

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

TELİF HAKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

MÜZEYYEN BEYZA CANGÜVEN

İstanbul, 2019

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

TELİF HAKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

MÜZEYYEN BEYZA CANGÜVEN

Danışman: DR. ÖĞR. ÜYESİ FUNDA TUNÇEL

İstanbul, 2019



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS
öğrencisi MÜZEYYEN BEYZA CANGÜVEN'nin TELİF HAKLARININ
VERGİLENDİRİLMESİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 25.07.2019 tarih ve
2019-23/13 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / ~~oy çokluğu~~ ile Yüksek Lisans
Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 07.08.2019

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

1.	Tez Danışmanı	Dr. Öğr. Üyesi FUNDA TUNÇEL	
2.	Jüri Üyesi	Dr. Öğr. Üyesi BAŞAR SOYDAN	
3.	Jüri Üyesi	Dr. Öğr. Üyesi HAMDİ DENİZ EGE GÖKTUNA	

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyisim	: Müzeyyen Beyza Cangüven
Anabilim Dalı	: Maliye
Programı	: Mali Hukuk
Tez Danışmanı	: Dr. Öğr. Üyesi Funda Tunçel
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans Tezi, Temmuz 2019
Anahtar Kelimeler	: Gayrimaddi Hak, Fikri Mülkiyet, Telif, Eser, Eser Sahibi, Vergilendirme

ÖZET

TELİF HAKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Telif hakları, her türlü edebi eser, sinema eseri, musiki eser, güzel sanat eseri ile bilgisayar programları üzerindeki mali ve manevi hakları ifade etmektedir. Telif haklarına ilişkin yasal düzenlemeler 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanun’unda yer almaktadır. Telif haklarının vergilendirilmesine ilişkin yasal düzenlemeler ise tek bir kanunda yer almamaktadır. Telif haklarının vergilendirilmesi konusunda fikir sahibi olabilmek için, vergi mevzuatımızda yer alan pek çok kanun incelenmek zorundadır. Gelir Vergisi Kanun’u, bu hakların vergilendirilmesine ilişkin içerdiği istisna hükmü ile bu yasal düzenlemeler içinde ayrı bir öneme sahiptir. Diğer kanunlar bakımından ise bu hakların vergilendirilmesine dair özel bir düzenleme yer almamaktadır. Bu kanunlar bakımından gayrimaddi hakların vergilendirilmesine ilişkin genel hükümler telif hakları bakımından da geçerli olmaktadır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Müzeyyen Beyza Cangüven
Field : Finance
Programme : Financial Law
Supervisor : Lecturer Dr. Funda Tunçel
Degree Awarded and Date : Master, July 2019
Keywords : incorporeal right, intellectual property, copyright, work, author, taxation.

ABSTRACT

TAXATION OF COPYRIGHT

Copyrights express the financial and moral rights overall kinds of literary works, films, musical works, fine art and computer programs. Legal regulations regarding copyright are included in the Law No. 5846 on Intellectual and Artistic Works. The legal regulations regarding the taxation of copyright are not included in a single law. In order to have insight about the taxation of copyright, many laws in our tax legislation have to be examined. The Income Tax Law contains an exception provision for the taxation of these rights. Therefore, it has a special importance within the legal regulations. As for other laws, there is no specific regulation on the taxation of these rights. The general provisions regarding the taxation of incorporeal rights under these laws also apply to copyrights.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖZET	i
ABSTRACT.....	ii
KISALTMALAR	vii
1. GİRİŞ	1
2. TELİF HAKKININ HUKUK DÜZENİ İÇİNDE YERİ	3
2.1 Temel Kavramlar	3
2.1.1 Hak Kavramı	3
2.1.2 Kamu Hukukundan Doğan- Özel Hukuktan Doğan Haklar Ayrımı	3
2.1.3 Özel Hukuktan Doğan Hakların Ayrımı	5
2.1.3.1 Mutlak Hak- Nispi Hak Ayrımı	5
2.1.3.2 Kişilik Hakkı- Mamelek Hakkı Ayrımı	7
2.2 Telif Hakkı Kavramı	8
2.2.1 Genel Olarak	8
2.2.2 Telif Hakkı Kavramı	9
2.2.3 Telif Hakkının Niteliğini Açıklayan Teoriler	12
2.2.3.1 Fikri Mülkiyet Teorisi	12
2.2.3.2 Kişisel Haklar Teorisi	13
2.2.3.3 Gayrimaddi Haklar Teorisi ve İki Cephe Teorileri	13
2.2.3.4 Birlik Teorisi	13
2.2.3.5 Eser Sahipliği Teorisi	14
2.2.4 Telif Hakkının Tarihsel Gelişimi	14
2.2.4.1 İlk ve Ortaçağ'daki Durum	14
2.2.4.2 İmtiyazlar Dönemi- Ortaçağın Sonları ile Yeniçağ Arası Dönem	15
2.2.4.3 Yeniçağ Sonlarıyla Yakınçağ Arası Dönem	16
2.2.4.4 Uluslararası Alandaki Durum	18
2.2.4.4.1 Bern Anlaşması	18
2.2.4.4.2 Stockholm Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü Sözleşmesi	20
2.2.4.4.3 Amerika Kıtasındaki Anlaşmalar	20
2.2.4.4.4 Telif Hakları Evrensel Sözleşmesi	21
2.2.4.4.5 İcracı Sanatçıların, Fonogram Yapımcılarının ve Yayın Kuruluşlarının Korunmasına Dair Roma Anlaşması	21
2.2.4.4.6 Fikir Mülkiyeti Haklarının Ticari Niteliklerine İlişkin Anlaşma (TRIPS)	21
2.2.4.5 Türkiye'deki Durum	22
2.3 Fikir ve Sanat Eserleri	25
2.3.1 Eser Kavramı	25

2.3.1.1	Bir Fikri Çabanın Eser Olarak Kabul Edilebilmesi İçin Sahip Olması Gereken Unsurlar	26
2.3.1.2	Bern Anlaşmasında ve Yabancı Hukuklardaki Eser Tanımı	28
2.3.2	Eser Türleri	30
2.3.2.1	İlim ve Edebiyat Eserleri	30
2.3.2.1.1	Birinci Grup: Dil ve Yazı İle İfade Olunan Eserler, Bilgisayar Programları, Bir Sonraki Aşaması Program Sonucu Doğurması Koşuluyla Hazırlık Tasarımları.....	31
2.3.2.1.2	İkinci Grup: Sözsüz Sahne Eserleri	33
2.3.2.1.3	Üçüncü Grup: Estetik Vastfı Olmayan İlim ve Edebiyat Eserleri.....	33
2.3.2.2	Musiki Eserler.....	34
2.3.2.3	Güzel Sanat Eserleri.....	35
2.3.2.4	Sinema Eserleri	37
2.3.2.5	İşlenmeler ve Derlemeler.....	38
2.4	Eser Sahipliği Kavramı ve Eser Sahibinin Hakları.....	40
2.4.1	Eser Sahipliği Kavramı	40
2.4.2	Eser Sahibinin Hakları	49
2.4.2.1	Manevi Haklar	49
2.4.2.1.1	Eserin Umuma Arz Hakkı	50
2.4.2.1.2	Eser Sahibinin Adını Belirtme Hakkı.....	52
2.4.2.1.3	Eserde Değişiklik Yapılmasını Menetme Hakkı	54
2.4.2.1.4	Eser Sahibinin Zilyet ve Malike Karşı Kullanabileceği Haklar	55
2.4.2.2	Mali Haklar	58
2.4.2.2.1	İşleme Hakkı.....	59
2.4.2.2.2	Çoğaltma Hakkı.....	61
2.4.2.2.3	Yayma Hakkı	63
2.4.2.2.4	Temsil Hakkı	65
2.4.2.2.5	İşaret, Ses ve/veya Görüntü Nakline Yarayan Araçlarla Umuma İletim Hakkı	67
2.4.2.2.5	Güzel Sanat Eserlerinin Satış Bedellerinden Pay Verilmesi Hakkı.....	69
2.5	Bağlantılı Haklar.....	73

3. TELİF HAKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ..... 79

3.1	Vergi Usul Kanunu Bakımından Telif Haklarının Vergilendirilmesi	79
3.1.1	Genel Olarak	79
3.1.2	Vergi Mevzuatında Gayri Maddi Hak Tanımı.....	80
3.1.3	Vergi Usul Kanununda Gayri Maddi Hakların Değerlemesi.....	84
3.1.4	Telif Haklarının Değerlemesi.....	86
3.1.4.1	Bilgisayar Yazılımları Bakımından Değerleme.....	86
3.2.4.2	Müzik Eserleri Bakımından Değerleme	88

3.3.4.3	Diğer Eser Türleri Bakımından Değerleme	90
3.1.4	Vergi Usul Kanunu Kapsamından Telif Haklarının Amortismanı	90
3.2	Gelir Vergisi Bakımından Telif Haklarının Vergilendirilmesi.....	92
3.2.1	Genel Olarak	92
3.2.2	Ticari Kazanç Bakımından.....	93
3.2.2.1	Genel Olarak	93
3.2.2.2	Ticari Kazanç Kapsamında Telif Haklarının Vergilendirilmesi	97
3.2.3	Serbest Meslek Kazancı Bakımından	103
3.2.3.1	Genel Olarak	103
3.2.3.2	Serbest Meslek Kazancı Bakımından Telif Haklarının Vergilendirilmesi	104
3.2.3.3	GVK m.18 Kapsamında Telif Haklarının Durumu	107
3.2.3.3.1	İstisna Kapsamında Yer Alan Eserler.....	108
3.2.3.3.2	İstisna Kapsamında Yer Alan Kişiler	109
3.2.3.3.3	İstisnadan Yararlanabilme Şartları	110
3.2.4	Ücret Geliri Bakımından	114
3.2.4.1	Genel Olarak	114
3.2.4.2	Ücret Geliri Kapsamında Telif Haklarının Vergilendirilmesi	115
3.2.5	Gayrimenkul Sermaye İradı Bakımından	116
3.2.5.1	Genel Olarak	116
3.2.5.2	Gayrimenkul Sermaye İradı Kapsamında Telif Haklarının Vergilendirilmesi	117
3.2.6	Diğer Kazanç ve İratlar Bakımından	118
3.2.6.1	Genel Olarak	118
3.2.6.2	Diğer Kazanç ve İratlar Kapsamında Telif Haklarının Vergilendirilmesi	120
3.2.7	Dar Mükellef Gerçek Kişiler Bakımından Vergilendirme.....	121
3.2.7.1	Ticari Kazanç Bakımından	121
3.2.7.2	Serbest Meslek Kazancı Bakımından	122
3.2.7.3	Ücret Geliri Bakımından.....	124
3.2.7.4	Gayrimenkul Sermaye İradı Bakımından	124
3.2.7.5	Diğer Kazanç ve İratlar Bakımından	125
3.3	Kurumlar Vergisi Bakımından Telif Haklarının Vergilendirilmesi	126
3.3.1	Genel Olarak	126
3.3.2	Tam Mükellef Kurumlar Bakımından.....	128
3.3.3	Dar Mükellef Kurumlar Bakımından	129
3.3.3.1	Genel Olarak	129
3.3.3.1.1	Yıllık Beyan Esasında Vergilendirme	131
3.3.3.1.2	Özel Beyanname Esasında Vergilendirme	132
3.3.3.1.3	Tevkifat Esasında Vergilendirme	132
3.3.4	Uluslararası Vergi Anlaşmaları Kapsamında Telif Haklarının Vergilendirilmesi	134
3.3.4.1	Genel Olarak	134
3.3.4.2	OECD Modeli Kapsamında Telif Haklarının Vergilendirilmesi	137

3.3.4.3	Çifte Vergilendirme Anlaşmalarının 12. Maddesi Kapsamında Telif Haklarının Vergilendirilmesi	140
3.3.4.4	Çifte Vergilendirme Anlaşmalarının 13. Maddesi Kapsamında Telif Haklarının Vergilendirilmesi	142
3.4	Katma Değer Vergisi Bakımından Telif Haklarının Vergilendirilmesi.....	144
3.4.1	Genel Olarak	144
3.4.2	Ticari Faaliyet Kapsamında Telif Haklarının Vergilendirilmesi	145
3.4.3	Serbest Meslek Faaliyeti Kapsamında Telif Haklarının Vergilendirilmesi	146
3.4.3.1	KDV'nin Sorumlu Sıfatı ile Beyanı.....	146
3.4.3.2	KDV'nin Mükellefiyet Tesisi Sureti ile Beyanı	147
3.4.4	GVK m.70 Kapsamındaki Mal ve Hakların Kiraya Verilmesi Kapsamında Telif Haklarının Vergilendirilmesi.....	148
3.5	Veraset ve İntikal Vergisi Bakımından Telif Haklarının Vergilendirilmesi....	150
3.5.1	Genel Olarak	150
3.5.2	Veraset ve İntikal Vergisi Bakımından Telif Haklarının Vergilendirilmesi	150
4. SONUÇ		153
KAYNAKÇA		164

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
BM	Birleşmiş Milletler
E.	Esas
FSEK	Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu
GVGT	Gelir Vergisi Genel Tebliği
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
H.D.	Hukuk Dairesi
H.G.K.	Hukuk Genel Kurulu
HMK	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
K.	Karar
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVGUT	Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	Madde
No.lu	Numaralı
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
TMK.	Türk Medeni Kanunu
TRIPS	Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights (Fikri Mülkiyet Haklarının Ticarete İlişkin Yönleri Anlaşması)
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VİVK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
WIPO	World Intellectual Property Organization (Dünya Fikrî Mülkiyet Örgütü)

1. GİRİŞ

İnsan düşünen bir varlıktır. Düşünen bir varlık olarak insanın, kainatta yerini alması ile başlayan üretim süreci, insanlık var olduğu sürece devam edecektir. Düşünen insanın ürettiklerinin sınırını çizmek olanaksızdır. Sınırı çizilemeyen bu üretim faaliyeti içinde insanlığın ürettiği çok sayıda düşünce yer almaktadır. Bu düşüncelerden bazıları somutlaşmak, bir şekle bürünmek istememekte; bazıları ise bir şekle bürünüp paylaşılmak istemektedir. Düşüncelerinin kalıcılığını sağlamak ve kendinden sonra gelenlerle paylaşmak isteyen insan, bunları bir şekle büründürmek istemektedir. Bu şekil, kimi zaman düşüncelerini yazdığı bir roman veya hikaye; kimi zaman düşüncelerini sözlere ve melodiler döktüğü bir şarkı; kimi zaman el ustalığını konuşturduğu bir heykel; kimi zaman henüz ismi bile olmayan gelecekte bir adı olacak “eser” olarak karşımıza çıkmaktadır.

İnsanın durduramadığı düşüncelerinin maddi olarak varlık bulduğu ve genel olarak “eser” adını verdiğimiz bu fikri ürünler varlık buldukça, çoğaldıkça, paylaşıldıkça, korunmaya değer görülmüştür. Bu kapsamda eserleri korumak için; eseri, eser sahibini ve eser sahiplerinin eserleri üzerinde sahip olduğu haklarınısınırları çizilmeye çalışılmış ve gerek ulusal alanda gerek uluslararası alanda bazı düzenlemeler yapılmıştır.

Bu çalışmanın konusunu oluşturan telif haklarının arka planı yukarıda anlatılmaya çalışılan serüvendir. Telif hakları; eser sahibinin eseri üzerinde sahip olduğu manevi ve mali haklarının bütünüdür. Bu hak tarihsel süreçte, tıpkı diğer haklar gibi, kapsamının çizilmesine ve korunmaya ihtiyaç duymuştur.

Çalışmanın konusunu oluşturan telif hakları “fikri mülkiyet hakkı” kapsamında yer almaktadır. Fikri mülkiyet hakkı kavramı çatı bir kavramdır. Bu kavram bünyesinde hem telif haklarını hem de sınai mülkiyet haklarını barındırmaktadır. Çalışmanın konusu telif hakları ile sınırlandırılmıştır. Telif haklarının vergilendirilmesi boyutu çalışma kapsamından incelenmiştir.

Çalışma, iki temel başlık ve sonuç kısmından oluşmaktadır. Bu kapsamda ilk olarak hak kavramından yola çıkarak, telif hakkının hukuk düzeni içerisinde, nerede yer aldığının tespiti yapılmıştır. Bu tespit yapılırken telif haklarının tarihsel süreci ve konu olduğu uluslararası anlaşmalar incelenmiştir. Ayrıca konuya ilişkin iç hukuk, yabancı hukuk ve uluslararası sözleşmelerde yer alan düzenlemelere de yeri geldikçe değinilmiştir. Telif hakkı kavramına ilişkin bu genel tablo çizildikten sonra, telif hakkının kapsadığı manevi ve mali hakların kapsamına ilişkin açıklamalara geçilmiştir. Son olarak, bağlantılı hak sahiplerinin durumu açıklanarak bu başlık tamamlanmıştır.

İkinci olarak, sınırları çizilmeye çalışılan telif haklarının vergisel boyutu incelenmiştir. Özellikle eserler üzerinde yer alan bu haklar, diğer mal ve hizmetler gibi alım satıma; kiralamaya; devre konu olabilmektedirler. Alım-satım, kiralama, devir gibi hukuksal işlemlere konu olduklarında, meseleye vergi hukuku da dahil olmakta ve bu hakların ne şekilde vergilendirileceği konusu gündeme gelmektedir. Bu noktada, telif haklarının vergilendirilmesi boyutu Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ve Vergi Usul Kanunlarında yer alan düzenlemeler kapsamında incelenmiştir.

Çalışma, sonuç kısmında yapmış olduğumuz değerlendirme ile tamamlanmıştır.

2. TELİF HAKKININ HUKUK DÜZENİ İÇİNDE YERİ

2.1 Temel Kavramlar

2.1.1 Hak Kavramı

Hak, hukuk düzeni tarafından kişilere tanınmış olan yetkililerdir¹. Hakkın tanımı bu şekilde verildiğinde, her hakkın mutlaka bir hukuk kuralına dayanması, hukuk tarafından tanınmayan bir yetkinin veya korunmayan bir menfaatin “hak” olarak nitelendirilemeyeceği anlaşılmaktadır². Hukuk düzeninin tanıdığı hakkın ihlali halinde, kişi hukuk düzeninden hakkın korunmasını isteme yetkisine sahip olacaktır³.

Bilindiği üzere hukuk kuralları ile çok sayıda sosyal ilişki düzenlenmekte olup, mahiyetleri ve amaçları bakımından birbirinden farklı haklar mevcuttur⁴. Genel hukuk kavramı içerisinde, hak kavramı değişik şekillerde sınıflandırılmaktadır. Hukukta *Ulplanus* zamanından beri ortaya konulan ve günümüzde devam eden, hukuk öğretisinde de etkin bir şekilde kullanılan Kamu Hukuku ve Özel Hukuk ayrımı mevcuttur⁵.

Hak kavramı ve hakkın tasnifi, kamu-özel hukuk ayrımıyla da yakın ilişkilidir. Bu yakın ilişki nedeniyle kamu-özel hukuk ayrımından hareketle, hak kavramını ve telif hakkı kavramını açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1.2 Kamu Hukukundan Doğan- Özel Hukuktan Doğan Haklar Ayrımı

Kamu hakları; kaynağını hukuk kuralı olarak, anayasadan ve kamu hukukundan alan, genelde temel hak ve özgürlükler olmak üzere, özelde ise vatandaşların devlete karşı sahip oldukları yetkileri kapsayan haklarıdır. Örnek vermek

¹ Turgut Akıntürk ve Derya Ateş Karaman, **Medeni Hukuk**, Tıpkı 15. Baskı, İstanbul: Beta, 2010, s.29.

² Akıntürk ve Ateş Karaman, s.29.

³ Halûk Hâdi Sümer, **Hukuka Giriş Kavramlar & Kurumlar**, Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara: Seçkin, 2018, s.176.

⁴ Akıntürk ve Ateş Karaman, s.30.

⁵ Duygun Yarsuvat, **Türk Hukukunda Eser Sahibi ve Hakları**, Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul: Güryay Matbaacılık, 1984, s.11.

gerekirse, seçme hakkı, seçilme hakkı, dilekçe hakkı, eğitim öğretim hakkı gibi haklarıdır⁶. Ayrımın ikinci ayağını oluşturan özel haklar ise kaynağını özel hukuktan alan, toplumu oluşturan bireyler arasındaki ilişkileri düzenleyen hakları içerir. Özel hukuktan doğan ve “medeni haklar” olarak da ifade edilen bu haklara örnek olarak aynı haklar, alacak hakları, kişilik hakları ve fikri mülkiyet hakları gösterilebilir⁷.

Kamu hakları ve özel hakların ayrımında esas alınan kriterlerden ilki; özel haklardan yararlanma bakımından bireyler arasında eşitlik ilkesinin söz konusu oluşudur⁸. Örneğin, konu özel haklardan yararlanmak olduğunda, vatandaş-yabancı gibi bir ayrım yapılmaz. Özel hak olarak mülkiyet hakkından sadece vatandaşlar değil; yabancılar da, mevzuat çerçevesinde, vatandaşlar gibi, bu haklardan yararlanabilirler. Kamu hakları bakımından aynı hususları söyleyemeyiz. Kamu hakları temelde gücünü anayasadan alır ve ağırlıklı olarak vatandaşlar bu haklardan yararlanabilir⁹. Özel haklardan yararlanmada eşitlik ilkesi esas olduğundan yaş, cinsiyet, eğitim, ırk durumu gibi özelliklerin bir önemi yoktur. Kamu haklarından yararlanma bakımından eşitlik ilkesi söz konusu değildir. Örneğin seçme ve seçilme gibi siyasi haklardan sadece, onsekiz yaşını doldurmuş olan vatandaşlar yararlanabilmektedir¹⁰. Kamu hukukundan doğan haklar; bireyler ile devlet arasındaki ilişkileri ve bu kapsamda devletin yetki ve sorumluluklarını düzenlemektedir¹¹. Bir başka deyişle, kamu hukuku ilişkilerinde taraflardan biri devlet olduğundan, işin doğası gereği ilişkide ağırlığını, gücünü hissettirmektedir. Bu noktada, taraflar arasında statü ve konum açısından da bir denge veya eşitlikten bahsedilememektedir. Devletin taraf olduğu ilişkilerde, işin doğası gereği eşitlik ve dengeden söz edilemez. Bu tür ilişkilerde devlet, bazen kamu hizmeti, bazen kamu sağlığı, bazen de kamu menfaatini gerekçe göstererek, hukuki ilişkide ağırlığını hissettirmektedir. Örneğin vergi ilişkisinde, devlet mevzuat çerçevesinde vergi tahsilatı yapar. Yine kamulaştırma ilişkisinde, devlet özel mülkiyete el koyabilmektedir.

Fikri mülkiyet hakları içerisinde mütalaa edilen telif hakları özel hukuk kaynaklı haklardandır.

⁶ Akıntürk ve Ateş Karaman, s.30.

⁷ Akıntürk ve Ateş Karaman, s.30.

⁸ Necip Bilge, **Hukuk Başlangıcı**, 23. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2008, s.215.

⁹ Akıntürk ve Ateş Karaman, s.31.

¹⁰ Akıntürk ve Ateş Karaman, s.31.

¹¹ Bilge Öztan, **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, 30.Basım, Ankara: Turhan Kitabevi, 2009, s.62.

2.1.3 Özel Hukuktan Doğan Hakların Ayrımı

Özel hukuktan doğan haklar değişik açılardan sınıflandırılabilir¹². Bu sınıflandırmalardan ilki, niteliklerine göre yapılan ayrımdır. Niteliklerine göre haklar, mutlak haklar ve nispi haklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Özel hakların sınıflandırılmasında kullanılan bir diğer ayrım konularına göre yapılan ayrımdır. Bu kapsamda haklar “mamelek hakları”ve“kişilik hakları” olmak üzere ikili bir ayrıma tabiidir. Bir diğer sınıflandırma amaç veya niteliklerine göre yapılan ayrımdır. Bu kapsamda da haklar “hakimiyet ifade eden haklar”ve“yenilik doğuran haklar”olmak üzere ikiye ayrılır.

Bu konuda fazla ayrıntılı inceleme konumuzu aşacağından, fazla ayrıntıya girmeden, genel olarak kabul gören ve özel hukuktan doğan hakların ayrımında niteliklerine göre yapılan; mutlak hak ve nispi hak ayrımı ile konularına göre yapılan; kişilik hakları ve mamelek hakları esas alınarak, inceleme yürütülecektir.

2.1.3.1 Mutlak Hak- Nispi Hak Ayrımı

Mutlak hak ve nispi hak ayrımı, özel hukuktan doğan hakların niteliklerine göre yapılan ayrıma dayalıdır. Niteliklerine göre yapılan bu tasnifte hakkın kime veya kimlere karşı ileri sürülebileceği, hakkın sahibine hangi yetkileri bahşettiği dikkate alınmaktadır¹³.

Bu kapsamda mutlak haklar; hakkın sahibine, hakkın konusu üzerinde en geniş yetkiler veren, herkese karşı ileri sürülebilen ve herkes tarafından da ihlale açık olan haklardır¹⁴. Mutlak hakların konusunu, kişiler üzerinde ve mallar üzerinde olan mutlak haklar olarak belirtmek mümkündür¹⁵.

Kişiler üzerindeki mutlak haklar; kişinin kendi varlığı üzerinde sahip olduğu haklar ve kişinin başka kişiler üzerinde sahip olduğu haklardan oluşmaktadır¹⁶. Kişinin

¹² Ayrım için bakınız: Bilge, ss.216-231; Bilge Öztan, ss.217-229.

¹³ Sümer, s.180.

¹⁴ Şafak N. Erel, **Türk Fikir ve Sanat Hukuku**, 3. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2009, s.24.

¹⁵ Bilge Öztan, s.217.

¹⁶ Erel, s.25.

kendi varlığı üzerinde sahip olduğu haklara, “kişilik hakları” adı verilmektedir. Örneğin; kişini isim, vücut tamlığı, aile itibarı, şeref, haysiyet üzerinde haklar bu gruptadır¹⁷. Kişinin başkaları üzerinde sahip olduğu haklar ise, hukuk düzenince bazı sebeplerden dolayı, korumaya muhtaç durumda bulunan kimseler üzerinde, başkalarına tanınan birtakım haklardır¹⁸. Bu haklara örnek olarak velayet veya vesayet hakları verilebilir¹⁹.

Mallar üzerindeki mutlak haklar ise; maddi ve gayri maddi mallar olmak üzere ikiye ayrılır. Maddi mallar üzerindeki haklara; ayni haklar; gayri maddi mallar üzerindeki haklar ise genel olarak fikri haklar adı verilmektedir²⁰.

Maddi mallar; gözle görülebilen, fiziki ve cismi bir yapısı olan, bir yeri kaplayacak hacim ve alana sahip olan mallardır. Bu kapsamda yalnızca maddenin katı halinde bulunan şeyler değil, aynı zamanda sıvılar ve gazlar da maddi mallara örnek olarak gösterilebilir²¹.

Gayri maddi mallar ise; cismen bir varlığı olmayan, hissedilemeyen, göz ile görülmesi mümkün olmayan, mekanda yer kaplamaya elverişli olmayan şeyler olup, bunların cismi olarak varlıkları olmamakla beraber, hukuk düzenince, bu gibi malların haklara konu olabileceği ve para ile ölçülebilen ekonomik değerler olabileceği kabul edilmektedir²². Gayri maddi mallar parasal bir değeri olan malvarlığı hakları ile fikir ürünü olan eserlerdir²³. Bir yazarın romanı üzerindeki hakkı; bestecinin bestesi üzerindeki hakkı; yapımcının çektiği film üzerindeki hakkı gibi haklar, fikir ve sanat eserleri hakkıdır²⁴. Bunlar fikri haklar olarak da isimlendirilmektedir²⁵.

Nispi haklar ise; hukuki ilişki içerisinde tarafların yalnızca birbirlerine karşı ileri sürebildikleri haklardır. Örneğin kira sözleşmesi, vekalet sözleşmesi ve satım sözleşmesi gibi hukuki ilişkilerde taraflar birbirlerine karşı sadece bu

¹⁷ Bilge Öztan, s.221.

¹⁸ Akıntürk ve Ateş Karaman, s.35.

¹⁹ Akıntürk ve Ateş Karaman, s.35.

²⁰ Bilge Öztan, s.74-75.

²¹ Jale Akipek ve Turgut Akıntürk, **Türk Eşya Hukuku**, 1. Basım, İstanbul: Beta Kitabevi, 2009, s.25.

²² Akipek ve Akıntürk, s.26.

²³ Akipek ve Akıntürk, s.26.

²⁴ Sümer, s.180.

²⁵ Sümer, s.180.

hukuki ilişkilerden kaynaklı hakları ileri sürebileceklerdir. Daha somut olarak ifade etmek gerekirse, taraflarından birinin alacaklı, diğerinin ise borçlu olarak anıldığı bir sözleşme içerisinde yer alan kimselerin, yalnızca birbirlerine karşı ileri sürebildiği haklardır²⁶. Bu tip haklar sadece belirli bir hukuki ilişki içerisinde yer alan kişi veya kişilere karşı ileri sürülebilen ve yalnızca bu kişi veya kişilerce ihlale açık olabilen haklardır²⁷. Örneğin alım satım sözleşmesinde alıcı malı, satıcı malın bedelini talep eder. Bu ilişki sadece alıcı ve satıcıyı bağlar. Bu ilişkide alacaklı taraf, borçludan borcuna uygun davranmasını isteme hakkına sahip iken; borçlu taraf bir şey yapma, yapmama veya verme yükümlülüğü altındadır²⁸. Yani ilişkide nisbilik söz konusudur.

2.1.3.2 Kişilik Hakkı- Mamelek Hakkı Ayrımı

Kişilik hakkı ve mamelek hakkı ayrımı, özel hukuktan doğan hakların konularına göre yapılan ayrıma dayalıdır. Bu kapsamda haklar korudukları menfaatin maddi veya manevi olmasına göre ikiye ayrılmaktadırlar²⁹.

Kişilik hakları, kişilerin manevi menfaatlerini koruyan haklardır. Örneğin; kişini isim, vücut tamlığı, aile itibarı, şeref, haysiyet üzerinde haklar bu gruptadır³⁰. Kişilik hakları kişiye sıkı sıkıya bağlı haklardır ve bu haklar başkalarına devredilememektedir³¹.

Mamelek hakları ise, kişilerin maddi menfaatlerini koruyan haklardır³². Bu haklar bir kimsenin para ile ölçülebilen, takdir edilebilen tüm haklarını ve yükümlülüklerini kapsamaktadır³³. Örneğin; aynı haklardan olan mülkiyet hakkı, nisbi haklardan olan alacak hakkı, fikri haklardan olan telif hakkı bu kapsamdadır³⁴.

²⁶ Erel, s.24.

²⁷ Sümer, s.181.

²⁸ Erel, s.24.

²⁹ Akıntürk ve Ateş Karaman, s.36.

³⁰ Bilge Öztan, s.221.

³¹ Rona Serozan, "Kişilik Hakkının Korunmasıyla İlgili Bazı Düşünceler", **İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt.11, Sayı.14, (Kasım 2011), s.94.

³² Akıntürk ve Ateş Karaman, s.36.

³³ Bilge, s.227.

³⁴ Akıntürk ve Ateş Karaman, s.36.

2.2 Telif Hakkı Kavramı

2.2.1 Genel Olarak

İngilizce’de “*intellectual property*”, Fransızca’da “*propriété intellectuelle*” olarak ifade edilen kavramların Türkçe’de birden fazla karşılığı bulunmaktadır³⁵. Bu kapsamda “fikri haklar”, “telif hakları”, “eser sahibinin hakları”, “sınai haklar”, “sınai mülkiyet” hakları gibi çok sayıda terim kullanılmaktadır³⁶. Belirtmek gerekir ki, bu terimlerin hepsi fikri emek ya da çaba neticesinde oluşturulan ürünler üzerinde, kişilere tanınan hakları ifade etmektedir³⁷. Bir başka deyişle, tüm bu haklarının konusunu, ekonomik değer taşıyan fikri emek ürünleri oluşturmaktadır. Bu haklara açıklık getirmek, bu kavramlar içinde yer alan telif haklarının yerini tespit etmede kolaylık sağlayacaktır.

Bu kapsamda “fikri haklar”, “telif hakları”, “eser sahibinin hakları” olarak ifade edilen haklar, her türlü edebi eser, sinema eseri, musiki eser, güzel sanat eseri ile bilgisayar programları üzerindeki mali ve manevi hakları ifade etmektedir³⁸. “Sınai haklar”, “sınai mülkiyet hakları” terimleri ise; patentler, markalar, endüstriyel tasarımlar, ticari sırlar, modeller, entegre devre topografyaları üzerindeki hakları anlatmak için kullanılan terimlerdir³⁹. Dar anlamda fikri mülkiyet hakları yalnızca “telif haklarını” ifade etmek için kullanılırken; geniş anlamda fikri mülkiyet hakları hem “telif haklarını” hem de “sınai haklar” için kullanılmaktadır⁴⁰.

Bu çalışma, dar anlamda fikri mülkiyet haklarının vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar içermektedir. Bu nedenle çalışmanın devamında kavramsal olarak bir kargaşa yaşanmaması için “telif hakkı” ifadesinin kullanımı tercih edilmiştir.

³⁵ Ünal Tekinalp, “**Fikri Mülkiyet Hukuku**”, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş Beşinci Baskı, İstanbul: Vedat Yayıncılık, 2012, s.1.

³⁶ Mehmet Yüksel, “Küreselleşme Sürecinde Fikri Mülkiyet Hakları”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt.13, Sayı.2, (Mayıs 2001), s.557.

³⁷ Yüksel, s.557.

³⁸ Yüksel, s.557.

³⁹ Yüksel, s.557.

⁴⁰ Yüksel, s.557.

2.2.2 Telif Hakkı Kavramı

Telif hakkı, belirli bir fikir veya sanat eseri üzerindeki haklardır⁴¹. Bir diğer ifade ile telif hakları; kişinin fikri emeği sonucunda ortaya çıkardığı ürünler üzerinde, hukukun sağladığı haklardır⁴². Fikir sanat eserleri ise; eser sahibinin kişisel özelliklerini bünyesinde barındıran ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanat eserleri, sinema eserleri olarak ifade edilen eserlerdir⁴³. Bu gibi eserler üzerindeki haklara telif hakkı denilmektedir⁴⁴.

Eser sahibinin eseri üzerinde sahip olduğu, bu telif hakkının maddi ve manevi yönü bulunmaktadır. Bir başka deyişle telif hakkı, eser sahibinin eser üzerinde sahip olduğu maddi ve manevi hakların bütününe verilen isimdir⁴⁵. Telif haklarının iki temel amacı bulunmaktadır⁴⁶. Bu amaçlardan ilki kişisel amaçtır ve bu amaç eser sahibini telif hakları aracılığı ile ödüllendirmekte, onu daha fazla eser üretmeye teşvik etmektedir⁴⁷. İkincisi ise toplumsal amaçtır ve bu amaç belirli bir süreden sonra özgün ve yaratıcı eserleri toplumdaki herkesin yararlanmasına sunmaktır⁴⁸.

Bu hakların belirli özellikleri ise şu şekilde sıralanabilir: Öncelikle, bu hakların doğması için tescil gerekli değildir. Yani fikir veya sanat eseri üzerindeki hak, eserin doğumu ile beraber doğmakta olup, başkaca bir şarta veya şekle gerek bulunmamaktadır⁴⁹. Telif hakları soyut haklar olup, bu hakların konusu, insanların düşünerek oluşturdukları maddi olmayan mallardır⁵⁰. Telif hakları, belirli bir süre ile sınırlı olarak korunurlar ve fikri ürünler somutluk kazandıkları eşyadan ayrı bir hukuki statüye haizdirler⁵¹.

⁴¹ Fırat Öztan, **Fikir ve Sanat Eserleri Hukuku**, 1. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2008, s.7.

⁴² <http://www.telifhaklari.gov.tr/Telif-Hakki-Nedir> (2 Ağustos 2018).

⁴³ İsmail Kayar ve İlhan Üzülmüş, **Hukukun Temel Kavramları**, Güncellenmiş 11. Baskı, Ankara: Seçkin Kitabevi, 2018, s.342.

⁴⁴ Kayar ve Üzülmüş, s.342.

⁴⁵ Kayar ve Üzülmüş, s.342.

⁴⁶ Pervin Dedeler Bezirci, “Telif Hakları Kapsamında Kiralama ve Ödünç Verme Hakkı ile İlgili Avrupa Birliği Direktifleri ve Kütüphanelere Yansımaları”, **Legal Fikri ve Sınai Haklar Dergisi**, Cilt.4, Sayı. 16, (2008), s.831.

⁴⁷ Dedeler Bezirci, s.831.

⁴⁸ Dedeler Bezirci, s.831.

⁴⁹ <http://www.telifhaklari.gov.tr/Telif-Hakki-Nedir> (2 Ağustos 2018).

⁵⁰ <http://www.telifhaklari.gov.tr/Telif-Hakki-Nedir> (2 Ağustos 2018).

⁵¹ <http://www.telifhaklari.gov.tr/Telif-Hakki-Nedir> (2 Ağustos 2018).

Bu bağlamda, telif haklarının yabancı hukuk sistemlerinde ne şekilde düzenlendiği, uluslararası sözleşmelerde nasıl tarif edildiği ve son olarak Avrupa Birliği (AB) hukukunda nasıl açıklandığı hususlarına yer vermek, yerinde olacaktır. Telif haklarına ilişkin ulusal düzenlemeler her ülke kendi ihtiyaçlarını dikkate alarak hazırlanmaktadır⁵². Bu husus, her ülkenin kendine özgü ihtiyaçları ve egemenlik hakkının kullanması kaynaklıdır.

Telif haklarının korunmasında dünyada çeşitli sistemler bulunmaktadır. Ancak genel kabul gören, telif hakkı kanunun üç ana şekli vardır⁵³. Bu aslında halen tüm dünyada yaygın olarak kullanılan üç hukuk sistemiyle ilişkilidir. Bu üç sistem kapsamında dünyada telif hakkı kanunları; Roma hukuku geleneğini takip eden telif hakkı kanunları, Anglo-Saxon hukuk geleneğini takip eden telif hakkı kanunları ve Sosyalist hukuk sistemlerini yansıtan telif hakkı kanunları olarak belirtilebilir⁵⁴. Bu üç sistemi de yakından ilgilendiren, İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi⁵⁵ kapsamında telif hukukuna duyulan ihtiyaç şu şekilde ifade edilmiştir:

“Madde 27

1. Herkes, topluluğun kültürel faaliyetine serbestçe katılmak, güzel sanatları tatmak, ilim sahasındaki ilerleyişe iştirak etmek ve bundan faydalanmak hakkını haizdir.

2. Herkesin yarattığı, her türlü bilim, edebiyat veya sanat eserlerinden mütevellit manevi ve maddi menfaatlerin korunmasına hakkı vardır.”

İnsan Hakları Bildirgesi 27. madde düzenlemesiyle, telif haklarını temel insan hakkı olarak görmüş, bu hakkın özgürce kullanılmasını ve korunmasını uluslararası düzeyde teminat altına almıştır. Bu husus, telif haklarının doğumu,ve korunması açısından son derece önem arz eden bir düzenlemedir.

⁵² Yasemin Kızılkaya, “Dünyada ve Ülkemizde Müzik Telif Hakları”(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Teknik Üniversitesi SBE, 2004, s.6.

⁵³ Kızılkaya, s.7.

⁵⁴ Kızılkaya, s.7.

⁵⁵ Birleşmiş Milletler Genel Kurulu’nun 10 Aralık 1948 tarih ve 217 A (III) sayılı kararı ile ilan edilmiştir. <http://www.basarmevzuat.com/dergi/dosya/insanhaklarienvrenselbeyannamesi.htm> (2 Ağustos 2018).

Her üç hukuk sistemini etkileyen diğer uluslararası metin “Bern Sözleşmesidir”. Bern Sözleşmesi⁵⁶ 2. Maddesinde telif hakkının kapsamını belirlemiştir⁵⁷. Ancak bu belirlemeyi yaparken telif hakkı kavramına ilişkin herhangi bir tanım vermemiştir. Roma Sözleşmesi⁵⁸ ve WIPO Telif Hakları Sözleşmesinde⁵⁹ de telif hakkı kavramına ilişkin herhangi bir tanım yapılmamıştır. Bu noktada belirtmek gerekir ki, tüm bu sözleşmeler telif hakları bakımından uluslararası sözleşme niteliğinde, uluslararası kaynak niteliğindedir. Bu sözleşmeler telif hakkının uluslararası düzeyde korunması için yapılmış sözleşmelerdir. Telif hakkı kavramının bu sözleşmelerde tanımlanmamasının, bilinçli bir tercih olduğunu kanımsındayız. Zira telif hakkı kavramı yukarıda açıklandığı üzere, tarihsel süreçte değişen, gelişen bir kavramdır.

Avrupa Birliği hukuku kapsamında da durum çok farklı değildir. Birlik hukuku bakımından telif haklarına yönelik kurucu anlaşmalarda herhangi bir hüküm yer almamaktadır⁶⁰. Bunun nedeni telif haklarının korunmasında ülkesellik anlayışının geçerli olmasıdır⁶¹. Ülkesellik anlayışı hakkın konusu, kapsamı, hak sahibinin yetkileri, koruma süresi gibi kuralların ulusal mevzuat kapsamında belirlenmesini ifade etmektedir⁶². Bu kapsamda telif haklarına ilişkin düzenlemeler, her bir Birlik üyesi Devlette ayrı ayrı yapılmıştır. Bu nedenle Avrupa Birliği hukuku kapsamında da telif haklarına ilişkin bir tanımlama yer almamaktadır.

Gerek uluslararası sözleşmelerin gerekse AB mevzuatının telif hakkı konusunda net ve kesin tanım vermemesi, yukarıda da belirttiğimiz üzere, telif hakkının dinamik bir kavram olması kaynaklı, bilinçli bir tercih olduğu düşüncesindeyiz. Her ne

⁵⁶ Edebiyat ve Sanat Eserlerinin Korunmasına İlişkin Bern Sözleşmesi 9 Eylül 1988 tarihinde İsviçre’nin Bern şehrinde imzalanmıştır. <http://www.telifhaklari.gov.tr/Edebiyat-Ve-Sanat-Eserlerinin-Korunmasına-Iliskin-Bern-Sozlesmesi> (2 Ağustos 2018)

⁵⁷ ““Edebiyat ve Sanat Eserleri” deyimi, ifade şekli ne olursa olsun, edebiyat, bilim ve sanat alanındaki kitaplar, dergiler ve diğer yazılar; konferanslar, nutuklar, vaazlar ve benzer nitelikteki diğer eserler; dramatik eserler veya dramatik-müzik eserleri; koreografik eserler ve pandomima gösterileri; sözlü veya sözsüz müzikal kompozisyonları, sinema tekniğine benzer bir yöntemle ifade edilen sinematografik eserler; çizim, sulu ve yağlı boya resim, mimarlık, heykeltıraşlık, oymacılık ve taş basma eserler, fotoğraf tekniğine benzer bir yöntemle ifade edilen fotoğraf eserleri; uygulamalı sanat eserleri; resimlendirmeler, haritalar, planlar, kroki ve coğrafya, topografya, mimari veya bilimsel üç boyutlu eserler gibi bütün ürünleri içerecektir.”

⁵⁸ 29 Ekim 1961 tarihli İcracı Sanatçılar, Fonogram Yapımcıları ve Yayın Kuruluşlarının Korunmasına Dair Sözleşme. Sözleşme. <http://www.telifhaklari.gov.tr/Roma-Sozlesmesi>(2 Ağustos 2018)

⁵⁹ 20 Aralık 1966 Tarihli WIPO Telif Hakları Anlaşması. Ayrıntılı bilgi için bkzn.,<http://www.telifhaklari.gov.tr/WIPO-Telif-Haklari-Anlasmasi-WCT>(2 Ağustos 2018)

⁶⁰ Ayşe Saadet Arıkan, Avrupa Topluluğunda Fikri Sınai Mülkiyet Hakları ve Son Gelişmeler, **Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi**, Cilt.7, Sayı.1, (Güz, 2007), s.151.

⁶¹ Arıkan, s.150.

⁶² Arıkan, s.151.

kadar bu husus önemli bir eksiklik gibi gözüksede, kavramın sürekli gelişmesi ve değişmesi bu eksikliğin gözardı edilmesini gerektirmiştir. Zira ortak bir tanım vermek, tüm ülkeleri bu ortak tanım etrafında toplamak güçtür. Herşeyden önce, fikir sanat mahsullerinden hangilerinin korunmaya değer olduğu belirlemek, korunan bu eserler bakımından da hangi türlerinin korunacağını tespit etmek oldukça güç bir iştir⁶³. Bu güçlük düzenleyicilere ve kanun koyuculara net ve kesin tanım yapmayı da zorlaştırmaktadır.

2.2.3 Telif Hakkının Niteliğini Açıklayan Teoriler

Telif hakkının niteliğini açıklayan teoriler, eser sahibinin eseri üzerindeki hakkının niteliğini tayin konusunda ileri sürülmüştür. İleri sürülen bu teorilerden bazıları eser sahibine tanınan hakların ya münhasıran malvarlıksal ya da münhasıran kişisel olduğunu savunmaktadır. Bazıları ise bu hakların hem malvarlıksal hem de kişisel olduğunu savunmaktadır. Aşağıda savunulan bu teorilerin kısa açıklamalarına yer verilmiştir.

2.2.3.1 Fikri Mülkiyet Teorisi

Fikri mülkiyet teorisi uyarınca eser sahibi eseri üzerinde bir mülkiyete sahiptir⁶⁴. Bu mülkiyet, eşya hukukundaki “mülkiyet” kavramından farklı değildir⁶⁵. Eser sahibinin eseri üzerinde sahip olduğu hak bakımından ise, eşya hukuku anlamındaki mülkiyet hakkı kavramı uygun değildir⁶⁶.

Teori, “Tabii Hukuk Öğretisi” içindeFransa’da, Fransız İhtilali’nin doğal bir sonucu olarak meydana çıkmıştır⁶⁷. Bu anlayış eser sahibin eseri üzerindeki hakkını tek yönlü olarak görmekte, eser üzerindeki hakta kişilik haklarına benzer manevi bir yön görmemektedir⁶⁸. Teori hukuki mülkiyet kavramının bu hakları açıklamada yetersiz

⁶³ Ernst E. Hirsch, **Hukuki Bakımdan Fikrî Sâı**, İkinci Cilt, İstanbul: İktisadi Yürüyüş Matbaası ve Neşriyat Yurdu, 1943, s.10.

⁶⁴ Tekinalp, s.90.

⁶⁵ Hirsch, s.110.

⁶⁶ Hirsch, s.110.

⁶⁷ Gökyayla. s.125.

⁶⁸ Tekinalp, s.90.

kalacağı düşüncesi ile eleştirilmiş olsa da fikri mülkiyet görüşü 19.yy'da yapılan pek çok yasayı etkilemiştir⁶⁹.

2.2.3.2 Kişisel Haklar Teorisi

Kişisel haklar teorisi, fikri mülkiyet hakkı teorisinin tersine eser sahibinin eseri üzerinde bir kişilik hakkı olduğu fikrinden doğmuştur⁷⁰. Bu fikre göre eser sahibinin hakkı, kişiliğinden ayrılmaz bir haktır⁷¹. Genellikle Alman kökenli hukukçular bu teoriyi savunmuştur⁷². Bu teori, eser sahibinin eseri üzerindeki maddi menfaatlerine değinmediği için eleştirilmiştir⁷³.

2.2.3.3 Gayrimaddi Haklar Teorisi ve İki Cephe Teorileri

Kişisel haklar teorisi ve fikri mülkiyet hakkı teorisi eser sahibinin eseri üzerindeki haklarına dair tekçi bir görüş benimsemiştir⁷⁴. Bu teori eser sahibinin eseri üzerinde ne saf bir kişilik hakkı ne de saf bir malvarlığı hakkı olmadığı eleştirisinden doğmuştur⁷⁵. Teori, eser sahibinin eseri üzerindeki haklarının, eserin gayrimaddi bir mal olması nedeni ile mutlak haklardan olduğunu savunmaktadır⁷⁶. Fikri hukuğun, soyut, elle tutulması mümkün olmayan bir ürünü kendine konu aldığını söyleyen teori, oluşturulan fikri ürünün bir “eşya” olmadığını bu nedenle fikri ürün üzerinde mülkiyet kurulamayacağını, fikri ürünün gayrimaddi bir ürün olduğunu savunulmaktadır⁷⁷.

2.2.3.4 Birlik Teorisi

Birlik teorisi, eser üzerinde manevi ve maddi menfaatlerin birlikte bulunduğunu savunur⁷⁸. Teori, bu menfaatlerde sıkı bir bağlılık bulunduğunu ve bu bağlılığın eser üzerinde tek bir hak oluşturduğu anlayışını beraberinde getirmiştir. Teori

⁶⁹ Yarsuvat, s.45.

⁷⁰ Tekinalp, s.91.

⁷¹ Yarsuvat, s.45.

⁷² Yarsuvat, s.45.

⁷³ Yarsuvat, s.46.

⁷⁴ Tekinalp, s.91.

⁷⁵ Tekinalp, s.91.

⁷⁶ Hirsch, s.11.

⁷⁷ Tekinalp, s.92.

⁷⁸ Tekinalp, s.92.

kapsamında eser sahibinin eser üzerindeki gerek mali gerek manevi menfaatlerinin devredilemez olduğu savunulmuştur⁷⁹.

2.2.3.5 Eser Sahipliği Teorisi

Bu teori gereğince eser üzerindeki hak, kanundan kaynaklanan ve sahibine manevi ve mali mahiyette yetkiler veren objektif bir durumdur⁸⁰. Eser sahipliği olarak adlandırılan bu hak tek bir subjektif hakkı değil, birden çok subjektif hakkın ve yetkinin kaynağıdır⁸¹.

2.2.4 Telif Hakkının Tarihsel Gelişimi

2.2.4.1 İlk ve Ortaçağ'daki Durum

Hamiler devri olarak isimlendirilen ve İlk ve Ortaçağ'a atıf yapan bu devirde telif hakları ile ilgili herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Korumanın bulunmadığı dönem olarak ifade edilen İlkçağlarda, ileri kültür düzeyine rağmen eser sahiplerinin haklarını korumaya yönelik düzenlemeler yapılmamıştır⁸². Bu dönemde yalnızca maddi varlığa kavuşmuş olan bir şeklin,veyahut bir yazının mülkiyete konu olabilmesi düşüncesi geçerli idi⁸³.

Dönemin hamiler dönemi olarak adlandırılmasının sebebi ise, bu dönemde sanatsal faaliyetlerde bulunan kimselerin bir “haminin” himayesinde bu işlerini yürütmek zorunda olmalarıdır⁸⁴. Gerçekten hamiler, bu gibi sanatsal faaliyetlerde bulunan kimseleri maddi olarak destekleyen kişilerdi⁸⁵. Eserlerin malikleri de olan hamiler, eser üzerinde diledikleri gibi yayma, çoğaltma hakkına haizlerdi⁸⁶.Korumanın

⁷⁹ Tekinalp, s.93.

⁸⁰ Gökyayla, s.131.

⁸¹ Tekinalp, s.92.

⁸² Tekinalp, s.79.

⁸³ Fırat Öztan, s.24.

⁸⁴ Fırat Öztan, s.24.

⁸⁵ Fırat Öztan, s.24.

⁸⁶ Fırat Öztan, s.24.

olmaması bu dönem açısından anonimliğe yol açmış ve birçok eser sahipsiz kalmış veya gerçek sahip olmayan kişilere mal edilmiştir⁸⁷.

Ortaçağ'da da durum farklılık gösterememiştir. Bu dönemde de dini ve ekonomik sebepler, fikir ve sanat eserlerinin özgürce çıkmasını engellemiştir⁸⁸. Zira, eser sahipleri eserlerini ancak bir feodal bey, kral veya kilise vasıtası ile çoğaltabilmekteydi⁸⁹. Bu dönemde eserlerin sahiplerinin korunmamasının bir sebebi, dini inançlar gereği sanatın Tanrıya özgü olduğu, sanatçının bu anlayışta yalnızca bir aracı olduğu anlayışının hakim olmasıdır⁹⁰. Bu anlayış beraberinde, eserlerin tek sahibinin kilise olmasını ve sadece kilisenin uygun gördüğü eserlerin çoğaltılmasını getirmiştir⁹¹.

2.2.4.2 İmtiyazlar Dönemi- Ortaçağın Sonları ile Yeniçağ Arası Dönem

İlkel sayılabilecek baskı tekniklerinin keşfedilmesi ile eserlerin çoğaltılabilmesi ve umuma arz edilebilmesi ile başlayan bu dönem, matbaanın keşfi ve bunun tüm Dünyaya yayılması ile fikri ürünlerin ekonomik bir değer olarak görülmeye başlaması sonucunu doğurmuştur⁹².

İmtiyazlar Dönemi olarak ifade edilen bu dönemde, yukarıda ifade edilen gelişmeler eser sahiplerine değil, yayınevi sahipleri açısından bir anlam ve öneme sahip olmuştur⁹³. Bunun nedeni ise, bu dönemde eserlerin basılıp, çoğaltılması gibi faaliyetlerin, imtiyaz verilen kişilerce gerçekleştiriliyor olması ve bu imtiyaz hakkına sahip kişiler dışında kimsenin çoğaltma ve basma gibi faaliyetleri gerçekleştirememesi idi⁹⁴. Bu döneme imtiyazlar dönemi denmesinin nedeni ise, eserleri çoğaltma hakkına sahip matbaacılar arasındaki haksız rekabete karşı, idari otoritelerin çözüm bulma isteğidir⁹⁵. Bu çözüm bulma isteğinin nedeni, eseri basmak isteyen ilk matbaacının, eseri basıma hazır hale getirmek için, oldukça ciddi bir masraf etmek

⁸⁷ Tekinalp, s.84.

⁸⁸ Fırat Öztan, s.24.

⁸⁹ Tekinalp, s.85.

⁹⁰ Tekinalp, s.85.

⁹¹ Tekinalp, s.85.

⁹² Tekinalp, s.86.

⁹³ Tekinalp, s.86.

⁹⁴ Tekinalp, s.86.

⁹⁵ Erel, s.36.

zorunda oluşu ve eser bir kere basıldıktan sonra, onun başka bir matbaa tarafından çoğaltılmasının oldukça kolay ve ucuz hale gelmesidir⁹⁶. Bu durumun önlenmesi adına ve doğan haksız rekabete engel olabilmek adına, idari otoritelerce belirli bir eserin belirli bir bölge ve zaman dilimi içinde, sadece bir matbaacı tarafından “basım imtiyazları” adı verilen imtiyazlarla basılmasına izin verilmiştir⁹⁷.

Zamanla bu imtiyazlar eser sahiplerinin hakkını tamamen görmezden gelen, yok sayan bir noktaya ulaşmıştır⁹⁸. “Yayınevi mülkiyeti dönemi” olarak ifade edilen bu dönemde; imtiyaza sahip kişiler eser sahibine ödediği para karşılığında, eserin mülkiyetini elde ediyor ve imtiyaz süresi devam ettikçe, eseri dilediği gibi çoğaltabiliyordu⁹⁹.

2.2.4.3 Yeniçağ Sonlarıyla Yakınçağ Arası Dönem

İmtiyaz usulünün eksik ve mahzur yönleri, fikri haklar bakımından, tatmin edici bir koruma sağlamadığını açıkça göstermektedir¹⁰⁰. Bu eksiklik, Yeni ve Yakınçağ’a gelindiğinde ters etki göstermeye başlamış ve eser sahipleri devlet tarafından korunmaya başlanmıştır¹⁰¹.

Tüm Dünyayı derinden etkileyen Fransız Devrimi ile fikir ve sanat eserleri de nasibini almış, bu devrim ile imtiyazlar ortadan kaldırılmıştır¹⁰². İmtiyazların kaldırılmasından bir müddet sonra, eser sahipleri korumasız kalmıştır¹⁰³. Bu durum çok uzun sürmemiş ve 1791’de eser sahibinin eser üzerinde mülkiyet hakkına sahip olduğu kabul edilmiştir¹⁰⁴. Bu dönemden itibaren “fikri mülkiyet” olarak isimlendirilen yeni bir dönem başlamıştır¹⁰⁵.

⁹⁶ Erel, s.36.

⁹⁷ Erel, s.36.

⁹⁸ Tekinalp, s.86.

⁹⁹ Tekinalp, s.86.

¹⁰⁰ Erel, s.37.

¹⁰¹ K.Emre Gökyayla, **Telif Hakkı ve Telif Hakkının Devri Sözleşmesi**, En son Değişiklikleri ile 2. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2001, s.33.

¹⁰² Tekinalp, s.86-87.

¹⁰³ Tekinalp, s.87.

¹⁰⁴ Tekinalp, s.87.

¹⁰⁵ Tekinalp, s.87.

Rönesans'ın doğuşu ile ortaya çıkan “Tabii Hukuk” dalgası, beraberinde insanın doğuştan sahip olduğu haklar arasında fikri hakları da saymış ve fikri mülkiyet teorisinin doğuşuna vesile olmuştur¹⁰⁶. Avrupa’da hızla gelişen bu akımın da etkisiyle, basımevi ve eser sahibi arasındaki ilişki, aralarında meydana gelen bir akitle açıklanmaya başlanmıştır¹⁰⁷.

Fikri mülkiyet teorisi ile kanunlaştırma faaliyetleri başlamış ve eser sahibine hakkını iade eden, eserin mülkiyetini yayınevinden alan düzenlemeler, bu kanunlarda yerini almıştır¹⁰⁸. Bu düzenlemelerden ilki, 1709 tarihli İngiliz Kanunu’dur. Kanunun adı *Act Anne*’dir. Kanun kitap yazarına veya mirasçılara kitabın yayınlanması tarihinden itibaren 14 yıl süre ile kitabı basma konusunda tekel hakkı vermektedir¹⁰⁹.

İngiltere’den sonra Fransa’da da telif hakları kapsamında kanunlaştırma hareketleri başlamıştır¹¹⁰. Fransa’da 1777 yılında Kral konseyi tarafından çıkarılan karar matbaacıların uygulamış oldukları imtiyaz rejimi değiştirmiştir¹¹¹. 1791 tarihli kanun kuvvetinde kararname ile tiyatro eseri sahiplerine, eserleri üzerinde hayatları boyunca ölümlerinden sonra 5 yıl süre ile mutlak hak tanınmıştır¹¹². 1793 senesinde ise tiyatro eserleri için yapılan bu düzenlemeler tüm eserlere yayılmıştır¹¹³.

Almanya’da süreç İngiltere ve Fransa’ya göre biraz daha geç gerçekleşmiştir¹¹⁴. Bunun nedeni Almanya’nın siyasi Birliği’ni geç kurması olarak gösterilebilir¹¹⁵. Bu kapsamda ilk olarak Prusya’da yayımlanan 1837 tarihli bir kanun çıkarılmıştır. 1871 yılında Almanya’nın siyasi birliğini tamamlamasından sonra ise bu kanun İmparatorluk Kanunu olarak değiştirilmiştir¹¹⁶. Son olarak 1965 yılında

¹⁰⁶ Erel, s.37.

¹⁰⁷ Fırat Öztan, s.29.

¹⁰⁸ Tekinalp, s.87.

¹⁰⁹ Yarsuvat, s.24.

¹¹⁰ Gökyayla, s.34.

¹¹¹ Yarsuvat, s.24.

¹¹² Yarsuvat, s.24.

¹¹³ Yarsuvat, s.24.

¹¹⁴ Gökyayla, s.34.

¹¹⁵ Gökyayla, s.34.

¹¹⁶ Gökyayla, s.34.

Almanya’da “Telif Hakları ve Komşu Hakların Korunması Hakkında Kanun” isimli kanun kabul edilmiştir¹¹⁷.

Amerika Birleşik Devletleri’nin (ABD) Fikir ve sanat eserleri hukuk sistemi İngiliz Hukuku sistemi altında kalmıştır¹¹⁸. Bu kapsamda halen 1.1.1978 tarihinde yürürlüğe giren kanun uygulanmaktadır¹¹⁹.

2.2.4.4 Uluslararası Alandaki Durum

Eser sahiplerini milli sınırlar içinde koruyan kanunlar, zamanla uluslararası ilişkilerin gelişmesi ile fikri ürünlerin uluslararası düzeyde istismarına yönelik yetersiz kalmıştır¹²⁰. Böyle bir korumaya ihtiyaç duyan kimi ülkeler, bu korumayı ikili anlaşmalarla sağlama çabasında bulunmuşlardır¹²¹. Bu çaba temelde, ülkelerin kendi vatandaşlarına sunmuş oldukları hakların karşılıklılık esası (mütekabiliyet esası) ile anlaşma imzaladıkları devlet vatandaşlarına da sunulmasıdır¹²². Ancak bu ikili anlaşmalar da yeterli koruma sağlayamamıştır. Bunun üzerine uluslararası düzeyde sözleşme yapılma zorunluluğu hasıl olmuştur. Aşağıda bu milletlerarası sözleşmeler incelenecektir.

2.2.4.4.1 Bern Anlaşması

Bern Anlaşmasını¹²³ fikir sanat eserlerinin korunmasına hizmet eden en temel ve önemli anlaşma olarak kabul etmek mümkündür¹²⁴. Anlaşma içerdiği hükümlerin

¹¹⁷ Gökyayla, s.34.

¹¹⁸ Gökyayla, s.34.

¹¹⁹ Gökyayla, s.34.

¹²⁰ Erel, s.38.

¹²¹ Erel, s.38.

¹²² Erel, s.38.

¹²³ “1886 tarihli Edebiyat ve Sanat Eserlerinin Korunmasına İlişkin Bern Sözleşmesi, fikir ve sanat eserlerinin ulusal sınırlar ötesinde de korunmasını sağlamak amacıyla oluşturulan ilk uluslararası nitelikteki çok taraflı anlaşmadır.

9 Eylül 1886 tarihinde İsviçre’nin Bern şehrinde toplanan devletlerarası bir konferansta kabul edilen Sözleşme, sonuncusu 1979’da olmak üzere birçok kez revize edilmiştir.Sözleşmede; edebiyat ve sanat eserleri tanımlanmış, eser sahibinin mali ve manevi hakları ile bu hakların kullanım süre ve koşulları belirlenmiştir. Bern Sözleşmesinin 1 inci maddesi ile bu sözleşmeyi imzalayan ülkeler sözleşmenin uygulanmasına ilişkin çalışmaları yürütmek amacıyla Bern Birliği’ni kurmuşlardır. Birliğin idari işleri Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü (WIPO) tarafından yürütülmektedir.Türkiye öncelikle 1 Ocak 1952 tarihinde Sözleşmenin 1948 yılında tadil edilmiş metnine katılmış, 07.07.1995 tarih ve 4117 sayılı “Edebiyat ve Sanat Eserlerinin Korunmasına İlişkin Bern Sözleşmesinde Değişiklik Yapan ve 1979’da Tadil Edilen Paris Metnine Katılmamızın Onaylanmasının Uygun Bulunduğu Hakkında Kanun” ile de Bern Sözleşmesi’nin en son haline taraf olmuştur (RG: 12/07/1995

yanında tüzel kişiliği olan uluslararası bir birliğe de yer vermektedir¹²⁵. Bu birliğin merkezi Cenevre'deki Uluslararası Büro'dur¹²⁶. Bu Büro aynı zamanda "Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü'nün sekreteryası olma görevini yerine getirmektedir¹²⁷.

Bern Anlaşması'nın sağladığı korumanın kapsamı, korumaya değer bulduğu hususlar üzerinden yapılmaya çalışılmıştır. Bern Anlaşması bu korumaya yönelik düzenlemeleri 5'inci maddesi ile düzenlemiştir¹²⁸. Madde kapsamında sağlanan himaye, eser sahibi olarak ifade edilen kimseleri, eserin meydana getirildiği ülke hariç olmak üzere, bütün üye ülkelerde o ülkenin vatandaşlarına halihazırda tanınmış ve ileride tanımlanacak olan istisnai haklardan yararlanabilmesine yöneliktir¹²⁹.

Bern Anlaşmasının kapsamı zaman içinde genişlemiştir ve sonuncusu 1979 yılında olmak üzere pek çok kez revize edilmiştir¹³⁰.

tarikh ve 22341 sayılı).Bern Sözleşmesi'ne halihazırda Türkiye dâhil 168 ülke taraftır."http://www.telifhaklari.gov.tr/Edebiyat-Ve-Sanat-Eserlerinin-Korunmasına-Iliskin-Bern-Sozlesmesi (2 Ağustos 2018).

¹²⁴ Fırat Öztan, s.38.

¹²⁵ Tekinalp, s.68.

¹²⁶ Tekinalp, s.68.

¹²⁷ Tekinalp, s.68.

¹²⁸ Madde 5:

"(1) Eser sahipleri, bu Sözleşme ile korunan eserleri ile ilgili olarak, bu sözleşme ile özel olarak verilen haklarda olduğu gibi kaynak ülke dışındaki Birlik ülkelerinde kanunları ile kendi yurttaşlarına şimdi öngördükleri ya da belki ileride öngörecekları haklardan yararlanacaklardır.

(2) Bu haklardan yararlanma ve bunları uygulama herhangi bir formaliteye tabi olmayacaktır; bu gibi yararlanma ve uygulama, eserin kaynak ülkesindeki mevcut korumadan bağımsız olacaktır. Sonuç itibarıyla, bu sözleşme hükümlerinden ayrı olarak korumanın kapsamı, eser sahibine haklarını korumak için tanınan düzeltme olanaklarında olduğu gibi yalnızca korumanın talep edildiği ülkenin kanunları ile düzenlenecektir.

(3) Kaynak ülkede koruma, iç hukuk ile düzenlenir. Ancak, eser sahibinin bu Sözleşme ile korunan eserin kaynak ülkesinin yurttaşı olmaması halinde, eser sahibi o ülkede, o ülkenin yurttaşı olan eser sahipleri ile aynı haklardan yararlanacaktır.

(4) Kaynak ülke:

(a) Eserlerin, ilk defa bir Birlik ülkesinde yayımlanması durumunda o ülke; eserlerin farklı koruma süreleri öngören Birlik üyesi bir çok ülkede aynı anda yayımlanması durumunda, mevzuatı ile en kısa koruma süresini öngören ülke;

(b) Eserlerin, Birlik dışındaki bir ülke ile bir Birlik ülkesinde aynı anda yayımlanması durumunda Birlik ülkesi;

(c)

(i) Eserlerin, yapımcısının ikametgahı veya çalışma merkezi bir Birlik ülkesinde bulunan sinematografik eserler, ve

(ii) Eserlerin, Birlik ülkelerinin birinde yapılan mimari eserlerin veya Birlik ülkelerinin birinde bulunan bir bina veya diğer bir yapıda bulunan diğer sanat eserleri, olması durumunda kaynak ülkenin, o ülke olması şartıyla, bir Birlik ülkesinde aynı anda yayımlanmaksızın, yayımlanmamış eserler ya da Birlik dışında bir ülkede ilk defa yayımlanmış eserler söz konusu olduğunda, eser sahibinin yurttaşı olduğu Birlik ülkesi olarak kabul edilecektir."

¹²⁹ Öztan. 42-43.

¹³⁰ http://www.telifhaklari.gov.tr/Edebiyat-Ve-Sanat-Eserlerinin-Korunmasına-Iliskin-Bern-Sozlesmesi (2 Ağustos 2018).

2.2.4.4.2 Stockholm Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü Sözleşmesi

“OMPI/WIPO” olarak da bilinmektedir¹³¹. 14 Temmuz 1967 tarihinde Stockholm’de “Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü” kurulmuştur. Bu örgütün amacı, dünyada fikri mülkiyet kavramını geliştirmek ve bu kapsamda, devletler ve uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmaktır¹³². Bu amaç kapsamında ülkelere teknik ve hukuki yardımlar sağlamaktadır¹³³. 1974 yılından itibaren Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü; Birleşmiş Milletler Örgütü’nün uzman kuruluşu sayılmaktadır¹³⁴. Türkiye 1967 Stockholm Sözleşmesi ile kurulan WIPO/OMPI yerine Türkiye Dünya Fikri Mülkiyet Teşkilatını Kuran Sözleşmeyi 1975 yılında kabul etmiştir¹³⁵.

2.2.4.4.3 Amerika Kıtasındaki Anlaşmalar

Amerika’da telif hakkına ilişkin ilk düzenlemeler 18.yy’da yapılmıştır¹³⁶. Gerçekten de 1790 yılındaki düzenleme ile hak sahiplerine eserleri üzerinde 14 yıllık bir koruma sağlanmıştır¹³⁷. Bu düzenleme 1831 tarihli başka bir düzenleme ile tadil edilmiş ve bu tanınan 14 yıllık süreye bir 14 yıl daha eklenerek koruma süresi 28 yıla çıkarılmıştır¹³⁸. Zaman ilerledikçe telif haklarının korunması gerekliliği konusunda daha da bilinçlenilmiş olsa gerek ki bu 28 yıllık koruma süresi 1909 değişikliği ile iki katına çıkarılmıştır¹³⁹. Halen uygulanmakta olan ve 1976 yılında belirlenen telif hakkı koruma süresi ise 50 yıldır¹⁴⁰. Amerika’da bu gelişmeler yaşanırken kıtanın diğer kısımlarında ise eser sahiplerini koruyan çeşitli anlaşmalar imzalanmıştır.

Montevideo Sözleşmesi Güney Amerika’daki yedi ülkenin bir araya gelerek eser sahibi vatandaşlarını teminat altına aldıkları sözleşme olarak bilinir¹⁴¹. Bu sözleşmeyi 1902 Mexico, 1906 tarihli Rio de Jenerio, 1910 tarihli Buenos Aires, 1911

¹³¹ Tekinalp, s.81.

¹³² Erel, s.40.

¹³³ Ahmet Kılıçoğlu, **Sınai Haklarla Karşılaştırmalı Fikri Haklar**, Genişletilmiş Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2017, s.31.

¹³⁴ Kılıçoğlu, s.32.

¹³⁵ Tekinalp, s.81.

¹³⁶ David P. Twomey, Marianne Moody Jennings, **Anderson’s Business Law and The Legal Environment**, 21e, USA: South-Western Cengage Learning, s.221.

¹³⁷ Twomey, Jennings, s.221.

¹³⁸ Twomey, Jennings, s.221.

¹³⁹ Twomey, Jennings, s.221.

¹⁴⁰ Twomey, Jennings, s.221.

¹⁴¹ Erel, s.40.

tarıhli Caracas, 1928 tarıhli Havana ve 1946 tarıhli Washington Sözleşmeleri takip etmiştir¹⁴². Bu gelişmelerin akabinde Amerika kıtasındaki devletler 1952 Evrensel Fikir Hakları Sözleşmesine katılmış ve Montevideo-Washington sözleşmelerinin önemi kalmamıştır¹⁴³.

2.2.4.4.4 Telif Hakları Evrensel Sözleşmesi

Telif Hakları Evrensel Sözleşmesi Avrupa ve Amerika kıtası arasındaki sistem farklılıklarını uyumlaştırmak ve fikir sanat eserlerini kıtalararası korumaya kavuşturmak amacıyla UNESCO'nun öncülüğünde 1952 yılında Cenevre'de toplanan bir konferans sonucu imzalanmıştır¹⁴⁴. "UCC" kısaltması ile anılır¹⁴⁵. Türkiye bu sözleşmeyi kabul etmemiştir¹⁴⁶.

2.2.4.4.5 İcracı Sanatçıların, Fonogram Yapımcılarının ve Yayın Kuruluşlarının Korunmasına Dair Roma Anlaşması

26 Ekim 1961 tarihinde Roma'da imzalanmıştır. Roma Anlaşması fikri hukukta "komşu haklar" olarak ifade edilen ve yorumlayan, icra eden sanatçıların, plak yapımcılarının ve radyo yayın kuruluşlarının kendi ürünleri üzerindeki haklarını konu alır¹⁴⁷. Bu sözleşme ile eser sahipliğinden başka, eser üzerinde yeni bir hak sahipliği kabul edilmiştir¹⁴⁸. Türkiye bu sözleşmeyi 4116 sayılı Kanun ile kabul etmiş, Bakanlar Kurulu'nda 2003/6170 sayılı karar ile katılmamızı uygun bulmuştur¹⁴⁹.

2.2.4.4.6 Fikir Mülkiyeti Haklarının Ticari Niteliklerine İlişkin Anlaşma (TRIPS)

Dünya Ticaret Örgütü Anlaşmasının bir eki olan TRIPS sınai ve edebi mülkiyet ayrımını ortadan kaldırarak bütün fikri mülkiyet hukukunu kapsamı içine

¹⁴² Erel, s.40.

¹⁴³ Dilek Karakuzu Baytan, **Fikir Mülkiyeti Hukuku Kavramlar**, 1. Baskı, İstanbul: Beta, 2005, s.272.

¹⁴⁴ Erel, s.41.

¹⁴⁵ Tekinalp, s.70.

¹⁴⁶ Tekinalp, s.70.

¹⁴⁷ Erel, s.41.

¹⁴⁸ Kılıçoğlu, s.33.

¹⁴⁹ Tekinalp, s.71.

almıştır¹⁵⁰. Anlaşma mevcut uluslararası anlaşmaların uygulama alanını genişletmiş ve gümrükte el koyma, sahte malları imha etme gibi yeni yaptırımlar getirmiştir¹⁵¹. Türkiye TRIPS’i Dünya Ticaret Örgütü Sözleşmesi dolayısıyla diğer ekler yanında onun eki olarak kabul etmiştir¹⁵².

2.2.4.5 Türkiye’deki Durum

Her ne kadar Avrupa’da feodal beylere, kiliseye veya krala eseri çoğaltma ve malik olma hakları tanınmış olsa da, Osmanlı İmparatorluğu’nda yer alan ve esnaf örgütü olarak ifade bulan loncalar asıl kimliklerini korumuş ve bu örgüt ne yayınevi ne de yazar loncası olarak faaliyet göstermiştir¹⁵³.

Önemli sayılan bir gelişme belki de bu dönemde yayımlanan Encümen-i Daniş Nizamnamesidir. Gerçekten de 1850 tarihli bu belge ile eser sahiplerine telif hakkı tanınmıştır¹⁵⁴. Nizamnamenin iki temel özelliği vardır. Bunlardan ilki eserin müelliflerine yaşadığı süre boyunca bir mükafatve aynı zamanda başkalarını şevke getirmesi için imtiyaz verilmesi, ikincisi ise sansürün yasal bir temele dayandırılması idi¹⁵⁵. Ayrıca “Telif” sözcüğünün ilk defa kullanıldığı nizamnamedir¹⁵⁶.

1857 tarihli Hakkı Telif Nizamnamesi ise Türk hukukunda telif haklarına ilişkin ilk yazılı hukuk kaynağıdır¹⁵⁷. Bu nizamname ile yazarlara hayatları boyunca eserleri üzerinde imtiyaz tanınmıştır¹⁵⁸. Yazarların yayınevi ile kitaplarının basımı hususunda anlaşmaları ve bu anlaşmaya aykırı olarak basım yapılması halinde basanların cezalandırılacağı da düzenlenmiştir¹⁵⁹.

Türkiye’deki gelişim bakımından önemli bir gelişme sayılacak ilk fikir ve sanat eseri kanunu 1910 tarihli “Hakkı-ı Telif Kanunu”dur. Lozan Anlaşmasında Türkiye’nin

¹⁵⁰ Tekinalp, s.82.

¹⁵¹ Tekinalp, s.82.

¹⁵² Tekinalp, 82.

¹⁵³ Tekinalp, s.83.

¹⁵⁴ Tekinalp, s.83.

¹⁵⁵ Tekinalp, s.83.

¹⁵⁶ Kılıçoğlu, s.34.

¹⁵⁷ Kılıçoğlu, s.34.

¹⁵⁸ Kılıçoğlu, s.34.

¹⁵⁹ Kılıçoğlu, s.34.

Bern Birliği'ne katılması kararlařtırılmıřtır¹⁶⁰. Anlaşmanın eki olan Ticaret Anlaşması'nın 3. Faslında yer alan 14. ve 15. Maddelerinde Türkiye'nin sınai ve artistik mülkiyetlerini koruyan uluslararası anlaşmalara katılması zorunlu tutulmuřtur¹⁶¹.

Bu kanun yerini 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu olarak günümüz mevzuatında yer alan kanuna bırakmıřtır¹⁶². Bu kanun 5.12.1951 tarihinde kabul edilmiş ve 1.1.1952 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kanun; 1983, 1995, 2001, 2004, 2007 ve 2008 yıllarında değişikliğe uđramıřtır¹⁶³.

Buraya kadar yapılan açıklamalar ışığında, çalışmanın konusunu oluşturan telif haklarının, özel hukuktan doğan haklar içerisinde yer aldığını sonucuna ulaşabiliriz. Zira,telif haklarının özel hukuk içerisinde mütalaa edilmesi, telif hakkı sahibinin iradesini serbestçe, herhangi bir sınırlamaya dayanmadan tecelli ettirebilmesi ile ilgilidir. Bireyin yaşadığı toplumda zgr bir ortamda üretmiş olduğu mal ve hizmetleri satması, kiralaması, ödünç vermesi gibi vs hususlar, nasıl özel hukuk ilişkisini ve özel hakları ortaya çıkarmışsa, aynen onun gibi kişinin fikir ürünü olan eserleri üzerinde sahip olduğu hakları ifade eden telif hakları da özel hukuka konu olurlar ve özel haklar içerisinde mütalaa edilirler.

Yine yukarıda açıklamaya çalıştığımız üzere, kamu hukukundan doğan haklar bu çalışmanın kapsamında sadece vergisel ilişki bağlamında ele alınacaktır. Bir başka deyişle, telif hakları zleri itibarıyla, özel hukuk ilişkisine tabi olup, işin içerisine vergisel boyut girdiğinde kısmen kamu hukuku devreye girmektedir. Ancak bu husus, telif haklarının özel hukuk kaynaklı haklar olduğu gerçeğini değiştirmemektedir. Telif haklarının vergisel boyuta konu olmasıyla birlikte, yeni bir hukuki ilişki söz konusu olmaktadır. Ancak bu yeni ilişki, sadece telif haklarının vergilendirilmesine yönelik olup, telif hakkının özünü veya esasını değiştirmemektedir. Meseleye ilişkin bir olarak bir menkul veya gayrimenkul satım sözleşmesi yaptığımızı düşünelim. Bu tarz bir satım sözleşmesi özel hukuktan kaynaklı bir hukuki ilişkidir. Bu ilişkiden kaynaklanan haklar, sözleşmenin tarafları açısından özel hukuk kaynaklı haklardır. Buraya kadar satım

¹⁶⁰ Gökyayla, s.41.

¹⁶¹ Yarsuvat, s.40.

¹⁶² Tekinalp, s.83.

¹⁶³ <http://www.telifhaklari.gov.tr/Telif-Hakki-Nedir> (20.06.2019).

sözleşmesinin özel hukuk kaynaklı bir sözleşme olduğundan ve bu ilişki kapsamındaki hakların, özel hukuk kaynaklı haklar olduğuna dair bir tereddüt yoktur. Bu ilişki sonucunda ortaya çıkan kazancın vergilendirmesi, vergi hukukunu dolayısıyla kamu hukukunu ilgilendirdiği hususunda da bir tereddüt yoktur. Görüldüğü gibi bir özel hukuk ilişkisi kamu hukuku nezdinde vergilendirme işlemi ile muhatap olabilmektedir. Ancak özel hukuk ilişkisinden vergi doğması, vergisel ilişki ortaya çıkması, menkul veya gayrimenkul satım sözleşmesinin özel hukuk niteliğini ortadan kaldırmaz. Telif hakkıyla ilgili durum, bu açıklamalardan farklı değildir. Bir başka deyişle, telif haklarının vergisel işlemlere konu olması, bu hakların özel hukuktan kaynaklanan haklar olduğu gerçeğini değiştirmeyecektir.

O halde, yukarıdaki açıklamalar ışığında, telif haklarının özel hukuk ilişkisi içerisinde mütalaa edildiğini, özel haklar kapsamında mutlak haklar-nispi haklar ayrımında, mutlak haklar içerisinde yer aldığını, mutlak haklar grubu içerisinde, gayri maddi haklar içerisinde yer aldığı sonuç ve değerlendirmesine ulaşabiliriz. Zira, genelde fikri haklarda özelde telif haklarında nisbilik söz konusu değildir. Telif hakkı sahibinin aynen mülkiyet hakkı sahibi gibi, şahsiyet hakkı sahibi gibi herkese karşı ileri sürebileceği bir hakkı söz konusudur.

Gerek uluslararası sözleşmelerde yer alan değerlendirmeler, gerek fikri hakların hukuki mahiyeti kapsamında oluşturulan teoriler, gerekse telif haklarının tarihçesi incelendiğinde telif haklarına yönelik genel ve erken bir tanım vermemiz gerekirse; bu tanım; eser sahibin oluşturduğu fikri ürün, eser, üzerinde sahip olduğu mali ve manevi haklarının bütünüdür olarak yapılacaktır.

Bir alt başlığında telif hakkı tanımı yapılırken, tanım içinde kullanılan “eser”, “eser sahibi”, “mali haklar”, “manevi haklar” kavramları açıklanacaktır.

2.3 Fikir ve Sanat Eserleri

2.3.1 Eser Kavramı

Eser telif haklarının konusunu oluşturan bir kavramdır¹⁶⁴. Bir fikri ürün üzerindeki hakların Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu¹⁶⁵ (FSEK) kapsamında korumaya alınabilmesi için ürünün “eser” olarak kabul edilmesi gerekir¹⁶⁶. Fikri ürün ise kişinin fikri emek ve çalışması ile ortaya çıkardığı sonuçtur¹⁶⁷. Fikri bir çabanın sonucunda ortaya çıkan ürünün “eser” olarak tespitin yapılması, sınırının çizilmesi kanunun uygulama alanının belirlenmesi için önemlidir¹⁶⁸. Çünkü her fikri çaba kanun himayesinden istifa etmeye layık bir eser değildir¹⁶⁹. FSEK 1/B maddesini a bendinde eser kavramını tanımlayarak bünyesinde korunacak eserler bakımından bir netlik çizmiştir Buna göre;

“Sahibininhususiyetini taşıyan ve ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri olarak sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulleridir.”

Yasanın “tanımlar” başlığında yapılan eser tanımına ek olarak 6. maddesinin son fıkrasında eser sayılma durumu düzenlenmiştir. Buna göre:

“İstifade edilen eserin sahibinin haklarına zarar getirmemek şartıyla oluşturulan veişleyenin hususiyetini taşıyan işlemler, bu kanuna göre eser sayılır.”

Bu tanımlardan yola çıkarak bir fikri çabanın eser olarak kabul edilebilmesi için bazı unsurları taşıması gerekmektedir¹⁷⁰. Bu unsurlar aşağıda ele alınacaktır.

¹⁶⁴ Kılıçoğlu, s.112.

¹⁶⁵ 13.12.1951 tarihli ve 7981 Sayılı Resmi Gazete.

¹⁶⁶ Mehmet Yücel, “Fikir Sanat Eserleri Kanununa Göre Eser Türleri Ve Eser Sahiplerinin Hakları”, **Legal Fikri ve Sınai Haklar Dergisi**, Cilt.13, Sayı. 50, (2017), s.327.

¹⁶⁷ Filiz Ceritoğlu Sengel, **Fikir ve Sanat Eserleri Hukukunda İntihal ve Esinlenme**, Birinci Baskı, Ankara: Seçkin, 2009, s.17.

¹⁶⁸ Ceritoğlu Sengel, s.17.

¹⁶⁹ Hirsch, s.11

¹⁷⁰ Kılıçoğlu, s.113.

2.3.1.1 Bir Fikri Çabanın Eser Olarak Kabul Edilebilmesi İçin Sahip Olması Gereken Unsurlar

Fikri bir çabanın eser olarak kabul edilebilmesi için gereken ilk unsur “subjektif unsur”dur¹⁷¹. Bu unsur 5846 sayılı yasanın 1/B maddesinden de görüleceği üzere “sahibinin hususiyetini taşıma” olarak ifade edilmektedir¹⁷². Burada ilk olarak “sahip” kelimesinden neyin anlaşılması gerektiği üzerinde durmak gerekmektedir. Bu kelime ile anlatılmak istenen; fikri çaba neticesinde ortaya çıkan eserin bir insan tarafından oluşturulması gereğidir¹⁷³. Telif hakları anlamında bir eserin sahibinin hususiyetini taşımasından anlaşılması gereken; o eserin saf özgünlük içinde olması demek değildir¹⁷⁴. Bir başka deyişle bir eser o alanda yazılmış yeganeve eşi bulunmayan bir eser olmak zorunda değildir¹⁷⁵. Bir esere özgünlüğünü verecek olan özellik, sahibinin kişilik ve üslup özelliklerini taşıyor olmasıdır¹⁷⁶. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu 05.10.2016 tarihli 2014/11-107 esas ve 2016/957 karar numaralı kararında bu durumu kişilik izi taşımayan, sırf kopyalamadan ibaret vasıfsız ürünlerin eser olarak kabul edilmesinin “eser” tanımının gerçek koruma amacından uzaklaşacağını belirterek vurgulamıştır¹⁷⁷. Yüksek mahkeme aynı kararında herkes tarafından çekilebilecek bir fotoğrafın veya herkes tarafından kaleme alınabilecek bir haberin eser olarak kabul edilmemesi gerektiğini belirtmiştir¹⁷⁸.

Eserin sahibinin hususiyetini taşıması, eserin hukuken korunması kapsamındakikate alınacak bir unsur olmasının yanı sıra, bu korumanın kapsamının tespitinde de önemli bir rol oynar¹⁷⁹. Esere ancak özgün yönleri dikkate alınarak taklitleri karşısında bir koruma sağlanabilir¹⁸⁰. Sahibinin hususiyetini taşıma aslında bir yenilik ifade etmekte olup, bu yenilikten anlaşılması gereken mutlaklık değildir¹⁸¹. Bir

¹⁷¹ Kaçak, s.37.

¹⁷² Kaçak, s.37.

¹⁷³ Fırat Öztan s.83.

¹⁷⁴ Akın Beşiroğlu, **Fikir Hukuku Dersleri**, 4. Baskı, İstanbul: Arıkan Yayınevi, 2006, s.56.

¹⁷⁵ Beşiroğlu, s.56.

¹⁷⁶ Beşiroğlu, s.56.

¹⁷⁷ Seyit Çavdar, **Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Emsal Kararları (2014-2015-2016-2017)**, Birinci Baskı, Ankara: Adalet, 2017, s.856.

¹⁷⁸ Çavdar, s.856.

¹⁷⁹ Fırat Öztan, s.93.

¹⁸⁰ Fırat Öztan, s.93.

¹⁸¹ Kılıçoğlu, s.113-114.

eser, mevcut eserlerden yararlanılmak suretiyle oluşturulmuş ise bu da bir eserdir¹⁸². Burada dikkat edilmesi gereken husus, yararlanma kavramının, taklit ve tekrardan farklı bir anlam ifade ediyor olduğudur¹⁸³. 5846 sayılı yasa, yeni eserler oluşturmada mevcut eserlerden yararlanılabilmesini kabul etmiş ve fakat buna bazı sınırlamalar da getirmiştir¹⁸⁴.

Bir fikri çabanın eser olarak kabul edilebilmesi için, sahip olması gereken ikinci bir unsur “objektif unsur”dur¹⁸⁵. Bu unsurdan anlaşılması gereken 5846 sayılı kanunda öngörülen eser gruplarından olmak gerekliliğidir¹⁸⁶. Yasanın 1/B maddesinde sayılan eser grupları ise “...*ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri olarak sayılan...*”ifadesinden de anlaşılacağı üzere ilim ve edebiyat eserleri, musiki eserleri, güzel sanat eserleri ve sinema eserleridir. Bir fikri çabanın eser olarak kabul edilebilmesi için kanunun aradığı şekle bürünmüş olması gerekmektedir¹⁸⁷. Kanunun aradığı şekil ise, tahdidi olarak saydığı eser gruplarından birine dahil olmaktır¹⁸⁸. Objektif unsur kapsamında eserin şekillenmiş olması başka bir ifade ile, düşünmeden bağımsız bir maddi varlığa sahip olması gerekmekte olup, aksi halde eser olarak korunması olanaksızdır¹⁸⁹. Yasa kapsamında objektif unsurdan anlaşılan, eserin temellük ve tasarrufa elverişli olan maddi bir varlık olmasıdır¹⁹⁰. Ancak bir eserin “eser” olarak kabul edilebilmesi ve korunabilmesi için tamamlanmış olması şart değildir¹⁹¹. Tamamlanmamış esere yönelik yapılacak eser kabul edilip edilememe değerlendirmesi iki kriter dikkate alınarak yapılmalıdır¹⁹². Bu kriterlere göre, eğer ortada bir kroki, taslak veya müsvedde varsa, bu durumda ortada tamamlanmamış bir eser vardır¹⁹³. Kroki, taslak, müsvedde yoksa bu durumda ise, fikri ürünün geldiği noktaya kadar sahibinin hususiyetini taşıyıp taşımadığına bakarak bir değerlendirme

¹⁸² Kılıçoğlu, s.113-114.

¹⁸³ Kılıçoğlu, s.114.

¹⁸⁴ Kılıçoğlu, s.114.

¹⁸⁵ Nazif Kaçak, **Açıklamalı- İctihathı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu**, 1. Baskı, Ankara: Kartal Yayınevi, 2004, s.36.

¹⁸⁶ Kaçak, s.36.

¹⁸⁷ Fırat Öztan, s.89.

¹⁸⁸ Fırat Öztan, s.89.

¹⁸⁹ Tekinalp, s.108.

¹⁹⁰ Yücel, s.328.

¹⁹¹ Tekinalp, s.108.

¹⁹² Tekinalp, s.108.

¹⁹³ Tekinalp, s.108.

yapmak gerekmektedir¹⁹⁴. Kroki, müsvedde, taslak olarak ifade edilen ve eserin şekillenmesine katkı yapan ve hazırlık çalışmaları olarak görülen bu çalışmalarda, en başından itibaren eser olarak kabul edilip korunmaktadır¹⁹⁵. Maddi varlığa dönüşmemiş olan, sadece akılda tahayyül edilen fikri çabalar ve fikirler eser değildir¹⁹⁶. Yargıtay da eser değerlendirmesinde objektif ve subjektif unsurları dikkate almaktadır. 11. Hukuk Dairesi, 13.3.2007. E.2006/934, K.2007/4555 sayılı kararında fikri bir çabanın eser olarak FSEK kapsamında değerlendirilebilmesinin ve bu kanun kapsamında korunabilmesinin koşullarının subjektif ve objektif unsurların eserde mündemiç varlığı ile mümkün olabileceğini belirtmiştir¹⁹⁷.

Eser kavramı FSEK m.1/B’de genel olarak çizilmiştir¹⁹⁸. Eserin niteliğinin tayini ise yargı mercilerine bırakılmıştır¹⁹⁹. Yargı mercilerince yapılacak bu değerlendirme teknik bir bilgi birikimi gerektirdiğinde ise bu durumda Hukuk Muhakemesi Kanun’u²⁰⁰ (HMK) m.266 vd. hükümleri uyarınca bilirkişi tayini mümkün olacaktır²⁰¹. Yargıtay HMK’nın bu hükmünden aldığı yetkiye istinaden önüne gelen bir uyuşmazlıkta dava konusu yarışma programının FSEK kapsamında bir eser sayılıp sayılmayacağını tespitini bilirkişi incelemesine tabii tutmuştur²⁰².

2.3.1.2 Bern Anlaşmasında ve Yabancı Hukuklardaki Eser Tanımı

Bern Anlaşması 2. maddesinde “eser” tanımını şu şekilde yapmıştır:

“Edebiyat ve Sanat Eserleri” deyimi, ifade şekli ne olursa olsun, edebiyat, bilim ve sanat alanındaki kitaplar, dergiler ve diğer yazılar; konferanslar, nutuklar, vaazlar ve benzer nitelikteki diğer eserler; dramatik eserler veya dramatik-müzik

¹⁹⁴ Tekinalp, s.108.

¹⁹⁵ Tekinalp, s.109.

¹⁹⁶ Tekinalp, s.109.

¹⁹⁷ Yargıtay 11.H.D. 13.3.2007. E.2006/934, K.2007/4555. (<http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=0212cicjy/MuseProtocol=http/MuseHost=www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/giris.html>), (16 Şubat 2019).

¹⁹⁸ Levent Yavuz, Tülay Alica ve Fethi Merdivan, **Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu Yorumu**, İkinci Baskı, Ankara: Seçkin, 2014, s.48.

¹⁹⁹ Yavuz, Alica ve Merdivan, s.48.

²⁰⁰ 4.2.2001 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete.

²⁰¹ Yavuz, Alica ve Merdivan s.48.

²⁰² Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, 25.10.2004. E.2004/1281, K.2004/10333. (<http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=0212cicjy/MuseProtocol=http/MuseHost=www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/giris.html>), (16.02.2019).

eserleri; koreografik eserler ve pandomima gösterileri; sözlü veya sözsüz müzikal kompozisyonları, sinema tekniğine benzer bir yöntemle ifade edilen sinematografik eserler; çizim, sulu ve yağlı boya resim, mimarlık, heykeltraşlık, oymacılık ve taş basma eserler, fotoğraf tekniğine benzer bir yöntemle ifade edilen fotoğraf eserleri; uygulamalı sanat eserleri; resimlendirmeler, haritalar, planlar, krokiler ve coğrafya, topografya, mimari veya bilimsel üç boyutlu eserler gibi bütün ürünleri içerecektir.”

Anlaşmanın 2. maddesinden anlaşıldığı üzere, anlaşma bir tanım vermemekte sadece eserin meydana gelebileceği maddi cisimleri saymaktadır²⁰³.

Yabancı hukuk bakımından ise; 1965 tarihli Alman Telif Hakları Kanunu “korunan eserler başlıklı” 2. maddesinin 2. fıkrasında bir fikri çabanın eser olarak muamele görmesi için ürünün zihinsel bir çaba neticesinde oluşması gerektiğininve 1. fıkrasında saydığı kategorilerden birinin içerisine girmesi gerektiğini düzenlemektedir²⁰⁴.

1957 tarihli Fransız Fikri Mülkiyet Kanunun 1. Kitabının L111-1. maddesinde bir eserin eser olarak telif kapsamında korunabilmesi için eser sahibinin, zihinsel bir ürünü olması gerektiğini belirtmektedir²⁰⁵. Eser üzerindeki hakkın niteliğinin ise bir gayrimaddi hak olduğunu ve bu hakkın herkese karşı ileri sürülebileceğini düzenlemiştir²⁰⁶. Kanun 2. Bölüm L112-2 maddesinde ise eser ve eser çeşitlerini sınıflandırmaktadır²⁰⁷.

1989 yılında yürürlüğe gire İngiliz Telif Hakkı, Tasarım ve Patent Kanunu 1. Bölüm 1. maddesinde bir eser tanımı vermeden madde kapsamında tanımlanan eserler üzerindeki mülkiyet hakkının telif hakkı olacağını belirtmiştir²⁰⁸. Devamında eserleri kategori kategori ayırarak düzenlemiştir²⁰⁹.

²⁰³ Yarsuvat, s.51.

²⁰⁴ Metin Turan, “Fikir Sanat Eserleri Kanununda Eser Çeşitleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Bilgi Dünyası Dergisi**, Cilt.15, Sayı.1, (2014), s.141-143.

²⁰⁵ Turan, s.143-146.

²⁰⁶ Turan, s.143-146.

²⁰⁷ Turan, s.145.

²⁰⁸ Turan, s.147-152.

²⁰⁹ Turan, s.147-152.

2.3.2 Eser Türleri

FSEK’te fikir ve sanat eserleri dört kategori altında toplanmış ve bu kategoriler altında da örnek kabilinden eserler sayılmıştır²¹⁰. Bu kanunun 2’nci vd hükümleri uyarınca;

- ✓ İlim ve Edebiyat Eserleri
- ✓ Musiki Eserler
- ✓ Güzel Sanat Eserleri
- ✓ Sinema Eserleri

eser tipleri olarak sayılmıştır. Fikri çabanın eser olarak kabul edilip korunabilmesi için de bu sayılan eser tiplerinden birinin içine girmesi gerekmektedir²¹¹. Eser türleri bakımından numerus clausus (sınırlı sayıda) ilkesi geçerli iken, eser türleri içine giren eserler bakımından böyle bir tahdit bulunmamaktadır²¹². Bir başka deyişle kanun eser kategorisi olarak temelde dört “çeşit” belirlemiştir. Bu belirlemeyi yaparken insan beyninin uçsuz bucaksız yapısının çok sayıda fikir ve düşünce üretebileceğinin bilincinde olarak kategorilerin içlerini yalnızca örnek kabilinden doldurmuştur. Dolayısıyla kanun bu yaklaşımı ile günün birinde adı; ilim ve edebiyat eserleri, musiki eserleri, güzel sanat eserleri ve mimari eserler kategorilerinin altında sayılan örneklerde olmayan ama bunlardan birinin içine girmesi gereken bir eser meydana gelmesi ihtimalinin göz ardı edilmemesini istemektedir.

2.3.2.1 İlim ve Edebiyat Eserleri

FSEK’in 2’nci maddesi ilim ve edebiyat eserlerini örnek kabilinden şu şekilde sıralamıştır:

“Madde 2 – İlim ve edebiyat eserleri şunlardır:

²¹⁰ Nuşin Ayiter, **Hukukta Fikir Ve San’at Ürünleri (En Son Değişiklerle)**, 2. Baskı, Ankara: Sevinç Matbaası, 1981, s.45.

²¹¹ Fırat Öztan, s.107.

²¹² Tekinalp, s.114.

1. (Değişik: 7/6/1995 - 4110/1 md.) Herhangi bir şekilde dil ve yazı ile ifade olunan eserler ve her biçim altında ifade edilen bilgisayar programları ve bir sonraki aşamada program sonucu doğurması koşuluyla bunların hazırlık tasarımları,

2. (Değişik: 1/11/1983 - 2936/1 md.) Her nevi rakıslar, yazılı koreografi eserleri, Pantomimalar ve buna benzer sözsüz sahne eserleri

3. (Değişik: 7/6/1995 - 4110/1 md.) Bedii vasfı bulunmayan her nevi teknik ve ilmi mahiyette fotoğraf eserleriyle, her nevi haritalar, planlar, projeler, krokiler, resimler, coğrafya ve topoğrafyaya ait maket ve benzerleri, herçeşit mimarlık ve şehircilik tasarım ve projeleri, mimari maketler, endüstri, çevre ve sahne tasarım ve projeleri...”

Maddenin kapsamı oldukça geniştir. İlim ve edebiyat eserleri dışında kalan raks, pantomima vb sözsüz sahne eserleri de bu madde kapsamına alınmıştır²¹³. Aşağıda madde kapsamına giren eserler gruplar halinde incelenmiştir.

2.3.2.1.1 Birinci Grup: Dil ve Yazı İle İfade Olunan Eserler, Bilgisayar Programları, Bir Sonraki Aşaması Program Sonucu Doğurması Koşuluyla Hazırlık Tasarımları

Dil ve yazı ile ifade olunan eser kavramı ile; düşünce ve duyguları anlatırken her türlü sözlü ve yazılı araçlar kullanarak meydana getirilen eserlerden bahsedilmektedir²¹⁴. Kullanılan dilin yerli veya yabancı olması, yaşayan veya ölü bir dil olması veya tamamen yapay nitelik taşıması önemsizdir²¹⁵. Bir başka deyişle dil veya yazının tüm imkanları kullanılarak oluşturulan fikirlerden bahsedilmektedir²¹⁶. Dil kullanılarak oluşturulan eserlerde, yazı değil sözler kullanılmaktadır. Bu kapsamda kullanılan dilin niteliği önem taşımadığı gibi içerik açıklamada sözlerin kullanıldığı; açık oturum, konferans, okunan şiir vb. durumlar dil ile ifade olunan eserlere örnek olarak verilebilmektedir²¹⁷. Yine fikri ürün sayısal bilimlerde olduğu gibi rakam,

²¹³ Erel, s.57.

²¹⁴ Erel, s.58.

²¹⁵ Tekinalp, s.114.

²¹⁶ Kılıçoğlu, s.128.

²¹⁷ Kılıçoğlu, s.129.

formül, şekillerle anlatılmış ise bu durumda da dil ile ifade olunmuş eserlerden söz edilecektir²¹⁸.

Yazı ile ifade olunan eserlerde ise söz yerine yazı kullanılmaktadır ve eserde kullanılan dil ve yazı türünün bir önemi bulunmamaktadır²¹⁹.

Birinci gruba dahil olan diğer bir eser türü bilgisayar programlarıdır. Bu kavramdan neyin anlaşılması gerektiği FSEK'in 1/B maddesinin g bendinde belirtilmiştir. Buna göre;

“...g) Bilgisayar programı: Bir bilgisayar sisteminin özel bir işlem veya görev yapmasını sağlayacak bir şekilde düzene konulmuş bilgisayar emir dizgesini ve bu emir dizgesinin oluşum ve gelişimini sağlayacak hazırlık çalışmalarını...”

Kanunda yer alan bu tanıma uyan programlar korumadan yararlanabilecektir²²⁰. Bilgisayar programlarının bu korumadan faydalanmaları 1995 senesinde 4110 sayılı kanunla yapılan değişiklikle gerçekleşmiştir²²¹. Bir bilgisayar programının telif hukuku kapsamında eser olarak nitelendirilebilmesi için onu oluşturan kimsenin fikri çabası nihayetinde ortaya çıkmış olması yeterlidir ayrıca estetiklik aranmaz²²². Bir başka deyişle bir bilgisayar programının 5846 sayılı kanunun 2'nci maddesi uyarınca ilim ve edebiyat eseri olarak sayılabilmesi için eseri oluşturan kimsenin fikri çabası sonucunda ortaya çıkması yeterlidir bundan başka kıstas aranmamaktadır²²³. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, 22.09.2003 tarih ve 2003/2117 esas ve 2003/8131 karar numaralı kararında bilgisayar programlarının ilim ve edebiyat eseri olarak korunmaları gerektiğini şu cümleleri ile açıklamıştır²²⁴.

²¹⁸ Tekinalp, s.114.

²¹⁹ Kılıçoğlu, s.129.

²²⁰ Coşkun Gönen, “Eser, Eserin Korunma Koşulları Ve Bilgisayar Programlarının Eser Niteliği”, **Legal Fikri ve Sınai Haklar Dergisi**, Cilt. 6, Sayı.21, (Nisan 2010), s.45.

²²¹ Gönen, s.47.

²²² Gönen, s.50.

²²³ Gönen, s.51.

²²⁴ Yavuz, Alica ve Merdivan, s.108.

“ilim ve edebiyat eseri sayılan bilgisayar programının izinsiz olarak kopyalandıktan sonra eser sahibinin adı belirtilmeksizin internet ortamında umuma iletimi eser sahibinin mali ve manevi haklarına tecavüz oluşturur.”²²⁵

Son olarak bu grup kapsamında bir sonraki aşaması program sonucunu doğurması koşuluyla, hazırlık tasarımlarının da eser olacağı belirtilmiştir.

2.3.2.1.2 İkinci Grup: Sözsüz Sahne Eserleri

Sözsüz sahne eserleri olarak ifade edilen raks, yazılı kareografiler, pandominalar ve bunun benzerleri ikinci grup ilim edebiyat eserleridir. Bu eserlerin ortak özelliği söz veya yazıdan ziyade hareket ile seyircinin duygularına hitap ediyor olmalarıdır²²⁶. Raksın eser olarak kabul edilebilmesi için dansın bütünü oluşturulan hareketlerin tekrarlanabilir bir düzen içinde yapıyor olması gerekmektedir²²⁷. Bu kapsamda, dansın icrası bir eser değildir, eser olarak korunan tekrarlanabilen düzendir²²⁸. Kareografilerde de durum benzerdir. Eser kapsamında korunan, kareografnin icrası değil; düzenlenen hareketlerdir, figürlerdir²²⁹. Pantomimaller ise yüz ve vücut hareketleri yardımıyla duygu ve düşüncelerin ve bir hikayenin anlatılmasıdır²³⁰. Bu eserlerde müzik yoktur ve hareketler temelde yüz ve vücuda özgülenererek sergilenmektedir²³¹. Burada da eser olarak korunan vücut dilinin, mimiklerin, hareketlerin düzenidir²³².

2.3.2.1.3 Üçüncü Grup: Estetik Vasfı Olmayan İlim ve Edebiyat Eserleri

FSEK 2’nci maddesinde estetik değer taşımayan;

“her nevi teknik ve ilmi mahiyette fotoğraf eserleriyle, her nevi haritalar, planlar, projeler, krokiler, resimler, coğrafya ve topoğrafyaya ait maket ve benzerleri,

²²⁵ Yavuz, Alıcı ve Merdivan, s.108.

²²⁶ Yücel, s.330.

²²⁷ Tekinalp, s.120.

²²⁸ Tekinalp, s.120.

²²⁹ Tekinalp, s.120.

²³⁰ Tekinalp, s.121.

²³¹ Tekinalp, s.121.

²³² Tekinalp, 121.

herçeşit mimarlık ve şehircilik tasarım ve projeleri, mimari maketler, endüstri, çevre ve sahne tasarım ve projelerin de ilim ve edebiyat eseri” olacağı düzenlenmiştir.

Bu bent kapsamındaki eserlerde aranan ortak özellik estetik bir değer taşımamalarıdır; çünkü ancak böyle bir değer taşımadıkları sürece ilim ve edebiyat eseri olarak kabul edilecektir; aksi halde güzel sanat eserleri olacaklardır²³³. Yine bu bent kapsamında sayılan eserler; bilimsel veya teknik bir konuyu açıklamak gerekliliğinde olmalıdırlar²³⁴. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi 21.12.2004 tarih ve 2004/2772 esas, 2004/12672 karar numaralı bir kararında bu gruba dahil eserlerin ilim ve edebiyat eseri olarak kabul edilmesi için her halükarda hususiyet unsuruna sahip olması gerektiğini şu şekilde ifade etmiştir²³⁵.

*“Uyuşmazlık konusu haritanın FSEK 1/B ve 2/3.maddeleri kapsamında sahibinin hususiyetini taşıyan bir eser olup olmadığının belirlenmesinde aralarında haritacılık konusunda uzmanın da bulunduğu bilirkişi kurulundan görüş alınmalıdır.”*²³⁶.

2.3.2.2 Musiki Eserler

FSEK’in 3. maddesinde;

“Musiki eserleri, her nevi sözlü ve sözsüz bestelerdir.” şeklinde tanımlanmıştır. Musiki eserler içeriği ses ile yansıtan ve kulak vasıtası ile yararlanılan eserlerdir²³⁷. Musiki eserlerde eserin ifade aracı ses olduğundan bu sesin hangi müzik aletinden çıktığı, güzel veya rahatsız edici bir ses olup olmadığı önemsizdir²³⁸. Korumanın konusu, eserin ifadesinde kullanılan sestir²³⁹. Bu sesin insandan veya bir

²³³ Yücel, s.330.

²³⁴ Bilge Kılıç, “Fikir ve Sanat Eserleri Hukukunda “Eser” kavramı, **Legal Fikri ve Smai Haklar Dergisi**, Cilt.1, Sayı.1, (Mayıs 2005), s.116.

²³⁵ Yavuz, Alıcı ve Merdivan, s.113.

²³⁶ Yavuz, Alıcı ve Merdivan, s.113.

²³⁷ Ayiter, s.51.

²³⁸ Ayiter, s.51.

²³⁹ Kılıç, s.117.

müzik aletinden elde edilmesi arasında bir fark yoktur²⁴⁰. Seslerin korumadan yararlanabilmesi için yazıya dökülmesi bir zorunluluk değildir²⁴¹.

Kanundaki ifade ediliş tarzından da anlaşılacağı üzere müzik eserleri bir besteden ibaret olabileceği gibi, söz içeren bir beste ile beraber olabilir²⁴². Söz ve besteden oluşan bir müzik eseri esasında iki temel unsurdan oluşmaktadır²⁴³. Bu eser korumadan faydalandırılırken eserin söz kısmı bir edebi eser olarak değerlendirilebilir²⁴⁴. Bu açıklamaya dair Yargıtay 4. Hukuk Dairesi 9.2.1988 tarih ve 1987/10677 esas ve 1988/1297 karar numaralı kararı bulunmaktadır²⁴⁵. Karar şu şekildedir:

*“FSEK 2. ve 3. Maddeleri hükümlerine göre herhangi bir şekilde dil ile ifade edilebilen bütün eserler edebiyat eseri ve her çeşit sözlü sözsüz besteler müzik eseridir. O halde bir şarkının güftesi edebiyat eseridir. Öte yandan aynı şarkının bestesi de bir musiki eseridir. Güfte ve bestenin birlikte tek eser olabileceği konusunda bir zorunluluk bulunmadığı gibi her birinin sahibi farklı kişiler de olabilir. Bundan başka bir şarkı yalnız beste olarak veya güftesi ile beraber icra edilebilir.”*²⁴⁶

2.3.2.3 Güzel Sanat Eserleri

FSEK’in 4. maddesinde güzel sanat eserleri şu şekilde düzenlenmiştir:

“Güzel sanat eserleri, estetik değere sahip olan;

1. Yağlı ve suluboya tablolar; her türlü resimler, desenler, pasteller, gravürler, güzel yazılar ve tezhipler, kazıma, oyma, kakma veya benzeri usullerle maden, taş, ağaç veya diğer maddelerle çizilen veya tespit edilen eserler, kaligrafi, serigrafi,

2. Heykeller, kabartmalar ve oymalar,

²⁴⁰ Beşiroğlu, s.105.

²⁴¹ Beşiroğlu, s.105.

²⁴² Beşiroğlu, s.105.

²⁴³ Beşiroğlu, s.105.

²⁴⁴ Beşiroğlu, s.105.

²⁴⁵ Yavuz, Alica ve Merdivan, s.128-129.

²⁴⁶ Yavuz, Alica ve Merdivan, s.128-129.

3. Mimarlık eserleri,
4. El işleri ve küçük sanat eserleri, minyatürler ve süsleme sanatı ürünleri ile tekstil, moda tasarımları,
5. Fotoğrafik eserler ve slaytlar,
6. Grafik eserler,
7. Karikatür eserleri,
8. Her türlü tiplerdir.

Krokiler, resimler, maketler, tasarımlar ve benzeri eserlerin endüstriyel model ve resim olarak kullanılması, düşünce ve sanat eserleri olmak sıfatlarını etkilemez.”

Güzel sanat eserleri görme duyumuza hitap eden ve bu esnada estetik bir hazza sebebiyet veren bir yüzeyde veya cisimleşmiş bir şekilde oluşturulmuş fikir ürünleridir²⁴⁷. Bu eserlerin söz ile ifade edilebilme olanakları yoktur²⁴⁸. Bu nedenle güzel sanat eserleri ilim edebiyat ve musiki eserlerinden farklıdır²⁴⁹. Örneğin ilim edebiyat eserlerinde seçilen kelimeler sahibinin özelliğini ortaya koyarken; güzel sanat eserlerinde çizgi ve renkler arasındaki nüanslar eser sahibinin özelliğini yansıtmaktadır²⁵⁰. Eser meydana getirilirken kullanılan malzemenin bir önemi yoktur²⁵¹. Bu anlamda akla gelebilecek her türlü malzeme kullanılabilir²⁵². Eserin tek bir parçadan oluşma zorunluluğu da yoktur²⁵³. Korumadan yararlanacak olan asıl eserdir; taklitleri veya çoğaltmaları korumadan yararlanamayacaktır²⁵⁴.

Fikri çaba eğer sanatsal bir değere sahip ise bu durumda güzel sanat eseri olarak kabul edilecektir²⁵⁵. Fikri çaba, sanatsal bir değere sahip olmadığında yasanın 2'nci maddesinin 3. bendine girebilir²⁵⁶. Bu durumda bu fikri çabanın ilim ve edebiyat eseri olarak kabulü mümkün olacaktır²⁵⁷. Eğer fikri çabanın sanatsal bir değeri yoksa

²⁴⁷ Erel, s.70.

²⁴⁸ Erel, s.70.

²⁴⁹ Ceritoğlu Sengel, s.30.

²⁵⁰ Ceritoğlu Sengel, s.30.

²⁵¹ Erel, s.70.

²⁵² Erel, s.70.

²⁵³ Erel, s.70.

²⁵⁴ Erel, s.70.

²⁵⁵ Kılıçoğlu, s.133.

²⁵⁶ Kılıçoğlu, s.133.

²⁵⁷ Kılıçoğlu, s.133.

veyasanın 2'nci maddesinin 3. bendine de giremiyorsa, bu durumda ortada bir eserin varlığından bahsetmek mümkün olmayacaktır²⁵⁸.

Yasa 4. maddesinde güzel sanat eserlerini sınırlandırarak saymıştır. Bu nedenle anılan maddenin bentlerinde bulunmayan bir eser güzel sanat eseri kabul edilmeyecektir²⁵⁹. Bu sekiz grup içine giren eserlerde yasanın beklediği bir diğer unsur ise estetik bir değer taşımalarıdır²⁶⁰.

Yasa; kroki, resim, maket, tasarımlar ve benzeri eserlerin endüstriyel model ve resim olarak kullanılmasının, bu ürünlerin düşünce ve sanat eseri olma vasıflarını değiştirmeyeceğini de ayrıca vurgulamıştır²⁶¹. Bu fıkra kapsamında anılan eserler ayrıca endüstriyel tasarım niteliğine sahiplerse bu durumda ayrıca Sınai Mülkiyet Kanunu²⁶² kapsamında korunacaktır; bu durumda iki yönlü bir koruma söz konusu olacaktır²⁶³.

2.3.2.4 Sinema Eserleri

FSEK'in 5'inci maddesi sinema eserlerine ilişkin şu düzenlemeyi ihtiva eder:

“Sinema eserleri, her nevi bedii, ilmi, öğretici veya teknik mahiyette olan veya günlük olayları tespit eden filmler veya sinema filmleri gibi, tespit edildiği materyale bakılmaksızın, elektronik veya mekanik veya benzeri araçlarla gösterilebilen, sesli veya sessiz, birbiriyle ilişkili hareketli görüntüler dizisidir.”

Sinema eserleri teknik ve uzmanlık istediğinden, uzun uğraşlar sonucu ortaya çıktığından, üzerinde çok sayıda kişinin emeği olduğundan diğer fikir sanat eserlerinden daha geç düzenleme alanı bulmuştur²⁶⁴. Maddeden de anlaşılacağı üzere sinema eserlerinin belirleyici özelliği olarak “hareketli görüntüler dizisi” esas alınmaktadır²⁶⁵. Bu durum sinema eserini fotoğraftan ayırmaktadır²⁶⁶. Gerçekten de durağan bir sanat

²⁵⁸ Kılıçoğlu, s.133.

²⁵⁹ Kılıçoğlu, s.133.

²⁶⁰ Beşiroğlu, s.115.

²⁶¹ Beşiroğlu, s.115.

²⁶² 10.1.2017 tarih ve 29944 numaralı Resmi Gazete.

²⁶³ Tekinalp, s.125.

²⁶⁴ Ali Yaşasın, “Sinema Eserleri ve Sinema Eserleri Üzerindeki Hak Sahipleri”, **Legal Fikri ve Sınai Haklar Dergisi**, Cilt.12, Sayı.47, (2016), s.900-901.

²⁶⁵ Erel, s.73.

²⁶⁶ Erel, s.73.

olan fotoğrafın aksine sinema, bir fikri ya da konuyu seyirciye dinamik bir biçimde aktarmaktadır²⁶⁷.

Bir fikri çabanın sinema eseri olarak kabulü için her şeyden önce sahibinin özelliğini taşıması gerekmektedir²⁶⁸. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi 23.12.2005 tarih ve 2005/13440 esas ve 2005/12765 karar numaralı kararında futbol maçı gibi günlük spor olaylarının tespitini yapan filmlerin sinema eseri olarak kabulünün sahibinin hususiyetini taşıma şartına bağlamıştır²⁶⁹.

Konu sinema eserleri olduğunda “eser sahipliği” kavramı oldukça geniş bir kitleyi içine almaktadır. Bu anlamda FSEK’in 8’inci maddesinde “...Sinema eserlerinde; yönetmen, özgün müzik bestecisi, senaryo yazarı ve diyalog yazarı, eserin birlikte sahibidirler. Canlandırma tekniğiyle yapılmış sinema eserlerinde, animatör de eserin birlikte sahipleri arasındadır”diyerek bu kimselerin de eser sahibi olduğunu düzenlemiştir. O halde sinema eserleri bakımından anılan tüm bu şahısların özelliği eserde bulunmak zorundadır²⁷⁰. Sinema eserlerinde eser sahipliğine dair bu düzenleme Yargıtay 11. Hukuk Dairesinin 3.2.2006 tarih ve 2005/354 esas, 2006/915 karar numaralı kararında da yer almaktadır²⁷¹. Kararda sinema eser sahipliğine dair yapılan açıklama şu şekildedir:

“5846 Sayılı FSEK 8/3. maddesine göre, sinema eserlerinde; yönetmen, özgün müzik bestecisi, senaryo yazarı ve diyalog yazarı eserin birlikte sahibidirler..”²⁷²

2.3.2.5 İşlenmeler ve Derlemeler

Fikir Sanat Eserleri Kanunu sadece özgün eserleri korumamaktadır²⁷³. Özgün eserlere ek olarak bir fikir sanat eserinden istifade edilerek oluşturulmuş ve istifade edilen esere bağlı olmakla beraber bu eserin türünü değiştiren, başka bir dile çeviren, bir külliyat meydana getiren, tertipleyen, düzenleyen, derleyen, yayımlanmaya uygun hale

²⁶⁷ Erel, s.73.

²⁶⁸ Erel, s.73.

²⁶⁹ Yavuz, Alica ve Merdivan, s.159.

²⁷⁰ Erel, s.73.

²⁷¹ Yavuz, alica, Merdivan, s.159.

²⁷² Yavuz, Alica ve Merdivan, s.159.

²⁷³ Tekinalp, s.133.

getiren ürünleri de eser saymıştır²⁷⁴. Eser saydığı bu ürünleri işlenme olarak ifade etmiştir²⁷⁵. Anılan kanunun 1/B maddesinde işlenme eserin tanımı şu şekilde verilmiştir:

“İşlenme eser: Diğer bir eserden istifade suretiyle vücuda getirilip de bu esere nispetle müstakil olmayan ve işleyenin hususiyetini taşıyan fikir ve sanat mahsullerini, ”

İşlenmenin FSEK kapsamında eser olarak kabul edilebilmesi için taşınması gereken unsurlar yasanın 6. maddesinde ifade edilmiştir. Bir işlenmenin eser olarak kabul edilebilmesi için kanunun 1/B maddesinde ve 6. maddesinin son fıkrasında ifade edildiği üzere, sahibinin hususiyetini taşınması gerekmektedir²⁷⁶. Bir diğer unsur ise, 6. madde de belirtildiği üzere işlenmenin, istifade edilen eserin sahibinin haklarına zarar vermemesi gerekliliğidir²⁷⁷. İşleme eserde bu sayılan özelliklere ek olarak bulunması gereken bir başka unsur ise istifade edilen esere sadık kalınması ve işlenmenin asıl eserle aynı kategori içerisinde yer almasıdır²⁷⁸.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan sonra Fikir Sanat Eserleri Kanunu madde 6 da sayılan işlenme eserleri belirtmek faydalı olacaktır. Buna göre kanunun İşlenmeler ve Derlenmeler başlıklı 6. maddesine göre, *”Tercümeler;Roman, hikaye, şiir ve tiyatro piyesi gibi eserlerden birinin bu sayılan nevilerden bir başkasına çevrilmesi; Musiki, güzel sanatlar, ilim ve edebiyat eserlerinin film haline sokulması veya filme alınmaya ve radyo ve televizyon ile yayıma müsait bir şekle sokulması; Musiki aranjmanve tertipleri; Güzel sanat eserlerinin bir şekilden diğer şekillere sokulması; Bir eser sahibinin bütün veya aynı cinsten olan eserlerinin külliyat haline konulması; Belli bir maksada göre ve hususi bir plan dahilinde seçme ve toplama eserler tertibi; Henüz yayımlanmamış olan bir eserin ilmi araştırma ve çalışma neticesinde yayımlanmaya elverişli hale getirilmesi (İlmi bir araştırma ve çalışma mahsulü olmayan alelade transkripsiyonlarla faksimileler bundan müstesnadır.); Başkasına ait bir eserin izah veya şerhi yahut kısaltılması, Bir bilgisayar programının uyarlanması, düzenlenmesi veya herhangi bir değişim yapılması;Belli bir maksada göre ve hususi bir plan dahilinde verilerin ve materyallerin seçilip derlenmesi sonucu ortaya çıkan ve bir araç*

²⁷⁴ Tekinalp, s.133.

²⁷⁵ Tekinalp, s.133.

²⁷⁶ Tekinalp, s.136.

²⁷⁷ Tekinalp, s.136.

²⁷⁸ Erel, s.76-79.

ile okunabilir veya diğer biçimdeki veri tabanları (Ancak, burada sağlanan koruma, veri tabanı içinde bulunan veri ve materyalin korunması için genişletilemez)” şeklinde sayma sureti ile belirtilmiştir.

Derleme tanımı ise yine FSEK 1/B maddesinde yapılmıştır. Buna göre:

“Derleme eser: Özgün eser üzerindeki haklar saklı kalmak kaydıyla, ansiklopediler ve antolojiler gibi muhtevası seçme ve düzenlemelerden oluşan ve bir düşünce yaratıcılığı sonucu olan eseri, ”

Bu tanım işlenme eser tanımı ile beraber dikkate alındığında anlaşılabileceği üzere işlenme eserde aranan istifade edilen esere bağlılık şartı, derleme eserler bakımından aranmamaktadır ve derleme eserler içerik ve muhteva değişimi olmaksızın oluşturulan eserler olarak tanımlanmaktadır²⁷⁹.

2.4 Eser Sahipliği Kavramı ve Eser Sahibinin Hakları

2.4.1 Eser Sahipliği Kavramı

Bu kısımda eser sahipliği kavramından neyin anlaşılması gerektiği hususu Fikir Sanat Eserleri Kanun’unun vermiş olduğu tanımlar ve eser sahipliğine ilişkin karineler orijin kabul edilerek açıklanmaya çalışılacaktır. Devamında ise bir esere birden çok kişinin sahip olması durumu ile özellik arz eden sinema eserleri ile işlenme eserlerdeki eser sahipliği durumlarına değinilerek genel bir tablo çizilmeye çalışılacaktır.

FSEK’in tanımlar başlığı taşıyan sırasıyla 1/B-b bendive 8/1 fıkrası uyarınca:

“...b) Eser sahibi: Eseri meydana getiren (...) (1) kişiyi, ...”

“...Bir eserin sahibi, onu meydana getirendir...” olarak tanımlanmıştır.

Kanunda ifade ediliş tarzından da rahatlıkla anlaşılacağı üzere bir eserin sahibi onu meydana getiren kimse olarak kabul edilmektedir. Kanunda böyle bir tanım

²⁷⁹ Fırat Öztan, s.157-158.

mevcut olmasaydı bile belirlenen sonuca genel hukuk ilkeleri dikkate alınarak varmak mümkün olabilecektir²⁸⁰. Gerçekten eserin sahibi, onu oluşturan, esere kendi özelliğini, hususiyetini, yansıtan kişidir²⁸¹. Eseri oluşturan bu kimsenin eserin sahibi olduğu ve eser oluşturarak insanlığın ortak kültür hazinesine katkıda bulunduğu ve oluşturduğu eser üzerindeki manevi ve maddi haklardan yararlanmanın ona sunulan bir ayrıcalık olduğu fikrine Alman doktrininde “yaratma gerçekliği” “*Schöpfungswahrheit*” veya “eser sahipliği” “*Urheberschaft*” ilkesi denilmektedir²⁸². Eser sahipleri eserleri üzerindeki haklarını eserin oluşturulması ile aslen kazanmaktadırlar²⁸³. Buradan da anlaşılacağı üzere eser üzerindeki hakları elde edebilmek için, eser sahiplerinin fiil ehliyetine sahip olma şartı aranmamaktadır²⁸⁴. Hakkın elde edilmesi için sınai mülkiyet haklarında aranan tescil veya bir makama tevdi gibi işlemlere de gerek yoktur²⁸⁵. İşte bu nedenledir ki eser oluşturmak Alman Hukuku doktrininde maddi bir olay kabul edilmektedir²⁸⁶. Bu olay bir kere gerçekleştiğinde ise artık hiçbir işleme gerek kalmaksızın eser üzerindeki manevi ve maddi haklar eseri oluşturan kimse tarafından iktisap edilir²⁸⁷. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi 18.6.2007 tarih ve 2007/5265 esas, 2007/9282 karar sayılı kararında bu açıklamaları teyit etmiştir. Anılan kararın ilgili kısmı şu şekildedir:

*“Hukukumuzda patent, marka ve tasarımda farklı olarak fikir sanat eserleri bakımından tescil ilkesi kabul edilmemiştir. Eserin meydana getirilmesi maddi bir fiildir. Eserin meydana getirilmesiyle birlikte hak da kendiliğinden doğar. Hakkın doğumu için kamuya sunmak ve tescil gibi herhangi bir eylem ve işleme gerek yoktur...”*²⁸⁸

Fikir sanat eserlerinin herhangi bir tescil işlemine ihtiyaç duymazlar. Ancak FSEK madde 13’e eklenen değişik son fıkra bu duruma aykırı gibi görünen bir düzenleme içermektedir. Buna göre;

²⁸⁰ Erel, s.88.

²⁸¹ Ayiter, s.90.

²⁸² Ayiter, s.90.

²⁸³ Ayiter, s.90.

²⁸⁴ Ayiter, s.90.

²⁸⁵ Ayiter, s.90.

²⁸⁶ Ayiter, s.90.

²⁸⁷ Ayiter, s.90.

²⁸⁸ Yavuz, Alica ve Merdivan, s.200-201.

“... (Değişik son fıkra: 3/3/2004-5101/10 md.) Filmlerin ilk tespitini gerçekleştiren film yapımcıları ile seslerin ilk tespitini gerçekleştiren fonogram yapımcıları, hak ihdas etmek amacı taşımaksızın, sahip oldukları hakların ihlâl edilmemesi, hak sahipliklerinin belirlenmesinde ispat kolaylığı sağlanması ve malî haklara ilişkin yararlanma yetkilerinin takip edilmesi maksadıyla, sinema ve müzik eserlerini içeren yapımlarının kayıt ve tescilini yaptırırlar. Aynı maksatla, eser sahiplerinin talebi üzerine, bu Kanun kapsamında korunan tüm eserlerin kayıt ve tescili yapılabilir, malî haklara ilişkin yararlanma yetkileri de kayıt altına alınabilir. Beyana müstenit yapılan bu işlemlerden Bakanlık sorumlu tutulamaz. Ancak, kayıt ve tescil işlemlerine esas teşkil edecek işlemlerde, mevcut olmadığını bildiği veya bilmesi icap ettiği veya kendisine ait olmayan malî ve manevî haklara ilişkin yanlış beyanda bulunanlar, bu Kanunda öngörülen hukukî ve cezaî müeyyidelere tâbidirler. Bu Kanun kapsamında yapılan tüm kayıt ve tescil işlemlerine ilişkin ücretler Bakanlık tarafından belirlenir. Kayıt ve tescilin usul ve esasları, ücretlerinin belirlenmesi ile diğer hususlar Bakanlıkça çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenir.”

FSEK'in 13. maddesine eklenen değişik son fıkra eser sahipliğinin belirlenmesinde ispat kolaylığı sağlayan bir hükümdür²⁸⁹. Burada ifade edilen kayıt ve tescil, mali hakları korsanlığa ve ihlale karşı koruma amaçlı alınmış bir önlem mahiyetindedir²⁹⁰. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi 18.6.2007 tarih ve 2007/5265 esas, 2007/9282 karar sayılı kararında bu açıklamaları teyit etmektedir. Dairenin mesele ile ilgili açıklamaları şu şekildedir:

“...Eser sahipliğinin belirlenmesinde ispat kolaylığını amaçlayan 13/3. Madde hükmü, eser üzerindeki hakların kazanımı bakımından bir kamusal tasarrufa bağlanmak düşüncesiyle kaleme alınmamıştır. Kayıt ve tescil ile hak ihdas etmek amacı güdülmemiştir, Aksine, bunun mali ve manevi hakların ihlalinin önlemeye yönelik olduğu açıkça anlaşılmaktadır.”²⁹¹

²⁸⁹ Cahit Suluk ve Ali Orhan, **Uygulamalı Fikri Mülkiyet Hukuku Cilt 2 Genel Esaslar Fikir ve Sanat Eserleri**, 1. Baskı, İstanbul: Arkan Yayınevi, 2005, s.275.

²⁹⁰ Suluk ve Orhan, s.275.

²⁹¹ Yavuz, Alica ve Merdivan, s.201.

Eser sahipliğine ilişkin bu genel tabloyu oluşturdudan sonra hak sahipliğinin tespitine kolaylık sağlamak adına kanunda düzenlenmiş karinelere bahsetmek yerinde olacaktır. Bu kapsamda FSEK'in 11. ve 12.maddeleri incelenmelidir. Buna göre;

“Madde 11 – Yayımlanmış eser nüshalarında veya bir güzel sanat eserinin aslında, o eserin sahibi olarak adını veya bunun yerine tanınmış müstear adını kullanan kimse, aksi sabit oluncaya kadar o eserin sahibi sayılır.

(Değişik: 7/6/1995 - 4110/5 md.) Umumi yerlerde veya radyo-televizyon aracılığı ile verilen konferans ve temsillerde, mutad şekilde eser sahibi olarak tanıtılan kimse o eserin sahibi sayılır, meğer ki, birinci fıkradaki karine yoluyla diğer bir kimse eser sahibi sayılsın.”

“Madde 12 – Yayımlanmış olan bir eserin sahibi 11 inci maddeye göre belli olmadıkça, yayımlayan ve o da belli değilse çoğaltan, eser sahibine ait hak ve yetkileri kendi namına kullanabilir

Bu yetkiler, 11 inci maddenin 2 nci fıkrasındaki karine ile eser sahibinin belli olmadığı hallerde konferansı verene veya temsili icra ettirene aittir.

Bu maddeye göre yetkili kişilerle asıl hak sahipleri arasındaki münasebetlere, aksi kararlaştırılmamışsa, adi vekalet hükümleri uygulanır.”

İlk olarak bu iki madde arasındaki farka değinmek yerinde olacaktır. Bu kapsamda madde 11 eser sahipliğine yönelik bir karine getirmekteyken, madde 12 asıl hak sahibinin belirsiz olduğu durumlarda eser sahipliğine ilişkin hak ve yetkileri kendi adına kullanabilecek kişileri tespit etmektedir²⁹².

Madde 11 bakımından işleyen karine bir eserin sahibinin eserde adı yazan kimse olduğudur²⁹³. Belirtmek gerekmektedir ki bir kimse eseri üzerine adını yazıp yazmamakta serbesttir ve hatta eserine hiç isim yazmamak veya takma bir isim kullanmakta da serbesttir²⁹⁴. Hal böyle olunca birinci ihtimalde, eğer eser sahibi esere

²⁹² Suluk ve Orhan, s.275.

²⁹³ Ayiter, s.104.

²⁹⁴ Ayiter, s.104.

adını yazma yolunu seçerse, madde 11 deki karine onun lehine işleyecek ve bu durumun aksini iddia eden ispat ile mükellef olacaktır²⁹⁵. Aynı karine eser sahibinin adı yerine, tanınmış takma adını eserde kullandığında da işleyecektir²⁹⁶. Bu durumda da eser sahibinin, tanınmış bu takma adı kullanan kimse olmadığını iddia eden kimse, bu iddiasını ispat ile mükellef olacaktır²⁹⁷. Buraya kadar yapılan açıklamalardan da rahatlıkla anlaşılacağı üzere bir kimse eserde adını veya takma adını kullanmayı tercih ettiği anda madde 11 de yer alan karine lehine işlemeye başlayacaktır. Karinenin aksi iddia eden kimse tarafından ispatlanıncaya kadar da bu karine işlemeye devam edecektir. 11.maddenin son fıkrasında bir başka eser sahibi sayılma durumu belirtilmiştir. Buna göre kamuya açık yerlerde veya bir radyo televizyon yayınında, verilen bir konferans veya temsillerde olağan bir şekilde eserin sahibi olarak tanıtılan kişiler, eserin sahibi olarak kabul edilmiştir²⁹⁸. Burada da aksi ispat edilebilen bir karine mevcuttur²⁹⁹. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, 23.2.2004 tarih ve 2003/7036 esas, 2004/1652 karar numaralı kararında şu ifadelerle bu durumu izah etmiştir:

“5846 Sayılı FSEK 11/1. maddesi hükmüne göre, yayınlanmış eser nüshalarında veya bir güzel sanat eserinin aslında, o eserin sahibi olarak adını veya bunun yerine müstear adını kullanan kimse, aksi sabit oluncaya kadar o eserin sahibi sayılır.

Somut uyuşmazlıkta da ilgili fonogram yapımcısından getirilen plak yapımcısından, dava konusu eserin müziğinin davacıya ait olduğu yazılı bulunduğu ve plak üzerindeki etiketin sahte olduğu yönünde davalılar ve müdahil davacılar tarafından bir savunmada bulunulmadığına göre, FSEK 11/1. maddesi uyarınca, davacı lehine karine olmuştur. Bu karinenin aksinin ispat yükümlülüğü, iddia eden tarafa aittir.”³⁰⁰

Madde 12 ise eser sahibi belli olmayan; yani eseri kendi adı veya takma adıyla yazmayan bir kimse söz konusu olduğunda nasıl bir yol izleneceğini

²⁹⁵ Ayiter, s.104.

²⁹⁶ Ayiter, s.104.

²⁹⁷ Ayiter, s.104.

²⁹⁸ Karakuzu Baytan, s.42.

²⁹⁹ Karakuzu Baytan, s.42.

³⁰⁰ Yavuz, Alica ve Merdivan, s.222.

düzenlemektedir³⁰¹. Böyle bir durumda eserde adını veya takma adını kullanmayan kimse de eser üzerindeki haklara sahip olacaktır³⁰². Bu haklar sırasıyla yayımlayan, yayımlayanın belli olmaması durumunda çoğaltan tarafından kullanılabilir³⁰³. Yine bir konferans ve temsil söz konusu olduğunda eser üzerindeki hakları konferans veren ve temsili icra eden kullanabilecektir³⁰⁴. Anonim kalmak isteyen eser sahibi ile onun hak ve yetkilerini kullanabilecek bu kimseler arasındaki ilişki bir inançlı işlemdir³⁰⁵. Hatta kanunda açıkça ifade edildiği üzere iç ilişkide vekalet hükümlerinin uygulanacağı bir inançlı işlemdir³⁰⁶. Bu durumda yayımlayan, çoğaltan, konferansı veren, temsili icra eden kimseler eser sahibi değildir³⁰⁷. Bu kimseler yalnızca eser sahibi hesabına hak ve yetkileri kullanmaktadırlar³⁰⁸.

Eser sahipliğine ilişkin karine çürütölmek istendiğinde ise herhangi bir delil kısıtlaması söz konusu olmayacak aksi her türlü delille ispatlanabilecektir³⁰⁹.

FSEK madde 9 ve 10 birden fazla eser sahipliği durumunu düzenlemiştir. Buna göre;

“Madde 9 – Birden fazla kimselerin birlikte vücuda getirdikleri eserin kısımlara ayrılması mümkünse, bunlardan her biri vücuda getirdiği kısmın sahibi sayılır.

Aksi kararlaştırılmış olmadıkça, eseri birlikte vücuda getirenlerden her biri bütün eserin değiştirilmesi veya yayımlanması için diğerlerinin iştirakini isteyebilir. Diğer taraf muhik bir sebep olmaksızın iştirak etmezse, mahkemece müsaade verilebilir. Aynı hüküm mali hakların kullanılmasında da uygulanır.”

“Madde 10 – Birden fazla kimsenin iştirakiyle vücuda getirilen eser ayrılmaz bir bütün teşkil ediyorsa, eserin sahibi, onu vücuda getirenlerin birliğidir.

³⁰¹ Ayiter, s.104.

³⁰² Ayiter, s.104.

³⁰³ Ayiter, s.104.

³⁰⁴ Suluk ve Orhan, s.276.

³⁰⁵ Suluk ve Orhan, s.276.

³⁰⁶ Suluk ve Orhan, s.276.

³⁰⁷ Suluk ve Orhan, s.276.

³⁰⁸ Suluk ve Orhan, s.276.

³⁰⁹ Suluk ve Orhan, s.276.

Birliğe adi şirket hakkındaki hükümler uygulanır. Eser sahiplerinden biri, birlikte yapılacak bir muameleye muhik bir sebep olmaksızın müsaade etmezse, bu müsaade mahkemece verilebilir. Eser sahiplerinden her biri, birlik menfaatlerine tecavüz edildiği takdirde tek başına hareket edebilir.

Bir eserin vücuda getirilmesinde yapılan teknik hizmetler veya teferruata ait yardımlar, iştirake esas teşkil etmez.

(Ek: 21/2/2001 - 4630/6 md.) Birden fazla kimsenin iştiraki ile vücuda getirilen eser, ayrılmaz bir bütün teşkil ediyorsa bir sözleşmede veya hizmet şartlarında veya eser meydana getirildiğinde yürürlükte olan herhangi bir yasada aksi öngörülmediği takdirde birlikte eser üzerindeki haklar eser sahiplerini bir araya getiren gerçek veya tüzel kişi tarafından kullanılır. Sinema eseri ile ilgili haklar saklıdır.”

Madde 9 da düzenlenen birden fazla eser sahipliğinin kapsamı; normalde ayrı ayrı telif haklarına konu olabilecek birden fazla eserin, sahiplerinin rızaları ile tek bir eserde birleştirilmesi halidir³¹⁰. Müşterek eser sahipliği olarak da ifade edilebilen bu birlikteliği, eser sahiplerinin ortak iradesi oluřturmaktadır³¹¹. Müşterek bir eser birlikteliğinin oluşumunda olması gereken husus; müşterek eseri meydana getiren her bir eserin, müşterek eserden önce “eser”olarak var olmasıdır³¹². Yani bütünü oluşturan kısımlar kendi başlarına telif haklarının konusudur ve kendi başlarına iktisaden deęerlendirilebilirler³¹³. Bu tip eserlerin somutlaşabilmesi adına her bir bölümünü ayrı bir bilim insanının yazmış olduğu bir kitap yahut şerh örnek olarak verilebilir³¹⁴. Eserler müştereken bir birlik oluşturmuş olsa da her bir eser sahibi, kendi kısmı üzerinde hak sahibidir³¹⁵. Her bir eserin sahibi de; eseri meydan getiren eser birlikteliğinde, eserin tamamının değiştirilmesi veya vücuda getirilmesi üzerinde diğer eser sahibinin iştirakini isteyebilir ve diğer eser sahibi haklı bir neden olmaksızın bu iştiraki, rızayı, vermekten imtina ederse mahkemeden izin isteyebilir³¹⁶. Müşterek eser birliğini işlenme

³¹⁰ Erel, s.93.

³¹¹ Erel, s.93.

³¹² Erel, s.93.

³¹³ Erel, s.93.

³¹⁴ Ayiter, s.98.

³¹⁵ Ayiter, s.99.

³¹⁶ Ayiter, s.99.

vederlenme eserlerden ayırmak gerekmektedir³¹⁷. Her ne kadar her iki eser türünde de farklı kişilere ait eserler bir araya getirilmiş olsa da müşterek eserde; esere katkı yapan her bir kimsenin ortak iradesi ile eserde bir paya sahip olma niyeti vardır; ancak işlenme ve derlenme eserde bir paya sahip olma iradesi yoktur³¹⁸.

Madde 10'da düzenlenen birden fazla eser sahipliğinde ise; eser, birden fazla kimsenin ortak katkıları ile meydana gelmektedir³¹⁹. Burada müşterek eser birliğinde olduğu gibi esere katkı yapan ayrı eser kısımları yoktur³²⁰. Ortak bir çaba ile meydana gelmiş tek bir eser vardır³²¹. Eserin vücuda getirilmesinde sarf edilen fikri emek aynı nitelikte ve yoğunlukta olmayabilir. Bu durum eseri meydana getirenlerin eser sahibi olmalarına engel değildir³²². Eser meydana getirirken yaptıkları iştirakleri nedeniyle bu eser birliğine iştirak halinde eser sahipliği denilmektedir. İştirak halinde eser sahipliğinde eserin sahibi iştirakte bulunanların her biri kabul edilmektedir³²³. Bu birliğe kanunda belirtildiği üzere Türk Borçlar Kanunu'nun adi şirkete ilişkin hükümleri işin tabiatına uygun düştüğü ölçüde uygulanacaktır. Örneğin; iştirak edenler aksini kararlaştırmadıkları sürece birliğe katılmaları, kar ve zarar payları, eserle ilgili alacakları kararlarda karar yeter sayıları, kazancın bölüşümü gibi durumlarda adi ortaklık hükümleri uygun düştüğü ölçüde uygulama alanı bulacaktır³²⁴. İştirak halinde eser sahipliği ile ilgili son olarak değinilmesi gereken durum maddeye 2001 yılında eklenen son fıkradır. Buna göre eser üzerindeki mali hakların kullanımı söz konusu olduğunda bu fıkra uyarınca, bu hakları eser sahiplerini bir araya getiren gerçek veya tüzel kişiler kullanacaktır³²⁵. Kural bu olmakla beraber eğer sözleşmede, hizmet şartında, ya da eser meydana geldiği anda başka bir yasada aksi öngörülüyorsa o zaman bu haklar eser sahibi birliği tarafından oybirliği ile kullanılacaktır³²⁶.

FSEK madde 8/3 hükmü sinema eseri sahipliğine ilişkin spesifik bir düzenleme ihtiva etmektedir. Buna göre;

³¹⁷ Erel, s.94.

³¹⁸ Erel, s.94.

³¹⁹ Ayiter, s.100.

³²⁰ Ayiter, s.100.

³²¹ Ayiter, s.100.

³²² Erel, s.90.

³²³ Erel, s.90.

³²⁴ Erel, s.91.

³²⁵ Erel, s.91.

³²⁶ Erel, s.91.

“Sinema eserlerinde; yönetmen, özgün müzik bestecisi, senaryo yazarı ve diyalog yazarı, eserin birlikte sahibidirler. Canlandırma tekniğiyle yapılmış sinema eserlerinde, animatör de eserin birlikte sahipleri arasındadır.”

Bu düzenleme uyarınca sinema eserleri bakımında kanuni bir eser sahibi birlikteliği oluşturulmuştur³²⁷. Kanun burada eser sahipliğinin tespiti bakımından mutlak bir karine tesis etmiştir ve bu karinenin aksi tarafların iradeleri veya üçüncü kişilerce ispatlanamaz³²⁸.

Bern Anlaşması kapsamında ve yabancı hukuklarda ise eser sahipliği kavramına ilişkin olarak şu açıklamalara yer verilebilir:

Bern Anlaşması eser sahipliğine ilişkin bir tanım vermemektedir³²⁹.

Yabancı hukuk bakımından 1965 tarihli Alman Telif Hakları Kanunu 8. maddesinde bir eserin sahibinin, aksi ispat oluncaya kadar eser üzerinde adı yazan gerçek kişi olacağını düzenlemiştir³³⁰.

1957 tarihli Fransız Fikri Mülkiyet Kanunu, 1.maddesinde bir eserin sahibinin, eseri üzerinde yaratma olayına dayanarak herkese karşı ileri sürebileceği, gayrimaddi mülkiyet hakkına sahip olacağını düzenlemiştir³³¹. Aynı kanun 8. maddesinde ise; aksi ispat edilmedikçe bir eserde adı olan kişi veya kişilerin eserin sahibi olacağını düzenlemiştir³³².

1989 yılında yürürlüğe gire İngiliz Telif Hakkı, Tasarım ve Patent Kanunu 9. maddesinde eser sahibinin eseri yaratan kimse olduğu belirtilmiştir³³³.

³²⁷ Erel, s.95.

³²⁸ Erel, s.95.

³²⁹ Yarsuvat, s.78.

³³⁰ Yarsuvat, s.78.

³³¹ Yarsuvat, s.78.

³³² Yarsuvat, s.78.

³³³ <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1988/48/part/I/chapter/I/crossheading/authorship-and-ownership-of-copyright> (20.06.2019).

2.4.2 Eser Sahibinin Hakları

Genel olarak eser sahibi eseri üzerinde mali ve manevi haklar olmak üzere iki grup hakka sahiptir³³⁴. Fikir ve Sanat Eserleri bakımından yapılan bu ayrım pek çok yazar tarafından “yapay” bir ayrım olarak ifade edilmiş ve bu haklardan birinin kullanılmasının diğerini etkileyeceği veya birine yapılan ihlalin diğerini de etkileyeceği ifade edilmiştir³³⁵. Fikir ve Sanat Eserleri Kanun’unda da haklar mali ve manevi olarak bir ayrıma tabi tutulmuş ve her bir hak grubu altında içerdikleri haklar sırası ile sayılmıştır³³⁶. Buna göre;

Manevi haklar kanundaki düzenleniş sırasına göre;

- ✓ Eseri umuma arz hakkı (FSEK m.14.)
- ✓ Adın belirtilmesi hakkı (FSEK m.15.)
- ✓ Eserde değişiklik yapılmasını menetme hakkı (FSEK m.16.)
- ✓ Eser sahibinin zilyet ve malike karşı kullanabileceği haklardır(FSEK m.17.)

Mali haklar ise;

- ✓ İşleme hakkı (FSEK m.21.)
- ✓ Çoğaltma hakkı (FSEK m.22.)
- ✓ Yayma hakkı (FSEK m.23.)
- ✓ Temsil hakkı (FSEK m.24.)
- ✓ İşaret, ses ve/veya görüntü nakline yarayan araçlarla iletim hakkıdır. (FSEK m.25)

2.4.2.1 Manevi Haklar

Manevi haklar, eser sahibinin eseri ile ilişkisini koruma amaçlı düzenlenmiş haklardır³³⁷. FSEK m.19 da manevi hakların mirasçılar tarafından kullanılabileceği

³³⁴ Tekinalp, s.160.

³³⁵ Ayiter, s.113.; Erel, s.135.; Suluk ve Orhan, s.321.

³³⁶ Ayiter, s.112.

³³⁷ Ayiter, s.113.

düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre eser sahibinin yakınları, bu kimselerin kullanmaması halinde eser sahibinden veya onun haleflerinden mali hakları iktisap eden kimseler ve bazı şartların varlığı halinde Kültür ve Turizm Bakanlığı manevi hakları kullanabilecektir³³⁸. Bu düzenlemeden de anlaşılacağı üzere manevi haklar, kişilik haklarından farklı olarak mali haklar devam ettiği sürece korunan haklardandır³³⁹.

2.4.2.1.1 Eserin Umuma Arz Hakkı

Kanun sistematigi içerisinde düzenlenmiş ilk manevi hak eserin umuma arz hakkıdır. Bir eserin umuma arz edilip edilmeyeceğini, yayımlanma biçimini, yayımlanma zamanını sadece eser sahibi tayin eder³⁴⁰. Bu hakkın içeriği FSEK m.14/1 de şu şekilde belirtilmiştir:

“Madde 14 – Bir eserin umuma arzedilip edilmemesini, yayımlanma zamanını ve tarzını munhasıran eser sahibi tayin eder.”

Bu fıkra uyarınca eseri kamuya sunma hakkının kapsamı; eseri kamuya sunup sunmama konusunda karar verme yetkisini, eserin kamuya sunulma zamanını belirleme yetkisini ve eserin kamuya sunulma tarzını belirlemeyi içermektedir³⁴¹.

Yine madde 14/2’deki *“Bütünü veya esaslı bir kısmı alenileşmemiş olan, yahut ana hatları her hangi bir suretle henüz umuma tanıtılmayan bir eserin muhtevası hakkında ancak o eserin sahibi malumat verebilir.”* Düzenleme gereğince tamamı ya da esaslı bir kısmı alenileşmemiş bir eser ile henüz ana hatları ile halka tanıtılmamış olan eserin içeriği hakkında da sadece eserin sahibi bilgi verebilecektir³⁴².

Eserin kamuya arzından; eserin sahibinin kontrolünden yani fiili hakimiyetinden çıkıp, ilk defa üçüncü kişilerle muhatap olması anlaşılabilir³⁴³. Eser sahibi eserini kamuya bizzat arz edebileceği gibi eser üzerindeki bir mali hakkı

³³⁸ Suluk ve Orhan, s.321.

³³⁹ Suluk ve Orhan, s.322.

³⁴⁰ Hasan Özkan, “Fikir Sanat Eserleri Sahibinin Hakları”, **Legal Fikri ve Sınai Haklar Dergisi**, Cilt.8, Sayı.32, (2012), s.28.

³⁴¹ Erel, s.139-140.

³⁴² Özkan, s.28.

³⁴³ Gürsel Öngören, “Müzik Eseri Sahiplerinin Manevi Hakları”, **Legal Fikri ve Sınai Haklar Dergisi**, Cilt.5, Sayı.17, (2009), s.32.

devrederek eseri kamuya sunma hakkını da devretmiş olabilir³⁴⁴. Böyle bir durumda eseri umuma arza yetkili olan kimse bunu eser sahibinin şeref ve haysiyetine zarar verecek şekilde yapmamalıdır³⁴⁵. Eser sahibinin şeref ve haysiyetine zarar verecek şekilde eserin kamuya sunulması halinde ise eser sahibinin yazılı muvafakati olsa dahi, eser sahibi, eserin aslı veya nüshalarının umuma arzını men edebilir³⁴⁶. Bu menetme hakkından sözleşme ile vazgeçmesi mümkün değildir³⁴⁷. Bu husus madde 14/3'de şu şekilde ifade edilmiştir:

“Eserin umuma arz edilmesi veya yayımlanma tarzı, sahibinin şeref ve itibarını zedeleyecek mahiyette ise eser sahibi, başkasına yazılı izin vermiş olsa bile eserin gerek aslının gerek işlenmiş şeklinin umuma tanıtılmasını veya yayımlanmasını men edebilir. Menetme yetkisinden sözleşme ile vazgeçmek hükümsüzdür. Diğer tarafın tazminat hakkı saklıdır.”

Eser sahibinin rızası olmaksızın eserin kamuya sunulması halinde açılacak davalarda FSEK'in ilgili maddelerinde düzenlenmiştir³⁴⁸. Buna göre henüz alenileşmemiş bir eser, sahibinin rızası olmadan kamuya arz edilmişse veya sahibinin rızası dışında, çoğaltılmış nüshaların yayımı ile kamuya sunulmuşsa FSEK m.67/1 hükmü uyarınca tecavüzün ref'i davasına konu olabilecektir³⁴⁹. Yine FSEK m.71 ve 75 uyarınca eser alenileşmiş olsun ya da olmasın eser sahibinin veya halefinin yazılı izni olmadan kamuya sunulursa kamuya sunan veya yayımlayanlar hakkında şikayete bağlı olarak ceza davası açılabilir³⁵⁰.

FSEK m. 19/1 uyarınca eser sahibi sağlığında bu hakkın nasıl kullanılacağını belirlemiş olabilir. Eser sahibinin böyle bir belirleme yapmadığı durumlarda; kendisinin ölümü halinde vasiyeti tenfiz memuru, vasiyeti tenfiz memuru tayin edilmemişse sırası

³⁴⁴ Erel, s.137.

³⁴⁵ Erel, s.137.

³⁴⁶ Erel, s.137-138.

³⁴⁷ Özkan, s.28.

³⁴⁸ Erel, s.138.

³⁴⁹ Erel, s.138.

³⁵⁰ Erel, s.139.

ile sağ kalan eşi, çocukları, iradi mirasçıları, anne-babası ve kardeşleri eseri kamuya sunulabilecektir³⁵¹.

2.4.2.1.2 Eser Sahibinin Adını Belirtme Hakkı

FSEK m.15/1 uyarınca eser sahibinin adını belirtme hakkı şu şekilde düzenlenmiştir:

“Eseri, sahibinin adı veya müstear adı ile yahut adsız olarak, umuma arz etme veya yayımlama hususunda karar vermek salahiyeti munhasıran eser sahibine aittir.”

Eser sahibi, eser üzerinde adının belirtilmesi hususunda bir takdir hakkına sahiptir³⁵². Gerçekten de eser sahibi eseri ile olan bağının açıklanmamasını, gizli kalmasını isteyebileceği gibi bu bağı ifşa etmeyi, umuma bildirmeyi de isteyebilir³⁵³. Fıkra kapsamında eser sahibine; esere adını, müstear adını veya adsız olarak umuma arz edebilme hakkı verilmektedir³⁵⁴. Burada akla Türk Medeni Kanun kapsamında ismin korunmasına ilişkin hükümlerinin ötesinde FSEK’inneden ayrı bir şekilde koruma hükmü koyduğu gelebilir. Bu sorunun cevabı Türk Medeni Kanun’u³⁵⁵ (TMK’nın) kapsamında korunan bir ismin kişiliğin sona ermesi halinde artık korumadan yararlanamayacak oluşudur³⁵⁶. Oysaki FSEK kapsamında eser sahibinin adı esere bağlı bir şekilde sahibinin ölümünden sonra da korunmaya devam edecektir³⁵⁷. Fıkra kapsamında eser sahibi, eserini ister kendi adı ile ister müstear adı ile isterse anonim olarak umuma arz edip etmeme hususunda tek el bir hakka haizdir.

15.maddenin 2. fıkrası ise güzel sanat eserleri ile işleme eserler bakımından eser sahibinin adının ne şekilde gösterileceğini düzenlemiştir. Bu fıkra göre;

“Bir güzel sanat eserinden çoğaltma ile elde edilen kopyelerle bir işlenmenin aslı veya çoğaltılmış nüshaları üzerinde asıl eser sahibinin ad veya alametinin,

³⁵¹ Erel, s.137.

³⁵² Ayiter, s.118.

³⁵³ Ayiter, s.118.

³⁵⁴ Ayiter, s.118.

³⁵⁵ 8.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete.

³⁵⁶ Ayiter, s.118.

³⁵⁷ Ayiter, s.118.

kararlaştırılan veya adet olan şekilde belirtilmesi ve vücuda getirilen eserin bir kopye veya işlenme olduğunun açıkça gösterilmesi şarttır.”

Güzel sanat eserleri ile ilgili bu şekilde ayrıca bir düzenleme yapılmasının gerekçesi; güzel sanat eserlerinin orijinalinin tek olması gerektiğinin asıl olduđudur³⁵⁸. Eğer güzel sanat eserinin kopyaları yapılıyorsa bu kopyaların asıl esere uygunluğunun garantisi çoğaltma hakkı kendisine devredilen kişide olacaktır³⁵⁹. Bu düzenleme vesilesi ile eserin kopyaları asıl eserden rahatlıkla ayrılabilir ve olası çoğaltma hatalarının eser sahibine yüklenmesinin önüne geçilecektir³⁶⁰. Aynı şekilde eserin kopyaları ticari dolaşımda ise bu durumda pazardaki muhtemel alıcılar eserin kopya olduğu hususunda uyarılmış olacaklardır³⁶¹.

15.maddenin 3. fıkrası eser sahibinin adını belirtme hakkının ikinci boyutunu düzenlemektedir. Yukarıda da izah edildiği üzere eser sahibi bu hak kapsamında ilk olarak eserde adının belirtilmesi hususunda bir takdir hakkına sahiptir³⁶². Bu meselenin ilk boyutuydu üçüncü fıkra kapsamındaki düzenleme ise eser sahibinin adının belirtilmesi hakkının ikinci boyutudur ki bu boyutta eser sahibi, eser sahipliğini kabul ettirme hakkına sahiptir. Buna göre:

“Bir eserin kimin tarafından vücuda getirildiği ihtilaflı ise,yahut her hangi bir kimse eserin sahibi olduğunu iddia etmekte ise, hakiki sahibi, hakkının tesbitini mahkemeden isteyebilir.”

Fıkra kapsamında eser sahipliğinin tespitinin mahkemeden istenebileceği düzenlenmektedir. Buradaki tespit, eserin gerçek sahibini belirleme adına yapılacak bir tespittir³⁶³. Eğer eserin sahibi, eserin sahibinin kendisi olduğunu iddia etmekte ise müspet, aksini iddia etmekte ise menfi tespit davası söz konusu olacaktır³⁶⁴. Buradaki tespit davası kanundaki karinelere rağmen eser sahibinin belirlenemediğiveya bu

³⁵⁸ Erel, s.118

³⁵⁹ Erel, s.142.

³⁶⁰ Erel, s.142.

³⁶¹ Erel, s.142.

³⁶² Ayiter, s.118.

³⁶³ Ayiter, s.119.

³⁶⁴ Ayiter, s.119.

karinelerin çürütölmek istendiği durumlar³⁶⁵ ile intihal ve yabancı bir eseri kendine mal etmenin her çeşidini kapsayacaktır³⁶⁶.

Son olarak madde kapsamında mimari eserler üzerinde ad belirtme hakkı düzenlenmiştir. Buna göre:

“Eser niteliğindeki mimari yapılarda, yazılı istem üzerine eserin görölen bir yerine eser sahibinin uygun göreçeği malzeme ile silinmeyecek biçimde eser sahibinin adı yazılır.”

Mimari bir yapı ancak eser niteliğinde ise eser sahibinin adını ihtiva edebilecektir³⁶⁷.

2.4.2.1.3 Eserde Değişiklik Yapılmasını Menetme Hakkı

Fikir sanat eserleri sahibinin hususiyetini taşıyan eserlerdir³⁶⁸. Bu eserler özlery ve şekilleri itibari ile bir bütönlük teşkil ederler dolayısıyla bu eserlerde yapılacak herhangi bir değişiklik bütönlüğe müdahale anlamına gelebilir³⁶⁹. Eserin tamamı veya bir kısmı üzerinde yapılacak herhangi bir değişiklik fikir sanat eserleri kapsamında aradığımız hususiyet kriterinin kaybına sebep olabilir³⁷⁰. Bu nedenledir ki FSEK 16. maddesi ile eser sahibine bu değişiklikleri menetme yetkisi vermektedir. Düzenlemenin ilk fıkrası hem esere hem de eser sahibinin adına ilişkin bir değiştirme yasağı getirmektedir³⁷¹. Buna göre:

“Eser sahibinin izni olmadıkça eserde veyahut eser sahibinin adında kısaltmalar, ekleme ve başka değiştirmeler yapılamaz.”

Maddenin ikinci fıkrasında eser sahibinin esere ilişkin bazı hakları devretmesi halinde devralan kişilerin yapabileceği değişikliklerin kapsamını çizmektedir³⁷². Eser

³⁶⁵ Erel, s.144.

³⁶⁶ Ayiter, s.119.

³⁶⁷ Erel, s.142.

³⁶⁸ Suluk ve Orhan, s.337.

³⁶⁹ Suluk ve Orhan, s.337.

³⁷⁰ Suluk ve Orhan, s.337.

³⁷¹ Suluk ve Orhan, s.338.

³⁷² Erel, s.146.

sahibi eserin işlenmesi, çoğaltılmasını, temsil veya yayım haklarını devretmiş olabilir bu gibi durumlarda bu hakları devralmış olanlar eser sahibinin özel izni olmaksızın hakların kullanılması kapsamında zaruri görülen değişiklikleri yapabileceklerdir³⁷³.Anılan düzenleme şu şekildedir:

“Kanunun veya eser sahibinin müsaadesiyle bir eseri işleyen, umuma arzeden, çoğaltan, yayımlayan, temsil eden veya başka bir suretle yayan kimse; işleme, çoğaltma, temsil veya yayım tekniği icabı zaruri görülen değiştirmeleri eser sahibinin hususi bir izni olmaksızın da yapabilir.”

Maddenin son fıkrası ise yapılan değişiklikler bakımından kesin bir sınır çizmekte ve bu sınır aşılar ise eser sahibinin menetme hakkını düzenlemektedir³⁷⁴. Eser sahibi değişiklik yapılmasına özel olarak izin vermiş olsa bile objektif olarak bakıldığında yapılan bu değişiklik eser sahibinin şeref ve haysiyetini zedeliyorsa veya eserin bütünlüğünü bozuyorsa bu durumda eser sahibi bu değişikliklerin yapılmasını ve eserin kamuya sunulmasını yasaklayabilecektir³⁷⁵. Buna göre:

“Eser sahibi kayıtsız ve şartsız olarak yazılı izin vermiş olsa bile şeref ve itibarını zedeleyen veya eserin mahiyet ve hususiyetlerini bozan her türlü değiştirilmeleri menedebilir. Menetme yetkisinden bu hususta sözleşme yapılmış olsa bile vazgeçmek hükümsüzdür.”

2.4.2.1.4 Eser Sahibinin Zilyet ve Malike Karşı Kullanabileceği Haklar

Eser sahibinin manevi hakları kapsamında son hak eser sahibinin zilyet ve malike karşı kullanabileceği haklardır. Bu haklar FSEK m.17 de düzenlenmiştir.

Madde kapsamında eser sahibinin zilyet ve malike karşı olan haklarını anlayabilmek için öncelikle kilit bir bilgi niteliğinde olan, fikir sanat eserlerinin üzerinde cisimlendikleri maddi maldan ayrı bir hukuki varlığa sahip oldukları anlayışı unutulmamalıdır³⁷⁶. Mülkiyet dediğimiz hak eser adı verdiğimiz cisimleşmiş, maddi

³⁷³ Erel, s.146.

³⁷⁴ Erel, s.146.

³⁷⁵ Erel, s.146.

³⁷⁶ Erel, s.153.

varlığa bürünmüş mal üzerinde var olmakta; eser sahipliğinden kaynaklanan haklar ise eserin manevi muhteviyatından doğmaktadır³⁷⁷. Maddi mal üzerindeki şahsi ve ayni haklar ile bu malda cisimlenmiş fikri hakların birbirinden bağımsız oluşu FSEK m.57/1 hükmü ile belirtilmiştir³⁷⁸. Buna göre:

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

Ancak eşyanın tabiatı icabı eseri, üzerinde cisimlendiği maddi maldan fiziki olarak ayırmak mümkün olmadığından; maddi mal üzerinde şahsi veya ayni hakka sahip olan bir kimse, eser üzerindeki bu fikri haklara saygı duymak ve eser sahibinin haklarını ihlal etmemek zorundadır³⁷⁹. Bu kapsamda eser sahibi ilk olarak FSEK m.17/1 hükmü kapsamında belirtilen eserler bakımından eserden yararlanma yetkisine sahiptir. Anılan hüküm şu şekildedir:

“Eser sahibi, gerekli durumlarda, aslın maliki ve zilyedinden, koruma şartlarını yerine getirmek kaydıyla, 4 üncü maddenin 1 inci ve 2 nci bentlerinde sayılan güzel sanat eserlerinin ve 2 nci maddenin 1 inci bendinde ve 3 üncü maddede sayılıp da yazarlarla bestecilerin el yazısıyla yazılmış eserlerinin asıllarından geçici bir süre için yararlanmayı talep etme hakkına sahiptir. Eser sahibinin bu hakkı, bu eserlerin ticaretini yapanlar tarafından eseri satın alan veya elde eden kişilere müzayede ve satış kataloğu veya ilgili belgeler ile açıklanır.”

Madde kapsamında tespit edilmesi gereken ilk husus eser sahibinin hangi eserler bakımından bu hükümden istifade edebilecek oluşudur. Buna göre eser sahibi;

- ✓ 4. maddenin 1. ve 2. bentleri kapsamında: Yağlı ve suluboya tablolar; her türlü resimler, desenler, pasteller, gravürler, güzel yazılar ve tezhipler, kazıma, oyma, kakma veya benzeri usullerle maden, taş, ağaç veya diğer maddelerle çizilen veya tespit edilen eserler, kaligrafi, serigrafiler ile heykeller, kabartmalar ve oymalardan,

³⁷⁷ Ayiter, s.122.

³⁷⁸ Erel, s.153.

³⁷⁹ Erel, s.153.

- ✓ 2. maddenin 1. bendi kapsamında: Herhangi bir şekilde dil ve yazı ile ifade olunan eserler ve her biçim altında ifade edilen bilgisayar programları ve bir sonraki aşamada program sonucu doğurması koşuluyla bunların hazırlık tasarımlarının yazarlarca el yazısı ile yazılmış asılları³⁸⁰ ile
- ✓ 3. madde kapsamında: musiki eserleri yani her çeşitten sözlü ve sözsüz bestelerin bestecilerinin el yazısı ile yazılmış asılları³⁸¹ bakımından eserin malik veya zilyedinden yararlanma talebinde bulunabilecektir.

Eser türleri bakımından tespiti gereken bir diğer husus ise bu madde kapsamında sayılan eserler dışında eser sahibinin eserden istifade hakkından yararlanıp yararlanamayacağıdır³⁸². FSEK anılan eser türlerini belirlerken tahdidi bir yöntem seçmemiştir dolayısı ile madde kapsamında sayılmayan ve fakat o madde kapsamına girebilecek eser türleri için de eser sahibinin zilyet ve malike karşı eserinden yararlanmayı talep edebilme hakkı olduğunu söylemek mümkündür³⁸³.

FSEK m.17/1 hükmünün muhatapları eserin zilyedi ve malikidir, her ne kadar eser sahibinin eseri üzerinde mali tasarruf hakkı kalmamış olsa da manevi hakları devam ettiğinden dolayı eser sahibi bu kimselerden eserden yararlanma hakkını talep edebilecektir³⁸⁴. Esasen burada eser sahibinin eserde herhangi bir maddi hakkı kalmamış olsa da eser ile arasındaki manevi bağa istinaden “esere varma” yetkisi verilmektedir³⁸⁵. Yine hüküm kapsamında eser sahibinin hakkını “... bu eserlerin ticaretini yapanlar tarafından eseri satın alan veya elde eden kişilere müzayede ve satış kataloğu veya ilgili belgeler ile ...” açıklayacağına ilişkin düzenlemeye riayet edilmemesi eser sahibinin bu hakkını ortadan kaldırmayacaktır³⁸⁶.

FSEK m.17 kapsamında eser sahibinin eserin zilyet ve malikine karşı ileri sürebileceği ikinci bir hak düzenlenmiştir. Buna göre FSEK m.17/2’ye göre:

³⁸⁰ Erel, s.154.

³⁸¹ Erel, s.154.

³⁸² Erel, s.154.

³⁸³ Erel, s.154.

³⁸⁴ Erel, s.154.

³⁸⁵ Ayiter, s.125.

³⁸⁶ Erel, s.155.

“... Aslın maliki, eser sahibi ile yapmış olduğu sözleşme şartlarına göre eser üzerinde tasarruf edebilir. Ancak eseri bozamaz ve yok edemez ve eser sahibinin haklarına zarar veremez.”Denilerek eser sahibine eserin bütünlüğünü koruma yetkisi verilmiştir³⁸⁷. Bu yetki kapsamında malik eserin nitelik ve özelliklerini değiştirecek, bozacak, eseri yok edecek eylemlerde bulunamayacaktır³⁸⁸. Yine eserin maliki eseri kullanma yeri, teşhir şekli, satılığa çıkarma yöntemi gibi davranışları ile eser sahibinin şeref ve haysiyetini zedelemeyecektir³⁸⁹. Esasen burada malikin mutlak tasarruf yetkisine bir sınırlandırma vardır ve bunun neticesinde malik eser üzerinde tasarrufta bulunurken eser sahibinin şeref ve haysiyetini gözetmek mecburiyetindedir³⁹⁰.

Son olarak FSEK m.17/3 hükmü ile eser sahibine, özel bir durumda eserin kendine tevdi imkanı tanınmıştır³⁹¹. Hükme göre:

“Eserin tek ve özgün olması durumunda eser sahibi, kendisine ait tüm dönemleri kapsayan çalışma ve sergilerde kullanmak amacıyla, koruma şartlarını yerine getirerek iade edilmek üzere eseri isteyebilir.” Bu kapsamda eser sahibi eserin belirtilen amaçlarla sergilenmesi için gerekli tüm tedbirleri almak kaydı ile eserin belirli bir süre ile kendisine teslimini isteyebilecektir³⁹².

2.4.2.2 Mali Haklar

Alenileşmiş bir eser söz konusu olduğunda eser sahibine tanınan faydalanma yetkisi FSEK kapsamında sınırlı sayıda düzenlenmiş olan maddi haklardan ibarettir³⁹³. Kanunun çizdiği sınırlar içinde kullanılabilen ve birbirinden bağımsız olan bu hakların düzenlenmesinin nedeni eser sahibinin maddi menfaatlerinin tecavüze uğraması ya da böyle bir tehlikeye maruz kalma ihtimalidir³⁹⁴. Mali hakların pozitif ve negatif olmak üzere iki yönü bulunmaktadır³⁹⁵. Pozitif yön, eser sahibine meydana

³⁸⁷ Erel, s.156.

³⁸⁸ Erel, s.156.

³⁸⁹ Erel, s.157.

³⁹⁰ Ayiter, s.122.

³⁹¹ Erel, s.155.

³⁹² Erel, s.156.

³⁹³ Suluk ve Orhan, s.373.

³⁹⁴ Suluk ve Orhan, s.373.

³⁹⁵ Mustafa Ateş, **Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Hakların Kapsamı ve Sınırlandırılması**, 1.Basım, Ankara: Seçkin Kitabevi, 2003, s.157.

getirdiği eserden iktisadi olarak yararlanma yetkisi vermektedir³⁹⁶. Negatif yön ise üçüncü kişilerin eser üzerindeki bazı tasarruflarını engelleme yetkilerini içermektedir³⁹⁷. Bu haklar kanunda altı grup altında düzenlenmiştir. Bu haklar kanundaki düzenleniş sırası dikkate alınarak aşağıda incelenmiştir.

2.4.2.2.1 İşleme Hakkı

İşleme hakkı FSEK m.21 hükmü ile şu şekilde düzenlenmiştir:

“Bir eserden, onu işlemek suretiyle faydalanma hakkı munhasıran eser sahibine aittir.”

İşlenme; değiştirilmiş olsa da orijinal bir eseri içeren ve bu orijinal eseri bir çaba neticesinde, özelliği olan başka bir şekilde sokulmasına hizmet eden birfaaliyetidir³⁹⁸. Bu hak kapsamında eser sahibine; eserinin işlenmesi suretiyle elde edilecek yeni eser bakımından, bu yeni eserin kamuya sunulması ve iktisaden değerlendirilmesi hususunda münhasır karar verme yetkisi tanınmaktadır³⁹⁹. Eser sahibi eserin işlenilmesi ve neticesinde yeni fikri ürünler oluşturulması hususunda tek söz sahibidir⁴⁰⁰. Eser sahibieseri işleyip neticesinde yeni ürünler oluşturma faaliyetini ister kendi ifa eder; isterse de ivazlı yahut ivazsız bir usul ile başkaları tarafından yapılmasına izin verir⁴⁰¹.

FSEK m.20 /son uyarınca eser sahibi eğer kendi rızası ile eserin işlenmesine müsaade etmiş ise böyle bir durumda mali hakları kullanma ve bu haklardan yararlanma hakkı, eser sahibinin çizmiş olduğu sınırlar kapsamında eseri işleyen kişi tarafından kullanılabilir⁴⁰². Anılan düzenleme şu şekildedir:

³⁹⁶ Ateş, s.157.

³⁹⁷ Ateş, s.157.

³⁹⁸ Ayiter, s.126.

³⁹⁹ Erel, s.159.

⁴⁰⁰ Ateş, s.163.

⁴⁰¹ Ateş, s.163.

⁴⁰² Ateş, s.163.

“Bir işlenmenin sahibi, kendisine bu sıfatla tanınan mali hakları, işleme hususunun serbest olduğu haller dışında, asıl eser sahibinin müsaade ettiği nispette kullanabilir.”

Eser sahibi bu hakkını kendisi kullanabileceği gibi üçüncü kişilere de devredebilecektir. Eser sahibi bu hakkını kendisi kullandığında hakkın sınırlarını çizmek anlamsız olacaktır; fakat eser sahibi bu hakkı üçüncü kişilere devrettiğinde, bu hakkı devralan üçüncü kişilerin hakkı kullanım sınırının çizilmesi gerekmektedir. İşte bu kapsamda üçüncü kişilerin bu hakkı kullanım sınırı, eser üzerinde yalnızca işleme yetkisini kullanmaktan ibaret olacaktır⁴⁰³. İşleme hakkını devralan kişi, işleme eser üzerinde eseri kamuya sunma, asıl eser sahibi ile eserde adını belirtme gibi manevi hakların yanında işleme eseri iktisaden değerlendirebilmek için gereken mali haklara da sahiptir⁴⁰⁴. Hatta bu anılan hakları kullanabilmek için eser sahibinden izin almasına veya aralarında yapılacak devir sözleşmesinde bu hakların ayrıca belirtilmesine gerek yoktur⁴⁰⁵. Burada adeta işleme hakkı ile beraber devredilmiş olduğu kabul edilen haklardan bahsedilmektedir. Bu haklar öyle haklardır ki; işleme hakkı iktisadi olarak bu haklar olmadan bir anlam ifade etmemektedir. İşleme hakkı ile devredilmiş olacağı kabul edilen bu mali haklar bakımından iki istisna bulunmaktadır⁴⁰⁶. Bu istisnalardan ilki; işleme hakkı hangi işleme türü için tanınmışsa, devredilen hak onunla sınırlı olacaktır⁴⁰⁷. Örneğin; eğer işleme hakkı bir kitabın sinemaya uyarlanması için verilmiş ise artık bu hakkı devralan kitabı tiyatroya uyarlayamayacaktır⁴⁰⁸. İkincisi ise; şayet işleme eser üzerinde yeniden bir işleme yapılacak ise; böyle bir durumda işleme eser sahibinin yanında, asıl eser sahibinden de izin alınacaktır⁴⁰⁹. Örneğin Türkçe bir kitap İngilizceye çevrilmek için işlenmişse, böyle bir durumda kitabı Fransızcaya çevirmek isteyen mütercimın kitabı İngilizceye çeviren mütercim ile beraber kitabın asıl sahibinden izin alması gerekecektir⁴¹⁰.

⁴⁰³ Ateş, s.163.

⁴⁰⁴ Erel, s.159.

⁴⁰⁵ Erel, s.159.

⁴⁰⁶ Erel, s.160.

⁴⁰⁷ Suluk ve Orhan, s.375.

⁴⁰⁸ Suluk ve Orhan, s.375.

⁴⁰⁹ Suluk ve Orhan, s.375.

⁴¹⁰ Suluk ve Orhan, s.375.

İşleme eser söz konusu olduğunda eserin işlemesinin eser sahibinden izin alınarak yapılıp yapılmadığının tespiti, eserin kimlere karşı korunmuş olacağının tespitinde de önemli bir kriterdir. Eğer işleme eser, eser sahibinin izni ile oluşturulmuşsa bu halde işleme eser hem eser sahibine hem de üçüncü kişilere karşı korunmaktadır⁴¹¹.

2.4.2.2.2 Çoğaltma Hakkı

Fikir sanat eserleri bakımından düzenlenmiş bir diğer mali hak olan çoğaltma hakkı FSEK m.22’de şu şekilde düzenlenmiştir:

“Bir eserin aslını veya kopyalarını, herhangi bir şekil veya yöntemle, tamamen veya kısmen, doğrudan veya dolaylı, geçici veya sürekli olarak çoğaltma hakkı münhasıran eser sahibine aittir.

Eserlerin aslından ikinci bir kopyasının çıkarılması ya da eserin işaret, ses ve görüntü nakil ve tekrarına yarayan, bilinen ya da ileride geliştirilecek olan her türlü araca kayıt edilmesi, her türlü ses ve müzik kayıtları ile mimarlık eserlerine ait plan, proje ve krokilerin uygulanması da çoğaltma sayılır. Aynı kural, kabartma ve delikli kalıplar hakkında da geçerlidir.

Çoğaltma hakkı, bilgisayar programının geçici çoğaltılmasını gerektirdiği ölçüde, programın yüklenmesi, görüntülenmesi, çalıştırılması, iletilmesi ve depolanması fiillerini de kapsar.”

Madde fıkralarına ayrı ayrı değinmeden önce çoğaltma kelimesinin ne anlama geldiğinin ve ne şekilde anlaşılması gerektiğinin tespiti gerekmektedir. Bu kapsamda “çoğaltma” kavramı FSEK kapsamında teknik bir terim olarak kullanılmış⁴¹²ve “eserin tekrarlanması olanak sağlayan bir eser nüshası elde etme faaliyetidir⁴¹³“.

⁴¹¹ Erel, s.160.

⁴¹² Ayiter, s.128.

⁴¹³ Ayiter, s.128.

Eser çoğaltıldığında eserden ekonomik olarak faydalanılmaktadır. Bu nedenle kanun çoğaltma hakkını eser sahibinin münhasır hakkı olarak kabul etmiştir⁴¹⁴. Eser sahibi bu hakkı bizzat kendi kullanabileceği gibi bir başkasına devredebilir⁴¹⁵. Genel kural böyle olmakla birlikte gerek FSEK’te gerek 3257 sayılı Sinema Video ve Müzik Eserleri Kanunun 8. maddesinde bu genel kurala bazı istisnalar getirilmiştir. Buna göre FSEK m.57/2 de yer alan düzenleme kapsamında çoğaltma hakkının devredildiğine dair bir karine bulunmaktadır⁴¹⁶. Buna göre;

“Bir güzel sanat eseri üzerinde çoğaltma hakkını haiz olan bir kimseden kalıp ve sair çoğaltma aletlerinin zilyedliğini iktisap eden kimse, aksi kararlaştırılmamışsa, çoğaltma hakkını da iktisap etmiş sayılır.”

Düzenlemeden de anlaşılacağı üzere eser bir güzel sanat eseri olduğunda, eseri çoğaltmaya yarayan kalıp vb aletlerin zilyetliği eseri çoğaltma hakkına haiz bir kimseden iktisap edildiğinde bu iktisap aynı zamanda çoğaltma hakkını da kapsayacaktır.

Bir diğer düzenleme yine FSEK m.80 kapsamında yapılmıştır. Buna göre çoğaltma hakkı bu madde kapsamında eser sahibinden başka icracı sanatkarlara, fonogram yapımcılarına, radyo televizyon yayın kuruluşları gibi bağlantılı hak sahiplerine tanınmıştır⁴¹⁷.

Yine 3257 sayılı Sinema Video ve Müzik Eserleri Kanunun 8. Maddesi ile ticari amaç hedeflenerek yapılan sinema eserleri ile ses tekrarına yarayan materyallerle kaydı yapılan musiki eserlerde çoğaltma hakkı anılan kanuna uygun olarak işletme belgesi almış kişilere ait olacaktır⁴¹⁸. Çoğaltma hakkının kimlere ait olacağına dair yapılan yukarıdaki açıklamaları takiben bu hakkın ne şekilde kullanılacağı, yani çoğaltma türlerinden bahsetmek yerinde olacaktır. FSEK m.22/1 çoğaltma türlerini; eserin aslından ikinci bir kopya çıkarma, eseri ses, işaret, görüntü nakline ve tekrarına hizmet eden her türlü araca kaydetme, eserle ilgili her türlü ses ve müzik kayıtları,

⁴¹⁴ Ateş, s.165.

⁴¹⁵ Ateş, s.165.

⁴¹⁶ Ateş, s.166.

⁴¹⁷ Ateş, s.166.

⁴¹⁸ Ateş, s.166.

mimari projelerin plan, kroki ve projelerinin uygulanması olarak saymıştır. Bu kuralın kabartma ve delikler için de uygulama bulacağını akabinde hükme bağlamıştır. Burada kanun mimari eser, kabartma ve delikler söze konu olduğundan bunların plan, proje ve krokilerine uygun olarak çoğaltılabilmesi için bu plan, proje ve krokiye uygun bir mimari eserin, kabartmanın ya da deliğin oluşmasını aramaktadır⁴¹⁹. Gerçekten de plan, kroki yahut proje kapsamında bir mimari yapı oluşturulmadığı müddetçe bu durumda mimari eser çoğaltılmış kabul edilmeyecek böyle bir durumda çoğaltılan plan, proje ve kroki sayfaları güzel sanat veya ilim edebiyat eserinin çoğaltılması kapsamında değerlendirilecektir. Çünkü bunlar güzel sanat eserleri ya da ilim edebiyat eserleri kapsamında sayılan eserlerdir⁴²⁰. FSEK m.22/1 uyarınca çoğaltmanın şeklinin bir önemi bulunmamaktadır. Gerçekten de çoğaltma tam ve kısmi yapılabileceği gibi; sürekli veya geçici de yapılabilecek ve hatta doğrudan yahut dolaylı olarak da yapılabilecektir⁴²¹.

Son olarak FSEK m.22/3'te bilgisayar programları kapsamında çoğaltma işlemi ayrıca düzenlenmiştir. Bu kapsamda çoğaltma hakkı; bilgisayar programlarından ikinci bir kopyanın çıkarılmasını, programın yüklenmesi, görüntülenmesi, çalıştırılması, depolanması gibi işlemleri kapsar⁴²².

2.4.2.2.3 Yayma Hakkı

Yayma; çoğaltılmış bir eserin nüshalarının satışı, kiralanması, ödünç verilmesi veya herhangi bir amaçla dağıtılmasıdır⁴²³. Yayma hakkı ise; eserin çoğaltılmış nüshalarının ticari ya da başka bir amaç kapsamında tedavüle çıkarılmasını ifade eder⁴²⁴.

FSEK m.23 bu hakkı düzenlemiştir. Anılan düzenleme şu şekildedir:

“Bir eserin aslını veya çoğaltılmış nüshalarını, kiralamak, ödünç vermek, satışa çıkarmak veya diğer yollarla dağıtmak hakkı münhasıran eser sahibine aittir.

⁴¹⁹ Ateş, s.166.

⁴²⁰ Ateş, s.166.

⁴²¹ Suluk ve Orhan, s.380.

⁴²² Ateş, s.167.

⁴²³ Ateş, s.170.

⁴²⁴ Ateş, s.170.

Eser sahibinin izniyle yurt dışında çoğaltılmış nüshaların yurt içine getirilmesi ve bunlardan yayma yoluyla faydalanma hakkı münhasıran eser sahibine aittir. Yurt dışında çoğaltılmış nüshalar her ne surette olursa olsun eser sahibinin ve/veya eser sahibinin iznini haiz yayma hakkı sahibinin izni olmaksızın ithal edilemez. Kiralama ve kamuya ödünç verme yetkisi eser sahibinde kalmak kaydıyla, belirli nüshaların hak sahibinin yayma hakkını kullanması sonucu mülkiyeti devredilerek ülke sınırları içinde ilk satışı veya dağıtımı yapıldıktan sonra bunların yeniden satışı eser sahibine tanınan yayma hakkını ihlal etmez.

Bir eserin veya çoğaltılmış nüshalarının kiralama veya ödünç verilmesi şeklinde yayımı, eser sahibinin çoğaltma hakkına zarar verecek şekilde, eserin yaygın kopyalanmasına yol açamaz. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Kültür Bakanlığınca hazırlanacak bir yönetmelikle düzenlenir.”

FSEK m.23/1 eserin aslı ya da çoğaltılmış nüshalarını kiralama, ödünç verme, satışa çıkarma veya diğer yollarla dağıtma hakkının sahibinin eserin sahibi olduğuna dair genel bir kural belirlemiştir. Ancak tıpkı çoğaltma hakkında olduğu gibi burada da bu genel kuralın bir takım istisnaları vardır. Bunlardan ilki FSEK m.80 kapsamında yayma hakkını eser sahibi ve işleyenden başka icracı sanatçılara, yapımcılara ve radyo televizyon kuruluşları gibi komşu hak sahiplerinin de kullanabileceğini düzenlemiştir⁴²⁵.

Yine 3257 sayılı Sinema Video ve Müzik Eserleri Kanunun 8. Maddesi ile ticari amaç hedeflenerek yapılan sinema eserleri ile ses tekrarına yarayan materyallerle kaydı yapılan musiki eserlerde çoğaltma hakkı anılan kanuna uygun olarak işletme belgesi almış kişilere ait olacaktır⁴²⁶.

FSEK m.23/2 de ise, eser sahibinin yayın hakkının tükenebileceği bir durum düzenlenmiştir. Eser sahibi eserinin satışı konusunda karar vermeye yetkili tek kişidir⁴²⁷. Eser sahibi eserin veya çoğaltılmış nüshalarının bir kere satışına izin verdikten sonra, vermiş olduğu bu izin izleyen satışlar bakımından da geçerli olacaktır⁴²⁸. Bir

⁴²⁵ Ateş, s.171.

⁴²⁶ Ateş, s.171.

⁴²⁷ Tekinalp, s.191.

⁴²⁸ Tekinalp, s.191.

başka deyiş ile eserin ilk satımı gerçekleştiikten sonra eser sahibinin tekelinde bulunan yayın hakkı tükenmiş olmaktadır⁴²⁹.

Bu düzenleme “ilk satış doktrini”veya “hakkın tükenmesi ilkesi”olarak bilinmekte ve esasen ilk defa yurtiçinde satım ve dağıtım sureti ile mülkiyeti devredilen eserlerle sınırlı bir uygulama bulmaktadır⁴³⁰. Nüshaların mülkiyetini iktisap etmiş olan üçüncü kişinin bu nüshalar için sahip olduğu tek hak tekrar devir hakkı olacaktır⁴³¹. Mülkiyet hakkını iktisap eden üçüncü şahıs kiralama veya ödünç verme gibi işlemleri yapamayacaktır. Aksinin istenmesi halinde kiralama veya ödünç verilmeye müsaade edildiğine dair bir kayıt konulmalıdır⁴³². Tükenme ilkesi ülkeseldir şayet eser ilk defa ülke dışında satılmış yahut dağıtılmış ise böyle bir durumda eserin Türkiye’de yayma hakkının tükendiği söylenemez⁴³³.

FSEK m.23/3’te ise eser sahibinin eserin kullanılmasına, kiralanamasına veya ödünç verilmesine müsaade ettiğı durumlarda dahi bu hakların eseri çoğaltma hakkına zarar verecek biçimde kullanılması yasaklanmıştır⁴³⁴. Anılan haklar kullanılırken eser sahibinin çoğaltma hakkına bir zarar veriliyorsa böyle bir durumda eser sahibi yayma hakkının kullanımını yasaklayabilecektir⁴³⁵.

2.4.2.2.4 Temsil Hakkı

Temsil bir fikir sanat eserinin aracı olmadan doğrudan doğruya duyulara hitap edecek bir biçimde umuma sunulması faaliyetidir⁴³⁶. Tanım bu şekilde verildiğinde rahatlıkla anlaşılacağı üzere eserin sahibi tarafından okunması, icracı sanatçılar tarafından sergilenmesi veya ses tekrarına yarayan araçlarla umuma sunulması gibi faaliyetlerin hepsi temsil kavramına örnek olacaktır⁴³⁷.

⁴²⁹ Tekinalp, s.191.

⁴³⁰ Erel, s.173.

⁴³¹ Erel, s.173.

⁴³² Erel, s.173.

⁴³³ Erel, s.173.

⁴³⁴ Ateş, s.175.

⁴³⁵ Ateş, s.176.

⁴³⁶ Ayiter, s.136.

⁴³⁷ Ayiter, s.136.

Temsilden neyin anlaşılması gerektiği genel olarak ifade edildikten sonra temsil hakkının kanundaki düzenleniş biçimini değerlendirmek yerinde olacaktır. Temsil hakkı FSEK m.24'te düzenlenmiştir. Anılan düzenleme şu şekildedir:

“Bir eserden, (...) (1) doğrudan doğruya yahut işaret, ses veya resim nakline yarıyan aletlerle umumi mahallerde okumak, çalmak, oynamak ve göstermek gibi temsil suretiyle faydalanma hakkı munhasıran eser sahibine aittir.

Temsilin umuma arz edilmek üzere vukubulduğu mahalden başka bir yere herhangi bir teknik vasıta ile nakli de eser sahibine aittir.

(Ek: 1/11/1983 - 2936/4 md.) Temsil hakkı; eser sahibinin veya meslek birliğine üye olması halinde, yetki belgesinde belirttiği yetkiler çerçevesinde meslek birliğinin yazılı izni olmadan, diğer gerçek ve tüzel kişilerce kullanılamaz. Ancak, 33 üncü ve 43 üncü maddelerdeki hükümler saklıdır.”

FSEK m.24/1 düzenlemesi dikkatle incelendiğinde görüleceği üzere kanun aslında temsil kavramını doğrudan temsil ve dolaylı temsil olmak üzere ikiye ayırmaktadır⁴³⁸. Gerçekten de madde bir eserden doğrudan doğruya yararlanma halinde araya bir mekanik araç girmemekte; dolaylı yararlanmada ise, eser mekanik araçlardan yararlanılmak suretiyle sunulmaktadır⁴³⁹. Kanunda sadece okumak, oynamak, çalmak ve göstermek gibi eylemler sayılmış olmakla beraber eserin yayımı yalnızca bu eylemlerle yapılmayacaktır. Buradaki sayma örnek kabilindedir. Sayma örnek kabilinde olunca eseri duyu organlarımız ile algılanabilecek hale getirebilen her türlü faaliyet eseri yaymayı sağlayabilecektir⁴⁴⁰. Yine aynı fıkra kapsamında eserden doğrudan ve dolaylı olarak yararlanma hakkının münhasıran eser sahibine ait olduğu hükme bağlanmıştır. Diğer mali haklarda olduğu gibi eser sahibi bu hakkı kendisi kullanabileceği gibi üçüncü kişilere de devredebilecektir⁴⁴¹.

⁴³⁸ Ayiter, s.137.

⁴³⁹ Ayiter, s.137.

⁴⁴⁰ Ayiter, s.137.

⁴⁴¹ Ateş, s.184.

FSEK m.24/2’de ise eserin umuma arz edebilmek için nakil yetkisi⁴⁴² düzenlenmiştir. Temsilin nakli yetkisi; bir eserin doğrudan temsiline, herhangi bir araçla başka bir yere nakledilmesi konusundaki yetkidir⁴⁴³. Anılan bu yetki de eser sahibine aittir.

FSEK m.24/son kapsamında ise; eser sahibinin bir mesleki birliğe üye olması halinde temsil yetkisi düzenlenmiştir. Bu kapsamda yetki belgesinde belirttiği yetkiler çerçevesinde üyesi olduğu mesleki birliğin yazılı izni olmadan diğer gerçek ve tüzel kişiler, temsil hakkını kullanamayacaklardır⁴⁴⁴.

2.4.2.2.5 İşaret, Ses ve/veya Görüntü Nakline Yarayan Araçlarla Umuma İletim Hakkı

Eseri kamuya elektronik yöntemlerle iletim hakkı⁴⁴⁵ olarak da ifade edilen bu mali hak FSEK m.25 kapsamında düzenlenmiştir. Anılan düzenleme şu şekildedir:

“Bir eserin aslını veya çoğaltılmış nüshalarını, 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 yayınlanması ve yayınlanan eserlerin bu kuruluşların yayınlarından alınarak başka yayın kuruluşları tarafından yeniden yayınlanması suretiyle umuma iletilmesi hakkı munhasıran eser sahibine aittir.

Eser sahibi, eserinin aslı ya da çoğaltılmış nüshalarının telli veya telsiz araçlarla satışı veya diğer biçimlerde umuma dağıtılmasına veya sunulmasına ve gerçek kişilerin seçtikleri yer ve zamanda eserine erişimini sağlamak suretiyle umuma iletimine izin vermek veya yasaklamak hakkına da sahiptir.

Bu madde ile düzenlenen umuma iletim yoluyla eserlerin dağıtım ve sunumu eser sahibinin yayma hakkını ihlal etmez.”

⁴⁴² Ateş, s.183.

⁴⁴³ Ateş, s.183.

⁴⁴⁴ Suluk ve Orhan, s.401.

⁴⁴⁵ Ateş, s.185.

FSEK m.25/1 kapsamında eseri kamuya iletim hakkı esasen bir fikir ve sanat eserinin 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 yayınlanması ve yayınlanan eserlerin bu kuruluşların yayınlarından alınarak başka yayın kuruluşları tarafından yeniden yayınlanması olarak tanımlanmıştır. Yine aynı fıkra kapsamında eserin kamuya iletim hakkının kapsadığı yetkiler örnek kabilinde şu şekilde belirtilmiştir:

- ✓ eserinin 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 yayınlanması
- ✓ yayınlanan eserlerin bu kuruluşların yayınlarından alınarak başka yayın kuruluşları tarafından yeniden yayınlanması şeklinde belirtilmiştir⁴⁴⁶. Bu kapsamda umuma iletim hakkının münhasıran eser sahibine ait olduğu düzenlenmiştir⁴⁴⁷.

FSEK m.25/1’de aslında yayın hakkı düzenlenmiştir⁴⁴⁸. Gerçektende madde 25 incelendiğinde görülecektir ki, bu madde kapsamında iki ayrı hak düzenlenmiştir⁴⁴⁹. Maddenin ilk fıkrasında yayın hakkı, ikinci fıkrasında ise umuma iletim hakkı düzenlenmiştir⁴⁵⁰.

FSEK m.25/2’de yukarıda da belirtilmiş olduğu üzere eserin umuma iletim hakkı düzenlenmiştir. Bu kapsamda eser sahibinin; eserin aslı ya da çoğaltılmış nüshalarının telli ya da telsiz araçlarla satışı konusunda veya diğer yöntemlerle umuma dağıtılması veya sunulması konusunda bir hakkı vardır. Yine gerçek kişilerin seçtikleri yer ve zamanda eserine bu kimselerin erişimlerini sağlamak konusunda umuma iletimine izin verme veya yasaklama konusunda seçim hakkı vardır.

FSEK m.25/son fıkrasında ise umuma dağıtım yolu ile eserin dağıtım ve sunumunun, eser sahibinin yayma hakkını ihlal etmeyeceği ayrıca hükme

⁴⁴⁶ Ateş, s.190.

⁴⁴⁷ Ateş, s.190.

⁴⁴⁸ Suluk ve Orhan, s.410.

⁴⁴⁹ Suluk ve Orhan, s.410.

⁴⁵⁰ Suluk ve Orhan, s.410.

bağlanmıştır⁴⁵¹. Bu kapsamda eserin umuma iletim hakkının bir üçüncü kişiye devredilmesi halinde bu kimsenin, hakkı kullanması eser sahibinin yayma hakkına tecavüz olarak yorumlanmayacaktır⁴⁵².

Son olarak belirtmek gerekir ki tıpkı diğer mali haklarda olduğu gibi eser sahibi bu hakkı da kendisi kullanabileceği gibi bir üçüncü kişiye de devredebilecektir⁴⁵³. Ancak radyo-televizyonla iletim hakkı söz konusu olduğunda özel bir düzenleme konulmuştur⁴⁵⁴. FSEK m.43/1’de yer alan bu özel düzenleme şu şekildedir:

“Radyo-televizyon kuruluşları, uydu ve kablolu yayın kuruluşları ile mevcut veya ileride bulunacak teknik imkânlardan yararlanarak yayın ve/veya iletim yapacak kuruluşlar, yayınlarında yararlanacakları opera, bale, tiyatro ve benzeri sahneye konmuş eserlerle ilgili olarak hak sahiplerinden önceden izin almak zorundadırlar.”

Bu düzenlemeye göre eserin radyo-televizyon yolu ile iletilebilmesi için her halde eser sahibinin muvafakat etmiş olması gerekir⁴⁵⁵.

2.4.2.2.5 Güzel Sanat Eserlerinin Satış Bedellerinden Pay Verilmesi Hakkı

Pay alma (izleme) hakkı⁴⁵⁶, pay ve takip hakkı⁴⁵⁷ eser sahibini, eserin ilk defa satışından sonra mali yönden korumaya ve eserde oluşan fazla değerden yararlandırmaya yönelik bir haktır⁴⁵⁸. FSEK m.45’te şu şekilde düzenlenmiştir:

“Mimarî eserler hariç olmak üzere, bu Kanunun 4 üncü maddesinde sayılan güzel sanat eserlerinin asılları ile eser sahibinin kendisinin sınırlı sayıda meydana getirdiği veya eser sahibinin kontrolünde ve izniyle meydana getirilmiş ve eser sahibi tarafından imzalanmış veya başka bir şekilde işaretlenmiş olmaları nedeniyle özgün eser olduğu kabul edilen kopyaları, 2 nci maddenin (1) numaralı bendinde ve 3 üncü

⁴⁵¹ Suluk ve Orhan, s.411.

⁴⁵² Suluk ve Orhan, s.411.

⁴⁵³ Ateş, s.194.

⁴⁵⁴ Ateş, s.194.

⁴⁵⁵ Ateş, s.194.

⁴⁵⁶ Suluk ve Orhan, s.413.

⁴⁵⁷ Ateş, s.194.

⁴⁵⁸ Gürsel Öngören ve Pınar Sönmez, “Resim, Heykel ve Diğer Sanat Eserlerinde Kanuni Pay ve Takip Hakkı”, **Legal Fikri ve Sınai Haklar Dergisi**, Cilt.8, Sayı.30, (2012), s.34.

maddede sayılıp da yazarlarla bestecilerin el yazısıyla yazılmış eserlerinin asıllarından biri, eser sahibi veya mirasçıları tarafından bir defa satıldıktan sonra, koruma süresi içinde, bir sergide veya açık artırmada yahut bu gibi eşyayı satan bir mağazada veya başka şekillerde satış konusu olarak el değiştirdikçe, bu satış bedeli ile bir önceki satış bedeli arasında açık bir nispetsizlik bulunması halinde, her satışta, satışı gerçekleştiren gerçek veya tüzel kişi, bedel farkından münasip bir payı eser sahibine, o ölmüşse miras hükümlerine göre ikinci dereceye kadar (ve bu derece dahil) yasal mirasçılara ve eşine, bunlar da yoksa ilgili alan meslek birliğine Cumhurbaşkanı kararıyla belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde ödemekle yükümlüdür. (2) Kararda:

- 1. Bedel farkının yüzde onunu geçmemek şartıyla farkın nispetine göre tesbit edilecek bir pay tarifi;*
- 2. Bedeli kararda tesbit edilecek miktarı aşmayan satışların pay vermek borcundan muaf tutulacağı;*
- 3. Eser neveleri itibariyle mesleki birliğin hangi kolunun ilgili sayılabileceği; gösterilir.*

Satışın vukubulduğu müessese sahibi satıcı ile birlikte müteselsilen mesuldür.

Cebri satış hallerinde pay ancak diğer alacaklar tamamen ödendikten sonra ödenir.

Pay verme borcunun zamanaşımı, bu borcun doğumunu intaç eden satıştan itibaren beş yıldır.” şeklinde düzenlenmiştir.

Pay ve takip hakkı; eserin sahibine, eserin ilk satışından sonraki el değiştirmeleri nedeniyle maliklerinin büyük kazançlar elde etmelerini engelleme imkanıveren bir haktır⁴⁵⁹. Bu kasamda eser sahibi, eseri vücuda getirip bir kazanç

⁴⁵⁹ Engin Erdil, “Fikir ve Sanat Eserleri Hukukunda Eser Sahibinin Pay ve Takip Hakkı”, **Legal Fikri ve Sınai Haklar Dergisi**, Cilt.5, Sayı.17, (2009), s.66.

kaynağı oluşturan kimse olduğu için hakkaniyete uygun bir payın kendine ödenmesi gerekir⁴⁶⁰.

Maddenin uygulanabilmesi için aranan şartlar şunlardır:

- ✓ mimari eserler hariç FSEK m.4'te sayılan güzel sanat eserlerinin asılları ile eser sahibinin kendisinin sınırlı sayıda meydana getirdiği veya eser sahibinin kontrolünde ve izniyle meydana getirilmiş olan eserler ve eser sahibi tarafından imzalanmış veya başka bir şekilde işaretlenmiş olmaları nedeniyle özgün eser olduğu kabul edilen kopyaları,

2 nci maddenin (1) numaralı bendinde ve 3 üncü maddede sayılıp da yazarlarla bestecilerin el yazısıyla yazılmış eserlerinin asılları⁴⁶¹ kapsamında olmaları gerekmektedir.

Görüldüğü üzere bu hakkı kullanabilmek için aranan ilk şart eserin yukarıda yazılan eserler kapsamında olması gerekliliğidir⁴⁶².

Pay ve takip hakkından ilk olarak eser sahibi, onun hayatta olmaması durumunda üçüncü dereceye kadar yasal mirasçıları ve eşi, bunlar da yoksa ilgili meslek birlikleri yararlanabilecektir⁴⁶³. Belirtmek gerekir ki; meslek birliklerinin bu haktan yararlanabilmesi için ölen eser sahibinin bu birliklere üye olması gerekmektedir⁴⁶⁴. Eğer eser sahibi meslek birliklerine üye değilse böyle bir durumda bu hakkı Hazine kullanacaktır⁴⁶⁵.

Yukarıda aranan iki şart kümülatif olarak bulunduktan sonra geriye üçüncü şart olarak bu hakkın uygulanabilmesi için çıkarılması gereken bir kararnamenin varlığı aranmaktadır. Kanun bu kararname bakımından bazı kriterler getirmiştir ve bu kapsamda çıkarılacak kararnamede şu hususların bulunması gerektiğini düzenlemiştir. İlk olarak bedel farkının yüzde onunu geçmemek şartıyla, farkın nispetine göre tespit

⁴⁶⁰ Erdil, s.66.

⁴⁶¹ Suluk ve Orhan, s.413.

⁴⁶² Suluk ve Orhan, s.413.

⁴⁶³ Erdil, s.71.

⁴⁶⁴ Erdil, s.71.

⁴⁶⁵ Erdil, s.71.

edilecek bir pay tarifiesi; ikinci olarak bedeli kararda tespit edilecek miktarı aşmayan satışların pay vermek borcundan muaf tutulacağı ve üçüncü olarak eser neveleri itibariyle mesleki birliğin hangi kolunun ilgili sayılabileceği hususlarının gösterilmesi gerekmektedir.

İşte bu şartlar sağlandığında pay hakkından yani satış bedeli ile ilk bedel arasında oluşacak olan farktan istifade edecek olanlar eser sahibi, eğer eser sahibi ölmüş ise üçüncü dereceye kadar olan mirasçıları olacaktır⁴⁶⁶. İştirak halinde eser sahipliği söz konusu olduğunda eser sahiplerinin hepsi pay ve takip hakkına sahip olacaktır⁴⁶⁷. Müşterek halinde eser sahipliğinde ise her bir eser sahibi kendi eseri üzerinde pay ve takip hakkına sahip olacaktır⁴⁶⁸.

Ödenecek pay hakkı bir defaya mahsus olmayıp her bir satış için ayrı ayrı olacaktır⁴⁶⁹.

FSEK 45/2’de ise bir müteselsil borçluluk hali düzenlenmiştir. Bu kapsamda satışın vukuu bulunduğu hallerde satışın yapıldığı yerin sahibi ile satıcının, pay hakkından eser sahibi veya mirasçılarına karşı müteselsilen sorumlu oldukları düzenlenmiştir⁴⁷⁰.

FSEK m.45/3’te ise payın cebri icra konusu olması halinde, ödemesinin ancak diğer alacaklar ödendikten sonra mümkün olacağı hükme bağlanmıştır.

Son olarak FSEK m.45/4 kapsamında pay verme borcunun borcu doğuran satış işleminden itibaren 5 yıl sonra zamanaşımına uğrayacağı düzenlenmiştir.

⁴⁶⁶ Suluk ve Orhan, s.414.

⁴⁶⁷ Öngören ve Pınar, s.48.

⁴⁶⁸ Öngören ve Pınar, s.48.

⁴⁶⁹ Suluk ve Orhan, s.414.

⁴⁷⁰ Suluk ve Orhan, s.414.

2.5 Bağlantılı Haklar

Bir eserin yayımlanması, oynanması, tanıtılması, çalınması suretiyle eseri halka sunan kişiler vardır⁴⁷¹. “Komşu haklar” olarak da ifade edilen bağlantılı haklar FSEK’in tanımlar başlığını içeren 1/B maddesinde tanımlanmıştır. Madde komşu hak ve bağlantılı hak olmak üzere iki ayrı kavramı tanımlamıştır. Oysaki bu kavramlar arasında bir fark bulunmamaktadır⁴⁷². Bahsedilen tanımlar şu şekildedir:

“... j) *Bağlantılı haklar: Eser sahibinin manevi ve mali haklarına zarar vermemek kaydıyla komşu hak sahipleri ile filmlerin ilk tespitini gerçekleştiren film yapımcılarının sahip oldukları hakları,*

k) *Komşu haklar: Eser sahibinin manevi ve mali haklarına zarar vermemek kaydıyla ve eser sahibinin izniyle bir eseri özgün bir biçimde yorumlayan, tanıtan, anlatan, söyleyen, çalan ve çeşitli biçimlerde icra eden sanatçıların, bir icra ürünü olan veya sair sesleri ilk defa tespit eden fonogram yapımcıları ile radyo-televizyon kuruluşlarının sahip oldukları hakları,*”

Öncelikle belirtmek gerekir ki FSEK eseri koruyan bir sistematığe sahiptir⁴⁷³. Gerçekten de bu durum kanun incelendiğinde rahatlıkla görülecektir. İşte böyle bir sistematığı benimseyen kanun, bu ilkenin geçerliliğini devam ettirmekle beraber, gelişen ekonomik ve toplumsal koşulların, kültür, sanat gibi kavramları sanayileştirmesi neticesinde bu gidişata cevap verebilmek adına yeni haklar oluşturmak ve yeni kişileri korumak mecburiyetinde kalmıştır⁴⁷⁴. İşte birinci planda eser sahiplerinin menfaatlerini koruyan normlar zamanla bağlantılı hak sahiplerini yani eseri yorumlayan, temsil eden, icra eden, okuyan, bu eserleri ses ve görüntü tespitine yarayan araçlarla kayıt ve tespit edenler ile bu kayıtları radyo ve televizyon başta olmak üzere her çeşit telli veya telsiz araçlarla umuma iletenleri de koruyan normlar haline dönüşmüşlerdir⁴⁷⁵.

⁴⁷¹ Ahmet Bülter, “Eser Sahibinin Hakları ile Bağlantılı Haklar”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt.18, Sayı.59, (2005), s.91.

⁴⁷² İlhami Güneş, **Uygulamada Fikir ve Sanat Eserleri Hukuku**, Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara: Seçkin, 2015, s.208. Ayrıca bkz . Ateş, s.199; Ateş, s.212.

⁴⁷³ Erel, s.206; Güneş, s.207.

⁴⁷⁴ Güneş, s.207.

⁴⁷⁵ Ateş, s.199.

FSEK m.80 bu gelişme neticesinde bağlantılı hak sahiplerinin durumunu düzenlemiştir. Sistematiği şu şekildedir:

İlk fıkrada icracı sanatçı, fonogram yapımcıları ve yayın kuruluşları kavramları tanımlanmıştır. Buna göre icracı sanatçı; eser sahibi ile eserden yararlanacak olanlar arasında bir köprü görevi gören, bir eser oluşturmayan; fakat eserin yayılmasına hizmet eden kişidir⁴⁷⁶. İcracı sanatçılar kendilerine ait olmayan bir eseri okuyan, anlatan, temsil eden kısacası çeşitli şekillerde icra eden kimselerdir⁴⁷⁷. Fonogram ise; plak, CD, kaset gibi ses taşıyıcı materyalleri ifade etmektedir⁴⁷⁸. Fonogram yapımcısı ise sesin ilk kez tespitini yapan kimsedir ve bu kimse aynı zamanda yatırım yapan ve yasal sorumluluğu üstlenen kimsedir⁴⁷⁹. FSEK m.80/1'de son olarak yayın kuruluşlarının tanımı yapılmıştır. Buna göre fonogram yapımcılarına benzer olarak yayını yapan, yasal sorumluluğu üstlenen gerçek ve tüzel kişiler yayın kuruluşları olarak ifade edilmektedir⁴⁸⁰.

FSEK m.80/1'in A bendinde icracı sanatçıların ve icrayı organize eden müteşebbislerin hakları düzenlenmiştir. Bu kapsamda ilk olarak icracı sanatçı; icrası üzerinde mutlak bir hakka sahiptir⁴⁸¹. Diğer bağlantılı hak sahiplerinden farklı olarak icracı sanatçı, icrası üzerinde manevi haklara da sahiptir⁴⁸². İcracı sanatçıların manevi hakları şunlardır:

- ✓ Tanınma hakkı ve icranın bütünlüğünü isteme hakkı,
- ✓ Değişiklik ve tahrifi men etme hakkıdır⁴⁸³.

İcracı sanatçıların manevi hakları mali haklarından bağımsızdır⁴⁸⁴. İcracı sanatçı, mali haklarını devretmiş olsa bile icrası üzerinde adının belirtilmesini istemek

⁴⁷⁶ Erel, s.208-209.

⁴⁷⁷ Nal, Suluk, Karasu, s.127.

⁴⁷⁸ Güneş, s.219.

⁴⁷⁹ Nal, Suluk, Karasu, s.129.

⁴⁸⁰ Nal, Suluk, Karasu, s.130.

⁴⁸¹ Güneş, s.218.

⁴⁸² Güneş, s.218.

⁴⁸³ Güneş, s.218.

⁴⁸⁴ Bülter, s.96.

hakkı başta olmak üzere diğer manevi haklarına müdahale edilmemesini her zaman isteyebilme yetkisine sahiptir⁴⁸⁵.

İcrası üzerindeki mali hakları ise;

- ✓ İcrasının tespiti yani ses ve görüntü nakline yarayan araçlara kaydedilmesi,
- ✓ Bu tespitin çoğaltılması,
- ✓ Tespitin yayımı, kiralınması ve ödünç verilmesi,
- ✓ Radyo-televizyon başta olmak üzere diğer telli ve telsiz araçlar vasıtası ile yayını ve yeniden yayını,
- ✓ İşaret, ses ve görüntü nakline yarayan araçlar vasıtası ile yayını ve yeniden yayını,
- ✓ Dijital iletimden istifade edilerek yeniden yayını,
- ✓ Dijital ortamda umuma erişiminin sağlanması,
- ✓ Telli ve telsiz araçlar ile umuma dağıtımı ve sunumunu içerir⁴⁸⁶.

İcracı sanatçılar mali haklarını bizzat kullanabilecekleri gibi başkalarına devredebilirler⁴⁸⁷.

İcrayı organize eden müteşebbislerin hakları ise icracı sanatçıların haklarından bağımsız olarak, icrayı kendi girişimi ile bir sözleşmeye bağlı olarak gerçekleştirdiğinde doğmaktadır⁴⁸⁸. Şöyle ki icrayı organize eden bir müteşebbis icrayı izah edildiği gibi kendi girişimi ile bir sözleşmeye bağlı olarak gerçekleştirdiğinde; icralar için müteşebbisin de izninin alınması gerekli olacaktır(FSEK m.80/A-7). Müteşebbise tanınan bu hak münhasır niteliktedir⁴⁸⁹. Müteşebbise tanınan bu hak aldığı risk ve yaptığı organizasyona karşı kendisine yasa koyucu tarafından verilen bir ödüldür⁴⁹⁰.

FSEK m.80/A-6 uyarınca orkestra, tiyatro grubu, koro gibi bir grup tarafından icra gerçekleştirildiğinde, orkestra veya koroda sadece şefin; tiyatro grubunda ise sadece

⁴⁸⁵ Bülter, s.96.

⁴⁸⁶ Güneş, s.218.

⁴⁸⁷ Bülter, s.97.

⁴⁸⁸ Nal, Suluk, Karasu, s.129.

⁴⁸⁹ Nal, Suluk, Karasu, s.129.

⁴⁹⁰ Nal, Suluk, Karasu, s.129.

yönetmenin izni ile kullanımın mümkün olduğunu düzenlemiştir⁴⁹¹. Belirtildiği üzere bireysel icralarda kullanım konusunda yegane söz sahibi icracı sanatçıdır⁴⁹². Burada kanunun düzenlediği durum; bir grup halinde icra söz konusu olduğunda kullanım izni bakımından belirli kimselerin vereceği iznin yeterliliği üzerinedir.

FSEK m.80/B’de fonogram yapımcılarının hakları düzenlenmiştir. Bu kapsamda fonogram yapımcılarına yalnızca mali haklar bahşedilmiş, bu gruba manevi haklar bahşedilmemiştir⁴⁹³.

Fonogram yapımcılarının yasa kapsamında korumadan yararlanabilmelerininön şartı eser sahibi veya icracı sanatçıdan mali hakları kullanma yetkisini devir almış olmalarıdır⁴⁹⁴.Bu ön şartı sağlayan fonogram yapımcılarına anılan madde kapsamında tanınan mali haklar ise şunlardır⁴⁹⁵:

- ✓ Tespitin çoğaltılması,
- ✓ Kiralama ve ödünç verme dahil tespitin yayımı,
- ✓ Radyo- televizyon, kablo, uydu gibi telli ve telsiz yayın yapan kuruluşlar aracılığı ile yayını ve tekrar yayını,
- ✓ İşaret, ses ve görüntü nakline yarayan araçlar kanalı ile yayını ve tekrar yayını,
- ✓ Dijital ortamda umuma erişim sağlanması,
- ✓ Dijital iletimi,
- ✓ Telli telsiz araçlar ile umuma dağıtımı ve sunumudur.

FSEK m.80/C’de yayın kuruluşlarının hakları düzenlenmiştir. Kanun kapsamında korumadan yararlanacak olan yayın kuruluşları telli ya da telsiz yapan yayın kuruluşlarıdır.Bu bakımdan kanun telli yayın ile telsiz yayın yapan kuruluşlar arasında koruma hususunda bir ayrım gözetmemiştir⁴⁹⁶. Fonogram yapımcılarında

⁴⁹¹ Güneş, s.218.

⁴⁹² Güneş, s.219.

⁴⁹³ Güneş, s.130.

⁴⁹⁴ Güneş, s.130.

⁴⁹⁵ Güneş, s.130.

⁴⁹⁶ Güneş, s.130.

olduğu gibi yayın kuruluşlarına da sadece mali haklar tanınmış olup manevi haklar tanınmamıştır⁴⁹⁷. Bu kapsamda yayın kuruluşlarına tanınan mali haklar şunlardır⁴⁹⁸:

- ✓ Tespit,
- ✓ Eş zamanlı, gecikmeli iletim ve yeniden iletim,
- ✓ Uydu veya kablo ile dağıtım,
- ✓ Çoğaltmak,
- ✓ Dağıtmak,
- ✓ Umuma açık mahallerde iletmek,
- ✓ Dijital ortamda umuma erişimi sağlamak,
- ✓ Yayın sinyallerini umuma iletmek,
- ✓ Şifreli yayınlarını çözmektir.

FSEK m.80/2’de film yapımcılarının hakları düzenlenmiştir. Film yapımcıları olarak ifade edilen kimseler; bir filmin ilk kez tespitini yapan kişilerdir⁴⁹⁹. Bu kişilere de kanun mali haklar tanımıştır. Fonogram yapımcılarının hakları ile ilgili yapılan tüm açıklamalar film yapımcıları için de geçerli olacaktır⁵⁰⁰. Bu kapsamda tıpkı fonogram yapımcılarında olduğu gibi burada da film yapımcılarının korumadan istifade edebilmeleri için eser sahibi veya icracı sanatçıdan mali hakları kullanma yetkisini devralmaları zorundadır. Bu ön şart gerçekleşektikten sonra ise film yapımcılarının sahip olduğu haklar şunlar olacaktır:

- ✓ Tespitin çoğaltılması,
- ✓ Kiralama ve ödünç verme dahil tespitini yayımı,
- ✓ Radyo- televizyon, kablo, uydu gibi telli ve telsiz yayın yapan kuruluşlar aracılığı ile yayını ve tekrar yayını,
- ✓ İşaret, ses ve görüntü nakline yarayan araçlar kanalı ile yayını ve tekrar yayını,
- ✓ Dijital ortamda umuma erişim sağlanması,
- ✓ Dijital iletimi,

⁴⁹⁷ Güneş, s.131.

⁴⁹⁸ Güneş, s.131.

⁴⁹⁹ Güneş, s.131.

⁵⁰⁰ Güneş, s.131.

✓ Telli telsiz araçlar ile umuma dağıtımı ve sunumudur.

Burada ayrıca belirtmek gerekir ki bir sinema eseri sahibi eserinin mali haklarını film yapımcısına devrettikten sonra film için dublaj yapılmasına ve altyazı eklenmesine müdahale edemeyecektir⁵⁰¹.



⁵⁰¹ Güneş, s.131.

3. TELİF HAKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

3.1 Vergi Usul Kanunu Bakımından Telif Haklarının Vergilendirilmesi

3.1.1 Genel Olarak

Değerleme, işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetlerin vergi matrahının hesaplanabilmesi için değerlerinin belirlenmesi faaliyeti olarak tanımlanabilir⁵⁰². Değerlemenin amacı vergi matrahının hesaplanması olduğu için VUK⁵⁰³ kapsamında hangi iktisadi kıymetin hangi değerleme ölçüsü ile hesaplanacağı net bir şekilde belirlenmiş olup bu konuda mükelleflere seçim hakkı tanınmamıştır⁵⁰⁴. VUK'ta değerleme hükümleri 258. vd maddelerinde düzenlenmiştir. Değerlemede esas alınacak ölçüler ise VUK m.261 kapsamında sayılmış olup bu ölçüler; maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, rayiç bedel, emsal bedel, emsal ücret ve vergi değeridir⁵⁰⁵.

Konu telif haklarının vergilendirilmesi olduğunda VUK kapsamında hangi değerleme ölçüsünün kullanılması gerektiğinin tespitinin yapılması gerekmektedir. İlk bölümde genel hatları ile açıklandığı üzere hakları; özel hukuktan doğan- kamu hukukundan doğan haklar olarak ayırmış, daha sonra konumuzun özel hukuktan doğan haklarla irtibatlı olduğu belirtilerek, özel hukuktan doğan haklar bakımından da pek çok ayırım olduğunu bizim ise çalışma kapsamında mutlak ve nispi hak ayırımını baz aldığımızı belirtmiştik. Bu kapsamda hakları mutlak ve nispi haklar olarak ayırdıktan sonra nispi hakların temelde borç ilişkilerinde yalnızca taraflar arasında bir talep hakkı oluşturduğunu, mutlak haklar ise sahibine en geniş yetkileri veren, herkes tarafından ihlale açık olan ve herkese karşı ileri sürülebilen haklar olduğu tanımlanmıştı. Mutlak haklar bu şekilde tanımlandıktan sonra kendi içinde maddi mallar üzerindeki mutlak haklar ve gayrimaddi mallar üzerindeki mutlak haklar olmak üzere ikiye ayrıldığı

⁵⁰² Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Cilt: 3 (Vergi Usul Kanunu), İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2013, s.101.

⁵⁰³ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete.

⁵⁰⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.101.

⁵⁰⁵ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.101.

belirtilmiş. Çalışmamızın konusu olan telif haklarının ise gayrimaddi mallar üzerindeki mutlak haklar içinde yer aldığı tespit edilmişti.

VUK m.269’da genel olarak gayrimenkullerin değeri düzenlenmiştir. Ancak madde gayrimenkuller gibi değeri gereken bazı iktisadi kıymetleri de saymak sureti ile belirlemiştir. Madde kapsamında gayrimaddi hakların da gayrimenkuller gibi değeri tabii olacağı belirtilmiştir. Anılan madde şu şekildedir:

“İktisadi işletmelere dahil bilümm gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değeri. Bu kanuna göre, aşağıda yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değeri:

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;
2. Tesisat ve makinalar;
3. Gemiler ve diğer taşıtlar;
4. Gayrimaddi haklar”

Gayrimaddi hakların değeri ölçü olarak maliyet bedelinin dikkate alınacağı da anılan madde hükmünden anlaşılmaktadır. Bu durumda gayrimaddi mallar kapsamında değeri değerlendirdiğimiz telif hakları da gayrimenkuller gibi maliyet bedeli ile değeri değerlendirilecektir. Genel olarak yapılan bu değeri değerlendirmenin ardından bu alt başlık altında vergi mevzuatı ve mevzuat dışında gayrimaddi hak tanımının yapıp yapılmadığı, yapıldı ise bu tanımlar kapsamında telif haklarının yer alıp almadığı hususları ile değeri değerlemenin ne şekilde yapılacağı açıklanmaya çalışılacaktır.

3.1.2 Vergi Mevzuatında Gayri Maddi Hak Tanımı

Maddi malların aksine fiziki olarak elle tutulamayan, gözle görülemeyen bir diğeri ifade ile maddi bir varlığa sahip olmayan gayrimaddi haklar mülkiyete konu olabilmekte, sicillerine tescil edilebilmekte ve alım-satım işlemine konu olabilmektedir⁵⁰⁶. Vergisel işlemlerle de muhatap olan bu hakların özel bir tanımı VUK’ta yapılmamıştır. VUK m.269’da adı geğeri bu haklar KVK⁵⁰⁷ m.26 ve 30’da,

⁵⁰⁶ Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Ankara: Seçkin, 2015,.s.461.

⁵⁰⁷ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete.

GVK⁵⁰⁸ m.70/5-6'da, 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği⁵⁰⁹ "26-Maddi Olmayan Duran Varlıklar" hesap grubu ile alakalı yapılan açıklamalarda, yine aynı tebliğ kapsamında "260- Haklar" hesabı kapsamında yer alan açıklamada, 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin⁵¹⁰ 10.1 bölümünde, 217 Seri No.lu GVK Genel Tebliği⁵¹¹ nin 4.6 bölümünde ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında gayrimaddi hak kavramından bahsedilmiştir⁵¹². Görüldüğü üzere vergilendirmeye konu olan bu hakların derli toplu bir tanımına ulaşmak oldukça güçtür.

İlk olarak KVK. m.26/1⁵¹³ vem.30/2⁵¹⁴ incelendiğinde gayrimaddi hakların bir tanımına rastlanmaz. Anılan maddelerde yalnızca "telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka vb haklar gayrimaddi haklara örnek olarak sayılmıştır.

İkinci olarak gayrimaddi hakların ifadesini bulduğu GVK m.70/5-6⁵¹⁵ da ise yine bir tanım bulmak güçtür. Burada da KVK m.26 vem.30'a benzer olarak bazı gayrimaddi haklar sayılmıştır. Madde kapsamında sayılan bu gayrimaddi haklar; arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait

⁵⁰⁸ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete.

⁵⁰⁹ 26.12.1992 tarih ve Mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete.

⁵¹⁰ 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete.

⁵¹¹ 27.12.1998 tarih ve 23566 sayılı Resmi Gazete

⁵¹² Ersin Kaplan, **Fikri Mülkiyet Haklarının Vergilendirilmesi**, 1. Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2018, s.73-75.

⁵¹³ "Dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kanunun 27 nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır..."

⁵¹⁴ "... Ticarî veya ziraî kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır"

⁵¹⁵ "... 5. (Değişik: 4/12/1985-3239/55 md.) Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);

6. (Değişik: 19/2/1963-202/35 md.) Telif hakları (Bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.)..."

bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar ve telif haklarıdır.

Üçüncü olarak 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğin "26-Maddi Olmayan Duran Varlıklar"⁵¹⁶ hesap grubunda ise maddi olmayan duran malvarlıkları açıklanmaya çalışılmıştır. Buna göre bu varlıklar fiziksel olarak varlık kazanmamış ve işletmelerin belirli bir biçimde yararlandıkları ya da yararlanma beklentisinde oldukları aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyenin izlendiği hesap grubu olarak açıklanmaya çalışılmıştır⁵¹⁷. Yine aynı tebliğde "260- Haklar"⁵¹⁸ hesap grubunda yapılan açıklamalarda imtiyaz, ticaret unvanı, marka, patent, lisans gibi gayrimaddi hakların bu hesaptan izleneceği düzenlenmiştir⁵¹⁹.

Dördüncü olarak 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin 10.1 "gayrimaddi hakların tanımı" başlıklı kısmında;

"Gayri maddi haklar, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alamei farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, gayri maddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır." şeklinde sayma sureti ile bir tanım vermeye çalışılmıştır. Yine aynı kısmın devamında gayrimaddi haklar özellikleri nazara alınarak "ticari amaçlı gayri maddi haklar"ve"pazarlama

⁵¹⁶ "Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyelerin izlendiği hesap grubudur."

⁵¹⁷ Kaplan, s.74.

⁵¹⁸ "İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve ünvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları kapsar."

⁵¹⁹ Kaplan, s.74.

amaçlı gayrimaddi haklar” olmak üzere iki grup kapsamında değerlendirilmektedir⁵²⁰. Bu ayrımда ticari amaçlı gayrimaddi haklar bir mal üretimi ya da bir hizmet sağlanması söz konusu olduğunda kullanılan know-how, dizayn, marka ile müşterilere transfer edilen yahut ticari faaliyetin işletiminde kullanılan –bilgisayar yazılımları- gibi ticari varlık niteliğine sahip gayrimaddi hakları ifade eder⁵²¹. Pazarlama amaçlı gayrimaddi haklar ise; üretilen bir ürün ya da sunulan bir hizmetin ticari amaçlı kullanımına yardımcı olan ticari markaları, ticari unvanları, müşteri listeleri, dağıtım kanallarını ve ürün için önemli promosyon değerine sahip isim, resim, sembol gibi hakları ifade etmektedir⁵²².

Beşinci olarak 217 Seri No.lu GVK Genel Tebliği’nin 4. 6 bölümünde lisans, “know-how gibi gayri maddi hak bedeli” ifadesine yer verilerek gayrimaddi hak kavramına yüzeysel olarak bir atıf yapılmıştır⁵²³.

Son olarak gayrimaddi hak kavramına çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında da yer verilmektedir⁵²⁴. Bu anlaşmalarda gayrimaddi hak bedeli olarak; sinema filmleri, radyo televizyon yayınlarında kullanılan filmler, edebi, sanatsal bilimsel her çeşit telif hakkı ve patent, alameti farika, desen, model, plan gizli formül, üretim yöntemi, sınai, ticari ve bilimsel teçhizatın kullanma ve yararlanma hakkı karşılığında ödenen bedeller kastedilmektedir⁵²⁵.

Tüm bu mevzuat hükümleri değerlendirildiğinde gayrimaddi hak kavramının birtakım hukuki tasarrufların kullanım ve yararlanma hakları ile fikri hakların elde bulundurulmasını ifade etmekte olduğunu ve bu mevzuat hükümlerinde gayrimaddi hakları örneklendirecek çok sayıda hak sayıldığına ulaşılabilir⁵²⁶.

⁵²⁰ Naciye Taşkesen, “Gayrimaddi Hakların Değerlemesi ve Aktifleştirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.302, (Kasım 2013), s.131.

⁵²¹ Taşkesen, s.131.

⁵²² Taşkesen, s.131.

⁵²³ Kaplan, s.74.

⁵²⁴ Ürel, s.461-462.

⁵²⁵ Ürel, s.462.

⁵²⁶ Taşkesen, s.132.

3.1.3 Vergi Usul Kanununda Gayri Maddi Hakların Değerlemesi

İşletmede yer alan iktisadi kıymetlerin hangi değerleme ölçülerine göre değerlendirileceği VUK kapsamında düzenlenmiştir. Konu gayrimaddi malların değerlemesi olduğunda VUK kapsamında incelenmesi gereken hükümler, kanunun 269. ve 270. maddeleri olacaktır. İlk olarak belirtmek gerekir ki VUK m.269 esasen gayrimenkullerin değerlemesi ile ilgili bir düzenlemedir; ancak kanunkoyucu madde kapsamına gayrimenkuller gibi değerlemeye tabi tutulmasını istediği kıymetleri saymak sureti ile dahil etmiştir. Sayılan bu iktisadi kıymetlerden biri de gayrimaddi haklardır. Hüküm kapsamında gayrimaddi malların gayrimenkuller gibi maliyet bedeli esas alınarak değerlendirileceği düzenlenmiştir. Anılan kanun hükmü şu şekildedir:

“– İktisadi işletmelere dahil bilümum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir. Bu kanuna göre, aşağıda yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir:

- 1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;*
- 2. Tesisat ve makinalar;*
- 3. Gemiler ve diğer taşıtlar;*
- 4. Gayrimaddi haklar.”*

Maliyet bedelinden neyin anlaşılması gerektiği ise VUK m.262’de tanımlanmıştır. Buna göre;

“Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilümum giderlerin toplamını ifade eder.”

Bu hükümden anlaşılacağı üzere bir iktisadi kıymetin maliyet bedeli için madde kapsamında sayılan unsurları iktisadi kıymetin satın alma bedeli, değerini arttırmak için yapılan harcamalar ve yine değerinin artması için yapılan genel giderler olarak anlamak mümkündür⁵²⁷.

⁵²⁷ Fehmi Günay, “Vergi Usul Kanununa Göre İktisadi İşletmelere Dahil Gayri Maddi Hakların Değerlemesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.247, (Nisan 2009), www.vergisorunlari.com.tr (23.06.2019).

VUK m.270’de ise gayrimenkullerin maliyet bedeline ş u unsurların dahil olacağı belirtilmiştir:

- ✓ Satın alma bedeli,
- ✓ Makine ve tesisatta gümrük vergileri ve nakliye, montaj giderleri,
- ✓ Mevcut bir binanın satın alınmasından sonra yıkılmasından ve arsasının düzlemesinden doğ an giderler,
- ✓ Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında gösterme mükellefin insiyatifine bırakılmış tır⁵²⁸.

Madde kapsamında sayılan giderler esasen gayrimenkullere özgü gidelerdir; ancak madde kapsamında gayrimaddi mallara da özgülenebilecek mahiyette olan noter masrafları, mahkeme masrafları, kıymet takdiri masrafları, komisyon ve tellaliye giderleri gayrimaddi hak sahipleri tarafından maliyete eklenebilir veya doğ rudan gider olarak yazılabilir⁵²⁹. Bundan başka mahiyeti itibarıyla yalnızca gayrimaddi haklara özgü giderler olabilir ve bu kapsamda vergi mevzuatı dışında gayrimaddi mallar için yapılan zorunlu harcamalar ve masraflar ile gayrimaddi hakların tesis, tescil, devir, kiralama gibi işlemlerinden doğ an giderler de maliyet bedeline dahil edilebilir genel giderlerdendir⁵³⁰.

VUK m.272’de ise gayrimenkullerin normal bakım ve onarım giderleri dışında değerini arttırmak için yapılan giderlerin de gayrimenkulün maliyetine eklenebileceğini hükme bağlamıştır⁵³¹. Gayrimaddi mallar içinde bu hüküm uygulama alanı bulabilecektir. Ş öyle ki gayrimaddi hakkın iktisadi kıymetini arttırmak için yapılan giderler de bu kapsamda maliyet bedeline ilave edilebilecektir⁵³².

Son olarak kullanım hakkı saklı kalmak koş ulu ile aktife alınan gayrimaddi haklara ilişkin olarak hesap dönemi sonuna kadar ortaya çıkabilecek kur farkı

⁵²⁸ Ali Deran ve Adalet Acar, “Maddi Duran Varlıkların Değerleme Esasları ve Amortisman İşlemleri Açısından TMS 16, BOBİ FRS Bölüm 12 ile Vergi Usul Kanunu Kapsamında İncelenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.449, (Ocak 2019), www.vergidunyasi.com.tr (23.06.2019).

⁵²⁹ Günay,

⁵³⁰ Günay,

⁵³¹ Günay,

⁵³² Günay,

vefaizlerin gayrimaddi hakkın maliyet bedeline dahil edilmesi gerekmektedir olup sonraki hesap dönemlerinde ortaya çıkabilecek bu kur farkı ve faizlerin ise isteğe bağlı olarak ilgili hesap dönemi açısından doğrudan gider yazılabilmesi veya maliyet bedeline eklenebilmesi ise ihtiyari olacaktır⁵³³.

3.1.4 Telif Haklarının Değerlemesi

Telif hakları 5846 sayılı FSEK kapsamında yer alan eserler üzerindeki manevi ve maddi haklardır. Bu hakların konusunu 5846 sayılı FSEK kapsamında sayılan eserler oluşturur. Bu kanun ise başta ilim ve edebiyat eserleri olmak üzere, musiki eserlerini, güzel sanat eserlerini ve sinema eserlerini eser kategorisi olarak belirlemiştir. O halde VUK hükümleri kapsamında değerlendirme işlemine, bu eserler üzerindeki telif haklarının satın alınması durumu konu olacaktır⁵³⁴. Genel olarak gayrimaddi hakların değerlendirilmesi ile ilgili yapılan açıklamalar, telif haklarının değerlendirilmesi için de geçerlidir. Gayrimaddi haklarda olduğu gibi telif hakları da VUK m.269 uyarınca gayrimenkuller gibi maliyet bedeli esas alınarak değerlendirilecektir. Esas alınacak bu maliyet bedeli ise, telif hakkı satın alınırken ödenen bedelden ve buna ilişkin diğer giderlerin toplamından oluşacaktır⁵³⁵. Eser türleri bakımından maliyet bedeline dahil edilecek giderler farklılık arz edebileceğinden, hususiyet taşıyan eser türlerinin ayrı ayrı incelenmesi yerinde olacaktır.

3.1.4.1 Bilgisayar Yazılımları Bakımından Değerleme

FSEK m.2 bilgisayar programlarını ve bilgisayar programı sonucu doğurması koşulu ile bunların hazırlık aşamalarını eser olarak kabul etmiştir. Bu kapsamda bilgisayar yazılımları telif hakkına konu olabilmektedir. Dolayısıyla da gayrimaddi bir hak olarak işlem görebilmekte ve değerlemeye konu olabilmektedir.

⁵³³ Muzaffer Çam, “Gayrimaddi Hakların Niteliği, Değerleme ve Amortisman Ayırma İlkeleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.85, (Eylül 1988), www.vergidunyasi.com.tr (13.02.2019).

⁵³⁴ Kaplan, s.93.

⁵³⁵ Kaplan, s.93.

Yazılımı maddi bir eşya gibi görmemiz ve ona dokunabilmemiz mümkün değildir⁵³⁶. Yazılımlar bilgisayarların belleğine yüklenen komutlardır⁵³⁷. Teknik anlamda iki çeşidi olan yazılım kavramı; bir bilgisayar için komutlar içeren program veya programlar serisi olarak tanımlanabilir⁵³⁸. Bilgisayar yazılımlarının ilk çeşidi, işletim sistemi olarak bilinir. İşletim sistemi bir bilgisayarın çalışabilmesi ve bazı fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için mecburi olan programlardır⁵³⁹. İşletim sistemi bilgisayara hayat veren onun çalışabilmesi için mutlaka sahip olması gereken bir yazılımdır. Bilgisayar yazılımlarının diğer çeşidi ise uygulama programlarıdır. Uygulama programları ise belirli bir ihtiyaç ya da amaç doğrultusunda oluşturulan ve belirli bir fonksiyonu ya da işlemi yerine getiren yazılımlardır⁵⁴⁰. Bilgisayar yazılımları bakımından yapılan bu ayrıma bir özelgede de rastlanmaktadır⁵⁴¹.

İşletim sistemi olarak bilinen yazılımlar piyasaya bilgisayarın içinde arz edilmektedir⁵⁴². İşletim sistemi bilgisayardan bağımsız olarak satın alınmadığı için işletim sisteminin maliyeti, bilgisayarın maliyetin bir parçası olmaktadır⁵⁴³. Uygulama programları ise bilgisayardan ayrı olarak alım- satıma konu olabilmektedir. Uygulama programı eğer bir işletmede kullanılmak için satın alınıyorsa böyle bir durumda satın alma bedeli ve eğer varsa diğer ek maliyetlerle birlikte gayrimaddi iktisadi kıymet olarak aktifleştirilecektir⁵⁴⁴. Satmak amacıyla satın alınıyorsa bu durumda maliyet bedeli ile stok olarak kaydedilecektir⁵⁴⁵.

Bilgisayar yazılımları güncelleme, uyarılama gibi özellik arz eden işlemlere ihtiyaç duymaktadır⁵⁴⁶. Güncelleme isteyen bir bilgisayar, güvenlik ya da işleyiş

⁵³⁶ Recep Yılmaz ve İlker Cayaloğlu, 'Accounting For Purchased Software Based On Turkish Accounting Standarts', **Journal of Economics Finance and Accounting**, Sayı. 2, Cilt.2, (Haziran 2015), s.182.

⁵³⁷ Yılmaz ve Cayaloğlu, s.182.

⁵³⁸ Akın Akbulut, "Bilgisayar Yazılım Geliştirme Faaliyeti ve Yapılan Harcamaların Muhasebeleştirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.287, (Temmuz 2005), ss.38-47.

⁵³⁹ Harun Kaynak ve Murat Ürkmez, "Bilgisayar Yazılım Bedellerini Gider Niteliği ve Yatırım İndirimi Kapsamında Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı., (Mayıs 1999), ss.85-92.

⁵⁴⁰ Kaynak ve Ürkmez, ss.85-92.

⁵⁴¹ Konu ile ilgili özelge kapsamında, bilgisayarda kullanılan yazılımlar iki gruba ayrılmış ve işletim sistemi olarak ifade edilen yazılım grubunun, bilgisayardan bağımsız olarak değerlendirilemeyeceği açıkça vurgulanmıştır.(Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 25.08.2004 tarihli ve B.07.0.GEL.0.53/5309-169-39184 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/node/89993> (25.02.2019).

⁵⁴² Kaynak ve Ürkmez, ss.85-92.

⁵⁴³ Kaynak ve Ürkmez, ss.85-92.

⁵⁴⁴ Akbulut, ss.38-47.

⁵⁴⁵ Akbulut, ss.38-47.

⁵⁴⁶ Kaplan, s.96.

bakımından geliştirilmek istenmektedir⁵⁴⁷. Bu kapsamda yapılan harcamalar ise doğrudan gider olarak kaydedilmelidir⁵⁴⁸. Uyarlama ise nihai olarak hazırlanmış bir programın, işletme ihtiyaçlarına cevap verebilmesi için programda yapılan değişiklikler şeklinde tanımlanabilir⁵⁴⁹. İdare bir özelgesinde satın alınan bilgisayar programlarının kullanıma uygun hale getirilmesi aşamasında yapılan uyarlama, uygulama, geliştirme..vb giderlerin bilgisayar programının maliyet bedeline eklenerek, uyarlamanın tamamlandığı dönemde aktifleştirilmesi gerektiğini belirtmiştir⁵⁵⁰. Bu durumda uyarlama için yapılan harcamalar programın maliyet bedeline eklenerek değerlendirilecektir.

Son olarak işletmeler program yazılımları kiralayabilmektedir. Böyle bir durumda ödenen kiralama bedelleri ‘kira gideri’ niteliğinde olup, doğrudan gider yazılabilecektir⁵⁵¹.

3.2.4.2 Müzik Eserleri Bakımından Değerleme

FSEK m.3 her nevi sözlü ve sözsüz besteleri müzik eseri olarak kabul etmiştir. Eser kabul edilen albüm yapımları üzerindeki telif haklarının gayri maddi hak olarak kabul edilip bu şekilde değerlemesinin yapılması gerekmektedir⁵⁵². İlk olarak albüm yapım aşamasında bir müzik eseri için çeşitli maliyet aşamaları mevcuttur. Bu maliyet aşamaları; müzik eserlerinin telif bedelleri, eseri icra eden sanatçı veya sanatçılara ödenen okuma bedelleri, stüdyo masrafları, orkestra masrafları ve bunlardan başka “diğer masraflar” olarak genel bir biçimde ifade edilebilecek masraflardır⁵⁵³.

Müzik eserlerinin telif bedellerinin peşin ödenmesi halinde, ödenen bedeller doğrudan albüm yapım maliyetine eklenir⁵⁵⁴. Satılacak albüm sayısının, ödenecek telif bedelini belirlediği durumlarda ise, hedeflenen albüm satışına kadar sanatçılara

⁵⁴⁷ Kaplan, s.96.

⁵⁴⁸ Kaplan, s.96.

⁵⁴⁹ Kaplan, s.96.

⁵⁵⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 24.02.2016 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-125[30-2014]-3508 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/isvicre-mukimi-firmadan-alinan-sap-yazilim-kullanim-bedelleri-ve-soz-konusu-yazilimin-uyarlanmasi> (25.02.2019).

⁵⁵¹ Kaynak ve Ürkmez, ss.85-92.

⁵⁵² Mustafa Dakın, “Müzik Albümlerinde Gayrimaddi Hak”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.225, (Mayıs 2000), ss.120-137.

⁵⁵³ Dakın, ss.120-137.

⁵⁵⁴ Dakın, ss.120-137.

yapılacak telif bedelleri avans olarak kabul edilecektir dolayısıyla bu şekilde muhasebesi yapılacaktır⁵⁵⁵. Hedeflenen albüm satışı gerçekleştiğinde ise, avans hesaplarında gösterilen telif bedelleri, bu hesaptan çıkarılarak albüm maliyetine eklenmelidir⁵⁵⁶.

Müzik albümlerinde, albüme konu eseri tek bir sanatçı okuyabileceği gibi, birden fazla sanatçı da okuyabilir. Eseri okuyan sanatçılara ise çoğu zaman bir vokalist de eşlik edebilmektedir. İşte müzik albümü yapım aşamasında eseri icra eden bu kimselere ödenen bedeller de albüm yapım maliyetine dahil edilecektir⁵⁵⁷. Eseri müzik enstrümanları ile icra eden sanatçılara yapılan ödemeler de albüm yapım maliyetine dahil edilecektir⁵⁵⁸.

Yapımcı şirket albüm yapım aşamasında kendine bir stüdyo kiralamış ve kaydı bu stüdyoda yaptırmış ise, böyle bir durumda da stüdyo kira bedeli albüm yapım maliyetine dahil edilecektir⁵⁵⁹. Kaydın kendi stüdyosunda yaptırıldığı durumlarda ise, stüdyosu için yaptığı tüm teknik tadilat, tamirat gibi işlemleri ile teknik alet edevat alımlarını yine albüm yapım maliyetine ekleyecektir⁵⁶⁰. Yapımcı şirketin kayıt işlemlerinde kullanılacak elektronik aletleri satın almak yerine kiralamayı tercih ettiği durumlarda da kira bedelleri albüm yapım maliyetine dahil edilecektir⁵⁶¹.

Müzik albümünün yapım aşamasında emeği ve katkısı geçen yönetmen, aranjör, tonmaister gibi kişilere ödenen ücretler de albüm yapım maliyetine eklenecektir⁵⁶². Yine albüm kapağı tasarım ve hazırlık işlemleri için yapılan harcamalar da albüm yapım maliyetine eklenecektir⁵⁶³.

Albüm maliyeti bedellerine dahil edilen tüm bu harcama ve giderler, gayrimaddi hakların değerlemesi hükümlerinde esas alınan “maliyet bedeli” değerlendirilerek ölçüsünü oluşturacaktır.

⁵⁵⁵ Dakın, ss.120-137.

⁵⁵⁶ Dakın, ss.120-137.

⁵⁵⁷ Dakın, ss.120-137.

⁵⁵⁸ Dakın, ss.120-137.

⁵⁵⁹ Dakın, ss.120-137.

⁵⁶⁰ Dakın, ss.120-137.

⁵⁶¹ Dakın, ss.120-137.

⁵⁶² Dakın, ss.120-137.

⁵⁶³ Dakın, ss.120-137.

3.3.4.3 Diğer Eser Türleri Bakımından Değerleme

Sinema eserleri bakımından maliyet bedelini, filmin makara bedeli, eser sahiplerine ödenen telif hakkı bedelleri, sinema filminde oynatılacak oyunculara yapılan ödemeler, filmde kullanılacak kostüm, dekor vb. giderler oluşturmaktadır⁵⁶⁴.

İlim edebiyat eserleri kapsamında ele alınacak kitap telifleri bakımından ise şöyle bir değerlendirme yapılmaktadır; eğer kitabın telif hakkı bir iktisadi işletme tarafından satın alınıyorsa, bu durumda ödenen telif bedeli maliyet bedelini oluşturacaktır⁵⁶⁵. İktisadi işletme bünyesinde oluşturulan telif hakları bakımından ise bu hakların oluşumu ile doğrudan bağlantılı tüm harcamalar maliyete eklenecektir⁵⁶⁶.

Son olarak güzel sanat eserleri bir iktisadi işletme tarafından satın alındığında VUK m.293 uyarınca emsal bedelleri nazara alınarak değerlendirilecektir⁵⁶⁷.

3.1.4 Vergi Usul Kanunu Kapsamından Telif Haklarının Amortismanı

Amortisman konusuna ilişkin düzenlemeler VUK m.313-330 arasında yapılmıştır. VUK m.313’de işletmede bir yıldan uzun süredir kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkuller ile VUK m.269’da sayılmış gayrimenkuller gibi değerlendirilen gayrimaddi haklar amortisman konusu yapılmıştır⁵⁶⁸. Bu düzenlemelerden anlaşılacağı üzere gayrimaddi haklar amortisman konusu yapılabilecektir. Gayrimaddi haklar için maliyet bedeli ile amortisman ayrılacaktır.

VUK m.315’te mükelleflerin uygulayacakları amortisman oranlarının, iktisadi işletmeye dahil varlıkların faydalı ömürler dikkate alınarak Hazine ve Maliye

⁵⁶⁴ Birgül Gedik, “Televizyon Dizilerinde Amortisman Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.241 (Eylül 2001), ss.114-124.

⁵⁶⁵ Kaplan, s.101.

⁵⁶⁶ Kaplan, s.101.

⁵⁶⁷ Tamer Budak Ve Metin Saban, “Müzayede Yoluyla Satılan Sanat Eserlerinin Vergilendirilmesi, Değerlemesi, Amortismanı”, **Maliye Dergisi**, Sayı.159 (Temmuz-Aralık 2010), s.177.

⁵⁶⁸ Harun Yalçın Mengüloğlu, “Gayrimaddi Haklarda Amortisman Yöntemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.335 (Ağustos 2016), ss.32-37.

Bakanlığı'nca ilan edileceği belirtilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı VUK'tan aldığı bu yetkiye istinaden çeşitli tebliğler çıkarmıştır⁵⁶⁹.

365 sıra nolu VUK Genel Tebliğinde gayrimaddi haklar için 15 senelik bir faydalı ömür tespiti yapılmış ve amortisman oranı da %6,66 olarak belirtilmiştir.

Bunun dışında 333 sıra nolu VUK Genel Tebliğinde bilgisayar yazılımları için ayrı bir faydalı ömür ve amortisman oranı tespit edilmiştir. Buna göre bilgisayar yazılımları 3 yılda %33,33 amortisman oranı ile itfa edilecektir. Burada yukarıda bilgisayar yazılımları başlığı altında yaptığımız işletim sistemi ve uygulama programı bakımından bir ayırım yapılmamıştır. Ancak yeniden belirtmek gerekir ki işletim sistemi bilgisayarla beraber alım satıma konu olmaktadır. Dolayısıyla bu yazılım bakımından ayrı bir maliyet bedeli tespit etmek oldukça zordur. Bu zorluktan yola çıkarak, 333 sıra nolu VUK Genel Tebliğinde 3 yılda %33,33 amortisman oranı ile itfa edilmesi öngörülen bilgisayar yazılımlarının, uygulama programları olduğu söylenebilir.

Yine filmler ve sinema filmleri bakımından da farklı faydalı ömür ve amortisman oranları belirlenmiştir. Belirtmek gerekir ki amortisman oranlarını belirleyen VUK genel tebliğlerinde filmler ve sinema filmleri arasında da bir ayırım yapılmıştır. Buna göre filmlerin amortisman oranı ve faydalı ömrünün tespitinin yapıldığı tebliğ, 333 sıra nolu VUK Genel Tebliğidir. Tebliğ, filmlerin faydalı ömürlerini 2 yıl olarak belirlemiş ve ilk yıl %60, ikinci yıl %40 amortisman ayırarak bunların itfa edilmesi gerektiğini düzenlemiştir. Buradaki filmlerden anlaşılması gereken sinema filmi dışında kalan her türlü filmidir. Bu kapsamda reklam filmleri, tanıtım amaçlı filmler, bilgilendirme amaçlı filmler örnek olarak verilebilirler⁵⁷⁰. Sinema filmlerine ilişkin faydalı ömür ve amortisman oranı belirlemesi ise 406 sıra nolu VUK Genel Tebliğinde yapılmıştır. Bu tebliğe göre sinema filmleri için 2 yıllık bir faydalı ömür süresi belirlenmiş ve ilk yıl %85 ve ikinci yıl %15 amortisman oranı ayrılarak itfa edilecekleri belirtilmiştir.

⁵⁶⁹ Maliye Bakanlığı'nın amortisman oranlarını belirlediği tebliğler; 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ile değişik, 28/4/2004 tarihli ve 25446 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğidir. <http://www.gib.gov.tr/497-sira-nolu-vergi-usul-kanunu-genel-tebliği> (28.02.2019)

⁵⁷⁰ Kaplan, s.98.

3.2 Gelir Vergisi Bakımından Telif Haklarının Vergilendirilmesi

3.2.1 Genel Olarak

Telif haklarının konu olabileceği gelir unsurları; ticari kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlardır. Bu başlık altında bu gelir unsurlarına kısaca değinilmiş ve telif haklarının bu kapsamda ne şekilde vergilendirileceği açıklanmaya çalışılmıştır.

Gelir vergisi mükellefleri tam mükellef ve dar mükellef olmak üzere iki çeşittir.

Tam mükellefiyete ilişkin açıklamalar Gelir Vergisi Kanun'unun (GVK)'nın 3-5. maddelerinde düzenlenmiştir. Tam mükellefiyet bakımından "vergilendirmede kişiselilik ilkesi" kabul edilmiştir⁵⁷¹. Buna göre, bir gerçek kişinin Türkiye'deki kazançlarının vergilendirilebilmesi için bu kişinin Türkiye'de yerleşmiş olması veya resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarından olması gerekmektedir⁵⁷².

Dar mükellefiyete ilişkin açıklamalar ise, GVK'nın 6-8. maddelerinde düzenlenmiştir. Dar mükellefiyet bakımından "vergilendirmede mülkîlik ilkesi" kabul edilmiştir⁵⁷³. Buna göre, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmektedirler⁵⁷⁴. Dar mükellefiyette amaç, kaynağı Türk ekonomisi olan geliri vergilendirmektir⁵⁷⁵.

Aşağıda yazılı açıklamalar tam mükellef gerçek kişilerin vergilendirilmesi için geçerlidir. Dar mükelleflerin vergilendirilmesine ilişkin durumlar ayrı bir başlık altında incelenmiştir.

⁵⁷¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 27. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2018, s.252.

⁵⁷² Öncel, Çağan, Kumrulu, s.252.

⁵⁷³ Öncel, Çağan, Kumrulu, s.257.

⁵⁷⁴ <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (14.07.2019).

⁵⁷⁵ Öncel, Çağan, Kumrulu, s.257.

3.2.2 Ticari Kazanç Bakımından

3.2.2.1 Genel Olarak

Ticari kazanç en genel ifade ile emek, sermaye, girişim yeteneğine doğal kaynağın bir araya gelmesi ile ortaya çıkan faaliyet neticesinde oluşan katma değer olarak ifade edilebilir⁵⁷⁶. GVK'nın 37. maddesinin 1. fıkrasında ticari kazanç tanımı şu şekilde yapılmıştır:

“Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.” GVK'nın ticari kazanç bakımından vermiş olduğu bu tanım oldukça genel ve soyut bir tanımdır⁵⁷⁷. GVK, ticari kazanç tanımında yer alan “ticari ve sınai faaliyet” kavramlarına bir açıklık getirmemiştir. Bu kavramların tespiti, kazancın ticari kazanç olup olmadığı hususunun tespitinde önemlidir.

Bu kavramlara yönelik tespit yapılırken Türk Ticaret Kanunu⁵⁷⁸,nın (TTK) ilgili hükümlerinden istifade edilmesi yerinde olacaktır. Belirtmek gerekir ki Gelir Vergisi Kanunu, ticari ve sınai faaliyet kavramlarının tespiti için Türk Ticaret Kanun'una açık bir atıfta bulunmamıştır. Gelir vergisi bakımından ticari kazancın kapsamının, Türk Ticaret Kanun'u kapsamında elde edilen kazançlardan daha geniş olabileceği de belirtilmelidir⁵⁷⁹. Örneğin, TTK bakımından esnaf sayılan kimselerin kazançları da GVK bakımından ticari kazançtır⁵⁸⁰.

Gerek Gelir Vergisi Kanun'unda, gerekse diğer vergi kanunlarında ticari ve sınai faaliyetten ne anlaşılması gerektiğine dair bir tanım yapılmamıştır. Gelir Vergisi Kanunu, vergi kanunları dışında açıkça başka bir kanuna da atıf yapmamıştır⁵⁸¹. Bu açık atıf yokluğu karşısında oluşan yasal boşluğu doldurabilmek adına, doktrin Türk Ticaret Kanun'unda yer alan ticari ve sınai faaliyeti belirleyen hükümlerine zımni olarak atıf yapıldığını kabul etmiştir.

⁵⁷⁶ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, 16. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019, s.11.

⁵⁷⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, s.260.

⁵⁷⁸ 14.2.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete.

⁵⁷⁹ S.Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, 1.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2016, s.28.

⁵⁸⁰ Oktar, s.28.

⁵⁸¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s.11.

Türk Ticaret Kanun’u kapsamında ticari faaliyet kavramına yönelik yapılacak tespit açısından kanunda yer alan bazı maddelerin açıklanması yerinde olacaktır.

Buna göre ilk olarak kanunun “ticari işler”başlığı taşıyan 3. maddesini incelemek gerekmektedir. Bu madde uyarınca;“*Bu kanunda düzenlenen hususlarla bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerdendir.*”hükmü ile ticari iş kavramının kapsamını tespit etmiştir.

Anılan madde kapsamında ilk olarak; kanun, kendi bünyesinde düzenlediği tüm işleri, başka herhangi bir koşul aramaksızın ticari iş olarak kabul etmiştir. İkinci olarak TTK’da düzenlenmemekle beraber, bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiilleri ticari iş olarak kabul etmiştir.

Ticari işletme hukukunun temel kavramlarından birisi de “ticari iş” kavramıdır. 3. madde de ticari iş kavramı tarif edilmiştir. Ticari iş kavramı iki kriterle belirlenecektir. Birinci kritere göre, Ticaret Kanununda düzenlenmiş olan işler, ticari işlerdir. Buna göre başka bir ölçüye veya belirleyici kritere gerek yoktur. Bir işin ticaret kanununda düzenlenmiş olması, ticari iş olması için yeterlidir. Doktrinde bu husus “mutlak ticari iş” olarak tarif edilmektedir. Yani aksi ispatlanamayan bir husus olarak karşımıza çıkmakta, ticaret kanununda düzenlenmiş olma, ticari iş olması için yeterli ve aksi ispatlanamayan bir delil olarak kabul edilmektedir. Örneğin Ticaret Kanununda düzenlenmiş olan poliçe, çek veya bono mutlak anlamda ticari bir iş olarak kabul edilmektedir.

İkinci kritere göre, ticari işletmeyi ilgilendiren ancak diğer kanunlarda düzenlenmiş olan tüm işlem ve fiiller ticari işlerdir. Kanunda geçen “ilgilendiren” kavramı sadece taraf olunan işlemleri değil, aynı zamanda konu olunan işlemleri de kapsar. Örneğin kira sözleşmesi Borçlar Kanununda düzenlenmiştir. Ancak ticari işletmenin kira sözleşmesi yapması veya kira sözleşmesine konu olması halinde, bu iş Ticaret Kanunu dışında bir kanunla düzenlenmiş olmasına rağmen, ticari işlerdir. Doktrinde buna “nisbi ticari iş” adı verilmektedir.

Ticari ve sınai faaliyetin kapsamını tespitte dikkate alınması gereken bir diğer yasal düzenleme ise TTK’nın m.11/1 hükmüdür. Bu düzenleme ticari işletmenin

tanımını vermektedir. Ticari işletme, ticaret hukukunda belirleyici temel bir kavramdır. Ticaret hukukunda birçok ticari müessese ticari işletme kavramından hareket edilerek belirlenir.

Bir işletme “ticari” olarak kabul edildikten sonra ise artık bu işletmenin tüm eylemleri ticari faaliyet olarak değerlendirilecektir. Bu ise bize GVK kapsamında ticari faaliyetin belirlenmesinde bir bakış açısı kazandıracaktır. O halde TTK m.11/1 hükmünün ticari işletmeyi nasıl tanımladığına değinmek yerinde olacaktır. Buna göre ticari işletme; *”esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan, faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir.”*

Bu tariftten ticari işletme için dört temel unsur karşımıza çıkmaktadır. Bunlar; gelir sağlamayı hedef tutma yani ekonomik amaç, devamlı faaliyete bulunmak, bağımsız olarak faaliyette bulunmak ve esnaf faaliyetlerini aşan kapasiteye sahip olmaktır. Bunların kısaca açıklanması konunun anlaşılması açısından faydalı olacaktır.

Bir işletmeyi ticari işletme olarak nitelendirebilmemiz açısından ilk şartımız, işletmenin gelir sağlama, kar elde etme, ekonomik çıkar sağlama amacı olmalıdır. Bu amaç aslında ticari işletmeyi hayır, yardım, destek amaçlı kuruluş ve işletmelerden ayırır. Örneğin gelir sağlama amacı olmayan dernek, vakıf gibi işletmeler ticari işletme değildirler. İşletmenin gelir sağlama amacı olmasına rağmen, işletmenin zarar elde etmesi veya kar elde edememesi bu amacın varlığını etkilemeyecektir. Bunun terside söz konusu olabilir. Herhangi bir organizasyonun gelir sağlama amacı olmamasına rağmen, yapılan faaliyet sonucunda gelir elde etmesi veya kar elde etmesi, bu organizasyonu ticari işletme haline getirmez. Zira bu son halde organizasyonun gelir sağlama amacı bulunmamaktadır.

Ticari işletmenin ikinci belirleyici unsuru devamlılıktır. Devamlılık bir manada profesyonelliği gerektirir. Yani işletmenin sürekli işletilmesini, bir başka deyişle gelir sağlama amacının devamlı olmasını içerir. Burada önemli olan husus uzun ve belirsiz bir süre içinde faaliyette bulunma değil, belli bir plan ve proje dahilinde veya belirli bir zaman dilimi içerisinde faaliyette bulunmadır. Örneğin bir tünel inşaatının tamamlanmasında olduğu gibi. Ya da yaz aylarında müze önünde dondurma satılması

gibi. Geçici nitelikte arz eden faaliyetler ticari işletme kapsamına girmez. Dikkat edileceği üzere burada önem arz eden husus, devamlılık niyetiyle hareket edilmesidir. Danıştay 4. Dairesi, 2013 / 9467 Esas, 2017 / 4463 Karar numaralı, 15.05.2017 tarihli kararında ticari faaliyetin tespitine ilişkin olarak hem alım satım işlemlerinde devamlılık bulunmasını, hem de kazanç elde etme amacı ile yapılmasının zorunluluğundan şu ifadelerle bahsetmiştir⁵⁸²;

“Alım ve satım bulunması durumunda böyle bir faaliyetin hangi şartlar altında ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi gerektiği hususunda Vergi Usul Kanununda bir açıklık bulunmamaktadır. Ancak bir faaliyetin ticari faaliyet olabilmesi için, hem alım satımlarda devamlılık ve süreklilik bulunması hem de kazanç elde etme amacıyla yapılmış olması zorunludur. Bu husus ise şüphesiz ilgili dönemlerde yapılan alım satımların sayısal çokluğuna da bakılarak karar verilecek bir husustur. Aksi takdirde bu şartları taşımayan bir faaliyeti ticari faaliyet olarak kabul etmek hayatın olağan akışı ile ticari icaplara da uygun düşmez.”

Ticari işletme açısından üçüncü belirleyici unsur bağımsızlıktır. İşletme faaliyetinde hem iç hem de dış ilişkiler açısından bağımsız karar alma iradesine sahip olmalıdır. Örneğin şubeler, merkeze bağlı olarak hareket ettiklerinden tek başlarına ticari işletme sayılmazlar. Çünkü hem iç hem de dış ilişki açısından, merkezini karar ve iradesine tabidirler.

Ticari işletme açısından dördüncü unsur kapasite, yani esnaf faaliyeti sınırlarını aşmış olmaktır.

TTK'nın ticari işletme açısından aradığı bu unsurların hepsinin bir ticari işletmede bulunması gerekmektedir. Bu madde, GVK kapsamında vergilendirmeye konu olan ticari kazançlar bakımından yetersiz kalmaktadır. Çünkü TTK kapsamında yapılan esnaf işletmesi- ticari işletme ayrımı GVK'nın ticari kazanç hükümleri bakımından nazara alınmamaktadır. Bir esnafın işletme bünyesinde elde ettiği kazançlar da GVK kapsamında ticari kazanç olmaktadır. O halde, ticari işletme bünyesinde

⁵⁸² Danıştay 4. Dairesi.15.05.2017. E.2013 / 9467, K.2017 / 4463. (<http://www.hukukturk.com.tr>), (27.06.2019).

faaliyet gösteren gerçek kişi tacirler ve esnafların faaliyetleri ticari faaliyet olarak kabul edilecektir.

TTK kapsamında ticari faaliyetten neyin anlaşılması gerektiğinin sınırı bu şekilde belirlendikten sonra ticari ve sınai faaliyet için bir tanım yapmak yerinde olacaktır. Ticari faaliyet; “devamlı bir organizasyon içinde emek ve sermaye unsurlarının birlikte kullanıldığı ve gelir vergisinin tanımını yaptığı zirai ve serbest meslek faaliyetleri dışında kalan tüm faaliyetler.”olarak tanımlanabilir⁵⁸³. Sınai faaliyet ise; “maddeler üzerinde, bir organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilen fiziksel ve kimyasal değişiklik”olarak ifade edilebilir⁵⁸⁴.

3.2.2.2 Ticari Kazanç Kapsamında Telif Haklarının Vergilendirilmesi

Kazancın ticari kazanç kapsamında vergilendirilmesi için, ticari veya sınai bir faaliyet kapsamında elde edilmesi gerekmektedir⁵⁸⁵. Peki telif hakkı meydana getirme işinin ticari bir faaliyet kapsamında yapılabilmesi ya da bu şekilde hasıl olan kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi mümkün müdür?⁵⁸⁶.

Telif haklarının ticari kazanç konu olabileceği ilk durum, eser sahibinin, eser oluşturma işini, bir ticari organizasyon bünyesinde gerçekleştirmesi ve eserlerini satım ya da kira gibi hukuki işlemlere konu yapması durumudur⁵⁸⁷. Bu durumda eser sahibinin kazancı, ticari kazanç olacaktır⁵⁸⁸. Örneğin; işletmesinde 3D yazıcı kullanarak baskı yapan bir kimsenin, bu yazıcılarla FSEK m.4/1-2 bendinde sayılmış, heykel, kabartma, maket gibi ürünleri meydana getirdiğini varsayalım. Meydana getirilen bu maket, heykel gibi ürünler birer eser olacaktır. Bu eserler üzerinde işletme sahibi ise mali ve manevi haklara sahip olacaktır. Bir başka deyişle, bu kapsamda oluşturulan üç

⁵⁸³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s.12.

⁵⁸⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s.12.

⁵⁸⁵ Muhittin Bekler, “Gelir Vergisi Kanununda Düzenlenen “Telif Kazancı İstisnası” ve “Serbest Meslek Kazancı” Müesseselerinin Uygulamada Ortaya Çıkarttığı Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı.315, (Kasım 2007), ss.109-121.

⁵⁸⁶ Gülsen Güneş, **Türk Hukukunda Entelektüel Sınai Haklar ve Vergilendirilmesi**, 1. Basın, İstanbul: ALFA, 1997, s.90.

⁵⁸⁷ Ömer Duman, Telif Haklarından Elde Edilen Kazançların GVK Karşısındaki Durumu, **Vergi, Dünyası**, Sayı.217 (Eylül 1999), ss.83-91; Güneş, s.91.

⁵⁸⁸ Güneş, s.91.

boyutlu objeler üzerinde de telif hakkı doğacaktır⁵⁸⁹. Bu şekilde 3D yazıcı ile eser üretme faaliyeti neticesinde oluşan kazançlar ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.

Ticari faaliyette bulunan bir kimse, eser oluşturma faaliyetini bizzat yapmak yerine, yanında çalışan işçileri aracılığı ile eser oluşturabilir⁵⁹⁰. Böyle bir durumda işçileri tarafından oluşturulan eserleri, satar ya da kiralarsa bu işlemler neticesinde elde edeceği gelir ticari kazanç olacaktır⁵⁹¹.

Telif haklarının ticari kazanç unsuruna konu olabileceği bir başka durum, eserlerin çoğaltma ya da yayma hakkının bir ticari işletmeye devredilmesi sonucu doğabilmesidir. Buna göre eser sahiplerinin oluşturdukları eserler bir ticari işletme kapsamında çoğaltılırsa, satıma konu edilirse, bir resim galerisinde sergilenirse, ya da kira sözleşmesine konu olursa bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazançlar ticari kazanç olacaktır⁵⁹². Bu varsayım kapsamında oluşacak ticari kazanç, bir eser meydana getirme faaliyeti kapsamında oluşmamaktadır. Aksine daha önce var olan eserlerin çoğaltılması ve yayılması halinde oluşmaktadır.

Telif haklarının ticari kazanç unsuruna konu olabileceği bir başka durum, eser sahibi ya da mirasçılarının telif hakkını bir işletmeye sermaye olarak koyduğunda oluşacaktır. Böyle bir durumda bu kimselerin elde ettiği kazançlar yine ticari kazanç olacaktır⁵⁹³.

Telif hakkı işletmeye sermaye olarak konulma dışında, sahibi ya da kanuni mirasçılardan, işletmeye kira elde etmek için konulabileceği gibi; sahibi veya kanuni mirasçılardan dışında kalan üçüncü kişiler tarafından da işletmeye kira geliri elde

⁵⁸⁹ Mustafa Güney Çalışkan, “Üç Boyutlu Yazıcılar ve Gelecekte Yaratacağı Olası Fikri Haklar Çalışmaları”, **Ankara Barosu Fikri Mülkiyet ve Rekabet Hukuku Dergisi**, Cilt.17, Sayı.2, (2015), s.72.

⁵⁹⁰ Muhittin Altuntaş, “Telif Kazançlarının Vergilendirilmesinin Mevzuat ve Uygulama Açısından Analizi”(Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, SBE, 1986), s.46.

⁵⁹¹ Altuntaş, s.46.

⁵⁹² Ömer Duman ve Nazmi Karyağdı, **Telif Kazançlarının Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirilmesi**, Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2010, s.69.

⁵⁹³ Duman, ss.83-91.

etmek maksadı ile konulabilir⁵⁹⁴. Bu durumlarda elde edilen kazanç, ticari kazanç kapsamında dikkate alınmayacaktır⁵⁹⁵.

Telif haklarının ticari kazanç unsuruna konu olabileceği bir başka durum, GVK m.70'deki düzenlemeden kaynaklanmaktadır. GVK'nın 70. maddesinde gelir unsurlarından, gayrimenkul sermaye iradının tarifi yapılmaktadır. Maddenin her bir fıkrasında teker teker hangi mal ve hakların kiraya verilmesi durumunda elde edilen kazancın, gayrimenkul sermaye iradı olarak dikkate alınacağını düzenlemektedir.

Anılan maddenin 5. fıkrasında “...her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları...” gibi mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu düzenlenmiştir.

Yine aynı maddenin 6. fıkrasında telif haklarının sahipleri ya da bu kimselerin kanuni mirasçıları dışında kalan üçüncü kişilerce kiraya verilmesi halinde de elde edilen kazancın gayrimenkul sermaye iradı olacağı düzenlenmiştir.

Maddenin 9. fıkrası ise telif haklarının bir ticari işletmeye dahil olduğu durumlarda, bu hakların iratlarının ticari kazançta konu olacağı düzenlenmiştir. Anılan fıkra şu şekildedir:

“(Değişik: 4/12/1985-3239/55 md.) Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır.”

Bu kanun hükmünden anlaşıldığı üzere GVK m. 70/5 ve m. 70/6 kapsamında düzenlenen hakların bir işletme bünyesinde kiraya verilmesi halinde elde edilen kazanç, niteliğine bakılmaksızın ticari kazanç olacaktır⁵⁹⁶. Örneğin, işletmenin bilançosunda

⁵⁹⁴ Abdullah Barış, “Gelir ve Katma Değer Vergisi Açısından Telif Hakları ve İhtira Beratlarından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.318 (Mart 2015), s.136.

⁵⁹⁵ Barış, s.136.

⁵⁹⁶ Ersin Nazalı, “Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Royalti (Gayrimaddi Hak) Ödemelerinin Vergilendirilmesi-1”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.198, (Haziran 2009), www.yaklasim.com.tr (05.04.2019).

kayıtlı bulunan yayma hakkını, bir başka kişi ya da kuruluşa kiralayan bir işletme açısından, elde edilecek kira geliri, ticari kazanç olarak kabul edilecektir⁵⁹⁷.

Telif haklarının ticari kazanç unsuruna konu olabileceği bir başka durum bilgisayar yazılımları bakımından mevcuttur. Türkiye’de mukim bazı firmalarca, yurtdışından satın alınan bilgisayar yazılım ve programları belirli durumlarda ticari kazançta konu olmaktadır⁵⁹⁸. Bu yazılım ya da programların ticari kazançta konu olabilmesi, programın CD, disket ya da kaydedilmiş diğer ortamlar vasıtası ile piyasaya sürülmesi halinde mümkün olabilmektedir⁵⁹⁹. Yurtdışından aldıkları bu yazılım ve programları aldıkları şekli ile piyasaya süren kişilerin bu faaliyetleri neticesinde elde edecekleri kazançları ticari kazanç olacaktır. Bilgisayar programı satın alma, içinde bu programın çoğaltma, değiştirme, dağıtma haklarını da kapsayabilmektedir⁶⁰⁰. Böyle bir durumda bilgisayar programları üzerindeki telif haklarını da satın alan kişiler, aldıkları telif haklarını kapsamında elde edecekleri kazançlar da ticari kazanç kapsamında olacaktır. Bilgisayar programlarının ticari kazançta konu olabileceğini Danıştay 3. Dairesinin 28.11.2012 tarihli, 2010/2303 Esas ve 2012/3985 Karar nolu kararında⁶⁰¹ “...kurduğu internet sitesinde üyelerine belli bir bedel karşılığında oyun hizmeti sunduğu taraflar arasında tartışmasız olup, bu hizmet sunulurken eleman çalıştırıldığı da davacının ifadesinden anlaşılmaktadır. Söz konusu faaliyet ticari bir organizasyona dayalı olup, işlemin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi veya bilgisayar oyununun yazılımının Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre eser niteliği taşıması faaliyetin ticari niteliğini değiştirmez.”belirtmiştir.

Buraya kadar telif haklarının, ticari kazançta hangi durumlarda konu olabileceği açıklanmıştır. Peki telif hakları ticari kazanç kapsamında ne şekilde vergilendirilecektir? Belirtmek gerekir ki, telif haklarının vergilendirilmesi bakımından, gelir vergisi kanununun ticari kazancı düzenleyen hükümleri incelendiğinde, bu haklardan elde

⁵⁹⁷ Doğan Şenyüz, “Kitap Yazarak Gelir Elde Edenlerin Vergilendirme Rejimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.63, (Kasım-Aralık 1992), ss.57-61.

⁵⁹⁸ Muhammed Metin, “Yurtdışından Yapılan Yazılım ve Bilgisayar Programı Alımlarında Kurumlar Vergisi Stopajı”, **Vergi Dünyası**, Sayı.404, (Nisan 2015), ss.88-98.

⁵⁹⁹ Kaplan, s.124.

⁶⁰⁰ Levent Başak, “Yurtdışı Menşeli Bilgisayar Yazılımları Karşılığında Yabancı Kurumlara Yapılacak Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları ve Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.325, (Ekim 2015), s.10.

⁶⁰¹ Danıştay 3. Dairesi. 28.11.2012. E.2010/2303, K.2012/3985, (<http://www.hukukturk.com.tr>), (27.06.2019).

edilecek kazançların, vergiden müstesna tutulacağına dair istisnai bir düzenleme bulunmamaktadır. Yine kanunda bu hakların vergilendirilmesi bakımından farklı bir vergilendirme rejiminin bulunduğuna dair bir düzenleme de bulunmamaktadır. O halde telif haklarının değerlendirilmesi neticesinde elde edilecek kazanç, ticari kazancın vergilendirilmesine ilişkin genel hükümler uygulanacaktır.

GVK, ticari kazançların vergilendirilme rejimini üç ayrı grupta düzenlemiştir⁶⁰². Buna göre ticari kazançlar ya gerçek usulde, ya basit usulde vergilendirilmektedir⁶⁰³. Şartları mevcutsa esnaf muaflığı kapsamında vergi dışı bırakılmaktadır⁶⁰⁴. Kanunun benimsemiş olduğu bu vergilendirme rejimi dikkate alındığında, telif haklarını değerlendirerek ticari kazanç elde eden gerçek kişiler esnaf muaflığından yararlanarak vergi dışı kalamıyorsa, ya gerçek usulde ya da basit usulde vergilendirilecektir⁶⁰⁵.

Ticari kazancın gerçek usul ile tespitinde, mükellef elde ettiği gelirin safi miktarını, kanunlarda belirtilen ilke ve yöntemler çerçevesinde defter tutarak tespit eder⁶⁰⁶. Kazancı gerçek usulde tespit edilenler 1. sınıf tüccar ise bilanço esasına göre, 2. sınıf tüccar ise işletme hesabı esasında defter tutmaktadır.

Bilanço esasında ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin, hesap dönemi sonu ile hesap dönemi başındaki değerleri arasındaki müspet farktır⁶⁰⁷.

İşletme hesabı esasında ticari kazanç ise, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır⁶⁰⁸.

Ticari kazancın basit usulde vergilendirilmesi için GVK m.47 ve 48’de yer alan şartların bulunması gerekmektedir⁶⁰⁹. Bir gerçek kişinin, ticari kazançlarının bu usulde vergilendirilebilmesi için; sosyo-kültürel durumlarının gerçek usulde vergilendirilmeye

⁶⁰² Nurettin Bilici ve Adem Bilici, “**Mali Hukuk**”, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 2. Baskı, Ankara: Savaş Kitabevi, 2016, s.45.

⁶⁰³ Bilici ve Bilici, s.45.

⁶⁰⁴ Bilici ve Bilici, s.45.

⁶⁰⁵ Altuntaş, s.47.

⁶⁰⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s.13.

⁶⁰⁷ Oktar, s.32.

⁶⁰⁸ Oktar, s.32.

⁶⁰⁹ Oktar, s.35.

uygun olmaması gerekmektedir⁶¹⁰. Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satın alınan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır⁶¹¹.

Kazançları gerçek usulde ve basit usulde tespit edilen gerçek kişiler, bir takvim yılında elde ettikleri kazanç ve iratlarını GVK m.85 gereğince yıllık beyanname ile beyan etmektedirler⁶¹². GVK m.83'te yer alan düzenleme gereğince gelir vergisi, mükellefin bu beyannamesi esas alınarak tarh olunur.

Bu düzenlemeler kapsamında telif haklarını değerlendirerek ticari kazanç elde eden gerçek kişilerden, bu kazancı gerçek usulde tespit edilenler ile basit usulde tespit edilenler, verecekleri beyanname üzerinden vergilendirilecektir. Bu kimseler, verecekleri yıllık beyannameye telif haklarının değerlendirilmesi neticesinde elde ettikleri ticari kazançlarını dadahıl edecek ve bu beyanname ile beyan edilen gelir üzerinden, GVK m.103'te belirtilen vergi tarifesi uygulanmak sureti ile ödeyecekleri gelir vergisi hesaplanacaktır.

GVK m.92 uyarınca, kazancı basit usulde vergilendirilen kimselerin, yıllık beyannamede hesaplanan geliri yalnızca ticari kazançtan ibaret ise, mükellefler gelir vergisi beyannamelerini Şubat ayının başından 25. günü akşamına kadar vereceklerdir. Bu şekilde vergilendirilen mükellefler, ticari kazanç dışında diğer gelir unsurlarından kaynaklı bir kazanç ya da irat elde ettiklerinde GVK m.92 uyarınca yıllık beyannamelerini Mart ayının başından 25. günü akşamına kadar verebileceklerdir.

Yine kazancı gerçek usulde tespit edilen kişiler GVK m.92 gereğince yıllık beyannamelerini Mart ayının başından 25. günü akşamına kadar verebileceklerdir.

GVK m.85 gereğince ticari kazançlar bakımından, gelir elde edilmemiş olsa dahi yıllık beyanname verilmesi zorunludur. Ticari kazanç sahiplerinin GVK mükerrer 120. maddesi gereğince geçici vergi mükellefiyetleri vardır⁶¹³.

⁶¹⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s.37.

⁶¹¹ Oktar, s.35.

⁶¹² Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Cilt: 1 (Gelir Vergisi Kanunu), İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2013, s.287.

⁶¹³ Yıldırım, *Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi*, s.71.

Ticari kazancın vergilendirilmesine ilişkin son olarak GVK m.94/2-a gereğince stopaj yapılacak duruma değinmek yerinde olacaktır. Buna göre ticari kazanç elde eden kimseler, GVK m.94/2-a hükmü gereğince, eser sahiplerinden satın aldıkları, kiraladıkları ya da başka şekilde devraldıkları telif hakkı bedellerine ilişkin yapacakları ödemeler üzerinden tevkifat yapmakla yükümlülerdir⁶¹⁴. Bir başka deyişle, ticari kazanç sahibi gerçek kişileri vergi sorumlusu sıfatı ile yapacakları bu ödemeler gereği stopaj yapmakla yükümlendirilmişlerdir. 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen bu tevkifat oranı %17'dir.

3.2.3 Serbest Meslek Kazancı Bakımından

3.2.3.1 Genel Olarak

GVK 65. maddesinde serbest meslek kazancı, *“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 iş verene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.”* şeklinde düzenlenmiştir.

Bu tanımdan yola çıkarak serbest meslek kazancı bakımından öne çıkan unsurlar şu şekilde sıralanabilir⁶¹⁵:

- ✓ Yapılan faaliyetin sermayeden ziyade bilgi ve uzmanlık gerektirmesi,
- ✓ Faaliyetin ticari mahiyette bir faaliyet olmaması,
- ✓ Kişinin bilgi ve birikimi ile giriştiği bu faaliyeti bağımlı olmaksızın kendi nam ve hesabına yapıyor olması,
- ✓ Faaliyetin devamlılık unsuru içinde yapılıyor olması gerekmektedir⁶¹⁶.

GVK 66. maddesinde ise serbest meslek erbabını, *“Serbest meslek faaliyetini mütat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin*

⁶¹⁴ Altuntaş, s.48.; Duman ve Karyağdı, s.69.

⁶¹⁵ Mehmet Ezhan Doğrusöz, “Serbest Meslek Kazançlarında Giderlerin İndirimi Düzenlemesi”, Sayı.314. (Şubat 2019)**Yaklaşım Dergisi**, www.yaklasim.com.tr (06.04.2019).

⁶¹⁶ Doğrusöz,

yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez.” şeklinde düzenlenmiştir.

3.2.3.2 Serbest Meslek Kazancı Bakımından Telif Haklarının Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu’nun serbest meslek faaliyeti ve serbest meslek erbabı için vermiş olduğu tanımlamalara yukarıda değinildi. Bu tanımlardan yola çıkarak telif haklarının, meseledeki yerinin tespitinin yapılması gerekmektedir.

Telif hakkından bu kapsamda bir gelir elde edilebilmesi için ilk olarak yapılan faaliyetin serbest meslek faaliyeti olması gerekmektedir. Çünkü GVK m.65 gereğince, serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar, serbest meslek kazancı olacaktır. Telif haklarının var olabilmesi için yapılan faaliyet, bir eser oluşturmalıdır. Bir başka deyişle telif haklarından doğan kazancın serbest meslek kazancı olabilmesi için, eser oluşturma faaliyetinin serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılması gerekmektedir.

Faaliyetin serbest meslek faaliyeti olabilmesi için ise GVK m.65 devamında bazı kriterler saymıştır. Bu kriterlerden ilki faaliyetin ticari bir faaliyet olarak yapılmamasıdır. Buna göre telif haklarından elde edilecek gelirin serbest meslek kazancı olabilmesi için, eser oluşturma faaliyetinin ticari bir faaliyet olmaması gerekmektedir.

Faaliyetin serbest meslek faaliyeti olabilmesi için GVK m.65’te yer alan bir diğer unsur, faaliyetin devamlı olarak yapılmasıdır. Faaliyetin devamlı olarak yapılıp yapılmaması elde edilen kazancın türünde bazı değişikliklere sebep olmakta ve vergilendirilmesi ile ilgili hükümlerin farklılaşmasına neden olmaktadır.

Serbest meslek kazancı devamlı-mutad olan bir faaliyet neticesinde elde edilebilir. Aynı kazanç devamlı olmayan- arızı olan bir faaliyet neticesinde de elde edilebilir. Serbest meslek kazancında faaliyetin mutad bir biçimde ya da arızı bir

biçimde yapılması kazancın vergilendirilmesi açısından bazı durumlarda farklı esaslara bağlanmıştır⁶¹⁷.

Faaliyetini devamlı olarak yapan ve neticesinde kazanç elde eden serbest meslek erbabı, gerçek usulde gelir vergisi mükellefi ve katma değer vergisi mükellefi olacak ve serbest meslek kazanç defteri tutacaktır⁶¹⁸. Yaptıkları teslim ve hizmetler için serbest meslek makbuzu düzenleyecektir⁶¹⁹. İlgili yıl kazanç elde etmese bile GVK. m.85 uyarınca yıllık beyanname verecektir⁶²⁰.

Mahiyeti serbest meslek kazancı olan; ama süreklilik arz etmeyen kazançlar GVK'nın 82. Maddesi gereğince arızı kazanç kabul edilir. Serbest meslek faaliyetinin arızı olarak yapılıyor olduğu durumlarda ise; defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır⁶²¹. Arızı olarak serbest meslek faaliyetinde bulunanların makbuz düzenleme zorunluluğu da bulunmamaktadır⁶²².

Buna göre kural olarak, ticari bir faaliyet olmaksızın, devamlı olarak yapılan eser oluşturma faaliyetinde bulunan gerçek kişilerin bu faaliyetleri serbest meslek faaliyeti olacaktır. Bu faaliyet neticesinde doğacak kazançları da serbest meslek kazancı olacak ve bu kapsamda vergilendirilecektir.

Faaliyetin serbest meslek faaliyeti olabilmesi için GVK m.65'te yer alan bir diğer unsur, kazancın doğmasına esas teşkil eden faaliyetlerin ticari bir organizasyon olmaksızın şahsi mesaiye, ilmi ve mesleki bilgiye veya ihtisasa dayalı olarak, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılıyor olmasıdır. Telif hakkı kazancının doğmasına esas teşkil eden faaliyetlerin, şahsi bir mesaiye, ilmi ve mesleki bir bilgiye veya ihtisasa dayalı faaliyetler olduğundan kuşku yoktur⁶²³.

O halde telif hakları, ticari bir organizasyon olmaksızın, devamlı bir şekilde şahsi mesaiye, ilmi ve mesleki bilgiye veya ihtisasa dayalı olarak, şahsi sorumluluk

⁶¹⁷ Mehmet Demiroğlu, "Patentler, Markalar ve Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.363, (Kasım 2011), s.47.

⁶¹⁸ Ürel, s.338.

⁶¹⁹ Ürel, s.402.

⁶²⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek s.113.

⁶²¹ Ürel, s.339.

⁶²² Ürel, s.402.

⁶²³ Bülent Sezgin, "Telif Hakkı Kazancına İlişkin İşlemlerin KDV Karşısındaki Durumu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı. 226, (Ekim 2011), www.yaklasim.com.tr (06.04.2019).

altında kendi nam ve hesabına yapıldığında bu faaliyet, serbest meslek faaliyeti olacaktır⁶²⁴.

Belirtildiği üzere eser oluşturma faaliyeti ağırlıklı olarak serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan bir faaliyettir. Buraya kadar yapılan açıklamalarda bunun sebebi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çünkü GVK kapsamında eser oluşturma faaliyetinin her durum ve koşulda serbest meslek faaliyeti olacağı düzenlenmemiştir. Böyle bir belirleme, kanun tarafından yapılmadığında ilgili hükümlerin yorumu çözüm olmaktadır. Bu yorumlar neticesinde, eser oluşturma faaliyetinin, serbest meslek faaliyeti kapsamında olabileceğine ve bu faaliyet devamlı suretle yapıldığında, neticede doğacak kazancın serbest meslek kazancı olacağı sonucuna varılmıştır. Biz bu sonuca varırken GVK m.70/6'da yer alan parantez içi düzenleme ile GVK mükerrer m.80/3'te yer alan düzenlemeleri o an için görmezden gelmiştik. Buna göre GVK m.70/6'da yer alan düzenlemenin parantez içi hükmü telif haklarının müellifleri ya da kanuni mirasçıları tarafından kiralanması halinde doğacak kazançların serbest meslek kazancı olacağını düzenlemektedir. GVK mükerrer m.80/3 ise telif haklarının müellif ve kanuni mirasçıları dışında kalan kişilerce, elden çıkarılmasından doğan kazancın, değer artış kazancı olacağını düzenlemektedir. Bu hüküm her ne kadar bu hakların müellif ya da kanuni mirasçıları tarafından elden çıkarılması neticesinde doğacak kazançlar serbest meslek kazancıdır demese de yukarıda yapılan değerlendirmeler neticesinde bu sonuca varmak zor olmayacaktır.

O halde gerek GVK m.70/6'da yer alan açık düzenleme ışığında gerekse GVK mükerrer 80/3'te yer alan zımni düzenleme ışığında telif haklarının müellifleri ya da kanuni mirasçıları tarafından kiralanması ve elden çıkarılması neticesinde elde edilecek kazançlar serbest meslek kazancı olacaktır.

Telif haklarının vergilendirilmesi bakımından, Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek kazancını düzenleyen hükümleri incelendiğinde, bu haklardan elde edilecek kazançların, bazı durumlarda vergiden istisna tutulacağına dair bir düzenleme bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu, eser üretmeyi teşvik etmek, üretilen eser sayısını arttırmak, ülkenin kültür ve gelişmişlik seviyesine vergi mevzuatı olarak katkıda

⁶²⁴ Demiroğlu, s.47.

bulunmak amaçları ile 18. maddesinde istisnai bir düzenlemeye yer vermiştir. Bu istisnai düzenleme açıklandıktan sonra vergilendirme sürecinin açıklanması kanatimizce daha sağlıklı olacaktır. Aşağıda bu istisna hükmüne dair açıklamalar yer almaktadır.

3.2.3.3 GVK m.18 Kapsamında Telif Haklarının Durumu

Telif haklarının serbest meslek kazancı olarak vergilendirmeye konu olacağına dair yapılan yukarıdaki açıklamalar, GVK md. 18 kapsamındaki düzenleme mevzuaya dahil edilmeden yapılmıştır.

GVK md. 18 serbest meslek kazançlarında istisna başlıklı düzenleme, bünyesine aldığı bazı telif kazançlarını gelir vergisinden istisna tutmuştur. Anılan düzenleme şu şekildedir:

“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 band, radyo ve televizyon senorya ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, 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 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.”

GVK m.18’de düzenlenen bu istisnai hükmün kapsamını belirlemek önem taşımaktadır.

3.2.3.3.1 İstisna Kapsamında Yer Alan Eserler

GVK m.18’de yer alan istisnadan yararlanacak eserler madde kapsamında; “...şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senorya ve oyunu gibi eserler..” ile “kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota...” olarak düzenlenmiştir. İstisna kapsamından yararlanacak eserlerin, FSEK bakımından “eser” olması gerekmektedir⁶²⁵.

İdarenin “eser” kavramının tespitinin ne şekilde yapılması gerektiğine dair vermiş olduğu bir özalgede; Kùltür ve Turizm Bakanlığı’nca idareye gönderilen yazıya atıf yaparak, GVK m.18 kapsamında istisnadan yararlanmak için başvuran mükelleflerin, eserlerini FSEK’in 13. maddesi kapsamında kayıt ve tescil ettirdiklerine dair belgeyi, idareye ibraz etmelerinin yeterli olacağını bildirmektedir⁶²⁶.

Yargı ise bu madde kapsamında eser tespitinin, FSEK kapsamında yapılması gerektiğini ifade etmiştir. FSEK’in 1. maddesinde yer alan eser tanımına atıf yapmıştır. Bu madde kapsamında ise sahibinin hususiyetini taşıyan ve kanunda yer alan eser gruplarına dahil olan ürünlerin fikir ve sanat eseri olacağını belirtmiştir. Fikri bir ürünün eser olarak tespitinin yapılmasının onun korunması için önemli olduğunu vurgulayan yargı mercii, GVK m.18 kapsamındaki istisnânın amacının ise toplum kültürüne katkıda bulunmaya teşvik olarak ifade etmiştir⁶²⁷.

İdare, GVK m.18 kapsamında sayılan eser çeşitlerinin sınırlı sayıda olduğunu ve bu madde kapsamında sayılmayan eserlerin telif kazançları istisnasından yararlanamayacağını belirtmektedir. Bu kapsamda verilen bir özalgede “mimari proje çizimi” işi daha önce verilen bir yargı kararı ile FSEK kapsamında eser olarak kabul edilmiş olsa da, GVK m.18 kapsamında sayılan eser gruplarından hiçbirinin kapsamına

⁶²⁵ Yiğithan Tosun ve Cansu Tosun, “Telif Hakları İstisnası Kapsamındaki Eserler ve “Aksi İle Kanıt” Yönteminin Hatalı Kullanım”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.297, Eylül 2017, www.yaklasim.com.tr (22.06.2019).

⁶²⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.04.02[18-2017/18]-142801 sayı ve 27/11/2017 tarihli özleesi, <http://www.gib.gov.tr/resim-calismalari-dolayisiyla-gvknin-18-nci-maddesinden-yararlanilmasi-icin-kultur-ve-turizm> (5.04.2019).

⁶²⁷ Danıştay 4. Dairesi, 14.02.2002. E.2001 / 1831, K.2002/1996. (<http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=0212ajzl5/MuseProtocol=http/MuseHost=www.hukukturk.com/MusePath/danistay-maddeye-gore-arama?MevzuatId=2665&MaddeNo=18>), (5.4.2019).

girmedigini için istisna uygulamasından yararlanmasının mümkün olmayacağını belirtilmiştir⁶²⁸.

3.2.3.3.2 İstisna Kapsamında Yer Alan Kişiler

GVK m.18’de istisnadan yararlanabilecek kişilerin “... Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçıları...”olacakları ifade edilmiştir. İlk olarak madde kapsamında sayılmış bu kimselerin bu işlerle sürekli olarak uğraşmaları istisna bakımından aranan bir şart değildir⁶²⁹. Maddede bu işlerin, arızı olarak yapılması halinde de istisna kapsamında olacağı düzenlenmiştir. Eserin bu kimseler tarafından iştirak halinde veya müşterek olarak meydana getirilmesi durumlarında her bir eser sahibi için istisna ayrı ayrı uygulanacaktır⁶³⁰. Yine sayılan kimselerin tam veya dar mükellef olmalarının istisna uygulamasından yararlanmada bir önemi olmayacaktır⁶³¹.

Madde kapsamına sayılan bu eser sahiplerinin kanuni mirasçıları da dahil edilmiştir. Kanuni mirasçılara ilişkin yasal düzenlemeler TMK m.495-501’de yer almaktadır. Buna göre miras bırakanın kanuni mirasçıları TMK 495-498’de düzenlenen kan hısımları; TMK m.500’de düzenlenen evlatlığı ve evlatlığının altsoyu ile TMK m.499’da düzenlenen eşi ve TMK m.501’de düzenlenen devlettir. Miras bırakanın kan hısımları ise mirasbırakanın altsoyu, ana ve babası ile bunların altsoyu, büyük ana ve büyük babası ile bunların altsoyudur.

Eser sahiplerine yönelik yapılan bu sınırlama istisnanın amacına uygun değildir. Bu tarz bir sınırlama yapılmak yerine eser üretebilecek ve bunu ekonomik olarak değerlendirecek her bireyin istisna kapsamında yer bulması maddenin düzenleniş amacına daha uygun olabilirdi. Eser sahiplerinin kanuni mirasçılarının istisna kapsamına dahil edilmesi durumu da kanatimizce düzenlemenin amacı ile bağdaşmamaktadır. Bunun nedeni kanuni mirasçıların herhangi bir fikir sanat eseri

⁶²⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 38418978-120[18-14/17]-92 sayı ve 30/01/2015 tarihli özleesi, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (14.07.2019).

⁶²⁹ Duman, ss.83-91.

⁶³⁰ Duman, ss.83-91.

⁶³¹ Bekler, ss.109-121.

meydana getirmiyor olmalarıdır. Madde kapsamından kanuni mirasçılarının çıkarılması hükmün konulma amacına daha uygun olacaktır.

3.2.3.3.3 İstisnadan Yararlanabilme Şartları

135 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ (GVGT) bakımından istisnadan yararlanabilmek için aşağıdaki şartların birlikte sağlanması gerekmektedir. Buna göre;

- ✓ Elde edilen gelir serbest meslek kazancı olmalıdır,
- ✓ Söz konusu serbest meslek kazancı GVK m.18’de yazılan kişilerce elde edilmiş olmalıdır.
- ✓ Bu kimseler tarafından elde edilen kazanç;

a) Şiir, hikaye, roman, makale, röportaj, karikatür, film, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerinin gazete, dergi, radyo ve televizyonda yayınlanması,

b) Kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmaları veya bunlar üzerinde mevcut haklarını devir ve temlik etmeleri veya kiralamaları, karşılığında elde edilmiş olmalıdır.

- ✓ GVK m.18 kapsamında sayılan eserlerin 5846 sayılı FSEK bakımından eser olması gerekmektedir.

Bu kapsamda istisnadan yararlanabilmek için gerek m.18’in kanundaki düzenleniş şekline gerek 135 seri no.lu GVGT’den hasılatın istisna kapsamına alınabilmesi için gazete, dergi, radyo, televizyon ve videoda yayınlanması, kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserler ile ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralınması karşılığında elde edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda şiir, hikaye, roman, makale, röportaj, karikatür, film, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerin satımı, kiralınması, üzerindeki hakların devri ve temliki işlemleri neticesinde elde edilecek hasılatın vergiden müstesna olmayacağı anlamı çıkmaktadır. Bu ise istisnanın konuluş amacına hiç uygun değildir. Amaç üreten

kimseye vergisel anlamda yardımcı olmaks, o kimseyi üretmeye teşvik etmekse, ülkedeki eser sayısını arttırmaya hizmet etmekse, eser sahipleri, her türlü eseri istediği şekilde değerlendirebilmelidir. Bu değerlendirme işlemlerinin her biri de vergiden istisna tutulmalıdır.

Danıştay 4. Dairesi, 2003/1481 Esas, 2004/1088 Karar numaralı ve 17.5.2004 tarihli kararında, bu kazanç istisnasının uygulanabilmesi için maddede yer alan fikri ürünlerin serbest meslek faaliyeti olarak meydana getirilmesi, dolayısıyla elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olması ve bunun yanı sıra serbest meslek faaliyeti sonucu ortaya konulan çalışmalarında 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanun’u uyarınca eser sayılması gerektiğini ifade etmiştir⁶³².

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler de istisnaya dahildir. GVK m.18’de yer alan istisna hükmüne her ne kadar eserlerin icrası ve temsili dahil edilmişse Danıştay 4. Dairesi 2001/1831 Esas, 2002/1996 Karar numaralı ve 14.5.2001 tarihli kararında sözü ve bestesi kendisine ait olan müzik eserlerinin, sahiplerince satımı,devri, temliki, kiralanması dışında kalan sahnede veya konserde okunması suretiyle elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olduğu ve istisna kapsamında değerlendirilemeyeceğini belirtmiştir⁶³³. Kararda verdiği konserden elde ettiği gelirin serbest meslek faaliyetinin icrası sonucu elde edilen okuma ücreti olduğu ve istisnadan yararlanmayacağı belirtilmiştir.

Tüm bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere GVK m.18’de yer alan istisna hükmü FSEK anlamındaki her türlü eseri değil, yalnızca kendi bünyesine aldığı bazı eserleri vergiden istisna tutmaktadır. Yine tüm eser sahiplerini değil, kendi belirlediği eser sahiplerini istisnadan faydalandırmaktadır. Bu eserler ve eser sahipleri dışında elde edilecek hasılatla ilişkin de bir sınır çizmekte, bazı eserler için gazete, dergi, televizyon

⁶³² Danıştay 4. Daire. 17.5.2004. E. 2003/1481 K. 2004/1088.. (http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=02122mhft/MuseProtocol=http/MuseHost=www.lebibyalkin.com.tr/MusePath/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/danistay-4-daire-kararlari_dan_d4d_/esas-no-2003-1481-karar-no-2004-1088/esas-no-2003-1481-karar-no-2004-1088.html?query=esas+no%3A2003%2F1481), (14.07.2019).

⁶³³ Danıştay 4. Dairesi. 14.5.2001. E.2001/1831, K.2002/1996. http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=02122mhhi/MuseProtocol=http/MuseHost=www.lebibyalkin.com.tr/MusePath/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/danistay-4-daire-kararlari_dan_d4d_/esas-no-2001-1831-karar-no-2002-1996/esas-no-2001-1831-karar-no-2002-1996.html?query=esas+no%3A2001%2F1831 (14.07.2019).

ve videoda yayınlanmayı, bazı eserle bakımından ise satım, devir temlik veya kiralanma gibi işlemler neticesinde hasılat elde etmeyi aramaktadır.

GVK m.18’de yer almayan eserler ile maddede sayılmayan eser sahiplerinin oluşturdukları eserlerden elde edecekleri kazanç serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir.

Maddede sayılmakla birlikte değerlendirme şekli maddedeki gibi olmayan eserler de istisnadan faydalanamayacaktır. Bu kapsamda örneğin şiiri üzerindeki çoğaltma hakkını devreden bir eser sahibinin elde edeceği kazanç bu istisnadan yararlanmayacaktır.

Gelir sadece m.18’de yer alan telif kazançlarından ibaret olduğunda bu gelirler için beyanname verilmeyecektir. Diğer kazanç veya iratlar için beyanname verilmesi durumunda ise bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir⁶³⁴. (GVK m.86/1-a)

GVK m.18’de yer alan istisna düzenlemesi GVK m.94/2 uyarınca yapılacak tevkifata etki etmeyecektir. GVK’nın 18. maddesi kapsamındaki teslim ve hizmetler GVK m.94’te yazılı kişi ve kurumlara yapıldığında bu kurumlarca %17 tevkifat yapılacaktır. Bu tevkifat oranı 3.2.2009 tarihinde 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. GVK m.18 kapsamındaki teslim ve hizmetler, GVK m.94 kapsamı dışında kalan kişi ve kurumlara yapıldığında ise tevkifat söz konusu olmayacak, kazancın tamamı istisna hükmünden istifade edecektir. Belirtmek gerekmektedir ki, GVK m.94 kapsamında stopaj, hasılat üzerinden yapılmaktadır. Stopajın hasılat üzerinden yapılması, telif kazanç sahiplerinin bu eserleri oluştururken katlanmak zorunda kaldıkları giderlerin, hasılat içinde vergilendirilmesine neden olmaktadır. Bu durumda ise eser sahipleri, daha fazla vergi ödemek zorunda kalmaktadırlar. Bunu önlemek adına eserlerini 94.maddedeki kişi ve kurumlara satan ya da kiralayan eser sahiplerine, eserleri için yaptıkları giderleri, satış hasılatından düşme imkanı tanınması yerinde olacaktır.

İstisnadan yararlanamayan telif kazançları ise serbest meslek kazancının vergilendirilmesine ilişkin genel hükümler çerçevesinde vergilendirilecektir. Buna göre

⁶³⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Cilt: 1 (Gelir Vergisi Kanunu), s.172.

kazanç gerçek usule göre tespit edilir⁶³⁵. Gerçek usulde tespit edilen serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak elde edilen gayrisafi hasılatın bu faaliyetler dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra geriye kalan müspet farktır⁶³⁶. Kazançları gerçek usulde tespit edilen serbest meslek erbabı, bir takvim yılında elde ettikleri kazanç ve iratlarını GVK m.85 gereğince yıllık beyanname ile beyan etmektedirler⁶³⁷. GVK m.83'te yer alan düzenleme gereğince gelir vergisi, mükellefin bu beyannamesi esas alınarak tarh olunur. Kazancı gerçek usulde tespit edilen kişiler GVK m.92 gereğince yıllık beyannamelerini Mart ayının başından 25. günü akşamına kadar verebileceklerdir.

GVK m.85 gereğince serbest meslek kazançları bakımından, gelir elde edilmemiş olsa dahi yıllık beyanname verilmesi zorunludur. Serbest meslek erbabının GVK mükerrer 120. maddesi gereğince geçici vergi mükellefiyetleri vardır⁶³⁸.

Bu düzenlemeler kapsamında telif haklarını değerlendirerek serbest meslek kazancı elde edenler, verecekleri beyanname üzerinden vergilendirilecektir. Bu kimseler, verecekleri yıllık beyannameye telif haklarının değerlendirilmesi neticesinde elde ettikleri serbest meslek kazançlarını beyannamelerine dahil edecek ve bu beyanname ile beyan edilen gelir üzerinden, GVK m.103'te belirtilen vergi tarifesi uygulanmak sureti ile ödeyecekleri gelir vergisi hesaplanacaktır.

Son olarak GVK m.94/4'te yer alan düzenlemeler gereğince serbest meslek faaliyeti ile uğraşanlara yapılacak ödemeler bakımından gelir vergisi tevkifatı yapılacak duruma değinmek gerekmektedir. Buna göre GVK m.94 yazılı kişi ve kurumlar, serbest meslek faaliyeti ile uğraşanlara yapılacak ödemeler bakımından gelir vergisi tevkifatı yapmakla sorumlu tutulmuştur. Buna göre bu ödemeleri yapanlar %20 oranında tevkifat yapmakla sorumludur.

Eserler üzerindeki hakların, GVK m.94'te belirtilen kişi ve kurumlara satımı, devri söz konusu olduğunda, bu kurumlar tarafından serbest meslek erbabına yapılacak

⁶³⁵ Oktar, s.58.

⁶³⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s.59.

⁶³⁷ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Cilt: 1 (Gelir Vergisi Kanunu), s.287.

⁶³⁸ Yıldırım, *Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi*, s.77.

ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılacaktır. Bu tevkifat yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilecektir⁶³⁹.

3.2.4 Ücret Geliri Bakımından

3.2.4.1 Genel Olarak

GVK m.61’de “*Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*” olarak tanımlanmıştır. Ücrette tıpkı serbest meslek kazancında olduğu gibi emeğe dayanan bir gelir unsurudur⁶⁴⁰. Ücrette, serbest meslek kazancından farklı olarak yapılan faaliyet bir işverene bağlı olarak, bir işverenin emir ve talimatı altında yapılmaktadır⁶⁴¹. GVK’nın 62. maddesinde ise işverenin tanımı yapılmıştır. Buna göre; “*İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir.*” olarak tanımlanmıştır. Bir işveren tarafından hizmet erbabına yapılan ödemenin ücret geliri olarak dikkate alınabilmesi için bulunması gereken üç unsur;

- ✓ Hizmet erbabının işverene olan fiili ya da tüzük, yönetmelik, kanun ve sözleşme ile saptanabilen bağlılığı,
- ✓ Hizmet erbabının faaliyetini hukuken bağlı olduğu bir işyerinde gerçekleştirmesi,
- ✓ Hizmet erbabına gerçekleştirmiş olduğu hizmeti neticesinde kendisine bir ödeme yapılması şeklinde sıralanabilir⁶⁴².

O halde bir işverene tabi olarak onun gözetim, emir ve talimatı altında verilen emek neticesinde elde edilen kazanç ücret olarak tanımlanmaktadır⁶⁴³.

⁶³⁹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Cilt: 1 (Gelir Vergisi Kanunu), s.175.

⁶⁴⁰ Özge İnci Hurşitoğlu, “Telif Hakları İstisna Yanılgısı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.339, Aralık 2016, ss.90-99.

⁶⁴¹ Hurşitoğlu, ss.90-99.

⁶⁴² İmdat Türkay, “Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Ücret İstisnalarının Usul ve Esasları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 438, Şubat 2018, s.101.

⁶⁴³ Barış

3.2.4.2 Ücret Geliri Kapsamında Telif Haklarının Vergilendirilmesi

Ücret kapsamında telif haklarının vergilendirilebilmesi için ilk olarak işverene bağlı olarak çalışan bir hizmet erbabının, bu bağlılık neticesinde bir eser meydana getirmesi gerekmektedir. Hizmet erbabı böyle bir eseri anılan bağlılık içinde meydana getirdikten sonra ona yapılan ödemeler kural olarak ücret geliri olacaktır⁶⁴⁴. Dolayısıyla telif hakkına konu olacak bir faaliyet, bir işverene bağlı olarak, onun emir ve talimatları kapsamında yapılıyorsa, elde edilen gelir, eseri meydana getiren kişi açısından GVK'nın ücrete ilişkin vergilendirme hükümlerine tabi tutulacaktır⁶⁴⁵. Dolayısıyla hizmet erbabının bu kapsamdaki kazancı serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmeyecek ve GVK m.18'de yer alan istisna şartlarını sağlasa dahi kazancı vergiden müstesna olmayacaktır⁶⁴⁶. Konuya ilişkin 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde örnekler mevcuttur⁶⁴⁷. Verilen örnek şu şekildedir:

Tebliğ'de ilk olarak günlük yayımlanan bir gazetede işverene bağlı olarak makaleler yazmakta olan ve yine bir işverene bağlı olarak bir televizyon kanalında yorum yapan hizmet erbabının durumu örnek olarak verilmiştir. Bu kapsamda, hizmet erbabının bu faaliyetler neticesinde elde ettiği gelirin ücret geliri olarak kabul edileceği, bu kapsamda vergilendirileceği açıklanmıştır⁶⁴⁸.

Tebliğ'de yer alan bir başka örnekte ise; bir işverene bağlı olarak bir televizyon kanalında günün yorumunu yapan ve yaptığı bu işten başka bir de herhangi bir işverene bağlı olmaksızın üç ayrı gazetede kendi nam ve hesabına köşe yazarlığı yapan bir kimsenin durumu açıklanmıştır. Buna göre; televizyon kanalında yapmış olduğu faaliyet neticesinde elde ettiği gelirin ücret geliri olarak kabul edileceği; gazetelerde yapmış olduğu köşe yazarlığı faaliyeti neticesinde elde edeceği, kazancının ise serbest meslek

⁶⁴⁴ Ersin Kaplan, **Fikri Mülkiyet Haklarının Vergilendirilmesi**, 1. Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2018, s.152.

⁶⁴⁵ Hurşitoğlu,

⁶⁴⁶ Musa Yıldırım, "Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 286, Temmuz 2012, s.134.

⁶⁴⁷ Kaplan, s.152.

⁶⁴⁸ <http://www.gib.gov.tr/node/87394> (6.4.2019).

kazancı olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda elde ettiği kazancın ise GVK m.18’de yer alan istisnadan faydalanacağı düzenlenmiştir⁶⁴⁹.

Bir işverene bağlı olarak faaliyette bulunan sanatçı, oyuncu gibi eserleri neşir, temsil, teşhir sureti ile sunan kimselerin de elde ettikleri kazançlar ücret geliri kapsamında nitelendirilecek ve GVK m.18’de yer alan istisnadan faydalanamayacaktır⁶⁵⁰.

FSEK m.18 uyarınca işçinin ürettiği eser üzerindeki mali haklardan işveren istifade etmektedir⁶⁵¹. Ücretli bir kimsenin bu kapsamda meydana getirdiği eserin işletme tarafından satımı, kiralanması, devri, temlikî işletme bünyesinde ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.

Ücretlerin vergilendirilmesinde esas olarak tevkifat usulü uygulanır. GVK m.94’te sayılan kişi ve kurumlar hizmet erbabına ödenecek ücretler üzerinden GVK m.103 ve 104 belirlenen genel esaslar çerçevesinde tevkifat yapacaktır⁶⁵².

3.2.5 Gayrimenkul Sermaye İradı Bakımından

3.2.5.1 Genel Olarak

GVK m.70’de gayrimenkul sermaye iradının tanımı yapılmıştır. Anılan düzenleme şu şekildedir:

“Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır...”

Bu düzenlemeye göre madde kapsamında sayılmış olan mal ve hakların; sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar gayrimenkul sermaye iradıdır.

⁶⁴⁹ <http://www.gib.gov.tr/node/87394> (6.4.2019).

⁶⁵⁰ Kaplan, s.152-153.

⁶⁵¹ Özge Yıldız, “Çalışanların Meydana Getirdiği Eserler”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası Dergisi**, Cilt.72, Sayı.2, (2014), s.501.

⁶⁵² Şenyüz, Yüce, Gerçek, s.82.

3.2.5.2 Gayrimenkul Sermaye İradı Kapsamında Telif Haklarının Vergilendirilmesi

GVK'nın 70. maddesinde sayılı mal ve hakların, yine maddede belirtilen kimseler tarafından kiraya verilmesi neticesinde elde edilen kazancın gayrimenkul sermaye iradı olduğu yukarıda belirtilmişti. GVK m.70/1-6'da telif haklarına da yer verilmiştir. Anılan düzenlemeler şu şekildedir:

“...6. (Değişik: 19/2/1963-202/35 md.) Telif hakları (Bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.);..”

Bir fikir ve sanat eseri üzerinde eser sahibinin sahip olduğu mali hakların bir başkasına devrinin mümkün olabileceği daha önceki bölümde belirtilmişti. GVK m.70/1-6'da yer alan düzenleme uyarınca; fikir sanat eserleri üzerindeki bu hakların eserin sahibi ya da kanuni mirasçısı tarafından kiralanması halinde elde edilecek kazancın, serbest meslek kazancı olacağı net bir biçimde ifade edilmiştir⁶⁵³.

O halde bu başlık telif haklarının eserin sahibi ya da kanuni mirasçısı dışında kalan kişilerce kiralanması neticesinde elde edilen kazançlarla ilgilidir. Dolayısıyla telif haklarının eser sahibi ya da kanuni mirasçıları dışında kalan kimselerce kiraya verilmesi halinde, elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradı kazancı olacaktır⁶⁵⁴.

Yine telif hakkını, eser sahibinden kiralayan bir kimse eser sahibinden yazılı izin alarak aynı fikir sanat eserini bir başkasına kiralayabilecektir⁶⁵⁵. Bu durumda da elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradı olacak ve bu şekilde vergilendirilecektir⁶⁵⁶. Eğer gayrimenkul sermaye iradı ayın olarak elde edilmişse bu durumda da değerlendirme işlemine konu olacaktır⁶⁵⁷.

⁶⁵³ Hakan Dündar, “Telif Haklarının Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 402, Şubat 2015, ss.137-142.

⁶⁵⁴ Dündar, ss.137-142.

⁶⁵⁵ Bekler, ss.109-121.

⁶⁵⁶ Bekler, ss.109-121.

⁶⁵⁷ Bekler, ss.109-121.

Ayrıca GVK m.73 uyarınca; kiraya verilecek telif haklarının kira bedeli “emsal bedelinden” düşük olmamak zorundadır. Yine bu madde bakımından bedelsiz olarak kiraya verilen telif haklarının emsal bedeli, bu hakların kirası sayılacaktır⁶⁵⁸. Telif hakları bakımından dikkate alınan emsal bedel ise; mal ve hakların maliyet bedelinin%10’udur. Maliyet bedeli bilinmediğinde ise Vergi Usul Kanunu (VUK) servetlerin değerlemesine ilişkin hükümlerine göre belirlenen bedelin %10’udur.

GVK m.72 uyarınca, gayrimenkul sermaye iratlarında tahsilat esası geçerli olup, gayrisafi hasılat bir takvim yılı içerisinde o yıla veya geçmiş yıllara ilişkin olarak tahsil edilmiş kira bedellerinden oluşur⁶⁵⁹. GVK m.74 uyarınca gayrimenkul sermaye iratlarında %15 oranında uygulanan götürü gider usulü, hakların kiralanmasında uygulanmayacaktır⁶⁶⁰.

Gayrimenkul sermaye iratları bakımından tevkifat uygulaması mevcuttur. Buna göre GVK m.94’te yer alan kişi ve kurumlara yönelik yapılan kiralamar neticesinde, bu kurumlarınödeyecekleri karşılığın %20 si tevkifata tabi olacaktır⁶⁶¹.

GVK m.86 uyarınca gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan⁶⁶²ve Türkiye’de tevkifata tutulmuş gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyecektir⁶⁶³.

3.2.6 Diğer Kazanç ve İratlar Bakımından

3.2.6.1 Genel Olarak

GVK gelire konu kazançları bir sistematik içinde belirttikten sonra bu kazançların kapsamına girmeyen ama gelir vergisine konu olabilecek kazançları “diğer kazanç ve iratlar” başlığı altında düzenlemiştir. GVK m.80’de:

⁶⁵⁸ Duman ve Kayağdı, s.98.

⁶⁵⁹ Yıldırım, *Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi*, s.80.

⁶⁶⁰ Yıldırım, *Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi*, s.80.

⁶⁶¹ Yıldırım, *Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi*, s.80.

⁶⁶² Bu tutar 2019 yılı için 40.000 TL’dir.

⁶⁶³ Yıldırım, *Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi*, s.80.

“Aşağıda yazılı olup geçen bölümlerin dışında kalan kazanç ve iratlar bu bölümdeki hükümlere göre vergiye tâbi gelire dahildir:

1. Değer artışı kazançları,

2. Arızî kazançlar” şeklinde düzenleme yer almaktadır.

GVK mükerrer 80. maddede değer artış kazançların neler olduğu ise gayrimenkul sermaye iratlarına benzer bir tarzda açıklanmıştır. Madde kapsamında altı bent halinde sayılan mal ve hakların elden çıkarılması neticesinde elde edilen kazançların değer artış kazancı olacağı düzenlenmiştir. Anılan düzenleme şu şekildedir:

“Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır...”

GVK mükerrer m.80/2’de ise birinci fıkrada yer alan”elden çıkarma”deyiminden neyin anlaşılması gerektiği şu şekilde açıklığa kavuşturulmuştur:

“Bu maddede geçen “elden çıkarma” deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.”

Buna göre; maddede altı bent halinde sayılan mal ve hakların satıma, ivaz karşılığı devir ve temlike, trampaya, takasa, kamulaştırılmaya, devletleştirmeye, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmaya konu edilmesi neticesinde elde edilen kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Diğer kazanç ve iratlar kapsamında vergilendirilecek bir diğer kazanç ise kanunda “arızı kazançlar” başlığı altında düzenlenmiş olan kazançlardır. GVK m.82’de vergiye tabi tutulacak arızı kazançları altı bent halinde saymıştır. Konuyu ilgilendirmesi bakımından 82. madde bakımından yalnızca 1. fıkrasının 4. bendinde yer alan arızı olarak serbest meslek faaliyeti nedeni ile elde edilen hasılat incelenecektir.

3.2.6.2 Diğer Kazanç ve İratlar Kapsamında Telif Haklarının Vergilendirilmesi

GVK'nın değer artış kazançlarını düzenleyen mükerrer 80. maddesinin üç numaralı bendinde telif hakları da sayılmıştır. Anılan düzenleme şu şekildedir:

“Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar.”

Bu düzenleme kapsamında telif haklarının müellifleri, mucitleri ve kanuni mirasçıları dışındaki kişilerce elden çıkarılması neticesinde elde edilen kazançların değer artış kazancı olacağı ve bu kapsamda vergilendirileceği düzenlenmiştir⁶⁶⁴. Ticari bir işletmeye dahil telif kazançlarının elden çıkarılmasından elde edilen kazanç ise ticari kazanç olarak vergilendirilecektir⁶⁶⁵. GVK mük. 80 uyarınca bir takvim yılında elde edilen değer artış kazancının 2019 yılı için, 14.800 TL sigelir vergisinden istisnadır. GVK m.86 uyarınca istisna kapsamında kalan tutar bakımından beyanname verilmeyeceğinden aşan kısım için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilecektir.

Arızı kazançlar bakımından ise GVK m.82/4 kapsamında yer alan *“Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat”* arızı kazanç olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Belirtmek gerekir ki bu hüküm GVK m.18'de yer alan istisna hükmü dikkate alındığında, istisna şartlarını sağlayan gelirler bakımından uygulanmamalıdır. Çünkü GVK m.18/3'de madde kapsamında yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

O halde bu hükmün, GVK m.18'de yer alan istisna kapsamı dışında kalan ve arızı bir serbest meslek faaliyeti neticesinde tahsil edilen kazançlar bakımından uygulama bulması daha doğru olacaktır. Bu kazançlar arızı kazanç olarak vergilendirmeye tabi olacaktır. Bu kazançların 2019 yılı için 33.000 TL lik kısmı

⁶⁶⁴ Barış, s.138.

⁶⁶⁵ Bekler, ss.109-121.

vergiden istisnadır⁶⁶⁶.GVK. m.86 uyarınca kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları için beyanname verilmez⁶⁶⁷. Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyeti için de GVK m.94 gereğince tevkifat yapılır. Son olarak 221 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca arızı olarak serbest meslek kazancı elde edenlere yapılacak ödemeler de gider pusulası düzenlenecektir⁶⁶⁸.

3.2.7 Dar Mükellef Gerçek Kişiler Bakımından Vergilendirme

3.2.7.1 Ticari Kazanç Bakımından

GVK m.7/1-1’de ticari kazançlar bakımından kazancın hangi durumlarda Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı düzenlenmiştir. Anılan düzenleme şu şekildedir:

“Ticari kazançlarda: Kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (Bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz.)

Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış aktinin Türkiye’de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden maksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.”

Bu düzenleme ve telif haklarının durumu birlikte değerlendirildiğinde, telif hakkı kaynaklı bir kazanç; Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisi olan bir kimse tarafından ve bu yerlerde ya da bu temsilcilikler vasıtası ile elde edildiğinde Türkiye’de elde edilmiş sayılacak ve bu kapsamda vergilendirilecektir. Örneğin Türkiye’de işyeri veya daimi bir temsilcisi bulunan bir kimse bu işyeri ve temsilcilikler vasıtası ile bir telif hakkını elden çıkarır ya da kiralarsa bu durumda elde ettiği kazanç Türkiye’de elde

⁶⁶⁶ Bu istisna tutarı 2019 yılı için 31.12.2018 tarih ve 30642(3. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 305 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir.<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>. (22.06.2019).

⁶⁶⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s.114.

⁶⁶⁸ Ürel, s.402.

edilmiş sayılacaktır. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-648 sayılı özelgesinde⁶⁶⁹ de belirttiği üzere İngiltere'de mukim firmanın bilgisayar yazılımı satışı neticesinde elde etmiş olduğu gelirleri Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunmadığı müddetçe veya bulunmakla birlikte kazancı bu işyeri ya da daimi temsilci vasıtası ile elde etmediği durumlarda Türkiye'nin vergilendirme yetkisi olmayacaktır⁶⁷⁰. Özelgenin mefhum-u muhalifinden anlaşılacağı üzere bilgisayar yazılım satışından elde edilen kazancın, Türkiye'de işyeri olan veya daimi temsilcisi olan firmalarca, bu işyeri veya daimi temsilci vasıtası ile elde edilmiş olması halinde kazanç Türkiye'de elde edilmiş sayılacak ve vergilendirilecektir.

GVK m.84 uyarınca dar mükellef kişilerin yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, üzerinden tevkifat yapılmamış olanların münferit beyanname ile bildirilmesi gerekmektedir⁶⁷¹. Buna göre tevkifat yapılacak kazanç ve iratlar içinde ticari kazançlar bulunmamaktadır. Dolayısıyla dar mükellef kişiler Türkiye'de ticari kazanç elde ettiklerinde bu gelirleri için yıllık beyanname vereceklerdir⁶⁷².

3.2.7.2 Serbest Meslek Kazancı Bakımından

GVK m.7/1-4'te “Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi” halinde kazancın Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı düzenlenmiştir.

GVK m.7/2’de ise değerlendirmeden neyin anlaşılması gerektiği düzenlenmiştir. Buna göre;

“Bu maddenin 3 üncü, 4 üncü, 5 inci ve 7 nci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödiyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır.”

⁶⁶⁹ <http://www.gib.gov.tr/node/93159> (8.4.2019).

⁶⁷⁰ Kaplan, s.125.

⁶⁷¹ Yıldırım, *Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi*, s.83.

⁶⁷² Yıldırım, *Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi*, s.83.

Dar mükellef bir gerçek kişi tarafından, telif haklarını konu edinen faaliyetler gerçekleştirilerek bir kazanç elde edildiğinde, bu kazanç serbest meslek kazancı olacaktır⁶⁷³.

GVK'nın 86. maddesi gereğince dar mükellef gerçek kişilertamamı Türkiye'de tevkifat sureti ile alınmış olan serbest meslek kazançları bakımından yıllık beyanname vermeyecektir.

Dar mükellef bir gerçek kişinin GVK m.18'de yer alan istisna koşullarını sağlaması durumu ise tıpkı tam mükellefte olduğu gibidir. Bir başka deyişle GVK m.18'de yer alan istisna tam ve dar mükellef ayrımı gözetilmeksizin düzenlenmiştir⁶⁷⁴. Dolayısıyla maddede yer alan koşulları sağlayan dar mükellef gerçek kişi içinde istisna hükümleri uygulanacaktır⁶⁷⁵. GVK m.18'de yer alan istisna koşullarını sağlayan mükellefler de yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyecektir⁶⁷⁶.

GVK m.18'de yer alan istisnadan yararlanan dar mükellefler kazançları için GVK m.94/2-a bendi gereğince %17 oranında tevkifat yapılır. İstisnadan yararlanmayan dar mükellef kişilerin kazançları için ise GVK m.94/2-b bendi gereğince %20 oranında tevkifat yapılır.

Dar mükellefler serbest meslek erbabı için yapılacak tevkifat, ilgili ülke ile yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması dikkate alınarak yapılacaktır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması varsa ve burada bir oran da varsa tevkifat oranı artık anlaşmada yazılı oran olacaktır⁶⁷⁷.

Belirtmek gerekir ki GVK m.84 gereğince, dar mükellef gerçek kişiler, yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olmadıkları kazanç ve iratlardan, üzerinden tevkifat yapılmamış olan kazanç ve iratlarını münferit beyanname ile beyan ederler⁶⁷⁸.GVK m.101 uyarınca, geliri yalnızca telif ve patent haklarının satışından ibaret olan ve bunlar

⁶⁷³ Kaplan, s.162.

⁶⁷⁴ Barış, s.139.

⁶⁷⁵ Barış, s.139.

⁶⁷⁶ Yıldırım, *Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi*, s.83.

⁶⁷⁷ Yıldırım, *Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi*, s.84.

⁶⁷⁸ Yıldırım, *Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi*, s.84.

üzerinden tevkifat sureti ile vergi alınmış olan dar mükelleflerin serbest meslek kazançları için münferit beyanname vermesi de ihtiyaridir⁶⁷⁹.

3.2.7.3 Ücret Geliri Bakımından

GVK m.7/1-3 kapsamında “*Hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi*” ücret gelirinin Türkiye’de elde edilmiş sayılması için yeterli olarak görülmüştür. Madde kapsamında yer alan “değerlendirme”den neyin anlaşılması gerektiği de yukarıda belirtildiği üzere GVK m.7/2’de düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre değerlendirme; “*ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödiyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır.*”

Dar mükellef gerçek kişinin bir hizmet erbabına bağlı olarak telif hakkına konu kazanca kaynak olan hizmet faaliyetini Türkiye’de gerçekleştirmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi durumlarında kazanç Türkiye’de elde edilmiş kabul edilip vergilendirme bu kapsamda yapılacaktır.

GVK’nın 86. maddesi gereğince dar mükellefler tamamı Türkiye’de tevkifat sureti ile alınmış olan ücret gelirleri bakımından yıllık beyanname vermeyecektir.

3.2.7.4 Gayrimenkul Sermaye İradı Bakımından

GVK m.7/1-5 uyarınca “*Gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi*” durumunda elde edilen kazanç Türkiye’de elde edilmiş sayılacaktır. Madde kapsamında yer alan “değerlendirme”den neyin anlaşılması gerektiği de yukarıda belirtildiği üzere GVK m.7/2’de düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre değerlendirme; “*ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödiyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır.*”

⁶⁷⁹ Yıldırım, *Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi*, s.83.

Dar mükellef gerçek kişilerce telif haklarının Türkiye’de kiralanması halinde elde edilen kazancın niteliği gayrimenkul sermaye iradı olacak ve kazanç Türkiye’de elde edilmiş sayılacaktır.

GVK’nın 86. maddesi gereğince dar mükellefler tamamı Türkiye’de tevkifat sureti ile alınmış olan gayrimenkul sermayeiratları bakımından yıllık beyanname vermeyecektir.

GVK m.94/5-a uyarınca; dar mükellef gerçek kişilere GVK’nın 70. maddesinde yazılı hakların kiralanması karşılığında yapılan ödemelerde %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır. Dar mükellefler gerçek kişiler için yapılacak tevkifat, ilgili ülke ile yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması dikkate alınarak yapılacaktır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması varsa ve burada bir oran da varsa tevkifat oranı artık anlaşmada yazılı oran olacaktır.

3.2.7.5 Diğer Kazanç ve İratlar Bakımından

GVK m.7/1-7 uyarınca “: *Bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi*” halinde kazanç Türkiye’de elde edilmiş sayılacaktır. Madde kapsamında yer alan “değerlendirme”den neyin anlaşılması gerektiği de yukarıda belirtildiği üzere GVK m.7/2’de düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre değerlendirme; “*ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödiyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır*”.

GVK’nın 86. maddesi gereğince dar mükellef gerçek kişiler, tamamı Türkiye’de tevkifat sureti ile alınmış olan diğer kazanç ve iratlar bakımından yıllık beyanname vermeyecektir.

GVK m.84 uyarınca yıllık beyanname vermeyen dar mükellef gerçek kişiler gayrimaddi hakların satışından elde ettikleri değer artış kazançlarını münferit beyanname ile beyan etmek zorundadır. Belirtmek gerekir ki GVK m.101 uyarınca geliri yalnızca telif ve patent haklarının satışından ibaret olan ve bunlar üzerinden

tevkifat sureti ile vergi alınmış olan dar mükelleflerin münferit beyanname vermesi de ihtiyaridir.

GVK m.94 uyarınca dar mükellef gerçek kişilere telif ve patent haklarının satışı neticesinde yapılacak ödemelerden %20 gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Dar mükellefler gerçek kişiler için yapılacak tevkifat, ilgili ülke ile yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması dikkate alınarak yapılacaktır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması varsa ve burada bir oran da varsa tevkifat oranı artık anlaşmada yazılı oran olacaktır.

3.3 Kurumlar Vergisi Bakımından Telif Haklarının Vergilendirilmesi

3.3.1 Genel Olarak

Kurumlar vergisi mükellefleri de gelir vergisi mükellefleri gibi telif haklarına konu hukuki işlemler yapabilmektedirler. Bu kapsamda kurumlar tarafından telif hakları kiralanabilmekte veya elden çıkarılabilmektedir⁶⁸⁰. Kurumların telif haklarını konu ederek yapmış oldukları hukuki işlemler neticesinde elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisi kapsamına girmektedir⁶⁸¹.

Kurumlar vergisi bakımından telif haklarının vergilendirilmesine ilişkin açıklamalara başlamadan önce kurumlar vergisinin konusuna ve tam ve dar mükellef ayırımına kısaca değinilecektir. Bu hususlara öncelikli olarak yer verilmesinin nedeni bu başlık altında yapılacak açıklamaların, tam ve dar mükellef kurumlar ayırımı temel alınarak yapılacak olmasından ileri gelmektedir. Bu ana başlık altında ayrıca uluslararası vergi anlaşmaları kapsamında telif haklarının vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelere de değinilecektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanun'unun (KVK'nın) 1. maddesinde verginin konusu şu şekilde belirtilmiştir:

⁶⁸⁰ Kaplan, s.164.

⁶⁸¹ Kaplan, s.164.

“MADDE 1- (1) Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir:

- a) Sermaye şirketleri.*
- b) Kooperatifler.*
- c) İktisadî kamu kuruluşları.*
- ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler.*
- d) İş ortaklıkları.*

(2) Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.”

Düzenleme; kurumlar vergisinin konusuna dair üç noktaya dikkat çekmektedir. İlk olarak sayılan kurumların kazançlarının kurumlar vergisinin konusunu oluşturacağı ifade edilmektedir. İkinci olarak bu kurumların elde ettikleri kazançların “kurum kazancı” olarak adlandırılacağı belirtilmektedir. Üçüncü olarak ise kurum kazancını, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarının oluşturacağı düzenlenmektedir. Dolayısıyla kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettikleri kazançlar bir bütün olarak kurum kazancı olacaktır⁶⁸².

Yine KVK m.3'te tam mükellef kurum ile dar mükellef kurum ayrımı yapılmıştır. Bu kapsamda kanun tam mükellef kurumları; “*Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.*” şeklinde tanımlarken; dar mükellef kurumları ise; “*Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.*” şeklinde tanımlamıştır.

⁶⁸² Murat Yıldız, İrfan Vural, Kurumlar Vergisi Rehberi, Özel Ek, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 367, Nisan 2019.s.3.

Yapılan bu ayırım ile dar mükellef kurumlar bakımından vergide mükerrerlik önlenmek istenmektedir⁶⁸³.

3.3.2 Tam Mükellef Kurumlar Bakımından

KVK m.1’de sayılan kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar tam mükellef kurumlardır. Bu kurumların kazançlarının ne şekilde vergiye muhatap olacağı ise KVK m.6 da düzenlenmiştir. Anılan düzenleme şu şekildedir:

“(1) Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

(2) Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır...”

Bu kapsamda tam mükellef kurumların telif haklarının kiralanması, devri, temlik, satışı neticesinde elde edilen kazançlarının tamamı kurum kazancı olarak kabul edilecektir⁶⁸⁴. Safi kurum kazancı ise kanundaki düzenlemeden anlaşılacağı üzere Gelir Vergisi Kanun’da düzenlenen ticari kazanç hükümleri dikkate alınarak tespit edilecektir.

Kurumlar vergisi mükellefi olan kurumların bizzat eser meydana getirmeleri fiilen mümkün değildir⁶⁸⁵. Kurumlar eserleri bünyesinde yer alan kişilere, çalıştırdıkları işçilerine veya memurlarına yaptırırlar⁶⁸⁶. Bundan başka, başkalarının oluşturdukları eserler üzerindeki hakları satın ya da devralarak bunlardan kazanç sağlama yolunu seçebilirler⁶⁸⁷.

KVK m.14’te “*Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur...*” şeklinde yer alan düzenlemeden anlaşılacağı üzere tam mükellef kurumlar, telif haklarına konu işlemler neticesinde elde ettikleri kazançları bakımından,

⁶⁸³ İsa Aydemir, “Kurumlar Vergisinde Tam ve Dar Mükellef Esasına Göre Vergilendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.222, (Haziran 2011), www.yaklasim.com.tr (23.06.2019).

⁶⁸⁴ Sinan Gürel, “Gayrimaddi Hakların Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi ve Bununla İlgili Emsal Çalışma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 285, (Haziran 2012), ss.173-179.

⁶⁸⁵ Duman ve Karyağdı, s.105; Altuntaş, s.85.

⁶⁸⁶ Duman ve Karyağdı, s.105; Altuntaş, s.85.

⁶⁸⁷ Duman ve Karyağdı, s.105; Altuntaş, s.85

verecekleri beyanname üzerinden vergilendirileceklerdir. Yine KVK m.14/3'te yer alan düzenlemeye göre; *“Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir.”*

KVK geçici m.10⁶⁸⁸ kapsamında yer alan düzenleme gereğince kurumların kazançları %22 oranında kurumlar vergisine tabidir. Bu düzenleme kapsamında telif haklarının satışı, devri, temlik, kiralınması neticesinde kurumların elde ettikleri kazançlar da kurum kazancına dahil edilerek %22 oranında kurumlar vergisine tabii olacaktır⁶⁸⁹.

Ticari kazanç bakımından tahakkuk esası geçerlidir⁶⁹⁰. Dolayısıyla telif hakkının satışı, kiralınması, devri, temlik veya başka bir şekilde değerlendirilmesi neticesinde, kurumun kazanç elde etmiş sayılması için tahsilatın yapılmasına gerek olmayacak, tahakkuk yeterli olacaktır⁶⁹¹.

3.3.3 Dar Mükellef Kurumlar Bakımından

3.3.3.1 Genel Olarak

Dar mükellef kurumlar KVK m.3/2'de yer alan yasal düzenleme gereği; kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan ve KVK m.1'de düzenlenen kurumlardır. Daha önce de belirtilmiş olduğu üzere KVK m.1 kapsamında, kurumlar vergisinin konusuna giren kurumlar belirtilmiştir. İşte dar mükellef kurumlarda bu madde kapsamında sayılmış ve fakat kanuni merkezi ile iş merkezi Türkiye'de olmayan kurumlardır.

⁶⁸⁸ **GEÇİCİ MADDE 10- (Ek: 28/11/2017-7061/91 md.)**

(1) Bu Kanunun 32 nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan %20 oranı, kurumların 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine) ait kurum kazançları için %22 olarak uygulanır.

(2) Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yazılı %22 oranını %20 oranına kadar indirmeye yetkilidir.

⁶⁸⁹ Gürel, ss.173-179.

⁶⁹⁰ Yıldız ve Vural, s.116.

⁶⁹¹ Musa Yıldırım, “Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi”, (**Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi, SBE, 2010) s.79.

Dar mükellef kurumların sınırı bu şekilde belirtildikten sonra KVK m.3/2’de bu kurumların sadece Türkiye’de elde etmiş oldukları kazançlarının vergilendirileceği düzenlenmiştir.

Maddenin devam eden fıkralarında ise kanuni merkez⁶⁹² ile iş merkezinin⁶⁹³ tanımı yapılmıştır.

Tüm bu açıklamalar ışığında belirtmek gerekir ki; kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan bir kurum esasında yabancı bir kurumdur. Bu yabancı kurumun Türkiye’de vergilendirilmesi ise yalnızca Türkiye’de elde etmiş olduğu kazanç ve/veya iratlar bakımından mümkün olacaktır. Bir başka deyişle böyle bir kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede veya bir üçüncü ülkede elde etmiş olduğu kazanç ve iratlar KVK’nın kapsamı dışındadır⁶⁹⁴.

KVK m.3/3’te ise dar mükellef kurumlar bakımından kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sıralanmıştır. Bu bentlerin içeriğine değinmeden önce dar mükellef kurumlar açısından vergilendirmenin elde edilen kazancın kaynağına göre yapıldığını söylemek gerekir⁶⁹⁵. Bu madde kapsamında dar mükellef kurumların elde ettikleri kazançlar kaynağına göre şu şekilde belirtilmiştir:

KVK m.3/3-a uyarınca VUK’ta yer alan hükümlere uygun olacak biçimde Türkiye’de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumların, Türkiye’deki bu işyerlerinde yaptıkları işlemlerden veya Türkiye’deki daimi temsilcilikleri aracılığı ile yaptıkları işlemlerden elde ettikleri ticari kazançlar ticari kazanç olacaktır. Anılan düzenlemenin devamında ise dar mükellef kurumların ihraç etmek üzere Türkiye’den mal satın almaları ve bunları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançlarının Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacağı düzenlenmiştir. “Türkiye’de satmak”tan anlaşılması gerekenin ise; alıcı

⁶⁹² 5520 sayılı KVK m.3/5’te kanuni merkez tanımı şu şekilde yapılmıştır; “Kanunî merkez: Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.”

⁶⁹³ 5520 sayılı KVK m.3/6’da iş merkezinin tanımı şu şekilde yapılmıştır; “İş merkezi: İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.”

⁶⁹⁴ Levent Başak, “Yurtdışında Tasfiyesi Devam Eden Yabancı Bir Kuruma Yapılan Ödemeler Üzerinden KVK’nın 30.maddesi Uyarınca Tevkifat Yapılabilir mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.308, (Ağustos 2018), www.yaklasim.com.tr (22.06.2019).

⁶⁹⁵ Kaplan, s.173.

ile satıcıdan herhangi birinin veya her ikisinin de Türkiye’de olması ya da satım akdinin Türkiye’de yapılması olduğu belirtilmiştir.

Yine anılan maddenin devam eden bentlerinde Türkiye’de bulunan zirai işletmelerden elde edilen kazançları, Türkiye’de elde edilmiş serbest meslek kazançlarını, menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratları, taşınır ve taşınmaz mallar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar dar mükellef kurumların kazançları arasında sayılmıştır.

Dar mükellef kurumlar açısından vergilendirme üç esas dikkate alınarak yapılmaktadır. Bu esaslar aşağıda açıklanmıştır.

3.3.3.1.1 Yıllık Beyan Esasında Vergilendirme

KVK m.22/1.maddesi ile dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilcilikleri vasıtası ile elde ettikleri kazançların tespitinde aksine hüküm olmadığı müddetçe tam mükellefler kurumlar için geçerli olan kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. KVK m.22/2’de ise dar mükellef kurumların ticari ve zirai kazançları dışında kalan kazanç ve iratları bakımından Gelir Vergisi Kanunda yer alan bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir.

Buradan yola çıkarak dar mükellef bir kurum hakkında konumuzla ilgili şu çıkarım yapılabilir;

Dar mükellef kurumlar Türkiye’de işyeri ya da daimi temsilcisi aracılığı ile bir ticari kazanç elde ediyorsa ve aktiflerinde telif hakkı varsa bu telif haklarının satışı, kiralanması neticesinde elde ettiği kazançlar GVK’nın ilgili maddeleri ile muhatap olmaksızın ticari kazanç olarak kabul edilecektir⁶⁹⁶. Bu durumda verilecek olan yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden vergilendirme yapılacaktır⁶⁹⁷. Yıllık beyanname dar mükellef kurumun Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcisinin bulunduğu yer vergi dairesine böyle bir işyeri veya daimi temsilcilik bulunmaması

⁶⁹⁶ Ramazan Yakışıklı, “Telif Haklarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.160, (Aralık 1994), ss.86-92.

⁶⁹⁷ Yıldırım, *Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi*, s.87.

halinde ise dar mükellef kuruma kazanç sağlayan kişi veya kurumların bağlı oldukları yer vergi dairesine verilecektir. (KVK m.25/4). Beyannamenin verileceği zaman dilimi ise; nisan ayının birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar olacaktır(KVK m.25/5).

3.3.3.1.2 Özel Beyanname Esasında Vergilendirme

KVK m.26'da dar mükellef kurumların özel beyanname vermesi gereken durum düzenlenmiştir. Buna göre dar mükellef kurumların kazançları GVK'da yer alan diğer kazanç ve iratlardan ibaret ise bu kazançlar elde edilme tarihinden itibaren 15 gün içinde özel bir beyanname ile vergi dairesine beyan edilecektir⁶⁹⁸. Burada her ne kadar dar mükellef kurumların diğer kazanç ve irat kapsamına giren kazançları özel beyanname esasında vergilendirilse de telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç tutulmuştur.(KVK m.26/1) Bu kapsamda konumuzla ilgili olması açısından telif haklarının satışı, devri, temlik neticesinde oluşan diğer kazanç ve iratlar bu kapsamda olmayacaktır⁶⁹⁹. Bu durumda dar mükellef kurumlar özel beyanname vermeyecektir⁷⁰⁰.

3.3.3.1.3 Tevkifat Esasında Vergilendirme

Dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılacağına dair düzenleme KVK'nın 30. maddesinde yer almaktadır.

KVK m.30/1 uyarınca vergi tevkifatının hangi kazanç ve iratlar üzerinden yapılacağı belirtilmiştir. Sayılan bu kazanç ve iratlar bakımından konumuzu ilgilendiren iki kısım bulunmaktadır.

Bunlardan ilki dar mükellef kurumların elde ettiği gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin yapılacak olan vergi tevkifatıdır(KVK m.30/1-c). Bilindiği üzere gayrimenkul sermaye iradına ilişkin düzenleme GVK m.70'de yer almaktadır. Yine

⁶⁹⁸ Yıldırım, *Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi*, s.88.

⁶⁹⁹ Kaplan, s.174-175.

⁷⁰⁰ Yıldırım, *Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi*, s.88.

GVK m.70/5 kapsamında sayılmış hakların ve içinde telif haklarının kiraya verilmesi neticesinde elde edilecek kazançların gayrimenkul sermaye iradı olacağı düzenlenmiştir. O halde dar mükellef bir kurumun sahip olduğu telif hakkını kiraya vermesi neticesinde elde edeceği gayrimenkul sermaye iradı üzerinden ödemeyi yapan kişi ya da kurumlarca tevkifat yapılacaktır⁷⁰¹.

Bir diğeri ise KVK m.30/2 kapsamında yer alan ve ticari veya zirai bir kazanç dahil olup olmadığına bakılmaksızın, telif haklarının devrinden ya da temlikinden elde edilen kazançlar üzerinden, ödemeyi yapanlarca tevkifat yapılacak olmasıdır.

Belirtmek gerekmektedir ki; telif haklarının kiraya verilmesinden elde edilecek gelir, ticari faaliyet kapsamına giriyorsa böyle bir durumda ticari kazanç kabul edilecek ve tevkifata tabii olmayacaktır⁷⁰².

Yapılacak tevkifat oranları ise şu şekildedir:

- ✓ Ticari bir faaliyet kapsamında olmaksızın dar mükellef kurumca telif haklarının kiraya verilmesi neticesinde elde edilecek gayrimenkul sermaye iradı üzerinden ödemeyi yapan kişi ya da kurumlarca %20 oranında tevkifat yapılacaktır⁷⁰³.
- ✓ Ticari veya zirai bir faaliyet kapsamında olup olmadığına bakılmaksızın dar mükellef kurumca telif haklarının satışı veya temliki yapıldığında ise, dar mükellef kuruma yapılacak ödemeler üzerinden %20 oranında tevkifat yapılacaktır⁷⁰⁴.

Yapılacak vergi kesintisi kazanç veya iratların gayrisafi tutarı üzerinden yapılacaktır⁷⁰⁵. Kesilmesi gereken vergi, ödemeyi yapan tarafından üstlenilmiş ise; bu durumda vergi kesintisi bakımından ödenen tutar ile ödemeyi yapanca üstlenilen miktarın toplamı dikkate alınacaktır⁷⁰⁶. KVK m.30 uyarınca kesinti yolu ile alınan

⁷⁰¹ Yıldırım, *Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi*, s.88.

⁷⁰² Yıldırım, *Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi*, s.89.

⁷⁰³ 3 Şubat 2009 tarihli ve 27130 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 12 Ocak 2009 tarih ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/02/20090203-4.htm> (2.6.2019).

⁷⁰⁴ 3 Şubat 2009 tarihli ve 27130 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 12 Ocak 2009 tarih ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/02/20090203-4.htm> (2.6.2019).

⁷⁰⁵ https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/30.html.

⁷⁰⁶ https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/30.html.

kazanç ve iratlar bakımından KVK m.24 ve m.26 yıllık ve özel beyanname verilmesi ise ihtiyari tutulmuştur (KVK m.30/9).

3.3.4 Uluslararası Vergi Anlaşmaları Kapsamında Telif Haklarının Vergilendirilmesi

Telif haklarının uluslararası vergi anlaşmaları kapsamında durumunu incelemeye başlamadan önce uluslararası vergi anlaşmalarının nasıl doğduğu, bu anlaşmalardan neyin anlaşılması gerektiği gibi sorulara yanıt vermek yerinde olacaktır. Yine bu kapsamda model anlaşma, ikametgah, kaynak ülke, çifte vergilendirme kavramlarının tanımının verilmesi önem arz etmektedir. Belirtmek gerekir ki sadece bu başlık bile ayrı bir tez konusu oluşturabilecek hacimdedir. Bu nedenle sadece genel hatları ile değerlendirilecektir.

3.3.4.1 Genel Olarak

Globalleşme ile birlikte mal ve hizmetlerin dolaşımı hız kazanmıştır. Dolaşımı hızlanan bu mal ve hizmetler uluslararası ticaretin yaygınlaşmasına olanak tanımıştır. Uluslararası ticaretin yaygın bir hale gelmesi, ülkeler arasındaki sınırların kalkması ile birlikte, kişiler birden çok ülkede faaliyetlerde bulunabilecek, iş ve işlemler yapabilecek duruma gelmiştir⁷⁰⁷. Kişilerin birden fazla ülkede yaptıkları bu iş ve işlemler neticesinde çifte vergilendirme sorununu beraberinde getirmiştir⁷⁰⁸.

Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme; genel olarak aynı mükellef bakımından belirli bir periyotta, aynı konu üzerinde, iki ya da daha fazla ülkede benzer verginin konulması olarak tanımlanabilir⁷⁰⁹. Çifte vergilendirme, kişilerin elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesinde; iki farklı ülkede kaynak, yerleşim yeri ve vatandaşlık

⁷⁰⁷ Mehmet Fatih Karabulut, “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik BM ve OECD Modellerinin Karşılaştırılması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 398, Ekim 2014, s.90.

⁷⁰⁸ Karabulut, s.90.

⁷⁰⁹ OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page4 (16.06.2019).

ilkelerinden farklı ikisinin kullanılıyor olması neticesinde, aynı vergilendirme döneminde aynı kişinin iki defa vergilendirilebilir durumda olmasıdır⁷¹⁰.

Devletler çifte vergilendirmeyi önleyebilmek için kendi aralarında anlaşmalar yaparak bu duruma çözüm bulmak istemişlerdir⁷¹¹. Ancak bu anlaşmalar bakımından devletlerin uzlaşma sağlaması zaman almıştır⁷¹². Bu uzlaşma sürecini kolaylaştırmak ve meseleye daha hızlı çözüm bulmak amacıyla bazı uluslararası kuruluşlarca model anlaşmalar geliştirilmiştir⁷¹³.

Model anlaşmalar; uluslararası kuruluşlarca çifte vergilendirmeyi önlemeye hizmet etme amacı ile geliştirilmiş anlaşmalardır. Bu anlaşmaların sunduğu en önemli hizmet devletlerin kendi aralarında yapacakları anlaşmalar bakımından görüşme sürelerini kısaltarak, anlaşmaların akdini kolaylaştırmaktır⁷¹⁴. Model anlaşmalar devletlerarasında akdedilecek iki taraflı anlaşmaların temelini inşa etmektedir⁷¹⁵.

Çifte vergilendirmeyi önleme amacı ile devletlerin anlaşmalarında model olarak kullanacakları iki anlaşma bulunmaktadır⁷¹⁶. Bu anlaşmalardan ilki OECD Model Anlaşmasıdır. OECD modeli başlangıçta yalnızca OECD üyesi ülkeler arasında yapılacak anlaşmalara model olması amacı ile oluşturulmuştur⁷¹⁷. Zamanla OECD ülkelerinin diğer ülkelerle yaptıkları anlaşmalar ile OECD üyesi olmayan ülkelerin kendi aralarında yaptıkları vergi anlaşmalarına da model olmuştur⁷¹⁸. Belirtmek gerekmektedir ki OECD Model Anlaşması hazırlamış olduğu anlaşma metninde ağırlıklı olarak ikametgah ilkesine yer vermiştir⁷¹⁹. Bir başka deyişle bu anlaşma modeli, vergileme yetkisini çoğunlukla mukim ülkeye vermektedir⁷²⁰. Model anlaşmanın vergilendirme yetkisini mukim devlete tanınması geliştirmekte olan ülkeler ile

⁷¹⁰ Zeynep Demirci, “Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Hukuksal Niteliği ve İç Hukuka Etkisi” **Vergi Dünyası**, Sayı.430, Haziran 2017, s.21.

⁷¹¹ Ahmet Feridun Güngör, “Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı.190, (Haziran 1997), ss.30-51.

⁷¹² Güngör, ss.30-51.

⁷¹³ Güngör, ss.30-51.

⁷¹⁴ Övül Çölgezen, “Uluslararası Çifte Vergilendirme- II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.207, (Mart 2010), www.yaklasim.com.tr (18.06.2019).

⁷¹⁵ Çölgezen, “Uluslararası Çifte Vergilendirme- II”,

⁷¹⁶ Karabulut, s.90.

⁷¹⁷ Haluk Egeli ve Güngör Özcan, “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yolları ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.396, Ağustos 2014, s.82.

⁷¹⁸ Egeli ve Özcan, s.82.

⁷¹⁹ Güngör, ss.30-51.

⁷²⁰ Karabulut, s.90.

gelişmiş ülkeler arasında bu anlaşmanın model olarak alınmasında sorun oluşturmuştur. Bir başka deyişle akit devletler arasındaki sermaye akışı karşılıklı olduğunda, anlaşma modelinin baz alınması bir haksızlık oluşturmayacaktır⁷²¹. Sermaye akışı karşılıklı olmadığına ise, yani bir ülkenin sermaye ihraç eden, diğer ülkenin sermaye ithal eden bir ülke olması durumunda vergilendirme yetkisi sermaye ihraç eden ülkede olacak ve bu da vergilendirme açısından gelişmekte olan ülkeler açısından bir haksızlığa sebep olacaktır⁷²². Bu modelin gelişmekte olan ülkeler bakımından yarattığı bu olumsuz atmosferin engellenebilmesi adına bir başka anlaşma modeli daha geliştirilmiştir.

Bu diğer anlaşma modeli, adı Birleşmiş Milletler Modelidir. Model gelişmekte olan ülkeler lehine, onları koruyacak şekilde OECD Modeline alternatif olarak düzenlenmiştir⁷²³. BM modelinde, kaynak ülkenin vergilendirme yetkisine ağırlık vermektedir⁷²⁴.

Model anlaşmaların birbirlerinden farklı olarak ikamet ve kaynak ilkelerini benimsediklerine yukarıda değinildi. Bir sonraki başlıkta yapılacak açıklamaların daha iyi anlaşılabilmesi adına bu ilkelere ilişkin kısa tanımlar vermek yerinde olacaktır.

Bu kapsamda ikametgah ilkesine göre vergilendirme; bir devletin ülkesel olarak egemenliğinde ikamet eden kişilerin dünya çapında elde ettiği gelirlerinin vergilendirilmesidir⁷²⁵. İkametgah ilkesine göre vergilendirmenin kapsamı, hem ikametgahın bulunduğu ülkeden elde edilen kazançlar, hem de dünyanın herhangi bir yerinden elde edilen kazançlardır⁷²⁶. Bu ilke gereğince; bu kazançlar bakımından vergilendirme yetkisi, kişinin ikametgahının bulunduğu ülke olacaktır.

Kaynak ilkesine göre vergilendirme; bir devletin vergi yasalarını ülkesinde bulunan yerli veya yabancı herkese ve ülkesinde doğacak bütün hukuksal işlemlere

⁷²¹ Karabulut, s.90.

⁷²² Karabulut, s.90.

⁷²³ Egeli ve Özcan, s.84.

⁷²⁴ Egeli ve Özcan, s.84.

⁷²⁵ Övül Çölgezen, “Uluslararası Çifte Vergilendirme- I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı.206, (Şubat 2010), www.yaklasim.com.tr(17.06.2019).

⁷²⁶ Çölgezen, “Uluslararası Çifte Vergilendirme- I ”

uygulaması anlamına gelmektedir⁷²⁷. Bir diğer deyişle bu ilke gereğince ülkeler kendi sınırları içinde doğan gelirlerden, harcamalardan, işlemlerden vergi alabilecektir⁷²⁸.

Türkiye açısından da bu anlaşma modellerinin hangisinin benimsendiğinin tespiti de önemlidir. Türkiye OECD modelinden istifade ederek bir Türk Modeli oluşturmuştur⁷²⁹. Türkiye'nin oluşturduğu bu modelde, OECD model anlaşmasının bazı maddelerine çekince koymuş ve çekince koyduğu bu maddeleri farklılaştırarak modeline yansıtmıştır⁷³⁰. Türkiye gelişmiş ülkelerle Birleşmiş Milletler Modeline yakın bir model; gelişmekte olan ülkelerle ise OECD Modeline yakın bir model benimsediği söylenebilir⁷³¹.

Tüm bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere uluslararası vergi anlaşmaları esasında çifte vergilendirmeyi önlemek için yapılmaktadır. Çifte vergilendirmeyi önlemek isteyen devletler kendi aralarında bu tarz anlaşmaları yapabilmektedir. Ancak ikili yürütülen bu anlaşma müzakerelerinde uzlaşma vakit alabilmektedir. Bu sürece hız kazandırabilmek adına, sürecin daha sağlıklı ilerleyebilmesi adına bazı uluslararası kuruluşlarca model anlaşma metinleri hazırlanmıştır. Devam eden başlıkta bu model anlaşma metinleri kapsamında telif haklarının vergilendirilmesinde benimsenmiş esaslara değinilecektir.

3.3.4.2 OECD Modeli Kapsamında Telif Haklarının Vergilendirilmesi

OECD Model Anlaşmasının 12. maddesi gayrimaddi haklardan elde edilecek gelirlerin ne şekilde vergilendirileceğini düzenleyen bir maddedir. Bu madde şu şekildedir⁷³²:

“1. Devletlerden birinde doğan ve diğer Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

⁷²⁷ Çölgezen, “Uluslararası Çifte Vergilendirme- I ”

⁷²⁸ Egeli ve Özcan, s.78.

⁷²⁹ Demirci, s.25.

⁷³⁰ Demirci, s.25.

⁷³¹ Demirci, s.25.

⁷³² Nazal, *Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Royalti (Gayrimaddi Hak) Ödemelerinin Vergilendirilmesi- I*

2. Bu maddede kullanılan “gayrimaddi hak bedelleri” terimi, sinema filmleri dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın (marka), desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma, kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri kapsar.

3. Devletlerden birinin mukimi olan bir gayrimaddi hak bedeli lehdarı, bu bedelin elde edildiği diğer Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1. fıkra hükümleri uygulama dışı kalacaktır. Bu durumda olayına göre, 7. madde hükümleri uygulanacaktır.

4. Kullanım, hak veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedelinin miktarı, ödeyici ile lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici ve lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu madde hükümleri en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu duruma ilave ödeme, bu Anlaşma’nın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devletin mevzuatı uyarınca vergilendirilebilecektir.”

Bu maddenin 2. fıkrasından anlaşılabacağı üzere çalışmanın konusu olan telif hakları gayrimaddi hak bedeli kapsamında mütalaa edilmektedir.

OECD Model Anlaşmasının 12. maddesinin 1.fıkrası gereğince gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirme yetkisi, bu bedellerin gerçek lehdarının mukimi olduğu devlete verilmiştir⁷³³. Bu kapsamda kaynak ülkede herhangi bir şekilde vergi alınmaması öngörülmüştür⁷³⁴.

“Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesine İlişkin 12. Madde Üzerine Yorum” başlıklı OECD Model Anlaşma Metninde, 1.fıkarda yer alan vergilendirme yetkisinin

⁷³³ Mehmet Batun, “OECD Model Anlaşmasına Göre Gayrimaddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı.419, (Temmuz 2016), s.199.

⁷³⁴ Batun, s.199.

mukim ÷lkede olacağına dair ilkenin, tek istisnasının 3.fıkırada ele alınan durumlar olabileceğini düzenlemiřtir⁷³⁵.

Maddeye ilişkin 1. fıkrada kapsamında yapılan yorumların devamında, aracılarda yapılan ödemelerle ilgili olarak maddenin nasıl uygulanacağına açıklık getirmek için, 12. maddenin 1.fıkrasında ger÷ek lehdar şartı getirildi⁷³⁶. Yorumun devamında kaynak ÷lkenin, gayrimaddi hak bedelleri üzerinde vergilendirme hakkının olabileceği bir duruma işaret edilmiştir. Buna göre kaynak ÷lke, sırf gayrimaddi hak bedeli anlaşma yaptığı devlette mukim olana doğrudan ödeniyor diye, gayrimaddi hak bedeli üzerindeki vergilendirme hakkından vazge÷meyecektir⁷³⁷. Bu nedenle “ger÷ek lehdar” kavramı dar anlamda, teknik anlamda kullanılmayıp, kendi bağlamında ve çiftte vergilendirmeyi önleme, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma dahil olmak üzere Model anlaşmanın amaçları ve hedefleri işığında anlařılmalıdır⁷³⁸.

“Ger÷ek lehdar” ilkesinin ardında aslında bir ödemenin ger÷ek lehdarı ile hukuki lehdarının farklı olabileceği düşüncesi yatmaktadır⁷³⁹. Bu anlamda elde ettiği gelir üzerinde herhangi bir fiili tasarruf yetkisi olmayan, geliri olduğu gibi kontrolü altında bulunduğu kişi ve kurumlara aktaran araçlar bu kapsamda düşün÷lebilir⁷⁴⁰. Bu araçların çiftte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında sağlanan kolaylıklardan yararlanması ise anlaşmanın yukarıda anılan amaç ve hedeflerine uygun düşmeyecektir⁷⁴¹. Ger÷ek lehdar anlaşmaya taraf devletlerden birinde mukim ise aracı ile işlem yapılması herhangi bir sorun teşkil etmeyecektir; ancak ger÷ek lehdarın anlaşmaya taraf ÷lkelerden birinde mukim olmaması anlaşma hükümlerinin

⁷³⁵ OECD(2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page273 (17.6.2019).

⁷³⁶ OECD(2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page273 (17.6.2019).

⁷³⁷ OECD(2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page273 (17.6.2019).

⁷³⁸ OECD(2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page273 (17.6.2019).

⁷³⁹ Batun, s.199.

⁷⁴⁰ Batun, s.199.

⁷⁴¹ Batun, s.199.

uygulanmasının önüne geçilmiş olacaktır⁷⁴². Bu nedenle bu kavram anlaşmanın özü ile uyumlu olarak yorumlanmalıdır.

Anlaşmanın 12. maddesinin 3. fıkrası kapsamında bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunuluyorsa ve telif hakları da işyerinin aktifine dahilse, bu durumda telif haklarının satış bedeli OECD model anlaşması 7. Maddesi gereğince ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir⁷⁴³.

Anlaşmanın 12. maddesinin 4. Fıkrası kapsamında ise; gayrimaddi hak bedelleri bakımından ödemeyi yapan ve alan arasında veya her ikisi ile üçüncü bir kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle emsal bedeli aştığında, aşan kısmın vergilendirilmesi her bir akit devletin vergi mevzuatına göre yapılacaktır⁷⁴⁴.

Buraya kadar yapılan açıklamalar ışığında anlaşılabacağı üzere OECD Model Anlaşması'nın 12. maddesi gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesine ilişkin bir modeldir. Bu model maddenin 2. fıkrasında telif hakları da bu kapsamda vergilendirilmesi gereken gayrimaddi haklar arasında sayılmıştır.

3.3.4.3 Çifte Vergilendirme Anlaşmalarının 12. Maddesi Kapsamında Telif Haklarının Vergilendirilmesi

Türkiye'nin akdettiği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında telif haklarından elde edilen kazançlar Anlaşmaların 12 (Gayrimaddi Hak Bedelleri) ve 13'üncü(Sermaye Değer Artış Kazançları) maddelerinde düzenlenmiştir⁷⁴⁵.

Türkiye'nin bugüne kadar akdettiği çifte vergilendirme anlaşması sayısı 85'tir⁷⁴⁶. İmzalanan en son anlaşma Gambiya ile yapılmıştır⁷⁴⁷. Türkiye'nin gerek Gambiya ile gerek diğer ülkeler ile yapmış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bakımından gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesi ve bu kapsamda

⁷⁴² Batun, s.199.

⁷⁴³ Musa Yıldırım, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.301, Ekim 2013, s.37.

⁷⁴⁴ Ersin Nazal, "Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Royalti (Gayrimaddi Hak) Ödemelerinin Vergilendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.199, (Temmuz 2009), www.yaklasim.com.tr(19.06.2019).

⁷⁴⁵ Duman ve Karyağdı, s.120.

⁷⁴⁶ https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm (17.06.2019).

⁷⁴⁷ https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm (17.06.2019).

teelif hakları bedellerinin vergilendirilmesi bakımından ağırlıklı olarak benimsediği yaklaşım geliri elde eden kişinin mukimi olduğu ülkeye bırakılmasıdır⁷⁴⁸. Genel kural bu olmakla beraber söz konusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette vergilendirilebilir⁷⁴⁹. Ancak gayrimaddi hak bedelini elde eden kimse bu bedelin gerçek lehdarı ise bu şekilde alınacak vergi, gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının %10'unu aşmayacaktır⁷⁵⁰.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 12. maddesinin 3. fıkrasında gayrimaddi hak bedelinin tanımı yapılmıştır. Bu kapsamda gayrimaddi hak bedelinin;

- ✓ Telif hakkı
- ✓ Patent
- ✓ Ticari marka
- ✓ Desen, model, plan
- ✓ Gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi,
- ✓ Sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayanan bilgi birikimi karşılığında yapılan her türlü ödemeyi kapsadığı ifade edilmektedir⁷⁵¹.

Gayrimaddi hak bedellerinin bu hakların kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü bedeli kapsadığı bazı anlaşmalar için geçerlidir. Bazı durumlarda kullanım ve kullanım hakkının yanında “satış” ibaresinin de bulunduğu anlaşmalar mevcuttur⁷⁵². Böyle bir durumda bu hakların satışı da bu madde kapsamında vergilendirilecektir.

Maddede sınırları verilen gayrimaddi hak bedelinin “sınai, ticari, bilimsel ekipmanların kiralanması gelirlerini” kapsayıp kapsamadığına ilişkin olarak ise, bu tarz bir ifadenin maddede bulunması halinde vergilendirme gayrimaddi hak bedeli

⁷⁴⁸ Duman ve Karyağdı, s.120.

⁷⁴⁹ Ali Çiçen ve Nuray Serdaroğlu Erbil, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri ve Temettü, Faiz, Gayrimaddi Hak Bedeli Kapsamında Vergi Anlaşmalarında Korunmalı Mahsup”, **Vergi Dünyası**, Sayı.362, Ekim 2011, s.41.

⁷⁵⁰ Çiçen ve Serdaroğlu Erbil, s.41.

⁷⁵¹ Alper Cihad Demir, “OECD Yorumları Çerçevesinde Gayrimaddi Hak Bedellerinin Kapsamı”, **Vergi Dünyası**, Sayı.377, Ocak 2013, s.72.

⁷⁵² Duman ve Karyağdı, s.121.

kapsamında yapılacak; bulunmaması halinde ise ticari kazanç kapsamında vergilendirilecektir⁷⁵³.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 12. maddesinin 4. fıkrasında ise; gayrimaddi hak bedellerinin kaynak devlette bulunan bir işyeri veya sabit bir yer vasıtasıyla elde edilmesi durumunda, bu gelirler bakımından ticari kazanç ya da serbest meslek kazancına ilişkin vergilendirme hükümleri uygulanacaktır⁷⁵⁴.

Anlaşmanın 12. maddesinin 6. fıkrası kapsamında ise; gayrimaddi hak bedelleri bakımından ödemeyi yapan ve alan arasında veya her ikisi ile üçüncü bir kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle emsal bedeli aştığında, bu madde hükümleri yalnızca en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Aşan kısım bakımından ise anlaşmaların diğer hükümleri de nazara alınarak, her bir Akit Devletin mevzuatına göre vergilendirilecektir⁷⁵⁵.

3.3.4.4 Çifte Vergilendirme Anlaşmalarının 13. Maddesi Kapsamında Telif Haklarının Vergilendirilmesi

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında 13. madde sermaye değer artış kazançlarının vergilendirilmesine ilişkindir⁷⁵⁶. Bazı ülkelerle yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 12. maddesinde “satış” ibaresi bulunmamaktadır. Böyle bir ibare olmadığında ise gayrimaddi hakların satış bedelleri bu kapsamda vergilendirilmeyecektir⁷⁵⁷. Bu durumda sermaye değer artış kazançlarına ilişkin hükümlere bakmak gerekmektedir⁷⁵⁸.

“Sermaye değer artış kazancı” kavramına ilişkin OECD Modelinde bir tanıma rastlanmamıştır. Bu kavarma ilişkin OECD üye ülkelerinin kabul ettiği ortak bir tanım da bulunmamaktadır⁷⁵⁹. OECD Modelinin şerhinde, “bir varlığın satışı ya da takası,

⁷⁵³ Duman ve Karyağdı, s.121.

⁷⁵⁴ Duman ve Karyağdı, s.121.

⁷⁵⁵ Nazalı, *Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Royalti (Gayrimaddi Hak) Ödemelerinin Vergilendirilmesi- II*.

⁷⁵⁶ Kaplan, s.210.

⁷⁵⁷ Duman ve Karyağdı, s.121.

⁷⁵⁸ Kaplan, s.210.

⁷⁵⁹ Emrah Ferhatoglu, “Türk Vergi Anlaşmaları Hukukunda Sermaye Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt.71, No.1, 2016, s.285.

kısmen elden çıkarılması, kamulaştırılması, hisse senedi karşılığı bir varlığın teşebbüse verilmesi, bir hakkın satışı, bağışlama, bir varlığın veraset yolu ile el değiştirilmesi neticesinde elde edilen kazançlar” değer artış kazancı olarak sayılmaktadır⁷⁶⁰. Buna karşılık sermaye değer artış kazancı kavramının ifade ettiği satın alma gücündeki artışlar ülkeden ülkeye farklı şekillerde algılandığı için kavramın sınırları net olarak çizilememektedir⁷⁶¹. Genel olarak sermaye değer artış kazancı kavramı “*ticari bir faaliyetten veya yatırımdan elde edilen gelirler dışında kalan ve devamlı nitelikte olmayan kazançları kapsayan bir kavram olduğu*” ifade edilebilir⁷⁶².

Bu madde kapsamında genel olarak 5 fıkra halinde bazı varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen gelirlerin hangi Akit Devlette vergilendirileceği düzenlenmektedir⁷⁶³. Bu fıkralardan ilk dördü bu başlığın konusu dışındadır; çünkü başlığı ilgilendirmeyen varlıkların elden çıkarılmasından dolayı elde edilecek kazançlara dair hükümler içermektedir⁷⁶⁴. Telif hakları bakımından bu madde kapsamında dikkate alınacak fıkra, 5. fıkradır. Anılan fıkra şu şekildedir:

“5.Daha önceki fıkralarda belirtilenlerin dışında kalan herhangi bir varlığın elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, yalnızca elden çıkaranın mukim olduğu Akit Devlette vergilendirilecektir.”

⁷⁶⁰ Marjaana Helminen. **The International Tax Law Concept of Dividend**, Alphen aan den Rijn:Kluwer Law International, 2010, s.230 Aktaran: Ferhatoğlu, s.285.

⁷⁶¹ Ferhatoğlu, s.285.

⁷⁶² Stefona Simontacchi, “Capital Gains (Article 13 OECD Model Convention)”, Micheal Lang, Pistone Pasquale, Josef Schuch ve Claus Staringer (Derleyen), **Alphen aan den Rijn:Kluwer Law International**, 2008, s. 130 Aktaran: Ferhatoğlu, s.285.

⁷⁶³ Ferhatoğlu, s.282.

⁷⁶⁴ Anlaşmaların 13. Maddesi Sermaye Değer Artış Kazançlarına İlişkin şu düzenlemeleri içermektedir:

“1. Bir Akit Devlet mukimince, diğer Akit Devlette yer alan ve bu Anlaşmanın 6 ncı maddesinde belirtilen gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlette sahip olduğu bir işyerinin ticari varlığına dahil menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, bu işyerinin (yalnız veya tüm teşebbüsle birlikte) elden çıkarılmasından doğan kazançlar da dahil olmak üzere, bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilir.

3. Uluslararası trafikte işletilen gemi veya uçak ya da iç suyollarında işletilen tek teknelerin veya söz konusu gemi, uçak ya da teknenin işletilmesiyle ilgili menkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, yalnızca teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu Akit Devlette vergilendirilecektir.

4. Bir akit devlet mukimi tarafından diğer akit devlette bulunan ve varlıklarının %50’den fazlası doğrudan ya da dolaylı olarak gayrimenkullerden oluşan bir teşebbüsün iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, bu diğer akit devlette vergilendirilebilir.

5. Daha önceki fıkralarda belirtilenlerin dışında kalan herhangi bir varlığın elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, yalnızca elden çıkaranın mukim olduğu Akit Devlette vergilendirilecektir.”

Bu fıkranın genel bir hüküm niteliğinde olduğunu söylemek yanlış olmaz⁷⁶⁵. Bu durumda anlaşmanın ilk dört fıkrasına girmeyen varlıkların elden çıkarılması kapsamında elde edilen kazançlar elden çıkarmanın mukim olduğu devlet tarafından vergilendirilecektir⁷⁶⁶.

Buna göre; Türkiye'nin bazı ülkelerle akdettiği vergi anlaşmaları kapsamında 12. maddede“satış” ibaresi yer alıyor ise, telif haklarının satışı neticesinde elde edilen gelirler bu madde kapsamında vergilendirilecektir⁷⁶⁷. Eğer böyle bir ibare yer almıyorsa, bu durumda telif haklarının satışından elde edilecek gelirler 13. madde kapsamında vergilendirilecektir⁷⁶⁸.

3.4 Katma Değer Vergisi Bakımından Telif Haklarının Vergilendirilmesi

3.4.1 Genel Olarak

Katma Değer Vergisi Kanunu'nu m.1'de verginin konusu belirlemiştir. Bu düzenleme gereğince konumuzu ilgilendirmesi açısından katma değer vergisinin konusuna girecek iki hususu belirtmek gerekmektedir.

Bunlardan ilki KDVK m.1/1-1 uyarınca; Türkiye'de yapılan ticari, zirai faaliyetler ile serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye konu olacağı hususudur.

İkincisi ise GVK m.70'de düzenlenen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinin de KDV'ye konu olacağı hususudur. (KDVK m.1/1-f).

Telif hakları bakımından KDV'ye tabi durumlar bu şekilde belirlendikten sonra işlemin hangi hallerde Türkiye'de yapıldığının tespiti gerekmektedir. Bu durum ise KDVK m.6'da düzenlenmiştir. Düzenleme gereğince;

⁷⁶⁵ Ferhatoglu, s.296.

⁷⁶⁶ Ferhatoglu, s.296.

⁷⁶⁷ Levent Başak, “2009 Takvim Yılında Dar Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişilerce Telif ve Patent Haklarından Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı.75, (Mart 2010), www.lebibyalkin.com.tr (5.3 2019)

⁷⁶⁸ Başak, 2009 Takvim Yılında Dar Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişilerce Telif ve Patent Haklarından Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi

- ✓ Malların teslim sırasında Türkiye’de bulunması,
- ✓ Hizmetin Türkiye’de yapılmasını,
- ✓ Hizmetten Türkiye’de faydalanılması hallerinde işlem Türkiye’de yapılmış kabul edilmektedir.(KDVK m.6).

3.4.2 Ticari Faaliyet Kapsamında Telif Haklarının Vergilendirilmesi

KDVK m.1 kapsamında Türkiye’de ticari faaliyet kapsamında yapılan mal ve hizmet teslimleri katma değer vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Katma değer vergisi ile muhatap olabilmek için ticari faaliyetin devamlı olarak yapılması gerekmektedir⁷⁶⁹. Faaliyetin devamlı yapılması gerektiğine ilişkin olarak ise dikkate alınması gereken yasal düzenleme KDVK m.1/2’de yer almaktadır. Buna göre verginin konusunu belirleyen bu hüküm, içerdiği 2. fıkra ile KDV’ye konu olacak ticari, zirai ve serbest meslek faaliyetlerinin devamlılığının, kapsamının ve niteliğinin GVK hükümlerine göre tespit edilmesini; GVK’da meseleye dair bir çözüm bulunamadığında, TTK ve diğer sair mevzuat hükümlerinin araştırılması gerektiğini düzenlemektedir. (KDVK m.1-2). Bu fıkra yapılacak faaliyet bakımından, katma değer vergisinin doğabilmesi için devamlılık unsurunu aradığını belirtmektedir. Bu durumu destekleyen açıklamalar Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde(KDVGUT)’de de yer almaktadır. KDVGUT I .A.1.1 bölümünde yer alan açıklamalardan da anlaşılaçağı üzere ticari, zirai, serbest meslek faaliyeti temelinde devamlı olarak yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabii olacak; arızı yapılan teslim ve hizmetler ise katma değer vergisine tabii olmayacaktır⁷⁷⁰.

Bu şekilde tespiti yapılan bir ticari faaliyet kapsamında telif haklarının ticari işletmeye dahil edilmesi, bu hakların kiralanması veya elden çıkarılması neticesinde elde edilecek kazanç ticari kazanç olarak kabul edilecek ve katma değer vergisi yükümlülüğü doğacaktır⁷⁷¹.

⁷⁶⁹ Doğu Sever, “KDV Açısından Patent Hakkının Elden Çıkarılması ve Kiralanması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.195, (Mart 2009), www.yaklasim.com.tr (14.06.2019).

⁷⁷⁰ Erkan Aydın ve Ersin Kaplan, “Fikri Mülkiyet Haklarında Vergilendirme İşlemleri”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt.13, Sayı.50, (2017), s.1355.

⁷⁷¹ Sever.

3.4.3 Serbest Meslek Faaliyeti Kapsamında Telif Haklarının Vergilendirilmesi

KDVK m.1’de serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine konu olduğunu düzenlemiştir. Burada da ticari faaliyette olduğu gibi serbest meslek faaliyetinin devamlılığı aranmaktadır. Bu durum 117 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nde⁷⁷² de ifade edilmiştir. Tebliğin serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal ve hizmet teslimlerine ilişkin 2.2 bölümünde serbest meslek faaliyetini sürekli olarak yapanların katma değer vergisine tabii olacağını; arızı olarak yapanların ise katma değer vergisine tabii olmayacağını düzenlenmiştir.

İdare bir özelgesinde telif hakkını devamlılık arz etmeyecek şekilde ve mutad meslek haline getirmeksizin elde eden kimselerin işlemlerinin KDV’ye konu olmayacağını; aksi durumun ise KDV’ye konu olacağını belirtmiştir⁷⁷³.

117 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nde serbest meslek faaliyeti kapsamında telif haklarının vergilendirilmesine ilişkin iki farklı uygulama bulunmaktadır⁷⁷⁴. Bu uygulamalar KDV’nin sorumlu sıfatı ile beyanı ve KDV’nin mükellefiyet tesis ettirmek sureti ile beyanı şeklindedir⁷⁷⁵. Aşağıda bu iki uygulamaya ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

3.4.3.1 KDV’nin Sorumlu Sıfatı ile Beyanı

KDV’nin sorumlu sıfatı ile beyan edilmesi GVK m.18 kapsamında gelir vergisinden istisna tutulmuş telif kazançları bakımından uygulama alanı bulan bir beyan yöntemidir. Meseleye dair açıklamalar 117 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nde ayrıntılı olarak yapılmıştır. Bu kapsamda GVK m.18 kapsamında yer alan

⁷⁷² 14.4.2012 tarih ve 28264 sayılı resmi gazete. <https://www.gib.gov.tr/node/89070>

⁷⁷³ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, S. B.07.1.GİB.4.06.18.02-32234-8024-160 sayı ve 22.3.2011 tarihli özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (14.07.2019).

⁷⁷⁴ Barış,

⁷⁷⁵ Barış,

teslim ve hizmetlerin münhasıran GVK m.94 yazılı kişi ve kurumlara yapılması halinde sorumlu sıfatı ile KDV beyanını bu kişi ve kurumlar yapacaktır⁷⁷⁶.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan istifade edebilmesi için KDV mükellefiyetinin sadece GVK m.18 kapsamına giren işlemler nedeni ile ilgili olması ve işlemlerin tamamının GVK m.94'te yazılı kişi ve kurumlara yapılması gerekmektedir⁷⁷⁷. Ayrıca sorumluluk uygulaması kapsamında tevkifat yapılabilmesi için GVK m.18 uyarınca işlem yapan kişilerin vergiyi, sorumlu sıfatı ile beyan edecek kişilere bu isteğini bildirmesi gerekmektedir⁷⁷⁸. Dolayısıyla sorumluluk uygulaması bir tercih meselesidir⁷⁷⁹. Bu uygulamayı tercih edenlerin beyan ve ödeme mükellefiyetleri sorumlu kimseler tarafından gerçekleştirilmektedir⁷⁸⁰. Bu durumda GVK m.18'de sayılan serbest meslek erbabı yukarıdaki şartlar birlikte gerçekleştiğinde KDV beyannamesi vermeyecek ve defter tutmayacaktır⁷⁸¹. İşlemin belgelendirilmesi ise VUK kapsamında yapılacaktır⁷⁸².

Bu uygulama kapsamında vergiyi sorumlu sıfatı ile beyan edecek olanlar, GVK m.94'te sayılan kişi ve kurumlar, GVK m.18'de yazılı işlemleri yapan serbest meslek erbabına yapacakları ödemelerde gelir vergisi stopaj tutarı dahil edilerek bulunan işlem bedeli üzerinden KDV hesaplayacaktır⁷⁸³. Hesaplanan bu KDV tutarı gelir vergisi stopaj matrahına dahil edilmeyecektir⁷⁸⁴.

3.4.3.2 KDV'nin Mükellefiyet Tesisi Sureti ile Beyanı

117 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalar ışığında KDV'nin mükellefiyet tesisi sureti ile beyan edilebilmesi için; ilk olarak mükellefin sorumluluk uygulamasındaki şartlara sahip olması ve fakat bu yöntemi

⁷⁷⁶ Volkan Ataoğlu, "Telif Kazançlarında KDV Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı. 317, (Şubat 2015), ss.22-24.

⁷⁷⁷ İmdat Türkay, "Telif Kazançlarında Katma Değer Vergisi Tevkifat", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.235, (Temmuz 2012), www.yaklasim.com.tr (18.05.2019).

⁷⁷⁸ Türkay, *Telif Kazançlarında Katma Değer Vergisi Tevkifat*

⁷⁷⁹ Mehmet Yücel, "Telif Hakkı ve İhtira Beraatları Kazançlarının Niteliği ve Vergilendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.272, (Ağustos 2015), www.yaklasim.com.tr (18.05.2019).

⁷⁸⁰ Yücel, *Telif Hakkı ve İhtira Beraatları Kazançlarının Niteliği ve Vergilendirilmesi*

⁷⁸¹ 117 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

⁷⁸² 117 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

⁷⁸³ 117 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

⁷⁸⁴ 117 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

seçmeyi tercih etmemesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu ilk ihtimalde serbest meslek erbabı aslında GVK m.18’de yer alan işlemleri GVK m.94’te sayılan kişi ve kurumlara yapmaktadır. Ancak GVK m.94’te yazılı kişi ve kurumların sorumlu sıfatı ile vergiyi beyan etmelerini ve ödemelerini istememektedir.

İkinci olarak esasen yukarıdaki kapsama girmesi mümkün olmayan serbest meslek erbabı katma değer vergisi beyannamesini mükellefiyet tesis ettirmek sureti ile verecektir.

Bu şekilde sorumluluk uygulamasını tercih etmeyen mükellefler ile esasen bu kapsama girmeyen mükelleflerin gerek GVK m.94’te yer alan kişi ve kuruluşlara gerekse bunlar dışındaki kişi ve kuruluşlara yaptıkları işlemleri nedeni ile hesaplanan KDV, kısmi tevkifat hükümleri saklı kalmak kaydı ile, kendileri tarafından mükellef sıfatı ile beyan edilip ödenecektir⁷⁸⁵. Bu mükellefler serbest meslek makbuzu düzenleyecek, defter tutacak ve KDV beyannamesi vereceklerdir⁷⁸⁶.

3.4.4 GVK m.70 Kapsamındaki Mal ve Hakların Kiraya Verilmesi Kapsamında Telif Haklarının Vergilendirilmesi

KDVK m.1-3/f’de yer alan düzenleme gereğince GVK m.70’de yer alan mal ve hakların kiralanması işlemleri katma değer vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

GVK m.70/6 uyarınca telif haklarının sahipleri ve yasal mirasçıları dışında kalan kişilerce kiraya verilmesinden elde edilecek kazancın türünün gayrimenkul sermaye iradı olacağı düzenlenmiştir⁷⁸⁷.

Bu iki hüküm birlikte değerlendirildiğinde telif haklarının, sahipleri ya da kanuni mirasçıları dışında kalan üçüncü kişiler tarafından kiraya verilmesi işlemleri katma değer vergisine tabi tutulacaktır⁷⁸⁸.

⁷⁸⁵ Türkay, *Telif Kazançlarında Katma Değer Vergisi Tevkifat*

⁷⁸⁶ Yakışıklı, ss.86-92.

⁷⁸⁷ Nazmi Karyağdı, “Telif Haklarına Dayalı İşlemlerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.213, (Eylül 2010), www.yaklasim.com.tr (23.06.2019).

⁷⁸⁸ Karyağdı,

Bu kapsamda ayrıca belirtmek gerekir ki GVK m.70 kapsamında sayılan mal ve hakların kiralama işlemlerinin katma değer vergisine tabi olması için, yapılan faaliyetin ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti olmasına gerek yoktur⁷⁸⁹.

Yine bu kapsamda telif haklarını kiralama işlemlerinin süreklilik arz edip etmemesinin önemi yoktur⁷⁹⁰.

Bu kiralama işlemleri ile ilgili KDV, 117 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca aşağıdaki şartları birlikte sağlaması halinde kiracı tarafından sorumlu sıfatı ile beyan edilecektir:

- ✓ Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeni ile KDV mükellefiyetinin bulunmaması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahildir),
- ✓ Kiracının KDV mükellefi olması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir).⁷⁹¹

Ayrıca kiracı aşağıda yazılı kimselerden ise kiralama faaliyetine ilişkin KDV kiracılar tarafından bu kapsamda tevkifata tabi tutulacaktır⁷⁹²:

- ✓ GVK'ya göre basit usulde vergilendirilenler(istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi),
- ✓ Banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'de istisna olan işletmeler,
- ✓ Sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirilerek beyanname vermeleri uygun görülenler,
- ✓ 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar⁷⁹³.

117 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca KDV'ye tabi kiralama işlerinde kiraya verenin başka faaliyetleri nedeni ile KDV mükellefi olması halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacaktır. Bu durumda kiraya veren, kiralama faaliyetlerine ait KDV'yi diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre

⁷⁸⁹ Aydın ve Kaplan, s.1356.

⁷⁹⁰ Kayağdı.

⁷⁹¹ 117 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

⁷⁹² Kaplan, s.240.

⁷⁹³ 117 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

beyan edecektir. Faaliyetleri gereği sadece 2 No.lu KDV beyannamesi vermelerini gerektirenler bu kapsamda mütalaa edilmeyecektir. Yukarıda belirtilenler hariç kiracının KDV mükellefi olmaması halinde de, faaliyetleri sadece 2 No.lu KDV beyannamesi vermelerini gerektirenlerdedahil olmak üzere, kira bedelinden hesaplanan KDV, kiraya veren tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilecektir. Kiraya verenin başka nedenlerle KDV mükellefiyeti olmaması bu uygulamaya engel değildir⁷⁹⁴.

3.5 Veraset ve İntikal Vergisi Bakımından Telif Haklarının Vergilendirilmesi

3.5.1 Genel Olarak

Servet üzerinden alınan veraset ve intikal vergisinin uygulama alanı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu⁷⁹⁵ (VİVK) m.1’de Türk vatandaşlarının malları ile Türkiye’de bulunan malların veraset yolu ile veya ivazsız bir şekilde bir kimseden diğerine intikali olarak belirtilmiştir⁷⁹⁶.

VİVK m.2’de ise “mal” tanımından neyin anlaşılması gerektiği açıklanmıştır. Buna göre veraset ve intikal vergisi bakımından “mal” tabiri; mülkiyete konu olabilen menkul ve gayrimenkuller ile mameleke girebilen bütün hak ve alacakları kapsamaktadır.

Veraset ve intikal vergisinin mükellefleri VİVK m.5 uyarınca veraset yolu ile veya ivazsız suretle mal iktisap edenlerdir.

3.5.2 Veraset ve İntikal Vergisi Bakımından Telif Haklarının Vergilendirilmesi

Veraset ve intikal vergisi bakımından vergiye konu olan “mal” kavramının mameleke dahil olacak her türlü hakkı da kapsadığı belirtilmişti. Bu kapsamda ilk

⁷⁹⁴ 117 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

⁷⁹⁵ 15.6.1959 tarih ve 10231 sayılı Resmi Gazete.

⁷⁹⁶ Mehmet Yücel, “Veraset ve İntikal(İvazsız Olarak) Elde Edilen Edinimlerde 2019 Yılında Uygulanacak İstisna Tutarları, Verginin Hesaplanması ve Beyanı, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.316, (Nisan 2019), www.yaklasim.com.tr. (14.06.2019).

bölümde de belirtilmiş olduğu üzere gayrimaddi haklardan olan telif hakları da bu verginin konusunu oluşturabilecektir. Telif hakları bir kimseye miras yolu ile intikal edilebilecek veya ivazsız olarak devredilebilecektir⁷⁹⁷.

Veraset yolu ile veya çeşitli şekillerde ivazsız olarak telif hakkı iktisap edenler, iktisap ettikleri bu hakları bir beyanname ile vergi dairesine bildirecektir⁷⁹⁸.

Veraset yolu ile ya da karşılıksız bir kazanma ile telif haklarının bir kimseden başka bir kimseye intikali söz konusu olduğunda bu hakların değerinin tespiti gerekmektedir⁷⁹⁹. Veraset ve İntikal Vergisi Kanun'u⁸⁰⁰(VİVK'u) m.10'da verginin matrahının VUK kapsamında belirlenecek değerler olacağını düzenlemiştir. VİVK m.10/2'de ise değerlendirme ölçütünün belirtilmediği durumlarda VUK'un servetlerin değerlemesine ilişkin hükümlerinin esas alınması gerektiği düzenlenmiştir.

VİVK m.10/2-g bendi gereğince tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklar ile bunlar dışında kalan her türlü hak (sınai ve edebi mülkiyet hakları ile imtiyazlar dahil) mükellef tarafından değerlendirilmeyecek ve ilk tarhiyatta nazara alınmayacaktır.

Bu yasal düzenleme gereğince şahsi servet olarak kabul edilen veveraset sureti ile ya da başka bir şekilde ivazsız olarak telif hakkı iktisap eden kimseler yalnızca bu hakların mahiyetlerini beyannamelerinde gösterecek; herhangi bir değerlendirme işlemi yapmayacaktır⁸⁰¹.

Telif hakları VİVK m.10/2 gereğince servetlerin değerlendirilmesine ilişkin VUK hükümleri nazara alınarak değerlendirilecektir.

VUK m.298 gereğince servetlerin değerlemesinde bakımından emsal bedelin takdir komisyonlarınca takdiri gerekmektedir⁸⁰². Takdir komisyonu VUK m.75 gereğince bu tespiti yaparken bilirkişi yardımından istifade edebilecektir⁸⁰³.

⁷⁹⁷ Kaplan, s.247.

⁷⁹⁸ Duman ve Karyağdı, s.119.

⁷⁹⁹ Kaplan, s.248.

⁸⁰⁰ 15.6.1959 tarih ve 10231 sayılı Resmi Gazete.

⁸⁰¹ Duman ve Karyağdı, s.119.

⁸⁰² Duman ve Karyağdı, s.119.

⁸⁰³ Duman ve Karyağdı, s.119.

Ayrıca VUK m.267/4 gereğince yargı organları tarafından yapılan tespitler emsal bedel olarak kabul edilmektedir⁸⁰⁴.



⁸⁰⁴ Kaplan, s.250.

4. SONUÇ

Korunmaya değer menfaatler hak kavramının konusunu oluşturmaktadır. Bu menfaatlerin neler olduğu zaman içinde hasıl olmuştur. Kişilerin oluşturdıkları fikri ürünler üzerinde menfaatlerinin olduğu ve bu menfaatlerin korunması gerektiği düşüncesi tarihsel süreç içinde çok da eskilere dayanmamaktadır. Fransız İhtilal'inden sonra eser sahiplerinin eserleri üzerinde mülkiyet hakkına sahip oldukları kabul edilmiştir. Bu fikir beraberinde kanunlaştırma sürecini başlatmıştır. Başta İngiltere olmak üzere pek çok Avrupa ülkesinde kanunlar hazırlanmıştır. Zamanla uluslararası ilişkilerdeki artış, eserlerin ulusal hukukta korunmaları konusunda yetersiz kalmıştır. Bu yetersizliğe çözüm bulmak isteyen ülkeler kendi aralarında ikili anlaşmalarla sorunu çözmeye çalışsalar da bu ikili anlaşmalar da yetersiz kalmıştır. Bu koruma isteği ve ikili anlaşmalardaki yetersizlik, beraberinde uluslararası düzenlemeleri getirmiştir. Böylece eser sahibinin eseri üzerinde manevi ve mali haklara haiz olduğu fikri ile çok sayıda kanun çıkarılmış ve bu alanda uluslararası düzenlemeler yapılmıştır.

Telif hakkına ilişkin ulusal mevzuatlarda ve uluslararası düzenlemelerde ortak bir tanım verilmemiştir. Böyle bir tanım vermek yerine bu haklara konu eserler sayılmıştır. Ortak bir tanım verilmesindeki güçlük, her bir devletin bu haklara konu olabilecek eserlerin kapsamını ayrı ayrı çizmek istemesinden ileri gelmektedir.

Bizim mevzuatımızda da telif haklarına yönelik bir tanım yer almamaktadır. Fikir ve sanat eserlerine yönelik düzenlemeleri içeren 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu, telif hakkı kavramına yönelik bir tanım vermemektedir. Anılan kanun telif hakkı yerine eser ve eser sahipleri kavramlarına ilişkin tanımlar içermektedir. Devamında ise eser sahibinin haklarını saymaktadır.

FSEK kapsamında eser; sahibinin hususiyetini taşıyan her türlü ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri olarak sayılan her çeşit fikir sanat ürünüdür.

Eser sahibi, eseri meydana getiren kişi ya da kişilerdir.

Eser sahibinin hakları ise, eser üzerinde eser sahibinin sahip olduğu manevi ve mali haklardır. Buna göre eser sahibinin eseri üzerinde adının belirtilmesini isteme hakkı vardır. Eseri umuma arz etme hakkı vardır. Eserinde yapılacak değişiklikleri men etme hakkı vardır. Eserin zilyet veya malikine karşı, eserden yararlanmayı talep etme hakkı vardır. Tüm bu haklar eser sahibinin manevi nitelikteki haklarıdır.

Eser sahibinin eseri üzerindeki mali hakları ise; eseri çoğaltma hakkı, eseri işleme hakkı, eseri yayma hakkı, temsil hakkı, işaret, ses ve görüntü nakline yarayan araçlarla umuma iletim hakkı, güzel sanat eserlerinin satışından pay isteme hakkıdır.

Bağlantılı hak sahipleri; eser sahibinin manevi ve mali haklarını ihlal etmeden, eser sahibinin iznini alarak eseri çeşitli şekillerde temsil ve icra eden kimselerdir. Bu kapsamda bir eseri özgün bir biçimde yorumlayan, tanıtan, anlatan, söyleyen, çalan ve çeşitli biçimlerde icra eden sanatçılar, fonogram yapımcıları ve radyo televizyon kuruluşları bağlantılı hak sahipleri olarak korunmaktadır.

Telif hakları genel olarak eser sahibinin eseri üzerinde sahip olduğu manevi ve mali hakların bütünü olarak ifade edilebilir.

Korunmaya değer bir menfaat olarak hakkında gerek ulusal hukukta, gerek uluslararası hukukta düzenleme yapılan telif haklarının hukuk düzeni içinde yerinin tespiti de önem arz etmektedir.

Hukukta pragmatik olarak yapılan kamu hukuku- özel hukuk ayrımı mevcuttur. Ayrımın temelini kamu hukukundan doğan haklar ile özel hukuktan doğan haklar oluşturmaktadır.

Kamu hukukundan doğan haklar, kaynağını hukuk kuralı olarak, anayasadan ve kamu hukukundan alan, genelde temel hak ve özgürlükler olmak üzere, özelde ise vatandaşların devlete karşı sahip oldukları yetkileri kapsayan haklarıdır.

Özel hukuktan doğan haklar ise kaynağını özel hukuktan alan, toplumu oluşturan bireyler arasındaki ilişkileri düzenleyen haklardır.

Özel hukuktan doğan haklar bakımından da bazı ayrımlar yapılmaktadır. Önemine binaen çalışmada nitelikleri bakımından yapılan ayrım dikkate alınmıştır. Bu kapsamda haklar; mutlak haklar ve nisbi haklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Mutlak haklar; hakkın sahibine, hakkın konusu üzerinde en geniş yetkiler veren, herkese karşı ileri sürülebilen ve herkes tarafından da ihlale açık olan haklardır.

Nisbi haklar; sadece belirli bir hukuki ilişki içerisinde yer alan kişi veya kişilere karşı ileri sürülebilen ve yalnızca bu kişi veya kişilerce ihlale açık olabilen haklardır

Telif hakları özel hukuktan doğan haklardır. Telif haklarının özel hukuk içerisinde mütalaa edilmesi, telif hakkı sahibinin iradesini serbestçe, herhangi bir sınırlamaya dayanmadan tecelli ettirebilmesi ile ilgilidir.

Telif hakları mutlak haklardır. Telif haklarında nisbilik söz konusu değildir. Telif hakkı sahibi, aynen mülkiyet hakkı sahibi gibi, şahsiyet hakkı sahibi gibi herkese karşı ileri sürebileceği bir hakka sahiptir.

Telif haklarının alım satım, kiralama, devir, temlik gibi hukuki işlemler konu olması bu hakların vergilendirilmesini de beraberinde getirmiştir. Bu kapsamda vergi kanunlarında bazı düzenlemeler yapılmıştır. Telif haklarının vergilendirilmesine yönelik yapılan incelemede, vergi kanunlarında yer alan düzenlemeler dikkate alınmıştır.

Bu kapsamda ilk olarak Vergi Usul Kanunu kapsamında bir inceleme yapılmıştır. Bunun neticesinde telif haklarının, gayrimenkuller bakımından uygulanan değerlendirme hükümlerine tabii olacağı sonucuna varılmıştır. Bu sonuca varmakta, telif haklarının hukuk sistemi içinde gayrimaddi haklar içinde mütalaa edilmesi rol oynamıştır.

Vergi Usul Kanunu gayrimaddi hakların, gayrimenkullerin tabii olduğu değerlendirme hükümlerine tabii olacağı düzenlenmiştir. Bu düzenleme gereğince, gayrimaddi haklar içerisinde yer alan telif haklarının da gayrimenkuller gibi maliyet bedeli esas alınarak değerlendirilecektir. Esas alınacak bu maliyet bedeli ise, telif hakkı satın alınırken ödenen bedelden ve buna ilişkin diğer giderlerden oluşacaktır.

İkinci olarak Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan düzenlemeler açısından bir inceleme yapılmıştır. Bu kapsamda gelir vergisi kanununda yer alan tam mükellef ve dar mükellef ayrımı dikkate alınarak her bir gelir unsuru bakımından telif haklarının ne şekilde vergilendirileceği hususu incelenmiştir.

Gelir unsurlarından olan ticari kazanç kapsamında yapılan incelemeler neticesinde telif haklarının ticari kazançta konu olabileceği durumlar tespit edilmiştir. Bu tespitlerin bir kısmı ticari faaliyet kavramından yola çıkarak yapılmış; bir kısmı ise GVK’da yer alan düzenlemelerin yorumlanması sureti ile yapılmıştır.

Ticari faaliyet kavramından yola çıkılarak yapılan tespitlerde, ticari kazancın; ticari ve sınai bir faaliyet kapsamında elde ediliyor olması dikkate alınmıştır. Bunun neticesinde telif haklarının ticari kazançta konu olabilmesinin; ancak ticari bir faaliyet kapsamında mütalaa edilebilmesi halinde mümkün olacağı sonucuna ulaşılmıştır. Bu kapsamda eser oluşturma işinin ticari bir organizasyon bünyesinde gerçekleştirilmesi ve bu eserlerin satım işlemine konu edilmesi halinde elde edilecek kazancın ticari kazanç olacağı tespit edilmiştir.

Yapılan bir başka tespit ise, ticari bir organizasyon bünyesinde çalışan işçilerin oluşturdukları eserlerin, işletme tarafından satım işlemine konu edilmesi neticesinde elde edilecek kazançların da ticari kazanç olduğuna ilişkindir.

Eser sahipleri tarafından veya bu kimselerin mirasçıları tarafından telif haklarının işletmeye sermaye olarak konulması neticesinde, elde edilecek kazancın da ticari kazanç olarak dikkate alınacağı sonucuna varılmıştır.

Bilgisayar programları bakımından yapılan inceleme neticesinde ise, Türkiye’de mukim bazı işletmelerce, yurtdışından satın alınan bu programların kaydedilmiş ortamlar vasıtasıyla piyasaya sürülmesi veya değiştirilerek piyasaya sürülmeleri halinde elde edilecek kazançların ticari kazanç olacağı sonucuna varılmıştır.

Ticari kazanç kapsamında telif haklarının vergilendirilmesine ilişkin olarak GVK m.70/5 ve GVK m.70/6’da yer alan düzenlemeler neticesinde, telif haklarının bir

işletme bünyesinde kiraya verilmesi halinde oluşacak kazancın ticari kazanç olacağı sonucuna varılmıştır.

Ticari kazanç kapsamında telif haklarının ne şekilde vergilendirileceğine dair Gelir Vergisi Kanun'u kapsamında yapılan inceleme neticesinde özellik arz eden bir yasal düzenlemeye rastlanılmamıştır. Buna göre telif haklarının vergilendirilmesinde, ticari kazancın vergilendirilmesine ilişkin genel hükümlerin dikkate alınması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Gelir unsurlarından olan serbest meslek kazancı kapsamında yapılan inceleme neticesinde, eser oluşturma faaliyetinin, şahsi mesaiye, ilmi ve mesleki bir bilgiye veya ihtisasa dayalı olarak yapılması durumunda elde edilecek kazancın serbest meslek kazancı kapsamında vergilendirileceği sonucuna varılmıştır.

GVK m. 70/6'da yer alan parantez içi hüküm incelendiğinde, telif haklarının müellifleri veya bu kimseleirnin kanuni mirasçıları tarafından kiralanması halinde oluşacak kazancın, serbest meslek kazancı olacağı sonucuna varılmıştır.

GVK mükerrer m.80/3 hükmünün incelenmesi neticesinde ise , telif haklarının müellif ya da bu kimselerin kanuni mirasçıları tarafından elden çıkarılması neticesinde elde edilecek kazancın da serbest meslek kazancı olarak kabul edileceği yorumu yapılmıştır.

Tespiti yapılan bu durumların vergilendirilmesi bakımından Gelir Vergisi Kanun'unda özellik arz eden bir hükme rastlanılmamıştır. Buna göre telif haklarının tespiti yapılan bu durumlar kapsamında vergilendirilmesinde genel hükümler uygulama alanı bulacaktır.

Gelir Vergisi Kanun'u, eser üretmeyi teşvik etmek, üretilen eser sayısını arttırmak, ülkenin kültür ve gelişmişlik seviyesine vergi mevzuatı olarak katkıda bulunmak amaçları ile 18. maddesinde istisnai bir düzenlemeye yer vermiştir.

İstisna kapsamında yapılan inceleme neticesinde, istisnadan yararlanma hakkının tüm eser sahiplerine değil, yalnızca maddede yazılı olan müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlere ve bu

kimselerin kanuni mirasçılarına tanınmış olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Eser sahiplerine yönelik yapılan bu sınırlama istisnanın amacına uygun değildir. Bu tarz bir sınırlama yapılmak yerine eser üretebilecek ve bunu ekonomik olarak değerlendirecek her bireyin istisna kapsamında yer bulması maddenin düzenleniş amacına daha uygun olabilirdi. Eser sahiplerinin kanuni mirasçılarının istisna kapsamına dahil edilmesi durumu da kanatımızca düzenlemenin amacı ile bağdaşmamaktadır. Bunun nedeni kanuni mirasçılarının herhangi bir fikir sanat eseri meydana getirmiyor olmalarıdır. Madde kapsamından kanuni mirasçılarının çıkarılması hükmün konulma amacına daha uygun olacaktır.

İstisna kapsamında yapılan inceleme neticesinde, istisnadan yararlanma bakımından Fikir ve Sanat Eserleri Kanun’unda düzenlenen eser türlerinin hepsine eşit imkan sunulmadığı sonucuna varılmıştır. Buna göre yalnızca, şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserler ile kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserlerin istisnadan yararlanabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

İstisna kapsamında yapılan inceleme neticesinde, eserlerin değerlendirilme şekline de bir sınırlama getirilmiş olduğu tespit edilmiştir. Bu kapsamda ilk kısımda yer alan; şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerin gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlanması faaliyetinin vergiden istisna tutulduğu tespit edilmiştir. İkinci kısmında ise; kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde edilecek hasılat vergiden istisna tutulduğu tespit edilmiştir.

Bu kapsamda ilk kısımda yazılı eserlerin satımı, kiralama, üzerindeki hakların devri ve temlik işlemleri neticesinde elde edilecek hasılatın vergiden müstesna olmayacağı anlamı çıkmaktadır. Bu ise istisnanın konuluş amacına hiç uygun değildir. Amaç üreten kimseye vergisel anlamda yardımcı olmaksızın, o kimseyi üretmeye teşvik etmekse, ülkedeki eser sayısını arttırmaya hizmet etmekse, eser sahipleri, her türlü eseri

istediği şekilde değerlendirebilmelidir. Bu değerlendirme işlemlerinin her biri de vergiden istisna tutulmalıdır.

İstisna bakımından yapılan inceleme neticesinde, GVK m.94 kapsamında stopajın, hasılat üzerinden yapıldığı tespit edilmiştir. Stopajın hasılat üzerinden yapılması, telif kazanç sahiplerinin bu eserleri oluştururken katlanmak zorunda kaldıkları giderlerin, hasılat içinde vergilendirilmesine neden olmaktadır. Bu durumda ise eser sahipleri, daha fazla vergi ödemek zorunda kalmaktadırlar. Bunu önlemek adına eserlerini 94.maddedeki kişi ve kurumlara satan ya da kiralayan eser sahiplerine, eserleri için yaptıkları giderleri, satış hasılatından düşme imkanı tanınması yerinde olacaktır.

Gelir unsurlarından olan ücret geliri kapsamında yapılan inceleme neticesinde, telif hakları bakımından farklı bir vergilendirme işlemine rastlanmamıştır. Bu kapsamda bir işverene bağlı olarak, onun emir ve talimatları kapsamında eser meydana getiren kişinin elde edeceği gelirin, ücret geliri olarak kabul edilmesi ve bu kapsamda vergilendirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Gelir unsurlarından olan gayrimenkul sermaye iradı bakımından yapılan inceleme neticesinde, telif haklarının, eser sahibi ya da bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kişiler tarafından kiraya verilmesi durumunda elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı olacağı ve bu kapsamda vergilendirileceği sonucuna ulaşılmıştır. Kiraya verilecek telif haklarının kira bedelinin “emsal bedelden” düşük olamayacağı, bedelsiz olarak kiraya verilen telif haklarının emsal bedellerinin kira bedeli olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Gelir unsurlarından olan diğer kazanç ve iratlar kapsamında yapılan inceleme neticesinde ise, telif haklarının değer artış kazancı ya da arazi kazanç kapsamında vergilendirilebileceği tespit edilmiştir.

Buna göre, telif haklarının, eser sahipleri ya da bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kişiler tarafından elden çıkarılması değer artış kazancı kapsamında vergilendirilecektir.

Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyet neticesinde elde edilen hasılat ise arızı kazanç olacak ve bu kapsamda vergilendirilecektir. Gelir Vergisi Kanunu madde 18’de yer alan istisna hükmü bakımından kazancın arızı serbest meslek faaliyeti neticesinde elde edilmiş olması önem taşımamaktadır. Bir başka deyişle arızı olarak elde edilen serbest meslek faaliyeti neticesinde elde edilen kazançlarda maddedeki şartları sağlaması halinde istisnadan yararlanacaktır.

Gelir Vergisi Kanun’u bakımından son olarak dar mükellef gerçek kişiler bakımından telif haklarının ne şekilde vergilendirileceği hususu incelenmiştir. Bu kapsamda her bir gelir unsuru ayrı ayrı incelenmiştir.

Ticari kazanç kapsamında yapılan inceleme neticesinde, Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi olan bir kimse tarafından ve bu yerlerde ya da bu temsilcilikler vasıtası ile telif hakkı kaynaklı bir kazanç elde edildiğinde, kazancın Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı ve bu kapsamda vergilendirileceği sonucuna varılmıştır.

Serbest meslek kazancı kapsamında yapılan inceleme neticesinde, telif hakkına konu serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi neticesinde bir kazanç elde edildiğinde, bu kazancın Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı ve serbest meslek kazancı kapsamında vergilendirileceği sonucuna varılmıştır. GVK m.18’de yer alan istisna bakımından tam ve dar mükellef ayrımı gözetilmemiştir. Dolayısıyla maddede yer alan koşulları sağlayan dar mükellef gerçek kişiler de bu istisna hükmünden istifade edebileceklerdir.

Ücret geliri bakımından yapılan inceleme neticesinde, bir hizmet erbabına bağlı olarak telif hakkına konu faaliyetin Türkiye’de gerçekleştirmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi durumlarında kazancın Türkiye’de elde edilmiş kabul edileceği ve bu kapsamda vergilendirileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Gayrimenkul sermaye iradı kapsamında yapılan inceleme neticesinde, dar mükellef gerçek kişilerce telif haklarının Türkiye’de kiralanması halinde elde edilen kazancın niteliğinin gayrimenkul sermaye iradı olacağı ve kazancın Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı sonucuna varılmıştır.

Diğer kazanç ve iratlar bakımından yapılan inceleme neticesinde ise, dar mükellef gerçek kişilere telif ve patent haklarının satışı neticesinde yapılacak ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı tespit edilmiştir.

Telif haklarının vergilendirilmesi bakımından Kurumlar Vergisi Kanun'u kapsamında yapılan inceleme neticesinde ise kurumların eser meydana getirebilmelerinin fiilen imkansız olduğu sonucuna varılmıştır.. Kurumların telif hakkı sahibi olabilmeleri açısından iki ihtimal tespit edilmiştir. İlk ihtimalde kurumlar, bünyelerinde çalıştırdıkları personel aracılığı ile bir eser meydana getirebilirler. İkinci ihtimalde ise, başkalarının oluşturduğu eserler üzerindeki hakları satın alarak, kiralayarak ya da devralarak telif hakkı sahibi olabilmektedir. Sahip oldukları bu telif haklarını çeşitli şekillerde değerlendirerek bir kazanç elde eden kurumların bu kazançlarının ticari kazanç olduğu ve kurumun elde ettiği diğer kazançlarla birleştirilerek vergilendirileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Dar mükellef kurumlar bakımından yapılan inceleme neticesinde yapılacak vergi kesintisi bakımından özellik arz eden iki durumun tespiti yapılmıştır. Buna göre ilk olarak dar mükellef bir kurumun sahip olduğu telif hakkını kiraya vermesi neticesinde elde edeceği gayrimenkul sermaye iradı üzerinden ödemeyi yapan kişi ya da kurumlarca tevkifat yapılacaktır. İkinci olarak ise ticari veya zirai bir kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif haklarının devrinden ya da temlikinden elde edilen kazançlar üzerinden ödemeyi yapanlarca tevkifat yapılacaktır.

Son olarak bu başlık altında uluslararası vergi anlaşmaları kapsamında telif haklarının durumuna dair bir inceleme yapılmıştır. Yapılan bu inceleme neticesinde telif haklarından elde edilecek kazançların bu anlaşmalar bakımından gayrimaddi hak bedeli ya da sermaye değer artış kazancı kapsamında vergilendirileceği sonucuna varılmıştır.

Telif haklarının vergilendirilmesinde Katma Değer Vergisi Kanun'u bakımından yapılan incelemede arızilik ve devamlılık kavramlarının önemli olduğu tespit edilmiştir. Buna göre arızı serbest meslek faaliyeti neticesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'nin konusunu oluşturmamaktadır. Devamlı olarak yapılan serbest

meslek faaliyeti neticesinde yapılan teslim ve hizmetler bakımından ise KDV doğmaktadır.

Ticari faaliyet kapsamında, telif haklarının kiralanması veya elden çıkarılması neticesinde elde edilecek kazancın ticari kazanç olarak kabul edileceği ve katma değer vergisi mükellefiyeti doğuracağı sonucuna varılmıştır.

Eser oluşturma faaliyeti, serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilmiştir. Gelir Vergisi Kanun’unda telif kazançlarına ilişkin istisna düzenlemesi mevcuttur. Bu istisna hükmü aynı kanunun 94. Maddesinde yer alan kişi ve kurumlarca yapılan ödemelerde stopaj uygulamasına engel olmamaktadır. Bu istisnaya paralel olarak Vergi Usul Kanunu istisnadan yararlanacak olan kişilerin defter tutma, makbuz düzenleme gibi sorumluluklarının olmadığını hükme bağlamıştır.

Buraya kadar bir sorun yoktur. Meseleye katma değer vergisi uygulaması girdiğinde gelir vergisinden istisna edilen bu kişiler katma değer vergisi bakımından mükellef olmaktadır. Bu mükellefiyet beraberinde defter tutma, beyanname verme gibi şekli yükümlülükler doğurmaktadır. Oysa gerek Gelir Vergisi Kanunu m.18 kapsamında yer alan serbest meslek mensupları bu faaliyetlerini devamlı olarak da yapsalar arızı olarak da yapsalar defter tutmamakta ve beyanname vermemektedirler.

Bunu fark eden ve engellemek isteyen Maliye Bakanlığı 117 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği yayınlamıştır. Bu tebliğde Gelir Vergisi Kanunu m.18 kapsamındaki teslim ve hizmetlerin aynı kanunun 94. maddesinde yazılı kişi ya da kurumlara yapılması halinde, durumun, vergi sorumlularına bildirilmesi gerektiğini düzenlenmiştir.

Bu kapsamda mükellefler, faaliyetlerinin arızı olduğunu ve KDV’ye tabii olmadığı vergi sorumlularına bildirebilecektir. Faaliyetleri arızı nitelikte olmayan mükellefler ise, vergi sorumlusundan, gelir vergisi bakımından yapacağı stopajın yanında, KDV tevkifatı yapmasını da isteyebileceklerdir. Gelir Vergisi m.18’de yer alan istisnadan yararlanamayan telif hakkı kazanç sahibi serbest meslek mensupları ile KDV’nin sorumlu sıfatı ile ödenmesini seçmeyen ve istisnadan yararlanabilen serbest meslek mensupları KDV bakımından mükellefiyet kaydı tesis ettireceklerdir.

Tebliğin meseleye dair bulmuş olduğu bu çözüm çok doğru değildir. Çünkü Gelir Vergisi Kanunu m.94’te yer almayan kişi veya kurumlara teslim ve hizmet yapan ve 18.maddedeki istisnadan yararlanan serbest meslek mensupları vardır. Bu kimseler yaptıkları bu hizmet ve teslimler bakımından KDV mükellefidir. Dolayısıyla bu kimselerin defter tutma ve beyanname verme yükümlölükleri vardır.

Bu durum, Gelir Vergisi Kanunu m.94’te sayılan kişi ve kurumlara teslim ve hizmette bulunanlar ile bulunmayanlar arasında adaletsiz bir uygulamaya neden olacaktır. Bu adaletsizliğin önlenbilmesi için Katma Değer Vergisi Kanun’unda(KDVK’nunda) da benzer bir istisna hükmüne yer verilmesi daha doğru olacaktır.

Veraset ve İntikal Kanunu bakımından yapılan inceleme neticesinde ise; veraset ve intikal vergisine konu olan “mal” kavramının mameleke dahil olacak her türlü hakkı da kapsadığı, bu kapsamda telif haklarının da bu verginin konusu olabileceği sonucuna varılmıştır. Telif haklarının ivazsız olarak veya veraset yolu ile iktisabı halinde, bu hakları iktisap edenler bir beyanname ile durumu vergi dairesine bildireceklerdir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akıntürk, Turgut ve Derya Ateş Karaman. **Medeni Hukuk**. Tıpkı 15. Baskı. İstanbul: Beta, 2010.
- Akipek, Jale ve Turgut Akıntürk. **Türk Eşya Hukuku**. 1. Basım. İstanbul: Beta Kitabevi, 2009.
- Ateş, Mustafa. **Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Hakların Kapsamı ve Sınırlandırılması**. 1.Basım. Ankara: Seçkin Kitabevi, 2003.
- Ayhan, Rıza Mehmet Özdamar ve Hayrettin Çağlar. **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Hükümlerine Göre Ticari İşletme Hukuku Genel Esaslar**. 6362 sayılı SPK ve Ticaret Sicili Yönetmeliği hükümlerine göre Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Yetkin Kitabevi, 2013.
- Ayiter, Nuşin. **Hukukta Fikir ve San'at Ürünleri (En Son Değişiklerle)**. 2. Baskı. Ankara: Sevinç Matbaası, 1981.
- Beşiroğlu, Akın. **Fikir Hukuku Dersleri**. 4. Baskı. İstanbul: Arkan Yayınevi, 2006.
- Bilici Nurettin ve Adem Bilici. **Mali Hukuk**. Güncelleştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı. Ankara: Savaş Kitabevi, 2016
- Bilge, Necip. **Hukuk Başlangıcı**. 23. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2008.
- Ceritoğlu Sengel, Filiz. **Fikir ve Sanat Eserleri Hukukunda İntihal ve Esinlenme**. Birinci Baskı. Ankara: Seçkin, 2009.
- Çavdar, Seyit. **Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Emsal Kararları (2014-2015-2016-2017)**. Birinci Baskı. Ankara: Adalet, 2017.
- Duman Ömer ve Nazmi Karyağdı, **Telif Kazançlarının Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirilmesi**, Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2010,
- Erel, Şafak N. **Türk Fikir ve Sanat Hukuku**. 3. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2009.
- Gökyayla, Emre K. **Telif Hakkı ve Telif Hakkının Devri Sözleşmesi**. En son Değişiklikleri ile 2. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2001.
- Güneş, Gülsen. **Türk Hukukunda Entelektüel Sınai Haklar ve Vergilendirilmesi**. 1. Basım, İstanbul: ALFA, 1997

- Güneş, İlhami. **Uygulamada Fikir ve Sanat Eserleri Hukuku**. Güncellenmiş 2. Baskı. Ankara: Seçkin, 2015.
- Hisch, Ernst E. **Hukuki Bakımdan Fikrî Sâı**.İkinci Cilt, İstanbul: İktisadi Yürüyüş Matbaası ve Neşriyat Yurdu, 1943.
- Kaçak, Nazif. **Açıklamalı-İçtihatlı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu**. 1. Baskı. Ankara: Kartal Yayınevi, 2004.
- Kaplan, Ersin.**Fikri Mülkiyet Haklarının Vergilendirilmesi**.1. Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2018.
- Karakuzu Baytan, Dilek. **Fikir Mülkiyeti Hukuku Kavramlar**. 1. Baskı. İstanbul: Beta, 2005.
- Karasu, Rauf, Cahit Suluk ve Temel Nal. **Fikri Mülkiyet Hukuku**.Birinci Baskı. Ankara: Seçkin, 2017.
- Kayar, İsmail ve İlhan Üzülmmez, **Hukukun Temel Kavramları**. Güncellenmiş 11. Baskı. Ankara:Seçkin Kitabevi. 2018.
- Kılıçoğlu, Ahmet. **Sınai Haklarla Karşılaştırmalı Fikri Haklar**. Genişletilmiş Gözden Geçirilmiş 3. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2017.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**.Cilt:3 (Vergi Usul Kanunu), İstanbul:Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2013.
- Oktar, Ateş. **Türk Vergi Sistemi**, 1.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2016.
- Öncel Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**.Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 27. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2018.
- Öztan, Bilge. **Medeni Hukukun Temel Kavramları**.30.Basım. Ankara: Turhan Kitabevi, 2009.
- Öztan, Fırat. **Fikir ve Sanat Eserleri Hukuku**.1. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2008.
- Sümer, Haluk Hadi. **Hukuka Giriş Kavramlar &Kurumlar**.Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara: Seçkin, 2018.
- Suluk, Cahit ve Ali Orhan. **Uygulamalı Fikri Mülkiyet Hukuku Cilt 2 Genel Esaslar Fikir ve Sanat Eserleri**. 1. Baskı. İstanbul: Arıkan Yayınevi, 2005.
- Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**.16. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019.

Tekinalp, Ünal. **Fikri Mülkiyet Hukuku**.Güncelleştirilmişve Genişletilmiş Beşinci Baskı. İstanbul: Vedat Yayıncılık, 2012.

Twomey, David P ve Marianne Moody Jennings. **Anderson's Business Law and The Legal Environment**. 21st Edition. USA: South-Western Cengage Learning, 2011.

Ürel, Gürol. **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**.Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Ankara:Seçkin, 2015.

Yarsuvat, Duygun**Türk Hukukunda Eser Sahibi ve Hakları**. Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul: Güryay Matbaacılık, 1984.

Yavuz, Levent, Tülay Alıca ve Fethi Merdivan. **Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu Yorumu**. İkinci Baskı.Ankara: Seçkin, 2014.

Yıldırım, Musa. **Gayrimaddi Haklar veVergilendirilmesi**. 1.Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011.

Sürekli Yayınlar

- Akbulut, Akın. “Bilgisayar Yazılım Geliştirme Faaliyeti ve Yapılan Harcamaların Muhasebeleştirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.287, (Temmuz 2005), www.vergidunyasi.com(25.02.2019).
- Arıkan, Ayşe Saadet. “Avrupa Topluluğunda Fikri Sınai Mülkiyet Hakları ve Son Gelişmeler”, **Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi**, Cilt.7, Sayı.1, (Güz, 2007), ss.149-173.
- Ataoğlu, Volkan. “Telif Kazançlarında KDV Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı. 317, (Şubat 2015), ss.22-24.
- Aydemir, İsa. “Kurumlar Vergisinde Tam ve Dar Mükellef Esasına Göre Vergilendirme”,**Yaklaşım Dergisi**, Sayı.222, (Haziran 2011), www.yaklasim.com.tr (23.06.2019).
- Aydın Erkan ve Ersin Kaplan. “Fikri Mülkiyet Haklarında Vergilendirme İşlemleri”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt.13, Sayı.50, (2017), ss.1339-1360.
- Barış, Abdullah. “Gelir ve Katma Değer Vergisi Açısından Telif Hakları ve İhtira Beratlarından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.318 (Mart 2015), ss.131-142.
- Başak, Levent. “2009 Takvim Yılında Dar Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişilerce Telif ve Patent Haklarından Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı.75, (Mart, 2010), www.lebibyalkin.com.tr (5.3 2019),
- Başak, Levent. “Yurtdışı Menşeli Bilgisayar Yazılımları Karşılığında Yabancı Kurumlara Yapılacak Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları ve Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.325, (Ekim 2015), ss.9-21.
- Başak, Levent. “Yurtdışında Tasfiyesi Devam Eden Yabancı Bir Kuruma Yapılan Ödemeler Üzerinden KVK’nın 30.maddesi Uyarınca Tevkifat Yapılabilir mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.308, (Ağustos 2018), www.yaklasim.com (22.06.2019).
- Batun, Mehmet. “OECD Model Anlaşmasına Göre Gayrimaddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı.419, Temmuz 2016, ss.198-208.
- Bekler, Muhittin. “Gelir Vergisi Kanununda Düzenlenen “Telif Kazancı İstisnası” ve “Serbest Meslek Kazancı” Müesseselerinin Uygulamada Ortaya Çıkarttığı Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı.315, (Kasım 2007), ss.109-121.
- Budak Tamer ve Metin Saban, “Müzayede Yoluyla Satılan Sanat Eserlerinin Vergilendirilmesi, Değerlemesi, Amortismanı”, **Maliye Dergisi**, Sayı.159 (Temmuz-Aralık 2010), s.167-182.

- Bülter, Ahmet. “Eser Sahibinin Hakları ile Bağlantılı Haklar”. **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt.18. Sayı.59, (2005), ss.90-107.
- Çalışkan, Mustafa Güney. “Üç Boyutlu Yazıcılar ve Gelecekte Yaratacağı Olası Fikri Haklar Çalışmaları”, **Ankara Barosu Fikri Mülkiyet ve Rekabet Hukuku Dergisi**, Cilt.17, Sayı.2, (2015), ss.59-90.
- Çam, Muzaffer. “Gayrimaddi Hakların Niteliği, Değerleme ve Amortisman Ayırma İlkeleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.85, (Eylül 1988), www.vergidunyasi.com(13.02.2019).
- Çiçen Ali ve Nuray Serdaroğlu Erbil, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri ve Temettü, Faiz, Gayrimaddi Hak Bedeli Kapsamında Vergi Anlaşmalarında Korunmalı Mahsup”, **Vergi Dünyası**, Sayı.362, Ekim 2011, ss.35-43.
- Çölgezen, Övül. “Uluslararası Çifte Vergilendirme-”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.206, (Şubat 2010), www.yaklasim.com.tr(17.06.2019).
- Çölgezen, Övül. “Uluslararası Çifte Vergilendirme-”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.207, (Mart 2010), www.yaklasim.com.tr(18.06.2019).
- Dakın, Mustafa. “Müzik Albümlerinde Gayrimaddi Hak”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.225, (Mayıs 2000), ss.120-137.
- Dedeler Bezirci, Pervin. “Telif Hakları Kapsamında Kiralama ve Ödünç Verme Hakkı ile İlgili Avrupa Birliği Direktifleri ve Kütüphanelere Yansımaları”, **Legal Fikri ve Sınai Haklar Dergisi**, Cilt.4, Sayı. 16, (2008), ss.831-847.
- Demir, Alper Cihad. “OECD Yorumları Çerçevesinde Gayrimaddi Hak Bedellerinin Kapsamı”, **Vergi Dünyası**, Sayı.377, Ocak 2013, ss.71-77.
- Demirci, Zeynep. “Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Hukuksal Niteliği ve İç Hukuka Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı.430, Haziran 2017, ss.20-28.
- Demiroğlu, Mehmet. “Patentler, Markalar ve Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.363, (Kasım 2011), ss.43-50.
- Deran Ali ve Adalet Acar, “Maddi Duran Varlıkların Değerleme Esasları ve Amortisman İşlemleri Açısından TMS 16, BOBİ FRS Bölüm 12 ile Vergi Usul Kanunu Kapsamında İncelenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.449, (Ocak 2019), www.vergidunyasi.com (23.06.2019).
- Doğrusöz, Mehmet Ezhan. “Serbest Meslek Kazançlarında Giderlerin İndirimi Düzenlemesi”, Sayı.314. (Şubat 2019), **Yaklaşım Dergisi**, www.yaklasim.com.tr (06.04.2019).
- Duman, Ömer. “Telif Haklarından Elde Edilen Kazançların GVK Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı.217 (Eylül 1999), ss.83-91.

- Dündar, Hakan. “Telif Haklarının Vergisel Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:402, Şubat 2015, ss.137-142.
- Egeli Haluk ve Güngör Özcan, “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yolları ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.396, Ağustos 2014, ss.75-90.
- Erdil, Engin. “Fikir ve Sanat Eserleri Hukukunda Eser Sahibinin Pay ve Takip Hakkı”. **Legal Fikri ve Sınai Haklar Dergisi**, Cilt.5. Sayı.17, (2009), ss.63-74.
- Ferhatoğlu, Emrah. “Türk Vergi Anlaşmaları Hukukunda Sermaye Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt.71, No.1, 2016, ss.279-301.
- Gedik, Birgül. “Televizyon Dizilerinde Amortisman Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.241 (Eylül 2001), ss.114-124.
- Gönen, Çoşkun. “Eser, Eserin Korunma Koşulları ve Bilgisayar Programlarının Eser Niteliği”, **Legal Fikri ve Sınai Haklar Dergisi**, Cilt. 6, Sayı.21, (Nisan 2010), ss. 39-54.
- Günay, Fehmi. “Vergi Usul Kanununa Göre İktisadi İşletmelere Dahil Gayri Maddi Hakların Değerlemesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.247, (Nisan 2009), www.vergisorunlari.com.tr (23.06.2019).
- Güngör, Ahmet Feridun “Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı.190, ss.30-51.
- Gürel, Sinan. “Gayrimaddi Hakların Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi ve Bununla İlgili Emsal Çalışma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:285, (Haziran 2012), ss.173-179.
- Hurşitoğlu, Özge İnci. “Telif Hakları İstisna Yanılgısı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.339, Aralık 2016, ss.90-99.
- İmdat Türkay, “Telif Kazançlarında Katma Değer Vergisi Tevkifat”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.235, (Temmuz 2012), www.yaklasim.com(18.05.2019).
- Karabulut, Mehmet Fatih. “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik BM ve OECD Modellerinin Karşılaştırılması”, **Vergi Dünyası**, Sayı:398, Ekim 2014, s.89-98.
- Karyağdı, Nazmi. “Telif Haklarına Dayalı İşlemlerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.213, (Eylül 2010), www.yaklasim.com (23.06.2019).
- Kaynak Harun ve Murat Ürkmez, “Bilgisayar Yazılım Bedellerini Gider Niteliği ve Yatırım İndirimi Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.1, (Mayıs 1999), ss.85-92.

- Kılıç, Bilge. “Fikir ve Sanat Eserleri Hukukunda “Eser” kavramı”. **Legal Fikri ve Sınai Haklar Dergisi**. Cilt.1, Sayı.1, (Mayıs 2005), ss.105-119.
- Mengüloğlu, Harun Yalçın. “Gayrimaddi Haklarda Amortisman Yöntemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.335, (Ağustos 2016), ss.32-37.
- Metin, Muhammed. “Yurtdışından Yapılan Yazılım ve Bilgisayar Programı Alımlarında Kurumlar Vergisi Stopajı”, **Vergi Dünyası**, Sayı.404, (Nisan 2015), ss.88-98.
- Nazal, Ersin “Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Royalti (Gayrimaddi Hak) Ödemelerinin Vergilendirilmesi-1”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.198, (Haziran 2009), www.yaklasim.com (05.04.2019).
- Nazal, Ersin. “Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Royalti (Gayrimaddi Hak) Ödemelerinin Vergilendirilmesi-II”,**Yaklaşım Dergisi**, Sayı.199, (Temmuz 2009), www.yaklasim.com.tr(19.06.2019).
- Öngören Gürsel ve Pınar Sönmez. “Resim, Heykel ve Diğer Sanat Eserlerinde Kanuni Pay ve Takip Hakkı”, **Legal Fikri ve Sınai Haklar Dergisi**, Cilt.8, Sayı.30, (2012), ss.33-54.
- Öngören, Gürsel. “Müzik Eseri Sahiplerinin Manevi Hakları”. **Legal Fikri ve Sınai Haklar Dergisi**. Cilt.5. Sayı.17, (2009), ss.27-43.
- Özkan, Hasan. “Fikir Sanat Eserleri Sahibinin Hakları”. **Legal Fikri ve Sınai Haklar Dergisi**, Cilt.8. Sayı.32, (2012), ss.27-34.
- Serozan, Rona. “Kişilik Hakkının Korunmasıyla İlgili Bazı Düşünceler”, **İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt.11, Sayı.14, (Kasım 2011), ss.93-112.
- Sever, Doğu. “KDV Açısından Patent Hakkının Elden Çıkarılması ve Kiralanması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.195, (Mart 2009), www.yaklasim.com (14.06.2019).
- Sezgin, Bülent. “Telif Hakkı Kazancına İlişkin İşlemlerin KDV Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı. 226, (Ekim 2011), www.yaklasim.com(06.04.2019).
- Şenyüz, Doğan.”Kitap Yazarak Gelir Elde Edenlerin Vergilendirme Rejimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.63, (Kasım-Aralık 1992), ss.57-61.
- Taşkesen, Naciye. “Gayrimaddi Hakların Değerlemesi ve Aktifleştirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.302, (Kasım 2013), ss.130-136.
- Tosun Yiğithan ve Cansu Tosun, “Telif Hakları İstisnası Kapsamındaki Eserler ve “Aksi İle Kanıt” Yönteminin Hatalı Kullanım”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.297, Eylül 2017, www.yaklasim.com(22.06.2019).
- Turan, Metin. “Fikir Sanat Eserleri Kanununda Eser Çeşitleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Bilgi Dünyası Dergisi**, Cilt.15, Sayı.1, (2014), s.125-158.

- Türkay, İmdat. “Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Ücret İstisnalarının Usul ve Esasları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:438, Şubat 2018, s.101.
- Yakışıklı, Ramazan. “Telif Haklarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.160(Aralık 1994), ss.86-92.
- Yaşasın, Ali. “Sinema Eserleri ve Sinema Eserleri Üzerindeki Hak Sahipleri”. **Legal Fikri ve Sınai Haklar Dergisi**, Cilt.12. Sayı.47, (2016), ss.887-928.
- Yıldırım, Musa. “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.301, Ekim 2013, ss. 33-42.
- Yıldırım, Musa. “Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:286, Temmuz 2012, ss.127-136.
- Yıldız Murat ve İrfan Vural, Kurumlar Vergisi Rehberi, Özel Ek, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:367, Nisan 2019.
- Yıldız, Özge. “Çalışanların Meydana Getirdiği Eserler”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası Dergisi**, Cilt.72, Sayı.2, (2014), ss.497-540.
- Yılmaz Recep ve İlker Cayaloğlu.“Accounting For Purchased Software Based On Turkish Accounting Standarts”, **Journal of Economics Finance and Accounting**, Sayı. 2, Cilt.2, (Haziran 2015), ss.181-195.
- Yücel, Mehmet. “Fikir Sanat Eserleri Kanununa Göre Eser Türleri ve Eser Sahiplerinin Hakları”,**Legal Fikri ve Sınai Haklar Dergisi**, Cilt.13, Sayı. 50, (2017), ss.323-340.
- Yücel, Mehmet. “Telif Hakkı ve İhtira Beraatları Kazançlarının Niteliği ve Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.272, (Ağustos 2015), www.yaklasim.com(18.05.2019).
- Yücel, Mehmet. “Veraset ve İntikal(İvazsız Olarak) Elde Edilen Edinimlerde 2019 Yılında Uygulanacak İstisna Tutarları, Verginin Hesaplanması ve Beyanı, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.316, (Nisan 2019), www.yaklasim.com.tr. (14.06.2019).
- Yüksel, Mehmet. “Küreselleşme Sürecinde Fikri Mülkiyet Hakları”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt.13, Sayı.2, (Mayıs 2001), ss.557-578.

Tezler

Muhittin Altuntaş. “Telif Kazançlarının Vergilendirilmesinin Mevzuat ve Uygulama Açısından Analizi”, **Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi, SBE, 1986.

Musa Yıldırım. “Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi”, **Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi, SBE, 2010.

Yasemin Kızılkaya. ”Dünyada ve Ülkemizde Müzik Telif Hakları”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Teknik Üniversitesi SBE, 2004.



Yargı Kararları

- Yargıtay H.G.K. 05.10.2016. E. 2014/11-107 , K.2016/957. (Seyit Çavdar. **Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Emsal Kararları (2014-2015-2016-2017)**. Birinci Baskı. Ankara: Adalet, 2017), s.856.
- Yargıtay 11. H.D. 18.6.2007. E.2007/5265 , K.2007/9282.(<http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=0212cicjy/MuseProtocol=http/MuseHost=www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/giris.html>), (16.02.2019).
- Yargıtay 11. H.D. 25.10.2004. E.2004/1281, K.2004/10333. (<http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=0212cicjy/MuseProtocol=http/MuseHost=www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/giris.html>), (16.02.2019).
- Yargıtay 11. H.D. 22.09.2003. E.2003/2117 , K.2003/8131. (Levent Yavuz, Tülay Alıca ve Fethi Merdivan. **Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu Yorumu**. İkinci Baskı.Ankara: Seçkin, 2014), s.108.
- Yargıtay 11. H.D. 21.12.2004. E.2004/2772 , K.2004/12672. (Levent Yavuz, Tülay Alıca ve Fethi Merdivan. **Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu Yorumu**. İkinci Baskı.Ankara: Seçkin, 2014), s.113.
- Yargıtay 4. H.D. 9.2.1988. E.1987/10677, K.1988/1297 .(Levent Yavuz, Tülay Alıca ve Fethi Merdivan. **Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu Yorumu**. İkinci Baskı.Ankara: Seçkin, 2014), s.128-129.
- Yargıtay 11. H.D. 23.12.2005. E.2005/13440, K.2005/12765 .(Levent Yavuz, Tülay Alıca ve Fethi Merdivan. **Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu Yorumu**. İkinci Baskı.Ankara: Seçkin, 2014), s.159.
- Yargıtay 11.H.D. 18.6 2007. E.2007/5265, K.2007/9282 .(Levent Yavuz, Tülay Alıca ve Fethi Merdivan. **Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu Yorumu**. İkinci Baskı.Ankara: Seçkin, 2014), s.200-201.
- Yargıtay 11.H.D. 23.2.2004. E. 2003/7036, K. 2004/1652.(Levent Yavuz, Tülay Alıca ve Fethi Merdivan. **Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu Yorumu**. İkinci Baskı.Ankara: Seçkin, 2014), s.200-201.
- Yargıtay 11.H.D. 13.3.2007. E.2006/934, K.2007/4555. (<http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=0212cicjy/MuseProtocol=http/MuseHost=www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/giris.html>), (16 Şubat 2019).
- Danıştay 4. Dairesi.15.05.2017. E.2013 / 9467, K.2017 / 4463. (<http://www.hukukturk.com>), (27.06.2019).
- Danıştay 3. Dairesi. 28.11.2012. E.2010/2303, K.2012/3985, (<http://www.hukukturk.com>) (27.06.2019).

Danıştay 4. Dairesi, 14.02.2002. E.2001 / 1831, K.2002/1996. (<http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=0212ajzl5/MuseProtocol=http/MuseHost=www.hukukturk.com/MusePath/danistay-maddeye-gore-arama?MevzuatId=2665&MaddeNo=18>), (5.4.2019).

Danıştay 4. Daire. 17.5.2004. E. 2003/1481 K. 2004/1088.. (http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=02122mhft/MuseProtocol=http/MuseHost=www.lebibyalkin.com.tr/MusePath/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/danistay-4-daيرة-kararlari_dan_d4d_/esas-no-2003-1481-karar-no-2004-1088/esas-no-2003-1481-karar-no-2004-1088.html?query=esas+no%3A2003%2F1481), (14.07.2019).

Danıştay 4. Dairesi. 14.5.2001. E.2001/1831, K.2002/1996. http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=02122mhhi/MuseProtocol=http/MuseHost=www.lebibyalkin.com.tr/MusePath/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/danistay-4-daيرة-kararlari_dan_d4d_/esas-no-2001-1831-karar-no-2002-1996/esas-no-2001-1831-karar-no-2002-1996.html?query=esas+no%3A2001%2F1831 (14.07.2019).

Özelgeler

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 25.08.2004 tarihli ve B.07.0.GEL.0.53/5309-169-39184 sayılı özelgesi

Gelir İdaresi Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.02.2016 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-125[30-2014]-3508 sayılı özelgesi

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, S. B.07.1.GİB.4.06.18.02-32234-8024-160 sayı ve 22.3.2011 tarihli özelgesi

Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 38418978-120[18-14/17]-92 sayı ve 30/01/2015 tarihli özlegesi

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-648 sayılı özelgesi

Mevzuat

Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu

Gelir Vergisi Genel Tebliği

Gelir Vergisi Kanunu

Hukuk Muhakemeleri Kanunu

Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

Katma Değer Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanunu

Türk Medeni Kanunu

Türk Ticaret Kanunu

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

Vergi Usul Kanunu

Diğer Kaynaklar

www.basarmevzuat.com.tr

www.gib.gov.tr.

www.hukukturk.com.tr

www.kazanci.com.tr

www.lebibyalkin.com.tr

www.legislation.gov.uk

www.marmara-elibrary.com.tr

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page4

www.resmigazete.gov.tr

www.telifhaklari.gov.tr

www.vergidunyasi.com

www.vergisorunlari.com.tr

www.yaklasim.com.tr