. O yüzden fikri hakların özü eser sahibinde saklı tutulmalı, ancak özellikle mali hakları kullanma yetkisinin üçüncü şahıslara devrine imkan tanınmalıdır.<sup>176</sup> Ancak bu da yeterli değildir; devredilmiş bir mali haktan istifade için ilgili bazı manevi hakların kullanılması da zorunlu olur; mesela eseri kamuya sunma hakkı bulunmadan, yayma hakkının devri bir anlam taşımaz. Şu halde fikri hakların devir ve intikalini esas itibariyle mali hakların ve ona bağlı olarak da ilgili manevi hakların devir intikali şeklinde düşünmek gerekir.<sup>177</sup>

#### 5.3.5.1. Manevi Hakların Devri

Manevi haklar tıpkı şahsiyet hakları gibi kişinin kendi şahsıyla sıkı sıkıya bağlı olduğundan ve bu haklardan iktisadi olarak bir menfaat temin edilemediğinden, FVSEK’nda manevi hakların devrine ilişkin bir hüküm yoktur.<sup>178</sup> Eser sahibi sağ olduğu müddetçe bu hakları kendisi kullanır ve bu hakları kullanma yetkisi bizzat eser sahibine aittir.<sup>179</sup>

<sup>174</sup> Altuntaş, a.g.e., s.25.

<sup>175</sup> Erel, a.g.e., s.239.

<sup>176</sup> Gedik, a.g.e., s.115.

<sup>177</sup> Erel, a.g.e., s.239.

<sup>178</sup> Gedik, a.g.e., s.115.

<sup>179</sup> Altuntaş, a.g.e., s.25.

Eser sahibi manevi haklarını, ölümünden sonra kullanılmak üzere herhangi bir kişiye devredebilir veya böyle bir devir söz konusu değilse, bu haklar miras yoluyla mirasçılara geçebilir. Ancak mirasçılardan bu hakları kendi adına ve ölenin menfaatına kullanması gerekmektedir.<sup>180</sup> Bununla birlikte, manevi hakkın miras yoluyla da olsa, kendisinin değil, sadece kullanım hakkının geçmesinden söz edilebilir. Nasıl kişiliği sona ermiş bir kişinin yerine, mirasçıları, onun adına manevi tazminat davası açamazlarsa, eser sahibinin ölümüyle manevi hakkın sahibi de olamazlar.<sup>181</sup>

Manevi hakların devir veya intikalinin bir ekonomik menfaat karşılığında yapılması söz konusu değildir. Çünkü manevi haklar genellikle bu haklara yapılan tecavüzleri önlemek amacıyla yöneliktir. Yani eser sahibinin şahsiyetine yönelik saldırıları önleyen haklardır. Bu haklar da iktisadi bir gaye gütmek amacıyla devir ve intikal ettirilmez.<sup>182</sup>

#### 5.3.5.2. Mali Hakların Devri

Eser sahibinin ölümü üzerine mali hakların intikali, Medeni Kanundaki miras hükümlerine göre olur. Bu hususta Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 63. maddesinde, bu hakların miras yoluyla intikal edebileceği ve mali haklar üzerinde ölüme bağlı tasarruf yapabileceğini hükme bağlamaktadır. Mali hakların eser sahibinin şahsiyetine bağlı yönleri bulunmakla birlikte, bunlar esas itibarıyla iktisadi değer taşıyan ve eser sahibinin malvarlığına dahil olan haklardır. O halde eser sahibinin ölümüyle birlikte onun terekesine dahil olarak mirasçılara intikal ederler. Miras yoluyla intikal eden telif hakları üzerinde mirasçılar istedikleri tasarrufta bulunabilirler ve mali haklar dolayısıyla telif ücreti ve diğer telif gelirlerini tahsil etme yetkileri doğar.

Eser üzerindeki haklar yalnızca ölümle başkalarına intikal etmez. Eser sahibi de eser üzerindeki haklarını kısmen veya tamamen başkalarına devredilebilir. Ancak, eser sahipliğinden doğan hakların sağlararası işlemlerle el değiştirilmesini Fikir ve Sanat

<sup>180</sup> Ayiter, a.g.e., s.200.

<sup>181</sup> Gökyayla, a.g.e., 54.

<sup>182</sup> Altuntaş, a.g.e., s.25.

Eserleri Kanunu yalnızca mali haklar bakımından öngörmektedir.<sup>183</sup> Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre mali haklar çeşitli şekillerde devredilebilir. Bunlardan biri, yapılan tasarruf işlemi ile o hakkın hak sahibinin mal varlığından çıkarılması, yani tamamıyla hakkın devredilmesi; diğeri ise hakkın kullanılmasının devridir. Gerek tasarruf işlemi ve gerekse hakkın devri, diğeri taahhüt ve tasarruf işlemlerinden farklı nitelik taşırlar.<sup>184</sup>

#### 5.3.5.2.1. Mali hakların tasarruf yetkisinin devri

Devredilen hak, devralana aynı yetkileri vermek üzere, devreden mal varlığından çıkıp devralanın mal varlığına girer. Mali haklar; süreli ve süresiz, mahiyet itibariyle sınırlı veya sınırsız, karşılıklı veya karşılıksız olarak devredilebilir. Süresiz olarak hak devrinde, devreden o hakla ilişkisi kesilir ve devralan kişi o haktan yararlanır. Süreli devirde de, devreden devredilen süre ile sınırlı olarak ilişkisi kesilir. Süre bitince de hak, asıl hak sahibine geri döner.<sup>185</sup>

FVSEK'na göre eser üzerindeki mali hakların kazanılması aslen veya devren iktisap şeklinde olabilmektedir. Eser üzerindeki haklar eser sahibi veya bunun kanuni mirasçıları tarafından devredilmiş ise buna asli iktisap denir. Asli iktisapta, hakkı iktisap eden daha sınırlı yetkilere haizdir.<sup>186</sup> Eser üzerindeki mali hakları aslen iktisap eden kişi, bu hakları eser sahibinin onayını alarak bir başkasına devredilebilir.<sup>187</sup>

Eser sahibi veya mirasçılarından bir hakkın kendisini veya kullanımını devralan kişiden hak iktisap edilmesi, devralan açısından devren iktisaptır. Zira hakkı aslen iktisap eden kişi; ancak devraldığı hakları devredilebilir. Kanun koyucu hakkın devren iktisabında, eser sahibi ve mirasçılarından yazılı izin vermesini şart koşmuştur. Devralan

<sup>183</sup> Altuntaş, a.g.e., s.26.

<sup>184</sup> Ayiter, a.g.e., s.206.

<sup>185</sup> Ayiter, a.g.e., s.206,207.

<sup>186</sup> Ayiter, a.g.e., s.208.

<sup>187</sup> Altuntaş, a.g.e., s.26.

açısından herhangi bir sınırlama söz konusu değildir.<sup>188</sup> Eser sahibinin devrettiği bu haklar karşılığında telif ücreti talep etme hakkı doğar.<sup>189</sup>

FVSEK'na göre, tasarruf muamelelerine dair taahhütler, eser henüz vücuda getirilmeden önce yapılmış olsa dahi muteber olup mali haklara dair sözleşme ve tasarrufların yazılı olması ve konuları olan hakların ayrı ayrı gösterilmesi zorunludur. Yani sözleşmenin kurulabilmesi için, tarafların karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanları yeterlidir. Ayrıca eserin tamamlanmış olması gerekmemektedir. Yapılan taahhüt işlemiyle eser sahibi, ileride meydana getireceği eserin bir kısmı veya tamamı üzerindeki mali hakları, devretme borcu altına girer. Ancak FVSEK'nun 50/II maddesine göre taraflardan her biri, bir yıl sonra hüküm ifade etmek üzere, feshi ihbarla, sözleşmeyi sona erdirebilir. Bu şekilde, eser tamamlanmadan veya hazırlanmadan önce de sözleşmenin kurulması mümkün olmakla birlikte, tasarruf işleminin yapılması için, eserin tamamlanmış olması gerekir. Yani ancak tamamlanmış eserler tasarruf konusu olabilirler. Aksi halde böyle bir işlem mutlak butlanla sakattır.<sup>190</sup> Bunun nedeni ise fikri hakkın ancak, fikri çalışmanın eser niteliği kazanması ile doğmasından kaynaklanmaktadır.

FVSEK'nun muhtelif maddelerinde fikri hakların satışa konulabileceği şeklinde çeşitli hükümler bulunmaktadır. Doktrinde de eser üzerindeki hakların satışa konu olabileceği kabul edilmektedir. Satım sözleşmelerinde bilindiği üzere mülkiyetin devri gayesi güdülmektedir. Esas itibarıyla eser üzerindeki hakların devri sözleşmeleri de mülkiyet devrini öngören sözleşmelerdir. Bilindiği üzere, FVSEK'nun 48. maddesinde, mali haklarda sadece kullanma yetkisinin devrine değil, bu hakları tümüyle eser sahibinin malvarlığından çıkarıp, devir alanın malvarlığına geçiren bir tasarruf muamelesine de imkan tanımıştır. Fakat, fikir ve sanat eserleri üzerindeki hak devirlerinde, Borçlar Kanunu veya Medeni Kanunda düzenlenen mülkiyet veya mülkiyet devrine ilişkin hükümlerin, bu eserlerin özelliği göz önüne alındığında, birebir

<sup>188</sup> Ayiter, a.g.e., s.208-210.

<sup>189</sup> Altuntaş, a.g.e., s.26,27.

<sup>190</sup> Gedik, a.g.e., s.116.

alınmaması gerekir. Çünkü FVSEK'nda yer alan fikir ve sanat eserleri üzerindeki tasarrufların özellikleri, diğer kanunlarda yer alan hiçbir müesseseye bire bir uymamaktadır.<sup>191</sup>

Eser üzerindeki hakların, kendisinin devri sözleşmeleri, mülkiyet devrini öngören sözleşmeler olduğundan, bu tür tasarruf işlemlerinde, mali hak, eser sahibi veya mirasçılardan malvarlığından çıkararak, devralanın malvarlığına geçer. Hakkı devralan, devir sözleşmesinde öngörülen şartlar çerçevesince ondan tıpkı eser sahibi gibi faydalanır. Mali hak devralanın mal varlığına geçtiği için, devralan bu hakkın ihlali halinde eser sahibi gibi, hakkın korunmasını talep edebilir. Bununla birlikte diğer (maddi) malvarlığı haklarından farklı olarak, devralan, eser sahibinin manevi haklarını gözetmek, mali hakları kullanırken eser sahibinin manevi haklarını ihlal etmemekle yükümlüdür. Yani devralanın mali hakkı kullanması, bir hak olduğu kadar, aynı zamanda bir borçtur.<sup>192</sup>

#### 5.3.5.2.2. Mali hakların kullanımının devri

Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun eser sahibine tanıdığı hakları, eser sahibinin bizzat kullanması gerek pratik ve gerekse teknik yönden mümkün değildir. Eser sahibinin yarattığı eseri; bizzat kullanması, basması, temsil etmesi, radyo dalgalarına çevirmesi gibi işlemleri fiilen kendisinin yapması olanaksızdır. Eser sahibi eseri üzerindeki haklarını kullanıp kendisine mali ve iktisadi fayda sağlamak için, ellerinde teknik ve pratik olanağa sahip bulunan kişi ve kuruluşlarla bu hakları kullanma hususunda yetkiler tanır. Verilen bu yetkiye ruhsat (lisans) denir. Hakkı devralan kişi, verilen bu ruhsat çerçevesinde devraldığı hakkı kullanma yetkisini elde eder.<sup>193</sup> Ruhsat alan kişi aldığı lisans karşılığında eser sahibine bir ücret ödemekle yükümlüdür.

<sup>191</sup> Gedik, a.g.e., s.116.

<sup>192</sup> Gedik, a.g.e., s.117.

<sup>193</sup> Ayiter, a.g.e., s.210,211.

Bir başka deyişle, eser sahibi, eser üzerindeki mali haklarını devretmek yerine, süresi, yeri ve kapsamı gösterilerek yapılacak sözleşme ile, sadece kullanma yetkisini bir başkasına bırakabilmektedir. Bu durum kullanma ruhsatına bağlanmaktadır. FVSEK'nun 56. maddesinde, verilen ruhsatın, mali hak sahibince, başkalarına da ruhsat verebilmesine yani, mali hakları kullanma yetkisinin verilebilmesine imkan tanıyan bir ruhsat olması halinde, bunun bir *basit ruhsat* olduğu, yalnız bir kimseye verilebileceğini belirleyen ruhsatın ise *tam ruhsat* olduğu; basit ruhsatlar hakkında “hasılat kirasına”, tam ruhsatlar hakkında ise “intifa hakkına<sup>194</sup>” ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Ayrıca verilen ruhsatın basit mi yoksa tam ruhsat mı olduğu konusunda tereddüt bulunması durumunda, Kanun karine olarak bunun basit ruhsat olduğunu kabul etmiştir.<sup>195</sup>

Mali hakların sadece kullanım yetkisinin devrinde mal varlığı karşı tarafa geçmez, sadece maddi bir malın hasılat kirasına verilmesinde veya intifa hakkıyla sınırlandırılmasında olduğu gibi, mali hakları kullanma ve semerelerinden yararlanma yetkisi karşı tarafa intikal etmiş olur. Başka bir ifadeyle kullanma hakkının devredilmesi durumunda, hakkın özü eser sahibine kalmaya devam etmekte; fakat sözleşmede belirtilen şartlar ve sınırlarla bağlı kalmak üzere mali hakkı kullanma yetkisi, devralana geçmektedir. Ayrıca hakların kullanma yetkisinin devri, eser sahibinin mali hakkı bir başkasına devretmesini engellemez. Dolayısıyla bu tür sözleşmelerde el değiştiren şey mal varlığı değil, sadece eserlerin tespit edildiği fiziki ortamların zilyetliğidir. Zira fikir ve sanat eserleri, üzerinde cisimlendikleri maddi maldan ayrı bir hukuki varlığa sahiptirler. Maddi mal her türlü hukuki işlenmeye serbestçe konu olabilir. Üzerinde başka şahıslar lehine şahsi veya ayni haklar tesis edilebilir. Bu durum maddi mal üzerinde cisimlenmiş, eser üzerindeki fikri hakları kural olarak etkilemez.<sup>196</sup>

<sup>194</sup> Hukukta “yararlanma hakkı” olarak adlandırılır. irtifak haklarından biridir. Taşınır ve taşınmaz mallarla, haklar ve bir mal varlığı üzerinde kurulabilirler. Bu hak, sahibine, üzerinde kurulduğu varlıktan tam olarak yararlanma yetkisi sağlar. Sözleşmeli veya kanuni olabilir. Sözleşmeli intifa hakkı kurulabilmesi için taşınır mallarda malın devir ve teslimi, taşınmaz mallarda ise tapuya tescil ettirilmesi zorunludur. Kanuni intifa hakkı yasadan kaynaklanır ve tescile gerek olmadan geçerlidir.(Seyidoğlu, a.g.e., s.279.)

<sup>195</sup> Gedik, a.g.e., s.115.

<sup>196</sup> Gedik, a.g.e., s.117.



## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRK HUKUKUNDA TELİF HAKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

#### 1. GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN TELİF HAKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

##### 1.1. Gelir Vergisi Kanununa Göre Telif Haklarının Vergilendirilmesinin Tarihsel Gelişimi

Gelir Vergisi Kanununun tarihsel gelişimine paralel olarak telif haklarının vergilendirilmesine bakılacak olursa, telif hakları, tarihsel süreç bakımından dört bölümde incelenebilir.

##### 1.1.1. 1949 Yılına Kadar Olan Dönem

Cumhuriyet döneminde sanat ve meslek erbabının kazancı üzerinden vergi alınmasını öngören ilk vergi kanunu, Temettü Vergisi Kanunu'dur. Bu vergi yalnız ticaret, sanat ve serbest meslek erbabına ait bir patent vergisi olup, 30/11/1914 tarihinde geçici bir kanunla yürürlüğe konulmuştur.<sup>197</sup>

Temettü Vergisi Kanununda telif kazançlarının ne şekilde vergilendirileceği veya bu kazançların vergiden istisna edilip edilmeyeceği hususunda herhangi bir hüküm bulunmamasıyla beraber gerek Kanunun düzenleniş tarzından ve gerekse 1926 tarihli Kazanç Vergisi Kanununun 2. maddesinde yer alan hükümden, telif kazançlarının serbest meslek kazançları olarak vergiye tabii tutulduğu, fakat eserlerin değerlendirilmesinden

---

<sup>197</sup> Mustafa Özyürek, Erdal Sönmez ve Garip Ayaz, **Telif Kazançlarında Vergileme**, (Ankara: Seri no 8, TÜRMÖB Yayınları-65, 1999,) s.1.

elde edilen gelirlerin kısmen veya tamamen vergiden istisna edilmediği anlaşılmaktadır.<sup>198</sup>

Fikir ve sanat eserlerinin değerlendirilmesi suretiyle elde edilen gelirlerden müellif ve mütercimlerin vergiden istisna edilerek eser sahiplerinin korunması ilk defa 14/03/1926 tarihinde yürürlüğe giren, 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile gerçekleştirilmiştir.<sup>199</sup> İlgili Kanunun 2. maddesiyle müellif ve mütercimlerin yalnızca bu tür işlerden dolayı elde ettikleri gelirleri kazanç vergisinden istisna edilmiştir.<sup>200</sup>

755 sayılı Kanun da yer alan ve telif kazançları istisnası ile ilgili bu hükmün bazı özellikleri mevcuttur. Bunlardan biri, maddede yalnızca müellif ve mütercimlerden söz edilmiş olmasıdır. Müellif ve mütercimlerin bu sıfatla meydana getirdikleri eserlerin satışından veya tercümesinden elde edilen kazançlar, vergiden istisna edilmiştir. Kanunda böyle bir hükme yer verilmiş olmasından, bir eserin, bir kitap olarak ortaya konmasını teşvik etmenin amaçlandığı belirtilebilir, şöyle ki, kitabın bir fikri çalışma sonucu (telif eser) veya tercüme edilerek yaratılmış olması, sonucu değiştirmemektedir. Kanunun bu düzenlemesinden yalnızca müellif ve mütercimlerin korunduğu, diğer fikri ve sanat erbabının korunmadığı açıkça anlaşılmaktadır.<sup>201</sup>

İlgili Kanunda yer alan istisnanın diğer bir özelliği ise, müellif ve mütercimlerin bu sıfatlardan ve bu tür işlerden dolayı elde ettiği gelirin tamamının istisna edilmiş olmasıdır. Yani, müellif ve mütercimlerin bu işlemlerinden dolayı elde ettiği gelire istisna uygulanırken, kazançta belli bir miktar sınırlandırılması getirilmemiş elde edilen gelirin tamamı vergi dışı bırakılmıştır. Uygulanacak istisna, müellifin ve mütercimin yalnızca bu tür işlerinden dolayı elde ettiği gelire uygulanmış, bu faaliyetin dışındaki diğer gelir unsurları ise kazanç vergisine tabi tutulmuştur.<sup>202</sup>

<sup>198</sup> Muhiddin Altuntaş, **Telif Kazançlarının Vergilendirilmesinin Mevzuat ve Uygulama Açısından Analizi**, (Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 1996.) s.33.

<sup>199</sup> TÜRMOB Yayınları, a.g.e., s.2.

<sup>200</sup> Altuntaş, a.g.e., s.33.

<sup>201</sup> Altuntaş, a.g.e., s.33,34.

<sup>202</sup> Altuntaş, a.g.e., s.34.

Aynı Kanun 1934 yılında değiştirilerek, 2395 sayılı yeni Kazanç Vergisi Kanunu yürürlüğe konulmuş olup, bu Kanunla da istisna tanınan etkinlik konuları genişletilmiştir. Yeni Kazanç Vergisi Kanununda yer alan istisna hükmünün en ayırt edici özelliği, 755 sayılı Kanun da değinilen mütercim ve müellif kelimelerine hiç yer verilmeden istisna kapsamına giren faaliyet konuları sayılmış ve istisna alanının eskiye oranla genişletilmiş olmasıdır. Ayrıca bu istisnadan yararlanabilme koşulları arasında, bu işlerden dolayı bir müessesenin daimi memur ve müstahdemi olamama şartı da eklenmiştir.

Müzik ve resim sanatı ile uğraşanlar da ilk defa bu Kanunla istisna kapsamına alınmıştır. Ayrıca kitaptan başka risale (broşür), makale, tefrika<sup>203</sup>, fıkra ve forma halinde eser ortaya çıkaranlarda istisna kapsamına alınmak suretiyle kitap yazarlığının yanında dergi ve gazete yazarlığının da korunmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır. Bu Kanunda da telif ve tercüme işinden elde edilen gelirin tamamı vergiden istisna edilmiştir. Yani elde edilen gelire bir miktar sınırlandırılması getirilmemiştir. Ancak, bu kişiler başka gelirlerden dolayı vergiye tabi tutulmuşlardır. 2395 sayılı Kanun 15 yıl uygulandıktan sonra, 1949 yılında yürürlüğe giren 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. 1949 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu ile telif haklarının vergilendirilmesi ve istisna uygulaması konusunda değişik bir düzenleme yapılmış ve yeni bir uygulama dönemi başlamıştır.<sup>204</sup>

<sup>203</sup> Gazete veya dergilerde çıkan, birbirini tamamlayan yazılardan oluşan dizi.( Türk Dil Kurumu, "TDK": Türkçe Sözlük, Cilt 2, k-z, "Tefrika," s.2166.

<sup>204</sup> Erdal Sönmez ve Garip Ayaz, "Telif Kazançları İstisnası ve Beyanı", *Vergi Dünyası*, Sayı: 207, s.71.

## 1.1.2. 1950 – 1980 Arası Dönem

### 1.1.2.1. 01/01/1950-31/12/1960 Arası Dönem

1949 yılında kabul edilen 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi serbest meslek kazançları istisnası hakkındadır. Bu maddede: “müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam ve bestekarların; kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserlerinden bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazançlara bir miktar sınırlandırılması getirilerek 5000 lirası gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca yazılı eserlerin tefrika halinde satılması, temsil, icra, teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında elde edilen bedel ve ücretler de istisnaya dahil edilmiştir.”

Telif hakları istisnası ile ilgili bu madde 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunundaki maddeye oranla teknik yapı, anlatım tarzı ve sanat dalları (telif eserler) açısından biraz daha genişletilmiştir. Ancak istisnaya tabi gelir, belli bir miktar ile sınırlandırılmıştır. Önceki kanunlarda telif kazançlarının tamamı vergi dışı tutulmuşken yeni düzenlemede bundan vazgeçilmiştir. Buna göre istisna, bir takvim yılında elde edilen gelirin 5000 liraya kadar olan kısmına uyarlanmış, 5000 liranın üzerindeki gelir ise vergiye tabi tutulmuştur.<sup>205</sup>

Bu dönemdeki istisna hem maktu<sup>206</sup> bir istisnadır hem de yararlanan kişiler sınırlıdır. Maktu istisna tutarını aşan geliri olanlar defter tutarak vergilenirler.<sup>207</sup>

<sup>205</sup> Altuntaş, a.g.e., s.36.

<sup>206</sup> Arapça bir kelime; sözlük anlamı “kesilmiş, kesik”. İktisatta götürü, belirli bir miktar olarak belirlenmiş, değişken olmayan gibi anlamlarda kullanılır. Örneğin, maktu para, sabit bir miktar para anlamındadır.(Halil Seyidoğlu, *Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük*, (İstanbul: Kurtiş Matbaacılık, 2. baskı, 1999,) s.376.)

<sup>207</sup> TÜRMOB Yayınları, a.g.e., s.3.

### **1.1.2.2. 31/12/1960-19/02/1963 Arası Dönem**

31/12/1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5421 sayılı Kanunu yürürlükten kaldırmıştır. Ancak serbest meslek kazanç istisnası yine aynı gerekçelerle korunmuştur. Ancak istisna yine maktudur ve istisna tutarını aşanlar defter tutmaktadır.<sup>208</sup>

### **1.1.2.3. 19/02/1963-24/12/1980 Arası Dönem**

Günümüzde halen yürürlükte olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ilk kez 19/02/1963 tarihinde 202 sayılı Kanunla büyük ölçüde değiştirilmiştir. Bu Kanunla telif hakları istisnası ile ilgili 18. maddede önemli değişiklikler yapılmıştır

Bu Kanunla, eser sahiplerinin kanuni mirasçıları da, telif hakkı sahipleri gibi istisnadan yararlanır hale getirilmiş ve istisna edilen gayrisafi hasılat tutarı 10.000 liraya çıkarılmıştır. Diğer taraftan bu tür kazançların yurtdışından elde edilmesi halinde, istisnadan faydalanacak tutara ayrıca 40,000 lira ilave bir imkan tanınmıştır. İstisnanın tutarı artmış ve yurt içinde elde edilen bu tür gelirler ile yurt dışından elde edilen gelirler için yeni istisna hadleri tespit edilmiştir. İstisna miktarlarında değişiklik yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Ancak defter tutma şartı muhafaza edilmiştir.

### **1.1.3. 1980 – 1999 Arası Dönem**

#### **1.1.3.1. 24/12/1980-31/12/1981 Arası Dönem**

24/12/1980 tarihli ve 2361 sayılı Kanunla 18. maddenin kapsamı biraz daha genişletilmiştir. Bu Kanunla, mucitlerin ihtira beratlarını satmak ve kiralamak suretiyle elde edecekleri gelirlerinin de istisnadan yararlanması sağlanmıştır. Bu şekilde sınai

<sup>208</sup> Sönmez ve Ayaz, a.g.e., s.71.

alanda yaratıcılık ve teknolojik gelişme, korunmak ve teşvik edilmek istenmiştir. Ayrıca fakülte, akademi ve yükseköğretim kurumlarıca yayımlanan bilimsel makalelerin yazarları da istisnadan yararlanı hale gelmiştir.<sup>209</sup>

Diğer taraftan, 202 sayılı Kanunla belirlenen 10.000 liralık tutar 200.000 liraya ve 40.000 liralık tutar 400.000 liraya çıkarılmıştır. Bu yasa askeri yönetim döneminde çıkarılmıştır. Uygulamanın kapsamı genişletilmiş, maktu istisna hadleri yurt içi ve yurtdışı için artırılmış ve defter tutma devam etmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinin sonuna, bu tür kazançların arızı olarak elde edilmesi halinde de istisna hükmünün uygulanacağına dair yeni bir hüküm getirilmiştir.

#### 1.1.3.2. 31/12/1981- 31/12/1982 Arası Dönem

31/12/1981 tarih ve 2754 sayılı Kanunla; 18. maddenin kapsamı oldukça genişletilmiştir. Bu Kanunla; şiir, kitap, roman, makale, röportaj, karikatür, film, radyo ve televizyon, senaryo oyunu gibi eserler istisna kapsamına alınmıştır. Ayrıca yayımlanacak platformlar da genişletilmiştir. Gazete, dergi, radyo, televizyon vb. gibi.<sup>210</sup>

Bu Kanun da askeri yönetim döneminde çıkartılmıştır. Diğer hususlarda herhangi bir değişiklik yapılmamış, ancak istisnanın kapsamı genişletilmiş ve yararlanan kişilerin sayısı artırılmıştır.<sup>211</sup>

#### 1.1.3.3. 31/12/1982- 01/01/1986 Arası Dönem

31/12/1982 tarih ve 2772 sayılı Kanun askeri yönetim döneminde çıkarılmıştır. Bu Kanunla 200.000 liralık tutar 300.000 liraya ve 400.000 liralık tutar ise 600.000 liraya çıkarılmıştır.

<sup>209</sup> TÜRMOB Yayınları, a.g.e., s.4.

<sup>210</sup> H. Nezih Şeker, "Fikir ve Sanat Eserleri Kazançları İstisnası," *Vergi Sorunları*, 1982, s.133-139.

<sup>211</sup> TÜRMOB Yayınları, a.g.e., s.4.

Ayrıca bu Kanunla Bakanlar Kuruluna, istisna miktarlarının 3 katına kadar attırılması konusunda yetki veren Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 123. maddesi uyarınca ve 20/12/1983 tarih ve 83/7511 sayılı kararnameyle, 1985 yılında beyan edilecek 1984 yılı gelirlerine uygulanmak üzere yurtiçi hasıllata uygulanacak istisna miktarını 900.000 liraya, yabancı ülkelerde elde edilecek hasıllata uygulanacak istisna miktarını da 1.800.000 liraya çıkarmıştır.<sup>212</sup>

#### 1.1.3.4. 01/01/1986-01/01/1999 Arası Dönem

04/12/1985 tarih ve 3239 sayılı Kanunla; telif hakları istisnası ile ilgili istisna hadleri 01/01/1986 tarihinden itibaren tamamen kaldırılmıştır. Bu tür kazançlar stopaja tabi hale getirilmiştir. Yapılacak stopaj oranı da %10 olarak belirlenmiştir.<sup>213</sup>

3239 sayılı Kanundan önce çıkarılan bütün kanunlar istisnasının kapsamını sürekli genişletme ve daha etkin hale getirmekle ilgili olmuştur. Vergileme tekniğine farklılık getiren ilk Kanunun 3239 sayılı Kanun'dur. Bu Kanuna göre; 01/01/1986 tarihinden itibaren elde edilecek telif hakları için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi zorunluluğu kaldırılmıştır. Bu tür serbest meslek kazançlarının artık gerçek usulde tespitine gerek kalmamıştır. Bir başka ifade ile defter tutma gereği ortadan kalkmıştır. Bu uygulama 22/07/1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunun yayımına kadar sürmüş ve 31/12/1998 tarihine kadar da devam etmiştir. 1998 takvim yılında elde edilen telif kazançları için yine yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmemiş ve defter tutulmamıştır.<sup>214</sup>

<sup>212</sup> Cihan Duru, "Gelir Vergisine Tabi Olan Sınırlı Ayni, Ticari, Sınai ve Fikri Haklar," **Vergi Sorunları**, 1984, s.63.

<sup>213</sup> 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, **Resmi Gazete**, 10700, 6 Ocak 1961, madde 94/3-a.

<sup>214</sup> TÜRMOB Yayınları, a.g.e., s.5.

#### 1.1.4. 1999 – 2001 Arası Dönem

##### 1.1.4.1. 19/02/1999 Tarihli 221 Seri No’lu ve 4/03/1999 Tarihli 223 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

22/07/1998 tarihli 4369 sayılı Kanunun geçici 7. maddesinde yer alan düzenlemede; “1/1/1999 – 31/12/2008 tarihleri arasında; Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde sayılan serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen hasılatın aynı Kanunun 103. maddesinde yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamını aşan kısmı için 18. maddedeki istisna uygulanmaz.

Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.” hükmü yer almaktadır.

Sözü konusu istisnanın uygulanması hakkında, 19/02/1999 tarihli ve 23616 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 221 seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yeni uygulamanın esasları duyurulmuştur.<sup>215</sup>

Telif haklarının vergilendirilmesi konusunda 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler, 221 seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, örnekler verilmek suretiyle açıklanmıştır. Yapılan bu açıklamalarda öncelikle, serbest meslek kazancı ve erbabının tanımına yer verilmiş, serbest meslek kazancı ücret ayrımı açıkça ortaya konularak, telif haklarının vergilendirilmesi konusunu açıklamaya yönelik örnekler verilmiştir.<sup>216</sup>

<sup>215</sup> Sami Süzer, “Telif Haklarının Vergilendirilmesinde Yeni Dönem”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 292, 15 Mart 1999, s.42.

<sup>216</sup> Sami Süzer, “Telif Hakları Bilmecesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 294, 15 Nisan 1999, s.46.



221 seri No'lu Tebliğde yer alan açıklamada, telif hakkına konu olan eserlerin mutat<sup>217</sup> meslek halinde ifa edilen bir çalışmanın ürünü olması halinde, 18. maddedeki istisna uygulanacaktır. Ne var ki, hak sahibi;

- Yaptıkları hizmet karşılığı serbest meslek makbuzu düzenleyecektir,
- Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti tesis ettirecektir,
- Serbest meslek kazanç defteri tutacaktır,
- Serbest meslek kazancı yönünden Gelir Vergisi Mükellefiyeti tesis ettirecektir,
- Yıllık beyanname dahil olmak üzere, her türlü beyannameyi verecektir.<sup>218</sup>

Sözü edilen tebliğden 14 gün gibi kısa bir süre geçtikten sonra yayımlanan 223 sayılı tebliğde<sup>219</sup>, bu gibi durumlarda, sanatçıların mağdur edilecekleri görülmüş ve mükellefiyet tesisi ve ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından istisna miktarının aşılmasının beklenilmesi yönünde düzenleme yapılmıştır. Bu tebliğde yer alan açıklamalara göre, mükellefiyet tesisi, defter ve belge düzeni konularında istisna haddinin aşılması beklenilecektir.<sup>220</sup>

221 sayılı Tebliğde verilen bir örneğe göre, haftalık bir gazetede sürekli bir köşe yazısı yazan serbest meslek erbabının kazancına 18. maddedeki istisna uygulanacak, ancak bu kişi serbest meslek erbabı olarak vergi kanunları ile kendisine yüklenen görevleri yerine getirecektir, denilmektedir. Aynı genel tebliğin (1) numaralı örneğinde, bir heykeltıraşın, bir arkadaşının atölyesinde ara sıra yaptığı heykel çalışmalarının karşılığı yaptığı heykellerin satışı işi mutat bir çalışma olarak değerlendirilmemekte; (4) numaralı örnekte, amatör olarak fotoğraf çeken devlet memurunun çektiği fotoğraflarının bazılarının yayımlanması sonucu elde edilen gelir mutat bir mesleki faaliyetin ürünü olarak kabul edilmemekte; (6) numaralı örnekte ise, asıl işi mütercimlik olan bir kişinin tercüme ettiği bir tek eser mutat meslek ifası olarak kabul edilmektedir.

<sup>217</sup> Alışılmış, alışılan.(Türk Dil Kurumu, "TDK": Türkçe Sözlük, Cilt 2, k-z, "Mutat," s.1596.)

<sup>218</sup> Kurtuluş Akdeniz ve Ufuk Mısırlıoğlu, "Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları*. Sayı: 127, s.32.

<sup>219</sup> 4/03/1999 gün ve 23629 sy. Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Aynı tebliğde yer alan açıklamalara göre, asıl işi dışındaki faaliyetlerinin bitiminden sonra, ortaya konulan çalışmaları sonucunda telif hakkı elde eden kişilerin bu faaliyetlerinin mutlak meslek olarak kabul edilmemesi, dolayısıyla elde edilen kazancın da Kanunun 80. maddesinde tanımı yapılan diğer kazançlar kapsamında mütalaa edilmesi gerektiği, dolayısıyla bu tür kazançlara hem 4369 sayılı Kanunun geçici 7. maddesinde belirlenen miktarda istisna uygulanması, hem de bu kazançlara diğer kazançlar için tespit edilen istisna miktarının uygulanması sonucu ortaya çıkmaktadır.<sup>221</sup>

Sonuç olarak, 18. madde kapsamında bulunan serbest meslek faaliyetiyle ortaya çıkacak kazancın istisna miktarı 1999 yılı için 7 milyar lira olarak belirlenmiştir. Telif hakları istisnasının ilk uygulama döneminden itibaren var olan miktara ilişkin sınırları, hak sahiplerini vergi kaçakçısı konumuna sokabileceği endişesi ile 3239 sayılı Kanunla 1985 yılı sonunda kaldırılmıştı. 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile 1986 yılı öncesindeki uygulamaya geri dönmüştür.<sup>222</sup>

#### 1.1.4.2. 7/04/1999 Tarihli 224 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

Maliye Bakanlığı'nca hazırlanarak 7/04/1999 tarihli ve 23659 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 224 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile telif hakkı sahiplerinin belge konusundaki durumları yeniden düzenlenmektedir.

Telif hakkı belge düzenine ait açıklamalar 4/03/1999 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 223 seri No'lu Tebliğle yapıldı. Bu tebliğde yer alan açıklamalara göre, hak sahipleri, elde ettikleri hasılat istisna miktarına ulaşıncaya kadar defter tutmayacaklar, mükellefiyetle ilgili diğer ödevlerini yerine getirmeyeceklerdi.<sup>223</sup>

<sup>220</sup> Süzer, "Telif Hakları Bilmecesi", a.g.e., s.46,47.

<sup>221</sup> Süzer, "Telif Hakları Bilmecesi", a.g.e., s.44.

<sup>222</sup> Süzer, "Telif Haklarının Vergilendirilmesinde Yeni Dönem", a.g.e., s.43.

<sup>223</sup> Süzer, "Telif Hakları Bilmecesi", a.g.e., s.46.

Bu defa yayımlanan tebliğde, “....Bakanlığımıza yapılan bazı başvurularda Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde sayılan faaliyetlerde bulunan mükelleflerin, vergiye tabi gelirlerinin tespiti sırasında gider olarak dikkate alınacak türden önemli bir harcamalarının bulunmadığı ileri sürülerek kayıt nizamı ve belge düzenine ilişkin bazı yükümlülüklerin yerine getirilmesi konusunda vergi kanunlarının tanıdığı kolaylıklardan yararlanmak istedikleri ifade edilmektedir.

Bu görüşler değerlendirilerek, münhasıran Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanunun 94. maddesinde belirtilen kişi veya kurumlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin;

- Defter tasdik ettirme ve tutma,
- Belge düzenleme,

zorunlulukları Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden hasılat tutarına bağlı olmaksızın kaldırılmıştır.” denilmektedir. Bu Tebliğde ayrıca, telif hakkına konu faaliyetin bir işyeri açmaksızın icra edilmesi halinde vergi levhası alma ve asma mükellefiyeti olmayacağı, telif hakkının münhasıran GVK’nu madde 94 kapsamına girenlerce sağlanan kişilerinde 19 seri No’lu KDV Genel Tebliğine göre müteselsil sorumluluk<sup>224</sup> uygulamasından yararlanacakları belirtilmiştir.<sup>225</sup>

<sup>224</sup> Bugünkü Türkçe’ye “zincirleme sorumluluk “ olarak çevrilebilir. Birkaç kişinin birlikte, bir zarara yol açmaları durumunda, asıl eylemi yapanlarla onlara yardımcı olanların birlikte sorumlu tutulmaları durumu.(Seyidoğlu, a.g.e., s.424.)

<sup>225</sup> Süzer, “Telif Hakları Bilmecesi”, a.g.e., s.47,48.

Sözü edilen tebliğde ayrıca, “....Aldığı eser ve hizmetleri, bu kişiler tarafından düzenlenmiş serbest meslek makbuzu ile belgelemek zorunda olan mükellefler ise bunlara gider pusulası imzalatmak suretiyle tevsik<sup>226</sup> edeceklerdir.” denilmektedir.

#### 1.1.4.3. 11/08/1999 Tarihli 4444 Sayılı Kanun

11/08/1999 tarihinde yayımlanan 4444 sayılı Kanunla bazı kanunlarımızda değişiklik yapılmıştır. Bunlardan bir tanesi de Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesine yöneliktir. Bu maddede yapılan değişiklik sonucunda bilgisayar programcıları da istisna kapsamına alınmıştır. Yapılan değişiklikle madde: “Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bandı, radyo ve televizyon senaryo oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak ve kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satma veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.

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

Yukarıda yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez.

Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanunun 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.” şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

<sup>226</sup> Belgeleme. **Tevsik Etmek:** Belgelemek. Belgeye bağlamak.( Türk Dil Kurumu, “TDK”: Türkçe Sözlük, Cilt 2, k-z, “Tevsik,” s.2211.

Kamuoyuna vergi reformu diye lanse edilen 4369 sayılı Kanunun geçici 7. maddesinde yer alan “01/01/1999–31/12/2008 tarihleri arasında; Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde sayılan serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen hasılatın aynı Kanunun 103. maddesinde yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamını aşan kısmı için 18. maddedeki istisna uygulanmaz.

Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiyi şümulü yoktur.” şeklindeki hüküm de sözü edilen Kanunun 14/d bendi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Telif haklarının vergilendirilmesine ilişkin olarak, kamuoyuna reform olarak lanse edilen 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler, 4444 sayılı Kanunla düzeltilmiş ve istisna kapsamına bilgisayar programcılığı da alınmıştır.<sup>227</sup>

## **1.2. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Telif Haklarının Vergilendirilmesi**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, fikir ve sanat eserlerinin değerlendirilmesi karşılığında elde edilen kazançları çeşitli şekillerde vergilemiştir. Kanunda, kazancı elde edenin kişiliğine, kazancı doğuran faaliyet ve işlemlerin kapsam ve yapılış tarzına göre bu gelirlere farklı adlar verilmiştir.

Gelirin bu şekilde değişik adlarla anılması kazancın tespit ve vergileme usullerinin değişik olmasını gerektirmiştir.

<sup>227</sup> Sami Süzer, “Son Düzenlemelerin Işığında Telif Haklarının Vergilendirilmesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 304, 15 Eylül 1999, s.97.

Fikir ve sanat eserlerinden sağlanan geliri söz konusu Kanun genel olarak:

- Ticari kazanç,
- Ücret,
- Serbest meslek kazancı,
- Gayrimenkul sermaye iradı,
- Sair kazanç ve irat (Diğer kazanç ve iratlar)

olarak ayrı ayrı vergi konusu etmiştir.

### **1.2.1. Ticari Kazanç Sayılan Haller ve Vergilendirilmesi**

Ticari kazanç en genel şekliyle emek, sermaye, girişim yeteneği ve doğal kaynağın bir araya gelmesi ile ortaya çıkan faaliyet sonucunda oluşan katma değer olarak ortaya konabilir. Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesi “her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır” şeklinde ticari kazancı tanımlamış; fakat ticari ve sınai faaliyetlerden ne anlaşılması gerektiğini açıklamamıştır. Ticari ve sınai faaliyetlerin neler olduğu ise Türk Ticaret Kanununda belirtilmiştir.

İlgili Kanunun 3. maddesinde ticari iş, bir ticarethane veya fabrika veyahut ticari şekilde işletilen bir müesseseyi ilgilendiren bütün muamele, fiil ve işler ticari işlerdendir, şeklinde tanımlanmıştır. Aynı Kanunun 11. maddesinde, ticarethane veya fabrika veyahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler ticari işletme sayılmış, 12. maddesinde de, ticarethane ve fabrika sayılan müesseseler çeşitli bentler halinde gösterilmiş ve 5 numaralı bendinde matbaacılık, gazetecilik ve kitapçılık, yayın, ilan ve istihbarat işleri sayılmıştır.

Bu bentte sayılanlardan konumuza giren “yayın” işleridir. Yayın işi ile uğraşmak üzere kurulan müessese; ticarethane (ticari işletme), bu işletmeyi kendi adına işleten kimse ise tüccar (tacir) dir.<sup>228</sup>

Eser meydana getirme işi Türk Ticaret Kanununa göre, ticari bir faaliyet sayılıyor ise, bu faaliyet sonucu elde edilen kazanç da ticari kazanç sayılır ve bu kazanç vergi kanunlarımızdaki ticari kazançta ait hükümlere göre vergilendirilir.

Yayın işi, Borçlar Kanununun 372-385. maddelerinde yer alan hükümler gereğince istisna akdi veya yayın sözleşmesi düzenlemek suretiyle yayıncı tarafından gerçekleştirilir. Yayın işi, bir fikir ve sanat eserinin çoğaltılması ve çoğaltılmış nüshalarının satılması veya sair surette ticari faaliyet alanına konulması işidir. Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu bir eserden bu yolla faydalanma hakkını, yayma hakkı olarak nitelendirmiştir. Yayma hakkı, doğrudan doğruya eser sahibine ait olup, bu hak eser sahibi veya mirasçı tarafından bir yayıncıya sözleşmeyle devredilebilir.

Yayın işini devralan yayıncı Türk Ticaret Kanununa göre tacir olduğundan, bu şahsın sözleşmede belirtilen işlemi yapması doğrudan doğruya ticari iş sayılır. Bu konuyla ilgili olarak bir örnek vermek gerekirse; (A) nın yazdığı bir kitabın yayma hakkını satın alan (B) yayınevi, kitabın basılıp çoğaltılmış nüshalarını satışa çıkardığı zaman yayınevinin yaptığı faaliyet ticari bir faaliyettir. Bu yayınevinin bu suretle elde ettiği kazanç da ticari kazanç olarak vergilendirilecektir. Yayın sözleşmesinde yayın işini devralan kişi (yayıncı) eseri hem basıp çoğaltmak ve hem de çoğaltılmış bu nüshaları satışa çıkarmak ve yaymak yükümlülüğü altına girmektedir. Eseri çoğaltıp satışa çıkaran kişinin yaptığı faaliyetin de ticari faaliyet olduğuna kuşku yoktur. Ticaret Kanununun esnaf saydığı kimseler, işçi çalıştırarak veya makine kullanarak eser meydana getirir ve bu eseri satarsa bu faaliyet de ticari faaliyet sayılır. Ancak bu işletmenin ticari işletme sayılabilmesi için; eser sayılan yapıtları meydana getirmek için

<sup>228</sup> Ömer Duman ve Nazmi Karyağdı, **Telif Kazançlarının Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirilmesi**, (Ankara: Kültür Bakanlığı Yayınları-2403, 2000,) s.84.

bir müessesenin açılması, bu müessesenin işlerinin hacim ve öneminin ticari muhasebeyi gerektirmesi ve ona ticari ve sınai bir müessese, şekil ve mahiyetinin verilmesi gerekir.<sup>229</sup>

Güzel sanat erbabı tarafından meydana getirilen ve güzellik özelliği bulunan yağlı ve sulu boya tablolar, resimler, desenler, gravürler, güzel yazılar, heykeller, kabartmalar, oymalar, mimarlık eserleri, el işleri ve küçük sanat eserleri, fotoğraf eserleri ve bunun gibi eserler, Türk Ticaret Kanununa göre ticari iş olmadığı gibi bunlarla uğraşan güzel sanat erbabı da tüccar değildir. Ancak, yukarıda belirtilen şekilde faaliyette bulunanlar ticari işletme işletmiş olurlar ve kendileri de tüccar sınıfına girerler.<sup>230</sup>

Fikir ve sanat eserlerinden kazanç sağlayan veya kazanç sağlamazsa bile yaptığı iş Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesi gereğince ticari faaliyet sayılan kişi veya kuruluşlar, sahibinden satın aldıkları, kiraladıkları veya başka şekilde devraldıkları eserin telif hakkı bedellerini eser sahibine öderlerken Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 2. fıkrasının (a) bendi hükmü uyarınca Bakanlar Kurulunca<sup>231</sup> belirlenen oranda (ki bu oran % 15 olarak belirlenmiştir) vergi tevkifatı ve ayrıca tevkif edilen verginin %10'u oranında fon payı kesintisi yapmaları gerekmektedir.

Fikir ve sanat eserlerinin meydana getirilmesi sonucu ticari kazanç sağlayan gerçek kişi, birinci yada ikinci sınıf tüccar veya deftere tabi çiftçi ise fatura vermeye, kazancı bunlara sağlayanlar da fatura istemeye mecburdurlar.

Öte yandan, bir ticari işletmenin bilançosunda kayıtlı telif hakkının kiraya verilmesi halinde elde edilen kazanç da ticari kazanç sayıldığından vergi tevkifatına tabi tutulmaz. Ancak telif hakkı bir işletmenin aktifinde kayıtlı değilse, bu telif hakkı bir tüccara ait

<sup>229</sup> Altuntaş, a.g.e., s.39,40.

<sup>230</sup> Duman ve Karyağdı, a.g.e., s.87.

<sup>231</sup> 20/08/1999 tarih ve 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.



olsa bile elde edilecek gelir ticari kazanç değil, serbest meslek kazancı sayılır ve o esaslara göre vergilendirilir (eser sahibi ve kanuni mirasçısı değil ise).

Sonuç olarak telif hakkının bir işletmeye konuluş amacına göre elde edilen gelirin türü de değişmektedir. Telif hakkı bir işletmeye kira alınmak amacı ile konulmuş ise, koyan açısından, elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı veya serbest meslek kazancıdır. Eğer hak, bir ticari işletmeye kar veya zarara katılmak koşuluyla konulmuş ise, bu hak ticari işletmeye sermaye olarak konulmuş kabul edilerek elde edilen gelir ticari kazanç sayılacaktır.<sup>232</sup>

### 1.2.2. Ücret Sayılan Haller ve Vergilendirilmesi

Ücret, bir üretim faktörü olan emeğin üretime katılması sonucu elde edilen bir gelir unsurudur. Emek; üretime, duruma göre fikren veya bedenen katılabilir. Emeğin üretime ister fikren ister bedenen olsun katılması karşılığında alınan bedele veya karşılığa ücret denir. Emek, üretime sermaye ile birlikte katılırsa ticari ve zirai kazanç unsuru ön plana çıkar.<sup>233</sup>

Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde tanımlanmıştır.

Hizmet sözleşmesinde hizmet erbabı ve işveren olmak üzere iki taraf bulunur. Tanımdaki işveren deyiminden, hizmet erbabını işe alan ve onu emir ve talimatı dahilinde çalıştıran gerçek veya tüzel kişilerin anlaşılması gerekir.<sup>234</sup> Hizmet erbabı ise ücret karşılığında fikren veya bedenen hizmet sunan kişidir. Kişinin hizmet sözleşmesine dayanarak istihdam edilmesi onun hizmet erbabı olması için yeterlidir.<sup>235</sup>

<sup>232</sup> Duru, a.g.e., s.51,52.

<sup>233</sup> Doğan Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, ( Bursa: Ezgi Kitabevi, 2000,) s.133.

<sup>234</sup> Altuntaş, a.g.e., s.42.

<sup>235</sup> Şenyüz, , a.g.e., s.133.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; fikir ve sanat eserini meydana getiren ve bu işi bir işverene tabi ve belli bir işyerine bağımlı olarak yapan kişi hizmet erbabı sayılacak ve bu sıfatla ve emeği karşılığında aldığı para da ücret olacaktır. Örneğin; bir gazete veya dergi işletmesinde, bu işletmelere bağlı ve onların emir ve talimatlarına uygun olarak çalışan kişiler, bu yerlerin hizmetlisi sayılırlar ve meydana getirdikleri yazılar, makaleler, fotoğraflar, resimler ve diğer fikri ve sanat eserleri için kendilerine bu işletmelerce ödenen paralar ücret kabul edilir.

Bir kişinin meydana getirdiği fikir ve sanat eseri nedeniyle sağladığı kazancın ücret olup olmadığını ayırmada esas ölçü, çalışan ile çalıştıran (işçi ile işveren) arasındaki ilişkidir. Bu ilişki, işverene bağlılık ve hizmetlilik şeklinde olduğu takdirde işi yapan ve eseri meydana getirene verilen para, onun hizmetinin karşılığıdır, bu nedenle de ücrettir.

Bu esas unsurların dışında kalan hizmetin, kısa veya uzunluğu, ücretin düşük veya yüksek olması ve ödemenin şu veya bu zamanda yapılması, onun ücret olma niteliğini etkilemez. Bilindiği üzere; ücretli ile işveren arasındaki bu ilişki genellikle hizmet akdi ile kurulur ve buna bağlı olarak devam eder.<sup>236</sup>

Bir işletmeye bağlı olarak çalışan hizmet erbabı, hizmet gördüğü işyeri ve mesai dışında bağımsız olarak çalışarak bir eser meydana getirirse ve buradan bir kazanç sağlarsa elde ettiği kazancın ne olacağı konusunda açıklık yoktur. Bu durumda, eser sahibi bu eseri meydana getirdiği sırada işverenle arasında hiçbir ilişkisi yoktur, bu nedenle de meydana getirdiği eser doğrudan doğruya kendi malıdır ve bu eserden sağlanan gelirin ücret sayılması mümkün değildir.

Bir işverene bağlı olarak eser meydana getiren kişiye ücreti ödeyen işverenin birtakım ödevleri vardır. Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi hükmü uyarınca

<sup>236</sup> Duman ve Karyağdı, a.g.c., s139.

ücretlerin vergisi işveren tarafından stopaja tabi tutulur ve muhtasar beyannamelerle bağlı buldukları vergi dairelerine yatırılır.

Fikir ve sanat eserlerinden sağlanan gelirin serbest meslek kazancı olması halinde bu gelir, Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi hükmü gereğince vergiden istisna olduğu halde, ücret olması halinde böyle bir istisna söz konusu değildir. Yani, fikir ve sanat eseri meydana getirmek suretiyle sağlanan ücretin istisna uygulaması açısından bir özelliği yoktur.<sup>237</sup>

### 1.2.3. Serbest Meslek Kazancı Sayılan Haller ve Vergilendirilmesi

#### 1.2.3.1. Serbest Meslek Faaliyeti Sayılan Haller

Serbest meslek faaliyeti, “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.”

Yukarıda yapılan tanımdan, bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığını, faaliyetin:

- Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,
- Bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
- Devamlı olması,

unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı bulunmaktadır.

<sup>237</sup> Duman ve Karyağdı, a.g.e., s.140.

Yukarıda değinilen serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar, serbest meslek kazancı; serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler ise serbest meslek erbabı olarak tanımlanırlır.

Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinin 6. bendinin parantez içi hükmünde, telif haklarının, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançları da serbest meslek kazancı sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Böylece, Gelir Vergisi Kanununa göre eser sahipleri veya bunların kanuni mirasçıları elde ettikleri telif haklarını değerdendirsinler yada değerdendirmesinler sağladıkları kazançlar serbest meslek kazancı olarak kabul edilmiştir.

Vergilendirme açısından eser yaratma faaliyetinin, serbest meslek faaliyeti olup olmadığını anlamak için önce 65. maddedeki tanımın unsurlarını kapsayıp kapsamadığına bakmak gerekir. Buna göre yapılan faaliyet serbest meslek faaliyeti ise, ilk önce bu faaliyetin devamlı olup olmadığına bakılacaktır. Eğer faaliyet devamlı ise elde edilen gelir; 67. maddeye göre serbest meslek kazancı, arizi ise 82. madde hükmüne göre (1999-2002 yılları arasında geçici 56. maddeye göre) sair kazanç ve irat (arizi kazanç) olarak değerdendirilecektir.<sup>238</sup>

Örneğin kitap yazan kişi (ki bu durumda eser üzerindeki telif hakkının sahibi olmaktadır) yazdığı bu kitabın telif hakkını bir yayın evine satar ya da kiralarsa elde edeceği gelir serbest meslek kazancıdır. Ancak hemen belirtelim ki, sahibi ya da kanuni mirasçısı dışındaki biri kitabın telif hakkını kiraya verirse elde edeceği gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilirken, sahibi ya da kanuni mirasçıları dışındaki bir kişinin telif hakkını başka birine satması halinde elde ettiği gelir, diğer kazanç ve irat olarak kabul edilecektir.<sup>239</sup>

<sup>238</sup> Altuntaş, a.g.e., s.45.

<sup>239</sup> Şenyüz, , a.g.e., s.123.

Diğer taraftan serbest meslek faaliyetinin yanında başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması serbest meslek erbabı vasfını değiştirmez. Dolayısıyla serbest meslek erbabı olan bir kimse aynı zamanda ticari kazanç sahibi veya ücretli olabilir. Bu durum onun serbest meslek erbabı olma niteliğini değiştirmez.<sup>240</sup>

#### 1.2.3.1.1. Faaliyetin devamlı veya arızı olmasının önemi

Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ilk yürürlüğe girdiği zaman, arızı veya devamlı her türlü serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazançlar serbest meslek kazancı olarak kabul edilmiş ve serbest meslek erbabına; işe başlama, değişiklikleri bildirme, defter tutma, belge düzenleme gibi ödevler yüklenmişti.

Gelir Vergisi Kanununda yer alan yedi gelir unsurundan biri olan sair kazanç ve iratların en önemli özelliği, devamlı olarak yapılmamasıdır. Devamlı olarak serbest meslek faaliyetinde bulunan bir kişi ile arızı olarak bu faaliyeti yapan bir kişiden aynı ödevleri yapmasını beklemek bu kişilere ek bir yük getirmek olur. Adından da anlaşılacağı üzere arızı faaliyet; zamanı, yeri ve çapı belli olmayan bir faaliyettir.

Yukarıda belirtilen sakıncaları gidermek için 202 sayılı Kanunla vergi tekniği açısından gerekli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerle, arızı ve devamlı serbest meslek faaliyeti birbirinden ayrılarak değişik usullere tabi tutulmuş ve arızı kazanç elde edenler bu külfetlerden kurtarılmıştır.

Eser yaratma faaliyetini serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yürüten kişiler, 4/12/1985 tarih ve 3239 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 1/1/1986 tarihine kadar serbest meslek kazanç defteri tutmak ve kazançlarını bu defter üzerinden hesaplayarak yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundaydılar.

<sup>240</sup> TÜRMOB Yayınları, a.g.e., s.14.

Eser yaratma işi, süreklilik taşımayan arızı serbest meslek faaliyeti sayıldığında elde edilen kazanç da sair kazanç ve irat sayılacak ve bu halde defter tutmaya gerek olmayacaktır. Faaliyetin devamlı ve arızı olarak yapılması özellikle kendi eserini bizzat değerlendirenler (satanlar) açısından defter ve belge düzeni bakımından önem taşımaktadır.<sup>241</sup>

Faaliyetin devamlı veya arızı olmasının sonuçları Katma Değer Vergisi Kanunu açısından da son derece önemlidir. Çünkü telif kazancı getiren faaliyet, arızı nitelik taşıyorsa vergi dışı kalacak ve katma değer vergisi mükellefiyeti doğmayacaktır. Faaliyet süreklilik taşıdığı takdirde, hasılat serbest meslek kazancı olacağından ayrıca Katma Değer Vergisi mükellefiyeti doğacak ve faaliyet verginin konusu içerisinde yer alacaktır.<sup>242</sup>

#### 1.2.3.1.2. Eser sayılıp sayılmamanın önemi

Gelir Vergisi Kanunu, eserlerin veya eser üzerindeki hakların değerlendirilmesi neticesinde elde edilen kazançları vergilerken bir çerçeve çizmiştir. Kanun, bu çerçeve içinde sayılan bazı fikir ve sanat ürünlerini özel hükümler getirmek suretiyle vergiye tabi tutmuş, eser sayılmayan veya eser sayıldığı halde özel hükümlere tabi olmayan eserlerden sağlanan kazançları ise genel hükümlere göre vergi konusu etmiştir. GVK'ın 18. maddesinde istisnadan yararlanacak olan eserler sayıldıktan sonra bu eserlerin değerlendirilmesi veya bunlar üzerinde mevcut haklar dolayısıyla sağlanan kazançlar özel hükümlere tabi tutulmuştur.<sup>243</sup>

Anlaşılacağı üzere, fikir hukuku alanında eser sayılmakla birlikte Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde sayılmayan eserlerin meydana getirilmesi işi genel hükümlere göre, serbest meslek faaliyeti olduğundan, bunlardan sağlanan kazançlar da

<sup>241</sup> Altuntaş, a.g.e., s.46.

<sup>242</sup> Ömer Duman, "Yeni Düzenlemeler Işığında Telif Haklarından Elde Edilen Kazançlar ve Vergilendirilmesi, Vergi Dünyası, Sayı: 214, s.78.

<sup>243</sup> Altuntaş, a.g.e., s.47.

serbest meslek kazancı sayılacak, ancak bunların değerlendirilmesi neticesinde doğan kazançlar telif kazançları istisnasından yararlanamayacaklardır.<sup>244</sup> Ancak anılan kanunun 18. maddesinde istisna kapsamına giren eserler sayıldıktan sonra “gibi” ifadesinin kullanılması, Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre eser sayılan ve sahibi 18. maddede sayılanlardan olanların tamamının istisna kapsamına girdiği şekilde yorumlamaya müsaittir. Zira Gelirler Genel Müdürlüğü ve Danıştay’ın 18. maddede sayılmayan işlemlerin de istisnaya dahil olduğu yönünde bir çok muktezası ve kararı vardır.<sup>245</sup> Ama mevzuatımızda, 18. maddede sayılmayan eserlerin mutlak olarak istisnadan yararlanamayacağı görüşü hakimdir.

### 1.2.3.2. Telif Hakları İstisnası

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde yer alan hüküm, sanatı ve sanatçılarımızı teşvik etmek amacıyla getirilmiş bir düzenleme niteliği taşımaktadır. Maddede düzenlenen istisna uygulaması bakımından elde edilen gelirin niteliği önem taşımaktadır. Zira, madde telif haklarının vergiden istisna edilmesini düzenlemiştir. Yine maddeye göre, elde edilen gelir telif hakkı olsa dahi, serbest meslek kazancı değilse istisna kapsamına girmeyecektir. Bu itibarla, telif hakkının niteliği büyük önem taşımaktadır. Dolayısıyla, diğer şartların tamamı taşınsa dahi, elde edilen gelir serbest meslek kazancı veya diğer kazanç (1999–2002 yılları arasında sair kazanç ve irat) kapsamına giren serbest meslek kazancı niteliğinde değilse elde edilen bu gelire istisna uygulanmayacaktır. Bir başka ifadeyle telif hakkı, serbest meslek faaliyeti neticesinde

<sup>244</sup> Altuntaş, a.g.e., s.48.

<sup>245</sup> “Dia filimleri yapım işi.” Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü , 2/4/1992 gün ve 543-0207 sayılı muktezası. (Duman ve Karyağdı, a.g.e., s.111,112)

“Yıl içi sınavlara hazırlık kitabı hazırlama işi.” Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 29/03/1993 gün ve 512/19590 sayılı muktezası.

“Seramik heykel çalışma işi.” Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 20/12/1993 gün ve B.07.0.GEL.001/2130/32570 sayılı kararı. (Danıştay Kararları, Mükellefin Dergisi, Sayı 67, Temmuz 1998, s.169)

“Öğretim üyesinin banka için rapor düzenleme işi.” Danıştay 4. dairesinin E.1999/1346, K.1999/94 sayılı kararı. (Muaflik ve İstisnalar: GVK-18, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı:150, Ekim 2000, s.132.133.)

elde edilmiş olmalıdır. Serbest meslek kazancının süreklilik arz edip etmemesinin, vergilendirme ve istisna uygulaması adına bir önemi bulunmamaktadır.<sup>246</sup>

### 1.2.3.2.1. Telif hakları istisnasının kapsamı

#### 1.2.3.2.1.1. Mükellefler açısından

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde yer alan düzenlemeye göre istisnadan yararlanma hakkı; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin kendileri ile bunların kanuni mirasçılarına tanınmıştır. Bu sayılan kişilerin dışında kalanlar, telif hakları istisnasından yararlanmamaktadır.

Bu istisnadan yararlanacak olanlara kısaca göz atarsak:

#### *1) Müellif*

Müellif, sözlük anlamı olarak; “kitap yazan veya hazırlayan, bir eseri ortaya koyan ve eserin sahibi olan kimse, yazar.” demektir.<sup>247</sup>

Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa bakıldığında müellif, 2. maddede belirtilen ilim ve edebiyat eserlerini (fikir veya görüşü) şahsi sorumluluk altında ve özgür olarak ortaya koyan kimsedir.

---

“Desen ve Desinatörü 18. madde kapsamına alan.” Danıştay 3. dairesinin 24/03/1998 gün, E:1997/799, 1998/1040 sayılı kararı. (Muktezalar, Genelgeler, Danıştay Kararları, Maliye ve Sigorta yorumları, Sayı: 280, 15 Eylül 1998, s.141,142.)

<sup>246</sup> Süzer, “Son Düzenlemelerin Işığında Telif Haklarının Vergilendirilmesi.”, a.g.e., s.94.



## ii) *Mütercim*

Terimsel anlamına bakıldığında mütercim, “çevirmen” olarak tanımlanmaktadır.<sup>248</sup> Çevirmen ise bir yazıyı veya konuşmayı bir dilden bir başka dile çeviren kimse, mütercim” olarak tanımlanmaktadır.<sup>249</sup>

Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda ise işleme sayılan eserleri meydana getirenler “mütercim” olarak adlandırılmaktadır. Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre çeşitli işlemler vardır. Bunlar arasında en başta tercüme gelmektedir. Gelir Vergisi Kanununa göre, işlemlerden yalnızca tercüme yapanlar istisna hükmünden yararlanır. Tercüme dışında kalan işlemleri meydana getirenler istisnadan yararlanamazlar.<sup>250</sup>

## iii) *Heykeltıraş*

Heykeltıraş, sözlük anlamı olarak, “heykel yapan sanatçı, yontucu” demektir.<sup>251</sup> Heykeltıraş; taş, bakır, tunç, kül alçı, gibi madenlerden yontarak, kalıba dökerek ya da yoğurup pişirerek biçimlendiren kişidir. Kendi özelliklerini taşıyan heykeller meydana getiren kimselerin elde ettiği kazançlar bu istisnadan yararlanabilir.<sup>252</sup> Ancak heykeltıraş olarak, meydana getirilecek eserin FVSEK’nda tanımı yapılan bir eser olması ve hiçbir şekilde maddelere göre heykel dökümü ve seri imalatı şeklinde yapılmaması gerekmektedir.<sup>253</sup>

<sup>247</sup> Türk Dil Kurumu, “TDK”: Türkçe Sözlük, Cilt 2, k-z, “**Müellif**,” s. 1602.

<sup>248</sup> Türk Dil Kurumu, “TDK”: Türkçe Sözlük, Cilt 2, k-z, “**Mütercim**,” s. 1619.

<sup>249</sup> Türk Dil Kurumu, “TDK”: Türkçe Sözlük, Cilt 1, a-j, “**Çevirmen**,” s. 466.

<sup>250</sup> Mehmet Erkan, “Telif Hakları ve İhtira Beratlarının Hukuki Mahiyeti.....Doğan Kazançların Vergilendirilmesi,” **Vergi Dünyası**, Sayı: 203, s.82.

<sup>251</sup> Türk Dil Kurumu, “TDK”: Türkçe Sözlük, Cilt 1, a-j, “**Heykeltıraş**,” s. 275.

<sup>252</sup> TÜRMOB Yayınları, **a.g.e.**, s.8.

iv) *Ressam*

Ressam, sözlük anlamı olarak, “resim yapan sanatçı” demektir.<sup>254</sup> Kara kalem, sulu boya veya yağlı boya, fotoğraf ve diğer usullerle kendi sorumluluğu altında ve kendi özelliğini taşıyan resim, tablo ve portreler yapan kişilerin elde ettiği gelirler bu istisnadan yararlanır.<sup>255</sup>

Ayrıca Danıştay aldığı kararda, resim sanatının özel bir türü olan deseni ve onu meydana getiren desinatörü 18. madde kapsamına almıştır.<sup>256</sup>

v) *Bestekar*

Bestekar, sözlük anlamı olarak, “besteci” demektir.<sup>257</sup> Bestekarlar, müzik eserlerini nota halinde besteleyen ve kendi özelliğini taşıyan eserler meydana getiren kişilerdir. Bu kişilerin elde ettiği hasılat istisnadan yararlanır.

vi) *Hattat*

Hattat, sözlük anlamı olarak, “el yazısı çok güzel olan sanatçı, mesleği hattatlık olan kimse” demektir.<sup>258</sup> Özellikle Harf Devriminden sonra eski ve yeni Türk harflerinden meydana getirilmiş eserler güzel sanat eseri sayılmaktadır. Aynı zamanda eski yazı ve levhalar da aynı mahiyettedir. Bu nedenle Türk yazısı hattatı olan kişiler de istisna kapsamına alınmıştır.<sup>259</sup>

<sup>253</sup> Maliye Bakanlığı'nın 19/06/1992 tarih ve 11165 no'lu muktezası. (Ömer Duman, “Telif Kazançları İstisnası - 1,” **Maliye ve sigorta Yorumları**, Sayı: 283, s.100.)

<sup>254</sup> Türk Dil Kurumu, “TDK”: Türkçe Sözlük, Cilt 2, k-z, “**Ressam**,” s.1858.

<sup>255</sup> Duman, Telif Kazançları İstisnası- 1, a.g.e., s.100.)

<sup>256</sup> Danıştay 3. dairesinin 13/11/1993 tarih ve E.1992/2394, K.1993/3333 sayılı kararı. (**Gelirler ve Kurumlar Vergisi Kanunlarıyla İlgili Danıştay Kararları**, (Ankara: Maliye Postası Yayınları, 1998,) s.1,2. )

<sup>257</sup> Türk Dil Kurumu, “TDK”: Türkçe Sözlük, Cilt 1, a-j, “**Bestekar**,” s.275.

<sup>258</sup> Türk Dil Kurumu, “TDK”: Türkçe Sözlük, Cilt 1, a-j, “**Hattat**,” s.958.

<sup>259</sup> Altuntaş, a.g.e., s.51.

vii) *Mucit*

Mucit, sözlük anlamı olarak, “yeni bir buluş ortaya koyan, icad eden kimse, yaratıcı, yaratan” demektir.<sup>260</sup> Meydana getirilen buluşlar, patent belgesi ya da faydalı model belgesi ile tescil edilmektedir.<sup>261</sup>

viii) *Bilgisayar Programcısı*

FVSEK'nin 2. maddesinde, bilgisayar programcısı, bilim ve edebiyat eserlerinden her biçim altında ifade edilen bilgisayar programlarını ve bir sonraki aşamada program sonucu doğurması koşuluyla bunların hazırlık tasarımlarını meydana getirenler olarak tarif edilmiştir.

ix) *Telif hakkı istisnasından yararlananların kanuni mirasçıları*

Kanuni mirasçıların kimler olduğu Türk Medeni Kanununun 439 ve devamındaki maddelerinde açıklanmıştır. Buna göre kanuni mirasçılar eser sahibinin birinci derece füruu, ikinci derece ana ve babası ile bunların füruu ile üçüncü derece büyük baba ve anneler ile bunların fürularıdır. Eser sahibinin sağ kalan eşi her derecedeki mirasçılarla birlikte kanuni mirasçı sayılır ve istisnadan faydalanır. Bunlar dışında kalanlar ve diğer mansup mirasçılar kanuni mirasçı olmadıklarından istisna kapsamına girmezler.<sup>262</sup>

Telif hakları istisnası şahsa bağlı olmakla birlikte bu kişilerin fiilen müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam, bestekar, mucit, bilgisayar programcısı veya hattat olması ve bu işlerle bizzat uğraşması gerekmez. Çünkü bu işlerin arizi olarak yapılmış olması istisna uygulamasına engel değildir. Örneğin bir memurun bir veya birkaç beste

<sup>260</sup> Türk Dil Kurumu, “TDK”: Türkçe Sözlük, Cilt 2, k-z, “Mucit,” s.1582.

<sup>261</sup> M.Ali Kaplan, “Telif Kazançları ile Mucitlerin İhtira Beratı Kazançlarının Vergilendirilmesi,” *Maliye Postası Dergisi*. Sayı:465, s.86.

yapması, kitap yazması, o kişinin bestekar veya müellif olduğunu ve bu işler için bir organizasyon kurmuş olduğunu göstermez. Ancak yine de yarattığı bu eserlerden elde ettiği kazançlar gelir vergisinden istisna edilecektir. Ancak, heykeltıraş tarafından verilen maddelere göre heykel dökümü ve büyütülmesi işi ile uğraşanlar istisnadan yararlanamayacaktır.<sup>263</sup>

Eserlerin az veya çok olması da istisna uygulamasını etkilemez. Aksine telif kazançlarına istisna getirilmesi, daha fazla telif ve tercüme eser ile diğer eserlerin meydana getirilmesini teşvike yöneliktir.

Mirasçılar için bu unsurların geçerli olduğu söylenemez. Çünkü asıl amaç fikir ve sanat eserinin meydana getiricisini teşvik etmektir. Mirasçılarda eser meydana getiren kişi olmadıkları için, mirasçıların istisnalarla korunmasına gerek yoktur. Yani istisnanın amacıyla bağdaşmamaktadır. İşte bu yüzden 202 sayılı Kanunla getirilen bu genişleme bir esasa dayanmamaktadır.

#### **1.2.3.2.1.2. İstisnadan yararlanma açısından özelliği olan kişiler ve telif hakkı istisnasından yararlanamayacak kimseler**

Ansiklopedilere yazı yazarlar, kumaş imalatçılarına desen yapan desinatörler, çizgi film senaryo yazarları, çizgi film fon ressamaları, çizgi film özgün fon müziği bestecileri ve çizgi film seslendirenlerin ücretli duruma girmeksizin elde ettikleri kazançlar için telif kazancı istisnasından yararlanma hakkı vardır. Komedyenlik yaparak kazanç sağlayanlar, heykel dökümü yapan kimseler, radyo, televizyon programları ve spot hazırlayanlar, eserlerde yer alan reklamlar karşılığında gelir elde edenler ve video çekim

<sup>262</sup> Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2001**, (İstanbul: Acar Matbaacılık, 2001,) s.171.

<sup>263</sup> Ömer Duman, "Telif Haklarından Elde Edilen Kazançların GVK Karşısındaki Durumu," **Vergi Dünyası**, Sayı: 217, s.84,85.

işinden gelir elde eden kimseler elde ettikleri kazançlardan dolayı istisnadan yararlanma hakkına sahip değildirlir.<sup>264</sup>

#### 1.2.3.2.1.3. Eserler açısından

Telif hakları istisnasından yararlanacak kişiler ve bunların eserleri ayrı ayrı sayılmıştır. 18. maddede sayılan eser sahiplerinin istisnadan yararlanabilmesi için münhasıran aşağıda belirtilen eserlerden birini meydana getirmeleri şarttır:

- 1.Şiir,
- 2.Hikaye,
- 3.Roman,
- 4.Bilimsel araştırma ve incelemeler,
- 5.Röportaj,
- 6.Karikatür,
- 7.Makale,
- 8.Bilgisayar programları,
- 9.Fotoğraf,
- 10.Film,
- 11.Video bant,
- 12.Radyo ve televizyon senaryo ve oyunu,

gibi eserlerden elde edilecek gelirlere istisna uygulanabilecektir.

#### 1.2.3.2.1.4. Gelirin elde edilmesi açısından

Bu eserlerden hangi şekilde elde edilen gelirlere istisna uygulanacaktır? Kanun da yer alan hükme göre eserlerin yayımlanması, satılması, kiralınması, devir ve temlik

<sup>264</sup> TÜRMOB Yayınları, a.g.e., s.9.

edilmesi suretiyle elde edilen telif kazancı, vergiden istisna edilecektir. Bunu da aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür:

1. Yukarıda sayılan eserlerin; gazete, dergi, radyo, televizyon, bilgisayar, internet ortamı ve videoda yayımlanması,
2. Kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserler ile ihtira beratlarının satılması, bunlarla ilgili hakların, devir ve temlik edilmesi veya kiralanması,

suretiyle elde edilecek gelirlere istisna uygulanacaktır. Bu açıklamalar da göstermektedir ki, istisna uygulamasında, ortaya çıkan ürün ile elde edilen kazancın niteliği büyük önem taşımaktadır. Konuya çarpıcı bir örnek vermek mümkündür. Yukarıda kapsama giren kişilerin, kalıplara döküm yaparak seri üretim halinde heykel üreterek sağladıkları kazançlara istisna uygulanmayacaktır. Zira, bu şekilde yapılan üretim faaliyeti sınai faaliyet, elde edilen kazançta ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.<sup>265</sup>

Öte yandan 18. maddenin son fıkrasında eserlerin neşir<sup>266</sup>, temsil<sup>267</sup>, icra<sup>268</sup>, ve teşhir<sup>269</sup> gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretlerin istisnaya dahil olduğu açıklanmıştır. Fıkarda sayılan değerlendirmelere benzer şekillerde sağlanan kazançlar da istisna kapsamına alınmıştır.

<sup>265</sup> Süzer, “Son Düzenlemelerin Işığında Telif Haklarının Vergilendirilmesi”, a.g.e., s.96.

<sup>266</sup> **Neşir:** Bir eserin bir yayın organında yayımlanması veya kitap, dergi, gazete gibi okunacak şeylerin basılması, yayımlanması gibi yollarla topluma ulaştırma işidir. Müzik, tiyatro, opera, bale, bilimsel nitelikteki diğer eserler gibi eserlerin radyo, televizyon, video gibi araçlarla topluma ulaştırılması, sunulması da bu tanım kapsamı içine girer. (Duman, Telif Kazançları İstisnası-1, a.g.e., s.102)

<sup>267</sup> **Temsil:** Bir eserin doğrudan doğruya göz, kulak gibi duylara hitap edecek şekilde topluma sunulmasıdır. (Duman, Telif Kazançları İstisnası-1, a.g.e., s.102)

<sup>268</sup> **İcra:** Bir müzik parçasını meydana getiren notaları ağızla veya bir çalgıyla toplum karşısında ses haline getirme, çalma ve söylemeyi ifade eder. (Duman, Telif Kazançları İstisnası-1, a.g.e., s.102)

<sup>269</sup> **Teşhir:** Heykel gibi bir sanat eserini tanıtmak veya satmak için bir yerde göstermeye denir. (Duman, Telif Kazançları İstisnası-1, a.g.e., s.102)

### 1.2.3.3. Telif Hakları İstisnasında Bazı Özellik Arzeden Durumlar

#### 1.2.3.3.1. Gazete ve dergilerde yayımlanan makaleler

Günümüzde bir çok dergi ve gazete yayın hayatını sürdürmektedir ve bu gazete ve dergiler de birçok makale yayımlanmaktadır. Bu makaleleri kaleme alanlar, hazırladığı makalelerin yayımlandığı gazete veya dergide ya ücretli olarak ya da bağımsız olarak çalışmaktadır.

1/1/1981 tarihinde yürürlüğe giren 2361 sayılı Kanuna kadar, makaleler 18. maddede sayılan eserler arasında yer almamaktaydı. Gazete ve dergilerde yayımlanan makaleler karşılığında alınan telif ücretleri, makale yazarlarının bu işi arızı veya devamlı olarak yapıp yapmadıklarına göre vergilendirilmekteydi. Yani, serbest meslek faaliyeti sonucu elde edilen gelir serbest meslek kazancı, arızı faaliyet sonucu elde edilen gelir ise sair kazanç ve irat (arızı kazanç) sayılmaktaydı. Arızı olarak makale yazarlar 82. maddede yer alan istisnadan yararlanmaktaydı.

2361 sayılı Kanunla; Fakülte, Akademi ve Yüksek Okullarca yayımlanan bilimsel mahiyetteki makaleler istisna kapsamına alınmış, bu şartları taşımayan makaleler karşılığında elde edilen gelirler ise yeni istisnadan faydalandırılmamıştı.

Yine 2547 sayılı Kanunla 18. maddede yapılan değişiklikle tüm makaleler, bilimsel nitelikte olsun veya olmasın, eser sayılmış ve bu makalelerin gazete ve dergilerde yayımlanması karşılığında elde edilen gelirin istisnadan yararlanacağı ve bu kazançlar arızı olarak elde edilse bile istisnanın uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Gazete ve dergilerde hizmet sözleşmesine bağlı olarak çalışan makale yazarlarının bu iş karşılığında aldıkları paraların ücret sayılıp o esasa göre vergiye tabi tutulacağı 135 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde<sup>270</sup> açıklanmıştır.

Makale yazarları ile gazete ve dergi arasında bir hizmet sözleşmesi yok ise, yani makale yazarları o gazete veya derginin ücretli memuru durumunda değillerse, bu yazarların elde ettiği kazanç telif kazancı sayılacak ve 18. maddede yazılı olan istisnadan yararlanacaktır. Ancak, gazete ve dergiler yaptıkları bu ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 2-a fıkrası hükmü gereğince %15 oranında stopaj yapacaklardır. Makale yazarlarının bir başka kurumda memur olması, üniversitede öğrenim elemanı olması, tüccar olması durumu değiştirmemektedir.<sup>271</sup>

Günümüzde ise popüler olan bir takım yazarlar, her gün aynı gazete veya aynı gruba ait gazete ve dergilerde yazı yazmalarına rağmen, gazetede ücretli görünmeyip, serbest çalıştıklarını iddia ederek, telif kazançları istisnasından yararlanmak istemektedirler. Vergi kanunlarında temel prensip vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas alınmasıdır. Eğer yazarla gazete yönetimi arasındaki yazı yazma sözleşmesinde, gazete yönetiminin belirlediği gazete ve dergiler dışında kalan diğer gazete ve dergilerde yazı yazmaması veya yazılacak yazıların hangi takvim dilimlerinde yazılacağı, her gün, haftada bir defa gibi hususlar var ise ve o yazarda gazete ve dergi ile özdeş hale gelmiş ise o yazarın bağımsız olarak serbest meslek faaliyetinde bulunduğu bahsetmek mümkün değildir. Bu tür yazarları yazı yazdığı gazete veya derginin personeli sayıp elde ettikleri gelirleri de ücret olarak değerlendirmek gerekir.<sup>272</sup>

<sup>270</sup> 4 Haziran 1981 gün ve 17360 sy. Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>271</sup> Ömer Duman, "Telif Kazançları İstisnası – 2," **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı:284, s.25.

<sup>272</sup> Duman, "Telif Haklarından Elde Edilen Kazançların G.V.K. Karşısındaki Durumu," **a.g.e.**, s.89.



### 1.2.3.3.2. Televizyon kuruluşlarındaki uygulamalar ve bu uygulamaların telif hakkı istisnası açısından değerlendirilmesi

Günümüzde iletişim alanında meydana gelen hızlı değişimler birçok televizyon kuruluşunun yayın hayatına katılmasına neden olmuştur. Bu televizyonlarda program olarak sunulan spor, eğlence, açık oturum, belgesel, vb. yapımlarla ilgili olarak senaryo yazarlığı, yorumculuk, araştırmacılık, yapımcılık, vb. branşların yaygınlaştığı görülmektedir. Ancak bu görevleri yerine getirenlerin, bir asgari ücretlinin bir yılda aldığı ücretin üzerindeki bir meblağı program başına aldıkları da bilinen bir gerçektir ve bu kişilere sağlanan bu menfaatin ücret mi yoksa serbest meslek kazancı mı olduğu günümüzde hala tartışma konusudur.

Ülkemizde yayın yapan televizyon kuruluşları değişik yollara başvurmak suretiyle televizyon programlarını gerçekleştirmektedirler. Bunlara bakacak olursak;

1. Yapımcı firma tarafından hazırlanmış programları satın almak,
2. Televizyon kuruluşlarında ücretli olarak çalışan kişilere program hazırlanması,
3. Kamuoyunda tanınmış, beğeni kazanmış popüler kişiler ile sözleşme yaparak bu kişilere program hazırlatma suretiyle televizyon programlarını gerçekleştirmektedirler.<sup>273</sup>

Birinci durumda televizyon kuruluşunun, yapımcı firmalar tarafından yapılan programları satın almasından dolayı ve GVK'nun 18. maddesindeki istisnanın sadece gerçek kişileri kapsamamasından dolayı televizyon kuruluşlarının telif hakları istisnasından yararlanması söz konusu değildir.

İkinci durumda, eser sahibi ücretli olarak televizyon kuruluşunda çalışıyorsa serbest meslek kazancından bahsetmek mümkün değildir.

<sup>273</sup> Duman ve Karyağdı, a.g.e., s.129.

Üçüncü durum ise özel televizyon kanallarında yayımlanan; aktüalite, haber, tartışma, açık oturum, yarışma, eğlence, talk-show olarak adlandırılan programların kamuoyunun yakın ilgisini çeken popüler kişiler tarafından hazırlanıp izleyicilere aktarıldığı görülmektedir. Özel TV kanalları bu kişilerle, televizyon senaryoları ve röportajlarının hazırlanmasına ilişkin yaptıkları yazılı ve sözlü sözleşmelerden ödenen yüksek tutardaki ücretlerin bu kişilerin hazırladıkları tv senaryo ve röportajlarının yazımı karşılığında olduğu belirtilmektedir. Ayrıca bu kişiler, senaryosunu yazdıkları programların sunulması veya yönetilmesi karşılığında herhangi bir ücret talep etmedikleri ve bazı sözleşmelerde ise verilecek hizmetlerin “sunuculuk” olarak açıkça belirtilmesine rağmen bu kişilerin sunuculuk karşılığında elde ettikleri gelirleri de istisna kapsamında değerlendirdikleri anlaşılmaktadır.<sup>274</sup>

Bir eserin GVK'nun 18. maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanabilmesi için, 5846 Sayılı FVSEK'na göre eser niteliğinde olması gerekir. Nitekim bu durum 149 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde açıklanmıştır. Tebliğe göre; GVK'nun 18. maddesinde yer alan istisnadan faydalanabilmek için eserin 5846 Sayılı Kanunun aradığı eser niteliğini haiz olması gerektiği belirtilmiştir.

Burada önemli olan husus, “senaryo”nun GVK'nun 18. maddesi çerçevesinde değerlendirilip değerlendirilmeyeceğidir. Televizyon şirketlerinin program yapımcısı kişilerle düzenledikleri sözleşmelerde “program senaryosu” adı altında, 18. maddede yer alan istisnadan yararlanmaya çalıştığı görülmektedir.

Kültür Bakanlığı Telif Hakları ve Sinema Genel Müdürlüğü, televizyon senaryosunu, “Bir televizyon programının yapımı için prodüktörün çizdiği program politikası doğrultusunda yazarın yaptığı ön hazırlıkların ve ekranda görüleceği biçimiyle

<sup>274</sup> A.Ercan Yıldırım, “Telif Kazançları İstisnası ve Özel Televizyon Kuruluşlarındaki Uygulamaları,” *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Sayı:308, s.88-89.

her tür görüntü, söz, müzik ve efektlerin üzerinde yazılı olarak bulunduğu teknik metin” olarak tanımlamıştır.

Bu tanıma göre, senaryo teknik bir uzmanlık alanıdır. Televizyon kuruluşlarında, özellikle canlı yayınlanan eğlence, talk show, güncel haber, açık yorum, yorum, vb. türden programların senaryolarının, yasanın belirttiği anlamdaki senaryo olması mümkün değildir. Program senaryoları olduğu iddia edilen metinlerde belirlenen şey konuklara sorulacak sorulardır ki, bu durum yasanın belirlediği anlamda bir televizyon senaryosu değildir. Dolayısıyla sunucu, yorumcu, araştırmacı haberci vb. adlar altında program sunan kişilere yapılan sözkonusu program senaryosu karşılığında olduğunu kabul edip, buradan elde edilen gelirin istisnadan yararlanması mümkün değildir.<sup>275</sup> Danıştay aldığı bir kararda, eğlence içerikli olup, yarışmacılara hediye vermek suretiyle programın izlenme oranını yükseltmeye yönelik televizyon programlarını kültürel ve sosyal amaçtan uzak olduğu için istisna kapsamına almamıştır.<sup>276</sup> Diğer taraftan, Maliye Bakanlığının bir özelgesinde “Mükellefin, televizyon programında, televizyon kuruluşu ile arasında yapılan sözleşme hükümleri çerçevesinde ifa ettiği sanatçı/sunucu görevi karşılığında elde ettiği gelirin GVK’nun 18. maddesi kapsamında değerlendirilemeyeceği, istisnadan yararlanmak için öncelikle radyo ve televizyon senaryo ve oyunu niteliğinde bir eser meydana getirmesi gerektiği” belirtilmektedir.<sup>277</sup>

<sup>275</sup> Duman, Sayı: 217, a.g.e., s.90.

<sup>276</sup> Danıştay 4. Dairesinin, 18/11/1998 gün ve E.1998/2246, K.1998/4348 sayılı kararı. ( Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, (Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000), s. 42,43.)

<sup>277</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 06/05/1999 tarih ve 17738 sayılı Özelgesi (A.Ercan Yıldırım,“Telif Hakları ve İhtira Beratlarından Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi,” **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 90, s.51)

### 1.2.3.4. Telif Haklarında İstisna Uygulaması

#### 1.2.3.4.1. Telif hakları istisnasından yararlananların defter ve belge düzeni

Vergi Usul Kanununa göre, serbest meslek faaliyetini arızı olarak yapanların defter tutma ve belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır. Ancak- Maliye Bakanlığı 221 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile, bu kimselerin yaptıkları hizmetler karşılığında kendilerine yapılan ödemelerin Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye istinaden aynı Kanunun 234. maddesi hükmü çerçevesinde “gider pusulası” ile tevsik edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Diğer yandan Vergi Usul Kanununun 242. maddesi uyarınca, arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyeti ile ilgili giderleri ispat edecek belgelerin muhafaza edilmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununun 172. maddesi ile serbest meslek erbabına defter tutma mecburiyeti getirilmiş, aynı kanunun 210. maddesi ise serbest meslek erbabının serbest meslek kazanç defteri tutacağı hüküm altına alınmıştır. Yine aynı Kanunun 236. maddesinde de serbest meslek erbabının hasılatları için serbest meslek makbuzu düzenlemek mecburiyetinde olduğu belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinin kendisine verdiği yetkiye dayanarak, telif hakları istisnasından yararlanan serbest melek erbabının;

- Defter tasdik ettirmemeleri ve tutmamalarını,
- Belge düzenlememelerini,

uygun görmüştür. Aldığı eser ve hizmetleri bu kişiler tarafından düzenlenmiş serbest meslek makbuzu ile belgelemek zorunda olan mükellefler ise harcamalarını bunlara gider pusulası imzalatmak suretiyle tevsik edeceklerdir. Bu şekilde alınan belgeler

serbest meslek erbabınca gerektiğinde ibraz edilmek üzere zamanaşımı süresince saklanacaktır.<sup>278</sup>

18. madde kapsamında faaliyette bulunan ve bu işi mutad meslek olarak yürüten serbest meslek mensupları, eserlerini 94. maddede sayılan kişi ve kurumların dışındaki kimselere teslim etmeleri durumunda, mutlak suretle<sup>4</sup> defter tutmak ve belge düzenlemek zorundadırlar. Zira kazancın tamamen istisna olması ve beyana tabi tutulmaması, defter tutma ve belge düzenleme mükellefiyetini ortadan kaldırmamaktadır. Örneğin, bir memur, bir kitap yazıp kendisi bastırarak bizzat satar ve hiçbir dağıtım şirketine veya 94. madde kapsamındaki kişi ve kurumlara teslim etmez ise; defter tutup belge düzenlemek durumundadır. Zira bu tür faaliyet, serbest meslek işinin de ayrıca mutad bir iş olarak yürütüldüğünü ifade eder. Memuriyet sıfatının olması ise 18. madde kapsamında bir faaliyette sürekli olarak bulunmaya engel değildir. Bu yüzden defter tutulması ve belge düzenlenmesi gerekir.<sup>279</sup>

Ayrıca bir iş yeri açmaksızın, gelir vergisi kanununun 18. maddesinde sayılan faaliyetleri mutad meslek olarak yapanların, vergi levhası tasdik ettirme ve asma zorunluluğu bulunmamaktadır.<sup>280</sup>

<sup>278</sup> Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, (İstanbul: Acar Matbaacılık, 2000.) s.370,371.

<sup>279</sup> Ahmet Esen, "Telif Kazançlarının Vergilendirilmesindeki Belirsizlikler" **Maliye Postası**, Sayı: 485, Kasım 2000, s.17.

<sup>280</sup> Maliye Bakanlığı Genel Yazısı, 17/03/1999 gün, B.17.0GEL.0.28/2803-5-7741010697.(Kızılot, Danıştay Kararları, a.g.e., s.41.)

#### 1.2.3.4.2. Telif hakkı istisnasından yararlananların yıllık beyanname verme yükümlülüğü

Bir gelirin istisna kapsamında olması, onun beyanname ile bildirilmesi zorunluluğunu ortadan kaldırmaktadır. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesine göre telif kazancı elde eden serbest meslek sahipleri, bu kazançları dolayısıyla yıllık beyanname vermek durumunda değildir.<sup>281</sup>

#### 1.2.3.4.3. Telif haklarında stopaj uygulaması

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde, istisna uygulamasının, yapılacak ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmasına engel olmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu çerçevede, Kanununun 94. maddesinde sayılan kişiler tarafından yapılan telif ödemeleri üzerinden, Gelir Vergisi ile bu meblağın %15'i oranında fona ait meblağ keserek Kanunda tespit edilen süreler içerisinde ilgili vergi dairesine ödemeleri gerekmektedir.<sup>282</sup>

##### 1.2.3.4.3.1. Stopaj yapmakla yükümlü olanlar

Vergi stopajının (kesintisinin) yapılması için hasılatın 94. maddenin birinci fıkraya hükmü uyarınca kesinti yapmak mükellefiyeti olan kişi ve kuruluşlardan sağlanması gerekir.<sup>283</sup> Bunlar dışındaki kimselerden sağlanan hasılatlar için vergi kesintisi yapılması söz konusu olamaz. Örneğin bir ressamın tablosunu kamu kuruluşu statüsündeki bir müzeye veya Gelir Vergisi Kanununun 94. madde hükmüne göre yaptığı serbest meslek ödemelerinden vergi kesintisi yapmak durumunda olan bir kişi ve

<sup>281</sup> Esen , a.g.e., s.16.

<sup>282</sup> Süzer, "Son Düzenlemelerin Işığında Telif Haklarının Vergilendirilmesi", a.g.e., s.97.

<sup>283</sup> Bu Kişi ve Kuruluşlar "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve

kuruluşa satması halinde, satış bedeli üzerinden fonu ile birlikte vergi kesecektir. Aynı tablonun evinde kullanmak üzere tüketiciye satılması durumunda ise herhangi bir kesinti yapılmayacak, vergi kesintisinden kaynaklanan bir yükte oluşmayacaktır.<sup>284</sup>

#### 1.2.3.4.3.2. Telif haklarında stopaj oranları

Yukarıda da değinildiği gibi stopaj oranı %15 dir. Stopaj uygulamasında serbest meslek kazancının devamlı ya da arizi nitelikte olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Bir başka ifade ile mutad meslek halinde yürütülen faaliyetten elde edilen hasılat ile arizi meslek faaliyetinden elde edilen hasılat aynı oranla stopaja tabidir. Ayrıca stopaj yoluyla kesilen gelir vergisi üzerinde ayrıca %10 oranında fon payı hesaplanır. Bu durumda stopaj oranı %16.5 olmaktadır.<sup>285</sup>

Stopaj usulü vergi idaresi açısından çeşitli kolaylıklar getirmiştir. Bir kere vergi idaresi hiçbir harcama yapmadan (vergi toplama maliyetine katlanmadan) önemli miktarlarda ek vergi hasılatı sağlayacaktır. Stopaj usulünde sorumluluk, vergi kesmek mecburiyetinde olanlara yüklenmiştir.

#### 1.2.4. Gayrimenkul Sermaye İradı Sayılan Haller ve Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanununun genel kuralına göre hakların kiralanması karşılığında elde edilen hasılat, gayrimenkul sermaye iradı sayılmıştır. Ancak, telif kazançlarının serbest meslek kazancı sayıldığı haller açıklanırken de belirtildiği üzere, telif haklarının sahip veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar

---

serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.” dir.

<sup>284</sup> Yılmaz Özbacı, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, (Ankara: Oluş Yayıncılık, 2001.) s.156.

<sup>285</sup> TÜRMOB Yayınları, a.g.e., s.28.

daha çok koruma amacının güdülmüş olması nedeniyle, serbest meslek kazancı sayılmakta ve o esaslara göre vergilendirilmektedir.<sup>286</sup>

Gelir Vergisi Kanunumuzun 70. maddesinde “Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir.” denilmiş ve daha sonra 6. bentte “telif hakkı” belirtilmiştir.<sup>287</sup> Buradaki haklar, Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu ile Sinema, Video ve Müzik Eserleri Kanununa göre eser sayılan bütün fikir ve sanat eserleri üzerinde meydana gelen hakları kapsar.

Yani; bilim, edebiyat, düşünce ve güzel sanatlar alanında meydana getirilen bir eserin sahibi veya kanuni mirasçıları dışındaki kişiler tarafından kiraya verilmesi halinde alınan bedeller gayrimenkul sermaye iradı sayılacaktır. Bu hakların meydana getirilmesi veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar ise serbest meslek kazancıdır. Bir başka deyişle, telif haklarının, yaratıcıları ya da bu kişilerin kanuni mirasçıları dışındaki kişilerce değerlendirilmesi halinde gayrimenkul sermaye iradı söz konusu olacağından bu şekildeki gelirlere münhasıran serbest meslek kazançları için uygulanan telif kazançları istisnasının uygulanması söz konusu değildir.<sup>288</sup>

Öte yandan, kiraya verilen hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan hakların emsal kira bedelinin, bu hakların kirası sayılacağı, Gelir Vergisi Kanununun 73. maddesi hükmünde belirtilmiştir. Telif haklarının emsal kira bedeli, bu hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesine ilişkin hükümlerine göre belirlenen değer %10’udur.<sup>289</sup>

<sup>286</sup> Ahmet Özbakır, “Telif Hakkının Gayrimenkul Sermaye İradı Sayılması ve Vergilendirilmesi,” **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı:178, s.406.

<sup>287</sup> Nezih Varcan, “Telif Hakkı ve Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Eskişehir İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Cilt no 1, Sayı: 2, 1983, s.13.

<sup>288</sup> Şenyüz, a.g.e., s.157.

<sup>289</sup> **Bina ve Arazide bu oran, %5’tir.** G.V.K.’nu madde 73/n



Toplumun faydalanmasına sunulmuş, yayınlanmış eserlerin kiraya verilmesi ile hakkın kiraya verilmesi aynı şey değildir. Topluma sunulmuş eserlerin kiraya verilmesi (örneğin, video-bantlarının kiralanması gibi) işlemleri genellikle Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre alım-satım niteliğinde ticari faaliyet ve bu faaliyet neticesinde doğan kazanç da ticari kazanç olduğu halde, hakkın kiraya verilmesi neticesinde sağlanan kazanç gayrimenkul sermaye iradidir.<sup>290</sup>

### **1.2.5. Diğer (Sair) Kazanç ve İrat Sayılan Hallerin Vergilendirilmesi**

#### **1.2.5.1. Değer Artış Kazancı Olarak Vergilendirilmesi**

Telif haklarının yazarları, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kişiler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançların 3.5 milyar lirayı aşan kısmı vergilendirilecektir. Ancak telif hakları; yazarları, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları tarafından elden çıkarılırsa bu durumda kazanç serbest meslek kazancı olacak, dolayısıyla değer artış kazancına konu olmayacaktır. Süre olarak bir kısıtlamanın olmadığı telif haklarının elden çıkarılmasından elde edilen kazancın istisna sınırını aşması halinde gelirden önce bu sınıra kadar olan tutar düşülecek, kalan kısım beyan edilecek ve vergilenecektir.<sup>291</sup>

#### **1.2.5.2. Arızı Kazançlar Olarak Vergilendirilmesi**

Vergiye tabi arızı kazançlar Gelir Vergisi Kanununun geçici 56/G maddesinde (1999-2002 yılları arasında) belirtilmiştir. Bu maddenin 4. bendinde “Arızı Serbest Meslek Kazançları’ndan” bahsedilmiştir. Daha öncede değindiğimiz gibi arızı serbest meslek faaliyeti sonucunda elde edilen kazançlar arızı kazançlardır. Arızı serbest meslek kazancı süreklilik arzetmeyen ve mahiyeti itibarıyla serbest meslek faaliyeti

<sup>290</sup> Duman ve Karyağdı, a.g.e., s.143,144.

<sup>291</sup> Şenyüz, , a.g.e., s.192.

sonucunda elde edilen kazançlardır. Örneğin, üniversitede öğretim üyeliği yapan bir kişinin ders kitabı yazıp bunu telif ücreti karşılığı satması sonucu elde edilen değerler arızı serbest meslek kazancı olarak kabul edilir.

Safi kazancın tespitinde, belgelenmek koşuluyla giderler hasılatтан düşülür. Elde edilen kazancın 3.5 milyarlık kısmı vergiden istisna edilmiştir. Dolayısıyla istisnayı aşan kazanç vergiye tabi olacaktır. Ancak, arızı serbest meslek faaliyetinin Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde nitelikleri belirtilen telif kazançları (yukarıda ki örnekte öğretim üyesinin kitap yazması) şeklinde elde edilmesi halinde tam ve sürekli istisna uygulanacaktır. Bu istisna tevkifat suretiyle ödenecek vergiyi kapsamaz.<sup>292</sup>

#### **1.2.6. Dar Mükellef Gerçek Kişilerin Elde Ettiği Telif Kazançları ve Vergilendirilmesi**

Dar mükellefiyet, tam mükellefiyete tabi olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesini amaçlayan mükellefiyet şeklidir. Türkiye’de yerleşmiş sayılmayan bir şahsın hem Türkiye içinde hem de diğer ülkelerde çeşitli kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve irat varsa, bu şahsa ait gelirin hesaplanmasında yalnızca Türkiye içindeki kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratları dikkate alınacaktır.<sup>293</sup>

Gelir Vergisi Kanununun 6. maddesinde, Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri belirtilmiş, 7. maddesinde de kazanç ve iratların Türkiye’de elde edilme şartı açıklanmıştır.

Ticari kazancın elde edilmesi için Türkiye’de işyeri olması veya daimi temsilci bulunması şartlarının gerçekleşmiş olması gerekmektedir. İşyeri veya daimi temsilcisi

<sup>292</sup> Şenyüz, , a.g.e., s.197-199.

<sup>293</sup> Altuntaş, a.g.e., s.66.

olmayan dar mükellef gerçek kişi, Türkiye’de ticari kazanç elde etse dahi, bu kazanç ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulmayacaktır. Serbest meslek kazançlarında, faaliyetin Türkiye’de icra edilmesi veya kazancın Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir. Gayrimenkul sermaye iratlarında ise, geliri bu kazanç kapsamına giren gayrimenkulun, Türkiye’de bulunması veya bu mahiyette mal ve hakların Türkiye’de kullanılması gerekmektedir.<sup>294</sup>

Yukarıda belirtilen şartların bulunması halinde, Türkiye’de yerleşmiş olmayan veya Türkiye’de daimi ikametgahı bulunmayan kişilerin Türkiye’de ticari kazanç, serbest meslek kazancı veya gayrimenkul sermaye iradı elde etmeleri halinde dar mükellef olarak vergilendirilmesi gerekir. Dar mükellef gerçek kişiler, telif haklarının satışı ve kiralanması sonucunda Gelir Vergisi Kanununa göre, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı ve sair kazanç ve irat elde edebilirler. Dar mükellef gerçek kişiler, telif haklarının değerlendirilmesi dolayısıyla serbest meslek kazancı elde etmişlerse, bu kazanç Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde yer alan istisnadan yararlanır.<sup>295</sup>

18. maddede yer alan istisnadan yararlanabilmek için, maddede belirtilen eser sahiplerinin tam mükellef olmaları şart değildir. Dar mükellefiyete tabi olan müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam, hattat, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin yine bu maddede belirtilen eserlerin satışı veya eser üzerindeki hakların devir ve temlik edilmesi veya maddede belirtilen diğer şekillerde değerlendirilmesi suretiyle elde edilen kazançların da bu istisnadan yararlandırılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, telif haklarının satışı nedeniyle yapılan ödemelerden %25 nispetinde vergi tevkifatı yapılması gerektiği, Kanunun 94. maddesinin 4 numaralı bendinde belirtilmiştir. Dar mükelleflere yapılacak bu tür ödemelerin tevkifata tabi tutulması

<sup>294</sup> Şenyüz, , a.g.e., s.19.

<sup>295</sup> Altuntaş, a.g.e., s.66-67.

nedeni ile, yıllık beyanname verilmesini gerektiren haller mevcut olsa dahi, bu kazançlar beyannameye dahil edilmez.<sup>296</sup>

Telif haklarının, eseri meydana getirenin veya bunların kanuni mirasçıları dışında kalan dar mükellef gerçek kişilerce kiraya verilmesi halinde elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı sayılır. Bu kazancın tespitinde ve vergilendirilmesinde ise bu esaslarla ilgili hükümler uygulanır. Gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesinde, tahsilat esası kabul edildiğinden kira bedelinin tahsil edilmesi halinde vergiye tabi tutulacaktır. Telif hakkını Türkiye’de kiralayanlar, kira bedelini dar mükellef olarak öderken, Gelir Vergisi Kanununun 94/5-a maddesi uyarınca % 20 oranında vergi tevkifatı yapacaktır.

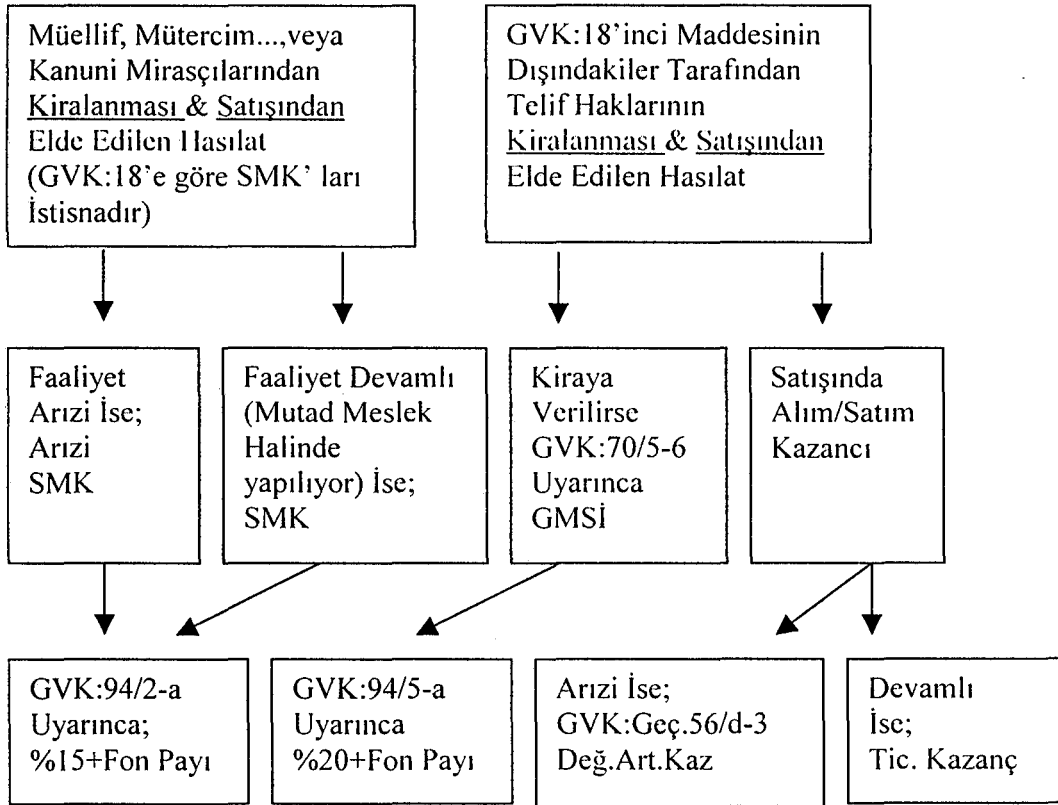
Sahipleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kişilerce, telif haklarının satılmasından elde edilen kazançlar diğer kazanç ve irat unsuruna girer ve bu esaslara göre vergilendirilir. Bu tür kazanç sağlayan dar mükelleflere yapılan ödemelerden de, geliri bunlara sağlayanlar tarafından tevkifat yapılması zorunludur. Bu nedenle, bu tür gelir elde eden dar mükelleflerin münferit beyanname vermeleri ihtiyaridir.<sup>297</sup>

<sup>296</sup> 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, **Resmi Gazete**, 10700, 6 Ocak 1961, madde 86/b.2.

<sup>297</sup> Altuntaş, a.g.e., s.67-68.

Buraya kadar anlatılanlar bir tablo yardımıyla şöyle özetlenebilir

**Tablo 2. Türkiye’de Telif Hakkından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi  
Gelir Vergisi Kanunu Yönünden**



Kaynak: M. Ali Kaplan, “Telif Kazançları ile Mucitlerin İhtira Beratı Kazançlarının Vergilendirilmesi,” Maliye Postası Dergisi. Sayı:465, s.92.

## 2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN TELİF HAKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

### 2.1. Tam Mükellef Kurumlar Yönünden

Kurumlar Vergisi Kanununun 9. maddesinde; birinci maddede yazılı tüzel kişilerden kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar tam mükellefiyet esaslarına göre, gerek Türkiye’de ve gerekse yabancı ülkelerde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilecekleri, aynı kanunun 1. maddesinde de kurum kazancının, gelir vergisi konusuna giren gelir unsurlarından terekküp edeceği, 10. maddesinde ise, kanuni ve iş merkezinin nereler olduğu belirtilmiştir.<sup>298</sup>

Kurumlar Vergisi mükellefi olan kurumlar, meydana getirdikleri eserleri başkalarına, kendi memur ve işçilerine yaptırırlar. Yani kurumların bizzat eser meydana getirmeleri fiilen imkansızdır. Bunun bir başka yolu da, başkalarının meydana getirdikleri eserleri ve eserler üzerindeki hakları satın alarak veyahut devralarak bunlardan kazanç elde etme yolunu seçmektir. Başkalarına verilen talimat doğrultusunda yaptırılan veya başkalarının bağımsız olarak meydana getirdikleri eserleri ve bu eserler üzerindeki hakları satın veya devir alan kurum bunları çeşitli şekillerde değerlendirerek kazanç sağlar. Örneğin; yayın işi ile uğraşmak üzere kurulan bir kurumun bu faaliyeti ticari faaliyet, hukuki statüsü; ticari işletme ve bundan sağladığı kazanç da doğrudan doğruya ticari kazançtır.

Kurumlar vergisi mükellefi olan bir kurum, Türk Ticaret Kanununun 18. maddesi hükmüne göre tüccar sayılmakta ve bunların faaliyetlerinden doğan kazançlar da ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulmaktadır. Tam mükellef kurumların elde ettikleri telif kazançları kurumun elde ettiği diğer kazançlarla birleştirilerek kurumlar vergisine tabi

<sup>298</sup> Duman ve Karyağdı, a.g.e., s.154-155.

tutulur. Bilindiği üzere, Türk Ticaret Kanununun 139. maddesinin 8 numaralı bendinde, telif haklarının ticaret şirketlerine sermaye olarak konulabileceği hükmü mevcuttur.<sup>299</sup>

Tam mükellef kurumların bilançolarının aktifinde kayıtlı (aktife giriş şekli ne olursa olsun) olan telif haklarının satılması, devri, temlik veya kiralanması suretiyle elde edilen hasılat kurum kazancı olarak vergiye tabidir. Kurum kazancının tespiti, ticari kazancın tespit usullerine göre yapılacaktır.<sup>300</sup>

## 2.2. Dar Mükellef Kurumlar Yönünden

Kurumlar vergisi mükellefi olup, kanuni iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye dışında bulunan kurumlar (dar mükellefiyet esaslarına göre) sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.<sup>301</sup>

Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesi ile dar mükellefiyet esasına göre vergilendirme yapabilmek için, mükellefin Türkiye’de bir iş yeri veya daimi temsilcisi bulundurması ve ticari faaliyetin bu iş yeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla yürütülmesi şartı konmuştur. Serbest meslek kazançlarında ise faaliyetin Türkiye’de yapılması ve kazancın Türkiye’de elde edilerek değerlendirilmesi gerekir. Gayrimenkul sermaye iratlarında da gayrimenkul veya bu mahiyetteki hakların Türkiye’de kiralanması, diğer kazanç ve iratlarda ise bu kazanç ve iradı doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi halinde gelir Türkiye’de elde edilmiş sayılacaktır.<sup>302</sup>

Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesinde; kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içindeki, safi kurum kazançlarının vergi matrahını teşkil edeceği

<sup>299</sup> Akar Öçal, “Telif Haklarının Ticaret Şirketlerine Sermaye Olarak Getirileceğini Öngören 139/8 Maddesi Karşısında Sinemaya İlişkin Hakların Durumu,” *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, s.306-309.

<sup>300</sup> Duman ve Karyağdı, a.g.e., s.156.

<sup>301</sup> Ramazan Yakışıklı, “Telif Haklarının Vergilendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı:160, s.90.

<sup>302</sup> Duman ve Karyağdı, a.g.e., s.156-157.

belirtilmekte ve ticari ve zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları (ticari kazanç gibi tespiti gereken kazanç ve iratlar da dahil) elde eden dar mükellef kurumların bu kazanç ve iratlarının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.<sup>303</sup> Bir başka ifade ile, Kurumlar Vergisi Kanununda kaynak esası olmaması nedeni ile, kurumun elde ettiği kazançların tümü ticari kazanç esaslarına göre kurum kazancı olarak vergilendirilmiş, dar mükellefiyette ise bu temel prensipten ayrılmış ve kaynak esası benimsenmiştir. Buna göre, dar mükellef bir kurum, Türkiye’de ticari kazanç elde ediyor ise; bu kurumun kazancı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre belirlenecektir. Buna karşılık ticari kazanç dışında telif hakları nedeniyle elde edilen kazançları Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddesi gereğince stopaja tabi tutulacaktır.

Gerçek kişi olmadıkları için kurumlar; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bilgisayar programcısı, bestekar ve bunların kanuni mirasçısı da olmazlar, dolayısıyla eserlerin ve eser üzerindeki hakların değerlendirilmesi karşılığında elde edilecek kazanç da serbest meslek kazancı olamaz. Ancak Sinema, Video ve Müzik Eserleri Kanunu ile Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda belirtilen telif hakkı sahibi olabilirler.

Dar mükellef kurumların sahibi oldukları telif haklarını kiralamaları karşılığında elde ettiği kazançlara, KVK’nun 13. maddesi hükmüne göre; gayrimenkul sermaye iratlarının tespitine ilişkin hükümler uygulanacaktır.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddesi hükmü uyarınca, telif haklarının satışı, devri, temlik veya kiralanması karşılığında alınan bedeller, kazanç ve iradı sağlayanlar tarafından, gayrisafi miktarı üzerinden %25 oranında kurumlar vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. Kurumlar Vergisi tevkifatına tabi tutulmuş kazançlar için

<sup>303</sup> Yakışıklı, a.g.e., s.90.



ayrıca beyanname verilmesi ya da bu kazanç ve iratların yıllık beyannameye ithal edilmesi mükelleflerin ihtiyarına bırakılmıştır.<sup>304</sup>

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

### 3. VERASET ve İNTİKAL VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN TELİF HAKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Fikir ve sanat eserlerini meydana getirenlere ait olan telif hakları ölümle yani veraset yoluyla eserleri meydana getirilenlerin kanuni mirasçılara veya diğer şahıslara intikal edebileceği gibi sağlar arasında da bedelsiz bir şekilde başkalarına intikal edebilir. Ne şekilde olursa olsun telif hakkının bedelsiz bir şekilde başkalarına intikali Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu kapsamına girer. Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 1. maddesinde, Kanunun kapsamı belirlenmiş, 2. maddesinde de Kanunda kullanılan tanımlar açıklanmıştır.<sup>305</sup>

Veraset ve İntikal Vergisinin konusu, Kanunun 1. maddesinde; "Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarikiyle veya her hangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir.

Bu vergi, Türk tabiiyetinde bulunan şahısların ecnebi memleketlerde aynı yollardan iktisap edecekleri mallara da şamildir.

<sup>304</sup> 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, *Resmi Gazete*, 7229, 10 Haziran 1949, madde 24/5. fıkra

<sup>305</sup> Altuntaş, a.g.e., s.73.

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetindeki bir şahsın Türkiye hudutları dışında bulunan malını veraset tarikiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda iktisap eden ve Türkiye’de ikametgahı olmayan şahıs bu vergi ile mükellef tutulmaz” şeklinde belirlenmiştir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 2. maddesinin (b) bendinde; “mal” tanımının, mülkiyete mevzu olabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mameleke girebilen sair bütün hakları ve olanakları, ifade edeceği açıklanmıştır. Dikkat edilecek olursa “haklar”da mal kavramı içine girerek veraset ve intikal vergisi konusuna girmektedir. Birinci bölümde de açıklandığı üzere, telif hakları gayrimaddi mallar grubuna girmektedir. Gayrimaddi malların, herhangi bir maddi mal ile doğrudan ya da dolaylı bağlantısı yoktur.

Veraset yolu ile mal intikali, miras hukuku esaslarına göre ölenin kanuni veya mansup mirasçılarının, ölüm olayının gerçekleşmesi ile ölenin mal varlığı veya kendilerine ölüme bağlı tasarruflar ile bırakılan malları elde etmeleridir. Bu şekilde gerçekleşen bir intikalde iktisap; kanunen veya ölenin sağlığında yaptığı bir hukuki tasarruf sonucu gerçekleşmektedir. İvazsız olarak herhangi bir şekilde mal intikali ise; hayatta olan kişiler arasında olur ve karşılık (karşı edim) beklemeksizin, bir kişinin, diğer bir kişi lehine yaptığı tasarruf ile gerçekleşmektedir. Yapılacak intikaller, ya veraset yoluyla veya ivazsız olarak herhangi bir şekilde olmaktadır. Bu şekilde yapılan ayırımın vergileme açısından önemi büyüktür.<sup>306</sup>

İstisnalar ile ilgili düzenlemelerin yapıldığı 4. maddenin (b) bendinde; değerleri 10. maddeye göre belirlenen menkul ve gayrimenkul mallardan furuğ (evlatlıklar dahil) ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin (1/1/2002 tarihinden itibaren) 33.328.000.000.-lirası (furuğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hisselerinin 66.694.000.000.-lirası), aynı maddenin (d) bendinde ise ivazsız suretteki intikallerin (1/1/2002 tarihinden itibaren) 770.000.000.-lirasının bu vergiden istisna edildiği, hüküm altına alınmış ve son fıkrası ile de her bir takvim yılında uygulanacak istisna hadleri,

<sup>306</sup> Altuntaş, a.g.e., s.73-74.

önceki yılda uygulanan istisna hadlerine bu yıla ilişkin olarak VUK'nu hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artış yapılmak suretiyle tespit olunur ve arttırım sırasında 1 milyon liraya kadar olan tutarların dikkate alınmayacağı hükme bağlanmıştır.

Veraset suretiyle yapılan intikal ile ivazsız olarak herhangi bir şekilde yapılan intikalın vergilendirilmesindeki bu istisna uygulaması önemli bir özelliktir.

Veraset yoluyla veya sair surette, bedelsiz bir şekilde mal, yada telif hakkı iktisap edenler (Veraset ve İntikal Vergisinden muaf olanlar hariç), iktisap ettikleri malları bir beyanname ile ilgili vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler. Şahsi servet hükmünde bulunan ve veraset suretiyle veya başka şekilde bedelsiz olarak telif olarak telif hakkı iktisap edenler, bu hakların mahiyetleri hakkında bilgi verilecek şekilde değerlendirme yapmaksızın yani bedellerini tespit etmeksizin beyannameye göstermeleri gerekir. Vergi dairesi ilk hesaplamada (tahriyatta) bu hakları dikkate almaz. Son tahriyatta ise bu hakları "emsal bedeli" ile değerleyerek sonucuna göre işlem yapar.

Vergi Usul Kanununun 298. maddesi hükmü gereğince, servetlerin değerlendirilmesinde emsal bedelinin takdir komisyonlarınca takdir edilmesi icap eder. Takdir komisyonu telif haklarını ve eserlerinin bedellerini değerlendirirken Vergi Usul Kanununun 75. madde hükmü gereğince bilirkişiye müracaat ederek görüşlerinden faydalanabilirler. Buna göre, mirasçıların veya bedelsiz olarak telif hakkı iktisap edenlerin veraset ve intikal vergisi beyannamesinde gösterdikleri telif haklarının takdir komisyonunca takdir edilecek değeri, ikinci tahriyatta dikkate alınarak veraset ve intikal vergisi ilgili vergi dairesince hesaplanır.<sup>307</sup>

---

<sup>307</sup> Altuntaş, a.g.c., s.75.

#### 4. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN TELİF HAKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesine göre, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Bu faaliyetlerin mutad ve sürekli bir şekilde yapılması gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetini gerektirmekte, arızı nitelik taşıyan faaliyetler ise katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Bu durumda, Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamında yapılan teslim ve hizmetlerden devamlılık arz edenler, Katma Değer Vergisine tabi bulunacak, devamlılık arz etmeyen, arızı şekilde yapılan faaliyetler ise Katma Değer Vergisine tabi tutulmayacaktır.<sup>308</sup>

##### 4.1. Telif Kazancının Devamlı veya Arızı Bir Şekilde Elde Edilmesi

Telif haklarının kiraya verilmesi ya da elden çıkarılması işleminin serbest meslek faaliyeti olması nedeniyle katma değer vergisinin kapsamına girmesine karşılık, söz konusu faaliyetin arızı nitelikte olması durumunda katma değer vergisine tabii olmayacaktır. Fakat mesleki faaliyetin arızı ya da devamlı olup olmadığının tespitine ilişkin ayrıntılı yasal düzenleme olmadığı gibi, elimizde somut ayrımlar da bulunmamaktadır. Öte yandan, telif kazançlarının elde edilmesinde, faaliyetin mutad meslek halinde ifa edilip edilmediğinin tespiti de son derece önemlidir. Zira faaliyet mutad meslek halinde ifa ediliyorsa, faaliyette devamlılık unsuru kendiliğinden bulunmaktadır.<sup>309</sup>

Ancak, Katma Değer Vergisi Kanununda telif kazançlarının hangi hallerde arızı faaliyet olmaktan çıkıp, sürekli faaliyet haline dönüşeceği hakkında herhangi bir açıklama bulunmadığı gibi; serbest meslek faaliyetinin mutad meslek halinde ifa edilmesinden ne anlaşılması gerektiğinde de, Maliye Bakanlığı ile Danıştay farklı

<sup>308</sup> Arıcan Süral, "Telif Kazançlarının Katma Değer Vergisi Açısından Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları*, Sayı: 78, s. 7, 8.

<sup>309</sup> Kaplan, a.g.e., s.88.

yorumlarda bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı yorumlarında meydana getirilen eser sayısına dayalı bir görüş benimsemekte, “aynı yılda veya birbirini izleyen yıllarda birden fazla eser meydana getirilmesini” devamlılık kriteri olarak kabul ederek, arızilik vasfının kaybolacağını ve eser meydana getirmenin mutad meslek sayılması gerektiğini ileri sürmektedir.<sup>310</sup> Danıştay ise, telif kazancının devamlı veya arızı yapılması konusunda, eser sayısına değil, işyeri açma ve herhangi bir şekilde organizasyonda bulunma noktasından hareket ederek Maliye Bakanlığı’ndan farklı bir şekilde düşünmektedir.<sup>311</sup>

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, telif haklarının müellif ya da kanuni mirasçıları tarafından kiraya verilmesi ya da elden çıkarılması işlemi devamlılık arz ediyorsa, diğer bir deyişle bu faaliyetler mutad meslek halinde ifa ediliyorsa, bu tür kazançlar KDV yönünden vergilendirme kapsamındadır.

#### 4.2. Sorumluluk Uygulaması

Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri, münhasıran aynı Kanunun 94. maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yapanların katma değer vergisinin, bu kişi ve kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görülmüştür.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için;

- Faaliyetinin sadece Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması,

<sup>310</sup> Maliye Bakanlığı’nın 23/10/1985 tarih ve 2601001-706/6784 sayılı Özelgesi. (Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Muktezalar**, (Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1993), s.2950)

<sup>311</sup> Danıştay 7. Dairesinin 17/12/1991 tarih ve E: 1987/4177, K: 1991/3088 sayılı Kararı.(Kızılot, **Danıştay Kararları-1993, a.g.e., s.2967.**)

- İşlemlerinin tamamının aynı Kanununun 94. maddesine göre gelir vergisi stopajına tabi bulunması,

gerekmektedir.<sup>312</sup>

Buna göre 18. madde kapsamına giren teslim veya hizmeti, 94. maddede sayılan kişi ve kuruluşlar yanında maddede yer almayanlara yapanlar bu uygulamadan faydalanamazlar.

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılan kişi veya kuruluşlar, aynı Kanununun 18. maddesi kapsamına giren kişilere yapacakları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi stopajına esas olan miktar üzerinden %18 nispetinde katma değer vergisi hesaplayıp vergi sorumlularına ait katma değer vergisi beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemek zorundadır. Ancak bu şekilde işlem yapılması için Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren kişilerin, bu durumu önceden vergi sorumlusuna bildirmesi gerekmektedir. İşlemlerine ait verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine getirilen serbest meslek mensuplarının ise ayrıca katma değer vergisi beyannamesi vermesine ve defter tutmasına gerek bulunmamaktadır. Bu durumda işlemin belgelenmesi ise Vergi Usul Kanununun genel hükümlerine göre gerçekleştirilir.<sup>313</sup>

Örneğin roman ve hikaye kitapları yazarlığı yapan kimsenin, bu faaliyeti mutad meslek niteliği kazanmış olsa bile, telif hakkını bir veya birkaç yayınevine sattığı veya kitapları kendisi bastırmakla beraber, bütün satışlarını gelir ve kurumlar vergisi mükellefi durumundaki yayınevleri vasıtası ile yaptığı hallerde, bu uygulamadan yararlanabilecektir. Gerek yayınevleri gerekse kitapçılar Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca vergi kesintisi yapmak zorundadır. Bu nedenle telif hakkı sahibine yaptıkları ödemeler üzerinden bir taraftan 94/2-a madde hükmü uyarınca vergi kesintisi

<sup>312</sup> Kazım Yılmaz, "Telif Kazançlarında KDV Açısından Vergi Sorumlusunun Sorumluluğunun Sınırı", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 157, s.22.23.

yapacaklar, öte yandan aynı meblağ üzerinden sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi ödeyeceklerdir. Rakamla ve kitap satış örneğine göre de belirtmek gerekirse, kitabı satın alan, 1000 birimlik ödeme üzerinden 150 birim gelir vergisi 15 birim fon payı kesintisi yapacak ve gene aynı 1000 birim üzerinden kitap için halen geçerli oranlara göre %8 oranı ile 80 birim katma değer vergisi hesaplayarak ödeyecektir. Bu 80 birim vergi, kesintiyi yapan bünyesinde girdi katma değer vergisi teşkil ettiği için, asıl mükellefiyeti çerçevesinde borçlandığı katma değer vergisinden mahsup edecektir. Kendi açısından ilave bir yük değildir. Dolayısıyla istihkak sahibine ait 1000 birimlik hasıllattan normal olarak sadece gelir vergisi ve fon kesintisi tutarı olan 165 birim indirilerek 835 birim kendisine ödenecektir.<sup>314</sup>

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanununun 94.maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yaptıkları teslim ve hizmet ifaları sebebiyle hesaplanan katma değer vergisi kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutar, belge düzenler ve katma değer vergisi beyannamesi verirler. 94. maddede sayılan kişi ve kuruluşların bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu değildir.<sup>315</sup>

---

<sup>313</sup> Bıyık ve Kıratlı, a.g.e., s.372.

<sup>314</sup> Özbalcı, a.g.e., s. 157.

<sup>315</sup> Duman, Sayı: 214, a.g.e., s.81.

### 4.3. Telif Haklarının Sahip veya Kanuni Mirasçıları Dışında Kalanlar Tarafından Kiraya Verilmesi ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu

Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinin 3/f fıkrasında Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması işleminin katma değer vergisine tabi tutulacağı, 17. maddenin 4/d fıkrasında da, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işleminin katma değer vergisinden istisna olacağı belirtilmiştir.

İstisna hükmü dikkatle incelendiğinde de anlaşılacağı üzere, iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerden söz edilmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde ise, sadece gayrimenkuller yer almamış, bazı menkul mallar ve haklar da yer almıştır. Telif haklarının, sahipleri ile bunların kanuni mirasçuları dışında kalan kişiler tarafından kiralanması karşılığında elde edilecek gelir gayrimenkul sermaye iradidir.

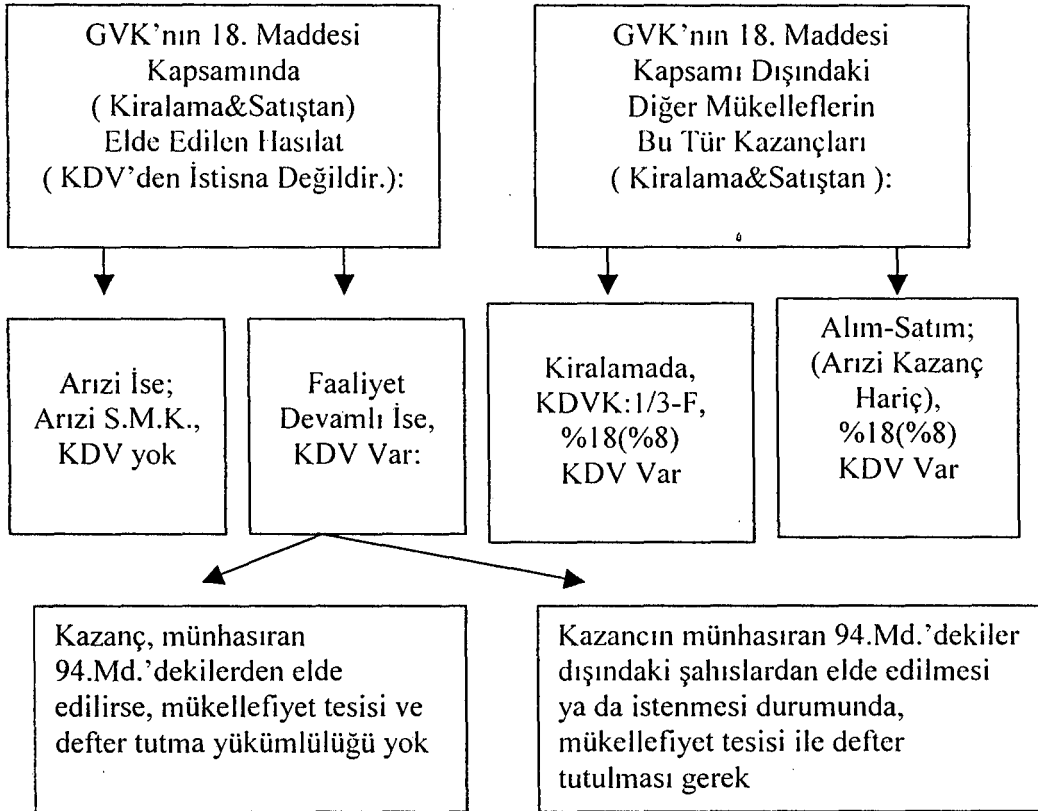
Telif haklarının yukarıda belirtilen kişiler tarafından kiralanması işlemi katma değer vergisine tabi tutulacaktır. Bu düzenlemeye göre, telif haklarını kiralama işleminin süreklilik arz edip etmemesinin önemi yoktur. Telif haklarını kiraya veren kişi gayrimenkul sermaye iradını tahsil ederken ayrıca katma değer vergisini de tahsil etmesi ve tahsil edilen bu katma değer vergilerinin tahsil edildiği dönemde vergi dairesine yatırılması gerekir. Bunun için ise, ilgili vergi dairesine katma değer vergisi mükellefiyetini de tesis ettirmesi zorunludur.<sup>316</sup>

<sup>316</sup> Duman ve Karyağdı, a.g.e., s.175,176.



Buraya kadar anlatılanlar bir tablo yardımıyla şöyle özetlenebilir;

**Tablo 3. Türkiye’de Telif Hakkından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi  
Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden:**



**Kaynak:** M. Ali Kaplan, “Telif Kazançları ile Mucitlerin İhtira Beratı Kazançlarının Vergilendirilmesi,”

**Maliye Postası Dergisi.** Sayı: 465, s.93.

## 5. VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN TELİF HAKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

### 5.1. Telif Haklarında Değerleme

#### 5.1.1. Değerlemenin Tanımı ve Niteliği

Bilindiği üzere vergi sistemimizde ticari kazancın (kurum kazancının) tespiti öz sermaye kıyaslaması yöntemine dayalı olup, vergi matrahı; dönem başı ve dönem sonu işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değerleri esas alınmak suretiyle tespit edilmektedir.<sup>317</sup> Gelir Vergisi Kanununun 38. maddesinde; kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleriyle GVK'nun giderlere ilişkin hükümlerinin göz önüne alınacağı, hükme bağlanmıştır

İktisadi işletmeye dahil kıymetlerin değerlemesi VUK'nun 258 ve müteakip maddelerine göre yapılır. Bu işlemler vergi matrahının oluşumunu doğrudan etkiler. İlgili maddeye göre değerlendirme; vergi matrahının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir, şeklinde tanımlanmıştır.

VUK'nun 259. maddesinde ise değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları değerlerin esas tutulacağı belirtilmiştir.

Değerleme, işletmeye dahil olsun olmasın, herhangi bir vergiye, matrah teşkil eden ekonomik varlıklara değer biçilmesi işlemi olduğundan, yalnızca işletmeleri ilgilendiren bir sorun değildir. Ekonomik değerler, vergi sistemimizde çeşitli şekilde vergilere konu

<sup>317</sup> Yılmaz Özbalcı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, (İstanbul: Sermet Matbaası, 1975,) s.341.

olmaktadır. Konu oldukları verginin hesaplanabilmesi için söz konusu varlıklara parasal bir değer kazandırmak zorunludur.<sup>318</sup>

VUK'nun 260. maddesi uyarınca değerlemede iktisadi kıymetlerin her biri tek (aynı cinsten sayılan mallarla, düşük değerli müteferrik eşyalar hariç) başına nazara alınır.

### **5.1.2. İktisadi İşletmelere Dahil Telif Haklarının Değerlenmesi**

İktisadi işletmelere dahil gayrimaddi haklar, VUK'nun 269. maddesi uyarınca gayrimenkuller gibi değerlendirilir. Aynı maddede gayrimenkullerin ise maliyet bedeli ile değerlendirileceği ifade olmuştur. Dolayısıyla gayrimaddi haklar, bu arada dar kapsamdaki fikri haklar (telif hakları) maliyet bedeli ile değerlendirilir.

Maliyet bedeli ise VUK'nun 262. maddesinde iktisadi kıymetlerin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara bağlı bilumum giderlerin toplamı şeklinde tanımlanmıştır.

### **5.1.3. Özel Servete Dahil Telif Haklarında Değerleme**

Bir işletmenin aktifine dahil olmayan, kişisel servet unsuru olan gayrimaddi haklar (fikri haklar), VUK'nun 296. maddesi uyarınca emsal bedel ile değerlendirilir. Emsal bedel, VUK'nun 267. maddesinde "gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran sahip olacağı değer" olarak tanımlanmıştır.

Özel servete dahil fikri hakların emsal bedellerinin VUK'nun 267. maddesinin birinci sırasında yer alan ortalama fiyat esasına göre ya da ikinci sırasında yer alan maliyet bedeli esasına göre tespit edilmesi mümkün değildir. O yüzden, üçüncü sırada yer alan takdir esasına göre tespit edilmesi gerekmektedir.

<sup>318</sup> Duman ve Karyağdı, a.g.e., s.176,177.

Diğer taraftan yukarıdaki esaslara mukayyet olmaksızın yargı organlarının biçmiş olduğu değerlerinin de emsal bedel yerine geçeceği aynı maddenin sondan bir önceki fıkrasında hükmolunmuştur.

## 5.2. Eser Yaratma Faaliyeti ve Belge Düzeni

Uygulamada, telif kazancı sağlayan faaliyetin devamlılık göstermesi GVK ve KDV açısından bazı sorunlara yol açmıştır. GVK’nda telif kazançları için istisna öngörülmüşken, KDV’nde tam tersi bir uygulamayla böyle bir istisnaya yer verilmemiştir. İşte bu farklı uygulamalar kamuoyunda yanlış anlaşılmalara neden olmuştur.

Telif kazançlarında devamlılığı belirleyen en belirgin özellik, kişilerin geçimini bu işten sağlamaları ve telif kazancı elde etmek için sürekli bir organizasyon içinde olmalıdır. Ancak önceki bölümlerde de belirtildiği üzere devamlılık sadece KDV konusunda önem arz etmektedir. KDV yönünden eser yaratma ve bunu değerlendirme işlemi devamlılık arzetmeyen mükelleflerin serbest meslek makbuzu düzenlemelerine gerek bulunmamakta, faaliyeti devamlılık arzeden mükelleflerin ise KDV açısından belge düzenleyip defter tutması gerekmektedir.<sup>319</sup>

## 5.3. İşletme Aktifine Kayıtlı Telif Haklarının Amortismanı

Bir ticari işletmenin aktifinde kayıtlı olan telif haklarının, iktisadi bir kıymet olması nedeniyle bunların değerlemesi ve amortismanı konusunu da incelemek yararlı olacaktır. İşletme ekonomisi yönünden değerlemenin asıl amacı; hesap dönemi sonucunu saptamaktır. Bilindiği gibi, kar; dönem sonundaki ve dönem başındaki öz

<sup>319</sup> Duman ve Karyağdı, a.g.e., s.180.

sermaye arasındaki olumlu farktır. Karın saptanması öz sermayenin kıyaslanması yoluyla olmaktadır.<sup>320</sup>

Öz sermaye, işletmenin sahip olduğu mevcutlar (aktif) toplamından, borçlar düşüldükten sonra kalan meblağ olduğuna göre, öz sermayenin tespit edilmesi için işletmeye tabi iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesinin bilinmesine de ihtiyaç vardır.

İşletmeye ait iktisadi kıymetlerden birini teşkil eden ve sabit varlıklar arkasında yer alan gayrimaddi haklarla, maddi sabit kıymetler arasında bilanço tekniği yönünden bir fark yoktur. Bunların net aktif değerleri; bilanço değerinden (maliyet bedelinden) ayrılan amortismanlar düşülmek suretiyle tespit edilir.

Telif haklarının da diğer gayrimenkullerin tabi olduğu esaslara göre, maliyet bedeli ile değerlendirileceği yukarıda ifade edilmişti. Gayrimaddi haklar bazen işletme tarafından satın alınabildiği gibi bazen de işletmenin organları tarafından meydana getirilirler. Satın alınan veya işletme tarafından meydana getirilen haklar maliyet bedeliyle değerlendirilerek aktifleştirilir.<sup>321</sup>

Gayrimaddi haklar içerisinde yer alan telif hakları, işletme yönünden bir değer taşıyan, elde edilmesi için harcama yapılmış bulunan ve işletmede bir hesap döneminden daha uzun bir zaman kullanılan, işletmenin üretim yapmasını ve üretime geçmesini sağlayan sabit varlıklardan olabilir.

Örneğin, bilgisayar programlarının satışını yapmak üzere kurulan bilgisayar yazılım şirketleri, satışını yapacakları programları ya ücretli olarak çalıştırdığı programcılara üretirir ya da bağımsız olarak çalışan programcılardan (veya çoğaltma ve yayma hakkını almış olanlardan) satın alırlar. Şirketin ürettiği, sipariş üzerine dışarıda ürettirdiği veya satın aldığı bilgisayar programları talep edildiği sürece çoğaltılıp

<sup>320</sup> Altuntaş, a.g.e., s.71.

<sup>321</sup> Duman ve Karyağdı, a.g.e., s.181.

piyasada satılacağı yani bu programların kullanım hakları işletmede bir yıldan fazla kullanılacağı için bunların elde edilmesi dolayısıyla yapılan harcama tutarları, harcamanın yapıldığı dönemde bir defada gider yazılmamalı, aktifleştirilerek işletmede kullanacağı süre içerisinde amortismanına tabi tutularak yok edilmelidir.<sup>322</sup>

Hakların amortismanına tabi tutulması, bunların elde edilmesi için bir harcama yapılmasına bağlıdır. Bu nedenle işletme tarafından bir bedel karşılığında elde edilen telif hakları, maliyet bedelleri üzerinden amortismanına tabi tutulur

Telif hakları, kendilerinden faydalanılacak süreye göre amorti edilir. Bu sürelerin sözleşmelerde tespit edilmiş olması gerekir. Faydalanma süresinin belli olmadığı durumlarda telif hakları, genel amortisman süresi olan beş yılda %20 oranı ile amorti edilir.

## 6. ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARI ÇERÇEVESİNDE TELİF HAKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Sermaye yatırımları, işgücü hareketleri ve teknoloji transferlerinin giderek yoğunlaştığı ve hızlı değişim içerisine girdiği bu yüzyılda ekonomik ilişkilerin giderek uluslararası nitelik taşımaya başlaması ve bunun doğal bir sonucu olarak da vergi yükümlüsünün birden fazla devlette gelir elde etmesi, beraberinde iki devletin vergilendirme yetkisinin çakışmasına, yani vergilendirme olgusunu gündeme getirmektedir.

Uluslararası çifte vergilendirme, iki veya daha fazla devletin aynı vergi yükümlüsünü, aynı vergi konusu üzerinden aynı vergilendirme döneminde benzer vergiler ile vergilendirmesidir. Vergi yükümlüsünün birden fazla devlette faaliyette bulunması nedeniyle elde ettiği gelirler üzerinden birden fazla devlette vergi ödemek durumunda bırakılması, bir yandan bu mükelleflerin uluslararası piyasada rekabet

<sup>322</sup> Altuntaş, a.g.e., s.72.

güçlerini tahrip etmekte, diğer taraftan sermaye, işgücü ve teknolojinin serbest dolaşımını olumsuz yönde etkilemektedir. Uluslararası vergi anlaşmaları ile vergilendirme yetkisinin kullanma hakkının devletlerden birine vermek yada geliri iki devlet arasında bölüştürmek suretiyle, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır.<sup>323</sup>

Türk vergi sisteminde telif haklarından elde edilen kazançlar, geliri elde edenin kimliğine göre serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, diğer kazanç ve irat (sair kazanç ve irat) şeklinde vergilendirilmektedir. Türkiye'nin imzalamış olduğu uluslararası vergi anlaşmalarınının 12. maddesine göre telif haklarından elde edilen kazançlar “Gayrimaddi Hak Bedelleri” başlığı altında, bazı ülkelerle yapılan anlaşmalarda ise 13. maddede “Değer Artış kazancı” başlığı altında düzenlenmiştir.<sup>324</sup>

### 6.1. Telif Haklarının Gayrimaddi Hak Bedeli Şeklinde Vergilendirilmesi

Gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesine ilişkin genel prensibe bakılırsa; vergileme yetkisi söz konusu geliri elde eden kişinin mukim olduğu devlete bırakılmıştır. Ancak bedelin ödendiği devletin (yani kaynak devletin) vergileme hakkı da sınırlayıcı olarak %10 oranında kabul edilmiştir. (12.madde 2.fıkra) Ancak bazı ülke anlaşmalarında 12. madde metni içinde telif ve patent hakları da dahil gayrimaddi hakların satışı, kullanma imtiyazı karşılığında ödenen her türlü kazançtan bahsedilmiştir. Satışında madde metnine dahil edilmesi kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı dışında satış halinde de vergilemenin maddenin (2) numaralı fıkrasında bahsedilen sınırlayıcı oranla kaynak ülke tarafından yapılmasına olanak tanımaktadır. Vergileme, bedelin gayrisafi tutarının %10'unu aşamayacak şekilde yapılacaktır. %10

<sup>323</sup> A.Ercan Yıldırım, “Türk Vergi Sistemi ve Uluslararası Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Dar Mükelleflerde Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı: 141, Ocak 2000, s.88.

<sup>324</sup> Duman ve Karyağdı, a.g.e., s.88.

oranı sınırlayıcı bir oran olması nedeniyle Türkiye mevzuatı açısından fon payı da bu orana dahil kabul edilecektir.<sup>325</sup>

Anlaşmaların 12. maddesinin 4. fıkralarında; bir iş yerinde yürütülen ticari faaliyet ile bağlantılı ya da serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan gayrimaddi hak kiralama işi dolayısıyla elde edilen gelirin, 12. maddeye göre değil taraf devletlerin kendi mevzuatlarında yer alan hükümlere göre vergilendirileceği, hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan anlaşmaların 12. maddesinin 6. fıkrasında, gayrimaddi hak kiralama faaliyetleri dolayısıyla yapılan ödemelerin, bu tür ilişki içinde bulunmayanlar arasındaki ödemelere göre farklılaşması halinde, indirimli (tavizli) vergi nispetinin, yalnızca normal ödeme miktarına uygulanacağı, aşan tutarın iç mevzuata göre (yüksek nispette) vergilendirileceği belirlenmektedir.

Bir anlamda Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenen örtülü kazanç dağıtımı müessesesine benzeyen bu uygulama ile vergilemedeki bu indirimden haksız bir şekilde yararlanmayı önlemek amaçlanmıştır.

Telif haklarının satışı, kullanma hakkının devri ve kullanma imtiyazı karşılığında elde edilen gayrisafi hak bedelleri açısından %10 oranındaki sınırlayıcı (anlaşmaların 12. maddesine göre) vergilemeye tabi olan ülkeler aşağıdadır.<sup>326</sup>

G.Kore	Romanya	İngiltere	Özbekistan	İsrail	Hollanda*
Rusya	A.B.D	Moğolistan	Fransa	Finlandiya	Danimarka*
Almanya	İtalya	Japonya	İsveç	Belçika*	

<sup>325</sup> Can Erol, "Uluslararası Vergi Anlaşmalarına Göre Telif ve Patent Haklarının Vergilendirilmesi", **Yaklaşım**, Sayı72, Aralık 1998, s.116.



Yukarıda listede yer alan ülkelerden (\*) işaretli olan üç ülkenin anlaşmasının ekini oluşturan protokollere konulan hükümlerle, satışın satan üzerinde herhangi bir hak bırakmadan devrinin yapıldığının ispatlanması halinde elde edilen bedelin vergilemesi bu maddeye göre değil 13. madde hükümlerine göre yapılacaktır. Örneğin, bir müzik eserinin çalınması karşılığında alınan bedel, telif hakkına konu olan eserin tamamının devrini içermediği için 12. madde hükmüne göre, ancak eserin satın alınarak tüm haklarıyla birlikte alıcıya geçmesi halinde 13. madde (sermaye değer artış kazancı) hükümlerine göre vergilenmesi söz konusu olacaktır.<sup>327</sup>

## 6.2. Telif Haklarının Sermaye Değer Artış Kazancı Şeklinde Vergilendirilmesi

Bazı ülkelerle yapılan vergi anlaşmalarının 12. maddesinde gayrimaddi hak satışı yer almamaktadır. Bu durumda anlaşmaların 13. maddesine bakmak gerekmektedir. “Sermaye Değer Artış Kazançları” başlığı altında yapılan düzenlemelerde vergilemenin mukim ülkelerde yapılacağı yani elden çıkarmanın bulunduğu devlette yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu durumda kaynak devlet, elden çıkarma bedeli üzerinde herhangi bir vergileme yapamayacaktır.

13. madde hükmüne göre gayrimaddi hak satışının, satışı yapan ülkede vergileneceği esası benimsenerek anlaşma yapılan ülkeler aşağıdadır.<sup>328</sup>

Avusturya	Ürdün	Macaristan	Polonya	Bulgaristan	Mısır
K.K.T.C.	Arnavutluk	Cezayir	Hindistan	Türkmenistan	Malezya
Norveç	Tunus	B.Rusya	Pakistan	Kazakistan	
B.A.Emirliği	Makedonya	Çin	Azerbaycan	Ukrayna	

<sup>326</sup> Aynı, s.116,

<sup>327</sup> Duman ve Karyağdı, a.g.e., s.190,191.

<sup>328</sup> Erol, a.g.e., s.117.

Yukarıda bahsedilen ülkelerden Norveç, Pakistan ve Arnavutluk dışında kalan ülkelerde varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilemesi, varlığın iktisap ve elden çıkarılması arasındaki süre 1 yılı aşmamışsa elden çıkartılan ülkede, yani kaynak ülkede yapılacaktır. Norveç, Pakistan ve Arnavutluk Anlaşmalarında ise bu tür bir kısıtlayıcı süre olmadığı için vergileme elden çıkarının ikametgahı olan ülkede (mukim ülkede) yapılacaktır. Buna göre; eser sahibinin, yukarıda bahsedilen ülkelerden birinde eserini satması halinde elde edilen kazanç Türkiye’de Türk Vergi Kanunlarına göre vergilenecektir. Ancak Türkiye’de tam mükellef birinin örneğin, Macaristan’da bir tabloyu iktisaptan yedi ay sonra satması halinde satıştan elde ettiği kazanç üzerinden vergileme Macaristan’da yapılacaktır.<sup>329</sup>

## **7. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TELİF HAKLARININ VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

### **7.1. Gelir Vergisi Kanununda Telif Haklarının Vergilendirilmesi İle İlgili Düzenlemelerin Değerlendirilmesi**

#### **7.1.1. Serbest Meslek Kazancı Yönünden**

Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazancıyla ilgili olan 65. maddesinde, eser meydana getirenlerin, meydana getirdikleri eserlerinin değerlendirilmesi karşılığında elde ettikleri kazancın serbest meslek kazancı olacağına dair hiçbir açıklık yoktur. Diğer gelir unsurlarına baktığımızda da böyle bir açıklama olmadığını görüyoruz.

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesini incelersek, madde başlığının serbest meslek kazançları istisnası olduğunu görüyoruz. Maddenin içeriğine baktığımızda da, telif haklarının ve ihtira beratlarının değerlendirilmesi karşılığında elde edilen kazançların vergi dışı bırakılması irdelenmektedir. Buradan yola çıkarak madde başlığı

<sup>329</sup> Duman ve Karyağdı, a.g.e., s.192.

ile madde içeriği arasında direkt bir bağlantı olmadığını görmekteyiz. Ancak, madde başlığının bu şekilde düzenlenmiş olması da bu tür faaliyetler neticesinde elde edilecek gelirin hangi gelir unsuruna gireceği konusunda ortaya çıkabilecek tereddütleri gidermektedir.

### **7.1.1.1. İstisna Hükmünün Düzenlenişi**

#### **7.1.1.1.1. İstisnanın amacı yönünden**

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer alan 18. maddenin kaynağı, 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunudur. Kanunun gerekçesinde bu istisnanın getiriliş amacı şu şekilde açıklanmıştır, “Memleketimizin ilim ve kültür sahasında yapmaya mecbur olduğu hamleleri göz önünde tutarak, yeni vergi sistemi kurulurken bu sahada çalışanları teşvik edecek hükümler ortaya çıkarılmış ve GVK 18. maddesine istisna hükmü konmuştur.” denilmiştir. Bu açıklamalar sonucunda, günümüzde kültürel ve sanatsal faaliyetlerin teşvik edilmesi ve özendirilmesinin sadece hukuki ve sosyal yönden koruma getirmekle mümkün olmayacağını, ekonomik ve mali yönlerden de koruma sağlanmasının gerekli olduğu sonucuna varabiliriz.. Bu yüzdende ekonomik ve mali korumayı sağlayacak 18. madde yürürlüğe konmuştur.

18. madde ile kültürel ve sanatsal faaliyetlerin ekonomik ve mali yönden korunmasının vergileme yoluyla da mümkün olacağı gösterilmiştir. İstisna hükmü, telif eser meydana getirenlerin, eserlerinin değerlendirilmesi karşılığında elde edilecek hasılat ne olursa olsun bu istisnadan yararlanacak şekilde düzenlenmiştir. Bu da göstermektedir ki, bu istisna vergi ödeme gücü gereklerine dayanmamaktadır.

### 7.1.1.1.2. İstisnadan yararlanacak olanlar yönünden

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde telif kazançları istisnasından yararlanacak olanlar tek tek sayılmak suretiyle açık bir şekilde belirtilmiştir. Buna göre 18. maddedeki telif kazançları istisnasından yararlanma hakkı, sadece bu Kanun maddesinde yer alanlara tanınmış, bu madde hükmü dışında kalanlara tanınmamıştır.

Telif kazançları istisnası şahsa bağlı olmakla birlikte bu kişilerin fiilen müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı olması ve bu işlerle bizzat uğraşması gerekmez. Bu işlerin arızı olarak yapılması istisna uygulamasına engel değildir.

Örnek verecek olursak; bir memurun resim yapması, şiir yazması, o kişinin ressam, şair veya müellif olduğunu ve bu işler için bir organizasyon kurduğunu göstermez. Ayrıca, meydana getirdiği bu eserlerden elde ettiği kazançlar gelir vergisinden istisna edilecektir. Ancak heykeltıraş tarafından verilen maddelere göre heykel dökümü ve büyültülmesi işi ile uğraşanlar istisnadan yararlanamayacaklardır. Yine stüdyo işletmek suretiyle profesyonel olarak insan resimleri çekilmesi ile elde edilecek kazançlar ticari kazanç olacağından istisna kapsamına girmeyecektir

Eserlerin az ya da çok olması istisna uygulamasını etkilemez. Aksine telif kazançlarına istisna getirilmesi, daha fazla telif ve diğer eserlerin meydana getirilmesini teşvik edecektir. Diğer taraftan, 18. maddede sadece yukarıda sayılan kişiler değil, bunların kanuni mirasçıları da yararlanmaktadırlar. Kanuni mirasçılara böyle bir ayrıcalık tanınması istisnanın kuruluş amacı ile bağdaşmamaktadır. Asıl amaç, fikir ve sanat eserlerini meydana getirenleri korumak, teşvik etmek olduğundan kanuni mirasçılara istisna tanınması bu teşviki ve korumayı arttırmayacağından istisnanın genişletilmesi anlamlı değildir. İstisnanın bu derecede genişletilmesi de vergide genellik ilkesini (vergi adaletini) bozucu yönde etki yapacaktır.

### 7.1.1.1.3. İstisnadan yararlanacak eserler açısından

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde istisnadan yararlanacak kişiler ve bunların meydana getirdikleri eserler ayrı ayrı sayılmıştır. Bu eserlerin maddede sayılan kişiler tarafından maddede değinilen şekilde değerlendirilmesi halinde istisna hükmü uygulanacaktır.

Yine Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi hükmüne göre eser sayılan ve yine bu maddeye göre vergiden istisna sayılan bu eserleri, meydana getirenlerin, anılan kanun maddesinde belirtilen şekilde değerlendirmesi neticesinde elde ettikleri kazançların yanısıra, bu eserlerden kaynaklanan başka kazançlarda elde ettiklerinde, bu kazançların (örneğin kitap yazıp yayınlayanların bu kitapta yer alan reklamlardan elde ettikleri gelir gibi) serbest meslek kazancı olarak kabul edileceği ve bu meydana vergilendirileceği Maliye Bakanlığı ve Gelirler Genel Müdürlüğü<sup>330</sup> tarafından belirtilmiştir. Ancak şu husus açıklığa kavuşturulmamıştır. GVK'nun 18. maddesinde belirtilen istisnadan, kazancın tamamı olan reklam gelirleri dahil tutar mı yararlanacak, istisnadan yalnızca 18. maddede belirtilen şekilde değerlendirme neticesinde elde edilen kazanç tutarında mı yararlanılacak yoksa yazarın yazdığı kitaba reklam olarak reklam geliri elde etmesi, faaliyetin boyutunu değiştirip ticari kazanç boyutuna getirdiği gerekçesiyle bu istisnadan hiçbir şekilde yararlanılamayacak mıdır? Yukarıda belirtilen muktezada reklam gelirleri dahil tüm kazancın serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiş olmakla birlikte bu husus tartışmalıdır. Burada, yalnızca bir kitap yayınlayıp, buna da reklam alan birisinin elde ettiği kazancı ticari kazanç saymak biraz ağır bir hüküm olacaktır. Bu kişinin elde ettiği kazancın tamamını, muktezada olduğu gibi, serbest meslek kazancı sayıp, elde ettiği gelirin tamamını da istisna kapsamında değerlendirmek gerekir.

<sup>330</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün, 12/08/1997 gün ve Gel.:0.42./4215-4-999 sayılı muktezası.(Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Muktezalar**, (Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1998), s.185.)

Resim, heykel ve nota halindeki eserlerin satışından, kiralanmasından, devir ve temliğinden veya bu eserleri sergide, galeride veya müzik salonunda ücret karşılığı teşhir ve icra edilmesinden sağlanan kazançlar da istisna kapsamındadır.

Resim halindeki eserler, sanat eseri niteliği taşıyorsa istisnadan yararlanacaktır. Danıştay, ressamların sanat eseri niteliği taşıyan eserlerinin değerlendirilmesi karşılığında elde ettikleri kazançların telif kazançları istisnasından yararlanabileceği yönünde karar vermiştir.

Maliye Bakanlığı muktezasında<sup>331</sup>, dia ve fotoğraf işleri ile iştigal eden mükelleflerin faaliyeti, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilim ve mesleki bilgiye, ihtisasa dayandığından bu faaliyetin GVK'nun 65. maddesi kapsamına girmesi nedeniyle 18. maddede belirtilen istisnadan yararlanması gerektiği belirtilmiştir.

Yine video bant halindeki eserlerin sahipleri veya kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından (video kulüpleri gibi) satılması veya kiralanmasından elde edilen kazançlara da bu istisna uygulanmayacaktır.

Meslek olarak bilgisayar programcısı olanların ya da herhangi bir işyerinde farklı statü ile çalışmakla birlikte, bilgisayar konusundaki bilgileri nedeniyle bilgisayar programı yapıp bu programı cd, disket ya da internet ortamında veya başka şekilde değerlendirmek suretiyle elde edilen hasılatta vergiden istisnadır.

GVK'nun 70. maddesinin 5 ve 6 numaralı bentleriyle, GVK'nun 18. maddesi ihtira beratı (patent) ve telif hakları dışındaki fikri mülkiyete konu haklar açısından uyumlu değildir. İhtira beratı (patent), telif hakları dışındaki fikri mülkiyet konusu olan haklardan, özellikleri nedeniyle alameti farika, marka, ticaret unvanı bir kenara bırakıldığında, kalanların tamamı bir insan zekasının ürünüdür. Dolayısıyla bunlar tıpkı

<sup>331</sup> Maliye Bakanlığının, 13/01/1993 tarih ve 5433-0207 nolu muktezası. (Duman ve Karyağdı, a.g.e., s.111.)

ihтира beratı ve telif hakları gibi fikri mülkiyetin konusunu teşkil etmekte ve benzer hukuki hükümlere göre korunmaktadır. Dolayısıyla bunlarında Gelir Vergisi Kanununda aynı şekilde mütalaa edilmeleri ve ilgili maddelerin (madde 70/5, 70/6) bu haklar içinde geçerli olması zarureti vardır.

Alameti farika, marka, ticaret unvanı şeklinde maddede yer alan ve fikri mülkiyeti konusuna giren hakların, aynı maddede sayılan ihtira beratı, her türlü teknik resim, desen, plan, model, sinema ve televizyon filmleri ve sayılan diğer fikri haklardan farkları bulunmaktadır. Alameti farika, marka, ticaret unvanı, bir malı, ticari bir ismi ayırt edici bir özellik taşımaktadır. Bunlar hem insan zekasının bir ürünü hem de zamanın geçmesi ile ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla bunlarda insan zekası ve fikrinin etkisi diğer fikri mülkiyet kapsamına giren haklarda olduğu gibi çok belirleyici değildir. Bu hakların parantez içi hükümle ilişkilendirilmeden düzenlenmesi yerinde olacaktır.

Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu 70/5. ve 70/6. maddeleri dikkate alındığında fikri mülkiyet hukukunun kapsamına girmeyen arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları da fikri mülkiyet kapsamına giren haklarla birlikte düzenlenmiştir. Dolayısıyla fikri mülkiyet kapsamı dışındaki hakların kiralanması işleminin, fikri mülkiyet kapsamına giren hakların kiralanmasıyla aynı bentte yer alması sınıflama açısından hatalıdır. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ile ruhsatları dışındaki hakların tamamının 6. bende taşınması halinde fikri mülkiyet kapsamına giren hakların tamamı aynı bentte toplanmış olacaktır. Böyle bir toplama yapıldıktan sonra alameti farika, marka, ticaret unvanı serbest meslek kazancı ile ilişkilendirilmeksizin düzenlenmelidir. Buna karşılık patent, telif hakları, her türlü teknik resim, desen, model, plan, sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları vb. hakların bir kefeye konup; bunların yaratıcıları ve kanuni mirasçıları tarafından kiralanması faaliyetlerinin serbest meslek faaliyeti sayılacağı şeklindeki parantez içi hüküm konulmalıdır. Bu şekildeki

düzenleme, GVK 18. ve 70/5-6. madde hükümlerini birbiriyle uyumlu hale getirecek; fikri mülkiyet hukuku açısından uyumlu olacaktır.<sup>332</sup>

Sonuç olarak, Gelir Vergisi Kanunumuza göre telif kazançlarına tanınan ayrıcalıkla ilgili maddede sayılan eserler oldukça sınırlıdır. Telif kazançlarına tanınan ayrıcalığın anlamlı bir ayrıcalık olması için bu maddede sayılan eserlerin geniş tutulması, yaratıcılığı teşvik edeceği gibi hukuk dalları arasında da ilişki kurulmasına örnek olacaktır. Ayrıcalıktan yararlanacak eserler, Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu ile Sinema, Video ve Müzik Eserleri Kanununda korunmaya değer görülen eserlerle ilişkilendirilebilir. Bu Kanunlar ile ilişkilendirildiği takdirde ayrıcalıktan yararlanabilecek eserler açısından herhangi bir sorun kalmayacağı ifade edilebilir.

#### 7.1.1.2. Stopaj Uygulaması

18. maddede yer alan istisna hasıllata uygulanmaktadır. Nihai vergileme niteliğinde olan stopaj da, hasıllat üzerinden yapılacaktır. Bu telif kazancı elde edenler açısından önemli sakıncalar teşkil etmektedir.

Eserin meydana getirilmesi için yapılan giderler göz önüne alınmadan satış hasıllatının stopaja tabi tutulması, telif kazancı sahiplerinin vergi yüklerini önemli ölçüde artırmaktadır. Bugün serbest meslek kazançları üzerinden %15 gelir vergisi stopajı ve bu stopaj üzerinden de %10 fon payı olmak üzere toplam %16,5 vergi alınmaktadır.

<sup>332</sup> Hüseyin Işık, "Fikri Mülkiyet Hukukuna Paralel Olarak Gelir Vergisi Kanununda Yapılması Gereken Değişiklikler", *Mükellefin Dergisi*, Haziran 2001.



94. madde hükmüne göre, eser meydana getirenlere yapılacak ödemelerden %15 oranında stopaj yapılabilmesi için,

- Eser veya eser üzerindeki hakları devralan kişi veya kuruluşların 94. maddede sayılan kişi ve kuruluşlardan olması,
- Ödeme yapılacak kişilerle, ödemelerinin niteliğinin 18. madde kapsamına girmesi,
- Faaliyetlerin (arızı veya sürekli) serbest meslek faaliyeti sayılması,
- Alıcının (ödeme yapacak olanın), bu alışının; ticari, sınai veya mesleki faaliyetlerle ilgili olması,

şartları topluca aranmaktadır.

Telif haklarının veya eserlerinin stopaj yapmak mecburiyetinde olmayan kişilere satılması veya devredilmesi durumunda stopaj söz konusu olmayacaktır. Yani, kendi özel ihtiyaçları veya zevkleri için istisna kapsamındaki eserleri satın alanlar veya devralanlar stopaj yapmayacaklardır. Örneğin, bir ressamın meydana getirdiği bir eseri asmak için alan kişiler, bu resmin bedelini öderken stopaj yapmayacaklardır.

Daha önceden de değindiğimiz gibi stopaj usulü, 94. maddede yer alıp eser üzerindeki hakları devralan kişi ve kuruluşlara vergi yükü getirmektedir. Buna karşılık stopaj usulü, vergi idaresi açısından kolaylıklar getirmektedir. Vergi idaresi hiçbir harcama yapmadan (vergi toplama maliyetine katılmadan) önemli miktarlarda ek vergi hasılatı sağlamaktadır. Anlaşılacağı üzere stopaj usulünde sorumluluk, vergi kesmek mecburiyetinde olanlara yüklenmiştir. Sorumluluk yüklenen kişiler ise bu faaliyetlerinden dolayı devletten ek bir ücret talep etmemektedirler. Bunlar devletin bedava tahsildarları durumundadırlar.

### **7.1.1.3. Telif Hakkı Sahiplerinin Serbest Meslek Erbabı Sayılmasının Yararları ve Sakıncaları**

Eser yaratma faaliyeti, eser yaratanın şahsi sorumluluğu altında sermayeden çok şahsi çabaya ve çalışmaya, ilmi ve mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari nitelikte olmayan bir iştir. İşverene tabi olmaksızın yaratılan eserlerin sahibi bu eseri meydana getirendir. Eser yaratma faaliyeti, bu niteliği ile serbest meslek faaliyeti tanımına uymakta ve bundan elde edilen gelirin de serbest meslek kazancı sayılması doğal gözükmektedir. Buna karşılık eser sahiplerinin bu faaliyetinden dolayı elde ettiği kazancın serbest meslek kazancı sayılmasının gerek vergi idaresi gerekse mükellef açısından bazı yarar ve sakıncaları bulunmaktadır.<sup>333</sup>

#### **7.1.1.3.1. Yararları**

##### **7.1.1.3.1.1. Vergi idaresi açısından**

- Vergi güvenliğini sağlamak daha kolay olacaktır. Beyan esası uygulandığı takdirde; idarenin, belge düzenindeki sistem içinde yer alması kolay olacaktır.
- Sürekli mükellefiyeti bulunması ve belli bir iş yerinin gösterilmiş olması nedeniyle denetim ve kontrol kolaylaşacaktır.
- Stopaj uygulaması ise, etkinliği sağlaması yönünden daha avantajlıdır.
- Mükellef sayısının net olarak bilinmesi ve vergi toplanması daha kolaylaşacaktır.

#### 7.1.1.3.1.2. Mükellef açısından

- Uygulandığı takdirde, kazancın safi tutarının hesaplanması, yapılan giderlerin kazançtan düşülme imkanının bulunması,
- Kazancın düşük oranda vergilendirilmesi,
- İstisnadan yararlandırılmaları,
- Stopaj uygulamasında ise, defter tutma ve beyanname verme yükümlülüklerden arındırılmış olması gibi yararları bulunmaktadır.<sup>334</sup>

#### 7.1.1.3.2. Sakıncaları

##### 7.1.1.3.2.1. Vergi idaresi açısından

- Özellikle ülkemizde telif kazancı elde eden yani eser meydana getirme faaliyetinde bulunan kişi sayısının az olmasına ve bu yolla elde edilen kazancın düşük olmasına rağmen hali hazırdaki mükelleflerin vergi dairesi mükellef sayısını artırması ve işlerin bu yüzden yoğunlaşması, elde edilecek gelirlerin yapılacak giderleri karşılayamaması yani vergi toplama maliyetinin artması,
- Serbest meslek erbabının katma değer vergisi mükellefiyetinin de bulunması nedeniyle yukarıdaki maliyetin daha da artmış olması,

gibi sonuçlar doğurur.<sup>335</sup>

<sup>333</sup> Altuntaş, a.g.e., s.99.

<sup>334</sup> Altuntaş, a.g.e., s.99,100.

### 7.1.1.3.2.2. Mükellef açısından

- Beyan esası uygulandığı takdirde kazancın düşük olmasına rağmen Vergi Usul Kanunu ile serbest meslek erbabına yüklenen; mükellefiyet tesis ettirme, defter tutma, belge düzenleme, beyanname verme gibi yükümlülüklerin yüklenmiş olması,
- Vergi mevzuatının telif eser meydana getirenleri olumsuz yönde etkilemesi,
- Kazancın safi tutarı üzerinden değil, gayrisafi tutarı üzerinden stopaj yapılması,
- Katma değer vergisi mükellefiyeti nedeni ile sık sık vergi idaresi ile karşı karşıya gelmesi gibi sakıncaları bulunmaktadır.<sup>336</sup>

### 7.1.2. Diğer (Sair) Kazanç ve İratlar

Eser meydana getirme işi devamlılık arz etmiyor (yani arızı olarak yapılıyor) ise elde edilen gelir arızı kazanç sayılır ve ona göre vergilendirilir. Arızı olarak eser meydana getirenlerin bu faaliyetlerden dolayı elde ettikleri kazançlar Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi hükmü ile gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ama aynı Kanununun 94. maddesi hükmüyle de stopaj kapsamına alınmıştır.

Arızı olarak elde edilen kazançların 18. maddede yer alan istisna kapsamına alınmasına rağmen 94. maddede yer alan stopaja tabi tutulmasını, istisnanın amacı ve stopaj usulünün getirilmesinin gereklerine göre iki açıdan değerlendirebiliriz.

İstisnanın amacı özetle; kültür ve sanat eseri meydana getirenlerin korunması ve teşviki olduğundan, arızı olarak eser meydana getirenlerin, bu faaliyetlerinin sürekli hale gelmesi vergileme yoluyla engellenmiş olmakta, bu olumsuz durumda mükellefi

<sup>335</sup> Altuntaş, a.g.e., s. 100.

<sup>336</sup> Altuntaş, a.g.e., s.100,101.

vergiden kaçınmak için arızı faaliyette bulunmamaya teşvik edebilmektedir. Buda istisnanın amacıyla çelişmektedir.

İkinci duruma bakacak olursak, GVK'nun 82. maddesinde (1999-2002 yılları arasında geçici 56. madde) yer alan arızı kazançlardan, stopaj yapılması hükmü gelir vergisi sisteminin prensiplerine ters düşmektedir. GVK'nun 94. maddesindeki stopajla ilgili hükümleri incelendiğinde sair kazanç ve iratların (dar mükelleflere yapılan ödemeler dışında) stopaja tabi tutulacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. Ama, arızı olarak eser meydana getirme faaliyetinde bulunan ve 18. maddedeki istisna kapsamından yararlanan kişilerin, elde ettiği kazançlar, 94. maddede yer alan ve stopaj yapma mecburiyetinde olan kişi ve kuruluşlar tarafından sağlanıyorsa, % 15 oranında stopaja tabii tutulma zorunluluğu vardır. Bu durum hem telif kazancı istisnasının konuluş amacına hem de kanunun ruhuna aykırıdır.

Sonuç olarak, arızı olarak elde edilen telif kazançlarının vergilendirilmesi bu şekilde değerlendirildiğinde, kültürel ve sanatsal faaliyetlerin teşvik edilmesi için arızı olarak eser meydana getirenlerin, kazançlarının tümünün istisna kapsamına alınmasının gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Yukarıdaki iki duruma ek olarak üçüncü bir durumdan da söz edebilir; Gelir Vergisi Kanununun geçici 56. maddesinde yer alan arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat 3.500.000.000 TL. aşmadığı takdirde gelir vergisine tabi tutulmayacağıdır.

Bu üçüncü durumla birlikte, aynı Kanununun üç ayrı maddesinde üç ayrı düzenleme yapılmış olması, Kanunun kendi içerisinde tutarlı olmasını engellemekte ve bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. Örneğin, stopaj yapmak mecburiyetinde olanlar telif hakları veya eserleri satın aldıklarında ödeyecekleri telif ücretlerinde geçici 56. maddede yer alan 3.500.000.000.-TL'lık istisnayı dikkate alıp almayacakları,

dikkate alacaklarsa arızilik durumunun neye göre tespit edileceği konusunda Kanun da bir açıklık bulunmamaktadır.

## 7.2. Katma Değer Vergisi Kanununda Telif Haklarının Vergilendirilmesi İle İlgili Düzenlemelerin Değerlendirilmesi

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

Bu hükümde serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerden bahsedilmiş ve serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanununa göre belirleneceği açıkça ifade edilmiştir. Arızı faaliyetler KDV dahil olmadığı için bizim için önemli olan devamlılık unsurunun kapsamıdır. Kanuna ve tebliğlere baktığımızda devamlılık faaliyetinin ölçütleri açık olarak belirtilmemiştir. Maliye Bakanlığı da bunun üzerine devamlılık-arızilik ayırımını bir esasa bağlamaya çalışmıştır. Bakanlık bu ayırımı yaparken kriter olarak eser sayısına dayalı görüşü benimsemiş ve aynı yılda veya birbirini izleyen yıllarda birden fazla eser meydana getirilmesi şartına bağlamıştır. Diğer bir ifadeyle Bakanlık görüşüne göre, bir yılda birden fazla veya birbirini izleyen yıllarda arka arkaya en az bir eser meydana getirenlerin bu faaliyetleri devamlılık arz ediyor kabul edilerek elde ettikleri kazançlar serbest meslek kazancı sayılacak ve dolayısıyla KDV'sine tabii tutulacaktır. Bu şartları taşımayanların faaliyetleri devamlılık niteliği taşımadığından katma değer vergisine de tabii tutulmayacaktır.<sup>337</sup>

<sup>337</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün 3/7/1985 gün ve 44425 sayılı muktezası.(Duman ve Karyağdı, a.g.e., s.162.)

Görüldüğü gibi Maliye Bakanlığının esas aldığı kriter, devamlılık-arızilik ayırımına çözüm olmaktan çok uzak kalmıştır. Uygulamada Maliye Bakanlığının bu görüşüne aykırı görüşlerde vardır. Bunlardan biri olan Danıştayın görüşüne bakacak olursak; eser meydana getirme faaliyetinin devamlı veya arızı yapılması konusunda, eser sayısına değil, işyeri açma ve herhangi bir şekilde organizasyonda bulunma noktasından hareket ederek Maliye Bakanlığından farklı bir şekilde düşündüğünü ortaya koymuş ve kararında; “Gelir Vergisi Kanununun 18. madde kapsamına giren faaliyetlerin mutad ve sürekli bir çerçevede sürdürülmesinin gerçek usulde Katma Değer Vergisi mükellefiyetini gerektirdiğini , yükümlünün serbest meslek faaliyetini herhangi bir iş yeri açmadan, herhangi bir organizasyonda bulunmadan yaptığı, üniversitede öğretim görevlisi olarak sürdürdüğü görevin yanısıra, heykel yaparak ve proje yarışmasına katılmasının , arızı serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi gerektiği” görüşünü benimsemiştir.<sup>338</sup>

Telif kazancının devamlı olarak elde edilip edilmediğinin belirlenmesinde, yargı organlarının aradığı kriterler daha objektif olmakla birlikte, bu konuda esas alınması gereken ölçüt, geçim kaynakları içindeki yeri olmalıdır. Bunun yeterli olmadığı zamanlarda sıklığa bakılmalıdır. Eğer, iş geçim kaynağı kabul ediliyor ve bu yüzden yapılıyor ise sürekliliğin olduğu kabul edilmelidir. Geçim kaynakları içindeki yeri çok önemli olmamakla ve hatta bu işe ayrılmış bir iş yeri olmamakla birlikte sürekli olarak bu iş için zaman ayrılıyor ise işin devamlı olarak yapıldığı kabul edilmelidir. Örneğin, (A) şirketinde doktor olarak çalışan kişi hem her ay bir ya da iki dergide makale yazıyorsa ve bunun yanında bir de kitap yazmışsa işin devamlı olarak yapıldığının kabul edilmesi gerekir. Şirkette bir işverene bağlı olarak çalışıyor olması, ancak şirketteki işinin çok zamanını almaması dolayısıyla mesai saatlerinde makale ve kitap yazıyor olması işin devamlı olarak yapıldığını göstermez. Sonuç olarak, yapılan teslimin veya hizmetin ifasının KDV’ye tabi olup olmadığı da bu kapsamda belirlenecektir.

<sup>338</sup> Danıştay 7. Dairesinin 17/12/1991 tarih ve E. No. 1987/4177, K. No.1991/3088 ve Ank. Böl. İd. Mah. 25/10/1990 gün ve E. 1990/1151, K. 1990/1249 sayılı kararları.(Kızılot, Danıştay Kararları-1993, a.g.e., s.2967.)

İkinci olarak, faaliyetin devamlı olarak yapılmasında mükellefiyet tesisi de çok önemlidir. Daha öncede değindiğimiz gibi, istisna kapsamındaki kazançların, mutad meslek halinde ifa edilmesi neticesinde elde edilmesi, bu kazançları KDV'ye tabi tutmuştur. Ancak telif kazancını sağlayan bu tür işlemler, gelir vergisi bakımından istisna kapsamında olduğundan mükellefiyet tesisi ve yasal defter tutulmamaktadır. Oysa anılan işlemler KDV'ye tabi olduğundan mükellefiyet tesisi ve defter tutmak gerekecektir. Sadece KDV açısından mükellefiyet tesisi ve yasal defter tutmak ise, hem idare hem de mükellefe ilave külfet getirmektedir.

Yukarıda bahsettiğimiz sorunu çözmek üzere, Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesindeki yetkiye istinaden, Maliye Bakanlığı 19 seri No.lu KDV Genel Tebliğinin A bölümünde olaya bir çözüm getirmeye çalışmıştır.

Bu tebliğe göre, Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri, münhasıran aynı Kanunun 94. maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yapanların katma değer vergisinin, bu kişi ve kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görülmüştür.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için;

- Faaliyetinin sadece Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması,
- İşlemlerinin tamamının aynı Kanunun 94. maddesine göre gelir vergisi stopajına tabi bulunması, gerekmektedir.

Bu uygulamanın yapılabilmesi içinde GVK'nun 18. maddesi kapsamına giren kişilerin bu durumu daha önceden vergi sorumlularına bildirmeleri gerekmektedir. Bildirimin ne şekilde yapılacağı belli edilmemiştir. Bu durumda sözlü bildiriminde yeterli olduğunun kabul edilmesi gerekir.



Genel tebliğde sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmeyen yükümlülerin gelir vergisi yasasında sayılan kişi ve kuruluşlara yaptıkları teslim ve hizmet ifaları nedeniyle hesaplanan KDV'nin kendileri tarafından yükümlü sıfatı ile beyan edilip ödeneceği ve genel hükümler çerçevesinde defter tutulup, belge düzenleyecekleri ve KDV beyannamesi verecekleri, 94. maddede sayılan kişi ve kuruluşların bu işlemler nedeniyle vergi sorumluluklarının söz konusu olmadığı belirtilmiştir.

Ancak uygulamada çok açık ve bariz çelişkiler yaşanmaktadır. Telif sahiplerinden, mal veya hizmet alan ve vergi kesmek zorunda olan kişi ve kurumların KDV sorumlusu oldukları kendilerine yazılı olarak bildirilmedikçe, sorumlu tutulmamaları gerekmektedir. Çünkü vergi sorumlusu telif hakkı sahibinin kişisel durumunu bilmek zorunda değildir. Ancak, Maliye Bakanlığının tavrı dikkate alındığında, bu konuda daha net belirlemeler yapılmadıkça, telif ücreti ödeyenlerin mal veya hizmet aldıkları bu kişilerin kendilerine bilgiyi tam olarak vermemeleri veya verememeleri nedeniyle sorumluluklarının ölçüsünü bilmemeleri durumunda gelir vergisi kesintisi ile birlikte KDV kesintisi de yapmalarında sorumluluktan kurtulmak için yarar vardır. Ancak, bu şekilde keserek ödedikleri KDV'yi indirme olanağı olmayan kişi ve kurumların bu mal veya hizmeti aldıkları kişileri uyararak bilgiyi kesin ve net almaları, ondan da doyurucu bilgi almamaları durumunda ne yapmaları gerektiğini Bakanlıktan özelge alarak öğrenmeleri gerekmektedir.

## SONUÇ

Kültürel ve sanatsal yönden bir ilerleme kaydedememiş milletler, meydana getirilen kültür ve sanat eserlerinin değerini kavrayamadığından, bu alanda faaliyet gösterenlerin kazançları sınırlı olacaktır.

Bir ülkenin kültür ve sanatsal yapısına katkıda bulunan kişilerin ekonomik ve mali yönden korunması, bu katkıların devamı açısından gereklidir.

Kültürel ve sanatsal faaliyetlerde bulunanların ekonomik ve mali yönden korunması ve teşviki, vergi hukuku açısından, vergileme yolu ile mümkün olabilmektedir.

Vergi hukuku alanında gerçekleştirilen düzenlemelerle birlikte kültürel, sanatsal ve bilimsel faaliyetler sonucunda ortaya çıkan eserlerin değerlendirilmesi karşılığında elde edilen hasılat için serbest meslek kazancı istisnası getirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununda yer alan bu istisna hükmü vergi tekniği açısından değerlendirildiğinde, ekonomik ve mali amaçlı bir istisna olduğu anlaşılmaktadır. Ama bu istisna özellikle ülkemizde, kültürel ve sanatsal faaliyetleri ve yaratıcılığı teşvik amacıyla getirilmiş ve bunların geliştirilmesi hedeflenmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde yer alan telif hakkı istisnası, fikir ve sanat eseri meydana getirenlerin, eserlerinin değerlendirilmesi karşılığında elde edilecek hasılat ne olursa olsun bu istisnadan yararlanacak şekilde düzenlenmiştir. Buda demek oluyor ki, bu istisna hükmü vergi ödeme gücü gereklerine dayanmamaktadır.

Anılan Kanunun 18. maddesinde istisnadan yararlanacak olan eserler teker teker sayılmıştır. Fakat fikir hukuku alanında sayılmakla birlikte Gelir Vergisi Kanununun

18. maddesinde sayılmayan eserlerin meydana getirilmesi, genel hükümlere göre, serbest meslek faaliyeti olduğundan bunlardan sağlanan kazançlarda serbest meslek kazancı sayılacak, ancak bunların değerlendirilmesi neticesinde doğan kazançlar telif kazançları istisnasından yararlanamayacaklardır. Ancak anılan Kanunun 18. maddesinde istisna kapsamına giren eserler sayıldıktan sonra “gibi” ifadesinin kullanılması, FVSEK’na göre eser sayılan ve sahibi 18. maddede sayılanlardan olanların tamamının istisna kapsamına girdiği şeklinde yorumlamaya müsaittir.

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinin bu derece geniş bir ifade ile kaleme alınmış olmasındaki esas gaye, eser niteliği kazansın yada kazanmasın, sanatçıların bir şeyler meydana getirmesini teşvikten ibarettir. Tabii ki, kanun koyucu, her çalışmanın da bir başyapıt olmayacağını da bilincindedir. Asıl amaç, çok zor maddi koşullar altında çalışarak bir şeyler meydana getirmeye çalışan sanatçılara destek olabilmektir.

GVK’nın 18. maddesinde, telif hakları istisnasından yararlanacak olanlarda tek tek sayılmak suretiyle açık bir şekilde belirtilmiştir. Buna göre 18. maddedeki telif hakları istisnasından yararlanma hakkı, sadece bu Kanun maddesinde yer alanlara tanınmış, bu madde hükmü dışında kalanlara tanınmamıştır. Diğer taraftan, 18. maddede, fikir ve sanat eserleri meydana getirenlerin kanuni mirasçıları da istisna kapsamında sayılmıştır. Kanuni mirasçılara böyle bir ayrıcalık tanınması istisnanın kuruluş amacıyla bağdaşmamaktadır. Asıl amaç, fikir ve sanat eserlerini meydana getirenleri korumak ve teşvik etmek olduğuna göre kanuni mirasçılara istisna tanınması bu teşviki ve korumayı güçlendirmeyeceğinden istisnanın bu şekilde yapılandırılması anlamlı değildir. Çünkü bu genişletme vergide genellik ilkesini bozucu yönde etki yapacaktır. İşte bu yüzden kanuni mirasçıların istisna kapsamından çıkartılarak, elde ettikleri telif kazançları üzerinden vergilendirilmesi en doğru yol olacaktır.

18. madde kapsamına giren arızı ve sürekli serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden GVK’nun 94. madde hükmü gereğince gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Gelir vergisi kesintisi yapacak kişi ve kuruluşlar 94. madde de

sayılmıştır. Stopaj yapmak mecburiyetinde olanlar tarafından satın alınan eserler veya eser üzerindeki hakların bedelleri ödenirken hiçbir indirim yapılamaz. Başka bir ifade ile stopaj hasılat üzerinden yapılacaktır. Eserlerin meydana getirilmesi için yapılan masraflar eserlerin satış bedellerine dahil olduğu halde stopajın satış bedeli üzerinden yapılması zorunludur. Bu ise eser meydana getirenin maliyetinin yüksekliğine bağlı olarak vergi yükünü attırmaktadır. Özellikle meydana getirilen eserin, eser sahibi tarafından bizzat satılması halinde, bunların maliyeti dikkate alınmaksızın hasılat üzerinden stopaj yapılması telif haklarına getirilen istisnanın amacı işle bağdaşmamaktadır. Sonuç olarak, telif hakkı sahiplerinin böyle bir yük altında ezilmemesi için elde edilen telif kazancından kesilecek verginin gayrisafi tutar üzerinden değil de safi tutar üzerinden kesilmesi gerekmektedir. Böylece telif hakkı sahiplerine, yaptıkları harcamaları elde ettikleri hasıladan düşme şansı tanınmış olacaktır. Buda vergi matrahını düşürücü etki yaratacağı için teşvik ve korunma desteklenmiş olacaktır.

Yine Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi hükmüne göre eser sayılan ve vergiden istisna edilen bu eserleri meydana getirenlerin, anılan Kanununun 18. maddesinde belirtilen şekilde değerlendirme neticesinde elde ettikleri kazançların yanısıra bu eserlerden kaynaklanan başka kazançlarda elde ettiklerinde (örneğin, kitap yazıp yayımlayanların bu kitapta yer alan reklamlardan elde ettikleri gelir gibi) bu kazançların serbest meslek kazancı olarak kabul edileceği ve bu kazançta göre vergilendirileceği Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü 12/08/1997 gün ve Gel: 042/4215-4-999 sayılı muktezasında belirtilmiştir. Ancak bu husus açıklığa kavuşturulmamıştır. GVK'nun 18. maddesinde belirtilen istisnadan reklam gelirlerinin de içinde olduğu, kazancın tamamını oluşturan tutar mı yararlanacak, yoksa yalnızca 18. madde de belirtilen şekilde değerlendirilme neticesinde elde ettiği kazanç tutarında mı yararlanılacak yada yazarın yazdığı kitaba reklam olarak reklam geliri elde etmesi, faaliyetin boyutunu değiştirip ticari kazanç boyutuna getirdiği gerekçesiyle bu istisnadan hiçbir şekilde yararlanılmayacak mı? Yukarıda belirtilen muktezada reklam geliri dahil tüm kazancın serbest meslek kazancı olduğu belirtilmekte beraber bu husus

tartışmalıdır. Sonuç olarak, yalnızca bir kitap yayınlayıp, buna da reklam alan birisinin elde ettiği kazancı ticari kazanç saymak biraz ağır olacaktır. Bu kişinin elde ettiği kazancın tamamını, muktezada olduğu gibi, serbest meslek kazancı sayıp, elde ettiği gelirin tamamını da istisna kapsamında değerlendirmek gerekmektedir.

GVK'nun 18. maddesi kapsamına giren eserlerin değerlendirilmesi karşılığında gelir elde eden kişilerin bu faaliyetini mutad yani devamlı olarak yapmaları halinde katma değer vergisinin konusuna girecek, arızı nitelikte yapılması halinde ise bu Kanun kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Görüleceği üzere eser meydana getirme faaliyetinin devamlı veya arızı olmasının sonuçları katma değer vergisi yönünden son derece önemli olduğu halde vergi kanunlarında ve konuya ilişkin yayımlanan tebliğlerde "mutad meslek" tabirinin tanımı yapılmamıştır.

Maliye Bakanlığı devamlılık arızilik ayırımını yaparken kriter olarak eser sayısına dayalı bir görüş benimsemiş olup, ayrı yılda veya birbirini takip eden yıllarda birden fazla eser meydana getirilmesi şartına bağlamıştır. Buna göre, aynı yılda birden fazla veya birbirini izleyen yıllarda arka arkaya en az bir eser meydana getirenlerin faaliyetlerinin devamlılık unsurunu taşıdığı kabul edilerek serbest meslek kazancı sayılacak ve katma değer vergisine tabi tutulacaktır. Ancak yargı organları konu ile ilgili vermiş oldukları muhtelif kararlarda telif kazancının devamlı veya arızı yapılması konusunda eser sayısı değil, işyeri açma ve bir organizasyonda bulunma şartlarını aramaktadır. Yani devamlılık unsuru, bir işyeri açma ve bir organizasyonda bulunma şartına bağlanmıştır.

Sonuç olarak, telif kazancı elde etme amacıyla gerçekleştirilen serbest meslek faaliyetinin bir işyeri açmadan ve herhangi bir organizasyon içerisinde yer almadan birkaç kez yapılması halinde arızı serbest meslek kazancı, sözkonusu faaliyetin devamlı

ve geçimini sağlamak için yapılması halinde ise katma değer vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerektiği görülmektedir.

GVK'nun 18. maddesi kapsamına giren eser meydana getirme faaliyetinin mutad (devamlı) veya arazi olarak yapılmasının sonuçları katma değer vergisi yönünden son derece önemli olduğundan vergi kanunlarında veya konu ile ilgili yayımlanmış tebliğlerde mutad meslek tabiri açıklığa kavuşturulmalıdır.

Telif hakkı istisnasında, gelir vergisi açısından, defter tutmak, belge düzenlemek gibi yükümlülüklerden kurtulan kişilerin, katma değer vergisi açısından, GVK'nun 94. maddesi dışındakilere yapılan mal teslimi ve hizmet ifasından dolayı defter tutup, beyanname verme gibi çok fazla vergi hasılatı doğurmayacak bir konuda telif hakkı sahipleri pek zorlanmamalıdır. Sonuç olarak, KDV Kanununda yer alan istisnalar arasına bu konunun da eklenmesi uygun olacaktır. Çünkü, amaç kültürel ve sanatsal faaliyetlerin teşviki ve korunması olduğu için, GVK'nda yer alan bir kolaylığın KDVK'nde olması gerekmektedir. Yani yürürlükteki bu iki kanun, uygulama açısından iki başlılığa yol açmayacak şekilde düzenlenmeli, mevzuat açısından belirsizliklere ve anlaşmazlıklara yol açmamalıdır.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalarda, telif hakkı istisnasıyla ilgili, istisnanın getiriliş amacına uymayan durumları gözden geçirdik ve çözüm önerilerinde bulunduk. Tüm bu çözüm önerileri şu an yürürlükte bulunan kanunlar gözönünde bulundurularak yapılmıştır. Bu demek değildir ki, telif hakları istisnasıyla ilgili kanun maddesi Anayasa ve vergi adaleti açısından en uygun ve en kapsamlı maddedir. Bunu cevaplayabilmek için ilgili kanun maddesinin bugünkü Türkiye koşullarını karşılayıp, karşılayamadığına bakmak gerekir. Eğer ülke koşulları ile kanun maddesi örtüşmüyorsa, ilgili madde de gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Ekonomik açıdan baktığımızda, Türkiye'nin en büyük sorunu gelir dağılımındaki eşitsizliktir. Bu durum toplumun her kesiminde olduğu gibi kültür ve

sanat alanında da böyledir. Günümüzde bilim, kültür ve sanat faaliyetleriyle ilgilenen insanımız, zor koşullar altında bir şeyler üretmek ve meydana getirmek için uğraşmaktadır. Bunun yanında milyarlarca lira kazanarak TV programı hazırlayan veya gazetede köşe yazısı yazan insanlarımız vardır. O yüzden ekonomideki bu dengesizlik vergi kanunlarına sirayet etmemeli, yapılacak kanunlar kişi ve kuruluşların ödeme gücüne göre adaletli bir biçimde yapılmalıdır. Bu objektif uygulama yürürlüğe konacak muafiyet ve istisnalarda da devam etmelidir.

Daha öncede belirttiğimiz gibi 18. maddedeki telif hakları istisnasının amacı, belli bir emek çerçevesinde, belki de uzun bir zaman dilimi gerektiren her çalışmanın sonucunda ortaya çıkacak eserlerin ve bu eseri meydana getirenlerin teşviki ve korunması içindir. Ancak özel TV kuruluşlarının yayınladığı ve kamuoyunun ilgisini çeken aktüalite, eğlence, açık oturum, talk show ve benzeri şeyleri hazırlayan, sunan ve yorumlayan kişilerin serbest meslek erbabı olarak nitelendirildiği ve elde ettikleri gelirlerin GVK'nun 18. maddesi kapsamında değerlendirildikleri, TV kuruluşları tarafından çok yüksek tutarlarda yapılan ödemelerin gider pusulası ile belgelendirilerek, GVK'nun 94. maddesinin 2-a bendine göre %15 gelir vergisi kesintisi yapıldığı görülmektedir.

Görüldüğü gibi, özel tv kuruluşlarında yayınlanan söz konusu programlar GVK'nun 18. maddesinin getiriliş amacına uygun değildir. Bu yüzden bu tür programları yöneten, sunan, yorumlayan kişilerin elde ettikleri gelirlerinden dolayı GVK'nun 65-68. maddelerinde düzenlenen serbest meslek faaliyeti çerçevesinde değerlendirilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buraya kadar anlattıklarımızdan çıkan sonuç, telif hakları ile ilgili istisna maddesinin bazı açılardan tekrar düzenlenmesinin gerektiğidir.

Serbest meslek kazancı istisnasını düzenleyen 18. maddede sayılan eserlerin, FVSEK'unda sayılan eserleri de kapsamı lazımdır. Çünkü kültür ve sanat bir

bütündür. Bazı eserleri istisna kapsamına alırken, bazı eserleri istisna kapsamının dışında bırakmak verginin genellik ilkesini bozmaktadır. Ama bu sınıflandırmayı yaparken dikkatli olmak gerekmektedir. Çünkü yapılan bir çalışma sonucunda milyarlarca lira kazanan kişiler, yapılan yanlış sınıflandırmadan dolayı vergi kapsamı dışında kalabilmektedir. Bu da mali güce göre vergi ödeme kuralına aykırıdır. Peki istisna bu kadar geniş tutulmuşken, bu durum nasıl engellenebilir? Bunun için eser türlerinin vergilendirme açısından çok ayrıntılı bir şekilde incelenmesi gerekmektedir. Bunun en basit yolu Maliye ve Kültür Bakanlıklarının ortak kurullar oluşturmasıdır. Oluşturulan bu kurullar piyasadaki eserleri ve yapıtları hem kültürel ve sanatsal faaliyetler açısından hem de vergilendirme açısından inceleyerek ortak listeler çıkarabilirler. Böylece gerçek anlamda emeğiyle çalışıp bir eser meydana getiren bilim ve sanat adamlarıyla, yaptıkları çalışmalarla milyarlarca hasılat sağlayıp, bu çalışmalarını bir sanat eseriymiş gibi gösteren kişilerin ayırımı sağlanabilecektir. Bu da uygulanacak bir istisnanın kapsamını belirleyerek, vergilemede adaleti sağlayacaktır.

Yukarıda değindiğimiz uygulamayı desteklemek amacı ile 18. maddedeki istisnaya bir sınır koymak gerekmektedir. Yani belli bir miktara kadar olan telif kazançları istisna dahilindeyken, bu miktarın yukarısında olan kazançlar belli bir oranda vergilendirilmeye tabii tutulmalıdır. Ayrıca 18. madde kapsamında bulunan fikir ve sanat eserleri sahipleri defter tutma, belge toplama ve verme gibi yükümlülükleri yerine getirmelidirler. Yapılacak olan bu uygulamalar, istisnanın amacı ile çelişiyor gibi gözükse de tam tersine hem istisnanın kendi içinde hem de toplumun diğer kesimleri açısından vergilendirmede adaleti sağlamaktadır.

Zaten günümüzün bu ekonomik koşullarında, asgari ücret bile vergilendirilirken, doktoru, avukatı, mühendisi defter tutup, belge toplarken; telif hakkı istisnasına bazı sınırlamalar ve yükümlülükler getirmek, kültür ve sanat erbabı için pek fazla olmasa gerek.



## EKLER

### Danıştay Kararları:

sayfa

Ek 1: Danıştay Üçüncü Daire, E: 1994/04525, K: 1995/02397.....	148
Ek 2: Danıştay Dördüncü Daire, E: 1999/01346, K:1999/05194.....	151
Ek 3: Danıştay Dördüncü Daire, E: 1998/01039, K:1999/00538.....	157
Ek 4: Danıştay Dördüncü Daire, E: 1998/02246, K:1999/04348.....	161
Ek 5: Danıştay Onuncu Daire, E: 1992/ 04550, K: 1994/01856.....	169

### Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Muktezaları:

Ek 6: MBGGM'nın 25/08/1998 tarih 30688 sayılı Muktezası.....	175
Ek 7:MBGGM'nın 05/10/1998 tarih 35386 sayılı Muktezası.....	177
Ek 8: MBGGM'nın 28/04/1999 tarih 16464 sayılı Muktezası.....	179
Ek 9: MBGGM'nın 28/04/1999 tarih 16358 sayılı Muktezası.....	184
Ek 10: MBGGM'nın 03/05/1999 tarih17183 sayılı Muktezası.....	186

**Ek 1:**

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**Üçüncü Daire**

**Esas No:** 1994/04525

**Karar No:** 1995/02397

**ÖZETİ:** Dershanede ücretli olarak çalışan öğretmenlere, deneme sınavı soru kitapçığına soru hazırlamaları karşılığında ayrıca yapılan ödemelerin telif hakkı sayılarak vergilendirilmesi gerektiği hk.

**Temyiz İsteminde Bulunan :** ... Vergi Dairesi Müdürlüğü

**Karşı Taraf :** ...

**İstem Özet i :** Özel ders hane işletmeciliği işine iş tugal eden davacının 1990/Şubat ayında öğretmenlere ödediği ücretten gelir vergisinin eksik kesilmesi nedeniyle belirlenen matrah farkı üzerinden adına re'sen salınan gelir stopaj vergisi ile kesilen kaçakçılık cezasına karşı açılan davayı; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video, bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyun gibi kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılatın gelir vergisinden müstesna bulunduğu. 65. maddesinde ise, serbest meslek faaliyetinin 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 yapılması olarak tarif edildiği, olayda davacıların 1990 yılı faaliyetinin incelenmesi sonucunda bordroda

kayıtlı bulunan öğretmenlere deneme sınavı kitapçıkları ve test hazırlama karşılığı olarak ödenen paralar telif kazancı olarak % 10 stopaja tabi tutulduğu halde bu ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesinin gerektiği nedeniyle matrah belirlenmiş ise de, Milli Eğitim Bakanlığına Bağlı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği gereğince yapılan tip sözleşmesinde ve dershanede çalışan öğretmenlerle yapılan sözleşmede soru hazırlama karşılığında ücret ödenip ödenmeyeceği konusunda bir açıklama yapılmadığı, dolayısıyla, sözleşmelerinde test sorusu hazırlanacağına dair hüküm bulunmayan öğretmenlere özel dersanelere deneme sınavı kitapçıkları için test sorusu hazırlamaları karşılığında yapılan ödemelerin telif hakkı kabul edilmesinin yerinde olduğu gerekçesiyle kabul ederek tarhiyatı terkin eden Adana Birinci Vergi Mahkemesinin 31.05.1994 gün ve E:1994/207, K:1994/392 sayılı kararının; inceleme raporuna istinaden belirlenen matrah farkı üzerinden yapılan cezalı tarhiyatın yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması istemidir.

**Savunmanın Özeti :** Mahkeme kararının yerinde olduğu tasdikinin gerekeceği yolundadır.

**Tetkik Hakimi :** Gülsen Bişkin

**Düşüncesi :** Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar vergi mahkemesi kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

**Savcı :** Ahmet Göktuna

**Düşüncesi :** İleri sürülen bozma nedenleri, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49. maddesinin 1 numaralı bendinde öngörülen nedenlerden hiçbirisine girmediğinden, temyiz isteğinin reddi ile hukuka ve usul hükümlerine uygun bulunan vergi mahkemesi kararının onanması gerekeceği düşünülmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşülüp düşünüldü:

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Adana Birinci Vergi Mahkemesinin 31/05/1994 gün ve E:1994/207. K:1994/392 sayılı kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle dairemizce de uygun görülmüş olup temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına 13/09/1995 gününde oybirliğiyle karar verildi.

**Ek 2:**

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**Dördüncü Daire**

**Esas No:** 1999/01346

**Karar No:** 1999/05194

**ÖZETİ:** Öğretim üyesi olan davacının bir banka için düzenlediği raporlar nedeniyle aldığı telif ücretinin GVK'nun 18. maddesindeki istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği hk.

**Temyiz Eden :** ... Vergi Dairesi Müdürlüğü

**Karşı Taraf :** ...

**Vekili :** Av. ...

**İstenin Özeti :** ... Bankası'na müşavirlik hizmeti vermek suretiyle serbest "eslek kazancı elde ettiği halde mükellefiyet tesis ettirmeyen ve beyanda bulunmayan davacı adına, 1995 yılı için gelir vergisi ve geçici vergi salınmış, fon payı hesaplanıp, ağır kusur cezası kesilmiştir. İstanbul 5. Vergi Mahkemesi, 18/11/1998 günlü ve E:1997/1334, K:1998/1115 sayılı kararıyla; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek kazançlarındaki istisnayı düzenleyen 18. maddesinde; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam,' bestekar ve mucitlerin ve bunların kanuni Mirasçılarının şiir, hikaye,roman. makale,bil imsel araştırma ve incelemeleri, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılatın gelir vergisinden müstesna

olduğu, eserlerin neşir, temsil, icra ve tehir gibi suretlerde değerdendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretlerin istisnaya dahil olduğu, yukarıda yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesinin istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmeyeceğinin belirtildiğı, dosyanın incelenmesinden, davacının, ... Bankası'na verdiğı hizmetin, banka murahhas üyelik kararlarında müşavirlik hizmeti olarak adlandırıldığının saptandığı, davacının bankaya sunduğı raporların gazete, dergi ve televizyonda yayınlanması koşulunun gerçekleşmediğı ve eserlerin Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre bizzat davacı tarafından yaratılan eserler olmadığından davacının bankaya müşavirlik hizmeti verdiğı ve serbest meslek kazancı elde ettiğı dolayısıyla gelirinin vergiden müstesna olmadığı ileri sürülerek tarhiyat yapıldığının anlaşıldığı, ara kararı ile istenen belgelerin incelenmesinden ise, davacıya yapılan ödemelere ilişkin makbuzlarda ücretin, telif ücreti olarak belirtildiğı, davacı ile banka arasında yapılan sözleşmenin telif hakkı sözleşmesi olarak adlandırıldığı, bu sözleşmede; yapılan çalışmalar sonucunda düzenlenen ve bankanın telif ücretini ödediğı ekonomik raporların ve projelerin mülkiyetine bankanın sahip olacağı, bunları davacıdan izin almaya gerek olmaksızın kısmen veya tamamen yayınlanabileceğı veya başka bir şekilde kullanılabileceğinin ifade edildiğı anlaşıldığından davacının müellif sıfatıyla bilimsel inceleme ve araştırmalar sonucu düzenlendiğı raporlarla verdiğı hizmetin serbest meslek kazancı istisnasına girdiğı, bu eserlerin henüz yayınlanmamış olması hizmetin statüsünü değıştirmeyeceğinden yapılan tarhiyatta isabet görülmediğı gerekçesiyle vergi ve cezaların kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı idare, bankaya müşavirlik hizmeti veren davacının elde ettiğı gelirin istisna kapsamında olmadığı ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

**Savunmanın Özeti :** Savunma verilmemiştir.

**Danıştay Savcısı Nilgün Akpınar'ın Düşüncesi :** Gelir Vergisi Kanununun 65. maddesinde, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiş serbest meslek kazançlarında istisna başlıklı 18. maddesinde de, müellif mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam bestekar ve mucitlerin ve bunların

kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyuncu gibi eserlerini gazete dergi radyo televizyon ve videoda yayınlamak suretiyle elde ettikleri hasılatın gelir vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Madde hükmü uyarınca kazanç istisnasının uygulanabilmesi için. elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olması, kazancın maddede sayılan meslek erbabı tarafından elde edilmesi ve yaratılan eserlerin 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 1. maddesinde tanımlanan eser niteliğinde olması gerekmektedir.

5846 sayılı Kanunun 1. md. de eser sahibinin hususiyetini taşıyan ve kanun uyarınca ilim, edebiyat, musiki güzel sanatlar ve sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulleri olarak tanımlandıktan sonra kanun kapsamına giren eserler ilim ve edebiyat eserleri, musiki eserleri, güzel sanat ve sinema eserleri ol "k üzere dört grup halinde sayılmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesi uyarınca gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Ancak kanunda açıkça yazılı belli koşulların varlığı halinde bazı kazançlar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Kanun koyucunun serbest meslek kazançlarına istisna hükmü getirmekteki amacında müellif, mütercim heykeltıraş, ressam ve bestekarların ilmi, edebiyatı, kültürü ve güzel sanatları geliştirmek ve zenginleştirmek gayesi ile meydana getirdikleri eserlerin devamını ve teşvikini sağlamaktır.

Dosyanın incelenmesinden ise, öğretim görevlisi olan davacının ... Bankasına Türk ekonomisinin durumuna ilişkin olarak belirli sürelerde sözlü ya da yazılı raporlar düzenlediği, bu raporların davacı tarafından yaratılan eser niteliğinde olmadığı, bankanın 1993 ila 1996 Murahhas üyelik kararlarında da belirtildiği gibi yapılan hizmetin müşavirlik hizmeti olduğu anlaşıldığından, mahkemece davacı ile banka

arasında 24/12/1992 tarihinde yapılan sözleşmeye göre davacının müellif sıfatıyla hizmet Verdiği gerekçesiyle alınan ücretin telif ücreti olarak değerlendirilerek cezalı tarhiyatın terkin edilmesinde kanuna uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenle temyiz isteminin kabulü ile vergi mahkemesi kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

**Tetkik Hakimi Hayrettin Korucu'nun Düşüncesi :** Davacı tarafından düzenlenen ve 5846 sayılı Kanununun 1. maddesine göre "eser" kapsamında sayılmayan raporlar nedeniyle elde edilen gelirin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamında değerlendirilip vergiden müstesna tutulması mümkün bulunmadığından aksi yöndeki mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

## **TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

Uyuşmazlık, davacının ... Bankası'na vermiş olduğu müşavirlik hizmetlerinden elde ettiği kazancın, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda belirtilen "serbest meslek kazançlarındaki istisna"dan yararlanıp, yararlanmayacağına ilişkindir.

193 Gelir Vergisi Kanununun 65. maddesinde, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiş, serbest meslek faaliyeti de; 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 yapılması olarak tanımlanmıştır. Aynı kanunun "Serbest meslek kazançlarında istisnalar" başlıklı 18. maddesinde; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi



eserlerini gazete, dergi, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılatın gelir vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu kazanç istisnasının uygulanabilmesi için, maddede yer alan fikri ürünlerin serbest meslek faaliyeti olarak meydana getirilmesi, dolayısıyla elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olması gerekmektedir. Bunun yanı sıra, serbest meslek faaliyeti sonucu ortaya konulan çalışmaların istisna kapsamında olabilmesi için bu çalışma, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu uyarınca eser sayılmalıdır. Sözü edilen Kanununun 1. maddesinde eser; sahibinin hususiyetini taşıyan ve kanun uyarınca ilim, edebiyat, musiki, güzel sanatlar ve sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulleri olarak tanımlanmış, bu kanun kapsamına giren eserler ilim ve edebiyat eserleri ile musiki eserleri, güzel sanat ve sinema eserleri olmak üzere dört grup halinde sayılmıştır.

Bir fikir ürününün eser sayılmasındaki önem, onun korunmasıyla sıkı sıkıya ilgilidir. Koruma, ancak toplumun kültürünü geliştiren, zenginleştiren ve ona katkıda bulunan fikri ürünler için sağlanmaktadır. İşte Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesiyle getirilen istisnanın amacı da, bu şekilde toplum kültürüne katkıda bulunan, müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam, bestekarlar ve mucitlerin, ilim ve edebiyat eserleri ile musiki eserleri, güzel sanat ve sinema eserlerinin devamını sağlamak, teşvik etmektir.

Bu anlamda, ... Üniversitesinde Öğretim Üyesi olarak görev yapan davacının, Türk Ekonomisinin durumuna ilişkin olarak düzenlediği raporların, davacının bilgi ve tecrübesine dayanılarak hazırlanması, bunlar için telif sözleşmesi yapılması ve bunların karşılığında ödenen ücretin telif ücreti olarak adlandırılması, bu çalışmaların eser niteliğinde olduğunu ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde yer alan istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini göstermez. Ayrıca bu tür rapor ve benzeri çalışmalar nedeniyle hak sahiplerine yaptığı ödemelerden istisna hükmüne göre % 10 oranında tevkifat yapan ... Bankası adına bu ödemelerin istisna kapsamında

olmadığı belirtilerek ikmalen yapılan gelir (stopaj) vergisi tarhiyatlarına karşı açılan davaların vergi aslı yönünden reddi yolunda verilen mahkeme kararları Danıştay Dördüncü Dairesince onandığından davacının elde ettiği gelirin istisna kapsamında olduğu gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına ilişkin kararda isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, İstanbul 5. Vergi Mahkemesi'nin 18/11/1998 günlü ve E:1997/1334, K:1998/1115 sayılı kararının bozulmasına 28/12/1999 gününde oybirliğiyle karar verildi.

**Ek 3:**

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**Dördüncü Daire**

**Esas No:** 1998/01039

**Karar No:** 1999/00538

**ÖZETİ :**

Televizyon kanallarından biri ile imzalanan sözleşmede şirket unvanlı adresi ve hesap numarasının kullanıldığı dolayısıyla sözleşmenin davacı şirkete imzalandığının kabulü gerektiğinden, sözleşmenin show programını hazırlayan sanatçıyla imzalandığı sonucuna varılarak şirket adına yapılan tarhiyatın bu gerekçeyle kaldırılmasında isabet bulunmadığı hk.

**Temyiz Eden :** ... Vergi Dairesi Başkanlığı

**Karşı Taraf :** ... Müzik Üretim Pazarlama ve Ticaret Ltd.Şti.

**İstemin Özeti :** Televizyon kanallarından biri ile yapılan sözleşme sonucu olarak yayınlanan "... Show" adlı programdan elde ettiği gelirin kayıtlara intikal ettirmediği öne sürülen davacı şirket adına 1995 yılı için re'sen kurumlar vergisi salınmış, fon hesaplanmış, bunlar üzerinden ve geçici vergiye bağılı olarak ağır kusur cezası ve özel usulsüzlük cezası kesilmiştir, İstanbul 6. Vergi Mahkemesi 20/11/1997 günlü ve E:1997/855, K:1997/1251 sayılı kararıyla; davacı şirketin talk show programlarından elde ettiği geliri kayıtlara intikal ettirmediğinin yayıncı firma tarafından düzenlenen gider pusulası dikkate alınarak tespit edildiği, ancak inceleme raporuna ekli sözleşme ile söz konusu gider pusulalarının incelenmesi sonucu ödemelerin davacı şirket adına değil,

program yapımını üstlenen ... adına yapıldığı, bu gelirin davacı şirketle herhangi bir ilgisinin bulunmadığı, ...'in elde ettiği gelirin ise istisna kapsamında kabul edilmesi gerektiği, sözleşmenin davacı şirkette yapılması durumunda tüzel kişiliğe sahip olan şirketin serbest meslek faaliyetinde bulunması mümkün olmayacağından 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde belirtilen istisnadan yararlanamayacağı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı idare, ...'in davacı şirketin %90 hisseli ortağı olduğunu, sözleşmenin Şirket adına bu sanatçı tarafından imzalandığını, sözleşmede şirket unvanının vergi numarasının kullanıldığını, ödemelerin sanatçıya yapılmasının vergi kaçırma amacına yönelik bulunduğunu ileri sürmekte kararın bozulmasını istemektedir.

**Savunmanın Özeti :** Savunma verilmemiştir.

**Danıştay Savcısı Ayfer Özdemir'in Düşüncesi :** Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı idari Yargılama Usulü Yasasının 49. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp vergi mahkemesince verileri kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir.

Açıklanan nedenle temyiz isteminin reddi ne vergi mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

**Tetkik Hakimi H. Gül Yılmaz'ın Düşüncesi :** Dava konusu olayda tarhiyat. ... Yayıncılık ve Filmcilik San. Tic. A.Ş. ne imzalanan "... Show" adlı programdan elde edilen gelirin beyan edilmemesi nedeniyle yapılmıştır. Söz konusu sözleşmede yer alan bilgileri dikkate alan inceleme elemanınca sözleşmenin taraflarının ... Yayıncılık A.Ş. ne ... Müzik Üretim Paz. San. ve Tic.Ltd.Şti. olduğu kabul edilmiştir. Nitekim sözleşmede şirketin unvanı, adresi, hesap numarası kullanılmış olup, bu bilgilerin ...'in kendi adına yaptığı bir sözleşmede kullanıldığının düşünülmesi söz konusu olamaz. Bu

itibarla sözleşmeyi imzalayan şirket adına yapılan tarhiyatın esasıyla ilgili bir karar verilmek üzere mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

## TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

... Yayıncılık ve Filmcilik Sanayi Ticaret Anonim Şirketi ne imzalanan ... Show" adlı programla ilgili sözleşmede, sözleşmenin diğer tarafı "... Müzik Üretim" olarak gösterilmiş, adres olarak şirketin adresi, şirketin vergi dairesi numarası kullanılmıştır. Sanatçı ... Müzik Üretim Pazarlama Sanayi ve Ticaret Limited şirketinin %90 hisseli ortağı olup, 22/12/1992 tarihli şirket ana sözleşmesine göre de on yıl için şirket müdürü olarak seçilmiştir. Dolayısıyla şirketle ilgili işlemlerin sürdürülmesinde kanuni temsilci sıfatıyla imza yetkisine sahiptir. Nitekim ... Yayıncılık A.Ş. ile sözleşmeyi ...'in şirketin temsilcisi sıfatıyla imzaladığı anlaşılmaktadır. Programın hazırlanması, sunulması ile ilgili olarak ...'in birtakım görev ve sorumluluklarının bulunması, sözleşmenin sanatçıyla imzalandığı sonucunu doğurmaz. Bu itibarla ... Yayıncılık ve Filmcilik A.Ş. ile imzalanan sözleşmenin, şirketten ayrı ve müstakilen sanatçı ...'le gerçekleştirildiğinden bahiste, tarhiyat muhatabının yanlış belirlendiği, sözleşme nedeniyle elde edilen gelirin şirkete ait olmadığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar veren mahkeme kararında isabet görülmemiştir.

Mahkeme kararında, sözleşmenin sanatçı ile imzalandığı kabul edilmekte, şirket adına yapılan tarhiyatın bu nedenle kaldırılmasına karar verilmekte, öte yandan ... adına bir tarhiyat yapılması halinde ise elde edilen gelirin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde öngörülen istisna kapsamında değeri değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Uyuşmazlık konusu olayda tarhiyat, ... Müzik Üretim Paz. San. ve Tic. Ltd. Şti. adına yapılmış olup, mahkemece bu konuda bir karar verilmesi gerekmektedir. Yargı yerlerince ancak dava konusu edilen işlemin hukuka uygunluğunun denetiminin yapılması mümkündür. İdarece tesis edilmemiş ya da tesis edilmesi muhtemel işlemler

hakkında yargı kararında değerlendirmeler yapılması ve görüş bildirilmesi söz konusu olamaz. Bu itibarla mahkeme kararı hukuka uygun bulunmamıştır.

Bu nedenlerle, İstanbul 6.Vergi Mahkemesinin 20/11/1997 günlü ve E:1997/855, K:1997/1251 sayılı kararının bozulmasına 18/2/1999 gününde oybirliğiyle karar verildi.

**Ek 4:**

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**Dördüncü Daire**

**Esas No:** 1998/02246

**Karar No:** 1999/04348

**ÖZETİ:** Özel televizyon kanallarından Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde sayılan işler dışında yapımcılık ve sunuculuk yapan davacının elde ettiği getirin istisna kapsamında olmaması nedeniyle serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği hk.

**Temyiz Eden Taraflar :**

1- ... Vergi Dairesi Müdürlüğü

2- ...

**İstem Özet i :** 1994 yılı işlemleri incelenen davacının, özel televizyon kanallarında yapımcılığını ve sunuculuğunu üstlendiği programlardan elde ettiği kazancın Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde yer alan istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği ileri sürülerek, serbest meslek kazancının beyan edilmemesi nedeniyle re'sen gelir vergisi ve geçici vergi salınmış, fon hesaplanmış ve kaçakçılık ve özel usulsüzlük cezaları kesilmiştir, İstanbul 8. Vergi Mahkemesi 11/3/1998 günlü ve E:1997/993, K:1998/335 sayılı kararıyla; Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde yer alan istisnanın getiriliş amacının, müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam ve bestekarların, ilmi, edebiyatı, kültürü ve güzel sanatları geliştirmek için meydana

getirilen eserlerin devamını sağlamak olduğu, davacının yapımını ve sunuculuğunu üstlendiği programların ise kültürel ve sosyal amaçtan ziyade eğlence içerikli olup, yarışmacılara hediye vermek suretiyle programın izlenme oranını artırmaya yönelik olduğu, fikir ve sanat eseri olarak kabul edilemeyeceği, bu nedenle elde edilen serbest meslek kazancının Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamında değerlendirilemeyeceği, bulunan matrah farkı üzerinden salınan gelir vergisinin yasaya uygun bulunduğu, matrah farkı davacıya ödeme yapan şirketin belgeleri dikkate alınarak hesaplandığından olaya ağır kusur cezası uygulanacağı, ikmalen ve re\*sen yapılan tarhiyatlarda geçici vergi istenemeyeceği, fonların beyan üzerinden hesaplanacağı gerekçesiyle, davanın vergi aslına ve özel usulsüzlük cezasına ilişkin kısmının reddine, kaçakçılık cezasının ağır kusur cezasına çevrilmesine geçici vergi, fon ve bunlara ait cezaların kaldırılmasına karar vermiştir. Davacı, serbest meslek faaliyetinin istisna kapsamında olduğunu, benzer programların bu istisnadan yararlandığını, davalı idare ise yapılan tarhiyatın yasaya uygun bulunduğunu ileri sürmekte ve kararın bozulmasını istemektedirler.

**Savunmanın Özeti :** Davalı idare, yasal dayanaktan yoksun bulunan karşı taraf temyiz isteminin reddi gerektiğini savunmaktadır.

**Danıştay Savcısı Anıl Genç'in Düşüncesi :** Uyuşmazlık, davacının 1994 ve 1995 yıllarında elde ettiği serbest meslek kazancının Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamında değerlendirilmesi kabul edilmeyerek bulunan matrah farkı üzerinden salınan cezalı gelir vergisi, geçici vergi ve fon payı ile kesilen özel usulsüzlük cezalarına karşı açılan davayı kısmen kabul eden mahkeme kararının bozulması istemine ilişkindir.

Gelir Vergisi Kanununun 65. maddesinde, her türlü serbest meslek faaliyetinden değer kazançların serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiş serbest meslek kazançlarında istisna başlıklı 18. maddesinde de müellif mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam bestekar ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman,



makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyuncu gibi eserlerini gazete dergi radyo televizyon ve videoda yayınlamak suretiyle elde ettikleri hasılatın gelir vergi sinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Madde hükmü uyarınca kazanç istisnasının uygulanabilmesi için, elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olması, kazancın maddede sayılan meslek erbabı tarafından elde edilmesi ve yaratılan eserlerin 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 1. maddesinde tanımlanan eser niteliğinde olması gerekmektedir.

5846 sayılı Kanunun 1. md.de eser sahibinin hususiyetini taşıyan ve kanun uyarınca film, edebiyat, musiki güzel sanatlar ve sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulleri olarak tanımlandıktan sonra kanun kapsamına giren eserler ilim ve edebiyat eserleri, musiki eserleri, güzel sanat ve sinema eserleri olmak üzere dört grup halinde sayılmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesi uyarınca gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Ancak Kanunda açıkça yazılı belli koşulların varlığı halinde bazı kazançlar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Kanun koyucunun serbest meslek kazançlarına istisna hükmü getirmekteki amacında müellif, mütercim heykeltıraş, ressam ve bestekarların ilmi, edebiyatı, kültürü ve güzel sanatları geliştirmek ve zenginleştirmek gayesi ile meydana getirdikleri eserlerin devamını ve teşvikini sağlamaktır.

Davacının yapıcılığını ve sunuculuğunu yaptığı programlar ise özel televizyon kanallarının reytingini yükseltmeyi amaçlayan eğlence ve yarışma programı olup yukarıda belirtilen eserlerden olmadığı gibi kültürel sosyal amaçtan da yoksundur.

Davacının programların akış metinlerinin yazarı olması sunuculuğunu yapması, isim, yayın, kullanma haklarının kendisine ait olması hazırlanan metinlerin fikir ve sanat eseri sayılması için yeterli kabul edilemez.

Kaldı ki, davacının sunuculuğunu yaptığı yarışma programlarının metinleri sunulacak programın ana metni olup, metinde sadece programa kimlerin katılacağı, hangi soruların sorulacağı gibi hususlar düzenlenmiş olup, bu metinlerin maddede belirtilen nitelikte televizyon senaryosu veya oyunu olarak kabulü mümkün değildir.

Bu durumda, davacı tarafından hazırlanan metinlerin 5846 sayılı Kanun gereğince senaryo ve eser kapsamında değerlendirilmesi mümkün görülmediğinden, gider belgelerinin ibraz edilmemesi nedeniyle sunuculuk hizmeti karşılığı elde edilen serbest meslek kazancının % 40'ının gider kabulüyle takdir edilen matrahta ve Gelir Vergisi Kanununun 121. maddesi uyarınca gelire dahil, kazanç ve iratlardan sadece bu Kanuna göre kesilmiş vergilerin gelir vergisinden mahsubunda isabetsizlik görülmemiştir.

Ancak matrahın bulunuş biçimi nedeniyle kusur cezası kesilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 31. maddesi ile yollamada bulunulan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 275. maddesinde Mahkemenin, çözümü özel veya teknik bir bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar vereceği hükme bağlanmış olup, hakimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişi incelemesi yaptırılmasına gerek bulunmadığı gibi davacının asliye hukuk mahkemesi kanalı ne yaptırmış olduğu bilirkişi incelemesi, sonucunu düzenlenen raporunda mahkemeyi bağlayıcı olduğu düşünülemez.

Kesilen özel usulsüzlük cezalarına gelince, Serbest meslek erbabı olan davacının mesleki faaliyeti nedeniyle. ... Prodüksiyon Hizmetleri A.Ş. ve ... Haber ve Görsel Yayıncılık A.Ş den ... 2000 ve ... adlı programlar için elde ettiği tahsilatlar karşılığı

serbest meslek makbuzu düzenlemediği ihtilafsız bulunduğundan Vergi Usul Kanununun 353/1. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi yerindedir.

Ancak, Vergi Usul Kanununun 4008 sayılı Kanunla değişik ve 6/7/1994 tarihinde yürürlüğe giren 353. maddesinin 1. fıkrasında, özel usulsüzlük cezasının nispeti % 3 iken % 25 olarak değiştirilmiş, 2/6/1995 tarihinde yürürlüğe giren 4108 sayılı Kanunla bu oran % 10 olarak belirlenmiştir.

Suç işleyen hakkında lehe olan yem hükmün uygulanması gerektiği yolundaki ceza hukukunun genel ilkesi uyarınca maddede öngörülen cezanın belgelere yazılması gereken meblağın % 10'u oranında kesilmesi gerekirken inceleme elemanı tarafından bu oranın 4008 sayılı Kanunun yürürlük tarihine göre % 25 olarak uygulanmasında yasaya uyarlık bulunmadığı gibi, maddede belirtilen belgelerin verilmediği ve alınmadığı hukuken geçerli olacak şekilde tespit edilmeden hasılatın % 40'ına isabet eden giderler için belge düzenlememe nedeniyle kesilen cezada da isabet görülmemiştir.

İkmalen ve resen yapılan tarhiyatlarda ayrıca geçici vergi salınmasına ve fon payı hesaplanmasına olanak bulunmadığından kararın bu hüküm fıkralarının aynı gerekçe ve nedenlerle onanması gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle mükellef temyiz isteminin kısmen kabulü ile kararın vergi aslına bağlı olarak kesilen ceza ile özel usulsüzlük cezalarına ilişkin hüküm fıkralarının bozulması, vergi dairesi müdürlüğünün geçici vergi ve fon payına ilişkin temyiz isteminin ise reddi gerektiği düşünülmektedir.

**Tetkik Hakimi Sevil Bozkurt'un Düşüncesi :** Davalı İdarenin temyiz dilekçesinde öne sürdüğü hususlar ile davacının gelir vergisi ve serbest meslek makbuzu düzenlememesi nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezasına yönelik iddialarının mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte olmadığı, ancak olaya niteliği itibarıyla kusur cezası uygulanmasının uygun olacağı, davacı tarafından yapılan

giderlerin belgelendirilmemesi nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezası yönünden ise, kanunda sözü edilen belgeleri almayan ve vermeyenlerin saptandığına ilişkin hukuken geçerli bir tespit olmadığından ceza kesilemeyeceği, dolayısıyla kararın bu hususlara ilişkin kısmının bozulması, davalı idare temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

## **TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince duruşma için tayin olunan günde Davalı İdareyi temsilen gelen Hazine Avukatı ... ile davacı vekili Av. ... dinlenip. Danıştay Savcısının düşüncesi alındıktan ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

193 Gelir Vergisi Kanununun 65. maddesinde her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiş, serbest meslek faaliyeti de, 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 yapılması olarak tanımlanmıştır. Aynı kanunun "Serbest meslek kazançlarında istisnalar" başlıklı 18. maddesinde, müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar ve mucitlerin ve bunların Kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılatın gelir vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu kazanç istisnasının uygulanabilmesi için, maddede yer alan fikri ürünlerin serbest meslek faaliyeti olarak meydana getirilmesi, dolayısıyla elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olması gerekmektedir. Bunun yanı sıra, serbest meslek faaliyeti

sonucu ortaya konulan çalışmaların istisna kapsamında olabilmesi için bu çalışma, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu uyarınca eser sayılmalıdır. Sözü edilen Kanunun 1. maddesinde eser sahibinin hususiyetim taşıyan ve kanun uyarınca ilim, edebiyat, musiki, güzel sanatlar ve sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulleri olarak tanımlanmış, bu kanun kapsamına giren eserler ilim ve edebiyat eserleri ile musiki eserleri, güzel sanat ve sinema eserleri olmak üzere dört grup halinde sayılmıştır.

Bir fikir ürününün eser sayılmasındaki önem, onun korunmasıyla sıkı sıkıya ilgilidir. Koruma, ancak toplumun kültürünü geliştiren, zenginleştiren ve ona katkıda bulunan fikri ürünler için sağlanmaktadır. İşte Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesiyle getirilen istisnanın amacı da, bu şekilde toplum kültürüne katkıda bulunan, müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam, bestekarlar ve mucitlerin, ilim ve edebiyat eserleri ile musiki eserleri, güzel sanat ve sinema eserlerinin devamını sağlamak, teşvik etmektir.

Bu anlamda, davacının yapımcılığını ve sunuculuğunu üstlendiği bir programın kendisinin özgün yaratıcılığını içermesi ve bu program nedeniyle maddi haklar açısından korunması, bu çalışmanın eser niteliğinde olduğunu ve Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde de yer alan istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini göstermez. Davacının iddia ettiği üzere benzer programlar nedeniyle idarenin farklı uygulamalar yapması da bu gerçeği değiştirmez. Zira yukarıda belirtilen kanun hükümleri karşısında fiili bazı durumların veya hatalı uygulamaların davacı ya bir hak sağlamayacağı açıktır. Bu nedenle davacının serbest meslek faaliyetinden elde ettiği kazancın, Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde yer alan istisna kapsamında değerlendirilmemesi ve bu gelirin beyan edilmemesi nedeniyle hesaplanan matrah üzerinden salınan gelir vergisi yasaya uygun bulunmuştur.

Ancak; tarhiyatın, davacının hazırladığı programların eser niteliğinde olduğunun kabul edilmemesi nedeniyle yapıldığı, elde edilen gelirin davalı idarenin bilgisi dışında bırakılmasında vergi kaçırma kasdı bulunmadığı, matrahın davacıya ödeme yapan

şirketin belgelerinin incelenmesi sonucu ortaya çıktığı dikkate alındığında olaya kusur cezası uygulanması uygun olacaktır.

Davacı adına, elde ettiği serbest meslek kazancı nedeniyle serbest meslek makbuzu düzenlemediği ve hasılatın % 40'ı oranında gider yaptığı halde bu giderleri belgelendirmediği ileri sürülerek özel usulsüzlük cezaları kesilmiştir inceleme raporu ile, davacının yapımını ve sunumu üstlendiği programlar karşılığı elde ettiği gelirler için Televizyon kanalları tarafından gider pusulaları düzenlendiği belirlenmiştir. Davacı her ne kadar bu gelir için serbest meslek makbuzu düzenlememişse de, gider pusulaları, serbest meslek makbuzunda yer alması gereken bilgileri ihtiva etmektedir. Dolayısıyla, bu nedenle kesilen özel usulsüzlük cezasında isabet görülmemiştir. Davacının giderlerini belgelendirilmesi nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezası yönünden ise, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353. maddesinin 1. fıkrası uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için öncelikle maddede sayılan belgelerin verilmediğinin ve alınmadığının belirlenmesi ve bu belgeleri vermeyen ve almayanların saptandığına ilişkin hukuken geçerli bir tespit mevcut olması gerekmektedir. Olayda bu şekilde yapılmış bir tespit bulunmadığından, kesilen ceza yasaya uygun görülmemiştir.

Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün temyiz dilekçesinde ileri sürdüğü iddialar, bozulması istenen kararın dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle davacı temyiz isteminin kısmen kabulüyle İstanbul 8. Vergi Mahkemesi 11/3/1998 günlü ve E:1997/993, K:1998/335 sayılı kararının gelir vergisine ait kaçakçılık cezası ile özel usulsüzlük cezalarına ilişkin kısmının bozulmasına, diğer temyiz iddialarının ve davalı idare temyiz isteminin reddine, 18/11/1998 gününde oybirliğiyle karar verildi.

**Ek 5:**

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**Onuncu Daire**

**Esas No:** 1992/04550

**Karar No:** 1994/01856

**ÖZETİ:** Bilgisayar programlarının; ilim ve edebiyat eseri olarak 5846 sayılı fikir ve sanat Eserleri Kanunu kapsamında koruma altında bulunduğu;

Bilgisayar oyunlarının ise 3257 sayılı Sinema, Video ve Müzik Eserleri Kanunu kapsamında ayrıca korunması gerektiği hk.

**Temyiz Eden (Davacı) :** ... Bilgisayar Oyun Kasetleri İthalat ve Pazarlama Ltd. Şti.

**Karşı Taraf (Davalı) :** Kültür Bakanlığı

**İstemin Özeti :** Davacı şirket; distribütörü olduğu yurtdışındaki üreticilerden ithal ettiği bilgisayar oyunu disket ve kasetlerinin, 3257 sayılı Yasa kapsamında koruma altına alınarak bandrollenmesi yolundaki başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açtığı davayı reddeden Ankara 9. İdare Mahkemesinin 22/4/1992 gün ve E:1991/1175, K: 1992/666 sayılı kararının, temyizen incelenerek bozulmasını istemektedir.

**Savunmanın Özeti :** Yerinde olmadığı ileri sürülen temyiz isteminin reddi gerekeceği savunulmuştur.

**D.Tetkik Hakimi :** Gökhan Oğuz

**Danıştay Savcısı : Öcal Beningtann**

**Düşüncesi :** 3257 sayılı Sinema, Video ve Müzik Eserleri Kanunu'nun "Kapsam" başlıklı 2. maddesinde "Bu Kanun bir sanayi ve sanat dalı olan Türk Sineması ve Türk Müzik Sanatı Ürünlerinin teşvik edilmesi, eserlerin yapılması, denetlenmesi, dağıtılması, gösterilmesi ve icrası ve bu işlemlerden doğan telif ve gösterim ve icrası haklarının korunması esas ve usullerini kapsar" hükmü getirilmiştir.

Yukarıda metni açıklanan madde hükmünden anlaşılacağı üzere 3257 sayılı Kanunun kapsamı "Türk sineması ve Türk Müzik sanatı" ürünleridir.

Diğer taraftan 5846 sayılı "Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu"nun sinema eserleri başlıklı 5. maddesinin son fıkrasında sinema eseri kabul edilme koşulu olarak "projeksiyonla gösterilme" koşulu getirilmiştir.

Yukarıda açıklanan madde hükümlerinin birlikte incelenmesinden "Bilgisayar oyun, disket ve kasetlerinin ne 3257 ve ne de 5846 sayılı Kanun hükümlerine göre sinema eseri sayılmasına olanak bulunmadığından, davacı hakkında tesis edilen işlemde yasal düzenlemeye aykırılık bulunmadığından bu işlem aleyhine açılan davayı red eden mahkeme kararında isabetsizlik görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49. maddesi 1. fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp idare mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmediğinden temyiz isteminin reddiyle idare mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.



## TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Onuncu Dairesince gereği düşünüldü:

Davacı şirket, yurt dışındaki bazı üretici firmalardan distribütörlük hakkı alarak yurda ithal ettiği bilgisayar oyunu disket ve kasetlerinin, 3257 sayılı Yasa uyarınca koruma altına alınması ve bandrol verilmesi yolunda Kültür Bakanlığına başvurmuştur.

Yasal dayanağı 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu olan Fikir ve Sanat Eserlerinin İşaretlenmesi Hakkında Yönetmelik'in; 2. maddesinde, işaretlenecek eserler arasında disk ve disketler de sayılmış; 6/d maddesinde, fikir ürünü niteliğindeki disketleri üreten veya ithal eden gerçek ve tüzel kişilerin Kültür Bakanlığında yapımçı kodu alacağı hükmüne yer verilmiştir. Bilgisayar programı taşıyan disketleri üreten veya ithal eden gerçek ve tüzel kişilere Yönetmelik uyarınca işaretleme yapabilmeleri amacıyla yapımçı kodu veren, ancak bu kod ile üretilen programlara kayıt ve tescil edip işletme belgesi vermeyen davalı bakanlık, bu uygulamasından bahisle davacının başvurusunu reddetmiş ve bu ret işleminin iptali istemiyle dava açılmıştır.

Ankara 9. İdare Mahkemesi bilgisayar oyunlarının gerek 5846 sayılı Yasanın 1. maddesinde, sahibinin hususiyetini taşıyan ve aşağıdaki hükümler uyarınca ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat ürünü olarak tanımlanan eser kavramı kapsamında; gerekse, film, video, ses taşıyıcıları ve benzerleri üzerinde kaydedilmiş hareketli veya sesli fikir ve sanat mahsulleri ile geniş kapsamda Türk sineması ve Türk müzik sanatı ürünlerini koruma altına alan 3257 sayılı Yasa kapsamında bulunmadığı, bu itibarla bilgisayar oyunu disk ve kasetlerine bandrol verilmemesinin mevzuata uygun olduğu gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Davacı, usul ve yasaya aykırı olduğunu ileri sürdüğü anılan mahkeme kararının temyizden incelenerek bozulmasını istemektedir.

Hukukumuzda, sanayide uygulama imkanı olan ve teknik ilerlemeye yönelik sınai bir yenilik getirecek şekilde somutlaşmış bulunan teknik yaratmalar İhtira Beratı Kanunuyla, diğer fikir ve sanat eserleri ise 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunuyla korunmaktadır.

Eser, fikir ve sanat hukukunun temel kavramı olduğundan; pozitif hukukta belli yaptırımlara bağlanarak koruma altına alınacak fikir vs sanat eserlerinin kapsamının objektif ölçütlerle belirlenmesi zorunluluğu doğmaktadır.

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 1. maddesinde, eser; sahibinin hususiyetini taşıyan ve bu yasa hükümlerine göre ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulleri olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla 5846 sayılı Yasa uyarınca korunacak eserin; onu yaratan zihnin bireyselliğini gösteren özellikler ve yasada gösterilen dört eser grubunun birine dahil edilebilecek nitelikler taşıması zorunludur.

Anılan Yasanın 2. maddesi 1. fıkrasında ise "Her hangi bir şekilde dil ile ifade olunan bütün eserler" ilim ve edebiyat eseri olarak belirlenmiştir. Dil ile ifade olunan eserler geniş bir fikir alanı kapsarlar. Buna göre, korumanın tek gereği, fikri içeriği herhangi bir şekilde dil ile ifade edilen eserin, sahibinin hususiyetini taşımasıdır.

Bir bilgisayar diliyle ifade olunan ve bilgisayar sisteminin diğer bileşenleri ve kullanıcıları ile birlikte çatışması ve iletişimi işlevini üstlenen bilgisayar programları; program sonucunu doğuran hazırlık tasarım çalışmalarıyla birlikte ve her biçim altındaki ifadesiyle; eğer sahibinin kendi fikri yaratımı anlamında özgün ise Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 2/1. maddesi kapsamında ilim ve edebiyat eseri olarak korunacaktır. Bu şekilde koruna altına alınan eserler, programın herhangi bir elemanına tessel oluşturan fikirler değil, bunların bilgisayar programı olarak ifadeleridir.

Diğer taraftan, bir sanayi ve sanat dan olan Türk Sineması ve Türk müzik sanatı ürünlerinin teşvik edilmesi yanında; eserlerin yapılması, denetlenmesi, dağıtılması, gösterilmesi, icrası ve bu işlemlerden doğan telif, gösterim ve icrası haklarının korunmasına ilişkin esas ve usulleri de kapsayan 3257 sayılı Sinema, Video ve Müzik Eserleri Kanunu'nun 3. maddesiyle, 5846 sayılı Yasada belirlenen ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri dahilindeki fikir ve sanat ürünleri hareketli veya sesli olması ve film, video, ses taşıyıcıları ve benzerleri üzerine kaydedilmiş olması şartıyla, bu kanun kapsamında ayrıca koruma altına alınmıştır.

Sonuç itibariyle, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun 2/1. maddesi kapsamında ilim ve edebiyat eseri niteliğindeki bilgisayar programlarından; belli bir mizansen veya senaryo çerçevesindeki hareketli ve sesli görüntüleri bilgisayarın yeniden üretmesini sağlayan komutlar kümesini içeren bilgisayar oyunları; kaset, disk ve benzeri hareketli görüntü ve ses taşıyıcılarına veya iletilere kaydedilmiş ifadesiyle, 3257 sayılı Sinema, Video ve Müzik Eserleri Kanunu kapsamında bulunmaktadır.

Bu durumda, bilgisayar programlarının Fikir ve Sanat Eserleri Kanunuyla koruma altına alınan eser niteliğinde olmadığından bahisle, bilgisayar oyunlarının Sinema, Video ve Müzik Eserleri Kanunu kapsamında bulunmadığı yolundaki dava konusu işlem mevzuatımıza aykırı olup, davanın reddine ilişkin mahkeme kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle davacının temyiz isteminin kabulüne, Ankara 9. İdare Mahkemesinin 22/4/1992 gün ve E:1991/1175, K:1992/666 sayılı kararının bozulmasına 27/4/1994 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

**AZLIK OYU**

Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun bulunduğundan, davacının temyiz istemi reddedilerek kararın onanması gerekeceği oyu ile aksi yöndeki çoğunluk kararına katılmıyoruz.

**Ek 6:**

**T.C.**  
**MALİYE BAKANLIĞI**  
**Gelirler Genel Müdürlüğü**

**TARİH :** 25/08/1998

**SAYI :** B.07.0.GEL.0.40/4016-75/30688

**KONU :** Desinatörlük işinin serbest meslek faaliyetimi yoksa ticari faaliyet olarak mı değerlendirileceği hk.

**BURSA VALİLİĞİ**

(Defterdarlık: Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğüne)

**İLGİ :** 02/09/1997 tarih ve B.07.4.DEF.0.16.11/GVK:190-97-25/2642 sayılı yazınız.

İliniz ..... Vergi Dairesi mükelleflerinden ..... ile ilgili yazınızda; ödevlinin yaptığı desinatörlük işinin serbest meslek faaliyeti mi yoksa ticari faaliyet olarak mı değerlendirileceği konusunda tereddüde düşüldüğü anlaşılmıştır.

Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyette doğan kazancın ticari kazanç olduğu belirtilmiş, aynı Kanunu 65. maddesinde de "her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti: 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..." hükmü yer almıştır.

Öte yandan, aynı Kanununun 66/2. maddesinde ise, "bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar;" serbest meslek erbabı sayılırlar denilmiştir.

Adı geçenin desinatörlük işini kendisinin yapmayı başkalarına yaptırarak desenlerin satışı faaliyetinde bulunduğu anlaşılmıştır. Dolayısıyla, mükellefin sahibi bulunduğu işyerinde çalıştırdığı işçilere desen çizimi işini yaptırması, bu işçilerin idaresi ve yönetimi ile uğraşması ve üretilen mamulleri pazarlayıp satması, bir ticari organizasyonu gerektirmekte olup, bu işten elde edilen kazancında ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini ve gereğinin buna göre yapılarak, durumun adı geçene de bildirilmesini rica ederim.

**Ek 7:**

**T.C.**  
**MALİYE BAKANLIĞI**  
**Gelirler Genel Müdürlüğü**

**TARİH :** 05/10/1998

**SAYI :** B.07.0.GEL.0.50/5004-60-035386

**KONU :** Müzik eserlerinin kullanımından doğan telif haklarını koruyan ve hak sahiplerine ulaştıran birliğin faaliyetinin kurumlar vergisine tabi olup olmadığı hk.

.....

**İLGİ :** 26/06/1998 tarih ve 19-4/842 sayılı yazınız.

Yazınızda, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre müzik eserlerinin kullanımından doğan telif haklarını korumak ve hak sahiplerine (Besteci, söz yazarı, aranjör, editör) ulaştırmak amacıyla kurulduğu belirtilen Birliğinizin bu amaç çerçevesindeki faaliyetlerinden dolayı kurumlar vergisine tabi olup olmadığı sorulmaktadır.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinin C fıkrasıyla iktisadi kamu müesseseleri kurumlar vergisi mükellefiyetine alınmıştır. Aynı Kanunun 4. maddesinde de; devlete, belediyelere, özel idarelere ve diğer kamu idare ve müesseselerine ait veya tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi kamu müessesesi olduğu, bunların kazanç gayesi gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerine tesir etmeyeceği açıklanmıştır.

Birliğiniz, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunu uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilmektedir.

Buna göre, birliğinizin tüzel kişiliği itibariyle kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Ancak yazınızda belirtilen amacı gerçekleştirmek için mekanik Alan (Kaset, CD, Plak), Radyo-TV Alanı (TRT, zel Radyo ve TV'ler), Temsili alan (Gazino, Bar, Pavyon vb.) alanlarında telif takibi, tahsili ve dağıtımı hizmetlerinde bulunduğu ve bu hizmetler karşılığında telif hakkı bedellerinin % 15'inin Birliğiniz payı olarak kesildiği belirtilmektedir. Yazınızda belirtilen faaliyetler Birliğe bağlı yukarıda nitelikleri açıklanan iktisadi işletme oluşturmakta olup bu işletme kurumlar vergisi mükellefi olacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim



**Ek 8:**

**T.C.**  
**MALİYE BAKANLIĞI**  
**Gelirler Genel Müdürlüğü**

**TARİH :** 28/04/1999

**SAYI :** B.07.0.GEL.0.42/4215-4-1045/16464

**KONU :** Mükellefin GVK 18. maddesinde yer alan faaliyetini arzi olarak yapması ve bir takvim yılında elde ettiği hasılatın istisna tutarını aşp aşmaması halinde uygulanacak işlemler hk.

**ANKARA VALİLİĞİ**

(Defterdarlık: Vasıtasız V. Gelir Müdürlüğüne)

**İLGİ :** 9/9/1997 tarih ve B.07.4.DEF.0.06.11/GVK-11018-107/8286 sayılı yazımız.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde,

“Mükellef, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır...”

denilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununa 4369 sayılı Kanunla eklenen geçici 7. maddede,

“1/1/1999 – 31/12/2008 tarihleri arasında, Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde sayılan serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen hasılatın aynı Kanunun 103. maddesinde yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamını aşan kısmı için 18. maddedeki istisna uygulanmaz.

Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.”

hükmü yer almış ve istisna edilecek tutara sınırlama getirilmiştir.

Söz konusu istisna tutarı 1999 yılı için 7.000.000.000 liradır. Serbest meslek kazançlarına tanınan bu istisna, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiyi kapsamamaktadır.

Konuya ilişkin olarak 19/02/1999 tarih ve 23616 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 221, 4/3/1999 tarih ve 23629 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 223 ve 7/4/1999 tarih ve 23659 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 224 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde gerekli açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasında vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar belirtilmiş, aynı fıkranın 2 numaralı bendinde yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, 18 inci madde kapsamına giren serbest meslek işlerinde %10, diğerlerinde % 20 (% 20 oranı 99/12623 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Eki Karar gereğince 1/4/1999 tarihinden itibaren yapılan ödemeler için % 15’tir.) olarak tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır. Tevkifat uygulamasında serbest meslek kazancının devamlı veya arazi nitelikte olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Anılan Kanunun 1/1/1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 4369 sayılı Kanunla değiştirilen 80. maddesinin birinci fıkrasında;

“Bu Kanunun 2. maddesinin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı gelir unsurları ile ilişkilendirilemeyen gelirler, kaynağı ne olursa olsun diğer kazanç ve irat olarak bu bölümde yer alan hükümlere göre vergilendirilir.”

hükmüne yer verilmiş, üçüncü fıkrasında ise, bu madde hükmüne göre vergilendirme yapabilmek için bir takvim yılı içinde elde edilen diğer kazanç ve iratlar kapsamındaki gelirin, 103. maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşmasının şart olduğu belirtilmiştir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, yapılan değerlendirmede İlgili yazınız ekinde yer alan ve Suat Melek'e ait “Savunma Sanayiinde Kullanılan Kısaltmalar” ve “Ölçüler Birimler ve Tablolar” adlı kitapların Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde sayılan eserlerden olduğu sonucuna varılmıştır. Bu nedenle, kitapların satışından elde edilen gelir nedeniyle adı geçen Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde yer alan istisnadan faydalanması mümkün bulunmaktadır.

Buna göre; söz konusu kitapların 18. maddede belirtilen şekilde değerlendirilmesi karşılığında 1998 ve önceki yıllarda elde edilen hasılat üzerinden, bu hasılatın elde edildiği tarihte yürürlükte bulunan mevzuata göre belirlenen oranda (GVK. madde 94/2-a) vergi tevkifatı yapılacaktır. Bu suretle elde edilen kazanç için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmemesi ve diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de, bu kazancın beyannameye ithal edilmemesi gerekmektedir.

1/1/1999 tarihinden itibaren elde edilen hasılatlarla ilgili olarak ise, aşağıda açıklandığı şekilde işlem yapılması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren faaliyetlerin mutad meslek halinde ifa edildiği durumda, bu faaliyetten kazanç temin edilmemiş olsa dahi yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir. Bu durumda, Suat Melek'in faaliyetini mutad olarak sürdürmesi halinde, bu faaliyetinden dolayı elde edeceği hasılatı, istisna tutarına bakmaksızın yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmesi, beyan edeceği gelir vergisi matrahının hesaplanmasında da istisna tutarını indirmesi gerekecektir. Ayrıca, adı geçen faaliyetle ilgili giderlerini, istisna edilen kısma isabet eden ve (İstisna Tutarı / Toplam Hasılat) x Toplam Gider formülüne göre hesaplanan giderler hariç olmak üzere, indirim konusu yapması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 121. maddesi hükmü gereğince yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gereken ve 18. madde kapsamındaki serbest meslek kazançları üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, istisna tutarına isabet eden kısım hariç tevkifat edilen vergiler (İstisna Tutarı / Toplam Hasılat) x Toplam Tevkifat formülüne göre mahsup edilecektir.

Söz konusu faaliyetlerin mutad olarak yürütülmesi halinde, elde edilen hasılat tutarına bakılmaksızın geçici vergi beyannamesi verilmesi gerekmektedir. Geçici vergi matrahının tespitinde istisna tutarı dikkate alınacaktır. Tevkifat yoluyla kesilen vergilerden istisnaya isabet eden kısım düşüldükten sonra kalan tutar, hesaplanan geçici vergiden mahsup edilecektir. İstisnaya isabet eden tevkifat tutarı yukarıda belirtilen şekilde hesaplanacaktır.

Adı geçen, Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde yer alan faaliyetini arızı olarak yapması ve bir takvim yılında elde ettiği hasılatın istisna tutarını aşmaması halinde, beyanname verilmeyecek ve yapılan vergi tevkifatı nihai vergileme olacaktır. Fakat, elde ettiği hasılatın istisna tutarını geçmesi ve istisnadan sonra elde edilen kazancın da aynı Kanunun 80. maddesinde yer alan tutarı (bu tutar 1999 yılı için 3.500.000.000 liradır) aşması halinde, aşan kısım için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi gerekecektir.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren faaliyetlerin arızı olarak yapılması halinde, bu faaliyetler katma değer vergisine tabi olmayacaktır. Bu faaliyetlerin mutad meslek olarak yapılması durumunda ise, gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetinin sadece Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesine giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerin tamamının aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi ve kurumlara yapılması şartıyla katma değer vergisi yükümlülükleri, bunların hasılatlarına bağlı olmaksızın, 19 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde açıklandığı şekilde tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca yerine getirilecektir.

Diğer yandan, 224 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de açıklandığı üzere, mutad meslek olarak yapılsa dahi, münhasıran Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde belirtilen türden faaliyette bulunulması ve eserlerin sadece aynı Kanunun 94. maddesinde belirtilen kişi ve kurumlara teslim edilmesi şartına bağlı olarak istenilmesi halinde, defter tasdik ettirilmeyecek ve tutulmayacak ve belge düzenlenmeyecektir. Buna göre, defter tutma ve belge düzenleme yükümlülüğü gerektiren başka bir serbest meslek faaliyetiyle uğraşanlardan 18. maddede sayılan türden faaliyette bulunanlar ile münhasıran 18. maddede sayılan türden faaliyette bulunmakla birlikte 94. madde gereğince vergi tevkifatı yapmak zorunda olanların dışındakilere mal ve hizmet teslimi olanlar, bu faaliyetlerini mutad meslek olarak icra etmeleri halinde, hasılatları 4369 sayılı Kanunun 7. maddesinde belirtilen istisna tutarına (1999 yılı için 7.000.000.000 liradır) ulaşınca kadar defter tasdik ettirmeyecek ve belge düzenlemeyeceklerdir. İstisna tutarının yıl içinde aşılması halinde ise takip eden ayın başından itibaren defter tutma ve belge düzenleme zorunluluğu başlayacaktır.

Bilgi edinilmesini ve durumun adı geçene duyurulmasını rica ederim.

Bakan a.

Genel Müdür Yardımcısı

**Ek 9:**

**T.C.**  
**MALİYE BAKANLIĞI**  
**Gelirler Genel Müdürlüğü**

**TARİH:** 28.04.1999

**SAYI :** B.07.0.GEL.0.42/4215-6/16358

**KONU :** Özel eğlence düğün v.b. toplantılarda çalgı çalan ve şarkı söyleyen müzisyenler Odası üyelerinin bu faaliyetlerinin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi hk.

**AYDIN VALİLİĞİ**

(Defterdarlık: Gelir Müdürlüğüne)

**İLGİ :** İliniz Müzisyenler Odası Başkanlığından alınan 4/1/1999 tarih ve 99/01 sayılı yazının bir örneği ilişikte gönderilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65. maddesinde

“Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; 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....”

denilmiştir.

Öte yandan, aynı Kanunun 66. maddesine 4369 sayılı Kanunun 36. maddesiyle eklenen 4 numaralı bendinde ise,

“Dava vekilleri, müşavirler, diş protezcileri, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren mzık sanatçıları bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar.”

hükmü yer almıştır.

Bu hükümlere göre, özel eğlence, düğün ve benzeri toplantılarda çalgı alan ve şarkı söyleyen Müzisyenler Odası yelerinin bu faaliyetleri serbest meslek faaliyeti ve elde ettikleri kazanç da serbest meslek kazancıdır. Dolayısıyla vergilendirmenin buna göre yapılması gerekir.

Söz konusu müzisyenler, Gelir Vergisi Kanununun 66. maddesinin 5 numaralı bendinde sayılan serbest meslek erbabından olmadıklarından anılan bendin parantez içi hükmündeki muafiyetten yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini ve gereği ile durumun adı geçen kuruluşa bildirilmesini rica ederim.

Bakan a.

Genel Müdür Yardımcısı

**Ek 10:**

**T.C.**  
**MALİYE BAKANLIĞI**  
**Gelirler Genel Müdürlüğü**

**TARİH :** 03/05/1999

**SAYI :** B.07.0.GEL.0.42/4215-32/763/17183

**KONU :** Mükellefin televizyon programı çalışmalarının GVK 18. md kapsamına alınıp alınmayacağı hk.

**İSTANBUL VALİLİĞİ**

(Defterdarlık : Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğüne)

**İLGİ :** 17.111998 tarih ve B.07.0.DEF.0.34.11/VSZ-GVK-18/7966 sayılı yazınız.

İlgi yazınızda .....’un yapmış olduğu televizyon programı çalışmalarının Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda Bakanlığımız görüşü sorulmaktadır.

Adı geçenin ve söz konusu “.....” adlı televizyon programına ilişkin olarak .....Yayıncılık A.Ş. ile yapmış olduğu sözleşmenin incelenmesinden;

..... ‘un “.....” programında sanatçı/sunuculuk görevini anılan televizyon kuruluşuna karşı sözleşmede yer alan şart ve koşullara bağlı olarak ifa etmekle yükümlü olduğu,

Adı geçenin bu görevini televizyon kuruluşunun emir ve talimatları doğrultusunda yerine getirmeyi taahhüt ettiği,



Sanatçı/sunucunun aynı zamanda programların prodüksiyona katkıda bulunmayı, programın içeriğini hazırlayıp gösterime hazır hale getirmeyi, .....’nin gerçekleştirileceği başka programlarda da sanatçı/sunucu olarak görev ifa etmeyi taahhüt ettiği,

..... bünyesinde görev aldığı programların isim ve unvanları ile bu programların yazı ve formatlarının .....’ye ait olduğu ve adı geçenin bunları hiçbir suretle başkaca bir yayın kuruluşunda kullanmayacağını ve kullanılmasında rol ve görev almayacağını taahhüt ettiği,

Adı geçenin görev aldığı programların Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu, 3257 Sayılı Kanun ve bunlara bağlı olarak çıkartılmış tüzük ve yönetmeliklerde tadad edilen her türlü mali ve manevi hak sahibinin mutlak suretle ve münhasıran ..... olduğu, anlaşılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde;

“Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete , dergi, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.

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

Yukarıda yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez.

Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanunun 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.“

hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu madde hükmü ilgi yazınızda belirtilen konu bakımından değerlendirildiğinde, istisnanın, mükelleflerinin radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini televizyon ve videoda yayınlamak suretiyle elde ettikleri hasıllara tanındığı sonucuna ulaşılmaktadır. Buna göre istisnadan yararlanmak için öncelikle radyo ve televizyon senaryo ve oyunu niteliğinde bir eser meydana getirmek gerekmektedir.

Adi geçenin televizyon kuruluşu ile yapmış olduğu sözleşme hükümleri incelendiğinde, kendisinin tamamen işverenin talimatları doğrultusunda ve belirli bir işyerine bağlı olarak sanatçı / sunucu görevini ifa ettiği, yine sözleşme hükümlerine göre programların prodüksiyonuna katkı bulunma ve programın içeriğini hazırlayıp ve gösterime hazır hale getirmekle yükümlü olmakla yaptığı işin maddede sözü edilen nitelikte bir eser meydana getirmeyi kapsamadığı, programların her türlü hak sahibinin mutlak suretle ve münhasıran televizyon kuruluşu olduğu anlaşılmaktadır.

Bu özellikler dikkate alındığında, adi geçenin elde ettiği hasılların serbest meslek faaliyetinden kaynaklanmadığı, Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinde tanımlanan ücret olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Buna göre, adi geçenin “.....” adlı televizyon programında , televizyon kuruluşu ile arasında yapılan sözleşme hükümleri çerçevesinde ifa ettiği sanatçı / sunucu görevi karşılığında elde ettiği gelir, Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinde tanımlanan ücret niteliğindedir. Bu nedenle de anılan Kanunun 18. maddesindeki istisnadan yararlanması mümkün değildir.

Diğer taraftan, söz konusu televizyon programı, adı geçen tarafından ücretli konumuna girmeksizin bağımsız olarak ifa edilen bir serbest meslek faaliyeti sonucundan hazırlanmış olsaydı dahi, 18. maddede belirtilen nitelikleri haiz bir eser olmadığından, elde edilen hasılatın anılan maddedeki istisnadan yararlanması mümkün olmayacak.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.

Bakan a.

Genel Müdür Yardımcısı

## KAYNAKÇA

### Kitaplar

Altuntaş, Muhiddin. **Telif Kazançlarının Vergilendirilmesinin Mevzuat ve Uygulama Açısından Analizi**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 1996.

Akıntürk, Turgut. **Temel Hukuk**. Eskişehir: Açıköğretim Fakültesi Yayınları, No: 6, 2000.

Ayiter, Nüşin. **Hukukta Fikir ve Sanat Ürünleri**. Ankara: Sevinç Matbaası, 1981.

Beşiroğlu, Akın. **Düşünce Ürünleri Üzerinde Haklar**. Ankara: Acar Matbaası, 1999.

Bıyık, Recep ve Kıratlı, Aydın. **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**. İstanbul: Acar Matbaacılık, 2000

Bilge, Necip. **Hukuk Başlangıcı**. Ankara: Turhan Yayınları, 1994.

Dardağan, Esra. **Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Haklardan Doğan Kanunlar İhtilafı**. Ankara: Betik Yayıncılık, 2000.

Duman, Ömer., Karyağdı, Nazmi. **Telif Kazançlarının Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirilmesi**. Ankara: Kültür Bakanlığı Yayınları-2403, 2000.

DPT Özel İhtisas Komisyonu Raporu, **Fikri Haklar**, Ankara 2000.

Erel, Şafak N. **Türk Fikir ve Sanat Hukuku**. Ankara: İmaj Yayınları, 1998.

Gökyayla, K.Emre. **Telif Hakkı ve Telif Hakkının Devri Sözleşmesi**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2001.

Görgün, Şanal. **Hukukun Temel Kavramları**. Ankara: Teori kitapevi, 1985.

Gözübüyük, Şeref. **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**. Ankara: Turhan Yayınları, 1993.

Güneş, Gülsen. **Türk Hukukunda Entelektüel Sinai Haklar ve Vergilendirilmesi**. İstanbul: Alfa Yayınları, 1997.

Güriz, Adnan. **Hukuk Başlangıcı**. Ankara: Siyasal Kitapevi, 1994.

Kızılot, Şükrü. **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulanması**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000.

\_\_\_\_\_. **“Danıştay Kararları ve Muktezalar**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1993.

\_\_\_\_\_. **“Danıştay Kararları ve Muktezalar**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1998.

\_\_\_\_\_. **“Danıştay Kararları ve Özelgeler**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000.

Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2001**. İstanbul: Acar Matbaacılık, 2001

Özyürek, Mustafa., Sönmez, Erdal., Ayaz, Garip. **Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi**. Ankara: TÜRMOB Yayınları-65, 1995.

Özbalcı, Yılmaz. **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2001.

- \_\_\_\_\_. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları.** İstanbul: Sermet Matbaası, 1975.
- Öztrak, İlhan. **Fikir ve Sanat Eseri Üzerindeki Haklar.** Ankara: Ankara Üniversitesi SBF Yayınları, 1971.
- Özyürek, Mustafa., Sönmez, Erdal., Ayaz, Garip. **Yeni Vergi Kanununun Yorum ve Açıklamaları(4444 Sayılı Kanun).** Ankara: TÜRMOB Yayınları, No: 88, 1999
- Seyidoğlu, Halil. **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük.** İstanbul: Kurtiş Matbaacılık, 2. baskı, 1999.
- Şenyüz, Doğan. **Türk Vergi Sistemi.** Bursa: Ezgi Kitabevi, 2000.
- Yarsuvat, Duygun. **Eser Sahibi ve Hakları.** İstanbul: Güryay Matbaacılık, 1984.
- Yosmaoğlu, Nevzat. **Dünyada ve Türkiye de Patentler, Known – How’lar, Marklar.** Ankara: Mis Matbaası, 1978.

### Makaleler

Akdeniz, Kurtuluş ve Mısırlıoğlu, Ufuk. “Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 127.

“Danıştay Kararları”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 67, Temmuz 1998.

“Danıştay Kararları, Muktezalar, Genelgeler”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 280, 15 Eylül 1998

Duman, Ömer. “Telif Kazançları İstisnası - 1,” **Maliye ve sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 283.

\_\_\_\_\_. “Telif Kazançları İstisnası – 2,” **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:284

\_\_\_\_\_. “Yeni Düzenlemeler Işığında Telif Haklarından Elde Edilen Kazançlar ve Vergilendirilmesi, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 214

\_\_\_\_\_. “Telif Haklarından Elde Edilen Kazançların GVK Karşısındaki Durumu,” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 217.

Duru, Cihan. “Gelir Vergisine Tabi Olan Sınırlı, Ayni, Ticari, Sınai ve Fikri Haklar”, **Vergi Sorunları Dergisi** . 1984.

Erkan, Mehmet. “Telif Hakları ve İhtira Beratlarının Hukuki Mahiyeti.....Doğan Kazançların Vergilendirilmesi,” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 203

Erol, Can. “Uluslararası Vergi Anlaşmalarına Göre Telif ve Patent Haklarının Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 72, Aralık 1998,

Esen, Ahmet. “Telif Kazançlarının Vergilendirilmesindeki Belirsizlikler”, **Maliye postası Dergisi**, Sayı: 485, Kasım 2000.

Gedik, Birgül. “Fikri Haklar ile 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda 4630 Sayılı Kanunla Yapılan Bazı Değişikliklerin İrdelenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 239, Temmuz 2001.

Işık, Hüseyin “Fikri Mülkiyet Hukukuna Paralel Olarak Gelri Vergisi Kanununda Yapılması Gereken Değişiklikler”, **Mükellefin Dergisi Dergisi**, Haziran 2001.

Kaplan, M. Ali. “Telif Kazançları ile Mucitlerin İhtira Beratı Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Maliye ve postacı Dergisi Dergisi**, Sayı:465, 15 Ocak 2000.

“Muafiyet ve İstisnalar: GVK-18”, **Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı:150, Ekim 2000.

Öçal, Akar. “Telif Haklarının Ticaret Şirketlerine Sermaye Olarak Getirileceğini Öngören 139/8 Maddesi Karşısında Sinemaya İlişkin Hakların Durumu.,” **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**

Özbakır, Ahmet. “Telif Hakkının Gayrimenkul Sermaye İradı Sayılması ve Vergilendirilmesi,” **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:178

Sönmez, Erdal ve Ayaz, Garip. “Telif Kazançları İstisnası ve Beyanı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 207

Süral, Arıcan. “Telif Kazançlarının Katma Değer Vergisi Açısından Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 78.



Süzer, Sami. "Telif Haklarının Vergilendirilmesinde Yeni Dönem", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi** , Sayı 292, 15 Mart 1999.

\_\_\_\_\_. "Telif Hakları Bilmecesi", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 294, 15 Nisan 1999.

\_\_\_\_\_. "Son Düzenlemelerde Telif Haklarının Vergilendirilmesi", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi** , Sayı 304, 15 Eylül 1999.

Şeker, H. Nezh. "Fikir ve Sanat Eserleri Kazançları İstisnası," **Vergi Sorunları Dergisi**, 1982

Varcan, Nezh. "Telif Hakkı ve Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi", **E.İ.T.İ.A.D.**, Cilt 1. Sayı 2, Haziran 1983.

Yakışıklı, Ramazan. "Telif Haklarının Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 160, 1995.

Yıldırım, A. Ercan. "Telif Kazançları İstisnası ve Özel Televizyon Kuruluşlarındaki Uygulamaları," **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi** , Sayı:308,

\_\_\_\_\_. "Türk Vergi Sistemi ve Uluslar arası Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Dar Mükelleflerde Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi** , Sayı 141, Ocak 2000.

\_\_\_\_\_. "Telif Hakları ve İhtira Beratlarından Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi", **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 90, Haziran 2000.

Yılmaz, Kazım. “Telif Kazançlarında KDV Açısından Vergi Sorumlusunun Sorumluluğunun Sınırı”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi** , Sayı: 157

### **Kanunlar**

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, **Resmi Gazete**, 10700, 6 Ocak 1961.

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, **Resmi Gazete**, 7229, 10 Haziran 1949.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, **Resmi Gazete**, 18563, 2 Kasım 1984.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, **Resmi Gazete**, 10231, 15 Haziran 1959.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, **Resmi Gazete**, 10703, 10 Ocak 1961.

5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu, **Resmi Gazete**, 7981, 13 Aralık 1951

3257 Sayılı Sinema, Video ve Müzik Eserleri Kanunu, **Resmi Gazete**, 19012, 7 Şubat 1986

### **Diğer**

Türk Dil Kurumu, “TDK”: Türkçe Sözlük, Cilt 1, a-j, Ankara: 1999.

Türk Dil Kurumu, “TDK”: Türkçe Sözlük, Cilt 2, k-z, Ankara: 1999.

[www.mis.boun.edu.tr/umits/fikir/htm](http://www.mis.boun.edu.tr/umits/fikir/htm), “Fikri Haklar ve Sınai Mülkiyet Hakları”

[www.ceviriderneği.org/yeni/telif%20hakki.doc](http://www.ceviriderneği.org/yeni/telif%20hakki.doc), “Hukuk Düzeni ve Fikri Haklar”

[www.dialogprestige.com](http://www.dialogprestige.com). “İnteraktif Mevzuat Koleksiyonu”