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

FİKRİ MÜLKİYET HAKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Doktora Tezi

ERSİN KAPLAN

İstanbul 2017

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

FİKRİ MÜLKİYET HAKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Doktora Tezi

ERSİN KAPLAN

Danışman: Prof. Dr. ERKAN AYDIN

İstanbul 2017

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı DOKTORA öğrencisi Ersin Kaplan'nın FİKRİ MÜLKİYET HAKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 20.06.2017 tarih ve 2017-14/40 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / ~~oy çokluğu~~ ile Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi ...01.../...11.../...2017...

Öğretim Üyesi Adı Soyadı			**İmzası**
1.	Tez Danışmanı	Prof. Dr. ERKAN AYDIN	
2.	Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. M. EZHAN DOĞRUSÖZ	
3.	Jüri Üyesi	Prof. Dr. SALİM ATEŞ OKTAR	
4.	Jüri Üyesi	Prof. Dr. MUSTAFA ÇELEN	
5.	Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. YASEMİN TAŞKIN	

GENEL BİLGİLER

Adı Soyadı	: Ersin Kaplan
Ana Bilim Dalı	: Maliye
Bilim Dalı	: Mali Hukuk
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Erkan Aydın
Tez Türü ve Tarihi	: Doktora / Kasım 2017
Anahtar Kelimeler	: Fikri mülkiyet hakları, telif, sınai mülkiyet hakkı, eser, patent, marka, vergi.

ÖZET

FİKRİ MÜLKİYET HAKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Fikri mülkiyet hakları genel bir tanımlama ile fikri haklar (telif hakları) ve sınai mülkiyet haklarını içerisine alan bir üst kavramdır. Fikir ve sanat eserlerine ilişkin haklar uygulamada telif hakları olarak adlandırılmakta, sınai haklar içerisinde ise patent, faydalı model, marka, endüstriyel tasarım, coğrafi işaret, endüstriyel devre topografyaları, know-how, ticaret unvanı, ticari işletme adı gibi haklar yer almaktadır. Fikri mülkiyet hakları kavramının vergi hukukundaki görünümünün gayrimaddi haklar olduğu söylenebilir. Teknoloji, ticaret ve kitle iletişim araçlarındaki gelişmelere bağlı olarak marka, patent, endüstriyel tasarım gibi haklar ile telif hakları bir derece daha önem kazanmıştır. Patent, marka, endüstriyel tasarım gibi hakların başkalarına kullandırılması işletme için ciddi bir kazanç unsuru olabilmektedir. Bundan dolayı, sınai mülkiyet hakları ekonomik hayatta önemli bir yer tutmaktadır. Bunun yanında, günümüzde sinema başta olmak üzere görsel sanat ürünlerinde, müzik başta olmak üzere işitsel sanat ürünlerinde ve yazılı edebi ürünlerde ülke sınırlarını aşan bir gelişme yaşanmaktadır. Açıklanan bu durumlar fikri mülkiyet haklarının ekonomik ve ticari hayattaki önemini göstermektedir. Bu hakların herhangi bir şekilde ticari bir işleme konu olması doğal olarak bir vergilendirme işlemini de beraberinde getirmektedir.

Sistematik açıdan bakıldığında, bu çalışmada fikri mülkiyet haklarına ilişkin kavramsal çerçeve, fikri mülkiyet haklarının değerleme işlemi, bu hakların çeşitli şekillerde değerlendirilmesinin gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, veraset ve intikal vergisi, damga vergisi, harçlar ve banka ve sigorta muameleleri vergisi karşısındaki durumu açıklanmıştır. Çalışma sonucunda; fikri mülkiyet haklarının emsal bedel ile değerlemesinin yapıldığı durumlarda karşılaşılan sorunlar, gelir vergisinde yer alan telif kazançları istisnasının uygulamasında karşılaşılan sorunlar, yurtdışına yapılan ödemelerde ortaya çıkan kur farkları gibi hususlar öne çıkmıştır.

GENERAL INFORMATION

Name and Surname	: Ersin Kaplan
Field	: Public Finance
Programme	: Fiscal Law
Supervisor	: Professor Erkan Aydın
Degree awarded and Date	: Doctorate / November 2017
Keywords	: Intellectual property right, copyright, industrial property right, creation, patent, trademark, taxation.

ABSTRACT

TAXATION OF INTELLECTUAL PROPERTY RIGHTS

Intellectual property rights are a broad concept that includes intellectual property (copyrights) and industrial property rights in a general definition. Rights related to ideas and works of art are called copyrights in practice, and industrial rights include rights such as patents, utility models, brands, industrial design, geographical signs, industrial circuit topographies, know-how, trade names and commercial business names. It can be argued that the view of intellectual property rights in tax law is intangible rights. Depending on the developments in technology, commerce and mass media, rights such as trademark, patent, industrial design and copyright have gained some importance. The granting of rights such as patent, trademark, industrial design to others can be a serious gain for the enterprise. Therefore, industrial property rights have an important place in economic life. In addition to this, today, there is a development in the field of visual arts, especially in cinema, in audio products, especially in music, and in written literary products, exceeding the borders of the country. These cases demonstrate the importance of intellectual property rights in economic and commercial life. The fact that these rights are subject to any kind of commercial transaction, naturally brings about a taxation process.

From a systematic point of view, the conceptual framework of intellectual property rights in this study, the process of situation related with the valuation of intellectual property rights, the evaluation of these rights in various forms, the income tax, corporation tax, value added tax, inheritance and transfer tax, stamp tax, fees and bank and insurance treatment tax were explained. As a result of the study, problems arising in cases where the value of intellectual property rights are assessed at the nominal value, problems encountered in the application of the exception of royalties in the income tax and differences in the exchange rates in the foreign payments were prominent.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

TABLO LİSTESİ xiii

ŞEKİL LİSTESİ xiii

KISALTMALAR xiv

GİRİŞ 1

1. FİKRİ MÜLKİYET HAKLARININ NİTELİĞİ 4

1.1 Fikri Mülkiyet Hakları 4

1.1.1 Fikri Mülkiyet Hakları Kavramı 4

1.1.1.1 Kavramsal Çerçeve 4

1.1.1.2 Tanım 7

1.1.2 Hukuki Açıdan Fikri Mülkiyet Hakları 8

1.1.2.1 Fikri Mülkiyet Haklarının Hukuk Düzeni İçindeki Yeri 8

1.1.2.2 Fikri Mülkiyet Haklarının Hukuki Niteliği 10

1.2 Fikri Mülkiyet Haklarıyla İlgili Hukuki Düzenlemelerin Tarihsel Gelişimi 12

1.2.1 Fikri Mülkiyet Haklarıyla İlgili Hukuki Düzenlemelerin Uluslararası Alanda Tarihsel Gelişimi 12

1.2.1.1 Telif Haklarıyla İlgili Uluslararası Anlaşmalar 13

1.2.1.2 Sınai Mülkiyet Haklarıyla İlgili Anlaşmalar 16

1.2.2 Fikri Mülkiyet Haklarıyla İlgili Hukuki Düzenlemelerin Türkiye'de Tarihsel Gelişimi 18

1.3 Fikri Mülkiyet Haklarının Kapsamı 21

1.3.1 Telif Haklarının Kapsamı 21

1.3.1.1 Fikir ve Sanat Eseri 21

1.3.1.2 Fikir ve Sanat Eserlerinin Çeşitleri 22

1.3.1.2.1 İlim ve Edebiyat Eserleri 23
1.3.1.2.2 Musiki Eserleri 24
1.3.1.2.3 Güzel Sanat Eserleri 24
1.3.1.2.4 Sinema Eserleri 25
1.3.1.2.5 İşlenmeler ve Derlemeler 25
1.3.1.3 Eser Sahibi 26
1.3.1.4 Fikri Hakların Türleri 27
1.3.1.4.1 Manevi Haklar 27
1.3.1.4.1.1 Eseri Kamuya Sunma Hakkı 28
1.3.1.4.1.2 Adın Belirtilmesi Hakkı 28
1.3.1.4.1.3 Eserde Değişiklik Yapılmasını Yasaklamak 29
1.3.1.4.1.4 Eser Sahibinin Zilyed ve Malike Karşı Hakları 29
1.3.1.4.2 Mali Haklar 30
1.3.1.4.2.1 İşleme Hakkı 31
1.3.1.4.2.2 Çoğaltma Hakkı 32
1.3.1.4.2.3 Yayma Hakkı 32
1.3.1.4.2.4 Temsil Hakkı 33
1.3.1.4.2.5 İşaret, Ses ve/veya Görüntü Nakline Yarayan Araçlarla Umuma İletim Hakkı 33
1.3.1.4.2.6 Güzel Sanat Eserlerinin Satış Bedellerinden Pay Verilmesi 33
1.3.1.4.3 Bağlantılı Haklar ve Komşu Haklar 34
1.3.2 Sınai Mülkiyet Haklarının Kapsamı 35
1.3.2.1 Patent ve Faydalı Model 37
1.3.2.1.1 Patente Konu Olan Unsurlar 38
1.3.2.1.2 Patent Sahibi ve Patent Hakkı 38

1.3.2.1.3 Lisans Verilmesi ve Tazminat 39
1.3.2.1.4 Faydalı Model 40
1.3.2.2 Marka 41
1.3.2.2.1 Markanın Tanımı ve Sağladığı Haklar 41
1.3.2.2.2 Marka Üzerinde Hukuki Tasarruflar 43
1.3.2.3 Endüstriyel Tasarım 44
1.3.2.3.1 Endüstriyel Tasarım Hakkı ve Korunması 44
1.3.2.3.2 Tasarım Hakkına İlişkin Tasarruflar ve Lisans Verilmesi 45
1.3.2.4 Entegre Devre Topografyaları 46
1.3.2.5 Know-How (Teknik Bilgi) 47
1.3.2.5.1 Tanımı ve Niteliği 48
1.3.2.5.2 Lisans Hakkı 49
2. FİKRİ MÜLKİYET HAKLARINDA DEĞERLEME 51
2.1 Vergi Hukukuna Göre Değerleme 51
2.1.1 Fikri Mülkiyet Haklarının Vergi Hukukundaki Niteliği 51
2.1.1.1 Değerleme Hükümleri 51
2.1.1.2 Gayrimaddi Haklar 53
2.1.1.2.1 Kavram 53
2.1.1.2.2 Değerleme Ölçüsü 56
2.1.2 İktisadi İşletmeye Dahil Fikri Mülkiyet Haklarının Değerlemesi 57
2.1.2.1 Aktife Alma 57
2.1.2.2 Değerleme Ölçüsü 59
2.1.2.3 Kur Farkı ve Faiz Giderleri 64
2.1.2.4 Amortisman 65
2.1.2.5 Fikri Haklar Çerçevesinde Değerleme ve Amortisman 72

2.1.2.5.1 Telif Hakları 73
2.1.2.5.1.1 Bilgisayar Yazılımları 73
2.1.2.5.1.2 Filmler ve Müzik Eserleri ve Diğer Eserler 77
2.1.2.5.2 Patentler 80
2.1.2.5.3 Markalar 82
2.1.2.5.4 Know-How 85
2.1.3 Fikri Mülkiyet Haklarının Muhasebeleştirilmesi 86
2.2 Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme 88
2.2.1 Türkiye Muhasebe Standartlarının Hukuki Altyapısı 88
2.2.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi 88
2.2.2.1 Değerleme Ölçüsü ve Kayıtlarda İzleme 89
2.2.2.2 İşletme Bünyesinde Meydana Getirilen Haklar 93
2.2.2.3 İşletme Birleşmesi Durumunda Değerleme 95
2.2.2.4 Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfası 95
2.3 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Karşılaştırılması 96
3. FİKRİ MÜLKİYET HAKLARININ GELİR VERGİSİ KAPSAMINDA VERGİLENDİRİLMESİ 98
3.1 Ticari Kazanç Kapsamına Giren Durumlar 98
3.1.1 Genel Olarak Ticari Kazanç 98
3.1.2 Ticari Kazanç Kapsamında Fikri Mülkiyet Haklarının Vergilendirilmesi 99
3.2 Serbest Meslek Kazancı Kapsamına Giren Durumlar 104
3.2.1 Genel Olarak Serbest Meslek Kazancı 104
3.2.2 Süreklilik ve Arızilik Unsuru 105
3.2.3 Telif Kazançları İstisnası 109

3.2.3.1 İstisna Kapsamına Giren Unsurlar 109
3.2.3.2 İstisnadan Faydalanacak Olan Kişiler 114
3.2.3.3 Bazı Eser ve Faaliyetlerin İstisna Karşısındaki Durumu 118
3.2.3.3.1 Eserler 118
3.2.3.3.2 Faaliyetler 121
3.2.3.4 Tevkifat İşlemleri 124
3.3 Ücret Kapsamına Giren Durumlar 126
3.3.1 Genel Olarak Ücret Kazancı 126
3.3.2 Ücret Kazancı Kapsamında Fikri Mülkiyet Haklarının Vergilendirilmesi 127
3.4 Gayrimenkul Sermaye İradı Kapsamına Giren Durumlar 129
3.4.1 Genel Olarak Gayrimenkul Sermaye İradı 129
3.4.2 Gayrimenkul Sermaye İradı Kapsamında Fikri Mülkiyet Haklarının Vergilendirilmesi 129
3.5 Diğer Kazanç ve İratlar Kapsamına Giren Durumlar 132
3.5.1 Genel Olarak Diğer Kazanç ve İratlar 132
3.5.2 Diğer Kazanç ve İratlar Kapsamında Fikri Mülkiyet Haklarının Vergilendirilmesi 132
3.6 Dar Mükellef Gerçek Kişilerin Elde Ettikleri Gelirler 135
4.FİKRİ MÜLKİYET HAKLARININ KURUMLAR VERGİSİ KAPSAMINDA VERGİLENDİRİLMESİ 139
4.1 Tam Mükellef Kurumlar Tarafından Elde Edilen Gelirler 139
4.2 Ar-Ge Faaliyetleri ve Sınai Mülkiyet Hakları İstisnası 140
4.2.1 Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergisel Düzenlemeler 140
4.2.2 Sınai Mülkiyet Hakları İstisnası 141
4.2.2.1 İstisnanın Kapsamı 142

4.2.2.2 İstisna Şartları 144
4.3 Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Elde Edilen Gelirler 147
4.3.1 Dar Mükellefiyette Vergilendirme Esasları 147
4.3.2 Dar Mükellefiyette Tevkifat Uygulaması 151
4.3.2.1 Genel Hükümler 151
4.3.2.2 Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler 153
4.3.2.3 Özellik Gösteren Bazı Durumlar 155
4.3.2.4 Tevkifat İşleminde Kur Farklarının Durumu 161
4.4 Fikri Mülkiyet Haklarıyla İlgili Transfer Fiyatlandırması İşlemleri 162
4.4.1 Transfer Fiyatlandırması Hükümleri 162
4.4.2 Emsal Bedel Tespitinde Kullanılacak Yöntemler 165
4.5 Fikri Mülkiyet Haklarının Vergilendirilmesine İlişkin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarındaki Düzenlemeler 169
4.5.1 Genel Açıklamalar 169
4.5.2 Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Fikri Mülkiyet Haklarının Vergilendirilmesi 171
4.5.2.1 Fikri Mülkiyet Haklarının Anlaşmaların 12. Maddesi Kapsamında Gayrimaddi Hak Bedeli Olarak Vergilendirilmesi 172
4.5.2.1.1 Anlaşma Hükümleri 172
4.5.2.1.2 Gayrimaddi Hakların Kapsamı 174
4.5.2.1.3 Vergilendirme Esasları 177
4.5.2.2 Fikri Mülkiyet Haklarının Anlaşmaların 13. Maddesi Kapsamında Sermaye Değer Artış Kazancı Olarak Vergilendirilmesi 180
4.6 Fikri Mülkiyet Haklarının Vergilendirilmesiyle İlgili Olarak OECD Bünyesinde Yapılan Çalışmalar 182
4.6.1 OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi Güncelleme Çalışmaları 182

4.6.2 Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı Projesi (BEPS) 186

5. FİKRİ MÜLKİYET HAKLARININ KATMA DEĞER VERGİSİ, VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ, DAMGA VERGİSİ, HARÇLAR VE BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU 189

5.1 Katma Değer Vergisi 189

5.1.1 Katma Değer Vergisine İlişkin Genel Hükümler 189

5.1.2 Süreklilik ve Arızilik Unsuru 192

5.1.3 Hakların Değerlendirilme Şekli 195

5.1.3.1 Hakların Devredilmesi 195

5.1.3.2 Hakların Kiralanması 198

5.1.4 İstisnalar 199

5.1.5 Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması 202

5.1.5.1 Genel Açıklamalar 202

5.1.5.2 Fikri Mülkiyet Haklarıyla İlgili KDV Sorumluluk Halleri 203

5.1.5.2.1 Serbest Meslek Faaliyeti Kapsamındaki İşlemlerde Sorumluluk 203

5.1.5.2.2 Kiralama İşlemlerinde Sorumluluk 207

5.1.5.2.3 Hizmet İthali İşlemlerinde Sorumluluk 208

5.1.6 Kur Farklarının Durumu 213

5.2 Veraset ve İntikal Vergisi 214

5.2.1 Veraset ve İntikal Vergisinde Vergilendirme Esasları 214

5.2.2 Değerleme İşlemi 215

5.3 Damga Vergisi 219

5.4 Harçlar 221

5.4.1 Harçların Konusu ve Tutarı 221

5.4.2 Mükellef, Ödeme ve Diğer Hususlar 223

5.5 Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi 224

SONUÇ..... 225

KAYNAKÇA 236

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Fikri Mülkiyet Haklarıyla İlgili Türkiye'nin Taraf Olduğu Uluslararası Anlaşmalar 20
Tablo 2: Gayrimaddi Haklara İlişkin Amortisman Oranları 68
Tablo 3: Değerleme İşlemlerinin VUK ve TMS'ye Göre Karşılaştırılması 97
Tablo 4: Fikri Mülkiyet Haklarına İlişki Harç Tutarları (2017) 221

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Fikri Mülkiyet Haklarının Hukuk Düzeni İçerisindeki Yeri 9

KISALTMALAR

Ar-ge	**:**	Araştırma ve Geliştirme
BEPS	**:**	Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı Projesi- *Base Erosion and Profit Shifting Project*
Bkz.	**:**	Bakınız
BM	**:**	Birleşmiş Milletler
DTÖ	**:**	Dünya Ticaret Örgütü
DVK	**:**	488 sayılı Damga Vergisi Kanunu
EDTK	**:**	5147 sayılı Entegre Devre Topografyalarının Korunması Hakkında Kanun
FSEK	**:**	5864 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu
geç.	**:**	Geçici
GVK	**:**	193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
HK	**:**	492 sayılı Harçlar Kanunu
KDV	**:**	Katma Değer Vergisi
KDVK	**:**	3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
KDVGUT	**:**	Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
KHK	**:**	Kanun Hükmünde Kararname
KVKGT	**:**	1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
m.	**:**	Madde
MSUGT	**:**	1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	**:**	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (*Organisation for Economic Co-operation and Development*)
OMPI	**:**	Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü (*L´Organisation Mondiale De La Propriété Intellectuelle*)
s.	**:**	Sayfa
SBE	**:**	Sosyal Bilimler Enstitüsü

Sınai MK	**:**	6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu
ss.	**:**	Sayfaları arası
TBK	**:**	6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
TFRS	**:**	Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TMK	**:**	4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
TL	**:**	Türk Lirası
TMS	**:**	Türkiye Muhasebe Standardı
TPE	**:**	Türk Patent Enstitüsü
TRIPS	**:**	Ticaretle Bağlantılı Fikri Mülkiyet Anlaşması (*Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rigths*)
TTK	**:**	6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
t.y	**:**	Tarih yok
WIPO	**:**	Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü (*The World Intellectual Property Organization*)
VİVK	**:**	7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	**:**	213 sayılı Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Günümüzde teknolojik gelişmeler ve kitle iletişim araçlarındaki gelişmeler sonucunda hem ticari hayat hareketlilik kazanmış ve dünya çapında yaygın bir hal almış hem de edebi ve artistik ürünlerde önemli bir artış olmuştur. Teknoloji ve ticaretteki gelişmelere bağlı olarak marka, patent, endüstriyel tasarım gibi haklar ve bu haklara dayalı olarak yapılan işlemler sayıca artmıştır. Teknolojik ürünlerdeki ilerlemeler başta patent olmak üzere sınai hakları öne çıkarmıştır. Patent, marka, endüstriyel tasarım gibi hakların kullanımı zaman zaman kimi işletmeler arasında ihtilaf konusu olabilmekte, bu hakların başkalarına kullandırılması işletme için ciddi bir kazanç unsuru olabilmektedir. Bundan dolayı, sınai nitelikteki bu haklar ekonomik hayatta ciddi bir yer tutmaktadır.

Öte yandan, internet ve diğer kitle iletişim araçlarındaki gelişmelere bağlı olarak sinema başta olmak üzere görsel sanat ürünlerinde, müzik başta olmak üzere işitsel sanat ürünlerinde ve yazılı edebi ürünlerde ülke sınırlarını aşan bir gelişme yaşanmaktadır. Ticari pazarlamanın bir uzantısı olarak örneğin bir film tüm dünyada aynı anda gösterime girmekte veya ünlü bir yazarın romanı tüm dünyada aynı anda satışa sunulmaktadır.

Açıklanan bu durumlar fikri hakların ekonomik ve ticari hayattaki önemine delalet etmektedir. Bu hakların herhangi bir şekilde ticari bir işleme konu olması doğal olarak bir vergilendirme işlemini de beraberinde getirmektedir. Gerek ulusal düzeyde gerekse uluslararası düzeyde yapılan vergilendirme işlemleri önem taşımaktadır. Çalışma konusu seçilirken öncelikle bu etkenler göz önünde bulundurulmuştur.

Fikri mülkiyet hakları kavramının kapsamı kullanıldığı duruma göre farklılık gösterebilmektedir. Çoğunlukla yapılan ayrıma göre bu kavram altında fikir ve sanat eserlerine ilişkin haklar ile sınai haklar yer almaktadır. Fikir ve sanat eserlerine ilişkin haklar uygulamada telif hakları olarak adlandırılmakta, sınai haklar içerisinde ise patent, faydalı model, marka, endüstriyel tasarım, coğrafi işaret, endüstriyel devre topografyaları, know-how, ticaret unvanı, ticari işletme adı gibi haklar yer almaktadır.

Bu çalışmada, fikri mülkiyet hakları üzerinde yapılan tasarruflar dolayısıyla ortaya çıkan vergilendirme işlemleri açıklanacak, uygulamada ortaya çıkan sorunlar,

eksiklikler ve çelişkili durumlardan tespit edilenler irdelenecek ve bu durumlarla ilgili çözüm önerileri geliştirilecektir.

Çalışmanın kapsamına, fikri emek unsuru bulunduran haklar girmektedir. Saf ticari nitelik taşıyan haklar çalışma kapsamı dışında tutulmuştur. Yukarıda sayılan sınai haklardan coğrafi işaret, ticaret unvanı ve ticari işletme adı çalışma kapsamında değerlendirilmemiştir. Bu haliyle çalışmanın konusunu, fikri ve sınai haklardan fikri emek unsuru taşıyan hakların dahili vergiler açısından vergilendirilmesi olarak tanımlamak mümkündür.

Sistematik açıdan bakıldığında, çalışma beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm, Fikri Mülkiyet Haklarının Niteliği başlığını taşımaktadır. Bu bölümde, öncelikle fikri mülkiyet haklarının tanımlaması, hukuki olarak niteliği, kavramın sınırlarının tespiti yapılmıştır. Daha sonra, fikri mülkiyet haklarıyla ilgili yapılan hukuki düzenlemelerin Türkiye'de ve uluslararası alanda gelişimi açıklanmıştır. Son olarak, çalışma kapsamında ele alınacak olan, yani vergilendirme işlemleri değerlendirilecek olan haklar ayrı ayrı ele alınmıştır. Bu haklar, fikri haklar (telif hakları), patent ve faydalı model, marka, endüstriyel tasarım, entegre devre topografyaları ve know-how'dır. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde bu hakların vergilendirme işlemleri irdelenmiştir.

Fikri Mülkiyet Haklarının Değerleme İşlemi başlıklı ikinci bölümde, fikri mülkiyet haklarının vergi hukukuna göre ve muhasebe standartlarına (ticaret hukukuna) göre değerlemesinin nasıl yapılacağı açıklanmıştır. Öncelikli olarak, fikri mülkiyet haklarının vergi hukukunda değerleme açısından görünümü ele alınmış daha sonra iktisadi işletmelere dahil olan hakların değerlemesi genel olarak ve fikri haklar bazında özel olarak ele alınmıştır. Fikri mülkiyet haklarının Türkiye Muhasebe Standartlarına göre değerleme işlemi anlatıldıktan sonra maddi olmayan duran varlıklar açısından vergi hukukuna göre değerleme ve muhasebe standartlarına göre değerleme işlemleri karşılaştırılmıştır.

Üçüncü bölüm, Fikri Mülkiyet Haklarının Gelir Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi başlığını taşımaktadır. Bu bölümde, fikri mülkiyet haklarının devir,

kiralama ve yurtdışından satın alınması gibi durumlar dolayısıyla yapılan işlemlerin gelir vergisi karşısındaki durumu açıklamıştır.

Dördüncü bölüm, Fikri Mülkiyet Haklarının Kurumlar Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi başlığını taşımaktadır. Bu bölümde, kurumlar tarafından, fikri mülkiyet haklarının devir, kiralama ve yurtdışından satın alınması gibi durumlar dolayısıyla yapılan işlemlerin kurumlar vergisi karşısındaki durumu ele alınmıştır. Bu bölümde ayrıca, gayrimaddi hakların vergilendirilmesiyle ilgili olarak uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki düzenlemeler konusu işlenmiştir.

Beşinci bölüm, Fikri Mülkiyet Haklarının Katma Değer Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Damga Vergisi, Harçlar ile Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Karşısındaki Durumu başlığını taşımaktadır. Bu bölümde fikri mülkiyet haklarının katma değer vergisi, veraset ve intikal vergisi, damga vergisi, harçlar kanunu ve banka ve sigorta muameleleri vergisi karşısındaki durumu ele alınmıştır. Söz konusu hakların devir ve kiralanması ve yurtdışından tedarik edilmesi nedeniyle ortaya çıkan katma değer vergisi işlemleri; miras veya bağış şeklinde intikali durumunda veraset ve intikal vergisi işlemleri ile bu haklara ilişkin yapılan tasarruflar dolayısıyla ortaya çıkan damga vergisi, harçlar ile banka ve sigorta muameleleri vergisi konuları açıklanmıştır.

1. FİKRİ MÜLKİYET HAKLARININ NİTELİĞİ

1.1 Fikri Mülkiyet Hakları

Günümüzde fikri mülkiyet hakları eskiye oranla büyük önem kazanmıştır. Bunda, küresel ölçekteki ekonomik ve ticari ilişkiler ile iletişim teknolojilerindeki ilerlemeler ve bilgiye erişimdeki kolaylıklar etkili olmuştur. Fikri mülkiyet haklarının önemi patent, fikri eser gibi hakların sayısında meydana gelen niceliksel artışlar, bu hakların korunmasının önem kazanması ve ticarette bu hakların önemli bir yer işgal etmesi gibi etkenlerden kaynaklanmaktadır. Bazı durumlarda bu haklar ticari ürünün değerinde büyük yer tutmakta veya bizzat bu hakların kendisi ticaret konusu olabilmektedir.

1.1.1 Fikri Mülkiyet Hakları Kavramı

1.1.1.1 Kavramsal Çerçeve

İngilizce "*intellectual property*" ve Fransızca "*propriété intellectuelle*" terimleri için Türkçe'de "fikri mülkiyet", "fikri ve sınai mülkiyet" veya "fikri, sınai ve ticari mülkiyet" karşılıkları kullanılmakta olup, bunlar aynı anlam ve kapsama sahiptir[1]. Söz konusu terimler, bilgisayar programları ile veri tabanlarını da içeren fikir ve sanat eserleri ile, sınai haklar olan patentleri, markaları, faydalı modelleri, tasarımları, coğrafi adlar ile işaretleri, yarı iletkenlerin topografyası veya entegre devrelerin yerleşim düzeni olarak bilinen çipleri ve dijital iletişimleri içermekte ve bunların hepsini birden kapsamakta ve dolayısıyla bu açıdan değerlendirildiğinde "fikri mülkiyet" ve "fikri ve sınai mülkiyet" kavramları arasında fark bulunmamaktadır[2]. Güzel sanatlar, edebi eserler, patentler, maddi bir cisimde ortaya konmuş olsalar bile bunlar birer maddi

[1] Ünal Tekinalp, **Fikrî Mülkiyet Hukuku**, İstanbul: Beta Yayınları, 1999, s.1.
[2] Tekinalp, s.1.

varlık olarak değerlendirilemez ve bir kişinin nakli ve tekrarı mümkün fikri ve düşünceleri olan bu unsurlara fikri ürün denilmektedir[3].

Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü Sözleşmesi (*The World Intellectual Property Organization- WIPO; L´organisation mondiale de la propriété intellectuelle- OMPI*) ve Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) Anlaşması'nın ek anlaşması olan Ticaretle Bağlantılı Fikri Mülkiyet Anlaşması'nın (*Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rigths-TRIPS*) konusu hem buluşlar (patentler), markalar, tasarımlar hem de fikir ve sanat eserleridir[4]. WIPO Anlaşması'na göre sınai mülkiyet; buluşlar, markalar, sınai tasarımlar, coğrafi işaretler, know how ve ticari sırları kapsamakta; telif haklarının kapsamında ise; edebi ve ilmi eserler, güzel sanatlar, sinema ve müzik eserleri bulunmaktadır[5]. Fikri mülkiyet haklarının kapsamına ilişkin Avrupa Birliği düzenlemeleri de WIPO ile benzerlik göstermektedir[6].

Buradan hareketle, "fikri mülkiyet" teriminin çatı bir kavram olarak bunların tamamını kapsadığı söylenebilir. Fikri mülkiyet haklarının kapsamına ilişkin olan fikri haklar ve sınai haklar ayrımının temeli 1883 tarihli ve sınai mülkiyetin korunmasına mahsus olan Paris Sözleşmesi ile 1886 tarihli edebi ve artistik eserlerin korunmasına özgü olan Bern Sözleşmesine dayanmaktadır. Fikri mülkiyet haklarının unsurları olan telif hakkının İngilizce karşılığı "*copyright*", sınai mülkiyet haklarının "*industrial property rights*"*;* daha ziyade vergi ve ticaret hukukunda bu hakları kapsayan bir kavram olarak kullanılan gayrimaddi haklar teriminin karşılığı ise "*intangibles*" şeklindedir.

Ancak, fikri mülkiyet kavramında yer alan fikri ve sınai haklar arasındaki ayrıma yönelik bazı eleştiriler bulunmaktadır. Tekinalp'e göre, "fikri ve sınai mülkiyet" kavramının *fikri* kısmının fikir ve sanat eserlerini, yani telif haklarını ifade ettiği, bununla birlikte patent, marka, ticaret unvanı ile diğer isim ve işaretlerin *sınai* mülkiyet kavramına dahil olduğu görüşü ağırlığını kaybetmektedir[7]. Bu görüşe göre, sadece fikir

[3] E. Hirş, **Fikri ve Sınai Haklar**, Ankara: Ar Basımevi, 1948, s.1.
[4] Tekinalp, s.1.
[5] Coşkun Şenol, "Fikri ve Sınai Mülkiyet Haklarının Korunmasına Yönelik Tedbirler", **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı: Yaz 2006, s.35.
[6] Şenol, s.35.
[7] Tekinalp, s.1.

ve sanat eserleri değil, sınai hak olarak nitelendirilen patentler, faydalı modeller ve endüstriyel tasarımlar da yaratıcı akıl ürünü (fikri ürün) olup, markalar, ticaret unvanları, işletme adları ve coğrafi işaretler ise fikri ürün değil, sadece ayırt edici niteliktedirler[8]. Erel[9] de bu görüşü desteklemektedir. Erel'e göre, fikri hakların konusunu oluşturan fikir ve sanat ürünleri ile patent haklarının konusunu oluşturan icatlarda insan zekası ve fikri emek açık bir şekilde görülmektedir.

Tuncer'e göre, teknik buluşlar ve keşifler, ticari unvan ve markalar bir sınai işletmeye aitse bunlar sınai mülkiyet hakları olarak nitelendirilmektedir[10]. Hak sahipliğinden hareketle yapılan bu tanımlamanın doğru değildir. Çünkü yapılacak tanımlamanın hak sahipliğine göre değil de hakkın/ürünün doğuşuna, meydana geliş durumuna göre yapılması daha isabetli olacaktır. Örneğin, bir müzik eserinin ticari bir işletmeye ait olması bunun artık sınai bir hak olduğu anlamına gelmeyecektir.

Günümüzde, fikri mülkiyet haklarının telif hakları[11] ve sınai mülkiyet haklarından oluştuğu genel kabul görse de, sınai mülkiyet hakları arasında yer alan patent, faydalı model, endüstriyel tasarım ve endüstriyel devre topografyalarının büyük ölçüde fikri bir ürün olduğu hususu göz ardı edilmemelidir. Markalar ise ağırlıklı olarak ticari niteliği ağır basan haklar olmakla birlikte günümüzde fikri bir çaba sonucunda meydana getirilebilmektedirler.

Fikri mülkiyet hakları entelektüel sermaye unsurudurlar ve bu haklar ancak, ekonomik alanda değerlendirildiğinde bir değer kazanır. Phillips'e göre, çoğu fikri mülkiyetin hiçbir ticari değeri yoktur[12]. Şöyle ki, patent alınmayan bir buluşun, kamuya sunulmayan bir edebi eser ekonomik bir değer taşımayacak, bu gibi fikri ürünler ancak sahibinin veya onu meydana getiren kişinin şahsına ait alelade bir unsur olarak değerlendirilebilecektir. Fikri mülkiyet haklarının, ülke içindeki yenilikçi çalışmaları teşvik etmenin bir yöntemi olarak kullanılması yanında, güçlü bir fikri mülkiyet

[8] Tekinalp, s.4.

[9] Şafak N. Erel, **Türk Fikir ve Sanat Hukuku**, 2. Baskı, Ankara: İmaj Yayınları, 1998, s.4.

[10] Selahattin Tuncer, "Fikrî, Entelektüel ve Sınai Mülkiyet Hakları ve Bunların Korunması (I)", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı:74, (Şubat 2010), s.9.

[11] "Fikri haklar" kavramı "telif hakları" kavramı ile aynı anlamda kullanılmaktadır.

[12] Jeremy Phillips, "Markaların Ekonomik Değeri", **Sınai Mülkiyet Hakları ve Ekonomik Değeri** içinde (s.27-35), İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 2006, s.30.

korumasının teknoloji transferi üzerinde de olumlu etkileri olabilir[13]. Günümüzde fikri mülkiyet hukuku çok özel bir uzmanlık alanı olmaktan çıkmış, ekonomik ve ticari hayatın vazgeçilmez bir parçası haline gelmiştir[14].

1.1.1.2 Tanım

Fikri mülkiyet hakları kavramına ilişkin olarak dar anlamda ve geniş anlamda çeşitli tanımlar getirilmiştir.

Her fikri ürün zihnin bir eseridir[15]. Fikri emek ürünleri kapsamına fikir ve sanat eserleri yanında sınai haklar olarak adlandırılan patentler, markalar, sınai resim ve modeller, ticaret unvanları ile menşe ve mahreç işaretleri de bu kapsama girmekte olup, geniş anlamda fikri haklar (fikri hukuk), hem fikir ve sanat eserleri üzerindeki hakları (telif hakları), hem de sınai hakları kapsamaktadır[16]. Başka bir anlatımla, fikri mülkiyet terimi, geniş anlamda fikir ve sanat eserlerini, bilgisayar programlarını, veri tabanlarını, patent ve faydalı modelleri, (endüstriyel) tasarımları, yarı iletken topografyaları (çipler), dijital iletişimleri, markaları, ticaret unvanları ile diğer isim ve işaretleri, coğrafi isim ve işaretleri ve açıklanmamış bilgileri (gizli bilgi-know how) kapsamaktadır[17]. Dar anlamda fikri haklar sadece fikir ve sanat eserleri üzerindeki hakları kapsamakta olup, uygulamada telif hakları olarak adlandırılmaktadır[18]. Genel bir ifade ile gayrimaddi haklar olarak tanımlanan hakların, bilim, edebiyat, kültür, sanat gibi alanlarla ilgili olanlarına fikri haklar; üretim ve ticaret gibi alanlarla ilgili olanlarına ise sınai haklar denilmesi yönünde bir yaklaşım vardır[19].

Bütün fikri mülkiyet hukukunu kapsamına alan TRIPS ile sınai ve fikri mülkiyet ayrımı ortadan kaldırılmış olup, TRIPS'de yer alan geniş anlamlı tanıma göre

---

[13] Murat Mustafa Kutlutürk, "Fikri Mülkiyet Haklarının Doğrudan Yabancı Yatırımlar Üzerine Etkisi: Gelişmekte Olan Ülkeler Üzerine Bir Araştırma", (**Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Anadolu Üniversitesi SBE, 2010), s.81.

[14] Nevhis Deren Yıldırım, **Haksız Rekabet Hukuku ile Fikri ve Sınai Mülkiyet Hukuku'nda İhtiyati Tedbirler**, 2. Baskı, İstanbul: Alkım Yayınları, 2002, s.6.

[15] Hirş, s.2.

[16] Erel, **Türk Fikir ve Sanat Hukuku**, s.5.

[17] Tekinalp, s.4.

[18] Ömer Duman ve Nazmi Karyağdı, **Telif Kazançlarının Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirilmesi**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2010, s.20.

[19] Mehmet Demiroğlu, "Sınai Mülkiyet Hakları ve Korunması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:94, (Eylül 2000), www.yaklasim.com (20.09.2016).

fikri ve sınai mülkiyet hakları; kişilerin düşünce ürünleri için verilen ve genellikle bir ürün veya düşünceyi meydana getiren kişiye, onu belirli bir zaman diliminde tek başına kullanma hakkı veren haklardır[20].

TRIPS Anlaşması'na göre fikri ve sınai mülkiyet hakları kapsamında korunan haklar; telif hakları ve telif hakları ile bağlantılı haklar, hizmet markası dahil, ticari markalar, coğrafi işaretler, endüstriyel tasarımlar, patentler, entegre devre tasarımları, ticari sırlar dahil, gizli bilgiler şeklinde sıralanabilir[21]. Benzer şekilde WIPO Kuruluş Anlaşmasında fikri haklar geniş anlamıyla ele alınmış olup, anlaşmanın 2. maddesinde fikri mülkiyete konu haklar; edebi, artistik ve ilmi eserler, sanat yapımcılarının ve icracı sanatçıların eserleri, fotoğraflar ve radyo yayımları, insan eliyle gerçekleştirilen faaliyetin her safhasındaki ihtiralar, bilimsel keşifler, sınai resim ve modeller, fabrika, hizmet ve ticaret markaları, ticaret unvanı ile diğer adlar, kanuna aykırı rekabete karşı himayeye ilişkin haklar, sınai, ilmi, edebi ve artistik alanlardaki fikri faaliyete ilişkin diğer bütün haklar şeklinde sayılmıştır[22].

Bu çalışmada, hakkın meydana getirilmesinde fikri emek olup olmaması unsuru göz önüne alınarak, aksi belirtilmediği müddetçe fikri mülkiyet hakları kavramı ile, telif hakları ve sınai haklar kapsamında olan patent, faydalı model, endüstriyel tasarım ve marka dikkate alınacaktır. Coğrafi işaret, ticari işletme adı, ticaret unvanı gibi sınai haklar dikkate alınmayacaktır.

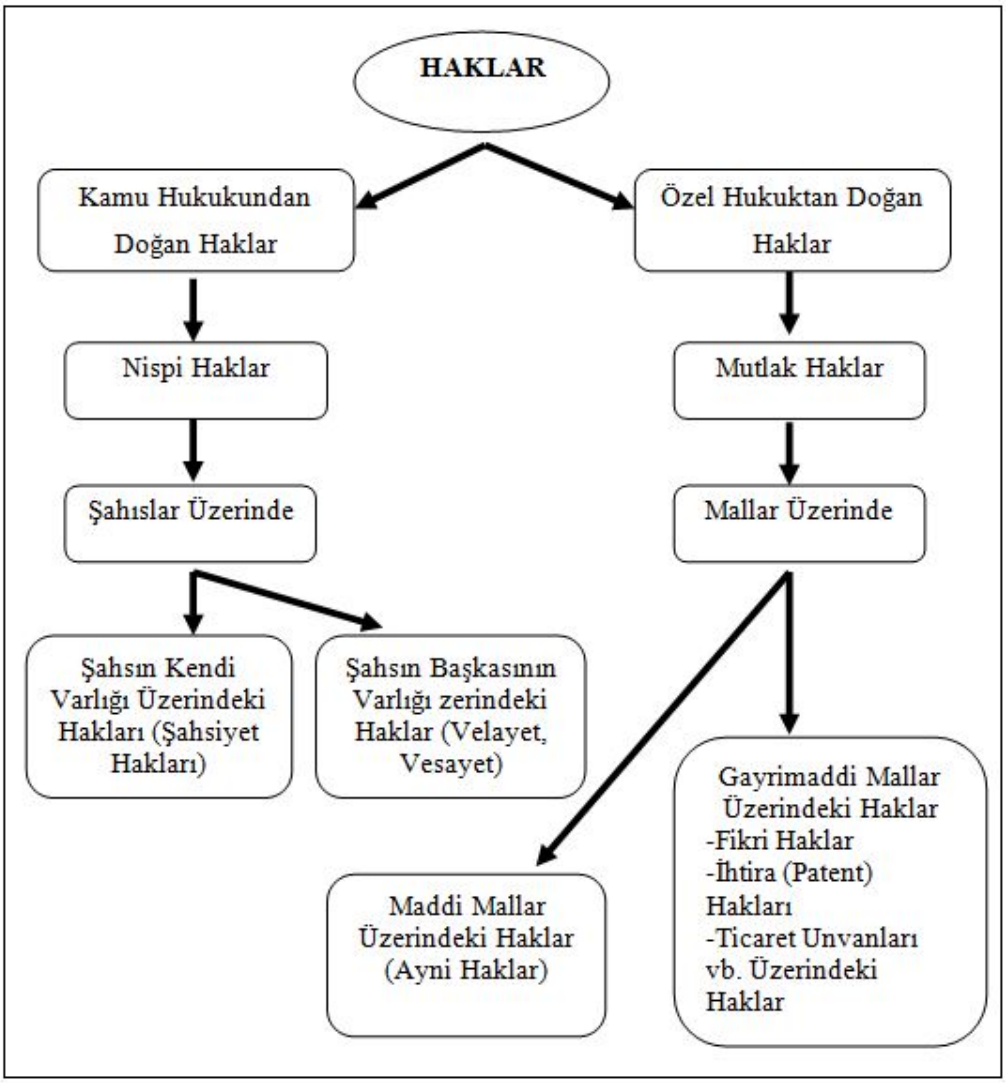
1.1.2 Hukuki Açıdan Fikri Mülkiyet Hakları

1.1.2.1 Fikri Mülkiyet Haklarının Hukuk Düzeni İçindeki Yeri

Özel hukuktan doğan haklar çeşitli ölçütlere göre sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmalardan birisi mutlak haklar ve nispi haklar sınıflandırmasıdır. Mutlak haklar mal üzerinde mutlak haklar (ayni haklar) ve şahıs üzerinde mutlak haklardan (şahsiyet hakları) oluşmaktadır. Ayni haklar ise mülkiyet hakkı ve sınırlı ayni haklardır.

[20] Saadettin Gültekin, "Dünya Ticaret Örgütü Açısından Fikri Mülkiyet Hakları ve Coğrafi İşaretler", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 195, (Mart 2009), www.yaklasim.com (20.09.2016).
[21] Gültekin.
[22] Duman ve Karyağdı, s.19.

Fikri haklar, mutlak haklar grubuna dahildir[23]. Fikri hakların hukuk düzeni içerisindeki yeri aşağıdaki şekil üzerinde gösterilmiştir.



Şekil 1: Fikri Mülkiyet Haklarının Hukuk Düzeni İçerisindeki Yeri

Kaynak: Şafak N. Erel, **Türk Fikir ve Sanat Hukuku**, 2. Baskı, Ankara: İmaj Yayınları, 1998, s.4.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nda[24] (TMK) taşınmaz mülkiyetinin konusu arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır (TMK, m.704). Taşınır

[23] Erel, **Türk Fikir ve Sanat Hukuku**, s.2.
[24] 08.12.2001 tarihli ve 24607 sayılı Resmi Gazete.

mülkiyetinin konusu, ise "*nitelikleri itibarıyla taşınabilen maddi şeyler ile edinmeye elverişli olan ve taşınmaz mülkiyetinin kapsamına girmeyen doğal güçler*" olarak belirtilmiştir. (TMK, m.762). TMK'de maddi bir değeri olan ve mülkiyet konusu mallar gayrimenkul ve menkul mallar olarak ayrılmış olup, gayrimaddi mal kavramı bulunmamaktadır[25]. Buradan anlaşıldığı üzere, TMK'de fikri mülkiyet düzenlenmemiştir.

Fikri haklar, gayrımaddi mallar üzerinde geçerli olan ve şahıs ve malvarlığı haklarının bileşiminden oluşan karma nitelikli, herkese karşı ileri sürülebilen mutlak haklar niteliğindeki haklardır[26]. Gayrimaddi mallar, gayrimenkul ve menkul mallar dışında kalan ve ayrı hukuki bir varlığa ve iktisadi değere sahip olan varlıklardır[27]. Fikri ürün, eşya değildir ve fikri ürün ile bu ürünün üzerinde somutlaştığı eşya birbirinden farklı olduğu için soyut fikri ürün zilyetliğin ve mülkiyetin konusu olamaz ve dolayısıyla bu ürünler üzerindeki haklar da ayni hak değildir[28]. Fikri ürünleri meydana getirenler dışında kalan kişiler, bu ürünlerden maddi bir şekil, söz, ses, mimik gibi sabit veya bunlar dışında sabit olmayan ve bunları aktarmaya veya yayımlamaya yarayan araçlar vasıtasıyla faydalanırlar, ancak bunlardan maddi bir mal niteliğindeyken faydalanılması, bunların fikri ürün olma niteliğini değiştirmez[29].

1.1.2.2 Fikri Mülkiyet Haklarının Hukuki Niteliği

Fikri eserlerin ticari amaçla taklit ve kopyalanması eser sahibini fikri uğraşılarının mükafatından mahrum edici bir nitelik taşıdığından devlet tarafından eser sahiplerine zamanla sınırlanmış olan telif hakkı veya patent hakkı gibi imtiyazlı haklar tanınmıştır[30]. Fikri mülkiyet hakları, diğer hukuki alanlardan farklı olarak kendine özgü (sui generis) ve soyutluk, ülke çapında korunma, süreye tabi olma, somutlaştığı eşyadan bağımsız olma, kullanmakla tükenmeme, devir ve veraset konusu olabilme, mutlak

[25] B. Bahadır Erdem, **Patent Hakkının Korunmasına ve Patent Hakkına İlişkin Sözleşmelere Uygulanacak Hukuk**, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2002, s.12.

[26] Şener Dalyan, **Bilgisayar Programlarının Fikri Hukukta Korunması**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2009, s.113.

[27] B. Bahadır Erdem, s.12.

[28] Tekinalp, s.6

[29] Zihni Kartal, **Fikri ve Sınai Mülkiyet Haklarının Hukuki Esasları, Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi**, İstanbul: Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 1998, s.11.

[30] Hirş, s.2.

yetkiler verme şeklinde sıralanabilecek niteliklere sahiptir[31]. Belirli bir akıl ve düşünce faaliyetinin sonucu olarak ortaya çıkması nedeniyle, bu meydana getirme sürecinin ödülü olarak hukuk sistemi tarafından eser sahiplerine bazı haklar tanınmıştır[32].

Günümüz hukuk sisteminde fikri emek ürünleri, fiziksel emek ürünleri gibi ekonomik değere sahip olup, hukuki düzenlemelere ve işlemlere konu olabilecek bir mal gibi değerlendirilmektedir[33]. Fikri haklarda manevi unsurun geniş bir yer kaplaması nedeniyle fikri haklar üzerindeki mülkiyet hakkı, maddi eşya üzerindeki mülkiyetten konu ve hakka hakimiyet açısından farklıdır[34]. Mutlak hak niteliğinde olan fikri haklar, sahibine hem mali hem manevi haklar açısından tekel niteliğinde bir takım yetkiler vermekte olup, hak sahibi, mali hakların kullanılmasını herkese karşı yasaklayabilir[35].

Telif hakkı, kanun tarafından eser sahibine tanınan imtiyaz ve tasarruf hakkı olarak tanımlanabilir[36]. Fikri eserlerin mali yönü ve eser sahibinin şahsiyet haklarını ilgilendiren manevi yönü bulunmaktadır[37]. Telif hakkı, devri mümkün olan bir mal varlığı hakkıdır. Mali yetkilerden başkalarının faydalanması, bunların başkalarına devredilmesiyle veya lisans verilmesiyle mümkündür[38].

Fikri haklar ve sınai haklar ortak yönleri açısından karşılaştırıldığında her ikisinde de; hakların süreli olduğu, hakların mülkiyet niteliği taşıdığı ve hukuki işleme konu olduğu, hakları korumak için çeşitli cezai ve hukuki (tazminat, vb) önlemlerin olduğu, hızlı yargılama ve müdahale usulleri benimsendiği ve ihtisaslaşmış yargı yerleri oluşturulduğu, haklara tecavüzün (izinsiz çoğaltma/kullanma) haksız rekabet sayıldığı görülmektedir[39].

---

[31] Sami Karahan, ve Diğerleri, **Fikri Mülkiyet Hukukunun Esasları**, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2009, s.4-6.

[32] Veysel Başpınar ve Doğan Kocabey, **İnternette Fikri Hakların Korunması**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007, s.37.

[33] Duman ve Karyağdı, s.19.

[34] Mustafa Tüysüz, **Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu Çerçevesinde Fikri Haklar Üzerindeki Sözleşmeler**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007, s.26.

[35] Ömer Arbek, **Fikir ve Sanat Eserlerine İlişkin Lisans Sözleşmesi**, Ankara: Yekin Yayınları, 2005, s.45.

[36] Duman ve Karyağdı, s.20.

[37] Duman ve Karyağdı, s.21.

[38] Arbek, s.45.

[39] Şenol, s.36.

Fikri haklar ve sınai haklar farklı yönleri açısından karşılaştırıldığında şu farklılıklar öne çıkmaktadır[40]: Fikri hakları tescil eden bir kurum yokken, sınai mülkiyet haklarında bir tescil kurumu (Türk Patent Enstitüsü-TPE) vardır. Bu çerçevede, koruma için bir fikri hakkın kime ait olduğunun ispatlanması yeterli olup, sınai haklarda ise tescil edilmiş haklar kapsamlı bir koruma altındadır. Tescilli olmayan sınai hakların koruması oldukça zayıftır. İkinci bir farklılık ise, meydana getirilmiş bir ürünün fikri hak olarak korunması için sahibinin özelliklerini taşıması zorunlu olup, eser sayılamayan ürünler fikri hak kavramına girmez. Oysa sınai hakların koruması için sanayide kullanılabilir olma ölçütünü taşıması yeterlidir. Üçüncü bir fark, fikri eserin manevi yönü son derece önemli iken, sınai haklarda böyle bir durum yoktur. Dördüncü bir farklılık, fikri hakların kullanımında sanatçıların oluşturduğu meslek birliklerine özel hak ve imkanlar tanınmışken, sınai haklarda böyle bir imkan yoktur.

Patent, doğa kanunlarına dayanarak bilim ve teknoloji alanında bir buluş veya yenilik getirmek olduğu için birbirinden habersiz çalışan kişilerin aynı ihtirada[41] bulunmaları olasılık dahilinde olup, bu durumda koruma için hangisi başvurur ve berat alırsa yegane hak sahibi de berat alan olacaktır. Oysaki telif hakları konusunda, ortaya konan fikir ve sanat eserleri arasında bir ayniyet bulunması mümkün olmadığı gibi, korumanın sağlanması açısından bir başvuru önceliği olması da gerekli değildir[42]. Telif hakları ve sınai haklar arasındaki açıklanan bu farklılıklar dolayısıyla, telif hakları ile sınai haklar farklı hukuksal düzenlemelere tabi tutulmuşlardır.

1.2 Fikri Mülkiyet Haklarıyla İlgili Hukuki Düzenlemelerin Tarihsel Gelişimi

1.2.1 Fikri Mülkiyet Haklarıyla İlgili Hukuki Düzenlemelerin Uluslararası Alanda Tarihsel Gelişimi

Fikri mülkiyet haklarıyla ilgili uluslararası hukuki düzenlemelerin tarihsel gelişimine bakıldığında gerek telif hakları gerekse sınai haklar alanındaki gelişmeler

[40] Şenol, s.36-37.

[41] İhtira, "*benzeri görülmemiş bir şey icat etme, vücuda getirme*" olarak tanımlanmıştır. (Ferit Devellioğlu, **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat**, 24. Baskı, Ankara: Aydın Kitabevi, 2007.)

[42] Duman ve Karyağdı, s.20.

benzer bir seyir izlemiştir. Sınai haklara dair ilk uluslararası anlaşma 1883 tarihli Paris Anlaşması'dır. Bunu takiben bu konuda devletler arasında çeşitli ikili ve çok taraflı anlaşmalar imzalanmıştır. Telif haklarıyla ilgili gelişmelere bakıldığında, telif haklarına ilişkin uluslararası alandaki koruma ihtiyacına istinaden 1886 tarihli Edebi ve Artistik Eserlerin Korunması İçin Bern Sözleşmesi çok taraflı bir uluslararası anlaşma olarak imzalanmıştır.

1.2.1.1 Telif Haklarıyla İlgili Uluslararası Anlaşmalar

Telif hakları ile ilgili başlıca uluslararası anlaşmalar kısaca aşağıda açıklanmıştır.

Ticaretle Bağlantılı Fikri Mülkiyet Hakları Anlaşması: Ticaretle Bağlantılı Fikri Mülkiyet Hakları Anlaşması (*Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rigths-TRIPS*), hem telif haklarını hem de sınai hakları kapsayan bir anlaşmadır. Uruguay görüşmelerinde DTÖ'nün kurucu anlaşmasına ek olarak 01.01.1995 tarihinde uygulanmaya başlanan TRIPS, ticaretle bağlantılı fikri mülkiyet haklarını düzenleyen bir çerçeve anlaşma olup, fikri mülkiyet konusunda en kapsamlı uluslararası anlaşma olarak kabul edilmektedir[43]. Amacı, uluslararası ticaretteki engel ve düzensizlikleri azaltmak, fikri mülkiyet haklarının uygulanmasına ilişkin usul ve önlemlerin ticari bir engel teşkil etmemesini sağlamaktır. Buna yönelik olarak, fikri mülkiyet haklarının tanınması, bunlara koruma sağlanması, ülkelerin fikri mülkiyet haklarını korumaları konusunda asgari standartların belirlenmesi hususlarına anlaşma kapsamında yer verilmiştir. Türkiye, anlaşmayı 1995 yılında kabul etmiş ve 2000 yılında uygulamaya başlamıştır.

TRIPS'de, fikri ve sınai mülkiyet ayrımını kaldırılarak fikri mülkiyet kavramı geniş olarak her ikisi için de kullanılmıştır. TRIPS'te fikri mülkiyet haklarının her biri ayrı ayrı tanımlanmış ve ülkelerin standart olarak uygulaması gereken kurallar ortaya konulmuştur. TRIPS, uluslararası ticarete konu fikri ve sınai hakların korunması, düzenlenmesi ve ticaretteki engellerin kaldırılarak genel refahın arttırılmasını amaçlamaktadır. Anlaşma ile fikri ve sınai mülkiyetin korunması, teknolojik buluşların

[43] Kültür Bakanlığı Telif Hakları ve Sinema Genel Müdürlüğü, (t.y), http://www.telifhaklari.gov.tr/ana/sayfa.asp?id=383, (15.05.2016).

teşvik edilmesi, ülkeler arasında transferinin kolaylaştırılması hedeflenmektedir[44]. TRIPS ile birlikte, fikri mülkiyet haklarının etkin biçimde korunması konusunda tüm ülkeler, bu konudaki mevzuatı yürürlüğe koymakta, uygulamaları yeknesak bir biçime getirmekte ve ihlallere karşı etkin yaptırım tedbirleri almaktadırlar[45].

Bern Sözleşmesi ve WIPO Kuruluş Anlaşması: 1886'da imzalanan Bern Sözleşmesi ile fikir ve sanat eseri sahiplerini korumak üzere Bern Birliği kurulmuştur. Sözleşmeyi imzalayan devletlerin amacı, fikir ve sanat eseri sahiplerinin eserlere ilişkin haklarının kendi ülkelerindeki korumaya benzer şekilde etkin korunmasıdır[46]. 1967 Stockholm Anlaşması ile Bern Birliği, Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü'ne (*World Intellectual Property Organization-WIPO; L´organisation mondiale de la propriété intellectuelle-OMPI*) dönüşmüştür. WIPO 1974'ten beri Birleşmiş Milletler bünyesinde yer almaktadır. Türkiye 1976 yılında WIPO'ya üye olmuştur[47]. 2016 yılı itibarıyla WIPO'nun 189 üyesi[48] bulunmaktadır. Bern Sözleşmesinin güncellenmesi ihtiyacı dolayısıyla hazırlanan, Bern Sözleşmesi ile ilgili 1971 Paris Metni'ne Türkiye 1995 yılında katılmıştır. 1971 Paris Metnine ek olarak 1996 yılında imzalanan WIPO Telif Hakları Andlaşması'na Türkiye 2008 yılında katılmıştır.

WIPO'nun temel amacı, fikri mülkiyet haklarının dünya genelinde etkin bir şekilde korunmasına dönük çalışmalar yapmaktır. WIPO hali hazırda kuruluş sözleşmesi yanında 17 sınai mülkiyet ve 8 telif hakkı anlaşması olmak üzere toplam 25 anlaşmanın koordinasyonu ve yürütülmesi konusunda sorumludur[49]. DTÖ ile WIPO arasında 1996 yılında imzalanan işbirliği anlaşması ile küresel ölçekte fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik olarak Fikri Mülkiyet Hakları Konseyi kurulmuştur.

---

[44] Gültekin.

[45] Şenol, s.36.

[46] İlhan Öztrak, "Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Hakların Korunması Yönünden Pozitif Hukuktaki Tarihi Gelişim", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt: 25, Sayı: 3, 1970, http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/25/3/1_Ilhan_Oztrak.pdf (15.08.2016), s.2.

[47] WIPO, (t.y), http://www.wipo.int/members/en/details.jsp?country_id=173 (05.10.2016).

[48] WIPO, (t.y), http://www.wipo.int/about-wipo/en/ (05.10.2016).

[49] Kültür Bakanlığı Telif Hakları ve Sinema Genel Müdürlüğü, (t.y), http://www.telifhaklari.gov.tr/ana/sayfa.asp?id=350 (25.05.2015).

Konuyla ilgili diğer uluslararası sözleşmeler şu şekildedir[50]:

Telif Hakları Evrensel Sözleşmesi: 1952 yılında Cenevre'de fikir ve sanat eserlerini kıtalararası korumak amacıyla imzalanmıştır, 1971'de Paris'te gözden geçirilmiştir. Türkiye bu sözleşmeye katılmamıştır.

WIPO Telif Hakları Antlaşması (*WIPO Copyright Treaty-WCT*): Bilgisayar programları ve veri tabanlarına ilişkin olarak hak sahiplerinin korunması konularını içermektedir. Türkiye 07.05.2007 tarihinde sözleşmeyi imzalamıştır.

WIPO İcra ve Fonogramlar Antlaşması (*WIPO Performances and Phonograms Treaty-WPPT*): İcracıların ve fonogram üreticilerinin haklarına ilişkin konuları içermektedir. Türkiye 07.05.2007 tarihinde sözleşmeyi imzalamıştır. Avrupa Topluluğu tarafından imzalanmış ancak henüz onaylanmamıştır.

Fonogramların İzinsiz Çoğaltılmasına Karşı Yapımcıların Korunmasına Dair Cenevre Sözleşmesi: 1971 yılında Cenevre'de imzalanmıştır. Türkiye katılmamıştır.

İcracı Sanatçılar, Fonogram Yapımcıları ve Yayın Kuruluşlarının Korunmasına Dair Roma Sözleşmesi: 1961 yılında imzalanmıştır. Komşu haklara ilişkin konular düzenlenmiştir. Türkiye 1995 yılında sözleşmeyi kabul etmiş olup, 08.04.2004 tarihinden itibaren bu anlaşmayı uygulamaktadır.

Avrupa Sınır Ötesi Televizyon Sözleşmesi: Yayınlarda yer alan program hizmetleriyle ilgili olarak 1989 yılında imzalanan bu sözleşmenin amacı taraflar arasında program hizmetlerinin sınır ötesi yayınını ve tekrar yayınını kolaylaştırmaktır. Türkiye sözleşmeye 1993 yılında katılmıştır.

Uydu Yayınlarına Dair Brüksel Sözleşmesi: 1974 yılında Brüksel'de imzalanan sözleşme, uydular aracılığıyla nakledilen programların taşıyıcı sinyallerinin üye ülkeler arasında dağıtımını düzenlemektedir.

[50] Duman ve Karyağdı, s.26-27; Kültür Bakanlığı Telif Hakları ve Sinema Genel Müdürlüğü, (t.y), www.telifhaklari.gov.tr/Uluslararasi-Sozlesmeler (25.05.2015).

Televizyon Yayınlarının Korunmasına Dair Avrupa Sözleşmesi: 1960 tarihinde imzalanan bu sözleşmeye, 1972 yılında katılmış, ancak Roma Sözleşmesine taraf olma şartını yerine getirmediği için 01.01.1985 tarihi itibarıyla sözleşme dışı bırakılmıştır.

Montevideo Sözleşmesi: 1889 yılında Güney Amerika'da imzalanmıştır. Eser sahibi olanların hakları teminat altına alınmıştır. Bu sözleşmeye ek olarak değişik tarihli başka anlaşmalar imzalanmıştır. Ancak, Washington Sözleşmesi ile daha önce düzenlenen anlaşmaların tamamı yürürlükten kaldırılmıştır.

1.2.1.2 Sınai Mülkiyet Haklarıyla İlgili Anlaşmalar

Sınai Mülkiyetin Korunmasına Dair Paris Sözleşmesi: Sınai Mülkiyetin Korunmasına Dair Paris Sözleşmesi (*Paris Convention for the Protection of Industrial Property Rights*) 20 Mart 1883 tarihinde imzalanmış ve 1967 yılında Stocholm'de 1979 yılında Paris'te gözden geçirilerek güncellenmiştir. Sınai mülkiyetin korunmasına ilişkin uluslararası bir birlik oluşturulması konusundaki ilk uluslararası anlaşmadır. Sınai mülkiyetin korumasının kapsamına, patent, faydalı modeller, sınai resim veya modeller, markalar, ticaret unvanları, coğrafi işaretler girmektedir[51]. Geniş anlamda tüm sınai mülkiyet haklarını kapsayarak, sınai mülkiyetin Anayasası niteliğini taşıyan ve üye ülkeler arasında milli muamele, rüçhan hakkı ve genel kuralların temelini oluşturan Paris Sözleşmesi'ne Türkiye 1925 yılında üye olmuş, Stockholm metninin 1-12. maddelerine 01.02.1995, 13-30. maddelerine ise 16.05.1976 tarihinde katılmıştır[52].

Sınai mülkiyetle ilgili diğer uluslararası anlaşmalar kısaca şu şekildedir[53]:

Patent İşbirliği Anlaşması: Patent İşbirliği Anlaşması (*Patent Cooperation Treaty-PCT*), 1970 yılında imzalanmış ve 1978 yılında yürürlüğe girmiştir. PCT ile tek bir uluslararası patent başvurusu ile taraf ülkelerde koruma sağlanmaktadır. Türkiye

---

[51] Sınai Mülkiyetin Himayesine Mahsus Milletlerarası Bir İttihat İhdas Edilmesine Dair Paris Sözleşmesi (Stocholm Metni), m.1.

[52] Kartal, s.52.

[53] Anlaşmalar ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz.: İncilay Ayber, **Sınai Mülkiyet Hakları İle İlgili Uluslararası Kuruluşlar (WIPO, DTÖ, AB)**, Ankara: Türk Patent Enstitüsü Uzmanlık Tezi, 2005, www.teknolojitransferi.gov.tr/TeknolojiTransferPlatformu/resources/temp/74EDD613-D29A-434E-9198-8CFBA27D322B.pdf;jsessionid=7AF1F3C03F055CE05FB850B6228A3440 (15.05.2017), s.23.

1995 yılında bu anlaşmaya katılmış olup, 01.01.1996 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

Avrupa Patent Sözleşmesi: Avrupa Patent Sözleşmesi (*European Patent Convention-EPC*), 01.11.2000 tarihinden itibaren Türkiye'de yürürlüktedir. Avrupa ülkeleri arasında patent konusunda işbirliğini artırmayı amaçlamaktadır. Yapılan başvurunun kabulü halinde üye ülkelerde geçerli Avrupa Patenti verilmektedir.

Markaların Uluslararası Tesciline İlişkin Madrid Anlaşması Ek Protokolü: Markaların Uluslararası Tescili ile İlgili Protokol (1989), Markaların Uluslararası Tesciline İlişkin Madrid Anlaşması (1891) ile bağlantılıdır. Bu anlaşma ile Madrid Anlaşması'na taraf olmayan ülkelerin katılımını kolaylaştırmak amaçlanmıştır. Türkiye 01.01.1999 tarihinden itibaren Protokole taraftır. Oluşturulan Madrid Sistemi ile markaların tek bir başvuru ve tek bir ücret ile üye ülkelerde tescilinin sağlanması amaçlanmaktadır.

Lizbon Sözleşmesi: Mahreç belirleyicilerin himayesi ve uluslararası tescili ile ilgili konuları düzenler. Türkiye bu sözleşmeye taraf değildir.

Marka Tescilinde Eşya ve Hizmetlerin Uluslararası Sınıflandırmasına İlişkin Nice Anlaşması: 1957 yılında imzalanan bu anlaşma, benzer markaların tescili esnasında karışıklığı önlemek amacıyla marka ve hizmet markalarının tescili amacıyla eşya ve hizmetlerin sınıflandırılmasını düzenlemektedir. Türkiye bu anlaşmayı 01.01.1996 tarihinden itibaren uygulamaktadır.

Markaların Şekilli Elemanlarının Uluslararası Sınıflandırmasını Kuran Viyana Anlaşması: 1973 yılında imzalanan bu anlaşma ile şekil elemanlarından oluşan ya da ihtiva eden markalar için bir sınıflandırma oluşturulmaktadır. Türkiye bu anlaşmayı 01.01.1996 tarihinden itibaren uygulamaktadır.

Marka Hukuku Anlaşması (*Trademark Law Treaty-TLT*): 1996 yılında yürürlüğe girmiş olup, amacı ulusal ve bölgesel marka tescil sistemlerinin uyumlaştırılmasıdır. Türkiye bu anlaşmayı 01.01.2005 tarihinden itibaren uygulamaktadır.

La Haye Sözleşmesi: 1925 tarihli bu sözleşme, endüstriyel tasarımlara ilişkin uluslararası konuları düzenler. Türkiye bu sözleşmeyi oluşturan metinlerden 1999 Cenevre Metni'ni 01.01.2005 tarihinden itibaren uygulamaktadır.

Lokarno Sözleşmesi: 1968 yılında imzalanan bu anlaşma, tasarımların uluslararası sınıflandırılması ile ilgili konuları düzenler. Türkiye 30.11.1998 tarihinden itibaren bu anlaşmayı uygulamaktadır.

Budapeşte Anlaşması: 1977 yılında imzalanmıştır. Mikro organizmalara patent verilmesinde usule ilişkin işlemleri düzenlemektedir. Türkiye 30.11.1998 tarihinden itibaren bu anlaşmayı uygulamaktadır.

Uluslararası Patent Sınıflandırmasına İlişkin Strasburg Anlaşması (*International Patent Classification-IPC*): Bu anlaşma patentlerin konusu itibarıyla tek bir sınıflandırma sisteminin temelini oluşturur. Türkiye bu anlaşmayı 01.01.1996 tarihinden itibaren uygulamaktadır.

1.2.2 Fikri Mülkiyet Haklarıyla İlgili Hukuki Düzenlemelerin Türkiye'de Tarihsel Gelişimi

Ülkemizde sınai mülkiyete ilişkin düzenlemelerin gelişimine bakıldığında[54], bu düzenlemelerin başlangıcı 13-14. yüzyıllara dayanan ahilik müessesesine kadar gitmektedir. Ahilik sistemi buluşa dayanmakta ve yenilikçilik teşvik edilmektedir. Geliştirilen yenilik için günümüzde patentlerde olduğu gibi bir tekel hakkı verilmekteydi. 1871 tarihli Eşya-i Ticariyeye Mahsus Alamet-i Farikalara Dair Nizamname ve 1879 tarihli İhtira Beratı Kanunu marka ve patent konularında ülkemizdeki yasal korumanın temelini teşkil etmektedir. Cumhuriyet döneminde ise Sınaî Mülkiyetin Korunması İçin Uluslararası Bir Birlik Oluşturulması Hakkındaki Paris Sözleşmesi'ne 1925 yılında taraf olunmuştur. 1965 yılında 551 sayılı Marka Kanunu yürürlüğe girmiş ve 1976 yılında Dünya Fikri Mülkiyet Teşkilatı (WIPO) Kuruluş Anlaşması'na taraf olunmuştur. 1994 yılında, 544 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Türk Patent Enstitüsü kurulmuş ve 2003 yılında 5000 sayılı Türk

[54] Kültür Bakanlığı Telif Hakları ve Sinema Genel Müdürlüğü, (t.y), http://www.telifhaklari.gov.tr/Mevzuat-Uluslararasi-Sozlesmeler, (10.07.2016).

Patent Enstitüsü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile TPE yeniden yasal düzenlemeye kavuşturulmuştur. 10.01.2017 tarihinde 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu yürürlüğe girmiş ve sınai mülkiyet hakları toplu bir şekilde düzenlenmiş ve TPE, Türk Patent ve Marka Kurumu olarak yeniden yapılandırılmıştır.

1995 yılında 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 556 sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 554 sayılı Endüstriyel Tasarımların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 555 sayılı Coğrafi İşaretlerin Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 2004 yılında ise 5147 sayılı Entegre Devre Topoğrafyalarının Korunması Hakkında Kanun yürürlüğe girmiştir. 10.01.2017 tarihinde 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu yürürlüğe girmiş ve 551, 554, 555 ve 556 sayılı KHK'ler yürürlükten kaldırılmak suretiyle patent ve faydalı model, marka, tasarım ve coğrafi işaretler tek kanunda düzenlenmiştir.

Sınai mülkiyet haklarıyla ilgili Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: Fikri Mülkiyet Haklarıyla İlgili Türkiye'nin Taraf Olduğu Uluslararası Anlaşmalar

Anlaşma	İlk İmza Tarihi	Üye Sayısı	Türkiye'nin Üyelik Durumu	Katılım Tarihi
Dünya Fikri Mülkiyet Teşkilatı WIPO Kuruluş Sözleşmesi	1967	184	Evet	12.05.1976
Dünya Ticaret Örgütü (WTO) Kuruluş Anlaşması	1995	150	Evet	26.03.1995
Avrupa Patent Sözleşmesi (EPC)	1973	31	Evet	01.11.2000
FİKRİ MÜLKİYET KORUMASI				
Sınai Mülkiyetin Korumasına Dair PARIS Sözleşmesi	1883	171	Evet (10 Ekim 1925'den beri)	Stockholm (1-12 maddeler) 1.2.1995; (13-30 maddeler) 16.5.1976
Patent Kanunu Antlaşması (PLT)	2000	14	İmzalandı 02.06.2000	
Marka Kanunu Antlaşması (TLT)	1994	38	Evet	01.01.2005
Marka Kanununa İlişkin Singapur Antlaşması	2006		İmzalandı 28.03.2006	Anlaşma henüz yürürlüğe girmedi.
KÜRESEL KORUMA SİSTEMİ				
Mikroorganizmaların Uluslararası Saklanmasına İlişkin BUDAPEŞTE Antlaşması	1977	66	Evet	30.11.1998
Tasarımların Uluslararası Tesciline İlişkin LAHEY Anlaşması (Cenevre Metni)	1999	45	Evet	01.01.2005
MADRİD Anlaşması'na İlişkin Protokol	1989	72	Evet	01.01.1999
Patent İşbirliği Antlaşması (PCT)	1970	136	Evet	01.01.1996
SINIFLANDIRMA				
Tasarımların Sınıflandırılmasına İlişkin LOCARNO Anlaşması	1968	48	Evet	30.11.1998
Marka Tescilinde Eşyaların ve Hizmetlerin Uluslararası Sınıflandırmasına İlişkin NİS Anlaşması	1957	80	Evet	01.01.1996
Patentlerin Uluslararası Sınıflandırmasına İlişkin STRASBURG Anlaşması (IPC)	1971	57	Evet	01.10.1996
Markaların Figüratif Elemanlarının Sınıflandırılmasına İlişkin VİYANA Anlaşması	1973	23	Evet	01.01.1996

Kaynak: Türk Patent Enstitüsü, **Patent Faydalı Model Başvuru Kılavuzu 2016,** www.tpe.gov.tr/TurkPatentEnstitusu/resources/temp/522B990B-E529-4378-8287-66E77494B4FA.pdf, (12.07.2016).

Telif hakları konusunda tarihsel gelişim konusunda ilk düzenlemeler, 1856 yılında Islahat Fermanı'ndan beş ay sonra çıkarılan irade ve bunu takiben çıkarılan bir matbaa nizamnamesi ile basına ilişkin yapılan düzenlemelerdir. 8 Mayıs 1326 (1910)

tarihinde Hakk-ı Telif Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanun 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu[55] (FSEK) ile yürürlükten kaldırıldığı 1 Ocak 1952 tarihine kadar uygulanmıştır. 3257 sayılı Sinema, Video ve Müzik Eserleri Kanunu 07.02.1986 tarihinde yürürlüğe girmiş ve 14.07.2004 sayılı 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Fikir ve sanat eserleri alanında Türkiye'nin taraf olduğu başlıca uluslararası anlaşmalar; 1995 yılında TRIPS ve Edebiyat ve Sanat Eserlerinin Korunmasına İlişkin Bern Sözleşmesi, 2003 yılında, İcracı Sanatçılar, Fonogram Yapımcıları ve Yayın Kuruluşlarının Korunmasına Dair Roma Sözleşmesi (1961), 2008 yılında WIPO İcralar ve Fonogramlar Andlaşması (1996) ve WIPO Telif Hakları Andlaşması (1996) şeklinde sıralanabilir[56].

1.3 Fikri Mülkiyet Haklarının Kapsamı

Türk hukukunda yer alan düzenlemeler itibarıyla fikri mülkiyet haklarının kapsamı telif hakları ve sınai mülkiyet hakları ayrımına göre aşağıda yapılmıştır.

1.3.1 Telif Haklarının Kapsamı

Telif hakları, fikir ve sanat eserleri üzerindeki haklardır. Fikir ve sanat eserlerine ilişkin temel yasal düzenlemeler iki farklı kanunda yer almaktadır. FSEK ile 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun[57] telif haklarına ilişkin hususları içermektedir.

1.3.1.1 Fikir ve Sanat Eseri

Fikri hukukta korumanın konusu eser olup, koruma eser niteliğindeki fikri emek ürünleri üzerindeki hakları kapsamaktadır[58]. Bir fikir ürününün eser niteliğine

[55] 13.12.1951 tarihli ve 7981 sayılı Resmi Gazete.

[56] Kültür Bakanlığı Telif Hakları ve Sinema Genel Müdürlüğü, (t.y), http://www.telifhaklari.gov.tr/Mevzuat-Uluslararasi-Sozlesmeler, (10.07.2016).

[57] 21.07.2004 tarihli ve 25529 sayılı Resmi Gazete.

[58] Şafak N. Erel, "Fikri Hukukta Bilgisayar Programlarının Korunması", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt: 49, Sayı: 1, 1994, www.politics.ankara.edu.tr/?bil=bil_sbfdergisi&cilt=49&sayi=1, (15.08.2016), s.142.

sahip olabilmesi için sahip olması gereken objektif unsur, fikir ürününün ekonomik olarak değerlendirmeye elverişli olması, yani kamuya sunularak veya uygulanarak faydalı olma imkanının bulunması; sübjektif unsur ise, bir fikir ürününün eser sayılabilmesi için eser sahibinin özelliğini taşıması gerektiğidir[59]. Fikri hukukta bir fikir ve sanat mahsulünün *eser* olarak değerlendirilmesi için, sahibinin özelliğini taşıması gerekmektedir. Bern Sözleşmesi ile yabancı mevzuatın pek çoğunda "şahsi yaratıcılık", "bireysel fikri faaliyet", "orijinal fikri yaratıcılık", "yaratıcı fikri eser" gibi ölçütlere göre eser niteliği belirlenmektedir[60]. Tüm bu ölçütlerin ortak noktası eserin kreatif yönünü eser sahibi ile ilişkilendirmesidir. Ancak fikir ve sanat eserlerinde (telif haklarında), ihtira (patent) haklarında olduğu gibi ekonomik elverişlilik şartı aranmaz, çünkü her eser mutlaka ekonomik bir amaçla meydana getirilmez[61].

FSEK'te eser tanımı yapılırken sübjektif unsura vurgu yapılmıştır. Kanunda, eser, "sahibinin hususiyetini taşıyan ve ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri olarak sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulleri" olarak tanımlanmıştır. (FSEK, m.1/B). Bütün eserler fikir ve sanat eseri niteliğine sahip değildir. Eserlerin, bu kapsamda değerlendirilmesi için kanunda sayılan eser gruplarından birine dahil olması gerekmektedir.

1.3.1.2 Fikir ve Sanat Eserlerinin Çeşitleri

FSEK'te fikir ve sanat eserleri beş gruba ayrılmıştır. Bunlar ilim ve edebiyat eserleri, musiki eserleri, güzel sanat eserleri, sinema eserleri ve işlenme ve derlenme eserlerdir. Kanunda sayılan bu eser türleri sınırlı sayıda olup, bu gruplar dışında kalan yeni bir eser türünün oluşturulması ve FSEK kapsamında korunması söz konusu değildir[62]. Ancak, kanunda bazı eser tipleri örnek olarak saymak suretiyle belirtildiği için, ana çerçeveye uygun yeni eser tiplerinin ortaya çıkması durumunda dahil olduğu eser grubu kapsamında değerlendirilecektir.

---

[59] Duman ve Karyağdı, s.30.
[60] Erel, "Fikri Hukukta ...", s.144.
[61] Duman ve Karyağdı, s.30.
[62] Murat Soysal, "Türkiye ve Avrupa'da Televizyon Yayınlarında Telif Hakları Uygulamaları", (**Yayınlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, 2015), s.54.

1.3.1.2.1 İlim ve Edebiyat Eserleri

FSEK m.2'de ilim ve edebiyat eserleri; "*1. 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. Her nevi rakıslar, yazılı koreografi eserleri, Pandomimalar ve buna benzer sözsüz sahne eserleri, 3. 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.*" şeklinde saymak suretiyle belirtilmiştir.

Maddenin birinci fıkrasında düzenlenen dil ve yazı ile ifade edilen eserlere şiir, yazı, şarkı, beste gibi eserler örnek verilebilir. Bu eserlerin illaki kayıt altına alınmış olması gerekmez. Eser tanımına uygun olarak özgün niteliği haiz olan bir fikir ürünü olması kafidir.

Yine aynı maddede, ara yüzüne temel oluşturan düşünce ve ilkeleri de içine almak üzere, bir bilgisayar programının herhangi bir öğesine temel oluşturan düşünce ve ilkelerin eser sayılmayacağı hükme bağlanmıştır. Maddenin üçüncü bendinde ise bedii (estetik) niteliği olmayan bilimsel ve teknik nitelikteki fikir ürünlerinin de ilmi eser olduğu hükme bağlanmıştır. Bilimsel teknik niteliği olmayan broşür, fiyat listesi gibi ürünler bu kategoride değerlendirilemez.

FSEK'teki düzenlemeye göre, bilgisayar programı Türk hukukuna göre bilimsel bir eserdir. Avrupa Konseyi Talimatı m.1'e göre, üye ülkeler bilgisayar programlarını Edebi ve Artistik Eserlerin Korunması Hakkında Bern Sözleşmesi kapsamındaki edebi eserler çerçevesinde fikri hukuka uygun olarak korumaları gerekmektedir[63]. Bu nedenle, yazılımlar bilimsel, sanatsal, teknolojik değer taşıyan bir ürün olduğu için hukuki açıdan koruma altına alınmış ve kötüye kullanımlar önlenmeye çalışılmıştır[64]. FSEK'te bilgisayar programı tanımı yapılmamıştır. Mevzuatta buna

[63] Duman ve Karyağdı, s.31.

[64] Selahattin Tuncer, "Fikrî, Entelektüel ve Sınai Mülkiyet Hakları ve Bunların Korunması (II)", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı:75, (Mart 2010), s.14.

ilişkin tanım Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği[65] m.3'te; "*Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklindeki ürün ve hizmetlerin tümü ile bu ürün ya da mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile devretme gibi teslim şekillerinin tümü*" olarak tanımlanmıştır.

1.3.1.2.2 Musiki Eserleri

Musiki eserleri, FSEK m.3'te her nevi sözlü ve sözsüz besteler şeklinde tanımlanmıştır. Musiki eserleri her ne kadar işitsel eserler olsa da kanunda yer alan tanımlamadan görüleceği üzere sözsüz yani görsel nitelikteki besteler de musiki eseri olarak değerlendirilmektedir. Musiki eserlerine örnek olarak şarkı besteleri ile bale ve müzikal (şarkılı ve danslı) eserler verilebilir.

1.3.1.2.3 Güzel Sanat Eserleri

FSEK m.4'te güzel sanat eserleri saymak suretiyle belirtilmiştir. Maddeler halinde sayılan unsurlardan estetik değere sahip olanların güzel sanat eseri olduğu hükme bağlanmıştır. Buna göre, 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, 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 tiplemeler*" güzel sanat eseridir.

Krokiler, resimler, maketler, tasarımlar ve benzeri eserlerin endüstriyel model ve resim olarak kullanılması, düşünce ve sanat eseri olma sıfatlarını etkilemez. (FSEK, m.4). Güzel sanat eserlerinin diğer eser kategorilerinden farkı bu eserlerin görsel

[65] 10.08.2016 tarihli ve 29797 sayılı Resmi Gazete.

nitelikte eserler olmasıdır. Nitelik olarak bu grupta sayılan bir ürünün güzel sanat eseri olarak değerlendirilebilmesi için bunların estetik bir değer taşıması gerekmektedir.

1.3.1.2.4 Sinema Eserleri

FSEK m.5'te sinema eserleri, her nevi bedii (estetik, sanatsal), ilmi, öğretici veya teknik mahiyette olan veya günlük olayları tespit eden filmler veya sinema filmleri gibi, tespit edildiği (kaydedildiği) materyale bakılmaksızın, elektronik veya mekanik veya benzeri araçlarla gösterilebilen, sesli veya sessiz, birbiriyle ilişkili hareketli görüntüler dizisi şeklinde tanımlanmıştır. Doktrinde münhasıran nutuk, beste, konferans ve benzeri durumları nakletmeye yarayan filmler sinema eseri sayılmamakta, buna karşın söz konusu filmde sinema tekniğine dayanan uzak-yakın çekim, şef ve orkestranın değişik açılardan çekimleri suretiyle gösteriye sanatsal bir değer katılıyorsa o zaman sinema eseri sayılabileceğine dair görüşler öne çıkmaktadır[66].

1.3.1.2.5 İşlenmeler ve Derlemeler

İşlenmeler ve derlenmeler, FSEK'te kanun sistematiği içerisinde esas olarak bir eser çeşidi olarak değil, daha önce sayılan dört eser çeşidinin tamamlayıcı veya türevi niteliğinde olan eserleri nitelendirmek suretiyle düzenlenmiştir. İşlenme eser, diğer bir eserden faydalanmak suretiyle vücuda getirilip de bu esere oranla müstakil olmayan ve işleyenin özelliğini taşıyan fikir ve sanat ürünleri; derleme eser ise, özgün eser üzerindeki haklar saklı kalmak kaydıyla, ansiklopediler ve antolojiler gibi içeriği seçme ve düzenlemelerden oluşan ve bir düşünce yaratıcılığı sonucu doğan eser olarak tanımlanmıştır. (FSEK, m.1/B).

FSEK m.6'da, işlenme eserler, diğer bir eserden yararlanmak suretiyle vücuda getirilen ve bu esere nispetle müstakil olmayan fikir ve sanat eserleri işlenme eser olarak belirtilmiş ve kanunda başlıca işlenme eserler sayılmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, kanunda sayılan işlenme eser tiplerinin sınırlayıcı bir nitelikte olmadığı, bu sayılanlar dışında başka işlenme eserler de olabileceği hususudur. İşlenme eserler, asıl eserin türevi niteliğinde olan yani asıl eserden kaynaklanan fikri ürünlerdir.

[66] Duman ve Karyağdı, s.31.

Kanunda sayılan başlıca işlenme eser tipleri 11 kalem[67] halinde sayılmıştır. İstifade edilen eserin sahibinin haklarına zarar getirmemek şartıyla oluşturulan ve işleyenin özelliğini taşıyan işlenmeler, bu kanuna göre eser sayılır. (FSEK, m.6).

1.3.1.3 Eser Sahibi

Eser sahipliğini bireysel eser sahipliği, birlikte eser sahipliği ve elbirliği halinde eser sahipliği olarak ayırmak mümkündür. Bireysel eser sahipliği, FSEK'te eser sahibi eseri meydana getiren kişi ve işlenmenin ve derlemenin sahibi, asıl eser sahibinin hakları mahfuz kalmak şartıyla onu işleyen olarak tanımlanmıştır. (FSEK, m.8). Birlikte (iştirak halinde) eser sahipliğinde ise eser sahibi birden fazla kişiden oluşmaktadır. "*Birden fazla kimselerin birlikte vücuda getirdikleri eserin kısımlara ayrılması mümkünse, bunlardan her biri vücuda getirdiği kısmın sahibi sayılır.*" (FSEK, m.9). Sinema eserlerinde; yönetmen, özgün müzik bestecisi, senaryo yazarı ve diyalog yazarı, ile canlandırma tekniğiyle yapılmış eserlerde, animatör eserin birlikte sahibidirler. (FSEK, m.8). Birlikte eser sahipliği durumu adi şirket hükümlerine tabi olduğu için esere ilişkin kar veya zarar paylaşımı 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu[68] (TBK) m.622 ve 623'e göre yapılacaktır. Bunlara ek olarak elbirliği halinde eser sahipliği de olabilmektedir. Eğer, "*birden fazla kimsenin iştirakiyle vücuda getirilen eser ayrılmaz bir bütün teşkil ediyorsa, eserin sahibi, onu vücuda getirenlerin birliğidir. Birliğe adi şirket hakkındaki hükümler uygulanır.*" (FSEK, m.10).

Eser sahipliği kapsamında, sahibinin adı belirtilmeyen eserlerin de ele alınması gerekir. Yayımlanmış olan bir eserin sahibi belli olmadıkça, yayımlayan ve o da belli

[67] "*1. Tercümeler; 2. Roman, hikaye, şiir ve tiyatro piyesi gibi eserlerden birinin bu sayılan nevilerden bir başkasına çevrilmesi; 3. Musiki, güzel sanatlar, ilim ve edebiyat eserlerinin filim haline sokulması veya filime alınmaya ve radyo ve televizyon ile yayıma müsait bir şekle sokulması; 4. Musiki aranjman ve tertipleri; 5. Güzel sanat eserlerinin bir şekilden diğer şekillere sokulması; 6. Bir eser sahibinin bütün veya aynı cinsten olan eserlerinin külliyat haline konulması; 7. Belli bir maksada göre ve hususi bir plan dahilinde seçme ve toplama eserler tertibi; 8. 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.); 9. Başkasına ait bir eserin izah veya şerhi yahut kısaltılması. 10. Bir bilgisayar programının uyarlanması, düzenlenmesi veya herhangi bir değişim yapılması; 11. Belli bir maksada göre ve hususi bir plan dahilinde verilerin ve materyallerin seçilip derlenmesi sonucu ortaya çıkan ve bir araç ile okunabilir veya diğer biçimdeki veri tabanları (Ancak, burada sağlanan koruma, veri tabanı içinde bulunan veri ve materyalin korunması için genişletilemez).*" (FSEK, m.6).

[68] 04.02.2011 tarihli ve 27836 sayılı Resmi Gazete.

değilse çoğaltan, eser sahibine ait hak ve yetkileri kendi namına kullanabilir. Bu hükme göre yetkili kimselerle asıl hak sahipleri arasındaki ilişkilere, aksi kararlaştırılmamışsa, adi vekalet hükümleri uygulanır. (FSEK, m.12). Sadece manevi hakları kapsayan sahiplik durumuna sınırlı eser sahipliği denilmektedir. FSEK m.18 çerçevesinde, bir işverene bağımlı olarak çalışanların meydana getirdikleri eserler üzerindeki hakları aksi kararlaştırılmadıkça sadece manevi hakları kullanabilirler. Benzer şekilde, tüzel kişiler, organlarını oluşturan gerçek kişilerin meydana getirdiği eserler üzerindeki mali hakların sahibidirler[69].

1.3.1.4 Fikri Hakların Türleri

FSEK, fikri hakları mali ve manevi haklar olmak üzere iki grupta toplamıştır. Fikir ve sanat eserleri üzerinde sahiplerinin mali ve manevi menfaatleri FSEK kapsamında korunur. Eser sahibine tanınan hak ve yetkiler eserin bütününü ve parçalarını da kapsar. (FSEK, m.13). Mali ve manevi haklar haricinde bağlantılı haklar ve komşu haklar olarak iki ayrı hak ayrıca tanımlanmıştır. Eser sahibinin ölmesi halinde, intikal eden unsur eser sahipliği değil, eserin mali ve manevi haklarıdır[70]. Eser sahibinin ölümü halinde esere ilişkin mali hakların intikali, terekenin bir unsuru olarak miras hukuku hükümlerine göre gerçekleşir[71].

1.3.1.4.1 Manevi Haklar

Manevi haklar, eser sahibinin kişiliğine ilişkin haklardan oluşur ve eser sahibinin kişiliğini koruma amacına yöneliktir. Eser sahibinin mali hakları sona erse dahi manevi hakları varlığını sürdürür. Manevi haklar, kişilik hakları içerisine girdiği için bu haklar üçüncü kişiler tarafından el konulmak suretiyle kullanılamaz. [72] FSEK'te manevi haklar dört başlık altında toplanmıştır:

[69] Duman ve Karyağdı, s.36.
[70] Erel, **Türk Fikir ve Sanat Hukuku**, s.240.
[71] Erel, **Türk Fikir ve Sanat Hukuku**, s.245.
[72] Duman ve Karyağdı, s.37.

1.3.1.4.1.1 Eseri Kamuya Sunma Hakkı

Bir eserin kamuya sunulmasını, yayımlanma zamanını ve tarzını münhasıran eser sahibi belirler. Bütünü veya esaslı bir kısmı alenileşmemiş olan yahut ana hatları her hangi bir suretle henüz kamuya tanıtılmayan bir eserin içeriği hakkında ancak o eserin sahibi bilgi verebilir. Eserin kamuya sunulması veya yayımlanma tarzı, sahibinin şeref ve itibarını zedeleyecek mahiyette ise eser sahibi, başkasına yazılı izin vermiş olsa bile eserin gerek aslının gerek işlenmiş şeklinin kamuya tanıtılmasını veya yayımlanmasını menedebilir. Menetme yetkisinden sözleşme ile vazgeçmek hükümsüzdür. Diğer tarafın tazminat hakkı saklıdır. (FSEK, m.14). Eseri kamuya sunma hakkı eser sahibine ait olup, eser sahibi bu hakkı bir başka kişiye devredebilir. Eseri işlenme, yayma, temsil ve radyo ile yayın konularındaki mali hak sahipleri, aynı zamanda eseri kamuya sunma yetkisine de sahiptirler. Mali hakların kullanılması ancak eserin kamuya sunulmasıyla mümkündür[73].

1.3.1.4.1.2 Adın Belirtilmesi Hakkı

Eseri, sahibinin adı veya müstear (takma) adı ile veya adsız olarak, kamuya sunma veya yayımlama hususunda karar verme yetkisi münhasıran eser sahibine aittir. Bir güzel sanat eserinden çoğaltma ile elde edilen kopyalarla bir işlenmenin aslı veya çoğaltılmış nüshaları üzerinde asıl eser sahibinin ad veya alametinin, kararlaştırılan veya adet olan şekilde belirtilmesi ve vücuda getirilen eserin bir kopya veya işlenme olduğunun açıkça gösterilmesi şarttır. Bir eserin kimin tarafından vücuda getirildiği ihtilaflı ise veya herhangi bir kimse eserin sahibi olduğunu iddia etmekte ise, gerçek sahibi, hakkının tespitini mahkemeden isteyebilir. Eser niteliğindeki mimari yapılarda, yazılı istem üzerine eserin görülen bir yerine eser sahibinin uygun göreceği malzeme ile silinmeyecek biçimde eser sahibinin adı yazılır. (FSEK, m.15). Eser sahibinin ölümünden sonra bu hak FSEK m.19'a göre ilgili şahıslar tarafından kullanılabilir.

[73] Duman ve Karyağdı, s.38.

1.3.1.4.1.3 Eserde Değişiklik Yapılmasını Yasaklamak

Eser sahibinin izni olmadıkça eserde veya eser sahibinin adında kısaltmalar, ekleme ve başka değiştirmeler yapılamaz. Kanunun veya eser sahibinin izniyle bir eseri işleyen, kamuya sunan, çoğaltan, yayımlayan, temsil eden veya başka bir suretle yayan kimse; işleme, çoğaltma, temsil veya yayım tekniği icabı zaruri görülen değiştirmeleri eser sahibinin özel bir izni olmaksızın da yapabilir. Eser sahibi kayıtsız ve şartsız olarak izin vermiş olsa bile şeref veya itibarını zedeleyen veya eserin nitelik ve özelliklerini bozan her türlü değiştirilmeleri yasaklayabilir. Yasaklama yetkisinden bu hususta sözleşme yapılmış olsa bile vazgeçmek hükümsüzdür. (FSEK, m.16). Fikir ve sanat eserleri gerek eser sahibinin şahsı, gerekse eserin içeriği ve özellikleri bakımdan bir bütün teşkil etmektedir. Eser sahibi, bu bütünlüğe zarar gelmesini önlemek amacıyla eserde değişiklik yapılmasını yasaklama hakkına sahiptir. Bu durum, eser sahibinin manevi haklarının doğal bir uzantısıdır.

1.3.1.4.1.4 Eser Sahibinin Zilyed ve Malike Karşı Hakları

Bu haklar FSEK m.17'de düzenlenmiştir. Eser sahibi, gerekli durumlarda, aslın maliki ve zilyedinden, koruma şartlarını yerine getirmek kaydıyla, resim ve heykel grubundaki güzel sanat eserlerinin ve bilgisayar programları ve musiki eserlerinden yazarlarla bestecilerin el yazısıyla yazılmış eserlerinin asıllarından geçici bir süre için yararlanmayı talep etme hakkına sahiptir. Böylelikle eser sahibi eserden belli koşullarda faydalanabilir. Eser sahibinin bu hakkı, bu eserlerin ticaretini yapanlar tarafından eseri satın alan veya elde eden kişilere müzayede ve satış katalogu veya ilgili belgeler ile açıklanır. 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. Buna göre, eser malikinin eserin bütünlüğünü koruma yükümlülüğü bulunmaktadır. 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.

1.3.1.4.2 Mali Haklar

Mali haklar eserden ekonomik anlamda yararlanmayı ifade eder. Mali hakların kökeni matbaa imtiyazlarına dayanmakta olup, günümüzde yaygın olarak kullanılan "*copyright*" ifadesi o zamandan kalan bir deyimdir[74]. FSEK'te yer alan düzenlemeye göre, henüz alenileşmemiş bir eserden her ne şekil ve tarzda olursa olsun faydalanma hakkı münhasıran eser sahibine aittir. Alenileşmiş bir eserden eser sahibine münhasıran tanınan faydalanma hakkı, FSEK'te mali hak olarak gösterilenlerden ibarettir. Mali haklar birbirine bağlı değildir. Bunlardan birinin tasarrufu ve kullanılması diğerine etki etmez. Kanunun bu hükmünden anlaşılacağı üzere, mali haklar alenileşmiş eserler için söz konusu olup, bu haklar kanunda belirtilenler ile sınırlıdır. Başka bir ifadeyle, alenileşmiş bir eserden faydalanma hakkı mali hakları ifade etmektedir. Mali haklar, birbirinden bağımsız olarak kullanılabilirler.

Bir işlenmenin sahibi, kendisine bu sıfatla tanınan mali hakları, işleme hususunun serbest olduğu haller dışında, asıl eser sahibinin izin verdiği ölçüde kullanabilir. (FSEK, m.20).

Mali hakların günümüzdeki düzenlenişi de hakların sağladığı münferit yetkilerden ziyade bu hakların üçüncü kişilere yasaklanarak hak sahibi için bir tekel yani bir imtiyaz hakkı tanınması şeklinde görülmektedir[75]. Eser sahibine tanınan mali haklar zamanla sınırlıdır. Bu koruma süresinin bitiminden sonra herkes, eser sahibine tanınan mali haklardan faydalanabilir. Koruma süresi, eserin alenileşmesinden sonra işlemeye başlar. Aleniyet tarihinden başlayan süreler eserin ilk defa alenileştiği veya alenileşmiş sayıldığı yıldan sonraki yılın ilk gününden itibaren hesap olunur. Eser sahibinin ölümünden itibaren başlayan sürelerin hesabında, eser sahibinin öldüğü yılı takip eden yılın ilk günü başlangıç tarihi sayılır. (FSEK, m.26).

Koruma süresi eser sahibinin yaşadığı müddetçe ve ölümünden itibaren 70 yıl devam eder. Bu süre, eser sahibinin birden fazla olması durumunda, hayatta kalan son eser sahibinin ölümünden itibaren yetmiş yıl geçmekle son bulur. Sahibinin ölümünden

[74] Erel, **Türk Fikir ve Sanat Hukuku**, s.133.
[75] Erel, **Türk Fikir ve Sanat Hukuku**, s.133.

sonra alenileşen eserlerde koruma süresi ölüm tarihinden sonra 70 yıldır. İlk eser sahibi tüzelkişi ise, koruma süresi aleniyet tarihinden itibaren 70 yıldır. (FSEK, m.27).

Tamamlanmamış veya alenileşmemiş eser durumunda, eser sahiplerinden birinin ölmesi halinde ölenin payı diğerleri arasında taksim edilir. Bu kişiler, ölenin mirasçılarına uygun bir tazminat öderler. Taksim edilecek haklar mali haklar olup, tazminat ödemesi ile mirasçıların mali haklarla ilişkileri kesilir, ancak manevi haklar FSEK m.19 çerçevesinde mirasçılara intikal eder[76]. Mali hakların devri sağlar arası işlemle veya miras suretiyle olabilir. Eser sahipliği hukuki bir durum olduğundan, bunun devredilmesi söz konusu değildir[77]. Mali hakların, devreden kişinin malvarlığından çıkmadan, üçüncü kişilere kullandırılması lisans verilmesi suretiyle olmaktadır[78].

FSEK'te mali haklar altı madde halinde düzenlenmiştir. Bunlar; işleme, yayma, çoğaltma, temsil, umuma iletme ve güzel sanat eserlerinin satış bedellerinden pay verilmesi hakkıdır.

1.3.1.4.2.1 İşleme Hakkı

Bir eserden, onu işlemek suretiyle faydalanma hakkı münhasıran eser sahibine aittir. (FSEK, m.21). Eser sahibinin izni olmadan eserde işleme yapılamaz ve ekonomik bir menfaat elde edilemez. İşleme, bir eserin eser sahibinin bizzat kendisi veya bedelli veya bedelsiz olarak bir başkasına da devredilmek suretiyle üçüncü bir kişi tarafından, yaratıcı bir çalışma sonunda özelliği olan başka bir şekilde düzenlenmesi olup, bu hakkın bir bedel karşılığında devredilmiş olması halinde alınan bedel telif kazancıdır[79].

Eserin piyasaya sürülerek başkalarının kullanımına arz edilmesi, eser sahibinin sahip olduğu hakların veya bunların kullanılması yetkilerinin devredilmesi mecburiyetini ortaya çıkarmaktadır, çünkü günümüzde hem eserlerin meydana getirilmesi hem de bu eserlerin pazarlanması faaliyetlerinin bir arada yürütülmesi fiilen

[76] Erel, **Türk Fikir ve Sanat Hukuku**, s.247.
[77] Dalyan, s.197.
[78] İlhami Güneş, **Uygulamada Fikir ve Sanat Eserleri Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2008, s.177.
[79] Duman ve Karyağdı, s.42.

mümkün gözükmemektedir[80]. Bir eserin aslı veya çoğaltılmış nüshalarının fiziki mülkiyetinin devredilmiş olması, o eserin mali haklarının devredildiği anlamına gelmez[81].

1.3.1.4.2.2 Çoğaltma Hakkı

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. (FSEK, m.22). Çoğaltma hakkı eser sahibine ait olup bu hakkın bir bedel karşılığı bir başkasına devredilmesi de telif kazancıdır.

1.3.1.4.2.3 Yayma Hakkı

Bir eserin aslını veya çoğaltılmış nüshalarını, kiralamak, ödünç vermek, satışa çıkarmak veya diğer yollarla dağıtmak hakkı münhasıran eser sahibine aittir. 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 almış 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. (FSEK, m.23).

TBK'nin 487 ve devam eden maddelerinde düzenlenen yayım sözleşmesi, bir fikir ve sanat eseri sahibinin veya halefinin, o eseri yayımlanmak üzere yayımcıya bırakmayı, yayımcının da onu çoğaltarak yayımlamayı üstlendiği sözleşme şeklinde tanımlanmıştır. (TBK, m.487). Sanat eserlerinde yayın mümkün olup, yayın

[80] Dalyan, s.197.
[81] İlhami Güneş, s.175.

sözleşmesinin konusuna sadece müzik eserinin nota şeklinde bastırılıp satılmasından ziyade plak, kaset gibi manyetik ortama alınıp çoğaltılması, film eserinden kopyalar üretilerek pazarlanması da girmektedir; ancak, uygulamada bu tür işlemler çoğunlukla lisans sözleşmeleri ile yapılmaktadır[82].

1.3.1.4.2.4 Temsil Hakkı

Bir eserden, doğrudan doğruya yahut işaret, ses veya resim nakline yarayan aletlerle kamuya açık yerlerde okumak, çalmak, oynamak ve göstermek gibi temsil suretiyle faydalanma hakkı temsil hakkı olup, bu hak münhasıran eser sahibine aittir. (FSEK, m.24). Bu hakkın devredilmesi suretiyle eser sahibinin elde ettiği gelir telif kazancıdır.

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

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 münhasıran 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. (FSEK, m.25).

1.3.1.4.2.6 Güzel Sanat Eserlerinin Satış Bedellerinden Pay Verilmesi

Mimari eserler hariç olmak üzere, 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

[82] Tüysüz, s.159.

işaretlenmiş olmaları nedeniyle özgün eser olduğu kabul edilen kopyaları, 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 mirasçılarına ve eşine, bunlar da yoksa ilgili alan meslek birliğine ödemekle yükümlüdür. (FSEK, m.45).

Bir eserin sahibi tarafından satıldıktan sonra büyük değer kazanması veya yüksek bedellerle tekrar satılması durumunda eser sahibine veya mirasçılarına eserdeki değer artışından pay verilmesi hakkaniyet çerçevesinde değerlendirilmektedir[83]. FSEK'te düzenlenen pay hakkı bu durumu kapsamaktadır.

1.3.1.4.3 Bağlantılı Haklar ve Komşu Haklar

FSEK'te ***bağlantılı haklar***, eser sahibinin manevi ve mali haklarına zarar vermemek kaydıyla komşu hak sahipleri ile filmlerin ilk tespitini gerçekleştiren film yapımcılarının sahip oldukları haklar şeklinde tanımlanmıştır. ***Komşu haklar*** ise, 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 haklar şeklinde tanımlanmıştır. (FSEK, m.1/B). Eser sahibi çoğu zaman tek başına eserini icra edemeyeceği için, eser sahibinin dışında, eser sahibini haklarına zarar vermeden ve onun rızası ile bir eserin yayınlanması, tanıtılması, oynanması, çalınması, tespit edilmesi, yapımı suretiyle eserin kamuoyuna ulaştırılmasına hizmet eden gerçek ya da tüzel kişiler de (örneğin, icracı sanatçılar, plak yapımcıları, radyo ve televizyon

[83] Duman ve Karyağdı, s.44.

kuruluşları ve film yapımcıları gibi) mevcut olup, bu kişilerin sahip oldukları haklar bağlantılı haklardır[84].

Komşu hak deyimi, fikir haklarına yakınlık gösteren, benzer ya da komşu kabul edilen bazı haklar göz önüne alınarak icracı sanatçıların, yapımcıların ve radyo-televizyon kuruluşlarının kendi ürünleri üzerindeki hakları ifade etmektedir[85]. Radyo-televizyon kuruluşunun komşu hak sahipliği, eser meydana getirmek üzere bir gerçek kişiyi istihdam edip onun oluşturduğu eserin mali haklarına sahip olmak, yayınlarında bu eserin icra ve temsiline yer vermek, asıl eser sahibinin mali haklarını devralıp eseri yayınlamak, icracı sanatçının temsili bizzat tespit edip yayınlamak, yapımcı tarafından meydana getirilen eseri yayınlamak gibi şekillerde ortaya çıkabilir[86]. İcracıların, yapımcıların ve radyo ve televizyon yayını kuruluşlarının faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan ürünler, fikri hukuk anlamında eser sayılmadıkları için, bunlar üzerinde tanınan yetkiler fikri hak yerine, bağlantılı haklar, komşu haklar gibi kavramlarla ifade edilmektedir[87].

1.3.2 Sınai Mülkiyet Haklarının Kapsamı

Sınai haklar kapsamına markalar, patentler ve faydalı modeller, coğrafi işaretler, endüstriyel tasarımlar, entegre devre topografyaları girmektedir. Sınai haklardan bazıları fikir ürünü iken bazıları fikir ürünü olmayıp ticari niteliktedir. Bu kısımda fikri emek unsuru taşıyan sınai haklar olan patent ve faydalı model, marka, endüstriyel tasarım, entegre devre topografyaları ve know-how'ın nitelikleri ele alınmaktadır.

Fikri haklar, insan zekası ve düşüncesinin bir ürünüdür. Dolayısıyla bu ürünlerin üzerinde sahibinin bir mülkiyeti (sınai mülkiyet) söz konusudur. Bu nedenle, sınai hak ile sınai mülkiyet kavramları aynı anlamda kullanılmaktadır. Sınai mülkiyet hakkı, sanayi ve tarımdaki buluşların, yeniliklerin, özgün çalışmaların ilk uygulayıcıları adına, ticaret alanında üretilen ve satılan malların üzerindeki üreticisinin veya satıcısının

[84] Murat Soysal, "Türkiye ve Avrupa'da Televizyon Yayınlarında Telif Hakları Uygulamaları", (**Yayınlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, 2015), s.77.
[85] Erel, **Türk Fikir ve Sanat Hukuku**, s.164.
[86] Erel, **Türk Fikir ve Sanat Hukuku**, s.179.
[87] Soysal, s.80.

ayırt edilmesini sağlayacak işaretlerin, hak sahipleri adına kayıt edilmesini ve böylece ilk uygulayıcıların ürünü üretme ve satma hakkına yani o haktan yararlanmasına belirli bir süre sahip olmalarını sağlayan bir haktır[88].

Birbirinden farklı konuları kapsayan fikri mülkiyet hakları aynı cisim üzerinde birlikte yer alabilirler. Örneğin, bir bilgisayar patente konu bir teknolojiye sahip olabilir, bu bilgisayarın şekli endüstriyel tasarım konusu olabilir, ayrıca bilgisayar ticari bir marka ile satılabilir ve içerisinde yer alan programlar telif hakkının konusuna girebilir, dahası bilgisayarın işlemcisinde bulunan çip şeması da endüstriyel topografya kapsamına dahil olabilir[89].

Sınai haklarla ilgili yasal düzenlemeler 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu[90] (Sınai MK) ve 5147 sayılı Entegre Devre Topoğrafyalarının Korunması Hakkında Kanun'dur[91]. Sınai MK ile 10.01.2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname[92], 556 sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname[93], 554 sayılı Endüstriyel Tasarımların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname[94] ve 555 sayılı Coğrafi İşaretlerin Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlükten kaldırılan bu KHK'lerde düzenlenmiş olan patent, marka, endüstriyel tasarım ve coğrafi işaretler Sınai MK'de düzenlenmiştir. Patent, faydalı model, marka ve endüstriyel tasarıma ilişkin açıklamalar, Sınai MK'de yer alan düzenlemeler çerçevesinde açıklanmıştır.

Sınai MK'de, sınai mülkiyet hakkı, marka, coğrafi işareti, (endüstriyel) tasarım, patent ve faydalı model olarak tanımlanmış (m.2) ve kanunun amacı; marka, coğrafi işaret, tasarım, patent, faydalı model ile geleneksel ürün adlarına ilişkin hakların korunması ve bu suretle teknolojik, ekonomik ve sosyal ilerlemenin gerçekleştirilmesine katkı sağlamak (m.1) şeklinde belirtilmiştir.

[88] Kartal, s.16.
[89] B. Bahadır Erdem, s.11.
[90] 10.01.2017 tarihli ve 29944 sayılı Resmi Gazete.
[91] 30.04.2004 tarihli ve 25448 sayılı Resmi Gazete.
[92] 27.06.1995 tarihli ve 22326 sayılı Resmi Gazete.
[93] 27.06.1995 tarihli ve 22326 sayılı Resmi Gazete.
[94] 27.06.1995 tarihli ve 22326 sayılı Resmi Gazete.

1.3.2.1 Patent ve Faydalı Model

Patent, buluş sahibine, buluşunu açıklaması karşılığında buluş konusu ürünü üretme, satma ve kullandırma, yani ondan faydalanma konusunda belirli bir süre ayrıcalık verilmesi şeklinde tanımlanabilir[95]. WIPO ise patenti, "*Bir devlet dairesince veya birden çok ülke adına hareket eden bölgesel ofis tarafından talep üzerine verilen, bir buluşu tanımlayan ve patentli buluşun sadece patent belgesi sahibinin yetkisiyle işletilebilmesine imkân tanıyan yasal durum oluşturan bir belge.*" olarak tanımlamıştır[96]. İhtira beratı (patent), yapılan keşif ve icatlardan yalnız mucidin (buluş sahibinin) yararlanması için devlet tarafından verilen, yaratıcılığının bir ödülü mahiyetinde olan ve mucidin icat ettiği şey, yani buluş üzerideki hakkıdır[97].

Buluş sahibinin, buluş yapmak için gerekli emek, vakit ve parayı sarf ederek bulduğu sonuçtan başkalarının böyle bir uğraş ve masrafa gerek duymaksızın bedelsiz faydalanması ve kendisini yaptığı bu çalışmaların mükafatından mahrum etmeleri tehlikesi ile yüz yüze kalmaktadır[98]. Bu durumun bertaraf edilmesi amacıyla, yapılan buluş patent sayesinde belli bir süre koruma altına alınmaktadır. Patent, buluş sahibine buluşun kullanımı için belirli bir süre ile tanınan tekel hakkı olup, bunu göstermek üzere buluş sahibine verilen belgeye patent denilmektedir[99]. Patentler ilk sahipleri için tekel hakkı sağlar ve araştırmacılar için de bilgi kaynağı niteliğindedirler. Her buluş veya düşünce ürünü yenilik, patent konusu olamaz. Bir buluş veya yeniliğin patente konu olabilmesi için, o buluştan ya da yenilikten yeni bir sonuç ya da yeni bir eserin meydana getirilmesi ve bunların oluşturulması sırasında da yeni bir aracın kullanılması ya da bilinen araçların değişik bir şekilde kullanılması gerekir[100]. Patentin önemi, küresel rekabette işletmeleri, ekonomileri öne çıkaracak bir unsur olmasından

[95] Kartal, s.17.
[96] Ersoy ve Buruk Akbaba, s.222.
[97] D. Erkan Ateşli, "Bilgisayar Yazılımlarının Kanuni Defterlere Kaydedilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, (Ağustos 2000), Sayı: 212, www.yaklasim.com (20.09.2016).
[98] Hirş, s.2.
[99] Mehmet Demiroğlu, "Patentler, Faydalı Modeller", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 96, (Aralık 2000), www.yaklasim.com (20.09.2016).
[100] Kartal, s.17.

kaynaklanmaktadır[101]. Patent ve faydalı modele ilişkin yasal düzenlemeler esas olarak Sınai MK'nin 82 ila 145. maddeleri arasında yer almaktadır.

1.3.2.1.1 Patente Konu Olan Unsurlar

Teknolojinin her alanındaki buluşlara yeni olması, buluş basamağı içermesi ve sanayiye uygulanabilir olması şartıyla patent verilir. (Sınai MK, m.82/1). Keşifler, bilimsel teoriler, matematiksel yöntemler; zihni faaliyetler, iş faaliyetleri veya oyunlara ilişkin plan, kural ve yöntemler; estetik niteliği bulunan mahsuller, edebiyat ve sanat eserleri ile bilim eserleri, bilgisayar yazılımları buluş sayılmaz. (Sınai MK, m.82/2). Patent verilmeyecek buluşlar ise Sınai MK m.82/3'de saymak suretiyle belirtilmiştir. Tekniğin bilinen durumuna dahil olmayan buluşun yeni olduğu kabul edilir. Tekniğin bilinen durumu, başvuru tarihinden önce dünyanın herhangi bir yerinde, yazılı veya sözlü tanıtım yoluyla ortaya konulmuş veya kullanım ya da başka herhangi bir biçimde açıklanmış olan toplumca erişilebilir her şeyi kapsar. (Sınai MK, m.83).

1.3.2.1.2 Patent Sahibi ve Patent Hakkı

Patent sahibi, buluşun yeri, teknoloji alanı ve ürünlerin ithal veya yerli üretim olup olmadığı konusunda herhangi bir ayrım yapmaksızın patent hakkından yararlanır. (Sınai MK, m.85). Patent isteme hakkı, buluşu yapana veya onun haleflerine ait olup bu hakkın başkalarına devri mümkündür. Buluş birden çok kişi tarafından birlikte gerçekleştirilmişse patent isteme hakkı, taraflar başka türlü kararlaştırmamışsa bunların tamamına aittir. Aynı buluş, birbirinden bağımsız olarak birden çok kişi tarafından gerçekleştirilmişse patent isteme hakkı, önceki tarihli başvurunun yayımlanmış olması şartıyla daha önce başvuru yapana aittir. Patent almak için ilk başvuran kişi, aksi sabit oluncaya kadar, patent isteme hakkının sahibidir. (Sınai MK, m.109).

Başvuru tarihinden başlamak üzere, patentin koruma süresi yirmi yıl, faydalı modelin koruma süresi on yıldır. Bu süreler uzatılamaz. (Sınai MK, m.101). Bütün dünyada geçerli olan, 'dünya patenti' gibi bir patent koruma sistemi mevcut olmayıp, patent koruması esas olarak ulusal düzeydedir ve bu nedenle, patent koruması alınmak

[101] Arife Yılmaz, "Sınai Haklar, Küresel Rekabetin Anahtarı", **Sınai Mülkiyet Hakları ve Ekonomik Değeri** içinde (s.36-45), İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 2006, s.36.

istenilen her ülkede ayrı başvuru yapılması gerekmektedir[102]. Ancak, Türkiye Avrupa Patent Sözleşmesi'ne (EPC) taraf olduğu için Türk vatandaşları *Avrupa Patenti* alabilmektedir[103]. Avrupa patentinin koruma süresi 20 yıl olup, verildiği her üye ülkede o ülkede verilen ulusal patent ile aynı korumayı sağlamaktadır[104].

Patent başvurusu veya patent birden çok kişiye aitse hak üzerindeki ortaklık taraflar arasındaki anlaşmaya göre, böyle bir anlaşma yoksa TMK'deki paylı mülkiyete ilişkin hükümlere göre belirlenir. Buluşun kullanılması amacıyla üçüncü kişilere lisans verilmesi için hak sahiplerinin oybirliği şarttır. (Sınai MK, m.112). Bir sınai mülkiyet hakkı olan patent ve faydalı model hakkı devredilebilir, miras yolu ile intikal edebilir, lisans konusu olabilir, rehin verilebilir, teminat olarak gösterilebilir, haczedilebilir veya diğer hukuki işlemlere konu olabilir. (Sınai MK, m.148).

1.3.2.1.3 Lisans Verilmesi ve Tazminat

Tarafların farklı ülkelerde ikamet etmeleri veya lisans konusu sınai mülkiyet hakkının üçüncü bir ülkede bulunması ve teknoloji transferinde yaşanan ciddi artışlar lisans sözleşmelerine uluslararası nitelik kazandırmıştır[105]. Gerek lisans verilmesi gerekse patent ile ilgili tazminat nedeniyle elde edilen gelirler patentten mali olarak faydalanılması anlamına gelmektedir. Patent lisansı sözleşmesinin konusu olan hak, bir fikir ürünü olan gayrimaddi mal niteliğindeki buluş üzerindeki patentten doğan bir hak olup bu hak patentle ilgili tasarruf işlemlerinde bulunabilme ve özellikle buluşu kendi yararlanması için kullanma yetkisi verir[106].

Patent başvurusu veya patent, lisans sözleşmesine konu olabilir. Lisans, inhisari lisans veya inhisari olmayan lisans şeklinde verilebilir. Sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa lisans, inhisari değildir. İnhisari olmayan lisans sözleşmelerinde lisans veren patent konusu buluşu kendi kullanabileceği gibi, üçüncü kişilere aynı

---

[102] Doğu Sever, **Patent ve Marka Hukuku'nun Vergi Kanunları Çerçevesinde Değerlendirilmesi**, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu (Yeterlik Etüdü), Ankara: 2007, s.14.

[103] **Küresel Boyutta Sınai Mülkiyet Hakları ve Türkiye'nin AB'ye Uyumu**, İstanbul: İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, 2007, s.28.

[104] **Küresel Boyutta Sınai Mülkiyet Hakları ve Türkiye'nin AB'ye Uyumu**, s.24.

[105] Sargın, s.11.

[106] Saadet Hande Özsoy, "Türk Hukukunda Patent Lisansı Sözleşmesi", (**Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Gazi Üniversitesi SBE, 2010), s.71.

buluşa ilişkin başka lisanslar da verebilir. İnhisari lisans söz konusu olduğu zaman, lisans veren başkasına lisans veremez ve hakkını açıkça saklı tutmadıkça, kendisi de patent konusu buluşu kullanamaz. Sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa lisans sahipleri, lisanstan doğan haklarını üçüncü kişilere devredemez veya alt lisans veremez. Sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa sözleşmeye dayalı olarak lisans alan kişi, patentin koruma süresi boyunca patent konusu buluşun kullanılmasına ilişkin her türlü tasarrufta bulunabilir. (Sınai MK, m.125). Patent başvurusu sahibi, patent başvurusunun gizli tutulduğu süre için, Devletten tazminat isteyebilir. (Sınai MK, m.124/6).

Lisans veren (hak sahibi), başka kimselere lisans hakkı vererek sahip olduğu fikri hakkın kendisini değil, hakkın mali yetkilerinin tamamı veya bir kısmı başkalarına devredilmektedir ve bu nedenle, lisans hakkı sona erdikten sonra lisans hakkına konu kullanma ve yararlanma yetkisi hak sahibine kendiliğinden geri gelmektedir[107]. Patent lisans sözleşmesi, lisans verenin lisans alana patent hakkının kullanımını borçlandığı, lisans alanın da buna ilişkin bir bedel ödemek durumunda olduğu sözleşmedir[108]. Lisans sözleşmelerinin geçerliliğinin belirli şekilde yapılmış olması şartı, çeşitli hukuk sistemlerinde farklı şekillerde düzenlenmiştir[109].

1.3.2.1.4 Faydalı Model

Yeni olan ve sanayiye uygulanabilen buluşlar, faydalı model verilerek korunur. (Sınai MK, m.142). Faydalı model, buluş basamağı düzeyi düşük olan, pratik çözümlere yönelen, fayda ve kolaylık sağlayıcı, sanayide uygulama alanı bulan küçük buluş şeklinde tanımlanabilir[110]. Patent verilmesi için gerekli ölçütlerden "tekniğin bilinen durumunu aşmak" özelliğini taşımayan buluşlar faydalı model belgesi ile korunurlar[111]. Başka bir deyişle, faydalı model koruması, yeni ve sanayiye uygulanabilen buluşlar için geçerlidir. Patent ile faydalı model karşılaştırıldığında yenilik ve sanayiye uygulanabilirlik özelliklerinin her ikisinde de olduğu; buluş basamağı özelliğinin faydalı

[107] Ömer Arbek, **Fikir ve Sanat Eserlerine İlişkin Lisans Sözleşmesi**, Ankara: Yekin Yayınları, 2005, s.60.

[108] İsmail Erbay, **Know- How Sözleşmesi**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2002, s.142.

[109] Fügen Sargın, **Milletlerarası Unsurlu Patent ve Ticari Marka Lisansı Sözleşmelerine Uygulanacak Hukuk**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002, s.55.

[110] Erdal Baş, "Buluşun Faydalı Model Belgesi İle Korunması" (**Yayınlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, 2013), s.36.

[111] Mehmet Demiroğlu, "Patentler, Faydalı Modeller".

modelde olmadığı, usuller ve usuller sonucu elde edilen ürünler ile kimyasal maddelerin faydalı model kapsamında korunmadığı, patent için gereken araştırma/inceleme raporunun faydalı model için gerekli olmadığı açılarından farklılık gösterdiği görülmektedir[112].

Faydalı modelin, patentin daha basit bir hali olduğu söylenebilir. Faydalı model de Sınai MK içerisinde düzenlenmiş olup, yukarıda belirtilen farklılıklar haricinde, faydalı modele ilişkin açık bir hüküm bulunmadığı ve faydalı modelin özelliği ile çelişmediği takdirde patentler için öngörülen hükümler, faydalı modeller hakkında da uygulanır. (Sınai MK, m.145).

1.3.2.2 Marka

Marka esasen sınai niteliği baskın olan bir fikri mülkiyet hakkıdır. Patentte olduğu gibi fikri emek niteliği baskın değildir. Ancak, günümüz üretim-tüketim ilişkileri içerisinde fikri çabalar sonucu markalar oluşturulabilmektedir. Bu şekilde, fikri çabalar sonucu oluşturulan markalarda da, markanın meydana getirilmesi açısından sınai-ticari nitelik ağır basıyor olsa bile içinde fikri bir emek bulunduğu için markalar da çalışma kapsamında ele alınmıştır.

1.3.2.2.1 Markanın Tanımı ve Sağladığı Haklar

Marka (*alameti farika -trade mark*) sanayide ve tarımda üretilen ve satışa sunulan her türlü mal ve hizmeti başkaları tarafından üretilen mal veya hizmetlerinden ayırt etmek için ürün ve/veya ambalaj üzerine konulan kelime veya işaretlerdir[113]. WIPO tarafından yapılan bir tanıma göre marka, bir ticari ya da sınai bir kuruluşun ürünlerini başkalarınınkinden ayırt etmek için kullanılan bir işarettir[114]. Marka, bir işletmeye ait olan mal ya da hizmetleri diğer mal veya hizmetlerinden ayırmak için kullanılırken, coğrafi işaretler, bir ürünün bir yöreden kaynaklandığını, bir yörede üretildiğini, oraya ait olduğunu göstermek için kullanılırlar ve tescil edilmiş coğrafi

[112] Türk Patent Enstitüsü, s.1.
[113] Kartal, s.20.
[114] Nevzat Yosmaoğlu, **Patentler, Know-How'lar, Markalar**, Ankara: 1978, s.109.

işaretler marka olamaz[115]. TRIPS Anlaşması'nda marka tanımı, genel olup marka olarak değerlendirilebilecek işaret tiplerine bir sınırlama getirmemiş ve bu işaretler örnek olarak kişisel adlar, harfler, sayılar, mecazi unsurları içeren sözcükler ile renk ve işaret kombinasyonları şeklinde sayılmıştır[116].

Markaya ilişkin yasal düzenlemeler esas olarak Sınai MK'nin 8 ila 32. maddeleri arasında yer almaktadır. Marka, bir teşebbüsün mallarının veya hizmetlerinin diğer teşebbüslerin mallarından veya hizmetlerinden ayırt edilmesini sağlaması ve marka sahibine sağlanan korumanın konusunun açık ve kesin olarak anlaşılmasını sağlayabilecek şekilde sicilde gösterilebilir olması şartıyla kişi adları dahil sözcükler, şekiller, renkler, harfler, sayılar, sesler ve malların veya ambalajlarının biçimi olmak üzere her tür işaretten oluşabilir. (Sınai MK, m.4). Bu düzenlemeler çerçevesinde, marka esas olarak ticari bir ürün olmakla birlikte oluşturulması sürecinde kreatif bir yön bulunması dolayısıyla fikir ürünleri kapsamına girmektedir.

Marka, ortak markalar ve garanti markaları olmak üzere iki grupta tanımlanmıştır. Garanti markası, marka sahibinin kontrolü altında birçok işletme tarafından o işletmelerin ortak özelliklerini, üretim usullerini, coğrafi menşelerini ve kalitesini garanti etmeye yarayan işarettir. Ortak marka, üretim veya ticaret ya da hizmet işletmelerinden oluşan bir grup tarafından kullanılan işarettir. (Sınai MK, m.31).

Marka tescilinden doğan haklar münhasıran marka sahibine aittir. (Sınai MK, m.7). Marka hakkı, koruma süresinin dolması ve markanın süresi içinde yenilenmemesi, marka sahibinin marka hakkından vazgeçmesi, nedenlerinden birinin gerçekleşmesi ile sona erer. (Sınai MK, m.28). Tescilli markanın koruma süresi başvuru tarihinden itibaren on yıldır. Bu süre, onar yıllık dönemler hâlinde yenilenir. (Sınai MK, m.23).

Bir markanın meydana getirilmesi, kazanılması ve tanıtılıp kamuya mal edilmesi uzun bir emek, gayret ve para gerektirdiği için, üne kavuşmuş bir markanın hem ülke çapında hem de uluslararası seviyede korunması gerekmektedir[117]. Tanınmış

[115] Gültekin.

[116] Mehmet Bağırlar, "TRIPS Anlaşması Kapsamında Marka Hakkının Korunması", Ankara: (**Türk Patent Enstitüsü Uzmanlık Tezi**, 2015), s.41.

[117] Tuncer, "Fikrî, Entelektüel ve Sınai Mülkiyet Hakları ve Bunların Korunması (II)", s.10.

hale gelmiş bir marka başlı başına bir ekonomik değer kazanır ve bazen bunların maddi değerinin ölçülmesi bile imkansız olabilir[118].

Bir markanın korunabilmesi için önce kendi ülkesinde sonra da gideceği yabancı ülkelerde de tescil edilmesi zorunluluk arz etmektedir[119]. Markanın tescilinde mülkilik esası geçerlidir, yani marka, tescil edildiği ülke sınırları içinde korunur[120]. Ancak, markaların ve endüstriyel tasarımların tescil ettirilmemiş olması, buluşa patent alınmaması durumlarında bu haklar genel hükümler, yani haksız rekabet hükümleri çerçevesinde korunmaktadır[121]. Başka bir deyişle, marka, patent, endüstriyel tasarım gibi hakların kendi özel kanunda yer alan özel koruma hükümlerinden faydalanabilmesi için bunların usulüne uygun bir şekilde tescil ettirilmesi gerekmektedir. Tescil edilmemiş olması durumunda bu haklar genel hükümler çerçevesinde korunacaktır.

1.3.2.2.2 Marka Üzerinde Hukuki Tasarruflar

Bir sınai mülkiyet hakkı olan marka hakkı devredilebilir, miras yolu ile intikal edebilir, lisans konusu olabilir, rehin verilebilir, teminat olarak gösterilebilir, haczedilebilir veya diğer hukuki işlemlere konu olabilir. (Sınai MK, m.148). Tescil edilen bir marka üzerinde marka sahibi tekel hakkına sahip olup, marka sahibinin izni olmadan bir başkası tarafından tescilli bir marka kullanılamaz[122]. Marka, tescil edildiği mal veya hizmetlerin tümü veya bir kısmı için devredilebilir. Garanti markasının veya ortak markanın devri ya da ortak marka için lisans verilmesi, sicile kayıt halinde geçerlidir. (Sınai MK, m.148).

Marka hakkı, tescil edildiği mal veya hizmetlerin bir kısmı ya da tamamı için lisans sözleşmesine konu olabilir. Lisans, inhisari lisans veya inhisari olmayan lisans şeklinde verilebilir. Sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa lisans, inhisari değildir. İnhisari olmayan lisans sözleşmelerinde lisans veren markayı kendi kullanabileceği gibi

---

[118] Hamdi Yasaman, **Marka Hukuku İle İlgili Makaleler Hukuki Mütalaalar Bilirkişi Raporları**, İstanbul: Beta Yayınları, 2004, s.3.

[119] Tuncer, "Fikrî, Entelektüel ve Sınai Mülkiyet Hakları ve Bunların Korunması (II)", s.10.

[120] Yasaman, s.20.

[121] Ergun Özsunay, "Fikri Haklar İçinde Markalar Üzerindeki Haklar ve Markaların Ekonomik Değerine İlişkin Sorunlar", **Sınai Mülkiyet Hakları ve Ekonomik Değeri** içinde (s.10-16), İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 2006, s.12.

[122] Tuncer, "Fikrî, Entelektüel ve Sınai Mülkiyet Hakları ve Bunların Korunması (II)", s.9.

üçüncü kişilere de başka lisanslar verebilir. İnhisari lisans sözleşmelerinde lisans veren, başkasına lisans veremez ve hakkını açıkça saklı tutmadıkça kendisi de markayı kullanamaz. Sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa lisans sahipleri, lisanstan doğan haklarını üçüncü kişilere devredemez veya alt lisans veremez. (Sınai MK, m.24).

Marka ile lisans arasında yakınlık vardır. Şöyle ki, tescil edilmiş bir marka, bunun sahibine tam bir yararlanma ve tasarruf hakkı sağlar ve bu mülkiyet hakkına dayanarak marka sahibi markasını bir başkasına devir, rehin, yapacağı bir lisans anlaşması ile devrederek değerlendirebilmektedir[123]. Marka hem işletme ile hem de işletmeden bağımsız olarak devredilebileceği gibi, tescil edilen mal ve hizmetlerin tamamı veya bir kısmı için de devir işlemi yapılabilir[124].

Royalti (royalty) bir lisans hakkı veya ticari marka sahibi olan kişinin bir başkasına devrettiği bu hak ya da marka karşılığı almış olduğu bedeldir ve bu bedel, belirli aralıklarla ödenebileceği gibi, üretim birimi üzerinden de ödenebilir[125]. Marka lisans sözleşmesi iki tarafa da borç yükleyen ve lisansı alan tarafa kullanım imkanı sağlayan bir sözleşme olup; lisans alan ile lisans veren arasındaki ilişki, satım, adi ortaklık ve hasılat kirası sözleşmelerinden unsurlar içerir[126].

1.3.2.3 Endüstriyel Tasarım

1.3.2.3.1 Endüstriyel Tasarım Hakkı ve Korunması

Tasarıma ilişkin yasal düzenlemeler esas olarak Sınai MK'nin 55 ila 81. maddeleri arasında yer almaktadır. Sınai MK'den önce yürürlükte olan 554 sayılı Endüstriyel Tasarımların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'de bu hak "*endüstriyel tasarım*" olarak düzenlenmiş iken Sınai MK'de "*tasarım*" kavramı kullanılmıştır. Tasarım, ürünün tümü veya bir parçasının ya da üzerindeki süslemenin çizgi, şekil, biçim, renk, malzeme veya yüzey dokusu gibi özelliklerinden kaynaklanan görünümüdür. (Sınai MK, m.55). Endüstriyel tasarım, insan ihtiyaçlarını karşılayan

[123] Tuncer, "Fikrî, Entelektüel ve Sınai Mülkiyet Hakları ve Bunların Korunması (II)", s.12.
[124] Necati Meran, **Marka Hakları ve Korunması**, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2003, s.278.
[125] Tuncer, "Fikrî, Entelektüel ve Sınai Mülkiyet Hakları ve Bunların Korunması (II)", s.14.
[126] Meran, s.288.

ürünlerle ilgili olan ve bu ürünlerin teknik özelliklerinin zorunlu bir sonucu olmayan dış görünüm özellikleridir[127]. Tasarımlar esasında bir fikir ürünüdür, ancak, teknik bir sorunun çözülmesine ilişkin bir kural getirmedikleri için buluş sayılmazlar[128].

Yeni ve ayırt edici niteliğe sahip tasarımların korunacağı hükme bağlanmış olup bir birleşik ürünün tasarımının yeni ve ayırt edici nitelikte olması için aranan şartlar saymak suretiyle belirtilmiştir. (Sınai MK, m.56). Tescilli tasarımların koruma süresi başvuru tarihinden itibaren beş yıldır. Bu süre beşer yıllık dönemler hâlinde yenilenmek suretiyle toplam yirmi beş yıla kadar uzatılabilir. Tescilsiz tasarımların koruma süresi, koruma talep edilen tasarımın kamuya ilk sunulduğu tarihten itibaren üç yıldır. (Sınai MK, m.69). Tasarım hakkı, koruma süresinin dolması veya tescilin yenilenmemesi, hak sahibinin hakkından vazgeçmesi durumlarında sona erer. (Sınai MK, m.80). Endüstriyel tasarım da patent ve marka gibi sahibine tekel niteliğinde kullanım hakkı veren mutlak bir hak niteliğindedir[129].

Tasarım kapsamına vazo tasarımı gibi tasarımlar girebileceği gibi masa, sandalye, eşya tasarımı gibi tasarımlar da girmektedir. Tasarım, hem el ile üretilen ürünleri yani el işi tasarımları hem de makineler ile yapılan tasarımı yani endüstriyel tasarımları kapsamına almaktadır[130]. Tasarım ile patent arasındaki fark, ürüne insan duyuları ile algılanabilen biçimsel özellik kazandırılmasıdır ve bu özellik, ürüne işlevsel bir üstünlük kazandırdığında patent ile korunur[131].

1.3.2.3.2 Tasarım Hakkına İlişkin Tasarruflar ve Lisans Verilmesi

Tasarımdan doğan haklar münhasıran tasarım sahibine aittir. Üçüncü kişiler, tasarım sahibinin izni olmadan koruma kapsamındaki tasarım veya tasarımın uygulandığı ürünü üretemez, piyasaya sunamaz, satamaz, ithal edemez, ticari amaçlı kullanamaz veya bu amaçlarla elde bulunduramaz veyahut bu tasarım veya tasarımın uygulandığı ürünle ilgili sözleşme yapmak için öneride bulunamaz. (Sınai MK, m.59).

---

[127] Kaan Şahinalp, Türk Hukukunda Endüstriyel Tasarımlar", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 33, (Nisan-Haziran 1999), http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der33m6.pdf, (15.08.2016), s.136.

[128] Şahinalp, s.137.

[129] Burak Ongan, **Sınai Haklara İlişkin Lisans Sözleşmelerinde Tarafların Hukuki Durumu**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2007, s.30.

[130] Şahinalp, s.135.

[131] Şahinalp, s.137.

Tasarım hakkı, tasarımcıya veya onun haleflerine ait olup devri mümkündür. Tasarım başvurusu veya tasarım birden çok kişiye aitse hak üzerindeki ortaklık taraflar arasındaki anlaşmaya göre, böyle bir anlaşma yoksa TMK'deki paylı mülkiyete ilişkin hükümlere göre belirlenir. (Sınai MK, m.70). Tasarım hakkı, gayrimaddi mallar üzerindeki mutlak haklardan olup, çeşitli hukuki işlemlere konu olurlar[132].

Bir sınai hak olan tasarım hakkı devredilebilir, miras yolu ile intikal edebilir, lisans konusu olabilir, rehin verilebilir, teminat olarak gösterilebilir, haczedilebilir veya diğer hukuki işlemlere konu olabilir. (Sınai MK, m.148). Tasarım hakkı, lisans sözleşmesine konu olabilir. Lisans, inhisari lisans veya inhisari olmayan lisans şeklinde verilebilir. Sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa lisans, inhisari değildir. İnhisari olmayan lisans sözleşmelerinde, lisans veren tasarımı kendi kullanabileceği gibi üçüncü kişilere de başka lisanslar verebilir. İnhisari lisans sözleşmelerinde, lisans veren başkasına lisans veremez ve hakkını açıkça saklı tutmadıkça kendisi de tasarımı kullanamaz. (Sınai MK, m.75).Endüstriyel tasarımlarda, böyle bir şeye ihtiyaç olmamasından dolayı zorunlu lisansa yer verilmemiştir[133].

1.3.2.4 Entegre Devre Topografyaları

Entegre devre topografyaları, 5147 sayılı Entegre Devre Topoğrafyalarının Korunması Hakkında Kanun[134] (EDTK) ile düzenlenmiştir.

Kanunda, "*entegre devre*"; elektronik bir işlevi veya bunun gibi diğer işlevleri yerine getirmek üzere tasarlanmış, en az bir aktif elemanı olan ve ara bağlantılarından bir kısmının ya da tümünün bir parça malzeme içerisinde ve/veya üzerinde bir araya getirilmiş ara veya son formdaki bir ürün şeklinde; "*entegre devre topoğrafyası*" ise entegre devreyi oluşturan tabakaların üç boyutlu dizilimini gösteren, üretim amacıyla hazırlanmış ve herhangi bir formatta sabitlenmiş görüntüler dizisi olup, her görüntü entegre devrenin üretiminin herhangi bir aşamasındaki yüzeyinin tamamının veya bir kısmının görünümü şeklinde tanımlanmıştır. (EDTK, m.2). Entegre devrelerin

[132] Şahinalp, s.148.
[133] Ongan, s.30.
[134] 30.04.2004 tarihli ve 25448 sayılı Resmi Gazete.

topografyaları, elektrik devreleri ve elemanları ile oluşturulan ürünler ve biçimleri için sağlanan bir sınai hak korumasıdır[135].

Orijinal niteliğe sahip entegre devre topoğrafyaları, tescil belgesi verilerek korunur. (EDTK, m.4). Bir entegre devre topoğrafyası, tasarlayıcısının kendi fikri çabası sonucu ortaya çıkmış ve tasarlama sırasında entegre devre üreticileri ve entegre devre topoğrafyası tasarlayıcıları arasında bilinmiyorsa orijinal sayılır. (EDTK, m.5). Koruma süresi 10 yıldır. Bir entegre devre topografyası, tasarlayıcının kendisine ait düşünce ürünü ve çabası sonucunda ortaya çıkmış ve tasarlama sırasında entegre devre üreticileri ve topografya tasarlayıcıları arasında önceden bilinmemesi durumunda özgün bir nitelik taşır ve kanuni korumadan faydalanır[136].

Entegre devre topoğrafyası başvurusu veya tescilinden doğan haklar başkasına devredilebilir ve miras yoluyla intikal eder. Bu haklar üzerinde ölüme bağlı tasarrufların yapılması mümkündür. (EDTK, m.17). Başvuru ve tescilden doğan hakla ilgili olarak lisans sözleşmesi yapılabilir. Lisans, inhisarî lisans veya inhisarî olmayan lisans şeklinde verilebilir. Lisans veren, entegre devre topoğrafyasını kendi kullanabileceği gibi, üçüncü kişilere aynı entegre devre topoğrafyasına ilişkin başka lisanslar da verebilir. İnhisarî lisans söz konusu olduğu zaman, lisans veren başkasına lisans veremez ve hakkını açıkça saklı tutmadıkça, kendisi de entegre devre topoğrafyasını kullanamaz. (EDTK, m.18).

1.3.2.5 Know-How (Teknik Bilgi)

Sınai haklardan olan know-how, fikri ürün olma niteliği açısından markaya benzerlik göstermektedir. *Teknik bilgi* olarak ifade edilebilecek olan bu sınai hak da esasen ticari niteliği ağır basan bir haktır. Ancak, bu teknik bilginin meydana getirilme sürecinde belirgin fikri bir çaba olabileceği hususu göz ardı edilmemelidir. Bu nedenle, marka ile aynı nedenden dolayı, yani meydana getirilmesinde fikri bir emek olabileceği durumundan dolayı know-how da fikri mülkiyet hakkı olarak çalışmanın kapsamına alınmıştır.

[135] Demiroğlu, "Sınai Mülkiyet Hakları ve Korunması".
[136] İlhami Güneş, s.43.

1.3.2.5.1 Tanımı ve Niteliği

Know-how (teknik bilgi ve tecrübe hakkı) ile ilgili olarak bir sınai işletmenin uzun tecrübe ve araştırmalar sonucunda bulduğu ve gizli tuttuğu, yeni bir üretim yönteminin fiilen uygulanması için gerekli tüm teknik bilgi ve tecrübedir denilebilir[137]. Dünya Sınai Mülkiyeti Koruma Birliği'nin Fransa grubu know-how'ı , bir kazanç ya da bir mülkiyet sağlamak isteyen bir kimse için yenilik ya da gizlilik niteliği olan, bir patente konu olabilecek veya konu olamayacak durumdaki bir meslek veya bir sanayi ile ilgili bir tekniği gerçekleştirmek için elde edilmiş tüm bilgi ve üretim araçları şeklinde tanımlamıştır[138]. Bir başka tanıma göre know- how, sınai alandaki, teknik, ticari, işletme, yönetim ve organizasyon karakterli hukuken korunmayan gizli veya gizli olmayan, sahibine ekonomik yarar sağlayan bilgi ve tecrübelerdir[139]. Avrupa Topluluğu Komisyonu tarafından çıkarılan 556/89 sayılı tüzükte know-how, "patentlenmemiş teknik bilgi" olarak ifade edilmiştir[140]. Yine aynı tüzükte, know-how'ın gizli (secret), önemli (substantial) ve tanımlanmış (identified) olan teknik bilgi bütünü olduğu vurgulanmıştır[141].

Üretilen malların piyasaya sunulması ve pazarlanması ticaret alanında da hızlı gelişmeler ve değişiklikler meydana getirmiş ve buna bağlı olarak karmaşık bir hale gelen bazı bilgi ve hünerleri yazılı ifade edebilme olanağının kalmaması ve bu bilgi sahiplerinin fiili tekelinde ve gizliliğinde kalması gibi gelişmeler sonucunda know-how ortaya çıkmıştır[142]. Bu gelişmelerin bir gereği olarak, know-how'ın korunması ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Know-how kavramı vergi mevzuatında ve Sınai MK'de ismen yer almamakta olup, genel tabirle 'teknik bilgi' olarak tanımlanabilir[143]. Know-how ile patent birbirine benzemekte olup, aralarındaki en önemli fark, patentin özel bir kanunla, teknik bilgi ve

---

[137] Kartal, s.25.
[138] Yosmaoğlu, s.49.
[139] Erbay, s.78.
[140] Mustafa Baş, **Teknik Bilgi (Know-How) Lisans Sözleşmesi**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2000, s.29.
[141] Baş, s.35.
[142] Tuncer, "Fikrî, Entelektüel ve Sınai Mülkiyet Hakları ve Bunların Korunması (II)", s.13.
[143] Doğu Sever, **Patent ve Marka Hukuku'nun Vergi Kanunları Çerçevesinde Değerlendirilmesi**, Ankara: Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 2007, s.40.

tecrübe hakkının ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu[144] (TTK) ve sınai mülkiyetin korunması hakkındaki uluslararası anlaşmalarla koruma altına alınmasıdır[145]. Bir araştırma neticecinde ortaya çıkan bir bilgi[146] olan know-how, mülkiyeti sahibine ait olan, kullanıcısına birtakım teknik avantaj ve pazarlama avantajları sağlayan gizli bilgi içerir. Know-how belgeler, fotoğraflar, bilgisayar programları ve mikro filmler acılığıyla bir başkasına aktarılabilir.

1.3.2.5.2 Lisans Hakkı

Az gelişmiş ülkelerin gelişmiş ülkelerden teknoloji almalarının önemli araçlarından birisi know-how lisansı anlaşmalarıdır[147]. Know-how alımı fiziki transferden farklılık göstermektedir. Know-how, bir işletmenin çalışma yöntem ve tecrübelerini aynı iş kolunda veya alanda faaliyette bulunan bir başka firmaya satmasını veya kiralamasıdır[148]. Know-how sözleşmesi, taraflardan birinin diğerine belirli bir know how'ı açıklama ve kullanımına izin verme, karşı tarafa da bunun karşılığında bir bedel ödeme borcu yükleyen sözleşmelerdir[149]. Know-how lisansı ile teknik bilgi alınmaktadır.

Bir know-how anlaşmasında, lisans verene sınai ve ticari alanda elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi hakların kiralanması karşılığında yapılan ödemelere lisans (royalti) denilmektedir[150]. Lisans ödemeleri esas olarak bir kira ödemesi niteliğindedir ve bu ödemeler toptan ödeme, yapılan üretiminin birim satış bedeli üzerinden belli bir oran uygulanması suretiyle ödeme, fiyat, satış ve kardan bağımsız, üretim birimi başına sabit bir bedel tespiti ile ödeme, üretilen ürünün, gayri safı satış bedeli üzerinden

[144] 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete.
[145] Kartal, s.25.
[146] Erbay, s.89.
[147] Kartal, s.25.
[148] Harun Kaynak, **İşletmecilik İlkeleri İle Türk Hukuk Sistemi Yönünden Maddi ve Gayrimaddi Duran Varlıklarda Amortismanlar**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2001, s.89.
[149] Erbay, s.67.
[150] Kartal, s.26.

ödeme, lisans alanın karına bağlı olarak hesaplama, azalan oranda ödeme gibi çeşitli şekillerde olabilir[151].

[151] Kartal, s.27.

2. FİKRİ MÜLKİYET HAKLARINDA DEĞERLEME

2.1 Vergi Hukukuna Göre Değerleme

Vergi hukukuna göre yapılacak değerlemeyi iktisadi işletmeye dahil varlıkların değerlemesi ve şahsi servete dahil olan varlıkların değerlemesi olarak iki gruba ayırmak mümkündür. Şahsi servete dahil olan varlıkların değerlemesi, veraset ve intikal vergisi ile ilgili bir işlem olup buna ilişkin açıklamalara çalışmanın 4.2 bölümünde yer verilmiştir. Bu bölümde, iktisadi işletmelere dahil olan fikri mülkiyet haklarının değerlemesi ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre fikri mülkiyet haklarının değerlemesi açıklanmıştır.

2.1.1 Fikri Mülkiyet Haklarının Vergi Hukukundaki Niteliği

2.1.1.1 Değerleme Hükümleri

Değerleme, vergi matrahına herhangi bir şekilde dahil olan bir iktisadi kıymetin vergi matrahına yönelik olarak değerinin tespit edilmesidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu[152] (VUK) "değerlemenin tarifi" başlıklı m.258'de değerleme, vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, iktisadi bir niteliği olan ve herhangi bir vergi matrahının hesaplanması ile ilgili bulunan varlıkların değerinin tespit edilmesi işlemi değerlemedir. VUK m.259'a göre, değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas alınır.

VUK'un m.261'de değerlemede kullanılacak sekiz adet ölçü (maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedeli ve ücreti) belirlenmiş ve takip eden maddelerde her bir değerleme ölçüsü tanımlanmıştır. Her bir iktisadi kıymet için kullanılacak değerleme ölçüleri ayrı ayrı belirlemiştir. Fikri mülkiyet haklarının değerlemesi ile ilgili olan ölçüler maliyet bedeli ile emsal bedelidir. *Maliyet bedeli*, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut

[152] 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete.

değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı olarak tanımlanmıştır. (VUK, m.262). Maliyet bedeli iktisap bedeli ve bu işlemle doğrudan ilgili giderlerin toplamından oluşmaktadır.

VUK'da belirlenen değerleme ölçülerinden birisi de emsal bedeldir. Emsal bedeli, VUK m.267'de gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmış ve emsal bedeli sıra ile kanunda belirlenmiş olan esaslara göre tayin olunacağı hükme bağlanmıştır. Bu esaslar birinci sırada ortalama fiyat esası, ikinci sırada maliyet bedeli esası ve üçüncü sırada takdir esası olarak belirlenmiştir. Bu esaslarla sınırlı olmaksızın yargı mercilerinin re'sen biçtikleri değerler emsal bedeli yerine geçer. Takdir esasına göre, yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklıdır. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz. (VUK, m.267).

Emsal bedeli, istisnai nitelikte bir nevi torba değerleme ölçüsüdür. Diğer değerleme ölçüleri ile değerlenmesine imkan olmayan veya bazı özel durumlarda emsal bedeli ile değerleme yapılmaktadır. Değerleme gününde belli bir maliyet bedeline sahip olmayan ancak aktife de dahil edilmesi gereken kıymetlerin VUK m.289'a göre emsal bedeli ile envantere dahil edilmesi gerekmektedir[153].

İktisadi bir varlık olan fikri mülkiyet haklarının vergi hukuku açısından değerlerinin tespit edilmesi değerleme hükümlerine göre yapılmaktadır. Fikri mülkiyet haklarının değerlemesi ile ilgili olarak ticaret hukuku hükümlerine bakıldığında, TTK'de, aksine hüküm olmadıkça ticaret şirketlerine sermaye olarak fikri mülkiyet haklarının konabileceği belirtilmiş (TTK, m.127) ve şirket sözleşmesinde veya esas sözleşmede bilirkişi tarafından belirlenen değerleriyle yer alan taşınmazlar tapuya şerh verildiği, fikri mülkiyet hakları ile diğer değerler, varsa özel sicillerine, bu hüküm

[153] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Cilt:3 (Vergi Usul Kanunu), İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2016, s.175.

uyarınca kaydedildikleri ve taşınırlar güvenilir bir kişiye tevdi edildikleri takdirde ayni sermaye kabul olunacağı (TTK, m.128) hükme bağlanmıştır. Bu hükümlerden anlaşılacağı üzere, bir fikri mülkiyet hakkının ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması durumunda, yapılan değerlemeye istinaden ayni sermaye olarak dikkate alınacağı görülmektedir. Fakat böyle bir durumda değerleme bilirkişi tarafından yapılacaktır.

Burada iki nokta dikkat çekmektedir. Birincisi, kanunda, fikri mülkiyet hakları kavramı ile neyin kastedildiğine dair özel bir belirleme yapılmamıştır. Anlaşıldığı üzere, burada kastedilen geniş anlamda fikri mülkiyet haklarıdır. İkinci olarak, TTK'de yer alan bu hükme göre, fikri mülkiyet hakları sermaye olarak konulduğunda bilirkişi marifetiyle, başka bir deyişle ticari esaslara göre değerlenecektir. Bu durum, tabiidir ki vergi hukuku dışında bir olgudur. Ancak, böyle bir değerleme yapıldıktan sonra varlık için bu tespit edilen değer artık vergisel değerleme açısından veri alınacak bir değer haline gelecektir. Yani, ticaret hukuku hükümlerine göre tespit edilen değer başka bir işleme gerek kalmaksızın vergisel değer olarak kabul edilecektir.

2.1.1.2 Gayrimaddi Haklar

2.1.1.2.1 Kavram

Fikri mülkiyet hakları gayrimaddi haklar içerisine girmekle birlikte, gayrimaddi hakların neler olduğuna dair kanunda veya vergi mevzuatında bir belirleme yapılmamıştır. Gayrimaddi hakların tanımına veya ne olduğuna dair kanuni bir düzenleme bulunmamaktadır. Gayrimaddi haklar, gayrimaddi mallar üzerindeki mutlak haklardır. Gayrimaddi hak kavramı, VUK m.269 ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu[154] (KVK) m.26 ve 30'da geçmekte, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda[155] (GVK) ise m.70/4-5-6 bentlerinde bu haklardan bazıları sayılmaktadır.

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde[156] "26-Maddi Olmayan Duran Varlıklar" hesap grubu ile ilgili olarak yapılan açıklamada gayrimaddi

[154] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete.
[155] 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete.
[156] 26.12.1992 tarihli ve 21447 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete.

haklar anlatılmak istenmiştir. Bu hesap grubunun, 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 şerefiyenin izlendiği hesap grubu olduğu belirtilmek suretiyle maddi olmayan duran varlıklar açıklanmıştır. Aynı tebliğde "260-Haklar" hesabına ilişkin olarak yer alan açıklamada, "*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.*" ifadesine yer verilmiştir. Yapılan bu tanımda, marka, patent, lisans gibi fikri mülkiyet hakları yanında, diğer bazı hakların da bu hesapta izleneceği belirtilmiştir.

1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'in[157] 10.1 bölümüne göre, gayrimaddi haklar, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti 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, gayrimaddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınaî varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.

Ayrıca, 217 Seri No.lu GVK Genel Tebliği'nin[158] 4.6 bölümünde, "lisans, know-how gibi gayri maddi hak bedeli" ifadesine yer verilmek suretiyle gayrimaddi hak kavramına yüzeysel bir atıf yapılmıştır. KVK m.30'da ise, "*telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi haklar*" ifadesi ile uygulamada sık karşılaşılan bazı haklara atıf yapılmak suretiyle değinilmiştir. Kanundaki bu hükümden, konumuz kapsamına giren, telif, imtiyaz, ihtira (patent) ve markanın ismen gayrimaddi hak olduğunun kanuni düzeyde tespit edilmiş olduğu görülmektedir.

[157] 18.11.2007 tarihli ve 26704 sayılı Resmi Gazete.
[158] 27.12.1998 tarihli ve 23566 sayılı Resmi Gazete.

Vergi mevzuatında yer alan gayrimaddi hak kavramı ile ilgili son olarak, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına değinmek gerekir. Söz konusu anlaşmalarda gayrimaddi hak bedeli ile 'sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya patentin, alameti 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 hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelin' kastedildiği ifade edilmektedir[159]. Anlaşmalarda yer alan bu tanımlama yine ismen saymak suretiyle yapılmış olup iç mevzuatta yer alan ve yukarıda belirtilen tanımlamalardan daha geniş kapsamlıdır.

Gayrimaddi hak kavramına ilişkin olarak doktrinde yapılan değerlendirmelere bakıldığında, yapılan değerlendirmelerin genellikle mevzuatta yer alan düzenlemelerden hareketle yapıldığı görülmektedir. Özbalcı'ya göre, gayrimaddi hak iktisabı için yapılan ödemeler karşılığında maddi bir kıymet elde edilmemekte ve "*örneğin lisans ve ihtira beratları, kiracılık hakkı, peştemallık, telif ve patent hakları gibi kıymetlerin iktisabı için yapılan ödemeler gayrimaddi hak olarak ve gayrimenkullerin değerlemesine ilişkin esaslar çerçevesinde aktifleştirilir. Her biri kendine ait esaslar dairesinde itfa edilir.*[160]"

Gayrimaddi haklar, sanat, bilim, sanayi ve ticaret alanlarıyla ilgili olarak ortaya çıkan her nevi hakkı kapsamaktadır[161]. Gayrimaddi duran varlıklar, işletmenin sürekli faaliyetleri için gerekli olan ve işletmeye ticari hayatta güç ve fayda sağlayan ayrıcalık ve üstünlüklerin elde edilmesi amacıyla katlanılan giderler ile edinilen haklardan oluşur[162]. Maddi olmayan varlıklar, işletmeye belirli yasal haklar veya rekabet avantajları sağlayan, fiziki bir niteliği olmayan varlıklardır[163]. Maddi olmayan duran varlıklar, gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlamak amacıyla yapılmış olan ve

[159] Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 7. Baskı, İstanbul: 2015, s.593.

[160] Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayınları, Ankara: 2008, s.694.

[161] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2016**, Cilt:3 (Vergi Usul Kanunu), s.174.

[162] Kaynak, s.26.

[163] İsmet Demirkol, **Entelektüel Sermayenin Firma Değerine Etkisi ve İMKB'de Sektörel Uygulamalar**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Ankara: 2007, s.64.

aktifleştirilmiş harcamalardır[164]. Sabit kıymetler arasında yer alan gayrimaddi haklar ile maddi sabit kıymetler arasında bilanço tekniği açısından bir fark bulunmamaktadır[165]. Mülkiyet hakkı ile bağımsız ve daimi olarak kaydedilen üst ve kaynak hakkı dışındaki hakların gayrimaddi hak olarak değerlendirilmesi gerekir[166]. Yapılan bu değerlendirmelerden görüldüğü üzere, fikri mülkiyet hakları vergi hukukuna ilişkin değerleme açısından gayrimaddi haklar kapsamına girmektedir.

Son olarak bu konuda yer alan kavram çeşitliliğine değinmek gerekir. Fikri mülkiyet hakları kavramı, vergi hukukunda gayrimaddi haklar kapsamında değerlendirilmekte, ancak doktrinde "gayrimaddi hak" kavramından başka, fikri mülkiyet haklarını kapsayan kavramlar olarak, "gayrimaddi duran varlık", "maddi olmayan duran varlık", "maddi olmayan varlık" gibi kavramlar kullanılmaktadır. Şüphesiz, bu kavramlar fikri mülkiyet hakkı kavramı ile eş anlamlı olarak kullanılmamakta, onu kapsamına alan çatı kavramlar olarak kullanılmaktadır. Fikri mülkiyet hakkı kavramı fikri hukuk; gayrimaddi hak kavramı vergi hukuku; gayrimaddi duran varlık, maddi olmayan duran varlık, maddi olmayan varlık kavramları ise daha ziyade muhasebe ve işletme bilimi kökenli kavramlardır.

2.1.1.2.2 Değerleme Ölçüsü

VUK'a göre fikri mülkiyet hakları değerleme açısından gayrimenkuller gibi değerlenecektir. Gayrimenkullerin değerlemesine ilişkin hüküm VUK m.269'da yer almaktadır. Buna göre; iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlenir ve gayrimaddi haklar da gayrimenkuller gibi değerlenir. Fikri mülkiyet hakları, gayrimaddi haklar kategorisine girmekte ve maliyet bedeli ile değerlenmektedir.

---

[164] A. Tugay Yücel, **Genel Muhasebe**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul: 2013, 2. Baskı, s.479.

[165] Mustafa Özdil, **Gayri Maddi Haklar ve Bunların Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu**, Ankara: Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 1975, s.78.

[166] Özyer, s.593.

2.1.2 İktisadi İşletmeye Dahil Fikri Mülkiyet Haklarının Değerlemesi

Daha önce de belirtildiği üzere fikri mülkiyet hakları gayrimaddi haklar kapsamında olup, gayrimenkuller gibi değerlenmektedir. Bu kısımda, fikri mülkiyet haklarının değerlemesi gayrimenkullerin değerlemesi çerçevesinde açıklanmış olup, fikri mülkiyet hakları kapsamında yer alan haklarla ilgili olarak hakkın niteliğinden kaynaklanan, hakka özgü durumlar ayrıca belirtilmiştir.

2.1.2.1 Aktife Alma

Vergi hukukunda maddi duran varlıkların ve maddi olmayan varlıkların (gayrimaddi hakların) aktife alınma şartlarının neler olduğu açık bir şekilde düzenlenmemiştir. Vergi kanunlarında gayrimaddi varlıkların aktife alınmasına yani bunların hangi şartlarla ve ne şekilde aktife alınacağına dair özel bir düzenleme bulunmadığı için bu varlıkların aktifleştirilmesi genel şatlar çerçevesinde gerçekleştirilmektedir[167].

VUK m.192 çerçevesinde, sadece mevcutlar ve alacaklar bilançoya kaydedilecek olup, gayrimaddi varlıklar VUK m.269 çerçevesinde "mevcut" niteliği taşımaktadır[168]. İşletme açısından bir varlık niteliğinde olan bu haklar, bilançonun bir unsurudur. Zira VUK m.186'da, mevcutlar, alacaklar ve borçların işletmeye dahil iktisadi kıymetleri oluşturduğu ve bunların envantere dahil olduğu belirtilmiştir. VUK m.191'de envantere alınan iktisadi kıymetlerin değerlemeye tabi olduğu belirtilmek suretiyle aktife alınan varlıklar ile değerleme arasında bağlantı kurulmuştur.

Gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinin şahsi mülkiyetlerinde bulunan gayrimaddi hak niteliğindeki bir varlığı işletmeye dahil etmesi durumunda bu varlıkların VUK m.289 uyarınca emsal bedeli ile değerlenmesi gerekmektedir[169].

---

[167] Funda Başaran, **Alman ve Türk Vergi Bilançosu Hukuklarında Gayri Maddi İktisadi Kıymetleri Aktifleştirme Şartları**, İstanbul: Beta Yayınları, 1999, s.31.

[168] Başaran, s.31.

[169] Özbalcı, s.624.

Hak sahibi veya mirasçılardan bu hakları satın alan kişilerin bunları ticari kazanç amacı ile kullanmaları durumunda, maliyet bedelini tespit etmeleri ve işletme aktifinde müstakil bir hesap kalemi olarak kaydetmeleri gerekir[170]. Satın alma suretiyle iktisap edilmiş bir gayrimaddi hak, maliyet bedeli ile aktifleştirilerek, genel hükümlere göre amortismana tabi tutulmalı; belirli bir süre için kullanılmak üzere alınan gayrimaddi haklar için ödenen bedeller ise kira gideri olarak dikkate alınmalıdır[171].

Gayrimaddi haklardan olan fikri mülkiyet haklarının lisansının alınması veya kiralanması aktifleştirmek ve bilançoya kaydedebilmek için yeterli olmayıp, hakkın bir bütün olarak sahipliğinin satın alınması gerekmektedir[172]. Marka, patent, know-how, telif hakkı gibi hakların lisansı alındığında, lisans sahibine ödenen bedeller doğrudan gider olarak dikkate alınacağından dolayı kira ödemesi niteliğinde olan bu bedeller aktifleştirilmezler ve hak olarak kaydedilmezler[173]. Gayrimaddi iktisadi kıymetlerin aktifleştirilmesi için öncelikle böyle bir iktisadi kıymetin mevcut olması, bu varlığın işletmeye ait olması ve bu varlığa ilişkin özel bir aktifleştirme yasağının olmaması şartlarının bulunması gereklidir[174].

İşletme tarafından meydana getirilen veya bir bedel ödenerek satın alınan gayrimaddi haklardan, işletme tarafından oluşturulan gayrimaddi haklar, meydana getirilen değerin parasal olarak ölçülmesi ve değerlendirilmesi olanaksız olduğu için, kural olarak aktifleştirilmez ve bilançoda gösterilmezler; çünkü gayrimaddi haklar ancak bir bedel ödenerek işletme tarafından satın alındığında aktifleştirilebilir[175]. Gayrimaddi hakları aktifleştirmek için geçici olarak kiralamak yeterli değildir; aktifleştirmek için bu hakların, maliki olunması yani bir gayrimaddi hak iktisabı gerekir.

---

[170] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Cilt:3 (Vergi Usul Kanunu), s.179.

[171] Timur Çakmak, "Gayrimaddi Hakların Amortismanı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 209, (Ocak 1999), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

[172] Musa Yıldırım, "Gayrimaddi Haklar ve Türk Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu", (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, 2010), s.55.

[173] Bünyamin Öztürk, **Vergi ve Muhasebe Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, 4. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.351.

[174] Başaran, s.56-57.

[175] Musa Yıldırım, "Gayrimaddi Hakların Aktifleştirilmesi", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, (Mart 2014), Sayı: 255, www.yaklasim.com (20.09.2016).

2.1.2.2 Değerleme Ölçüsü

İktisadi işletmeye dahil olan telif hakları, marka, patent, faydalı model, endüstriyel tasarım gibi fikri mülkiyet hakların değerlemesinde, gayrimenkulleri değerleme esasları geçerli olacağı için değerleme maliyet bedeli ile yapılacaktır. Fikri mülkiyet hakkı kapsamına giren bir iktisadi kıymetin edinilmesinde, bu kıymet için ödenen bedeller ile müteferri giderlerin toplamı bu hakların (kıymetlerin) aktifleştirme bedelini oluşturacaktır. Patent, telif hakkı veya benzeri bir fikri mülkiyet hakkının başka bir kişiden satın alınması halinde alış için ödenen bedel, maliyet bedeli olup, bu bedel ile aktifleştirilmelidir.

Gayrimenkuller gibi değerlenen gayrimaddi hakların maliyet bedeline, ayrıca VUK m.270'te yazılı giderlerden bu haklarla ilgili olanlar dahil edilir. Ancak madde metninde geçen zorunlu giderler daha çok gayrimenkullere özgüdür. Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri gibi maliyet bedeline eklenmesi mükellefin isteğine bırakılmış olan giderler gayrimaddi haklarla ilişkilendirilir nitelikte giderler olup, bunlar maliyete ilave edilebilir veya doğrudan gider olarak dikkate alınabilir[176].

Ayrıca belirtmek gerekir ki, sadece gayrimaddi haklarla ilgili özel gider ve ödemeler söz konusu olabilir. Yalnızca gayrimaddi haklara özgü olan ve TMK, TTK, Maden Kanunu ile marka, patent, fikir ve sanat eserleriyle ilgili kanunlarda yazılı zorunluluklardan kaynaklanan harcama ve ödemeler de söz konusu olabilmektedir[177]. Bu hakların tesis, tescil, devir, kiralama gibi işlemlerinden doğan giderler gayrimaddi hakların maliyet bedeline dahil edilebilir genel giderlerdir[178]. Örneğin bir buluşa patent alınması için yapılan giderler (harçlar hariç) hakkın elde edilmesi kapsamında

[176] Gülçin Karasu, "Gayri Maddi Hakların Vergilendirilmesi", (**Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, 2013), s.125.

[177] Naciye Taşkesen, "Gayrimaddi Hakların Değerlemesi ve Aktifleştirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 302, (Kasım 2013), s.132.

[178] Fehmi Günay, "Vergi Usul Kanununa Göre İktisadi İşletmelere Dahil Gayri Maddi Hakların Değerlemesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 247, (Nisan 2009), www.vergisorunlari.com.tr (25.09.2016).

olduğundan maliyet bedeline eklenmesi gerekir[179]. Gayrimaddi haklarla ilişkilendirilebilen giderlerden noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri maliyete ilave edilir veya gider olarak yazılabilir nitelikte giderlerdir[180]. Hakların amortismana tabi tutulması bunların elde edilmesinde bir harcama yapılmasına bağlı olup, işletme tarafından bir bedel karşılığında elde edilen gayrimaddi haklar, maliyet bedelleri üzerinden amortismana tabi tutulur[181].

Gayrimaddi haklar bazen işletme tarafından satın alınabildiği gibi bazen de işletme bünyesinde oluşturulur. Her iki durumda da bu haklar maliyet bedeliyle değerlenmek suretiyle aktifleştirilir. Örneğin işletme bünyesinde oluşturulan bir bilgisayar programı veya patent için yapılan giderler bir defada giderleştirilmek yerine aktifleştirilmek suretiyle kullanım süresi boyunca amortisman yoluyla itfa edilmelidir.

Teknoloji üretimine dönük fikri emek çalışmaları, olumlu veya olumsuz sonuçlanabilme durumundan dolayı çok riskli çalışmalar olup, olumsuz sonuçlanması nedeniyle yapılan araştırma giderleri işletmeye zarar olarak dönebilir[182]. 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne[183] (MSUGT) göre, maddi olmayan varlıklar geliştirilmeden, bunun için katlanılan geliştirme maliyetleri aktifleştirilecek ve itfa yoluyla giderleştirilecektir; ancak, maddi olmayan varlıkların tamamlandıktan, yani kullanıma hazır hale geldikten sonra itfa edilmesi uygun olacaktır[184].

Konuyla ilgili bir özelgede[185], aktifleştirilen ar-ge harcamaları sonucunda ortaya bir gayrimaddi hak çıkması durumunda aktifleştirilen bu tutarların amortismana tabi tutulması gerektiği, faaliyetlerin başarısızlıkla sonuçlanması halinde ise aktifleştirilen harcamaların doğrudan gider kaydedilmesi gerektiği görüşüne yer

---

[179] Hakkı Sayan, "Patent Haklarının İşletme Bilançolarında Yer Alması ve Vergisel Değerlemesi ile Amortismanı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 306, (Şubat 2007), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

[180] Fehmi Günay.

[181] Duman ve Karyağdı, s.117.

[182] Salih Özel, "Düşünsel Mülkiyet Hakları Muhasebeleştirilmesi ve Vergisel İlişkileri", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 5, (Mayıs 2007), www.lebibyalkin.com.tr (20.09.2016).

[183] 26.12.1992 tarihli ve 21447 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete.

[184] Hikmet Ulusan, "Ar-Ge Faaliyetleri Sonucunda Geliştirilen Yeni Bir Ürüne Ait Patent Hakkının Değerlemesi ve Kayıtlanması", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 29, (Aralık 2005), www.yaklasim.com (20.09.2016).

[185] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.07.2013 tarihli ve 27575268-105[313-2012-9316]-817 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

verilmiştir. Buna göre, ar-ge çalışmaları dolayısıyla yapılan harcamalarda ortaya bir gayrimaddi varlık çıkıp çıkmaması aktifleştirme açısından önem taşımaktadır. Bu nedenle, ar-ge projesinin akıbeti belli oluncaya kadar yapılan harcamaların sonuç hesaplarına intikal ettirilmeyip, geçici nitelikli bilanço hesaplarında izlenmesi mecburiyeti ortaya çıkmaktadır[186].

Gayrimaddi haklar, sahipleri tarafından, bir satış sözleşmesine konu edilebileceği gibi, sahibinin hakları bir başkasına devretmesi karşılığı aldığı bedeli içeren bir royalti anlaşmasına veya ücret karşılığında belli bir süre kullanmak üzere bir başkasına devredilmesi suretiyle bir lisans anlaşmasına da konu edilebilir[187].

Gayrimaddi hakların belirli bir süreyle sınırlı olmaksızın alınması durumunda, bu hakların elde edilmesiyle doğrudan ilgili her türlü gider maliyet bedelinin bir unsuru olarak dikkate alınacaktır[188]. Ancak, gayrimaddi hakların belirli bir süre kullanılmak amacıyla alınmaları durumunda ise bu işlem kiralama olarak değerlendirilmelidir. Kiralama kapsamında yapılan ödemelerin, dönemsellik ilkesi çerçevesinde ilgili olduğu dönem için gider olarak dikkate alınması gerekmektedir[189].

Entelektüel sermaye unsuru olan varlıkların ölçülmesinde karşılaşılan sorunlardan birisi hesaplamalarda hem nicel hem nitel ölçütlerin bir arada kullanılması gereğidir. Nitel ölçütler, varsayımlara ve kabullere dayanmaktadır[190]. Bu varlıkların ölçülmesinde kullanılan yöntemler işletme bazında ölçme ve unsur bazında ölçme olarak iki gruba ayrılabilmektedir[191].

---

[186] Ahmet Şahin Savcı ve Diğerleri, **Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Destekleri ve Uygulamaları**, İstanbul: Denge Akademi Yayınları, 2015, s.45.

[187] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Cilt:3 (Vergi Usul Kanunu), s.175.

[188] Kaynak, s.184.

[189] Kaynak, s.185.

[190] Demirkol, s.85.

[191] İşletme bazında ölçme yöntemleri; piyasa değeri-defter değeri yöntemi, piyasa değeri/defter değeri yöntemi, Tobin'in Q oranı yöntemi, hesaplanmış maddi olmayan değer yöntemi şeklinde sıralanabilir. Unsur bazında ölçme yöntemleri ise kurum karnesi yöntemi, skandia kılavuzu, entelektüel sermaye endeksi, teknoloji brokeri, maddi olmayan varlıklar cetveli, Sullivan'ın entelektüel sermaye ölçüm yöntemi, bütünsel katma değer yöntemi, entelektüel katma değer katsayısı yöntemi şeklinde sıralanabilir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Demirkol, s.86 vd.

Gayrimaddi hakların değerlemesine ilişkin olarak işletmecilik açısından bazı yöntemler bulunmakla birlikte, vergi mevzuatında söz konusu varlıkların değerlemesi için kabul edilen herhangi bir yöntem mevcut değildir. Başka bir deyişle, örneğin birleşme esnasında veya şahsi servete dahil bir patent, telif hakkı gibi bir varlık emsal bedel ile değerlenecektir. Ancak, emsal bedelin hangi yöntem ile tespit edileceği vergi mevzuatında açık değildir. Emsal bedel tespiti bu gibi durumlarda objektif bir nitelikten ziyade takdiri bir niteliktedir. Emsal bedelin tespiti esnasında her ne kadar çeşitli donelerden faydalanılsa da, bu durum emsal olarak belirlenen bedelin sübjektif olma niteliğini değiştirmemektedir.

Marka, patent, faydalı model, telif hakkı, know-how gibi fikri mülkiyet hakları işleyen bir piyasası olan varlıklar değildir. Bu nedenle, söz konusu varlıkların herhangi bir zamanda değerini objektif bir şekilde belirlemek mümkün değildir. Karşılıklı pazarlık ortamında tarafların beklentilerine göre fiyat şekillenmektedir. Ancak, bu varlıkların vergisel açıdan değerlenmesi konusunda herhangi bir objektif ölçü bulunmamaktadır. Şöyle ki, satın alma suretiyle belirlenmiş bir fiyat varken değerlemeye esas bedel de belirlenmiş olmaktadır. Ancak, özellikle şahsi servete dahil bir hakkın veya istisnai olarak emsal bedeli ile değerlenmesi gereken bir durumda hakkın bedelinin tespiti zor ve sübjektif niteliktedir.

Bu konuda, değerleme işlemini daha objektif bir zemine oturtmak adına, fikri mülkiyet hakları gibi aktif bir piyasası olmayan varlıkların değerlemesi açısından, öncelikle işletmecilikte kabul edilen belirli yöntemlerin[192] seçimlik olarak kullanılmasının zorunlu olması, bu yöntemlerden sonuç alınamayacak özel bir durum olması halinde sübjektif takdir esasının kabul edilmesi önerilebilir.

Enflasyon düzeltmesi açısından değerlendirildiğinde, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar parasal

[192] Marka değerinin tespitine ilişkin alternatif yöntemler konusunda bkz. Metin Kamil Ercan ve Diğerleri, **Marka Değerinin Tespiti**, Ankara: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Yayınları, 2010.

olmayan kıymetler arasında sayılmış olup, enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde gayrimaddi haklar düzeltme işlemine tabi tutulacak kıymetlerdir[193].

Başaran'a göre, ivazsız iktisap edilen gayrimaddi varlıkların değeri, ihtiyatlılık ilkesi çerçevesinde VUK m.289'un uygulanması suretiyle sırasıyla borsa rayici, mukayyet değer ve emsal bedel ölçülerinden uygun olanı ile değerlenmelidir[194]. İvazsız iktisap durumunda elde edilen varlığın iz bedeliyle aktifleştirilmesi düşünülebilir. Ancak, böyle bir uygulama değerleme hükümlerine uygun değildir. Zira işletme ivazsız iktisap edilen kıymet kadar bir gelir elde etmiştir ve gelir aktifi arttırıcı bir unsur olarak gerçek değeriyle bilançoya aktarılmalıdır. Bunun için de, ivazsız iktisap durumunda, yapılan değerleme ile tespit edilen bedel kadar dönem geliri kaydedilmeli ve aktifleştirilen iktisadi kıymet genel hükümlere göre itfa edilmelidir.

Bir özelgede[195], satın alınan ticari markalar, stoklar ve ofis ekipmanlarının, takdir komisyonunca, ödenen toplam tutar da dikkate alınmak suretiyle tespit edilecek emsal bedelleri üzerinden aktife alınması gerektiği ifade edilmek suretiyle satın alınan bir markanın değerinin takdir komisyonunca emsal bedel ile değerleneceği belirtilmiştir. Bu noktada emsal bedel ile değerlemenin, maliyet bedeli ile değerleme esasına aykırılık teşkil ettiği söylenebilir. Ancak, özelgede belirtilen bu durumu, kül halinde alınan bir varlık grubu içerisinde yer alan marka gibi bir gayrimaddi hak bedelinin ayrıştırılmasına yönelik bir bedel tespiti olarak anlamak gerekir. Başka bir deyişle, ödenen bedelin ne kadarının markaya (gayrimaddi hakka) isabet ettiği emsal bedel tespiti ile belirlenecek ve tespit edilen bu bedel markanın maliyet bedeli olarak dikkate alınacaktır.

Gayrimaddi varlıklarla ilgili yukarıda bahsedilen genel değerleme hükümleri haricinde kalan ve aşağıda açıklanan bazı durumlarda farklı şekillerde değerleme yapılmakta veya hiç değerleme yapılmamaktadır.

Bir işletmenin veraset suretiyle intikal etmesi durumunda, aktif ve pasif kül halinde devredeceği için, işletme aktifinde kayıtlı olan gayrimaddi hak niteliğindeki

[193] Mehmet Emin Akyol, "Vergi Kanunları Yönünden Sınai, Ticari ve Fikri Haklar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 194, (Şubat 2009), www.yaklasim.com (20.09.2016).
[194] Başaran, s.224.
[195] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.08.2014 tarihli 11395140-105[326-2012/VUK-1- . . .]-2085 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

kıymetler yeniden değerlenmez ve bu kıymetlerin veraset ve intikal vergisi için değerlenmesi durumunda ortaya çıkan yeni değerlerin, işletme bünyesinde kayıtlı olan değerlere etkisi yoktur[196].

İşletmenin KVK m.19 kapsamında devir suretiyle iktisap edilmesi durumunda, aktif ve pasif kül halinde devrolacağı için bilançoya kayıtlı kıymetler herhangi bir değerleme yapılmadan mevcut değerleri ile dikkate alınacaktır. Oysaki birleşme suretiyle işletmenin alınması durumunda her bir kıymet VUK hükümlerine göre değerlemeye tabi tutulacaktır.

VUK geçici m.5 kapsamında ilk defa gelir vergisinde gerçek usule geçecek olan mükellefler, gayrimaddi varlıkların bedelini maliyet bedeli ile, maliyet bedeli bilinmiyorsa bizzat kendileri tarafından belirlenecek rayiç değere göre değerlenecektir[197].

Gayrimaddi haklar esas olarak maliyet bedeliyle değerlenmekle birlikte, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu[198] (KDVK) m.27 çerçevesinde katma değer vergisi (KDV) matrahına esas olan bedelin düşüklük gösterdiği durumda bu haklar emsal bedel ile değerlenmek suretiyle katma değer vergisi matrahı tespit edilecektir.

2.1.2.3 Kur Farkı ve Faiz Giderleri

Gayrimaddi haklar maliyet bedeli ile değerlenmektedir. Ancak, maliyet bedeli oluştuktan sonra bazı işlemler dolayısıyla maliyet bedeli değişebilmektedir. Maddi varlıklarda daha çok gözlenen bu durum gayrimaddi varlıklarda da olayın niteliğine göre ortaya çıkabilmektedir.

Maliyet bedelini etkileyen durumların başında kur farkı ve faiz giderleri bulunmaktadır. 163 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği[199] ile konuya ilişkin yapılan açıklamada, *faizlerin* kuruluş dönemine ait olan kısımlarının sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi, işletme

[196] Özbalcı, s.620.
[197] Özbalcı, s.624.
[198] 02.11.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmi Gazete.
[199] 27.01.1985 tarihli ve 18648 sayılı Resmi Gazete.

dönemine ait olan kısımların ise, ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismana tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir. Benzer şekilde, borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan *kur farklarının* da, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesinin zorunlu olduğu; söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla bir fikri mülkiyet hakkı iktisabına ilişkin olarak aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar, ödenmek veya tahakkuk etmek suretiyle kesinleşmiş olan kur farkı ve faiz giderlerinin kuruluş/aktifleştirme döneminin sonuna kadar olanların maliyet bedeline eklenmesi zorunlu olup, sonraki dönemde ortaya çıkanların ise ilgili dönemde doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi konusunda mükellefler seçimlik hakka sahiptir. Kıymetin elde edildiği dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının aktifleştirilmesi durumunda aktifleştirilen toplam tutar, kalan amortisman süresinde itfa edilecektir[200].

2.1.2.4 Amortisman

VUK'un m.313'e göre, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetler, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri amortismana tabi iktisadi kıymetlerdir. Bu çerçevede, gayrimaddi haklar ve dolayısıyla fikri mülkiyet hakları da amortismana tabidir.

Gayrimaddi haklar, işletme yönünden bir değer taşıyan, iktisap edilmesi için harcama yapılmış olan ve bir yıldan daha uzun kullanılan, işletmenin üretim sürecinde kullanılan varlıklardır[201]. Hakların amortismana tabi tutulabilmesi, bunların elde

[200] Özbalcı, s.619.

[201] İzzet Baykara, **Gayrimaddi Haklar ve Bunların Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu**, Ankara: Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 1985, s.100.

edilmesi için harcama yapılmasına bağlı olup, işletme tarafından bir bedel karşılığında elde edilen haklar amortisman konusu olacaktır[202].

Gayrimaddi haklara amortisman ayrılmasının ön şart bu hakların işletme aktifinde kayıtlı olmasıdır. Örneğin, marka, patent, faydalı model, tasarım, know-how, telif hakkı gibi hakların lisansı alındığında, bir gayrimaddi hak iktisabı söz konusu olmayıp, belli bir süre için kiralama işlemi yapıldığından dolayı ödenen lisans bedelleri amortisman konusu olmazlar[203]. Bir Danıştay kararında[204]; soru kitapçığı hazırlayanlara her yıl telif hakkı ödenmesi ve bu kitapçıkların birden fazla yılda kullanılmaması durumunda bir yıldan fazla kullanımı söz konusu olmayan gayrimaddi hakkın amortismana konu edilmesinin söz konusu olmayacağı belirtilmiştir.

Bu kararda da vurgulandığı üzere, bir hakkın amortisman konusu olabilmesi için işletmede bir yıldan fazla kullanılması gerekmektedir. Bir yıldan fazla kullanılmayan, yıl içinde kullanmakla tükenen haklar amortisman konusu yapılmayacaktır. Bunlar işin mahiyetine göre doğrudan gider olarak veya maliyet olarak dikkate alınacaktır.

Başka bir Danıştay kararında[205]; "*Uyuşmazlığa konu sözleşmelerin incelenmesinden, davacının sözleşmelerde belirtilen filmlerin sinemada gösterimi, otobüslerde, ev vidosu olarak gazete kampanyaları ve toplu taşıma şirketleri aracılığıyla dağıtımı karşılığında, sözleşmelerin bir kısmında garanti ödemesi yapmak zorunda olduğu, tamamında da lisansöre hasılattan yüksek oranlarda pay verme yükümlülüğü altına girdiği, sinemalarda gösterim hakkının altı ayla sınırlı olduğu ve açıkça davacıya bırakılmayan hakların lisansörün uhdesinde kaldığı.... Anılan sözleşmelerle herhangi bir gayrimaddi hakkın devri sözkonusu olmayıp, bunlarda yazılı hakların belirli sürelerle kullanımı sonucu elde edilen kazancın lisansörle davacı arasında paylaşımı öngörülmektedir. Bu nedenle, lisansör şirkete ödenen hasılat payı*

[202] Murat Dokgöz, **Gayrimaddi Haklar, Günümüzdeki Uygulamaları ve Bu Uygulamaların Vergi Hukuku Yönünden İrdelenmesi**, Ankara: Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 1996, s.135.

[203] Musa Yıldırım, "Gayrimaddi Haklar ve Türk Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu", s.59.

[204] Danıştay 3. Daire E.1995/1390, K.1996/1340 sayılı karar, (www.danistay.gov.tr, 10.02.2017).

[205] Danıştay 4. Daire E.2008/4215, K. 2009/3347 sayılı karar, (www.danistay.gov.tr, 10.02.2017).

sözleşmeye konu filmlerin maliyet bedeli niteliğinde olmadığından, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesi kapsamında amortismana tabi gayrimaddi bir hak karşılığında ödendiğinin kabulü mümkün değildir." ifadelerine yer verilmiştir.

Bu kararda da görüleceği üzere, bir yıldan kısa süreli kullanım niteliğinde olan ve esasen bir gayrimaddi hak iktisabı için değil de hakkın kiralanması karşılığında ödenen bedellerin maddi duran varlık mahiyetinde olmaması sebebiyle amortisman konusu yapılması mümkün değildir. Ancak, kira ödemesi niteliğinde yapılan bu ödemelerin kullanım süresi birden fazla dönemi kapsıyor ise genel kurallar çerçevesinde dönemsellik ilkesine uygun olarak giderleştirilmesi gerektiği açıktır.

Fikri mülkiyet hakları kapsamındaki haklarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından çeşitli genel tebliğlerle[206] belirlenen amortisman oranları Tablo-2'de gösterilmiştir.

[206] Amortisman oranlarının belirlendiği tebliğler; 333, 339, 365, 389 ve 406 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri.

Tablo 2: Gayrimaddi Haklara İlişkin Amortisman Oranları

Sıra	Amortismana Tabi İktisadi Kıymet	Faydalı Ömür (Yıl)	Amortisman Oranı
4.3.	Bilgisayar yazılımları	3	%33,33
44.9.1.	Filmler	2	1. Yıl %60, 2. Yıl %40
44.9.1.1.	Sinema filmleri	2	1. Yıl %85, 2. Yıl %15
4.9.2.	Teyp kasetleri, video kasetler, DVD, CD v.b.	2	1. Yıl %60, 2. Yıl %40
55.	Gayri Maddi İktisadi Kıymetler: İmtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (İşletme hakkı gibi) ve bunların benzerleri	15	% 6,66
57.	Araştırma ve geliştirme harcamaları	5	%20

Tablo-2'den görüleceği üzere, gayri maddi haklar için faydalı ömür süresi 15 yıl ve amortisman oranını %6,66 olarak belirlenmiştir. Ayrıca, bilgisayar programları, filmler, sinema filmleri, ses ve görüntü ürünleri için müstakil oranlar belirlenmiştir. 333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde[207] "*57. Araştırma ve geliştirme harcamaları*" bölümüyle ilgili olarak şu açıklama yapılmıştır: Mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesinde, gayrimaddi hak niteliğinde aktifleştirilmesi gereken bir kıymete ulaşılması halinde, gayrimaddi hakka yönelik olarak yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamaları bu sınıf uyarınca itfa edilecektir. Ancak, araştırma ve geliştirme faaliyeti olarak değerlendirilmeyen, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde

[207] 28.04.2004 tarihli ve 25446 sayılı Resmi Gazete.

gerçekleştirmedikleri, dışarıdan hizmet satın alma yoluyla veya benzeri şekilde gerçekleştirdikleri gayrimaddi hakka yönelik harcama tutarları, iktisap edilen veya yapılan araştırmalar sonucu ortaya çıkan kıymetin niteliğine göre (patent, formül, dizayn, örnek kalıp vb.), "*55. Gayri Maddi İktisadi Kıymetler*" sınıfı uyarınca 15 yılda itfa edilecektir.

Gayrimaddi duran varlıkların itfası konusunda karşılaşılan sorunlar esas olarak, maddi olmayan varlıkların tanımlanması, değerlemesi, ne kadar süre ile kullanılacaklarının tahmini gibi konularda ortaya çıkmaktadır[208].

Amortisman uygulaması açısından dikkat edilmesi gereken hususlara bakıldığında, bunlardan ilki markaların amortisman listesinde sayılmadığı görülmektedir. Gayrimaddi hak kapsamında yer alan markalar her ne kadar amortisman listesinde (55. grup) açık olarak belirtilmese de örnek bazlı olarak verilen gayrimaddi haklar sıralanırken 'benzeri kalemler' ifadesi kullanıldığından bu kategoride değerlendirilecektir.

Bir başka nokta, bilgisayar programları için 3 yıl itfa süresi öngörülmüştür. Ancak, burada uygulama programı ve işletim sistemi ayrımı yapılmaktadır. Bir görüşe göre, işletim sistemleri, bilgisayarlarla birlikte bilgisayar bedeline dahil olarak satıldığı için bu yazılımların bilgisayarlar ile birlikte amortismana tabi tutulması gerekmektedir[209]. Bu ayrımın işletim sistemi-uygulama programı şeklinde yapılmasından ziyade program ve donanım şeklinde yapılması daha uygundur. İşletim sistemi veya başka bir yazılım donanım içerisinde yerleşik vaziyette geliyorsa ve ayrıştırma imkanı yok ise bu yazılım, donanıma dahil bir unsur olarak itfa edilmelidir.

İşletim sistemleri çoğunlukla bilgisayar içerisinde yüklü gelmekte, bunlar için ayrı bir bedel belirlenmemekte bilgisayar ve işletim sistemi bir paket olarak satılmaktadır. Böyle bir durumda yazılım-donanım ayrımı yapılmadan donanım (bilgisayar) bir bütün olarak olarak amortismana tabi tutulmalıdır. Ancak, söz konusu işletim sisteminin müstakil olarak bir DVD içerisinde veya internetten indirmek

[208] Kaynak, s.85.

[209] Cavit Bilen, "Bilgisayar Yazılım Bedellerinde Amortisman Uygulamaları", **Yaklaşım Dergisi**, (Ekim 2013), Sayı: 130, www.yaklasim.com (20.09.2016).

suretiyle satın alınması halinde, bu program müstakil bir kıymet olarak 3 yıllık sürede itfa edilecektir.

Bir diğer durum, gayrimaddi hakkın kullanım süresindeki farkın nasıl dikkate alınacağıdır. Bir gayrimaddi varlığın ömrü, genellikle kanun, yönetmelik, anlaşma gibi hukuki düzenlemeler ile sınırlanabilir veya varlıkların özel nitelikleri bu sınırı belirler[210].Amortisman süresi, gayrimaddi hakların iktisadi ömürleri kadardır. Ekonomik ömrü sınırsız olan gayrimaddi varlıklara marka, gizli formüller, sürekli imtiyaz hakları; ekonomik ömrü sınırlı olan varlıklara ise patentler, telif hakları, lisanslar örnek olarak verilebilir[211]. Ancak, bu hakların iktisadi ömürleri belli değilse Maliye Bakanlığı tarafından belli edilen sürede (15 yılda) itfa edilmelidir. Kullanım süresini aşan bir itfa olması düşünülemeyeceğinden dolayı, kullanım süresinin 15 yılı aşması durumunda 15 yıllık sürenin esas alınması, kullanım süresinin 15 yıldan az olması halinde ise kullanım süresinin esas alınması gerekmektedir[212].

Amortisman listelerinde belirlenen itfa sürelerinde marka ve patent için bir uyumsuzluk bulunmaktadır. Şöyle ki, marka ve patentin kendi özel kanunlarında belirlenen özel koruma süreleri vardır. Bu koruma süreleri bir çeşit ekonomik ömürdür. Çünkü herhangi bir sebepten dolayı bu haklar yenilenmediğinde hukuk aleminde yok olmaktadırlar. Bu haklar için, ayrım gözetmeksizin 15 yıl itfa süresi belirlenmiştir. Ancak, koruma süreleri esas alınarak markanın 10 yıl, incelemesiz patentin 7 ve incelemeli patentin ise 20 yıl süre ile itfa edilmesi ve mevcut amortisman süresi ile koruma süreleri arasındaki farklılığı giderilmesi, ekonomik hayatın bütünlüğü açısından daha doğru bir uygulama olacaktır.[213]

VUK'ta düzenlenen temel amortisman hesaplama yöntemleri normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemi olup, istisnai bazı hallerde ise fevkalade (olağanüstü) amortisman yöntemi kullanılabilmektedir. Gayrimaddi hakların

[210] Kaynak, s.26.
[211] Kaynak, s.27.
[212] Öztürk, s.421.
[213] Aynı yöndeki görüşler için bkz. Ayten Ersoy ve Ayşe Nur Buruk Akbaba, "Patentlerin Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 166, (Ocak-Haziran 2014), s.231; Sayan, "Patent Haklarının ...".

amortismanı ile ilgili bir diğer husus bu kıymetler için azalan bakiyeler yönteminin uygulanıp uygulanmayacağıdır.

Gayrimaddi haklarda hangi amortisman yönteminin uygulanacağı hususunda iki farklı görüş ortaya çıkmıştır. Birinci görüş, MSUGT'de yer alan 5 yıl süre ile eşit taksitle itfa edilir açıklaması çerçevesinde bu hakların normal amortisman yoluyla itfa edilmesi gerektiğini, dolayısıyla azalan bakiyeler usulüyle itfa edilmesinin mümkün olmadığını; ikinci görüş ise, amortismanla ilgili düzenlemelerin VUK'ta yer aldığını, MSUGT'de yer alan "*vergiye tabi kârın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri göz önünde bulundurmak zorundadırlar*" açıklaması ve VUK genel tebliğlerinin daha güncel olmasından dolayı öncelikle vergi mevzuatındaki hükümlerin öncelikli olduğunu savunmaktadır[214].

Vergi idaresi de verdiği bir özelgede[215], aktifleştirilen araştırma ve geliştirme giderlerinin itfasında azalan bakiyeler usulü ile itfanın mümkün bulunmadığını belirtmiştir. Ancak, bir başka özelge[216] ile azalan bakiyeler usulünün uygulanabileceği yönünde idare görüş değiştirmiştir[217]. Katılınan bu görüşe göre, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin gayrimaddi haklar için azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırması mümkündür[218]. Çünkü amortisman hükümlerinde bunu engelleyen bir hüküm bulunmamaktadır.

Gayrimaddi haklarda azalan bakiyeler usulünün uygulanmasına yönelik durumun bir benzeri fevkalade amortisman uygulanmasının mümkün olup olmadığı noktasında kendisini göstermektedir. Yeni icatlar dolayısıyla sahip olunan patentler, faydalı modeller veya tasarımların kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi halinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek fevkalade amortisman oranları uygulanabilir[219]. Çünkü VUK m.317'de düzenlenen fevkalade amortisman uygulaması,

---

[214] Harun Yalçın Mengüloğul, "Gayrimaddi Harklarda Amortisman Yöntemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 335, (Ağustos 2016), s.36.

[215] Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.02.2013 tarihli ve 64597866-VUK-313-27 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[216] 30.12.2014 tarihli ve 840098128-125[10-2012/924]-736 sayılı özelge.

[217] Mengüloğul, s.37.

[218] Mustafa Kaşif, "Gayrimaddi Hakların Değerlemesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 208, (Aralık 1998), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

[219] Musa Yıldırım, "Gayrimaddi Haklar ve Türk Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu", s.59.

maddede aranan koşulların oluşması şartıyla gayrimaddi haklar için de uygulanabilecektir. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler fevkalade amortisman uygulamasından faydalanabileceklerdir.

Gayrimenkul gibi değerlenen gayrimaddi haklar bazı yönlerden gayrimenkullerden ayrılmaktadır. Bu haklar amortismana tabi olmasına rağmen yenileme fonu uygulamasına konu edilmez[220]. Benzer şekilde, özel maliyet bedeli uygulaması da gayrimaddi haklar için geçerli değildir[221].

Gayrimaddi hakların amortismanı konusunda dikkat edilmesi gereken son bir husus, tutara bağlı olarak bu hakların VUK, m.313 çerçevesinde doğrudan gider kaydedilip edilemeyeceğidir. VUK, m.313'e göre değeri (2017 yılı için) 900 TL'yi aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismana tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir.

Bu kanun hükmünde gayrimaddi haklar belirtilmediğinden dolayı, bedeli ne olursa olsun bu hakların doğrudan gider kaydedilmesi mümkün olmayıp[222], bu haklar her halükarda aktifleştirilmelidir. Kanunda yer alan düzenlemede gayrimaddi hakların sayılmamış olmasının, kanundaki tedvin eksikliğinden kaynaklandığını söylenebilir. Buna göre, bedeli VUK m.313'te belirlenen yıllık parasal sınırın altında kalan gayrimaddi hakların da doğrudan gider kaydedilebilmesine imkan veren yasal düzenleme yapılması gerekir. Çünkü gayrimaddi haklar için bu şekilde bir ayrım yapılması tutarlı değildir.

2.1.2.5 Fikri Haklar Çerçevesinde Değerleme ve Amortisman

Çalışmanın bundan önceki başlıklarında gayrimaddi hakların geneli için geçerli olan değerleme hükümleri açıklanmıştır. Bu bölümde, daha önce açıklanan genel değerleme hükümlerine ek olarak her bir fikri mülkiyet hakkının kendine özgü yapısından kaynaklanan değerleme durumları açıklanmıştır. Bu açıklamalar,

[220] N.Kemal Gündüz ve Necati Perçin, **Amortismanlar ve Yeniden Değerleme**, 2.Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1999, s.341.

[221] Gündüz ve Perçin, s.299.

[222] Mehmet Ali Çetin, "Gayrimaddi Haklar ve Amortismanı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 109, (Ekim 1997), www.vergisorunlari.com.tr (25.09.2016).

uygulamada daha sık karşılaşılan telif hakları, patentler, markalar ve know-how (teknik bilgi) çerçevesinde yapılmıştır.

2.1.2.5.1 Telif Hakları

Telif hakları içerisinde sinema filmleri, müzik albümleri, kitap telifleri, bilgisayar yazılımları gibi çeşitli fikri ürünler bulunmaktadır. Değerleme işlemlerinde bu ürünlerin meydana getirilme sürecindeki farklılıklar nedeniyle ortaya çıkan hususlar olabilmektedir. Telif haklarının satın alınması durumunda değerlemeye esas bedel, bunların edinme bedelleri ile buna ilişkin diğer giderlerin toplamından oluşur. İşletme içerisinde meydana getirilen telif hakları için, bunların geliştirilip kullanılabilir aşamaya gelene kadar yapılan giderler tescil aşamasında ortaya çıkan giderler maliyet bedelini oluşturur[223].

2.1.2.5.1.1 Bilgisayar Yazılımları

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte bilgisayar yazılımları da ekonomik ve ticari hayatta ciddi bir yer kaplamıştır. Bu gelişmelerin halen devam etmesi ile ortaya yeni çıkan değişik nitelikteki yazılım ürünlerinin vergi hukuku tarafından kavranmasında da özellik gösteren durumların ortaya çıkmasına sebep olmuştur.

FSEK'in m.2'de bilgisayar programları ve program sonucu doğurması koşuluyla bunların hazırlık tasarımları fikir ve sanat eseri olarak kabul edilmiş, GVK m.18'de ise bilgisayar yazılımları eser olarak kabul edilmiştir. Bu nedenle uygulama programları gayrimaddi hak niteliğinde olup amortisman konusuna girmektedir.

İşletmede kullanılmak üzere bir bilgisayar yazılımı satın alınıyorsa, maliyet bedeli ile gayrimaddi iktisadi kıymet olarak aktifleştirilecek; satmak amacıyla bir yazılım satın alınıyorsa maliyet bedeliyle stok olarak kaydedilecek ve eğer yazılım, bir donanım içinde yer alan bir işletim sistemi şeklindeyse donanımın maliyetine dahil edilecektir[224]. İşletim sistemini kopyalamak ve çoğaltmak suretiyle başka bir kişiye

[223] Kaynak, s.87.

[224] Akın Akbulut, "Bilgisayar Yazılımı ve Web Site Geliştirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi" **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 287, (Temmuz 2005), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

satma veya program üzerinde değişiklik yapma hakkı bulunmamaktadır. Sadece işletim sistemini bilgisayarda kullanabilme imkanı elde edilmektedir.

Genel bir uygulama programının, sahibi tarafından kopyalanarak çoğaltılıp, piyasada satıldığı durumda uygulama programının sadece o sürümünün kullanım hakkının iktisabı söz konusudur ve bu durumda, gayrimaddi bir hak iktisap edilmiştir[225]. Bilgisayar programları, programı meydana getiren tarafından kendi adına tescil edilmiş ve patent alınmış ise, programın sahibi yazılımı aynen veya değişiklikler yaparak satma, kiralama veya değişik şekillerde üzerinde tasarruf hakkına sahip olup, bilgisayar yazılımının üzerindeki tüm hakkın devredilmesi söz konusu olduğunda ise patent hakkı devredilmiş olur[226].

Bir yazılım geliştirilirken, sürecin bir parçası şeklinde ortaya çıkan ve o yazılıma yönelik olan kavramları formüle etme, alternatifleri değerlendirme gibi projenin başlangıç aşamalarındaki faaliyetler ar-ge faaliyetine benzediği için, buna yönelik giderler doğrudan gider yazılmalı; ancak, kodlama/programlama ya da bilgisayar donanımına yükleme gibi yazılım geliştirilme aşamasında giderler aktifleştirilmeli, bazı onarımlara/düzeltmelere yönelik sonradan ortaya çıkan giderler ise meydana geldiği zaman gider olarak dikkate alınmalıdır[227].

Gayrimaddi hak elde edilmesine yönelik olarak işletme bünyesinde yapılan çalışmalar sonucunda yapılan harcamalar için bir gayrimaddi hak elde edilip edilmemesi önem taşımaktadır. Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede[228]; işletme bünyesinde gerçekleştirilen münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik ar-ge faaliyetleri **neticesinde** gayrimaddi hak niteliğinde yazılımların üretilerek aktifleştirilmesi gereken bir kıymete ulaşılması halinde, gayrimaddi hakka yönelik olarak yapılan bu harcamaların 57. ayrıma göre 5 yılda; münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik ar-ge harcamaları kapsamında **olmayan** harcamalar neticesinde

[225] D. Erkan Ateşli, "Bilgisayar Yazılımlarının Kanuni Defterlere Kaydedilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, (Ağustos 2000), Sayı: 212, www.yaklasim.com (20.09.2016).

[226] Ateşli.

[227] Akbulut, "Bilgisayar Yazılımı ve Web Site Geliştirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi"**.**

[228] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.02.2013 tarihli 27575268-105[2012- -313-5176]-108 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

üretilerek gayrimaddi hak niteliğinde aktifleştirilmesi gereken bir kıymete ulaşılması durumunda 55. ayrıma göre 15 yılda itfa edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Buna göre, ortaya bir gayrimaddi hak çıkmamışsa yapılan harcamalar ar-ge harcaması olarak 5 yılda itfa edilecektir. Ortaya bir gayrimaddi hak çıkmış ise, bu hak için yapılan harcamalar aktifleştirilmek suretiyle 15 yılda itfa edilecektir.

Bilgisayar yazılımları ile ilgili olarak özellik gösteren hususlardan birisi güncelleme (update), programda uyarlama yani tadilat yapılması ve üst sürüme yükseltme (upgrade) işlemleridir. Güncelleme, programın mevcut sürümü içerisinde güvenlik veya işleyiş icabı olan geliştirmelerin yapılması olarak tanımlanabilir. Uyarlama, nihai hale getirilmiş bir programın işletme ihtiyaçlarına uygun hale getirilmesi için programda bazı değişiklikler yapılması şeklinde tarif edilebilir. Örneğin, bir muhasebe paket programının işletmenin yönetim ve üretim süreçlerine uygun olarak değişiklik yapılması uyarlamadır. Yükseltme (upgrade) ise, programın mevcut sürümünden daha yeni/üst bir sürümüne yükseltilmesidir.

Güncelleştirme nedeniyle yapılan harcamaların doğrudan gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Çünkü program güncelleştirmeleri bir çeşit günlük olağan bakım gideri niteliğindedir. Bu nedenle, bu giderler maliyete eklenmeden doğrudan gider kaydedilmelidir[229]. Sunucu bakım harcamaları ve yazılım kullanım harcamaları da güncelleştirmelere benzerlik göstermektedir[230].

Uyarlama için yapılan harcamalar ise, iktisadi kıymetin kullanıma hazır hale getirilmesi için zorunlu bir gider niteliğinde olduğu için, bu harcamaların gider kaydedilmeyip, maliyete eklenmesi gerekmektedir[231].

---

[229] Vergi idaresi verdiği bir özelgede, satın alınan programın kullanılabilmesi amacıyla her yıl için zorunlu olarak yapılan güncellemelerin kullanım ömrünün bir yıldan fazla olmaması nedeniyle, bu ödemelerin doğrudan gider olarak dikkate alınmasının mümkün olduğu yönünde görüş bildirmiştir. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.09.2013 tarihli 27575268-105[313-2012-9332]-1076 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[230] Konuyla ilgili bir özelgede, yıllık olarak yapılan sunucu ve yazılım kullanım bedeli ödemelerinin doğrudan gider olarak yazılması gerektiği ifade edilmiştir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.08.2013 tarihli 11395140-105[313-2012/VUK-1- . . .]-1325 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[231] Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede; bilgisayar programlarının, uyarlamaların tamamlandığı yılda kullanıma hazır hale geldiği, bilgisayar programlarının kullanıma hazır hale getirilmesi için yapılan uyarlamaların tamamlandığı yıla kadar oluşan ilgili tüm giderlerin (uyarlama,

Özel sipariş ile yaptırılan uygulama programlarının tüm mülkiyet hakkı kullanıcıya geçmekte ve bu programlar için ödenen bedeller sonucunda gayrimaddi bir hak elde edilmektedir. Bu nedenle söz konusu programların amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmektedir[232].

Yazılımların teknolojik olarak eskimesi ve VUK m.317 çerçevesinde olağanüstü amortisman karşısındaki durumuyla ilgili olarak iki farklı görüş bulunmaktadır. Birinci görüşe göre, aynı fonksiyonu ortaya koyacak yeni ve gelişmiş bir ürünün piyasaya çıkmış olması durumunda, eldeki mevcut varlığın kullanılabilirliğini koruduğu müddetçe olağanüstü amortisman uygulaması mümkün değildir[233]. İkinci görüşe göre, bu yaklaşımın kanunda yer alan "kısmen kullanılmaz hale gelme" ifadesini göz ardı ettiği ve dolayısıyla duran varlığın elde tutulma amacına uygun olarak önemli üstünlükler getiren teknolojik değişimler olması durumunda olağanüstü amortisman uygulanabilir[234] Bu hususla ilgili olarak, teknolojik gelişmelerin

---

uygulama, geliştirme, danışmanlık, eğitim ve tedarikçi firmaların personeline yönelik otel, ulaşım, iaşe vb) bilgisayar programının maliyet bedeline dahil edilerek yapılmakta olan yatırımlarda izlenip, uyarlamaların tamamlandığı dönemde aktifleştirilmesi gerektiği, bilgisayar programlarının aktifleştirilmesinden sonra ortaya çıkabilecek normal bakım ve onarım harcamalarının ise bilgisayar programının maliyeti ile ilişkilendirilmeksizin harcamanın yapıldığı dönemde doğrudan giderleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Aynı özelgede, gayrimaddi hak iktisabı mahiyeti taşımadan, sadece kullanma amaçlı olarak iktisap edilen bilgisayar yazılımlarının uyarlama vb. harcamaları dahil maliyet bedelinin anılan listenin, 4.3. Bilgisayar Yazılımları sınıflandırması uyarınca aktifleştirilerek 3 yılda itfa edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.08.2013 tarihli 64597866-105[313-2013]-136 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

Konuyla ilgili bir başka özelgede[231], lisans olarak satın alınan iktisadi kıymetlerin gayrimaddi hak kapsamında 15 yıl, yazılım olarak satın alınan iktisadi kıymetler 3 yıl içerisinde amortismana tabi tutulacağı belirtilmiştir. (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.08.2011 tarihli B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-315-94 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

Benzer görüş, başka bir özelgede[231] de tekrar edilmiştir. Buna göre, "kullanımına başlanan bilgisayar yazılımlarının Türkiye'deki vergi ve muhasebe uygulamalarına uyumlu hale getirilmesi nedeniyle yapılan harcamalar ile söz konusu yazılımın iktisabına yönelik olarak yapılan diğer harcamaların aktifleştirilerek, 4.3.Bilgisayar Yazılımları sınıflandırması uyarınca 3 yılda itfa edilmesi gerektiği, diğer taraftan, yurt dışında mukim firma tarafından söz konusu yazılımın kullanım süresi boyunca faturalandırılacak kullanım bedellerinin ise dönem gideri olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir. (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 133.03.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-313-82 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[232] Bilen.

[233] Mehmet Ali Özyer, "Fevkalade Amortisman", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 261, (Aralık 1997), s.36'dan aktaran Kaynak, s.249.

[234] Kaynak, s.249-250.

ani bir etki meydana getirmesi gerektiği, yani olağan gelişim sürecindeki yıpranmaların bu kapsamda değerlendirilemeyeceği hususu göz önünde bulundurulmalıdır[235].

Günümüzdeki teknolojik gelişmelerin niteliği ve hızı dikkate alındığında yazılımlarda sürekli bir gelişme olduğu, hatta yazılım firmaları tarafından ticari pazarlama amacıyla bu gelişmelerin belirli zaman aralıklarında yapıldığı görülmektedir. Bu nedenle, bilgisayar programlarında "*yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelme*" (VUK, m.317) durumunun istisnai bir durum olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bir programın yeni bir sürümünün çıkması veya benzer programlar içerisinde benzer işlevlere sahip başka bir programın çıkmış olması olağanüstü amortisman için yeterli bir gerekçe oluşturmayacaktır. Yazılımlar konusunda olağanüstü amortisman halinin, ancak mevcut yazılım işlevinden çok ileri bir yeni program çıkması ve eski programın işletme açısından kullanılmasının hiçbir anlamının kalmaması, yani bir nevi 'hurda' niteliği kazanması ve yeni programın kullanılmasının zaruri olması gibi bir durumda kabul edilmesi uygun bir yaklaşım olacaktır.

2.1.2.5.1.2 Filmler ve Müzik Eserleri ve Diğer Eserler

Filmler açısından bakıldığında, amortisman listesinde filmler genel olarak ele alınmış, ancak sinema filmleri diğer filmlerden ayrı bir şekilde değerlendirilerek farklı amortisman oranı belirlenmiştir. Sinema filmleri haricinde kalan filmlere reklam filmleri, tanıtım filmleri, açıklama/bilgilendirme amaçlı filmler örnek verilebilir.

Amortisman uygulaması açısından, sinema filminden kastedilen unsur filmin sarılı olduğu makara veya şerit değil, bir sanat eseri olarak sinema filminin kendisidir. Sinema filmi bir yıldan fazla kullanılır ve dolayısıyla filmin sadece makara bedeli ve telif hakkı değil tüm maliyet bedeli aktifleştirilir[236]. Bu nedenle, sinema filmlerinin maliyet bedellerine, oyunculara ödenen ücretler, bir yıldan fazla kullanım durumu olmayan dekor ve kostüm giderleri, montaj, dublaj gibi teknik işlere ilişkin giderler ile filmin vizyona girecek veya amacına uygun olarak kullanılabilecek hale getirilmesi için

[235] Kaynak, s.250.

[236] Oktay Güvemli, "Müzik Yapım İşkolunda Telif Haklarının Giderleştirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 224, (Nisan 2000), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

yapılan giderler ile makaralar ve kayıt yapılan şeritler de dahil edilmelidir[237]. Sinema filmlerinde amortismana başlama dönemi, filmin vizyona girmeye hazır hale geldiği dönemdir. Ancak uygulamada, filmin vizyona girmiş olma şartı aranmaktadır[238].

Filmler için genel amortisman oranı 1. yıl %60, 2. yıl %40; sinema filmleri için de 1. yıl %85, 2. yıl %15 olarak belirlenmiştir. Ancak amortisman listesinde belirlenen bu oranlar filmin bir yıldan fazla süre ile kullanılacağı varsayımına dayanmaktadır. Sinema filmleri için bu kabulün her daim geçerli olduğu söylenebilir. Ancak, diğer filmler için böyle bir ön kabul çoğu zaman mümkün olmayabilir. Özellikle reklam filmleri gibi ürünler çoğunlukla kısa bir süre kullanılmak üzere hazırlanmaktadır. Bu nedenle, kullanım süresi bir yıldan az olan filmler için amortisman ayrılmayacağı, doğrudan gider kaydedilebileceğini söylemek mümkündür. Vergi idaresi de bir özelgede[239], hazırlattırılan reklam filmlerine ilişkin prodüksiyon bedellerinin, söz konusu reklam filmlerinin gösterimde kalma süresinin bir yılı aşmaması nedeniyle amortisman yoluyla itfa edilmesinin mümkün bulunmadığı, genel giderler kapsamında değerlendirilmek suretiyle doğrudan giderleştirilmesi gerektiği yönünde görüş bildirmiştir.

Filmin ithali sırasında ithale konu kopya bedelleri, navlun, gümrük, dublaj ve altyazı masrafları, yapılan reklam giderleri, nakliye ve dağıtım giderleri filmin dağıtıcısı şirket tarafından karşılanır[240]. Dağıtımcı şirket, dağıtımını yaptığı filmleri aktifleştiremeyeceği için bu harcamalar doğrudan gider kaydedilecektir.

Ses kaseti (müzik albümü) açısından bakıldığında, filmden farklı olarak gösterim değil, fiziki satış ve fiziki stok söz konusu olduğu için, maliyet bedeli telif hakkı dahil tüm masraflardan oluşur ve satılamayıp sonraki döneme kalan ses kaseti maliyet bedeli ile bilançoda stoklar olarak yer alır[241].

---

[237] Kaynak, s.230-231.
[238] Özbalcı, s.814.
[239] Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.05.2014 tarihli 64597866-105[313-2014]-83 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).
[240] Osman Necdet Orhun, "Vergisel Yönden Sinema, Tv ve İnternet Filmleri", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 5, (Mayıs 2008), www.lebibyalkin.com.tr (20.09.2016).
[241] Güvemli.

Müzik albümleri için aktifleştirilmesi gereken albüm yapım maliyetleri telif hakkının oluşumuna veya iktisap edilmesine ilişkin ödemeler ve bunlara müteferri giderlerden oluşmaktadır. Albüm yapım işlemlerinde maliyet bedeli; telif bedeli, okuma bedeli, orkestra masrafları, stüdyo masrafları, albüme emeği geçen yönetmen, aranjör ve tonmaister gibi kişilere ödenen ücretler, kaset veya CD tasarım bedeli gibi unsurlardan; çoğaltım işlemlerinde maliyet ise bandrol, çoğaltım, kaset ve cd korteks giderleri gibi unsurlardan oluşur[242].

Yapımcı işletme tarafından dışarıdan alınan bir müzik eseri için peşin olarak ödenen telif bedelleri doğrudan albüm yapım maliyetine eklenmeli; sözleşmeli sanatçısının gerçekleştireceği müzik eseri için albüm satış adedine bağlı olarak ödenen telif bedeli ise albüm satış rakamlarına ulaşılmadan avans niteliğinde olduğu için, albüm satışları beklenen düzeye ulaştığında, bu avanslar albüm maliyetine dahil edilmelidir[243].

Eserlerin okuma işlemleri için sanatçı ve vokalistlere ödenen bedeller albüm yapım maliyetine dahil edilmeli, ancak bu bedeller genellikle albüm satış adedine göre ödendiği için albümün tamamlandığı tarihte maliyete intikal ettirilecek bir tutar bulunmamaktadır[244]. Böyle bir durumda, kur farklarındaki benzer bir uygulama ile, hesap dönemi sonuna kadar ödenen okuma bedellerinin maliyete intikal ettirilmesi uygun bir çözüm olacaktır.

Yapımcı işletmenin kendi stüdyolarında yer alan elektronik aletlerin kiralanmak suretiyle kullanılması durumunda ödenen kira bedellerinin, stüdyo kira bedelleri gibi, albüm yapım maliyetine eklenmesi gerekir[245].

Son olarak kitap telifleri açısından bir değerlendirme yapıldığında, iktisadi işletme tarafından doğrudan satın alınan telif hakları için ödenen bedeller bu hakların maliyet bedelini oluşturacaktır. İşletme tarafından meydana getirilen telif haklarında maliyet bedeline tercüme, editörlük, dizgi ve telif hakkının meydana getirilmesi ile doğrudan ilgili olan harcamalar dahil edilmelidir. Telif hakkının yayınlanmasına,

[242] Mustafa Dakın, "Müzik Albümlerinde Gayrimaddi Hak", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 225, (Mayıs 2000), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).
[243] Dakın, "Müzik Albümlerinde…"
[244] Dakın, "Müzik Albümlerinde…"
[245] Dakın, "Müzik Albümlerinde…"

örneğin kitabın basılmasına ilişkin olan maliyetler gayrimaddi hak maliyetinden ayrı olarak stok değerleme hükümlerine göre dikkate alınmalıdır. Başka bir deyişle, telif hakkının oluşum maliyetleri ile bu hakka dayanarak meydana getirilen ürünlerin maliyetleri ayrı olarak izlenmelidir. Ancak, haklar aktifleştirildikten sonra, haklara ilişkin amortismanlardan, işlem konusu telif hakkına dayalı olan kitap vb. stok mahiyetindeki ürünlere pay verilebileceği tabiidir.

Telif haklarında, filmlerdeki gibi kullanım süresinde değişkenlik ihtimali daha düşük olduğu için bu haklar 15 yılda itfa edileceklerdir. Vergi idaresi tarafından verilen bir özelgede[246], materyallerin basım hakkının satın alınmış olması halinde yapılan ödemenin gayrimaddi hak olarak değerlendirilmesi ve bu hakkın anılan listenin "*55. Gayrimaddi İktisadi Kıymetler*" sınıflandırması uyarınca 15 yılda itfa edilmesi gerektiği yönünde görüş belirtilmiştir.

2.1.2.5.2 Patentler

Genellikle bir araştırma ve geliştirme çalışması sonucunda ortaya çıkan patentler teknoloji ve ticaretteki gelişmelere bağlı olarak ciddi önem kazanmıştır. Ar-ge çalışmalarının sonucunun bir ölçütü olan patentler, yapılan yeniliklerin ticari bir ürüne dönüşmesini sağlamakta ve sahibine tekel gücü kazandırmaktadır[247]. Bir gayrimaddi hak olarak patentler, içerisinde telif hakları gibi çok çeşitli unsurları barındırmamakta ve dolayısıyla daha kompakt bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. Aşağıda patent için yapılan açıklamalar aynı zamanda faydalı model ve endüstriyel tasarımlar için de geçerlidir.

Yaratıcı fikre göre yenilik esas alınarak yapılan ar-ge çalışmaları sonucunda patent söz konusu olmaktadır. Üretim sürecinde kullanılan patentlerin gerçek değerleri ile mali tablolarda gösterilmesi için değerlenmesi gerekir. Ancak, ülkemizde uygulanan

[246] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.12.2012 tarihli 11395140-105[313-2012/VUK-1- . . .]-3224 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[247] Fatih Zabun, "Şirketlerde Ar-Ge Harcamaları Bağlamında Patent Başvuruları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 274, (Ekim 2015), www.yaklasim.com (20.09.2016).

muhasebe sistemi, entelektüel varlıkların ölçülüp maddi olmayan duran varlık olarak bilançolarda gerçek değerleri ile gösterilmesini olanaklı kılacak düzeyde değildir[248].

Patent, sahibine herhangi bir ürünü veya üretim yöntemini kullanma, üretme veya satma hakkı veren bir hak olup, devredildikleri zaman devralan açısından bir lisans hakkı ortaya çıkar[249]. Dışarıdan satın alınan patent hakları için ödenen bedeller ile bu hakkın iktisap edilmesi ile doğrudan ilgili giderler maliyet bedeli olarak aktifleştirilir. Patentin, icadı yapan kişiden elde edilesi durumunda deneme giderleri ile modellerin inşası için yapılan giderler ve başarılı imal denemesine kadar patent ile ilgili olarak yapılan harcamaların tamamı maliyet bedeline dahil edilir[250]. Patent alınması durumunda yapılan tescil için ödenen harçlar doğrudan giderleştirilmeli ve diğer ücretler ise aktifleştirilmek suretiyle koruma süresince eşit olarak giderleştirilmelidir[251].

İşletmeler tarafından, hizmet buluşları üzerinde sahip oldukları patent isteme hakları dolayısıyla buluşu yapan işçiye ödemeleri gereken ücret, patent hakkın elde etme bedeli olarak maliyet bedeline eklenmelidir[252]. İşletme bünyesinde yapılan buluşlar için alınan patentler aktifleştirilir. İşletme bünyesinde yapılan buluşa istinaden sahip olunan patentin maliyet bedeli, buluşu geliştirmek için yapılan harcamalar ile buluş gerçekleştikten sonra patent almak için yapılan harcamalardan meydana gelir[253]. Ancak, araştırma safhası için yapılan harcamalar aktifleştirilemez.

Gayrimaddi hak elde etmek için yapılan araştırma ve geliştirme harcamalarına yönelik olarak 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "10.2.6. Ar-Ge harcamalarının kayıtlarda izlenmesi" başlıklı bölümünde açıklama yapılmıştır. Buna göre, kurumlar, hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik olarak yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar. Ancak, gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve VUK hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar ise doğrudan gider yazılabilecektir. Örneğin, ilaç geliştirmek için yapılan araştırma faaliyetleri sonucunda patent, lisans gibi bir gayrimaddi hak

[248] Ersoy ve Buruk Akbaba, s.225.
[249] Kaynak, s.87.
[250] Mehmet Ali Çetin, "Gayrimaddi Haklar ve Amortismanı".
[251] Başaran, s.56-57.
[252] Sayan, "Patent Haklarının ...".
[253] Musa Yıldırım, "Gayrimaddi Haklar ve Türk Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu", s.54.

ortaya çıkması durumunda, yapılan araştırma harcamaları aktifleştirilip, amortisman yoluyla itfa edilecektir. Ancak projeden, daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkan kalmaması durumunda, kurumun araştırma ve geliştirme faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar doğrudan gider yazılabilir. Örneğin; bir kurum tarafından 3 yıl süreli araştırma ve geliştirme projesi hazırlanarak, ön fizibilite çalışmaları sonrasında, araştırma ve geliştirme faaliyetine başlanılmıştır. İkinci yılın sonunda, kurum araştırma ve geliştirme projesinin gerçekleşmesinin mümkün olmadığı düşüncesiyle projeden vazgeçmiştir. Dolayısıyla, projenin başlama tarihinden itibaren aktifleştirilen araştırma ve geliştirme harcamaları, projeden vazgeçildiği tarih itibarıyla doğrudan gider yazılabilecektir.

MSUGT'de, işletme içinde geliştirilen yeni ürüne ait patent hakkı ile ilgili maliyetler, ar-ge giderleri çerçevesinde doğrudan gider olarak dikkate alınmakta veya ar-ge maliyeti olarak aktifleştirilip 5 yılda itfa edilmektedir. Ancak, bu giderlerin hangi durumda aktifleştirileceği ve hangi durumda doğrudan gider olarak dikkate alınacağı MSUGT'de açık bir şekilde belirtilmemiştir[254].

2.1.2.5.3 Markalar

Markalar çoğunlukla işletme bünyesinde kendiliğinden veya belli bir çaba sonucu oluşan somut bir varlığı olmayan ancak, işletme değerini önemli ölçüde etkileyen maddi olmayan varlıklardır. Markalar işletme için bir değer taşıyan, bir yıldan fazla kullanılabilen ve işletmenin üretim konusuyla doğrudan bağlantılı olabilen maddi olmayan sabit kıymetlerdir[255].Markanın değerlemesi, satın alınma ve işletme bünyesinde oluşturulma açısından ele alınabilir.

Vergi mevzuatı açısından bakıldığında, markaların ancak dışarıdan iktisap edilmesi durumunda mali tablolara kaydedilebildiği, ancak, işletme bünyesinde

[254] Ulusan.

[255] Erkan Yetkiner, "Marka Değerlemesi ve Amortismanı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 287, (Temmuz 2005), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

oluşturulan markaların mali tablolara kaydedilmesine imkan olmadığı görülmektedir[256]. Dışarıdan iktisap edilen markalar için ödenen bedelleri ile markanın elde edilmesi ile doğrudan bağlantılı olan giderler maliyet bedelini oluşturacaktır. Markanın elde edilmesi esnasında ortaya çıkabilecek giderler olarak tescil harçları, noter, mahkeme, değerleme giderleri gibi unsurlar sayılabilir.

Bu giderlerden, marka tescili için ödenen harçlar VUK m.270'de sayılan ve ihtiyari olarak maliyete intikal ettirilecek giderlerden olmayıp, bu giderin markanın ekonomik değerini arttırıcı özelliği nedeniyle aktifleştirilmesi gerekir. Ancak, bu görüşün aksine bu giderlerin gelecek dönemlere ait peşin ödenen gider mahiyetinde olduğundan VUK m.283 çerçevesinde aktifleştirilip koruma süresi (10 yıl) boyunca itfa edilmesi gerektiği görüşü[257] öne sürülmektedir. Ancak, marka tescil harçları markanın hukuken iktisap edilmesi için zorunlu bir giderdir. Bu harçlar ödenmediği müddetçe marka tescili yapılmayacaktır. Bu harçlar defaten ödenmektedir. Başka bir deyişle koruma süresi ile orantılı bir durum yoktur. Bu nedenle, peşin ödenen kira benzeri bir durum olmadığı için koruma süresince itfa edilmesi de düşünülemez. Marka tescil harçları bu haliyle maliyetin zorunlu bir unsurudur ve maliyet bedeli içerisinde 15 yılda itfa edilmelidir.

İşletme bünyesinde oluşturulan markalar değerleme konusu yapılamaz. Bunların parasal olarak değerinin belirlenmesi çoğu zaman mümkün değildir. Markalar, ancak satış, devir gibi bir varlık hareketi olduğunda ve kanunların izin verdiği hallerde değerleme konusu olabilir. İşletme birleşmesi suretiyle marka elde edilmişse ve markanın değerini belirlemek mümkün değilse, bu durumda da marka aktifleştirilmez ve şerefiyenin bir parçası olarak görünür[258]. Markaların maliyet bedeline, işletmelerin ürettiği marka konusu malların maddi değerlerinin dahil edilmesi söz konusu değildir[259].

---

[256] Hakkı Sayan, **Marka ve Patent Hukuku ile Vergi Hukuku İlişkisi ve Avrupa Birliği Mevzuatı Bağlamında Değerlendirilmesi**, İstanbul: Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 2007, s.84.

[257] Sayan, **Marka ve Patent ...**, s.86.

[258] Musa Yıldırım, "Gayrimaddi Hakların Aktifleştirilmesi".

[259] Levent Başak, "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Markaların Değerleme İşlemleri", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, (Ocak 2005), Sayı: 18, www.yaklasim.com (20.09.2016).

Marka maliyet bedeliyle aktifleştirildikten sonra, reklam gibi markanın değerinin artmasına neden olan bazı harcamaların markanın değerini ne kadar arttırdığının veya harcamanın ne kadarının markanın değerine katılacağının tam olarak tespiti mümkün değildir[260]. Bu nedenle, marka ile ilgili olarak yapılan reklam harcamaları aktifleştirilmez. Verilen bir özelgede[261], yapılan reklam harcamalarının marka hakları adı altında aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilmesi mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

Markalarda ekonomik ömür-hukuki ömür gibi bir ayrım olmadığı için bu açıdan tereddüt oluşturacak bir durum yoktur. Ancak, patentlere benzer şekilde, bir gayrimaddi hak olarak markalar için belirlenen itfa süresi 15 yıl ve markanın korunma süresi 10 yıldır. Bu açıdan, amortisman süresi, koruma süresi ile uyumsuzluk göstermektedir. Kanuni süre sonuna kadar tescil edilmeyen markalar sahibi açısından hukuki geçerliliğini yitirecektir. Böyle bir durumda işletmenin aktifinde hukuken yer alması mümkün olmayan hatta başka bir işletme adına tescil edilip o işletmenin aktifinde yer alan bir marka için amortisman ayırmaya devam edilmesi amortisman mevzuuna aykırılık teşkil etmektedir[262]. Bu açıklamalar çerçevesinde markalar için amortisman süresinin, koruma süresi ile uyumlu olarak, 10 yıl olarak belirlenmesi uygun olacaktır.

Herhangi bir nedenden dolayı markanın değerleme konusu olması halinde, maliyet bedelinin tespiti için marka değerinin bilinmesi doğru bir değerleme yapabilmek için önem taşımaktadır. Başka bir deyişle, markanın değerlemeye esas olan maliyet bedelinin gerçeğe en yakın bir şekilde tespit edilebilmesi için işletme bilimi çerçevesinde yapılacak marka değerlemesinden faydalanılabilir.

Marka kavramı esas olarak pazarlama disiplininin kapsamına girmekte olup, marka değerlemesi, markanın toplam değerinin finansal açıdan tahmin edilmesidir[263]. Marka değeri, şirket satın alınması, şirket birleşmeleri, lisans ve franchise

[260] Zeynullah Gider, "Marka Değerlemesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 321, (Mayıs 2008), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

[261] Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.07.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.26.15.02-105[315-2012/2]-138 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[262] Yetkiner.

[263] Ercan ve Diğerleri, s.15.

sözleşmelerinin içeriklerinin belirlenmesi sırasında önemli bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır[264]. Markanın mali değerinin hesaplanmasında 'değer' ve 'mülkiyet' kavramları iyi bir şekilde ele alınmalıdır[265]. Henüz marka değerinin tespitinde üzerinde uzlaşılmış bir yöntem bulunmamaktadır. Mevcut mevzuat çerçevesinde, markaların şirket aktifi üzerindeki etkisini yansıtacak bir değerleme yöntemi bulunmamaktadır[266].

Marka, firmanın yıllardır süregelen faaliyetlerinin bir neticesi olarak güvenilirlik, müşteri memnuniyeti, piyasadaki hakim konum gibi etkenler ile maddi bir değer kazanmış olup, bu etkenler markanın maliyet bedeline eklenemeyeceği için, işletmenin aktifinde yer alan marka değeri gerçek durumu yansıtmayacaktır[267].

2.1.2.5.4 Know-How

Gayrimaddi varlıklar doğası gereği zamana göre değişebilir nitelikte olmalarından dolayı belirli bir anı gösteren, statik yapıdaki mali tablolarda gösterilmeleri bazı zorlukları beraberinde getirmektedir[268]. İşletme içinde meydana getirilmiş olan gayrimaddi varlıkların mali tablolara alınmasına mevcut muhasebe düzenlemeleri büyük oranda imkan sağlamamakta, bu nedenle gayrimaddi varlıkların şerefiyeden ayrılması ve işletme içinde meydana getirilen gayrimaddi varlıkların mali tablolara alınmasına izin verilmesi konusunda tartışmalar bulunmaktadır[269]. Gayrimaddi hakların geneli için geçerli olan bu durum, know-how'da daha belirgin bir şekilde kendisini göstermektedir. Bu haklar içerisinde belki de en 'görünmez' olanı know-how'dır. Böyle bir nitelikte olması nedeniyle know how'ın değerlemesi istisnai bir hal almaktadır.

İşletme içinde meydana getirilen, her türlü bilgi, tecrübe ve deneyimleri ifade eden know-how aktifleştirilmez ve bilançoda haklar hesabında gösterilmez, bu teknik

---

[264] Refik Yaşar Durusoy, "Marka Değerleme Yöntemleri ve Bu Yöntemlerin Türkiye'de Kullanılması" **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 290, (Ekim 2005), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

[265] Iur Mevci Ergün, "Marka Değerlemesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 184, (Ocak 2004), s.118.

[266] Başak, "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Markaların Değerleme İşlemleri".

[267] Sever, s.14.

[268] Sayan, **Marka ve Patent ...**, s.84.

[269] Yusuf Kaya, "Gayri Maddi Varlıkların İşletmelerin Mali Tablolarına Alınmalarının Yaratacağı Riskler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 301, (Eylül 2006), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

bilgi ancak bir bedel ödenerek satın alındığında maliyet bedeli ile aktifleştirilebilir[270]. Know-how çoğunlukla şerefiyenin bir cüzü durumundadır. Bu nedenle işletme içerisinde meydana getirilen know-how'ın bir hak olarak somut bir şekilde mali tablolara yansıtılması mümkün değildir. Know-how anlaşmaları karşılığında ödenen bedeller, ödeyen işletme tarafından bir gayrimaddi hak olarak aktifleştirilebilir iken, hak sahibi işletme tarafından, aktifleştirmek için bir bedel ödenmesi gerektiğinden dolayı, aktifleştirme yapılması mümkün değildir[271].

2.1.3 Fikri Mülkiyet Haklarının Muhasebeleştirilmesi

Muhasebe sistemine ilişkin hesap planı ve uygulamaya yönelik açıklamalar MSUGT ile yapılmıştır. MSUGT ile ihdas edilen tek düzen hesap planında fikri mülkiyet hakları, "26. Maddi Olmayan Duran Varlıklar" ana hesap grubuna girmektedir. Bu hesap grubu, Tebliğde, 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 grubu şeklinde tanımlanmıştır.

Fiziksel bir varlığı olmayan fikri mülkiyet hakları bu hesap grubu içerisinde *260-Haklar* hesabına kaydedilmektedir. Tebliğde, 260-Haklar hesabının imtiyaz, 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 kapsadığı belirtilmiştir. Edinilen haklar, maliyet bedelleri ile bu hesaba borç kaydedilir. Yararlanma süreleri içerisinde, yararlanma sürelerinin belli olmaması durumunda, 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilir. Ekonomik değeri olan bir fikri ürün üretilmiş ise 260-Haklar hesabına maliyet bedeli ile kaydedilir. Eğer ekonomik değeri olmayan bir ürün üretilmiş ise, o zaman mal oluş bedeli 689-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabına dönem gideri olarak aktarılır[272].

[270] Musa Yıldırım, "Gayrimaddi Hakların Aktifleştirilmesi".
[271] Öztürk, s.350.
[272] Özel.

Buna ek olarak, işletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısım ise 263. Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında izlenmektedir. Maliyet değerleri ile bu hesaba borç kaydedilir ve 5 yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilerek yok edilir. (MSUGT).

Edinilen fikri mülkiyet hakları maliyet bedeli ile 260-Haklar hesabına kaydedilmelidir. Devir, satış, trampa ve benzeri herhangi bir yolla elden çıkarılması halinde ise bu haklar mukayyet (kayıtlı) değeri ile hesabın alacağına kaydedilmelidir. Ana hesaplar için işletmelerin ihtiyaçlarına uygun olarak alt hesaplar açılması mümkündür.

VUK'un m.189 uyarınca, üzerinden amortisman ayrılan kıymetler ve bunların amortismanları envanter defterinin ayrı bir yerinde veya özel bir amortisman defterinde gösterilir. MSUGT'ye göre, haklara ait amortisman giderleri, 268-Birikmiş Amortismanlar hesabının alacağı karşılığında 7/A seçeneğinde; ilgisine göre, hizmet işletmelerinde 740-Hizmet Üretim Maliyeti, sanayi işletmelerinde 730-Genel Üretim Giderleri, yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri yapan işletmelerde 170-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesaplarının veya 770-Genel Yönetim Giderleri hesabının borcuna kaydedilir. 7/B seçeneğinde ise 796-Amortisman ve Tükenme Payları hesabının borcuna kaydedilir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde örnek muhasebe kayıtları aşağıdaki örnekte gösterilmiştir.

Örnek: Bilge A.Ş., 01.10.2016 tarihinde üretim faaliyetinde kullanmak üzere 145.000,00 Türk Lirası (TL) bedel ile bir patent satın almıştır. Patent tescili için, 5.000,00 TL harç ve 3.000,00 TL noter masrafı bankadan ödenmiştir. Aktife alma ve amortisman kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

---------01.10.2016----------		
260.02 Patentler	150.000,00	
770 Genel Yönetim Giderleri	3.000,00	
102 Bankalar		153.000,00
Patent satın alınması		

---------31.12.2016----------		
730 Genel Üretim Giderleri	10.000,00	
268 Birikmiş Amortismanlar		10.000,00
Patent için amortisman ayrılması		

2.2 Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme

2.2.1 Türkiye Muhasebe Standartlarının Hukuki Altyapısı

İktisadi işletmelere dahil varlıkların ticaret hukuku açısından değerlemesi vergi hukukuna göre farklılık göstermektedir. TTK m.79'a göre, duran ve dönen varlıklar ile borçlar ve diğer kalemler Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlenir. İşletme için bir (duran) varlık niteliğinde olan fikri mülkiyet hakları da bu hüküm uyarınca ticaret hukuku açısından TMS'ye göre değerlenecektir. Değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamları, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler TMS'ye göre yapılır. (TTK, m.80).

TMS, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın (*International Accounting Standarts-IAS*) bire bir aynısı olduğu için, TMS'deki değerleme hükümleri aynı zamanda uluslararası muhasebe standartlarındaki değerleme hükümleridir demek mümkündür.

2.2.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

TMS'de fikri mülkiyet hakları, maddi olmayan duran varlıklar içerisinde düzenlenmektedir. Maddi olmayan duran varlılara ilişkin temel standart TMS 38-Maddi Olmayan Duran Varlıklar[273] olup, Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS)-3 İşletme Birleşmeleri[274] ve TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standartlarında da maddi olmayan duran varlıklara ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

[273] 17.03.2006 tarihli ve 26111 sayılı Resmi Gazete
[274] 13.08.2008 tarihli ve 26966 sayılı Resmi Gazete.

2.2.2.1 Değerleme Ölçüsü ve Kayıtlarda İzleme

TTK'ye göre, Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse, işletmenin kuruluşu ve özkaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar ile bedelsiz olarak elde edilmiş maddi olmayan duran varlıklar için bilançoya aktif kalem konulamaz. (TTK, m.74). Buna göre, maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilebilmesi için temel şart bir bedel karşılığında elde edilmiş olmasıdır.

Maddi olmayan duran varlıklara markalar, ticari başlıklar ve yayın hakları, bilgisayar yazılımları, lisans ve imtiyazlar, telif hakları, patent ve diğer endüstriyel sahiplik hakları, hizmet ve işletme hakları, reçeteler, formüller, modeller, tasarımlar ve prototipler ve geliştirilme aşamasında olan maddi olmayan duran varlıklar örnek olarak verilebilir. (TMS 38, m.119).

Bir maddi olmayan duran varlık, belirlenebilir, kontrol edilebilir, varlıkla ilişkilendirilen beklenilen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, muhasebeleştirilir. (TMS 38, m.21). TMS 38'e göre, işletmenin, gerekli ölçütleri sağlaması durumunda, bir maddi olmayan duran varlığı muhasebeleştirmesi zorunludur[275].

İşletme tarafından satış amaçlı elde tutulan, yani işletme açısından stok niteliğinde bulunan maddi olmayan duran varlıklar TMS-38 kapsamında değildir. (TMS-38, m.3). Ancak, lisans sözleşmelerinde yer alan sinema filmleri, video kayıtları, oyunlar, el yazmaları, patent ve telif hakları gibi kalemlerle ilgili haklar "TMS 17-Kiralama İşlemleri" standardının değil TMS 38 kapsamındadır. (TMS 38, m.6).

Bazı maddi olmayan duran varlıklar, CD'deki yazılım, yasal belgedeki lisans veya patent gibi fiziksel cisimlerin içinde ya da üzerinde yer alabilir. İşletme, maddi olan ve olmayan unsurlar içeren bir varlığın, maddi veya maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmesinde baskın olan unsura göre karar verilir.

[275] Akın Akbulut, **Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul: 2012, s.681.

Bir maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedeliyle ölçülür. (TMS 38, m.24). Maddi olmayan duran varlıklar açısından hem TMS'de de hem VUK'da maliyet bedeli kabul edilmiştir. Maliyet, TMS'de, bir varlığın elde edilmesinde veya inşasında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder (TMS 38, m.8) şeklinde tanımlanmıştır. Aynı şekilde, gerçeğe uygun değer ise, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat (TMS 38, m.8) şeklinde tanımlanmıştır.

Gerçeğe uygun değerin VUK mükerrer m.266'da tanımlanan rayiç bedel ile paralel olduğunu söylemek mümkündür. Dolayısıyla TMS'de yer alan maliyet bedeli tanımı gerçeğe uygun değere atıf yapmak suretiyle VUK'da yer alan maliyet bedeli kavramından farklı bir değeri öngörmektedir. Başka bir deyişle, TMS'de ve VUK'da yer alan maliyet bedeli değerleri bazen aynı sonuca varsa da ikisi birbirinden farklı değerlerdir.

Bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti; ithalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı ve varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyet kaleminden oluşur. (TMS 38, m.27). Fikri mülkiyet hakları açısından bakıldığında, maddi bir varlığı olmayan bu haklar için ithal edilmesi durumunda herhangi bir ithalat (gümrük) vergisi söz konusu değildir. Ancak, ithalat esnasında KDV var ise ödenen bu vergi indirim konusu yapıldığından dolayı, iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergisi olmayıp, maliyetle ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

TMS-38'in 27/b maddesine göre, bir maddi duran varlığın kullanılabilir hale gelene kadar yapılan ve doğrudan o varlıkla ilişkilendirilen harcamalar maliyet bedeli kapsamındadır. Örneğin, edinilen bir bilgisayar yazılımının kurulumu için ayrı bir harcama yapılmış ise bu harcama söz konusu hakkın (yazılım lisansı) maliyet bedelinin bir unsurudur.

Maliyetlerin bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinde muhasebeleştirilmesi işlemi, ilgili varlığın yönetimce planlanan şekilde çalışabilir duruma gelmesi durumunda biter. (TMS 38, m.30) denilmek suretiyle varlığın fiilen kullanılabilir olmasından sonra yapılan harcamaların maliyet bedeli kapsamında olmadığı açıkça belirtilmiştir. Bir maddi olmayan duran varlık ile ilgili olarak başlangıçta gider kaydedilen harcamalar, daha sonra maliyet olarak muhasebeleştirilmezler. (TMS 38, m.71).

Bir maddi olmayan kalem için yapılan harcamalar, muhasebeleştirme ölçütlerini taşıyan maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturan harcamalar veya işletme birleşmeleri yolu ile elde edilen ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi mümkün olmayan unsur olması durumları haricinde gider olarak muhasebeleştirilir. (TMS 38, m.68). Bir maddi olmayan duran varlığın edinilmesinde ortaya çıkan finansman giderleri TMS 38, m.32'ye göre maliyetle ilişkilendirilmeden giderleştirilmelidir.

Bir maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirmesinde maliyet bedeli ile ölçülür. Maliyet bedeli belirlenirken, "*satın alma bedelinden ayrı olarak*"[276], varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen bazı giderler maliyete dahil edilir. Bunlara örnek olarak; doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan ücret ve benzeri ödemeler ve mesleki ücretler ile varlığın düzgün çalışıp çalışmadığının testine yönelik maliyetler verilebilir. (TMS 38, m.28).

Maddi olmayan duran varlığın niteliği gereği, birçok durumda, ilgili varlığa herhangi bir ekleme veya bir parçasında yenileme olmaz. Dolayısıyla, daha sonraki harcamaların çoğu, mevcut maddi olmayan duran varlıklardan gelecekte beklenilen ekonomik yararların korunmasına ilişkindir. Bu sebeple, daha sonraki harcamalar nadiren varlığın defter değerine eklenerek muhasebeleştirilir. Sonradan yapılan bu harcamalar, oluştukları tarihte daima kar veya zararda muhasebeleştirilir. (TMS 38, m.20).

[276] Akbulut, **Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, s.693.

TMS 38'e göre değerleme; ilk ve sonraki dönemlerde yapılacak değerleme olarak ikiye ayrılmıştır. İlk değerlemede; dışarıdan alınıyorsa ilgili varlık elde etme maliyetine göre, işletme birleşmesi sonucunda veya devlet teşviki şeklinde alınıyorsa gerçeğe uygun değere göre, takas ile alınıyorsa gerçeğe uygun değer ya da net defter değerine göre, işletme içinde geliştirme şeklinde ise geliştirme giderlerine göre değerlenmelidir[277].

TMS 38'de maddi olmayan duran varlıkların sonraki dönemlerde yapılacak değerlemesinde maliyet yöntemi ve yeniden değerleme yöntemi olmak üzere iki yöntem benimsenmiştir. (TMS 38, m.72). Maliyet yönteminde, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, bir maddi olmayan duran varlık maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir. (TMS 38, m.74). Yeniden değerleme yönteminde ise, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden izlenir. (TMS 38, m.75).

TMS 38'e göre yeniden değerleme yapılması için aktif bir piyasanın olması gerekir ve gerçeğe uygun değer aktif piyasa esas alınarak belirlenir. Ancak, maddi duran varlıkların aktif bir piyasası genellikle yoktur. Örneğin, marka, patent, müzik ve film yayın hakları gibi maddi olmayan duran varlıklar için aktif bir piyasa yoktur. Aktif bir piyasanın olmaması durumunda gerçeğe uygun değer, işletmenin mevcut en iyi bilgi esas alınarak, bilinçli ve istekli taraflar arasında piyasa koşullarında yapılan muvazaasız bir işlemde ilgili varlık için edinme tarihinde ödenecek tutardır[278].

Bir maddi olmayan duran varlık elden çıkarıldığında veya kullanımı ya da satışından, gelecekte ekonomik yarar elde edilmesinin beklenmemesi durumlarında bilançodan çıkartılır. (TMS 38, m.112). Elden çıkarma sonucu elde edilen tutar, gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir.

Gerçeğe uygun değer, piyasayı temel alan bir ölçüm ve değerleme yaklaşımıdır. Varlıklar ve borçlar için gözlemlenebilir piyasa işlemleri veya bilgileri

[277] Ersoy ve Buruk Akbaba s.226.
[278] Akbulut, **Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, s.717.

mevcut olması halinde bunlar değerlemeye esas alınmalı, aksi durumda cari piyasa koşullarında piyasa katılımcıları arasında bir varlığın satışına veya bir borcun devrine yönelik olarak ölçüm tarihinde olağan bir işlemdeki fiyat tahmin edilmelidir[279].

2.2.2.2 İşletme Bünyesinde Meydana Getirilen Haklar

İşletme bünyesinde meydana getirilen bir maddi olmayan duran varlık, özellikle geliştirme aşamasıyla maddi olmayan duran varlık tanımına uyduğunda ve kayıtlara alma ölçütlerini karşıladığında muhasebeleştirilir[280].

İşletme bünyesinde meydana getirilen bir maddi olmayan duran varlık maliyeti, varlığın muhasebeleştirme ölçütlerini ilk defa sağladığı tarihten itibaren, başka bir deyişle, kayda alma ölçütlerinin sağlandığı tarihten, varlığın kullanıma hazır olduğu tarihe kadar gerçekleşen süreçte yapılan harcamalar toplamından oluşur[281].

Örneğin, bir işletmenin içeriden veya dışarıdan erişim amacıyla ve geliştirme işlemi sonucunda oluşturulmuş olan internet sitesi, TMS 38 hükümlerine tabi olan ve işletme içerisinde meydana getirilen bir maddi olmayan duran varlıktır. (TMS Yorum 32- Maddi Olmayan Duran Varlıklar – İnternet Sitesi Maliyetleri, m.7). İnternet sitesinin geliştirilmesi ve işletilmesine ilişkin olarak işletme bünyesinde yapılan herhangi bir harcama TMS 38'e göre muhasebeleştirilir. İnternet sitesinin geliştirilme aşamasının tamamlanmasının ardından geçilen işletim aşamasında yapılan harcamalar, TMS 38 m.18'deki muhasebeleştirme koşulunu sağlamadıkça, gerçekleştirildikleri anda gider olarak muhasebeleştirilir. (TMS Yorum 32- Maddi Olmayan Duran Varlıklar – İnternet Sitesi Maliyetleri, m.9).

İşletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıklar araştırma ve geliştirme safhasına göre muhasebeleştirilmektedir. Araştırma safhasındaki harcamalar gider olarak kayıt edilirken, geliştirme safhasında ise harcamalar aktifleştirilir[282]. Bu

[279] Namık Kemal Uyanık, "Gerçeğe Uygun Değer Standardı (TFRS 13) Kapsamında Maddi Olmayan Duran Varlık Değerlerinin ve Lisans Bedellerinin Belirlenmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, (Eylül 2014), Sayı: 397, s.30.

[280] Akbulut, **Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, s.727.

[281] Akbulut, **Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, s.728.

[282] Ersoy ve Buruk Akbaba, s.234.

nedenle, patent alınacak bir aşamaya gelinceye kadar yapılan harcamalar maliyet olarak dikkate alınmaz[283].

Araştırma giderleri aktifleştirilmez. Çünkü araştırma giderleri yeni bir bilgi edinilmesi, daha önce mevcut olan bilgilerin başka bir ürün üretimi için değerlendirilmesi, yeni alet, ürün, süreç, sistem ve hizmetlerin değerlendirilmesi gibi faaliyetleri kapsar ve bu faaliyetlerin sonuçları henüz belli değildir[284]. İşletme bünyesinde bir maddi olmayan duran varlık oluşturulması sürecinde araştırma ve geliştirme aşamalarının birbirinden ayırt edilememesi durumunda, buna ilişkin yapılan harcamalar araştırma aşamasında yapılmış olarak dikkate alınır[285].

Patent eğer satın alınmışsa bilançoda gösterilir, fakat işletme içinde oluşturulmuşsa gelir tablosunda gösterilmelidir[286]. İşletmeler tarafından yıllar itibarıyla müşteri odaklı başarılı çalışmalar sonucunda marka meydana getirilmektedir. Marka oluşturmak için doğrudan bir harcama yapılmadığı için, marka oluşturulması nedeniyle yapılan harcamalar aktifleştirilmez[287].

Satış amaçlı üretilen bilgisayar programları ile filmler stok mahiyetindedir. Ancak, şirketi veya ürünleri tanıtıcı nitelikte filmler veya benzeri görsel veya işitsel unsurlar işletme bünyesinde üretilmeleri durumunda doğrudan giderler ile dolaylı giderlerden uygun bir şekilde pay verilmek suretiyle maliyet bedeli tespit edilebilir, ancak bu tespitler kolay değil veya şüpheli ise maliyet ile ilişkilendirilmez[288]. Yazılım maliyetlerinde; personel ücretleri, sermaye maliyeti, pazarlama- satış giderleri, genel ve idari giderler ile ar-ge giderleri önem arz etmektedir[289].

[283] Remzi Örten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi Yayınları, 6. Baskı, (Ankara 2010), s.603.
[284] Örten, Kaval, Karapınar, s.604.
[285] Akbulut, **Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, s.726.
[286] Ersoy ve Buruk Akbaba, s.234.
[287] Örten, Kaval, Karapınar, s.603.
[288] Örten, Kaval, Karapınar, s.607-608.
[289] Uyanık, s.33.

Değerleme işlemlerinde birbiriyle bağlantılı iki sorun ortaya çıkmaktadır. Birincisi yazılımların değerleri ile lisans bedelleri arasında ilişkinin var olup olmadığı; ikincisi ise değer ve bedellerin belirlenmesinde hangi yöntemlerin kullanılacağıdır[290].

2.2.2.3 İşletme Birleşmesi Durumunda Değerleme

İşletme birleşmelerine ilişkin düzenlemeler TFRS-3 İşletme Birleşmeleri Standardında yer almaktadır. Eğer bir maddi olmayan varlık işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş ise, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. (TMS 38, m.33). Buna göre, birleşme öncesinde varlığın devralınan tarafından muhasebeleştirilmiş olup olmadığına bakılmaksızın, varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda devralan tarafından muhasebeleştirilir[291]. İşletme birleşmesinde, elde eden işletme, ilk muhasebeleştirmeden sonra, elde edilen maddi olmayan duran varlıkları, TMS 38'e göre muhasebeleştirir. (TFRS 3, m.B39).

TFRS 3'e göre, devralan (edinen) işletme, devreden işletmenin içsel olarak geliştirdiği ve maliyetlerini giderleştirdiği için mali tablolarında varlık olarak muhasebeleştirmediği marka, patent gibi maddi olmayan duran varlıkları muhasebeleştirir. (TFRS 3, m.13). Bu varlıklar şerefiyeden ayrı gösterilir.

Elde eden işletme, bir işletme birleşmesinde elde ettiği tanımlanabilir maddi olmayan duran varlıkları şerefiyeden ayrı bir şekilde muhasebeleştirir. (TFRS 3, m.B31). Edinen (elde eden) işletme, edindiği tanımlanamayan bir maddi olmayan duran varlığı ise şerefiyeye dahil eder. (TFRS 3, m.B37). Kurulu işgücü, tanımlanamayan maddi olmayan duran varlığa örnektir.

2.2.2.4 Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfası

Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde yararlı ömrü dikkate alınır. Sınırlı bir yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar itfaya tabi iken sınırsız yararlı ömürlü maddi olmayan duran varlıklar itfaya tabi değildir. (TMS

[290] Uyanık, s.35.
[291] Akbulut, **Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, s.709.

38, m.89). İşletme varlığın yararlı ömrünün sınırsız olup olmadığını ve sınırlı ise süresini belirlemek durumundadır[292].

Sözleşmeden doğan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanan bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların geçerlilik süresini aşamaz. (TMS 38, m.91). Sınırlı yararlı ömre sahip varlığın itfaya tabi tutarı, kalıntı değeri düşüldükten sonra belirlenir. (TMS 38, m.101). Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar itfa edilmez. (TMS 38, m.107). Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü testine tabi tutulur. (TMS 38, m.108).

Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılmasında (amortisman) birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler arasında; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimleri yöntemleri sayılabilir. (TMS 38, m.98). İtfa payları (amortismanlar) genellikle kar/zarar hesabına kaydedilir. Ancak, varlıkların diğer varlıkların üretiminde kullanılması durumda, itfa payları diğer varlıkların maliyetinin bir parçasını oluşur. Örneğin, üretim sürecinde kullanılan maddi olmayan duran varlıkların amortismanları, stokların defter değerine eklenir. (TMS 38, m.99).

2.3 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Karşılaştırılması

Fikri mülkiyet hakları vergi kanunlarının uygulamasında gayrimaddi varlıklar içerisinde, TMS uygulamasında ise maddi olmayan duran varlıklar içerisinde yer almaktadır. Fikri mülkiyet haklarının hem VUK'a göre hem de TMS'ye göre nasıl değerleneceği yukarıda açıklanmıştır.

VUK'da yer alan değerleme hükümleri esas olarak mali karın, yani vergilendirmeye esas olan karın tespit edilmesine yöneliktir. Muhasebe standartları ise, uluslararası karşılaştırılabilirlik temelinde oluşturulmuştur. Bu nedenle, her iki

[292] Akbulut, **Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, s.728.

değerleme kuralı açısından farklılıklar bulunmaktadır. Temel noktalar açısından karşılaştırma Tablo-3'te[293] gösterilmiştir.

Tablo 3: Değerleme İşlemlerinin VUK ve TMS'ye Göre Karşılaştırılması

Durum	TMS 38	VUK
1-Aktifleştirme	Maliyet esası geçerlidir, işlem harcamaları maliyete eklenir.	Maliyet esası geçerlidir. İşlem harcamalarını maliyete eklemek zorunlu değildir.
2-Finansman giderleri	Maliyetle ilişkilendirilmeden giderleştirilir.	Aktifleştirme yılı sonuna kadarki oluşan faiz ve kur farkları maliyete eklenmek zorundadır.
3-Aktifleştirme sonrasındaki harcamalar	Çoğunlukla maliyete eklenmez doğrudan gider yazılır.	Normal tamir bakım giderleri varlıkla ilişkilendirilmez. Sonraki dönem finansman giderlerinin maliyete eklenmesi ihtiyaridir.
4- İşletme içi şerefiyenin durumu	Muhasebeleştirilmez (değerlenmez). Devralınması halinde değerlenir.	Muhasebeleştirilmez (değerlenmez). Devralınması halinde değerlenir.
5-Elden çıkarma	Finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır.	Satış veya varlığın ekonomik değerini kaybetmesi ya da yenilenmesi ile elden çıkarma durumunda elden çıkarma emsal bedel ile işletmeden çıkarılır.

Kaynak: Akbulut, **Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, s.757.

[293] Bu karşılaştırma tablosu, Akbulut, **Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, s.757'den özetlenmiştir. Daha kapsamlı bir karşılaştırma için bkz. Akbulut, **Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, s.757.

3. FİKRİ MÜLKİYET HAKLARININ GELİR VERGİSİ KAPSAMINDA VERGİLENDİRİLMESİ

Gerçek kişiler tarafından, fikri mülkiyet haklarının kiralanması veya elden çıkarılması durumunda ortaya çıkan gelirler gelir vergisinin konusuna girmektedir. Vergi mevzuatında fikri mülkiyet haklarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler toplu bir şekilde bulunmamakta, bazı haklar müstakil olarak ismen zikredilmek suretiyle vergilendirme hükümleri belirlenmektedir. Bu bölümde, fikri mülkiyet hakları dolayısıyla gerçek kişiler tarafından elde edilen gelirlerin vergisel durumu açıklanmıştır. Bu açıklamalar yapılırken esas olarak tam mükellefiyette vergilendirme açıklanmış olup, aynı zamanda dar mükellefler tarafından elde edilen gelirlerin durumu ayrıca açıklanmıştır.

GVK'de fikri mülkiyet haklarından elde edilen gelirler, kazancı elde eden kişinin bu hakkı iktisap şekline ve bu hakların değerlendirilme şekline bağlı olarak farklı esaslara göre vergilendirilmektedir. GVK sistematiği içerisinde, fikri mülkiyet haklarından elde edilen gelirler ticari kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, değer artış kazancı (diğer kazanç ve irat) hükümlerine göre vergilendirilmektedir.

3.1 Ticari Kazanç Kapsamına Giren Durumlar

3.1.1 Genel Olarak Ticari Kazanç

GVK m.37'de her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır. Ancak, kanunda ticari ve sınai faaliyetin tanımı yapılmamıştır. Ticari ve sınai faaliyetin kapsamına ilişkin hükümler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) yer almaktadır. Ancak, GVK m.37'de ticari faaliyetin tanımı konusunda atıf yapılmamıştır. TTK m.3'te TTK'de düzenlenen hususlarla bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiillerin ticari işlerden olduğu ifade edilmiştir. TTK m.11'de, ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir

sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletme şeklinde tanımlanmıştır.

3.1.2 Ticari Kazanç Kapsamında Fikri Mülkiyet Haklarının Vergilendirilmesi

Fikri mülkiyet haklarının bir ticari işletme bünyesinde veya ticari faaliyet kazanacak bir boyutta, satmak, kiralamak gibi çeşitli şekillerde değerlendirilmesi suretiyle elde edilen kazanç ticari kazançtır. Bu işlemlerin, ticari bir işletme bünyesinde yapılması durumunda kazancın ticari olduğuna ilişkin herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Faaliyetin bir ticari organizasyon içerisinde değil, ancak ticari boyutta yapılması durumu ise fikri mülkiyet haklarının değerlendiriliş şekli itibarıyla uygulamada rastlanması zor bir durumdur. Bir başka deyişle, ticari bir işletme olmaksızın bireysel olarak gayrimenkul veya taşıt satılması halinde ortaya çıkacak ticari mahiyette olma durumunun fikri mülkiyet haklarına ilişkin tasarruflarda görülmesi düşük bir ihtimaldir. İlerleyen bölümlerde açıklandığı üzere, bu nitelikteki tasarruflar, yapılan işlemin mahiyetine ve/veya işlem konusu hakka göre farklı gelir unsurları kapsamında vergilendirilmektedir.

Ticari kazancı belirleyen unsurların başında bu faaliyetin süreklilik arz etmesi ve faaliyete bulunanın iktisadi yaşama katılması gibi unsurları bünyesinde bulundurması nedeniyle, gayrimaddi malların meydana getirilmesi işi esasen ticari bir faaliyet olmayıp, telife veya patente konu olan unsurların sürekli bir biçimde ortaya çıkartılması pek muhtemel olmadığı gibi, mucidin de bu faaliyetleri nedeniyle iktisadi hayata katılma ihtimali düşüktür[294]. Ancak, eser veya buluş sahiplerinin bu eserlerini ticari işletme çerçevesinde pazarlamaları durumunda ticari kazanç söz konusu olacaktır.

Bilim ve edebiyat eserlerini içeren kitap ve süreli yayınların satışından ve müzik eserlerinin kayıt ve çoğaltma işlemi yapılarak, kaset, plak ve CD şeklinde ya da internet ortamında satışından elde edilen gelir ticari kazanç kapsamındadır. Çünkü bu

[294] Mehmet Yüce, "Fikri Haklar ve Bunların Telif Kazancı İstisnası Karşısındaki Durumu", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 53, (Ekim-Kasım-Aralık 2000), www.istanbulsmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1, (15.08.2016).

işlemler fikri mülkiyet ürününün fiziksel kopyalarının satışından ibaret olup fikri ürünün telif hakkının devrini kapsamamaktadır[295].

Bazı durumlarda serbest meslek faaliyeti ile ticari faaliyet iç içe geçmiş durumda olabilmektedir. Böyle bir durumda, mümkünse her iki faaliyetin ayrıştırılarak bir değerlendirme yapılması gerekmektedir[296].

Yayma hakkı başlığını taşıyan FSEK m.23'e göre, bir eserin aslını veya çoğaltılmış nüshalarını, kiralamak, ödünç vermek, satışa çıkarmak veya diğer yollarla dağıtmak hakkı münhasıran eser sahibine aittir. Burada, eserin herhangi bir biçimde ticaret konusu yapma durumu ele alınmıştır[297]. Yayın sözleşmesi ile yayın üzerindeki haklar belli bir süreliğine yayıncıya geçer ve yayıncı eseri olduğu gibi yayınlamak

[295] Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede[295], "*Söz konusu bilgisayar programcılığı ve yazılım programı pazarlama faaliyetinin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi ve bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Öte yandan, sadece bilgisayar programcılığı faaliyeti ile iştigal edilmesi halinde, bu faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirileceği*" açıklamalarına yer verilmiştir. (Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.08.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.ÖZ.2011.7-267 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

Başka bir örnek olaya ilişkin olarak verilen özelgede[295], "*Yazarı olduğunuz eserlerinizin üniversite öğrencilerine pazarlanmasının…. söz konusu kitap çalışmalarınız dolayısıyla elde edeceğiniz hasılata münhasır olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmaktadır. İstisna kapsamındaki eserlerin Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlar dışındakilere de satılması halinde, işe başlama bildiriminde bulunulması, serbest meslek kazanç defteri tutulması ve serbest meslek makbuzu düzenlemesi gerekmektedir.*" şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.07.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-4/2010-14001-25/-570 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

Benzer bir örnek duruma ilişkin olarak verilen özelgede[295] şu açıklamalar yapılmıştır: "*Açtığınız resim galerisinde sadece kendi eserlerinizin sergilenerek satılmasından elde edilecek hasılata münhasır olmak üzere Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanmanız mümkündür. Ancak, şahsınıza ait sanat atölyesinde resim vb. sanatsal kurs verme faaliyetinin yapılması ile başkalarına ait resimlerin sergilenerek satışının yapılması halinde, faaliyetinizin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi, bu faaliyetinizden elde edilen kazancın ise ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.*" (Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.07.2013 tarihli ve 51421814-120[18-2012-521]-77 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[296] Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede şu açıklamalarda bulunulmuştur: "*….com adresinden ulaşılabilen ve havacılık sektörüne hitap eden kendi hazırlamış olduğunuz bilgisayar programı ve veri tabanı çalışmalarınızı bir internet sitesi haline getirdiğiniz ve Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından söz konusu çalışmalarınızın eser olarak kabul edildiği… hazırlamış olduğunuz bilgisayar programının oluşturulan veri tabanı ile müşterilerin kullanabileceği duruma getirilmesi ve bu hizmetlerin web tasarımının oluşumunda kullanılması faaliyetleri bir bütün halinde ele alındığında web tasarımı niteliği taşıdığından, söz konusu faaliyetinizin ticari faaliyet olarak değerlendirilerek bu faaliyetten doğan kazancın Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanca ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.*" (Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.04.2014 tarihli ve 17192610-120[ÖZG-12/243]-100 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[297] Muhittin Bekler, "Gelir Vergisi Kanununda Düzenlenen "Telif Kazancı İstisnası" ve "Serbest Meslek Kazancı" Müesseselerinin Uygulamada Ortaya Çıkarttığı Sorunlar" **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 315, (Kasım 2007), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

zorundadır, eser üzerinde değişiklik, ekleme veya kısaltma yapamaz[298]. Yapımcıların, yayın kuruluşlarından yapımcılık faaliyetleri veya ürettikleri eserler karşılığında elde ettikleri kazanç ticari kazançtır[299].

Patente konu olan buluşların ticari veya sınai bir işletmeye dahil iken satılması, devir ve temlik veya kiralanması veya patente konu olan buluşun üretilerek satılması hallerinde elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı kapsamına girmemektedir[300]. 149 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde[301] belirtildiği üzere, elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı kapsamına girmeyeceğinden, bu kazançlara GVK m.18'de yer alan istisna uygulanmayacaktır. Zira bu kazançlar ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Bilgisayar programlarının disket, CD veya diğer kaydedilmiş ortamlarda piyasaya sürülmesi (örneğin yurt dışından satın alınıp Türkiye'de satışa sunulması, doğrudan yurtdışından satın alınması veya programların bilgisayarların içinde satın alınması) halinde yurt dışından satın alınan bilgisayar programları yurt dışından ithal edilen herhangi bir mal gibi işlem görecektir[302]. Bilgisayar yazılımlarının, CD, disket gibi taşıyıcı ortam içerisinde gümrükten ithal edildikten sonra internet üzerinden indirilen şifre ile aktive edilerek ya da bilgisayar programının doğrudan doğruya internet üzerinden şifre ile indirilerek iktisap edilmesi kazancın niteliğini etkilemeyecektir[303]. Yazılım lisanslarını sağlayan dağıtıcı firmalar söz konusu lisanslarının son kullanıcısı değil, yazılım lisanslarını (kullanım izin belgesini) son

[298] Dokgöz, s.95.

[299] Muhiddin Altuntaş, "Radyo ve Televizyonlarda Yayımlanan Eserlerin Telif Hakkı Bedeli ve Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 111, (Aralık 1997), www.vergisorunlari.com.tr (25.09.2016).

[300] Mehmet Erkan, "Telif Hakları ve İhtira Beratlarının Hukuki Mahiyeti İle Tam ve Dar Mükellef Müellif, Mütercim, Mucit veya Bunların Kanuni Mirasçıları İle Bunların Dışında Kalan Kişiler Tarafından Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 203, (Temmuz 1998), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

[301] 18.03.1986 tarihli ve 19051 sayılı Resmi Gazete.

[302] Levent Başak, "Yurt Dışı Menşeli Bilgisayar Yazılımları Karşılığında Yabancı Kurumlara Yapılacak Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları ve Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 325, (Ekim 2015), s.11.

[303] Tahir Erdem, "Yurt Dışından Temin Edilen Bilgisayar Programlarının Vergilendirilmesi", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 128, (Ağustos 2014), www.lebibyalkin.com.tr (20.09.2016).

kullanıcılara ileten durumunda oldukları için, dağıtıcı firmanın yapmış olduğu bu faaliyet ticari faaliyet kapsamında değerlendirilecektir[304].

Konuyla ilgili olarak Danıştay'ın, internet servis sağlayıcılarından sanal alan kiralamak suretiyle kurulan internet sitesinde yazılımı yapılan bilgisayar programındaki oyunun belli bir bedel karşılığı internet kullanıcılarına sunulması karşılığında elde edilen kazancın ticari kazanç olduğu hakkında bir kararında[305], dava konusu tarhiyata neden olan faaliyetin ticari faaliyet olduğu ve bu faaliyetten elde edilen kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiği sonucuna varıldığından, vergilendirmeye konu kazancın telif kazancı olarak kabulü suretiyle vergiden müstesna tutulan serbest meslek kazancı olduğu yönünde verilen vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Aynı çerçevede, bir özelgede[306] ise: "*bilgisayar yazılımını veya satışını içermeyen online hizmetlerin satışı, bir gayrimaddi hak devri içermemesi, ürünlerin standart olması, müşterilerin talep ve istekleri doğrultusunda özel olarak hazırlanmaması durumunda, Anlaşmanın 7 nci maddesi kapsamında ticari kazanç olarak değerlendirilecektir. Bu durumda, İngiltere mukimi firmanızın Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında Türkiye'de bir işyeri* [ve daimi temsilcisi] *bulunmadığı sürece ve/veya Türkiye'de yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadığı sürece elde edeceği gelir üzerinden Türkiye'nin vergi alma hakkı olmayacaktır. Dolayısıyla Türkiye'deki müşteriler tarafından yapılacak ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.*" açıklamalarında bulunulmuştur.

Ticari kazanç veya royalti olarak sınıflandırılmış olan dijital mal ve hizmetler sunumundan elde edilen gelirler vergi anlaşmaları tarafından tam olarak kavranamamaktadır[307]. Ancak, Türkiye'de mukim firmaların yurt dışından satın aldıkları kişiye özel olarak hazırlatılmayan yazılım ve bilgisayar programlarını,

[304] Gökhan Belge, "Dar Mükellef Kurumlardan Satın Alınan Bilgisayar Yazılım Lisanslarında Kurumlar Vergisi Kesintisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 338, (Ekim 2009), s.106.

[305] Danıştay 3. Daire E.2010/2303 K.2012/3985 sayılı karar, (www.danistay.gov.tr, 10.02.2017).

[306] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.02.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-648 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[307] Ercan Alptürk, "Dijital Telif Haklarının Vergilendirilmesi, Sorunlar ve Değerlendirmeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 293, (Şubat 2013), www.vergisorunlari.com.tr (25.09.2016).

üzerlerinde herhangi bir değişiklik yapmadan ve bunları çoğaltma hakkına sahip olmaksızın aynen satmaları ticari faaliyet, yurtdışında mukim firmaların kazançları da ticari kazançtır[308]. Benzer bir duruma ilişkin bir Danıştay kararında[309], "*Reuters firmasının yukarıda açıklanan faaliyeti, derlediği bilgileri dünyanın her yerindeki diğer firmalara abonelik yolu ile satmak şeklinde yürüttüğü ticari faaliyete ilişkin olup aynı şekilde davacı şirkete de bilgi sattığı açık olduğundan, bu faaliyetlerden sağladığı gelirin ticari kazanç olduğundan kuşku duymamak gerekir. Bu itibarla adı geçen yabancı kuruma yapılacak söz konusu ödemelerin satın alınan bilgi karşılığı olduğu, gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilmeyeceği ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24 üncü maddesine göre tevkifata tabi tutulamayacağı açıktır.*" ifadelerine yer verilmiştir.

Uygulamada karşılaşılabilecek bir duruma ilişkin olarak verilen bir özelgede[310] şu açıklamalar yapılmıştır: "*Evinizde uygulama ve oyun olarak adlandırılan bilgisayar yazılımları ve bilgisayar programları hazırladığınızı ve bunların Google ve Apple gibi uygulama ve yazılım marketlerinde internet üzerinden yayınlanıp satıldığını, bu bilgisayar yazılımlarının ve programlarının bir kısmının ücretli bir kısmının ücretsiz olduğunu, ücretsiz yayınlananlardan elde edilen reklam gelirlerinden tarafınıza pay verildiği, ücretli olanlardan ise sadece satış payı alındığı durumda… elde edilen kazancın, yapılan faaliyetin ticari bir organizasyon ve sermaye unsuru hakim olmaksızın şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanarak kendi nam ve hesabınıza yapılması halinde, Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazancına ilişkin genel hükümlere göre gelir vergisine tabi tutulması gerekmekte olup, adınıza ödeme yapanların Kanunun 94 üncü maddesinde sayılanlar kapsamında olması durumunda, anılan maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendini (b) alt bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Öte yandan, söz konusu faaliyetinizden elde edilen kazancın ortada bir ticari organizasyonun varolduğu, yani işin ticari iş niteliği aldığı durumlarda, elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç*

[308] Muhammed Metin, "Yurt Dışından Yapılan Yazılım ve Bilgisayar Programı Alımlarında Kurumlar Vergisi Stopajı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 404, (Nisan 2015), s.92.

[309] Danıştay 4. Daire E. 1998/4522 K.1999/3274 sayılı karar, (www.danistay.gov.tr, 10.02.2017).

[310] Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.09.2014 tarihli ve 31435689-120[18-2014/1196]-101 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

hükümlerine göre vergilendirileceği tabiidir." Yapılan açıklamalardan anlaşıldığı üzere idare net görüş belirtmemiştir. Ancak olayın kendine özgü durumundan böyle bir faaliyet sonucunda elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

3.2 Serbest Meslek Kazancı Kapsamına Giren Durumlar

3.2.1 Genel Olarak Serbest Meslek Kazancı

GVK'de serbest meslek faaliyeti; "*sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması*" şeklinde tanımlanmıştır. (GVK, m.65). Tanımda öne çıkan unsurlar şahsi mesai, mesleki bilgi, ihtisas ve serbest çalışmadır. "*Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır.*" (GVK, m.66) şeklinde tanımlanmış ve serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Kanunda yer alan bu düzenlemede serbest meslek erbabının belirlenmesinde serbest meslek faaliyetinin mutat yapılması belirleyici unsurdur. Dolayısıyla serbest meslek faaliyetini yapan her kişi serbest meslek erbabı değildir. Serbest meslek faaliyetinin mutat olarak yapılmaması durumunda arızi serbest meslek faaliyeti söz konusu olacaktır.

Serbest meslek kazancı, "*bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyle yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.*" (GVK, m.67). GVK m.66'da yapılan bu genel tanım yanında, bu maddenin uygulanmasında; bizzat serbest, meslek erbabı tarifine girmemekle beraber bazı faaliyetleri yapanların bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayıldığı belirtilmiştir. Bu düzenlemede yer alanlardan birisi de konser veren müzik sanatçılarıdır.

Fikri mülkiyet hakları, bazı istisnai durumlar dışında esas olarak serbest meslek faaliyetleri neticesinde ortaya çıkmaktadır. Fikri mülkiyet haklarının şahsi mesaiye, ilmi

veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayalı olarak şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına kazanca konu edilmesi serbest meslek faaliyetidir[311].

Kanuni mirasçılar tarafından elde edilen telif ve patent kazançları, GVK m.18, m.70/1-5-6 ve mükerrer m.80/4'de benzer anlayışla serbest meslek kazancı olarak düzenlenmiş olup, veraset suretiyle iktisap edilen bir hakkın kiralanması açısından değerlendirildiğinde de elde edilen kazanç yine serbest meslek kazancı sayılacaktır[312]. Patentin yalnızca mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralaması durumunda serbest meslek kazancı söz konusu olacak, bu kişiler dışındakiler tarafından gerçekleştirilecek herhangi bir patent kiralama işlemi gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilecektir. Bu doğrultuda, atanmış mirasçıların bu istisnadan faydalanması mümkün değildir[313]. TMK'de yasal mirasçılar (m.495-501) miras bırakanın altsoyu, ana babası, büyük anne ve büyük babası, evlilik dışı hısımlar, sağ kalan eş, evlatlık ve altsoyu ile devlet olarak düzenlenmiştir.

3.2.2 Süreklilik ve Arızilik Unsuru

Serbest meslek faaliyetin sürekli olup olmaması vergilendirme açısından temel teşkil etmektedir. Faaliyetin sürekli kabul edildiği durumda, serbest meslek erbabının defter tutma, belge düzenleme, yıllık beyanname ve geçici vergi beyannamesi düzenleme, KDV mükellefiyeti gibi yükümlülükler çerçevesinde (gerçek usulde) vergilendirilmesi durumu ortaya çıkmaktadır. Telif ve patent kazancı meydana getiren faaliyetlerin mutad meslek halinde yapıldığı hallerde elde edilen gelir serbest meslek kazancı niteliğindedir[314]. Arızi serbest meslek faaliyeti durumunda ise elde edilen kazanç arızi serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmektedir. 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde[315] de belirtildiği üzere serbest meslek faaliyetinin arızi olarak yapılması halinde, mükellefin katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülüğü

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

[312] Yılmaz Özbalcı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayınları, 2007, s.155.

[313] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2016**, Cilt:1 (Gelir Vergisi Kanunu), İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2016, s.194.

[314] Özbalcı, **Gelir Vergisi ...**, s.530.

[315] 19.02.1999 tarihli ve 23616 sayılı Resmi Gazete.

bulunmadığı gibi defter tutma ve makbuz düzenleme zorunluluğu da söz konusu değildir. Bu nedenle, devamlılık-arızilik ayrımı önem taşımaktadır.

Sürekli sayılmanın ölçütleri mevzuatta belirlenmemiştir. Konuya ilişkin uygulama idarenin görüşleri ve yargı kararları çerçevesinde belirlenmeye çalışılmıştır. Bu nedenle, olası ihtilafların önlenmesi ve uygulamanın sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için konunun yasal düzenleme ile açıklığa kavuşturmasında fayda vardır. Bu bölümde, süreklilik-arızilik ayrımı idare ve yargı görüşleri ile doktrin çerçevesinde ele alınmıştır.

Devamlı sayılmanın ölçütleri kanunda yer almadığı gibi, genel tebliğlerde de konuyla ilgili açık bir belirleme yapılmamıştır[316]. Serbest meslek faaliyetinde süreklilik durumunu faaliyetin mutad meslek olarak yapılması şeklinde, mutad meslek ise faaliyetin bir meslek haline getirilerek yapılması ve belli ölçüde de olsa faaliyetten elde edilen gelirle kişinin geçimini temin etmesi olarak değerlendirilebilir[317]. Bu görüş 221 Seri No'lu GVK Genel Tebliği'nde vurgulanmıştır. Serbest meslek faaliyetine ilişkin olarak GVK'de yer alan düzenlemede geçen *mutad meslek halinde ifa* tabiri, faaliyetin devamlılığından söz edilebilmesi için bu işin asli uğraşı konusu olması gerektiğini vurgulamakta ve bu nedenle serbest meslek işinin yılda birkaç defa tekrarlanmış olması devamlı faaliyet yapıldığı anlamına gelmemektedir[318].

Vergi idaresinin çeşitli özelgeler ile serbest meslek faaliyetinde devamlılık için getirdiği ölçütler, ticari kazançta sürekliliğin var olup olmadığına ilişkin ölçütlere oldukça benzemektedir, ancak ticari faaliyetle serbest meslek faaliyeti birbirinden tamamen farklı nitelikler taşıyan faaliyetler olup, GVK'de ticari kazanca ilişkin hükümler ile serbest meslek kazançlarına ilişkin hükümler de birbirinden tamamen farklıdır[319]. Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede[320], Maliye Bakanlığı'nın 16.11.1995 tarihli 63706 sayılı yazısına atıf yapılmak suretiyle konuyla ilgili olarak şu

[316] Nazmi Karyağdı, "Telif Haklarına Dayalı İşlemlerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 213, (Eylül 2010), www.yaklasim.com (20.09.2016).

[317] Nihat Uzunoğlu, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları (Cilt:1)**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2014, s.66.

[318] Mehmet Maç, KDV 6 (e-kitap), http://www.denet.com.tr/vergi/kdv6.php, (25.12.2016), KDV1, s.13.

[319] Karyağdı.

[320] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.05.2006 tarihli ve KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.01.3854 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

açıklama yapılmıştır: "*Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci madde metninde yer alan eser kapsamına giren çalışmalarla ilgili olarak, aynı yılda veya birbirini takip eden yıllarda bir defaya mahsus olmak üzere eser meydana getirmesi arızi serbest meslek faaliyeti, aynı yılda yada birbirini takip eden yıllarda, birden fazla eser meydana getirmesi durumunda ise, bu faaliyet süreklilik içerdiğinden mutat meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.*" Özelgede yer alan açıklamalardan görüleceği üzere, yapılan ayrım eser sayısı esas alınarak yapılmıştır.

Genel olarak, ticari ve zirai faaliyetin ancak bir işyeri açılması veya bir organizasyon içerisinde yürütülmesi mümkün olabilirken, serbest meslek faaliyeti bir işyeri veya organizasyon olmadan da icra edilebilir[321]. Böyle bir durumda serbest meslek faaliyeti işlemlerini yapan kişilerin otomatik olarak serbest meslek erbabı sayılması ve dolayısıyla KDV mükellefiyeti gündeme gelmez[322]. Bu nedenle, serbest meslek faaliyetinin sürekliliğinin tespitinin ticari faaliyetin sürekliliğinin tespiti için kullanılan ölçütlerden farklı olarak ele alınması gerekmektedir. Yapılan serbest meslek işleminin tekrar ediyor olmasından ziyade bunun mutad bir meslek olarak yapılması, devamlılık unsurunun tespiti açısından önem taşımaktadır.

Serbest meslek faaliyetinin mutad ve sürekli yapılmasına ilişkin belirleyici unsur işlemlerin asıl iş olarak yapılıp yapılmadığı olup, ticari kazanca ilişkin süreklilik unsurunun belirlenmesinde esas alınan yıl içinde birden fazla veya birbirini takip eden yıllarda bir veya daha fazla yapılması ölçütü, serbest meslek faaliyeti açısından geçerli değildir[323]. Serbest meslek işinin yılda bir kaç kere tekrarlanmış olması, faaliyetin mutad yapıldığı anlamına gelmeyeceği gibi, işi yapanın bir yerde ücretli olarak çalışıyor olması gibi farklı bir asli işi varsa, tekrar yapılması durumunun faaliyeti sürekli hale getirmeyeceği daha da belirgindir ve ayrıca işin yapılmasının uzun vakit alması da tek başına ölçü teşkil etmez[324]. Örneğin, bir kişinin hazırladığı makaleleri her ay çeşitli dergilerde yayınlatması o kişinin bu faaliyeti sürekli/mutad meslek haline getirdiği anlamına gelmez. Mutad meslek tabiri ile yapılan faaliyetin asli uğraşı konusu olması

[321] Uzunoğlu, **Katma Değer Vergisi Kanunu …**, s.65.
[322] Uzunoğlu, **Katma Değer Vergisi Kanunu …**, s.65.
[323] Bülent Sezgin, "Telif Hakkı Kazancına İlişkin İşlemlerin KDV Karşısındaki Durumu", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 226, (Ekim 2011), www.yaklasim.com (20.09.2016).
[324] Karyağdı. Aynı yöndeki görüş için bkz.: Uzunoğlu, **Katma Değer Vergisi …**, s.65.

amaçlandığından, telif kazancı elde etme şeklindeki serbest meslek faaliyetinin bir işyeri açmadan veya benzeri bir organizasyona girmeden yılda bir kaç kez tekrarlanmış olmasının arızilik vasfını bozmayacağı ve dolayısıyla katma değer vergisine tabi tutulmayacağı kabul edilmelidir[325].

Yargı organları ise, eser yaratma faaliyetinin devamlı veya arızi yapılması konusunda, eser sayısına değil, işyeri açma ve herhangi bir şekilde organizasyonda bulunma noktasından hareket etmiştir. Konuyla ilgili bir Danıştay kararında[326] şu ifadelere yer verilmiştir: "*Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi kapsamına giren faaliyetlerin mutad ve sürekli bir çerçevede sürdürülmesinin gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetini gerektirdiği, bu faaliyetlerin arızi olarak yapılması halinde vergi aranılmayacağı, yükümlünün serbest meslek faaliyetini herhangi bir işyeri açmadan, herhangi bir organizasyonda bulunmadan yaptığı, üniversitede öğretim görevlisi olarak sürdürdüğü görevin yanı sıra, heykel yaparak ve proje yarışmasına katılmasının, arızi serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi gerektiği*" görüşünü benimsemiştir. Olaya ilişkin olarak bu kararda yer alan yaklaşımın, idarenin yaklaşımından daha uygun olduğu düşünülmektedir.

Süreklilik-arızilik ayrımının yapılmasında VUK m.155'de yer alan serbest meslek erbabının işe başlama belirtileri ölçüt olarak alınabilir. Ancak, söz konusu ölçütler, daha ziyade zaten serbest meslek faaliyeti yapmak amacında olanların durumunu belirlediği için bu konuda çoğu zaman yeterli bir çözüm olmayacaktır[327].

Süreklilik-arızilik ayrımına ilişkin yapılan genel açıklamalar çerçevesinde uygulamada bu noktada karşılaşılan bazı örnek durumlar kısaca aşağıda açıklanmıştır.

Süreklilik-arızilik ayrımı çerçevesinde özellik gösteren bir durum, konser veren sanatçıların durumudur. Konser veren sanatçıların *bestekar* kapsamına girerek telif kazancı elde etmeleri halinde, telif kazançları istisnası uygulanacak, ancak sürekli olarak kendi nam ve hesabına mutad meslek halinde serbest meslek faaliyeti icra eden

[325] Karyağdı.

[326] Danıştay 4. Daire, E.1987/4177, K.1991/3088 sayılı karar, [Arıcan Süral, "Telif Kazançlarının Katma Değer Vergisi Açısından Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 78, (Mart 1995), www.vergisorunlari.com.tr (25.09.2016)].

[327] Uzunoğlu, **Katma Değer Vergisi …**, s.66.

konser sanatçıları ise gerçek usulde mükellefiyet tesis ettireceklerdir[328]. Bestekar kapsamına girmeyip arızi olarak bu işi yapanlar ise arızi serbest meslek kazancı hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

Bir başka özel durum ise çalışanların (işçilerin) buluşlarıdır. Çalışanın, bir işletme veya kamu idaresinde yükümlü olduğu faaliyeti gereği gerçekleştirdiği ya da büyük ölçüde işletme veya kamu idaresinin deneyim ve çalışmalarına dayanarak, iş ilişkisi sırasında yaptığı buluş, hizmet buluşu, hizmet buluşunun dışında kalan buluşlar ise serbest buluştur (Sınai MK m.113). Bu düzenlemeler çerçevesinde, çalışan durumunda olan bir kimsenin serbest çalışan buluşu olarak adlandırılacak buluşları nedeniyle gerçekleştirmiş olduğu sürekli faaliyetin serbest meslek faaliyeti, elde edilecek kazancın da serbest meslek kazancı olduğunu söylemek mümkündür[329].

3.2.3 Telif Kazançları İstisnası

3.2.3.1 İstisna Kapsamına Giren Unsurlar

Fikri mülkiyet haklarının unsurlarından olan telif hakları ve patentlerden elde edilen kazançlar gelir vergisinden istisna edilmiştir. GVK m.18'e göre, "*Müellif, mütercim, heykeltraş, hattat, ressam, bestekâr, 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 senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki 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.

[328] Mehmet Demiroğlu, "Konser Veren Sanatçıların Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 346, (Haziran 2010), s.30.

[329] Doğu Sever, "Gelir Vergisi Açısından Patent Hakkının Elden Çıkarılması ve Kiralanması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:193, (Ocak 2009), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Yukarıda yazılı kazançların arızî 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." 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde[330] de belirtildiği üzere istisna uygulamasına ilişkin olarak serbest meslek faaliyetinin devamlılığı açısından herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Bu nedenle GVK m.18 kapsamındaki kazançların devamlı veya arızi olarak elde edilmesi istisnanın uygulanmasına bir etkisi bulunmamaktadır.

GVK m.18'de "serbest meslek kazançlarında" istisna başlığıyla düzenlenen ve doktrinde telif kazancı istisnası olarak adlandırılan istisnaya ilişkin olarak, telif hakkı teriminin dar kapsamlı olması ve diğer fikri haklar ile sınai hakları çağrıştırmamasından dolayı telif kazancı istisnası yerine *fikri hak kazançları istisnası* teriminin kullanılmasının daha uygun olacağı yönünde görüşler bulunmaktadır[331]. Bu görüş çerçevesinde, kanundaki istisna düzenlemesinin en azından hazırlıkları devam eden gelir vergisi kanunu taslağı çalışmalarında dikkate alınmasının uygun olacağı düşünülmektedir. Ancak, Özbalcı'ya göre, GVK m.18'in "serbest meslek kazançları" başlığı ile düzenlenmiş olmasının sebebi kazancın arızi olarak elde edilmesinin istisna uygulamasına engel teşkil etmeyeceğinin vurgulanmasıdır[332].

Telif kazancı istisnasından hem yapısı hem de yasal düzenleme gereği sadece serbest meslek kazancı sayılan gelir unsurları yararlanabilir, yani eserin bir serbest meslek faaliyeti sonucunda meydana gelmesi gerekir[333]. GVK m.18'de belirtilen kişilerin, işveren ile ilişkisi, hizmet ilişkisi olduğu durumda alınan bedel ücret olacağı için bu kişilerin serbest meslek kazançları istisnasından yararlanması söz konusu değildir[334]. Ancak, ücretli çalışan bir kimsenin iş sözleşmesi dışında, kendi adına telif kazançları istisnası kapsamına giren bir işi yapıp GVK m.18'de belirtilen şekillerde değerlendirmesi durumunda telif kazançları istisnası kapsamında değerlendirilir.

---

[330] 19.02.1999 tarihli ve 23616 sayılı Resmi Gazete.
[331] Mehmet Yüce.
[332] Özbalcı, **Gelir Vergisi ...**, s.150.
[333] Mehmet Yüce.
[334] İmdat Türkay, "Telif Kazançlarında Katma Değer Vergisi Tevkifatı", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 235, (Temmuz 2012), www.yaklasim.com (20.09.2016).

İstisnanın uygulanmasına ilişkin olarak çeşitli yargı kararlarında faaliyetin serbest meslek faaliyeti olması ve çalışmanın eser niteliğinde olması şartlarının bir arada aranması gerektiği yönünde açıklamalara yer verilmiştir[335]. Ancak, bunun aksi yönde de kararlar bulunmaktadır. Bir Danıştay kararında[336] şu ifadelere yer verilmiştir: "*Yükümlünün serbest meslek faaliyeti olarak desinatörlükle uğraştığı ve yaptığı desenleri kumaş imalatçılarına sattığının saplandığı, desinatörlüğün Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde ismen sayılmamış olmasına rağmen sermayeden ziyade şahsi bilgi ve kabiliyeti gerektirmesi yönünden serbest meslek kazancı istisnasından faydalanması gereken davacı adına yapılan tarhiyatta kanuni isabet görülmediği gerekçesiyle kabul ederek tarhiyatı terkin eden vergi Mahkemesinin kararının; Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde öngörülen istisnanın Vergi Mahkemesince kıyaslama yoluyla genişletilerek desinatörlük faaliyetinin de madde kapsamına alınmaya çalışıldığı ancak madde metninin böylesi bir yoruma müsait olmadığı zira madde de istisna sınırlarının kesin olarak çizildiği 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkındaki Kanun güzel sanat eserlerinin neler olduğunu saydığı, 18. maddede sayılan serbest meslek erbabına ait belirli eserlerin istisnadan yararlanmasını öngördüğü, öte yandan desinatörlüğün ilmi bilgi, ihtisas ve özel yetenek gerektirdiğinin söylenemeyeceği ileri sürülerek bozulması istemi, …Vergi Mahkemesinin kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına*". Bu kararın yerinde olmadığı düşünülmektedir. Çünkü karar metninde de belirtildiği üzere, kıyas yoluyla istisnanın kapsamının genişletilerek, kanunda düzenlenmeyen bir çalışma istisna kapsamında değerlendirilmiştir. Bu konuda, bir önceki Danıştay kararında yer alan ve

[335] Örneğin, bir Danıştay 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 gerekmektedir. Bunun yanısıra, serbest meslek faaliyeti sonucu ortaya konulan çalışmaların istisna kapsamında olabilmesi için bu çalışma, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu uyarınca eser sayılmalıdır….. Bu anlamda, davacının yapımcılığını ve sunuculuğunu üstlendiği bir programın kendisinin özgün yaratıcılığını içermesi ve bu program nedeniyle maddi haklar açısından korunması bu çalışmanın eser niteliğinde olduğunu ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesinde de yer alan istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini, göstermez.*" ifadelerine yer verilmiştir. (Danıştay 4. Daire E.1998/2246, K.1998/4348 sayılı karar, www.danistay.gov.tr, 10.02.2017).

[336] Danıştay 3. Daire E. 1991/1480, K. 1992/1543 sayılı karar, (www.danistay.gov.tr, 10.02.2017).

istisna uygulanması için serbest meslek faaliyeti kapsamında meydana getirilen bir eser olması şartının esas alınması geçerli bir yaklaşımdır.

İstisnanın kapsamı sınırlı tutulmuş ve sadece telif hakkı, berat ve diğer hakların sahipleri ile bunların mirasçılarına tanınmıştır. Örneğin, telif hakları ve ihtira beratlarının, sahipleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kişilerce kiraya verilmesi, gayrimenkul sermaye iradı sayılmakta ve vergi kapsamında bulunmakta; bu kişilerce elden çıkarılmasında sağlanan kazanç, değer artışı kazancı kapsamında vergilendirilmektedir[337].

Bestelerin telif haklarının satışından sonraki aşamada konserlerde ve sahnede icra edilmesi durumunda elde edilen gelirin istisnadan yararlanıp yararlanamayacağı konusunda bir Danıştay kararında[338], kasete şarkı okuma karşılığında elde edilen gelirin telif ücreti olarak düşünülemeyeceği, dolayısıyla GVK m.18'de belirtilen serbest meslek kazançları istisnası kapsamında değerlendirilemeyeceği sonucuna varılmış ve gerekçesinde ise, bu kazanç istisnasının uygulanabilmesi için, maddede yer alan fikri ürünlerin serbest meslek faaliyeti olarak meydana getirilmesi, dolayısıyla elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olması, ortaya konulan çalışmaların istisna kapsamında olabilmesi için çalışmanın, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu uyarınca eser sayılması gerekli olup, ancak bu eserlerin telif haklarının satılması, devir ve temliki ve kiralanması dışında kalan sahnede veya konserde okunması, çoğaltılarak üçüncü kişilere satılması suretiyle elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı olup istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği gibi, vergilendirilmesi gereken bir kazançtır. Bu kararın aksine, mali hakları devredilmeden bir eserin herhangi bir yapımda yer alması yani banda veya CD'ye okunarak çoğaltılmasına olanak bulunmadığından, aynı eserin daha sonra bir konserde ya da sahnede icra edilmesi durumunda elde edilen okuma bedelinin de istisnadan yararlanması gerektiği yönünde görüş bulunmaktadır[339].

---

[337] Yakup Tokat, "Gayrimaddi İktisadi Kıymetlerde Vergilendirme, Değerleme ve Amortisman Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 231, (Mart 2012), www.yaklasim.com (20.09.2016).

[338] Danıştay 4. Daire E.2001/1831, K.2002/1996 sayılı karar, (www.danistay.gov.tr, 10.02.2017).

[339] İbrahim Karacık ve Sevil Bozkurt, "Fikir ve Sanat Eserlerinin Vergilendirilmesiyle İlgili Bir Değerlendirme", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 135, (Mart 2004), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Kişinin kendi özelliğini taşımayan ve kendinden hiçbir şey katmaksızın oluşturduğu yayınları olduğu gibi yapıt haline getiren kişinin elde ettiği kazanç telif kazancı istisnası kapsamına girmemekte olup, bu çerçevede çeşitli sesleri taklit edip komedyenlik, heykel dökümü, radyo, televizyon programları ve spot hazırlama, belgesel türde yapılan video çekimi gibi faaliyetler karşılığında elde edilen kazanç telif kazancı istisnası kapsamına girmemektedir[340].

Müşavirlik gibi ihtisas gerektiren bir bilginin aktarımı serbest meslek kazancı olup bu faaliyetler kapsamında elde edilen gelirlerin, GVK m.18'de 'bilimsel araştırma ve incelemeler' ifadeleri geçiyor diye telif kazancı kapsamında gelir vergisinden istisna olarak değerlendirilmesi mümkün değildir, bilimsel içeriğin doğrudan eser sayılması söz konusu değildir[341]. Konuyla ilgili bir Danıştay kararında[342], "*Uyuşmazlık, davacının ... Bankası'na vermiş olduğu müşavirlik hizmetlerinden elde ettiği kazancın, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda belirtilen "serbest meslek kazançlarındaki istisna"dan yararlanıp, yararlanmayacağına ilişkindir. .... serbest meslek faaliyeti sonucu ortaya konulan çalışmaların istisna kapsamında olabilmesi için bu çalışma, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu uyarınca eser sayılmalıdır. .... Üniversitesinde Öğretim Üyesi olarak görev yapan davacının, Türk Ekonomisinin durumuna ilişkin olarak düzenlediği raporların, davacının bilgi ve tecrübesine dayanılarak hazırlanması, bunlar için telif sözleşmesi yapılması ve bunların karşılığında ödenen ücretin telif ücreti olarak adlandırılması, bu çalışmaların eser niteliğinde olduğunu ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesinde yer alan istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini göstermez.*" hükmüne yer verilmiştir.

224 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği[343] ile münhasıran GVK m.18'de belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece GVK m.94'te belirtilen kişi veya kurumlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin defter tasdik ettirme ve tutma ve belge düzenleme zorunlulukları kaldırılmıştır. Aldığı eser ve hizmetleri bu kişiler tarafından düzenlenmiş serbest meslek makbuzu ile belgelemek zorunda olan

[340] Mehmet Yüce.
[341] Muhittin Bekler.
[342] Danıştay 4. Daire E.1999/1346, K.1999/5194 sayılı karar, (www.danistay.gov.tr, 10.02.2017).
[343] 07.04.1999 tarihli ve 23659 sayılı Resmi Gazete.

mükellefler ise harcamalarını bunlara gider pusulası imzalatmak suretiyle tevsik edeceklerdir. Başka bir deyişle, telif kazançları istisnası kapsamındaki çalışmaları, vergi mükellefi olmayan gerçek kişi yazarlardan (eser sahiplerinden) alan kişi ve kurumların, yapmış oldukları ödemeler karşılığında VUK m.234'e göre gider pusulası düzenlemeleri ve eser sahiplerine imzalatmaları gerekir[344]. Ancak, yurtdışında bulunan gerçek kişi yazarlara ödenen telif kazancının gider pusulası ile belgelendirilememesi durumunda o ülke mevzuatına göre muteber bir belgenin alınması halinde belgelendirilmesi mümkündür[345]. Uluslararası yayım ilişkilerinde konu genel olarak bir telif (ve/veya yayım) hakkı sözleşmesine bağlanmaktadır.

149 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde[346] belirtildiği üzere, GVK m.18'de sözü edilen eserlerin 5846 sayılı FSEK hükümlerine göre eser niteliğinde olması ve ihtira beratlarının da tescil edilmiş bulunması gerekmektedir. Eser sahipleri tarafından meydana getirilen çalışmaların FSEK'te belirtilen eser kapsamında olup olmadığının belirlenmesi için, gelir vergisinden istisna olmak isteğini belirten bir dilekçenin ve bu dilekçe ekinde eserlere ilişkin görüntülerin yer aldığı CD'nin Kültür Bakanlığı Telif Hakları ve Sinema Genel Müdürlüğü'ne gönderilmesi gerekmektedir[347]. Çalışmaların eser olduğu sonucuna varılması halinde, bu durum eser sahibine yazılı olarak bildirilmektedir. Bu belge üzerine, eserin istisna kapsamında olup olmadığına nihai olarak Maliye Bakanlığı karar vermektedir.

3.2.3.2 İstisnadan Faydalanacak Olan Kişiler

GVK m.18'de yer alan düzenlemeye göre, "*müellif, mütercim, heykeltraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçıları*" bu istisnadan faydalanırlar. Müellif, mucit ve bunların kanuni mirasçılarının telif kazançları istisnasından yararlanabilmeleri için fiilen yazar,

[344] İmdat Türkay, "Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazancı İstisnası Uygulaması-II", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 266, (Kasım 2010), www.vergisorunlari.com.tr (25.09.2016).

[345] Ahmet Erol, "Yurt İçi ve Yurt Dışı Yazarlara Ödenen Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 127, (Temmuz 2014), www.lebibyalkin.com.tr (20.09.2016).

[346] 18.03.1986 tarihli ve 19051 sayılı Resmi Gazete.

[347] Kültür Bakanlığı Telif Hakları ve Sinema Genel Müdürlüğü, (t.y), http://www.telifhaklari.gov.tr/Genel-Sorular, (10.02.2017).

mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı olmaları ve bu işlerle bizzat uğraşmaları zorunlu olmayıp, kişinin arızi olarak telif kazançları konusuna giren herhangi bir eseri vücuda getirip satması, telif kazançları istisnasından yararlanmaya engel teşkil etmez[348]. Telif hakkı ve patentlerin değerlendirilme biçimi bakımından istisnada bir sınırlama söz konusu değildir. Kitap örneğinde olduğu gibi kısmen ticari bir nitelik de bulunmakla beraber satış bedeli yine de bütünüyle istisnadan yararlanmaktadır[349].

Öte yandan istisna sadece kanuni mirasçılara tanınmış olduğu için eser sahibinin atanmış (mansup) mirasçısı bu istisnadan faydalanamaz. Ayrıca, telif hakkının mucidi veya kanuni mirasçıları, telif haklarını bir işletmeye sermaye olarak koymaları halinde elde edecekleri gelir ticari kazanç sayılacağından bu kişilerin telif kazancı istisnasından faydalanmaları mümkün değildir[350]. Mirasçılar eser yaratan kişi olmadığından bunların istisnalarla korunmasının bir anlamı olmadığı yönünde görüş bulunmaktadır[351]. Bu görüşün yerinde olmadığı düşünülmektedir. Çünkü böyle bir istisnanın getiriliş amacı bu tür fikri ürünlerin teşvik edilmesidir. İstisna düzenlemesinden anlaşıldığı üzere bu teşvik sadece bu tür mahsullerin meydana getirilmesini değil aynı zamanda bu hakların amacına uygun olarak kullanılmasının da teşvik edilmesidir.

İstisna kapsamına giren kazançların tam mükellef veya dar mükellefler tarafından elde edilmesi de istisna uygulanmasını etkilememektedir[352]. Nihai tüketiciye yapılan devir ve kiralamalarda tevkifat yapılmayacaktır. Buna ek olarak ticari ve sınai işletme bünyesinde elde edilen ve bu nitelikte olan hasılat serbest meslek faaliyeti kapsamında elde edilen bir hasılat olarak değerlendirilemeyeceği için istisnadan faydalanması mümkün değildir[353].

---

[348] Mehmet Yüce.
[349] Özbalcı, **Gelir Vergisi ...**, s.1.
[350] Mehmet Yüce.
[351] Mehmet Demiroğlu, "Patentler, Markalar…", s.48.
[352] Musa Yıldırım, "Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 286, (Temmuz 2012), s.132.
[353] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2016**, Cilt:1 (Gelir Vergisi Kanunu), s.195.

Tam mükellef gerçek kişilerin, sahip oldukları veya eseri üreten kişinin kanuni mirasçısı durumunda olmaları nedeniyle iktisap ettikleri telif haklarını, yabancı ülkelerde satmak veya kiralamak gibi şekillerde değerlendirmek suretiyle elde ettikleri hasılatın gelir vergisinden istisna olup olmadığı konusunda herhangi bir açıklık yoktur[354]. Bu konuda farklı iki görüş bulunmaktadır. Birinci görüşe göre, GVK m.86'da tam mükelleflerin yabancı memleketlerde elde edilen gelirler için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyecekleri belirtildiği için, kazanç ve iratlardan istisna hadleri içinde kalan ancak yabancı memleketlerde elde edilen tüm gelirler gibi telif kazançları da beyana tabi olmaktadır[355]. İkinci görüşe göre ise, eserlerini yurtdışında değerlendirmek suretiyle telif kazancı elde eden eser sahipleri ve bunların kanuni mirasçıları GVK m.18'deki istisnadan her halükarda yararlanır[356]. İkinci görüş istisnanın amacına daha uygun düşmektedir ve bu nedenle bu nitelikteki kazançlar da istisnadan faydalanabilirler.

FSEK m.10'a göre, birden fazla kimsenin iştirakiyle vücuda getirdikleri eser ayrılmaz bir bütün teşkil ediyorsa, eserin sahibi, onu vücuda getirenlerin birliği olduğu için, eserin birden çok kişi tarafından müştereken veya iştirak halinde meydana getirilmesi durumunda, telif kazançları istisnası eser sahiplerini her biri için ayrı ayrı dikkate alınacaktır[357].

Komşu hakkı sahibi profesyonel ses sanatçılarının yaptığı faaliyet serbest meslek faaliyeti olduğu için bunlar elde ettikleri kazançlar dolayısıyla serbest meslek makbuzu düzenlemek ve serbest meslek kazanç defteri tutmak durumundadırlar ve bunların yayın kuruluşlarından aldıkları bedeller GVK m.18 kapsamında olmadığı için yapılan ödemeler üzerinden serbest meslek ödemelerine ilişkin genel oranda (%20) tevkifat yapılması gerekmektedir[358]. Benzer şekilde, film artistleri, yönetmenler ve bu

[354] İmdat Türkay, "Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazancı İstisnası Uygulaması-I", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 265, (Ekim 2010), www.vergisorunlari.com.tr (25.09.2016).

[355] Türkay, "Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazancı İstisnası Uygulaması-I".

[356] Türkay, "Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazancı İstisnası Uygulaması-I".

[357] Mehmet Yüce.

[358] Altuntaş.

alanda çalışan teknik elemanlar serbest meslek erbabıdırlar[359]. Bu kişiler defter tutmak ve yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek durumundadırlar[360]. Bir Danıştay kararında[361]; reklam ve sinema oyunculuğu yapan davacının faaliyetinin serbest meslek faaliyeti olduğu ve GVK m.18'de yer alan istisnadan yararlanamayacağına hükmedilmiştir. Yine başka bir Danıştay kararında[362]; kasete şarkı okuma karşılığında elde edilen gelirin telif ücreti olarak düşünülemeyeceği, dolayısıyla GVK m.18'de belirtilen serbest meslek kazançları istisnası kapsamında değerlendirilemeyeceği şeklinde karar verilmiştir.

Kollektif ve adi şirket ortakları ile adi komandit şirketlerde komandite ortağın, şirket faaliyetinden sağladıkları gelir şahsi kazanç sayıldığı için ortakların her biri kendi adına kazançlarını beyan ederler. Bu nedenle, şirket aktifinde yer alan bir telif hakkı veya patent dolayısıyla söz konusu ortakların telif kazancı istisnasından yararlanıp yararlanmayacakları tereddüde yol açmaktadır. İşlem konusu fikri ve sınai hak bir ticari işletme aktifine kayıtlı olduğu için bu haklarla ilgili olarak yapılan tasarruflar sonucunda elde edilen kazançlar ticari kazanç hükmünde olacağı için bu kazançların GVK m.18'de düzenlenen istisnadan yararlanması mümkün değildir. Zira ortakların kazancının şahsi ticari kazanç olarak değerlendirilmesi bu durumu değiştirmez. Çünkü ortakların kazancı, hesap dönemi kapsandıktan sonra ortaya çıkan ve yıl içinde gerçekleştirilen ticari faaliyetlerden elde edilen toplam kazancın kendi hisselerine düşen kısmıdır. Aksi yöndeki bir yaklaşım, kollektif veya adi şirket gibi bir müessesenin varlığını anlamsız kılacaktır.

Bu ortaklıkların ortakları gelir vergisi uygulamasında müstakil şahıs gibi değerlendirildiği için, bu kişilerin telif kazancı istisnasından faydalanması gerekmektedir.

---

[359] Özbalcı, **Gelir Vergisi ...**, s.501.

[360] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2016**, Cilt:1 (Gelir Vergisi Kanunu), s.126.

[361] Danıştay 4. Daire E.2009/4623, K.2011/9628 sayılı karar, (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Vergi İhtilaflarında Örnek Danıştay Kararları**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2016), s.191.

[362] Danıştay 4. Daire E.2001/1831, K.2002/1996 sayılı karar, (www.danistay.gov.tr, 10.02.2017).

3.2.3.3 Bazı Eser ve Faaliyetlerin İstisna Karşısındaki Durumu

Daha önce de belirtildiği üzere, GVK m.18'de yer alan istisnanın uygulanmasında temel şartlar, işlemin serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılması ve çalışmanın eser niteliğinde olmasıdır. Ayrıca, bu eserlerin kanunda sayılan unsurlardan olması gerekmektedir. Ancak, uygulamada karşılaşılan bazı eserlerin istisna karşısındaki durumu tereddüde sebep olmaktadır. Bu tereddüt esas olarak GVK m.18 hükmünde yer alan, "*...karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu* ***gibi*** *eserlerini...*" ifadesindeki '*gibi*' sözcüğünden kaynaklanmaktadır. Bu sözcüğün, FSEK kapsamındaki diğer her türlü eseri kapsadığı yönünde algı oluşabilmektedir. Ancak, bu sözcük ile kastedilen şey, "*müellif, mütercim, heykeltraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin*" bu sıfatları dolayısıyla ortaya koydukları "*şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu*" türünden eserlerdir. Dolayısıyla, kanuni düzenlemede yer alan gibi sözcüğü ile dar anlamda, kanunda sayılan türden veya o eserlerin feri niteliğinde olan veya o nitelikte yeni olan bir eser kastedilmektedir. Bu sözcüğün, diğer her türlü eseri kapsadığı yönünde bir yaklaşım, kanun maddesinde saymak suretiyle belirtme şeklinde benimsenen yöntemi anlamsız kılacaktır.

GVK m.18'de yer alan istisnanın uygulamasına ilişkin olarak özellik gösteren ve uygulamada karşılaşılan durumlar işlem konusu unsurun eser olması veya yapılan bir faaliyet olması ayrımına göre aşağıda açıklanmıştır.

3.2.3.3.1 Eserler

Ağırlıklı olarak idarenin verdiği özelgeler temelinde uygulamada karşılaşılan ve fikri bir eser niteliği taşıyan unsurların telif kazançları istisnası karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır. İdare tarafından verilen özelgelerde çoğunlukla, işlem konusu çalışmanın yetkili makam (Kültür ve Turizm Bakanlığı) tarafından FSEK kapsamında eser olarak kabul edilip edilmediği tespiti yapıldıktan sonra bu eserin GVK m.18 kapsamındaki durumu açıklanmaktadır.

Maliye Bakanlığınca verilen görüşlerde, FSEK'e göre eser niteliğinde olması kaydıyla; anıt, rölyef, büst, mask çalışmaları ile anıtsal ve mimari tasarım çalışmalardan ortaya çıkan eserler (çalışmaların kendisi istisna kapsamında değildir)[363], animasyon içeren video çalışmaları[364], cam gravür uygulaması sonucunda meydana getirilen eserler[365], çiçek ressamlığı[366] (Türk süsleme sanatı), ebru[367], eğitim amaçlı kitap ve CD çalışması[368], fotoğraf[369], fuar ve festivallerde portre karikatürler çizme çalışmaları[370], gubari hat[371], hat[372], heykel[373], heykel (küçük biblolar hariç)[374], illüstrasyon[375] (bilgisayar yazılımı ve dijital araçlar kullanılmaması, grafik tasarımı kapsamında olmaması, fiziki ortamda kendi el emeği ile icra edilmesi şartıyla), kat-ı[376] (sanatçının, kendi tasarlayıp hazırladığı bir kağıt veya deri üzerindeki yazıyı, motifi bir kalemtraşla kesip çıkartarak içi oyulmuş olan parçayı veya çıkan parçayı diğer bir kağıt veya bir deri üzerine yapıştırmak suretiyle vücuda getirilen işler) çalışmaları, kitap yazarlığı[377],

[363] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.06.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-18-3-384 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017). Ayrıca bkz. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.02.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[18-11/10]-239 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[364] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.11.2015 tarihli ve 62030549-120[18-2015/237]-91233 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[365] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.02.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[18-11/10]-239 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[366] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.06.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 18-685 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[367] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.04.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[2011-3-14001-38]-520 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[368] Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.01.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.42.16.01-GVK-2-1842--8 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[369] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.11.2015 tarihli ve 62030549-120[18-2015/237]-91233 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[370] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.07.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.04.02-702 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[371] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 31.07.2013 tarihli ve 38418978-120[18-13/11]-837 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[372] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.11.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-639 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[373] Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.02.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.33.15.01-2011-720-1-22 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[374] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.11.2015 tarihli ve 62030549-120[18-2015/237]-91233 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[375] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.02.2016 tarihli ve 38418978-120[18-15/28]-6485 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[376] Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.05.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.55.15.01-2011-GVK-ÖZE-364-220 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[377] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.08.2013 tarihli ve 11395140-105[236-2012/VUK-1- . . .]--1326 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

mikroheykel[378] (heykellerin çıplak gözle seçilemeyecek kadar küçük ancak mikroskop altında ya da özel büyüteçlerle görülebilen mikro boyutlarda olması), minyatür[379], resim[380], senaryo yazarlığı ve yönetmenlik[381], seramik heykel çalışmaları[382], (sanatçının kendisine ait olan) söz ve beste çalışmaları[383], tezhip[384] gibi çalışmalardan elde edilecek kazancın GVK m.18'deki istisnadan faydalanabileceği belirtilmiştir. İdare tarafından verilen görüşlere göre bu eserler fikri ürün olarak değerlendirilmektedir.

Öte yandan, Maliye Bakanlığı tarafından verilen diğer bazı özelgelerde, Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından FSEK'e göre eser olarak değerlendirilmiş olsa bile; ahşap boyama[385], ahşap çalışmaları[386], airbrush, body art (dövme) resim çalışmaları[387], cam üfleme[388], çini[389], el işi[390], enstalasyon (yerleştirme) çalışmaları[391], filografi[392] (ahşap üzerine çivi çakılarak ve çivilerin etrafı tellerle sarılarak hat; manzara, doğa vb. resimler yapılması), kalemişi[393], kemik süsleme[394], moda ve ayakkabı tasarım

[378] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 31.07.2013 tarihli ve 38418978-120[18-13/12]-836 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).
[379] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.04.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[2011-3-14001-38]-520 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).
[380] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.04.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[2011-3-14001-38]-520 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).
[381] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.11.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 18-2002 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).
[382] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.03.2013 tarihli ve 38418978-120[18-12/47]-291 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).
[383] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.08.2014 tarihli ve 38418978-120[18-14/21]-746 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).
[384] Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.05.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.55.15.01-2011-GVK-ÖZE-364-220 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).
[385] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.03.2013 tarihli ve 38418978-120[18-12/47]-291 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).
[386] Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.05.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.55.15.01-2011-GVK-ÖZE-364-220 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).
[387] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.08.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[18-12/42]-856 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).
[388] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.06.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 18-746 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).
[389] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.06.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 18-707 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).
[390] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.04.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[2011-3-14001-38]-520 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).
[391] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.02.2016 tarihli ve 38418978-120[18-15/22]-4448 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).
[392] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.08.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[18-12/33]-843 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).
[393] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.11.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-639 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

çalışmaları[395]; mozaik, vitray, takı ve kırkyama çalışmaları[396], sedef kakma[397], seramik[398] çalışmalarının ise GVK m.18'de sayılan eser grupları içerisinde yer almadığından dolayı, istisnadan faydalanmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilenler haricinde, makale yazımı ile ilgili olarak verilen bir özelgede[399], "*Çeşitli gazete ve dergilerde yazdığınız makalelerin, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre tanımlanan çalışmalar arasında yer aldığının belgelendirilmesi halinde, söz konusu çalışmalarınızdan dolayı elde edilecek hasılata münhasır olmak üzere Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmaktadır.*" şeklinde görüş verilmiştir. İdarenin bu görüşüne göre çeşitli gazete ve dergilerde yazılan makalelerin istisna kapsamında değerlendirilmesi için eser niteliğinin belgelendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. İdarenin bu görüşünün doğru olmadığı düşünülmektedir. Zira yayınlanan her makale için ilgili makamdan bu yazının eser niteliği taşıdığına dair belge temin edilmesi gibi fiilen imkansız bir durum ortaya çıkmaktadır. Böyle bir yaklaşımın uygulanmaya çalışılması kanun gücünü zayıflatacaktır. Çünkü bunun uygulanması neredeyse imkansızdır. Öte yandan idarenin bu görüşü kanuni düzenlemenin amacına da uyumlu değildir. Bu nedenle idarenin bu görüşünü düzeltmesinde fayda bulunmaktadır.

3.2.3.3.2 Faaliyetler

İdarenin verdiği özelgeler temelinde uygulamada karşılaşılan ve telif kazançları istisnası kapsamına girip girmediği özellik gösteren faaliyetlerin durumu aşağıda açıklanmıştır.

---

[394] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.08.2015 tarihli ve 62030549-120[18-2015/282]-73765 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[395] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.02.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[18-11/23]-263 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[396] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.06.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 18-704 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[397] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.06.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 18-702 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[398] Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.05.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.55.15.01-2011-GVK-ÖZE-364-220 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[399] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.04.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 18-333 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

Maliye Bakanlığı tarafından verilen ve istisnadan faydalanması mümkün olan faaliyetlerin ele alındığı çeşitli özelgelerde yapılan açıklamalar aşağıda özetlenmiş olup, buna göre;

- Ortak olarak hazırlanan kitap çalışması eser niteliği taşıdığı için bundan elde edilen telif kazancının (ancak, yazılan kitaba bazı firmaların reklamının alınması durumunda, reklam geliri serbest meslek kazancı olarak genel hükümlere göre gelir vergisine tabidir)[400],
- Kiralanan resim atölyesinde yapılan çalışmaların sergilenip satılması işleminden elde edilen hasılatın[401],
- Doktor tarafından yapılan tıbbi buluşun bir şirkete satılması ve karşılığında yıllık satış bedeli üzerinden buluş sahibine pay ödenmesi durumunda, buluşun, (patent hakkının) tescil edilmiş olması halinde yapılan ödemelerin[402],
- İcra edilen şiir ve müziklerin müellifi veya bestekarı veya bunların mirasçısı olunması ve bu eserlerin FSEK'e göre eser niteliği taşıdığının belgelendirilmesi halinde, bir defaya mahsus olmak üzere yapılan şiir ve müzik dinletisinden elde edilen kazançların[403],
- Yurt içindeki ve yurt dışındaki yazarlardan telif haklarının yıl içinde bir defa satın alınmış olması tevkifat uygulamasına engel teşkil etmediği, dar mükellefiyete tabi olanlara, telif haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden %20 oranında vergi tevkifatı yapılması gerektiği, ancak yurt içindeki yazarlara yapılacak ödemelerin[404],

GVK m.18'de yer alan istisnadan faydalanmasının mümkün olduğu belirtilmiştir.

---

[400] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.09.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-18-12-702 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[401] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.08.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-2/2010-14017-66-841 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[402] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.04.2014 tarihli ve 11395140-105[234-2012/VUK-1- . . .]--878 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[403] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.06.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 18-682 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[404] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.03.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32234-8024-160 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

Öte yandan, yine Maliye Bakanlığı tarafından verilen ve istisnadan faydalanması mümkün olmayan faaliyetlerin ele alındığı çeşitli özelgelerde yapılan açıklamalar aşağıda özetlenmiş olup, buna göre;

- Dizi ve filmlere altyazı ve dublaj çevirisi işi serbest meslek kazancı olmasına rağmen, GVK m.18'de yer alan eser gruplarından hiç birinin kapsamına girmediğinden[405];
- Müşterilerin getirdiği eski bakır eşyalar (tepsi, sahan, güğüm, kazan, ibrik vb.) üzerine çekici zımbaya vurmak suretiyle, Osmanlı, Selçuklu veya Hititler gibi eski uygarlıklara ait ve Anadolu'ya özgü desen ve motifleri kazıma, kakma, oyma, kabartma gibi şekillerde işleyerek meydana getirilen çalışmalar GVK m.18'de yer alan eser gruplarından hiç birinin kapsamına girmediğinden[406],
- Mimari proje çizimi işini yapan kişinin müellif kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, mimari proje çizimi işinin GVK m.18'de yer alan eser gruplarından hiç birinin kapsamına girmediğinden[407],
- Yurt dışında bulunan bir şirkete ait fotoğraf ve resim çalışmalarına ait hakların devralınması karşılığı yapılan ödemeler gayrimaddi hak bedeli sayılacağından bunlar için ödenecek bedellerden KVK m.30'a göre %20 oranında vergi tevkifatı yapması gerektiği için[408],
- Senaryosu kendisi tarafından yazılan ve sahnede tek başına icra edilen tiyatro (stand-up) gösterilerinden oyunculuk geliri durumunda senaryodan elde edilen gelirin istisnadan faydalanabilmesine rağmen, oyunculuğa

[405] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.11.2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 18-488 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).
[406] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.06.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-18-2-383 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).
[407] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.01.2015 tarihli ve 38418978-120[18-14/17]-92 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).
[408] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.08.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.9-2629 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

(meddahlık dahil) ilişkin faaliyet GVK m.18'de yer alan eser gruplarından hiç birinin kapsamına girmediğinden[409],

- Seminer veya panellerde uzmanlık konusu olan kişisel gelişim üzerine konuşmacı olarak katılma faaliyetinden elde edilen kazancın şartları taşıması halinde serbest meslek kazancı olduğu ve bu faaliyet GVK m.18'de yer alan eser gruplarından hiç birinin kapsamına girmediğinden[410],
- Faaliyet konusu fikir ve sanat eserlerinin tasarımı, yayınlanması, çoğaltılması, dağıtımı, pazarlaması, tanıtımı, sergilenmesi, gibi faaliyetleri yapmak olan şirketin, yayın haklarını satın almış olduğu eserlerin, baskı ve satış aşamasına gelmeden önce kişilerden "editörlük" adı altında hizmet sonucu elde edilen gelirin[411],
- Kendisi tarafından icra edilen besteler ile televizyon dizileri için hazırlanan müzik çalışmalarının müellifi veya bestekarı veya bunların mirasçısı olunması ve bu çalışmaların FSEK'e göre eser olduğunun belgelendirilmesi şartıyla, bu faaliyetten edilen kazançların istisna olmasına rağmen; sahne alınan yerlerde bazı bestekarların eserlerinin icra edilmesi durumunda elde edilen kazancın[412],

GVK m.18'de yer alan istisnadan faydalanmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

3.2.3.4 Tevkifat İşlemleri

GVK m.94'e göre, GVK m.18 kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17, diğer serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %20 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır. GVK m.18. kapsamına giren

[409] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.08.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 18-2450 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[410] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.08.2012 tarihli ve 11395140 B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2580 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[411] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.07.2016 tarihli ve 62030549-120[94-2015/809]-95850 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[412] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.04.2014 tarihli ve 11395140-105[236-2012/VUK-1- . . .]--968 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

eserlerin, GVK m.94'te belirtilen ve tevkifat yapmak zorunda olmayan kişilere satılması halinde herhangi bir tevkifat yapılması söz konusu değildir[413].

Yayın kuruluşlarının yayınlarında kullandıkları eserlere ilişkin ödedikleri telif ücretleri dolayısıyla sadece ödemenin bizzat eser sahibine yapılması halinde değil, aynı zamanda eser sahibi adına hareket eden meslek kuruluşlarına ödeme yapılması durumunda da GVK m.94'e göre tevkifat yapılması gerekmektedir[414]. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, ödenen net miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanacaktır[415].

Türk yayınevlerinin yabancı yazarların kitaplarını Türkiye'de yayımlamak üzere yabancı yazarların telif haklarını satın almaları karşılığında yapılacak ödemeler üzerinden GVK m.94/1-4 uyarınca %20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir[416]. Bu işlem yapılırken yapılacak kesinti sırasında yazarın yerleşik olduğu ülkeyle Türkiye arasında akdedilmiş çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olup olmadığının göz önünde bulundurulması gerekir.

GVK m.86/1-a'da göre kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için yıllık beyanname verilmeyeceği ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde ise bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği belirtilmiştir. Buna göre, GVK m.18 kapsamında istisnadan yararlanan kazançlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek ve m.94'e göre yapılan gelir vergisi tevkifatı nihai vergilendirme olacaktır.

Telif kazançları istisnasına ilişkin tevkifat düzenlemesi göz önüne alındığında esasında GVK m.18'de telif kazançlarına ilişkin olarak yer alan istisna düzenlemesinin gerçek bir istisna olmadığı görülmektedir. Zira bu faaliyetler dolayısıyla elde edilen gelirler tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmektedir. Bu haliyle mevcut vergilendirme rejimi bir istisna değil, vergilendirme yöntemi olarak ortaya çıkmaktadır. Bu yöntemde gerçek usulde vergilendirme yerine tevkifat suretiyle ödemeyi yapan kişi

[413] Ramazan Cenk.
[414] Altuntaş.
[415] Musa Yıldırım, "Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi", s.131.
[416] Erol.

nezdinde vergilendirme yapılmaktadır. Bu noktada iki husus dikkat çekmektedir. Tevkifat oranı, gelir vergisi tarifesinde yer alan en düşük vergi oranı olan %15'ten fazla tespit edilmiştir. Bu nedenle yıllık olarak elde ettikleri telif kazancı tarifede yer alan ilk gelir diliminin (2017 yılı için 13.000 TL) altında kalan kazanç sahipleri, münhasıran bu gelirler temelinde düşünüldüğünde daha yüksek (%2) bir oranda vergilendirmeye tabi tutulmaktadırlar. Ayrıca her ne kadar uygulamada böyle bir şeyin ortaya çıkma ihtimali düşük olsa da, münhasıran telif kazancı istinası kapsamında kazanç elde eden bir kişinin elde ettiği bu kazançtan ilgili giderleri indirme imkanı bulunmamaktadır. Bu haliyle, vergi safi kazançtan değil brüt hasılattan alınmış olmaktadır.

Telif kazançları istisnası vergi adaletine aykırı biçimde, az gelir elde eden müellif ve mucitlere daha fazla, çok gelir elde edenlere oransal olarak daha az vergi yükü getiren bir vergileme rejimi olmakla beraber, fikir ve sanat eserlerinin müellifi ve mucitlerini bazı usuli (şekli) yükümlülüklerden de kurtarmaktadır[417]. Telif kazançları istisnasına konu kazançların GVK m.94 uyarınca vergi kesintisine tabi tutulması nedeniyle burada tam bir istisnadan söz edilemez, vergi kesinti nihai vergileme niteliğindedir[418].

3.3 Ücret Kapsamına Giren Durumlar

3.3.1 Genel Olarak Ücret Kazancı

GVK m.61'de ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımda ücret açısından öne çıkan unsurlar işverene bağlılık ve verilen hizmettir. GVK m.62'de ise işveren, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler şeklinde açıklanmıştır.

[417] Mehmet Yüce.

[418] Yaşar Methibay, "Türkiye'de Telif Hakları ve Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 116, (Mayıs 1998), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

3.3.2 Ücret Kazancı Kapsamında Fikri Mülkiyet Haklarının Vergilendirilmesi

Fikri mülkiyet haklarından elde edilen gelirler bazı durumlarda ücret niteliğinde olabilmektedir. Bu durum kendisini özellikle telif haklarında göstermektedir. Bir işveren- çalışan ilişkisi çerçevesinde çalışanın meydana getirdiği eserler karşılığında işverenden elde ettiği gelirler kural olarak ücret kazancıdır. 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan faaliyetin niteliğine yönelik olarak çeşitli örnekler verilmiştir. Tebliğdeki bir örneğe göre, sözleşme ile işverene tabi olarak günlük bir gazetede makaleler yazan ve ayrı bir işverene ait televizyon kanalında da yine işverene tabi olarak günün yorumunu yapan kişinin bu faaliyetinden elde ettiği gelir ücret olarak vergilendirilecek, serbest meslek kazancı ile ilgili herhangi bir yükümlülüğü olmayacaktır. Tebliğde verilen bir başka örneğe göre, üniversitede kadrolu öğretim görevlisi olarak çalışan kişinin aynı zamanda bir atölyede zaman zaman heykel yapıp satması arızi olup, GVK m.18 kapsamına girmektedir. Yine bir başka örneğe göre, bir televizyon kanalında işverene bağlı olarak günün yorumunu yapan, ayrıca üç ayrı gazetede işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluğu altında kendi nam ve hesabına haftalık köşe yazıları yazan kişinin televizyon kanalından elde ettiği gelir ücret; gazetelerdeki yazı yazma faaliyeti mutad serbest meslek faaliyeti olduğundan, gerçek usulde serbest meslek kazancıdır.

Konuya ilişkin bir Danıştay kararında[419]; iş sözleşmelerinde test sorusu hazırlanacağına dair hüküm bulunmayan öğretmenlere, deneme sınavı kitapçıkları için test sorusu hazırlamaları karşılığında yapılan ödemelerin telif ücreti kabul edilmesi gerektiği yönünde karar verilmiştir.

Konser salonu, sinema, tiyatro gibi yerlerde şarkı söyleyen, müzik aleti çalan, gösteri yapan oyun ve temsil grubu veya sanatçılarının faaliyetleri esas itibarıyla serbest meslek faaliyetidir. Ancak, bu kişilerin bir işyerine bağlı ve işverene tabi olarak faaliyette bulunmaları durumunda elde ettikleri kazanç ücrettir. Bu durumda olanların

[419] Danıştay 3. Daire E.1994/4525, K.1995/2397 sayılı karar, (www.danistay.gov.tr, 10.02.2017).

hizmetli durumda olup olmadıkları, işveren ile ilişkilerine, çalışma durumlarına, yani fiili durumlarına bakılarak belirlenir[420].

Sınai MK m.113 vd'de çalışan buluşları düzenlenmiştir. Sınai MK m.115/6'ya göre, işveren hizmet buluşu üzerinde tam hak talep ederse, çalışan makul bir bedelin kendisine ödenmesini işverenden isteyebilir. Benzer şekilde Sınai MK m.73/1'e göre çalışanın, yapmış olduğu tasarımın önemi dikkate alınarak tespit edilecek bir bedel isteme hakkı vardır. Her iki durumda da ödenecek bu bedel ücret niteliğindedir. Bir işverenin yanında ücretli olarak çalışan kişilere işçinin buluşu karşılığında işveren tarafından ücret mahiyetinde yapılacak ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir[421].

Kazancın istisnadan faydalanabilmesi için eser üzerinde eser sahibinin telif hakkının doğmuş olması gerekmektedir[422]. Örneğin, personele yaptırılan telif işinde telif sahibi işi yaptıran olduğu için bu noktada işi yapan çalışanın telif hakkı doğmaz. Gazete ve dergi gibi yayınlarda, hizmet erbabı durumunda olmadan makale gibi yazılar yazanlar, telif hakkı sahibi kendileri olduğu için telif kazançları istisnasından faydalanmaktadırlar[423].

Basın-yayın, özel eğitim veya benzeri kurumların çalışanlarına telif ücreti adı altında yaptıkları ödemelerin, sosyal güvenlik primi açısından durumu göz önünde bulundurulmalıdır. Çeşitli yargı kararlarında, çalışanlara telif ücreti adı altında yapılan ödemelerin düzenli olması halinde; sözleşme türünün araştırıldığı, bağımlılık unsurunun da bulunması halinde taraflar arasındaki ilişkinin hizmet sözleşmesi olduğu, böyle bir durumda ödenen telif ücretlerinin sosyal güvenlik priminin hesaplanması açısından ücret olarak değerlendirilmesi ve yasal yükümlülüklerin matrahı olarak kabul edilmesi gerektiği yönünde karar verilmiştir[424]. Öte yandan, adı geçen kurumlar tarafından çalışanlara ücretlerinin yanında arızi olarak telif ücreti ödemelerinin de yapıldığı

[420] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2016**, Cilt:1 (Gelir Vergisi Kanunu), s.125.

[421] Levent Başak, "Patent Haklarından Elde Edilen Gelirlerde Vergilendirme ve Beyan Esasları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 287, (Ağustos 2012), s.165.

[422] Özbalcı, **Gelir Vergisi ...**, s.148.

[423] Özbalcı, **Gelir Vergisi ...**, s.148.

[424] Serdar Günay, "Çalışanlara Telif Ücreti Adı Altında Yapılan Ödemeler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 273, (Eylül 2015), www.yaklasim.com (20.09.2016).

durumda ise arızi ödemelerinin kıdem ve ihbar tazminatında dikkate alınamayacağı değerlendirmelerinin yapıldığı görülmektedir[425].

3.4 Gayrimenkul Sermaye İradı Kapsamına Giren Durumlar

3.4.1 Genel Olarak Gayrimenkul Sermaye İradı

GVK m.70'te nelerin gayrimenkul sermaye iradı olduğu maddeler halinde sayılmış ve sayılan bu mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir. Gayrimenkul sermaye iradı kapsamında yer alan mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil olduğu durumda bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine ilişkin hükümlere göre hesaplanır. Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında bu bölümdeki hükümler uygulanır. (GVK, m.70). GVK m.21'de yer alan gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin istisna yalnızca binalara tanınmış olduğu için, haklardan elde edilen gelirler bu istisnaya tabi değildir.

GVK m.74'te safi iradın bulunması için elde edilen hasılattan indirilecek giderler düzenlenmiştir. Haklarla ilgili olan giderler sigorta giderleri, borç faizleri, bunlar için ödenen vergi, resim, harçlar, ayrılan amortismanlar, bakım ve idame giderleri, kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler, kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar şeklinde sıralanabilir.

3.4.2 Gayrimenkul Sermaye İradı Kapsamında Fikri Mülkiyet Haklarının Vergilendirilmesi

GVK m.70/1'de sayılan unsurlardan iki kalem fikri mülkiyet haklarına ilişkindir. Buna göre, "*Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır: (...)*

[425] Serdar Günay.

5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî 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. Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır)".

Herhangi bir değerin kiralanmasından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi için kiralamaya konu iktisadi kıymetin gayrimaddi hak kavramı içerisinde değerlendirilmesi ve bu gayrimaddi hakkın GVK m.70/1'in 5 ve 6 bentlerinde belirtilen hak grubu veya bu haklara benzer nitelikteki gayrimaddi hak içerisinde değerlendirilmesi gereklidir[426]. Örneğin[427], bir bilgisayar programcısının yazmış olduğu programa ilişkin hakkını satması veya kiralaması durumunda elde edilen kazanç serbest meslek kazancıdır ve telif kazançları istisnasından faydalanır. Ancak, bu program üzerindeki hakları satın alan gerçek kişinin bunu bir firmaya kiralaması halinde elde ettiği gelir gayrimenkul sermaye iradı sayılır ve telif kazançları istisnasından faydalanamaz. GVK m.70/1'in 5 ve 6 bentlerinde "gibi" edatı veya bu anlama gelen bir ifade kullanılmadığından bent hükmü gereğince bütün gayrimaddi hakların kiraya verilmesinden elde edilen kazançların gayrimenkul sermaye iradı olduğunu söyleme imkanı bulunmamaktadır[428]. Tüccarlara ait olsa bile, bilançoya dahil bulunmayan, yani işletme aktifine kayıtlı olmayan hakların kiralanması (telif haklarının müelliflerince

[426] Levent Başak, "193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Vergilendirilmesi Mümkün Olmayan Gayrimaddi Haklar ve Bir Değişiklik Önerisi", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 29, (Aralık 2005), www.yaklasim.com (20.09.2016).

[427] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2016**, Cilt:1 (Gelir Vergisi Kanunu), s.221.

[428] Levent Başak, "193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Vergilendirilmesi Mümkün Olmayan Gayrimaddi Haklar ve Bir Değişiklik Önerisi", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 29, (Aralık 2005), www.yaklasim.com (20.09.2016).

veya müelliflerin kanuni mirasçılarınca kiralanması hariç) gayrimenkul sermaye iradıdır[429].

Patent hakkı sahibi lisans yoluyla patent hakkını kiralayabilmekte, bu işlem nedeniyle elde edilen lisans bedelinin mucit veya kanuni mirasçılar dışındakiler tarafından elde edilmesi gayrimenkul sermaye iradının konusuna girmektedir[430]. GVK m.70 çerçevesinde değerlendirildiğinde, vergisel açıdan know-how'ın satışa konu olamayacağı, sadece kiralanabileceği ve dolayısıyla know how için ödenen bedellerin amortisman konusu yapılmaksızın doğrudan gider kaydedileceği anlaşılmaktadır[431]. Ancak, patent ödemeleri know-how'dan farklı olarak, amortismana tabi tutulmak suretiyle giderleştirilebilecektir. Çünkü patent tek seferlik bir kullanım değil, belli bir süreyi kapsayan ve bir yıldan uzun süreli kullanımı olan bir hakka ilişkindir.

Fikri mülkiyet hakları çerçevesinde değerlendirildiğinde, GVK m.74'te sayılan ve gayrimenkul sermaye iradından indirilebilecek giderlerden sigorta giderleri uygulamada rastlanma ihtimali düşük olan bir giderdir. Patent, telif gibi bir fikri mülkiyet hakkının kredi kullanmak suretiyle iktisap edilmesi durumunda ödenen faizler de gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak, uygulamada bu hakların ticari işleme konu olması daha ziyade şirketler arasında gerçekleştiği için bu tür giderlerin de ortaya çıkma ihtimali düşüktür. Bu haklar için ödenen vergi, resim, harçlar ile idame giderleri daha somut olarak öne çıkan giderlerdir. Örneğin, patentin tescil ve yenileme harçları, telif hakkının korunması ve kamuya sunulmasına yönelik olarak yapılan işlemler dolayısıyla yapılan giderler bu grupta değerlendirilebilir. Bu açıklamalar çerçevesinde değerlendirildiğinde, gayrimenkul sermaye iradı kapsamında vergilendirilen haklarla ilgili olarak ortaya çıkabilecek giderlerin sınırlı olduğu görülmektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki, GVK m.74'e göre haklar götürü gider uygulamasından faydalanamayacaktır. Yani, haklarla ilgili olarak gerçek gider uygulaması zorunlu bir uygulamadır. Bunun

[429] Cihan Duru, "Gelir Vergisine Tabi Olan Sınırlı Aynî, Ticari, Sınai ve Fikri Haklar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 13, (Nisan-Haziran 1984), www.vergisorunlari.com.tr (25.09.2016).

[430] Sever, "Gelir Vergisi Açısından Patent …"

[431] Lokman Y. Yıldızhan ve Songül Alpay, "Gayrimaddi Hak Olarak Know-How ve Patentlerin Tüm Yönleriyle Vergilendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 170, (Şubat 2007), www.yaklasim.com (20.09.2016).

nedeni, hakların kiralanması durumunda yapılacak giderlerin, normal olarak gayrisafi iradın %25'inin çok altında kalacak olmasıdır[432].

3.5 Diğer Kazanç ve İratlar Kapsamına Giren Durumlar

3.5.1 Genel Olarak Diğer Kazanç ve İratlar

Değer artışı kazançlarının düzenlendiği GVK mükerrer m.80/1'de, 6 kalem halinde sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olduğu hükme bağlanmıştır. Elden çıkarma deyimi, bu "*mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temliki, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını*" ifade eder. Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının 2017 yılı için 11.000 TL'si gelir vergisinden müstesnadır. GVK m.81'e göre, "*değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur.*".

Arızi kazançlar açısından bakıldığında, GVK m.82/1-4 uyarınca, "*arızi olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat*" arızi kazançtır. Faaliyet devamlı olarak yapılıyorsa bu durumda serbest meslek kazancı ortaya çıkmaktadır. Bir takvim yılında arızi olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar toplamının (2017 yılı için) 24.000 TL'si gelir vergisinden istisnadır. (GVK, m.82).

3.5.2 Diğer Kazanç ve İratlar Kapsamında Fikri Mülkiyet Haklarının Vergilendirilmesi

GVK mükerrer m.80/1'de sayılan işlemlerden ikisi fikri mülkiyet haklarıyla ilgilidir. Buna göre, "*2. 70 inci maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar.*

[432] Özbalcı, **Gelir Vergisi ...**, s.594.

3. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar." değer artış kazancı olarak düzenlenmiştir.

GVK mükerrer m.80/1'in 2. bendine göre, bu hakların mütercim heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitler veya bunların kanuni mirasçıları ile bu kişiler dışında kalan üçüncü kişiler tarafından elden çıkarılmasının önemi bulunmamaktadır[433]. Örneğin, Bayan Bilge'nin bir romanın telif hakkını yazarından satın aldıktan sonra bu hakkı bir yayın şirketine satması durumunda elde edeceği kazanç değer artış kazancıdır[434].

Eserlerin sahibi veya bu eserlerin sahiplerinin kanuni mirasçısı olmayan üçüncü kişiler tarafından satılması durumunda elde edilen kazanç GVK m.18'de düzenlenen istisnadan faydalanamayacak ve bu durumda gelir vergisi tevkifatı da yapılmayacaktır[435]. Devredilmiş hakların malik veya mutasarrıfını mucit veya müellif olarak nitelendirmek mümkün olmadığı için bu kişilerin telif kazançları istisnasından yararlanması söz konusu değildir. Bu doğrultuda, eserin mucit ve kanuni mirasçıları dışındaki kimseler tarafından kiraya verilmesi gayrimenkul sermaye iradı, satılması ise değer artış kazancı kapsamına girmektedir.

Konuyla ilgili bir Danıştay kararında[436]; Davacının miras yoluyla iktisap ettiği ve murisi adına tescilli 6 adet markayı üçüncü bir şahsa satması sonucu elde ettiği kazancın GVK mükerrer m.80/1'in (3) numaralı bendi uyarınca vergiye tabi tutulmasında gerek söz konusu (3) numaralı bentde markaların iktisap şekli bakımından özel bir hüküm bulunmaması ve gerekse vergilendirilmeyecek değer artışı kazançlarını düzenleyen m.81'de, miras yoluyla iktisap olunan markaların elden çıkarılmasından doğan kazançların sayılmamış olması karşısında yasaya aykırılık bulunmadığı

---

[433] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2016**, Cilt:1 (Gelir Vergisi Kanunu), s.303.

[434] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2016**, Cilt:1 (Gelir Vergisi Kanunu), s.304.

[435] Ramazan Cenk, "Serbest Meslek Kazançlarında Telif Kazançlarının İstisna Edilmesinde Son Durum", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 211, (Temmuz 2011), www.yaklasim.com (20.09.2016).

[436] Danıştay 4. Daire E.1991/2524, K.1992/632 sayılı karar, (www.danistay.gov.tr, 10.02.2017).

markaların elden çıkarılmasıyla sağlanan kazancın satış bedelinden ve markaların iktisap edilmesi için yapılan ödemelerin de ödenen veraset vergisinden ibaret olduğu ve dolayısıyla bunlar arasındaki farkın safi değer kazancını teşkil edeceği yönünde karar verilmiştir. Aynı yönde bir görüş, verilen bir özelgede[437] şu şekilde açıklanmıştır: "*Vergi mükellefi olmadığınız belirtilerek sahibi bulunduğunuz markaların satışından elde edilecek kazancın….Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı haklar arasında sayılan markanın satışından elde edilen kazancın değer artış kazancı kapsamında değerlendirilmesi ve elde edilen kazancın 2014 takvim yılı için 9.700 TL'yi aşması halinde yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak söz konusu markanın ticari bir işletmenin aktifine kayıtlı olması halinde satıştan elde edilecek kazancın ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergilendirileceği tabiidir.*"

GVK m.70/1-5'de sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesi açısından bir süre sınırlaması olmayıp, elden çıkarma iktisap tarihinden sonra ne zaman yapılırsa yapılsın elde edilen kazanç değer artış kazancıdır[438]. Bu hakların iktisap şekliyle ilgili olarak kanuni düzenlemede bir belirleme yoktur. Esasen, müellifi, mucidi ve bunların kanuni mirasçıları hariç telif hakkı ve patentlerin ticari işletme dışında iktisap ve elden çıkarılması çok rastlanılan bir durum değildir[439]. Bu hakların değer artış kazancı olarak değerlendirilebilmesi için, gayrimaddi hakların iktisap edilmesi ve elden çıkarılmasının ticari bir işletme dışında gerçekleşmesi gerekir[440]. Bu hakların ticari işletmeye dahil olması durumunda, bunların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticari kazanç kapsamında vergilendirilecektir.

GVK mükerrer m.80/1'in 2. ve 3. bentlerinde sayılan hakların söz konusu kişiler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazancın, (2017 yılı için) 11.000 TL'si gelir vergisinden istisnadır. (GVK, mükerrer m.80). İstisna tutarını aşan kısım için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

---

[437] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.10.2014 tarihli ve B62030549-120[Mük.80-2014/321]-2363 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[438] Özbalcı, **Gelir Vergisi ...**, s.638.

[439] Özbalcı, **Gelir Vergisi ...**, s.640.

[440] Karasu, s.175.

Arızi kazançlar açısından bakıldığında, arızi olarak yapılan serbest meslek faaliyetinin GVK m.18'de düzenlenen telif kazançları istisnası kapsamına girmemesi durumunda GVK m.82'de düzenlenen istisna tutarı uygulanır. Arızi olarak yapılan serbest meslek faaliyeti kapsamına giren bir kazancın istisna tutarını aşan kısmı için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir. Daha önce de belirtildiği üzere, serbest meslek faaliyetinin arızi olarak yapılması halinde mükellefin katma değer vergisi ve geçici vergi mükellefiyeti ile defter tutma ve makbuz düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır[441].

3.6 Dar Mükellef Gerçek Kişilerin Elde Ettikleri Gelirler

Dar mükellefiyette, kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilmesine ilişkin düzenlemeler her bir gelir türü itibarıyla GVK m.7'de düzenlenmiştir. Fikri mülkiyet haklarıyla ilgili olan kazançlar açısından ilgili düzenlemeler açıklanmıştır.

Buna göre, ticari kazançlarda, kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması durumunda kazanç Türkiye'de elde edilmiş sayılır. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden kasıt ise, iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.(GVK, m.7/1-1).

Ücretlerde, hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi (GVK, m.7/1-3), serbest meslek kazançlarında, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi (GVK, m.7/1-4), gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi (GVK, m.7/1-5), diğer kazanç ve iratlarda, bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi (GVK, m.7/1-7) durumunda kazanç Türkiye'de elde edilmiş sayılır. "*Değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı*

[441] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2016**, Cilt:1 (Gelir Vergisi Kanunu), s.191.

memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır." (GVK, m.7/2).

Serbest meslek kazancında değerlendirme Türkiye dışında olsa da serbest meslek faaliyeti Türkiye'de icra edildiği durumda kazanç Türkiye'de elde edilmiş sayılacaktır. Örneğin bir mühendisin Türkiye'de yaptığı projenin bedeli yabancı bir kuruluştan alınmış olsa da değerlendirme şartı ortaya çıkmadan da kazanç Türkiye'de elde edilmiş sayılır[442].

Yurtdışında ikamet eden kimseler tarafından sahip olunan telif ve patent haklarının Türkiye'de kiralanması yani bu hakların Türkiye'de kullanılması veya değerlendirilmesi durumunda bu kişiler tarafından Türkiye kaynaklı elde edilen gayrimenkul sermaye iradı söz konusu olacaktır[443]. GVK m.86/2'ye göre, dar mükellefler tarafından Türkiye'de elde edilen gayrimenkul sermaye iratları tevkif sureti ile vergilendirilmişse bu gelirler için dar mükellef gerçek kişilerin yıllık beyanname vermelerine gerek bulunmamaktadır. GVK m.94/5'e göre GVK m.70'te yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Dolayısıyla dar mükellef gerçek kişilere telif ve patent haklarının kiralanması karşılığında yapılacak ödemeler üzerinden vergi anlaşmasının bulunmadığı durumlarda %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

GVK m.94/4'e göre, dar mükellefiyete tâbi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemeler üzerinden %20 oranında tevkifat yapılacaktır. Sözü edilen kişilerin gelirlerinin yalnızca telif ve patent haklarının satışından ibaret olması ve tamamından vergi kesilmesi kaydıyla, bu gelirler için münferit beyanname verilmesi serbestisi bulunmaktadır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının olmadığı durumlarda dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerce telif ve patent haklarının satışından elde edilen kazançlar bu madde uyarınca yapılacak gelir vergisi tevkifatı suretiyle

[442] Özbalcı, **Gelir Vergisi ...**, s.118.

[443] Levent Başak, "2009 Takvim Yılında Dar Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişilerce Telif Ve Patent Haklarından Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 75, (Mart 2010), www.lebibyalkin.com.tr (20.09.2016).

vergilendirilecektir[444]. Telif ve patent haklarının satışında tevkif sureti ile vergilendirme esasının benimsemesinin mantığı vergi güvenliğindir[445].

Dar mükellef gerçek kişiler tarafından gayrimaddi hakları konu alan serbest meslek faaliyeti icra edilerek serbest meslek kazancı, gayrimaddi haklar kiralanarak gayrimenkul sermaye iradı, gayrimaddi haklar satılarak değer artış kazancı elde edebilir[446]. Dar mükelleflerin elde ettiği kazancın gayrimenkul sermaye iradı veya serbest meslek kazancı olduğu durumlarda GVK m.94 uyarınca kaynakta tevkifat yapılması suretiyle vergilendirilecektir. Ticari kazanç değerlendirmesinde bu kazançların Türkiye'de vergilendirilip vergilendirilmeyeceği dar mükellefin Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisinin varlığına ve bu kazancın o işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilip edilmediğine bağlıdır.

Dar mükellef gerçek kişilerin GVK m.18'deki istisnadan yararlanan serbest meslek kazançları GVK m.94/2-a bendine göre %17 oranında, istisnadan yararlanamayan serbest meslek kazançları içinse yine aynı maddenin 2/b bendine göre %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır. Dar mükellef müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bilgisayar programcısı ve bestekarların yine GVK m.18'de belirtilen eserlerinin satışı veya eser üzerindeki hakların devir ve temlik edilmesi veya maddede belirtilen diğer şekillerde değerlendirilmesi suretiyle elde ettikleri kazançlar telif ve patent kazançları istisnasından faydalanırlar[447].

Dar mükellefiyette münferit beyannamenin düzenlendiği GVK m.101'e göre, geliri telif ve patent haklarının satışından ibaret olan ve tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödemiş bulunan dar mükellefiyete tabi kimselerin bu gelirleri için münferit beyanname vermeleri ihtiyaridir. Buna göre dar mükellef gerçek kişilere telif ve patent haklarının satışı durumunda yapılan ödemelerden GVK m.94/4'e göre gelir vergisi tevkifatı yapılması halinde bu gelirler için mükelleflerin münferit beyanname vermeleri ihtiyaridir. Ancak bu gelirler üzerinden herhangi bir suretle gelir vergisi

[444] Levent Başak, "2009 Takvim Yılında Dar Mükellefiyete …"
[445] Levent Başak, "2009 Takvim Yılında Dar Mükellefiyete …"
[446] Musa Yıldırım, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 301, (Ekim 2013), s.35.
[447] Türkay, "Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazancı İstisnası Uygulaması-I".

tevkifatı yapılmamışsa GVK m.101'e göre bu gelirlerin münferit beyanname ile beyanı gerekir.

GVK m.101'e göre, dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar; menkul malların ve *hakların* elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı (2. bent), *arızi olarak serbest meslek faaliyetleri* dolayısıyla elde edilen kazançlar, faaliyetin yapıldığı (4. bent) yerin vergi dairesine münferit beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Bu kazanç ve iratlardan serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olanların beyannamelerinin bu faaliyetlerin sona erdiği, bu kazanç dışındaki diğer kazanç ve iratlarla ilgili beyannamelerin ise bu kazanç ve iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Münferit beyanname verecek mükelleflerin Türkiye'de yıllık beyanname ile beyanı gereken bir kazanç veya iradının bulunması halinde GVK m.101'de belirtilen ve münferit beyanname ile beyan edilmesi gereken kazanç ve iratlar da yıllık beyannameye dahil edilmek suretiyle vergilendirilecektir.

4. FİKRİ MÜLKİYET HAKLARININ KURUMLAR VERGİSİ KAPSAMINDA VERGİLENDİRİLMESİ

Kurumlar tarafından, fikri mülkiyet haklarının kiralanması veya elden çıkarılması durumunda edilen kazançlar kurumlar vergisi kapsamına girmektedir. Bu bölümde, fikri mülkiyet hakları dolayısıyla kurumlar tarafından elde edilen gelirlerin vergisel durumu açıklanmıştır. Bu açıklamalar tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet ayrımı çerçevesinde yapılmıştır.

Vergi mevzuatında fikri mülkiyet haklarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler toplu bir şekilde bulunmamakta, bazı haklar müstakil olarak ismen zikredilmek suretiyle vergilendirme hükümleri belirlenmektedir. Öte yandan, fikri mülkiyet haklarının vergi mevzuatındaki görünümünün gayrimaddi haklar olduğu söylenebilir. Özellikle kurumlar vergisi ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında vergilendirme hükümleri gayrimaddi hak kavramı üzerine kurulmuştur. Ancak, gayrimaddi hak terimi fikri mülkiyet haklarını da içine alan daha geniş kapsamlı bir terimdir. Bu çalışmada, bazı yerlerde doğrudan fikri mülkiyet haklarının ve hatta gerekmesi durumunda münhasıran bir hakkın vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar yapılmış olmakla birlikte açıklamalar genellikle gayrimaddi haklar çerçevesinde yapılmıştır.

4.1 Tam Mükellef Kurumlar Tarafından Elde Edilen Gelirler

KVK m.1'de verginin konusunun kurum kazancı olduğu belirtilmiş ve vergi mükellefi olan kurumlar sayılmak suretiyle belirlenmiştir. KVK m.3'te yer alan, "*Kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.*" hükmüyle tam mükellefiyet belirlenmiştir. Tam mükellefiyet için belirleyici unsur kanuni veya iş merkezinin birisinin Türkiye'de bulunmasıdır. KVK m.6'da ise, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, GVK'nin ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla kurumlar tarafından elde edilen gelirler, gelir vergisindeki gelir türü ayrımına bakılmaksızın ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir. Kurumlar telif hakkı, patent, marka, faydalı model ve endüstriyel tasarım gibi fikri ve sınai hakların sahibi olabilirler. Kurumlar, gerçek kişi olmadıklarından dolayı müellif, mütercim, heykeltraş, hattat, ressam, besteci ve bunların kanuni mirasçısı durumunda olamayacağı için elde edecekleri kazanç da serbest meslek kazancı olarak değerlendirilemez[448]. Bu anlamda, tam mükellef kurumların fikri mülkiyet haklarının satışı, kiralaması veya başka herhangi bir surette değerlendirilmesi dolayısıyla elde ettikleri gelirler genel hükümler çerçevesinde ticari kazanç (kurum kazancı) olarak vergilendirilecektir[449]. Bir kurumun fikri mülkiyet haklarından elde ettiği kazancın niteliğine ilişkin bir tereddüt bulunmamaktadır.

4.2 Ar-Ge Faaliyetleri ve Sınai Mülkiyet Hakları İstisnası

4.2.1 Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergisel Düzenlemeler

Ar-ge faaliyetlerine yönelik teşvik düzenlemeleri üç farklı kanunda yer almaktadır. Birincisi, KVK m.10/1-a'da düzenlenen ar-ge indirimi olup, buna göre, yapılan ar-ge harcamasının %100'ü kurum kazancından indirim konusu yapılabilmekteydi. Bu düzenleme 6728 sayılı kanunla 09.08.2016 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır. Böylelikle konuyla ilgili düzenleme sayısı ikiye düşmüştür. İkinci düzenleme, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'da[450] yer alan düzenlemedir. Bu düzenleme ile sağlanan teşvikler ana hatlarıyla, %100 ar-ge harcaması indirimi, gelir vergisi tevkifat desteği (%80-90), işveren sigorta prim desteği (%50) ve damga vergisi istisnasıdır. Üçüncü düzenleme ise 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda yer alan düzenlemedir. Bu düzeleme ile sağlanan teşvikler ise ana hatlarıyla, gelir ve kurumlar vergisi istisnası,

[448] Duman ve Karyağdı, s.106.

[449] Verilen bir özelgede, "*Yapımlarını üstlendiğiniz sinema filmleri ve televizyon dizilerinin gösterim haklarının belirli bir süreye bağlı olarak satışı işleminin, kiralama olarak değerlendirilmesi, söz konusu satış işlemi karşılığında peşin olarak tahsil edilen bedellerin ise tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri çerçevesinde ilgili olduğu dönem kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.*" açıklamalarına yer verilmiştir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.03.2015 tarihli ve 62030549-125[6-2014/153]-473 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[450] 28.02.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete

işveren sigorta prim desteği (%50), damga vergisi ve katma değer vergisi istisnasıdır. Mükellefler bu üç düzenlemeden ancak birini seçebilirler.

Ar-ge faaliyetlerine yönelik teşvikler genel hatlarıyla bu şekildedir. Bu teşvikler, yapılan ar-ge harcamasını veya ar-ge faaliyetinden elde edilen kazançları esas almaktadır. Ar-ge tabanlı şirketlerin, yaptıkları harcamaları karşılayabilmeleri ve sonraki ar-ge faaliyetlerine devam etmelerine imkan sağlayacak bir kar elde edebilmeleri için, rekabetten uzak kalacakları makul bir süreye sahip olmaları büyük önem taşımaktadır[451].

4.2.2 Sınai Mülkiyet Hakları İstisnası

Ar-ge faaliyetlerine yönelik daha somut bir düzenleme KVK'ye 19.02.2014 tarihinde eklenen "sınai mülkiyet haklarında istisna" başlıklı 5/B maddesidir. Bu istisna, buluşları yani patent ve faydalı modelleri teşvik etmeye yöneliktir. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bu istisnadan faydalanabilirler.

Bu istisna Avrupa Birliği'nin 2000 Lizbon stratejisi ile uyumlu olarak Belçika, Fransa, Hollanda, Lüksemburg ve Macaristan gibi Avrupa Birliği üyesi ülkelerin uyguladıkları fikri mülkiyet haklarını teşvike dayanan vergi mevzuatı değişiklikleri ile uyumlu olup, bu konuda yapılan en güncel uygulama Birleşik Krallık tarafından uygulanan Patent Kutusu (*Patent Box*) vergi rejimidir[452]. Ticarileşmiş sınai mülkiyet haklarından elde edilen kazançlara vergi teşviki getiren bu uygulamalar, *patent box*, *innovation box*, ve *license box* gibi çeşitli şekillerde adlandırılmaktadır[453]. Bu düzenlemenin diğer ülke uygulamalarında (ve mevzuatımızda yer alan ar-ge teşviklerinden) en önemli farkı, ar-ge harcamalarının başlangıcını değil sonucunu, yani ortaya çıkan buluşun ticarileştirilmesi sonucunda elde edilen gelirlerin vergi dışı tutularak teşvik edilmesidir[454]. KVK m.5/B'de yer alan sınai mülkiyet haklarına ilişkin düzenlemenin amacı; teknoloji yatırımlarının artırılması, bunların yurt dışına transfer

[451] Ömer Keskin, "Özel Önem Arz Eden Bir Konu: İlaç-Patent İlişkisi (İlaç Patentleri ve Lisans Sözleşmeleri)", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 266, Ekim 2003, www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

[452] Halil Çağdaş Baran ve Hakan Gürsoy, "Kurumlar Vergisi Kanunu 5/B Maddesi: Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 407, (Temmuz 2015), s.61.

[453] Hasan Aykın, "Ticarileşmiş Sınai Mülkiyet Haklarından Elde Edilen Kazançlar İçin Yeni Vergisel Teşvik: "Patent Box" Rejimi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 312, (Eylül 2014), s.76.

[454] Baran ve Gürsoy, s.61.

edilebilmesinin teşvik edilerek ülkenin bu alandaki katma değerinin ve uluslararası rekabet gücünün artırılması ve sınai mülkiyet haklarının ticarileştirilmesinin teşvik edilmesidir[455]. Patent box sistemi yenilikçiliği teşvik etmeye, yüksek ücretli istihdam oluşturmaya ve ülkenin uyguladığı kurumlar vergisini uluslararası alanda daha rekabetçi hale getirmeye yönelik önemli bir vergi politikası aracı olarak değerlendirilmektedir[456].

4.2.2.1 İstisnanın Kapsamı

İstisnanın kapsamı KVK m.5/B/1'de[457] düzenlenmiştir. Buna göre, Türkiye'de gerçekleştirilen ar-ge, yenilik ve yazılım faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan buluşların kiralanması, devri, satışı, seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları dolayısıyla ortaya çıkan kazançlar ile Türkiye'de üretim sürecinde kullanılması sonucu elde edilen ürünlerin satış kazancının patent/faydalı modele isabet eden kazanç kısmının %50'si istisnadır. Uygulamaya ilişkin ayrıntılı açıklama ve düzenlemeler 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin[458] (KVKGT) 5.14 bölümünde yer almaktadır.

Kiralama, patent veya faydalı model belgesine konu buluşun yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere inhisari veya inhisari olmayan lisans sözleşmesiyle belirli bir süre için kiralanmasını ifade etmektedir. (KVKGT, 5.14.1).

Sınai mülkiyet istisnasına uygulanan üst sınırın (elde edilen kazanca uygulanacak istisna oranının) %50 olarak belirlenmiş olması istisnanın getiriliş amacına uygun olmadığı ve bu oranın daha yüksek olması gerektiği yönünde görüşler

---

[455] Birgül Dikmen, "Sınai Mülkiyet Haklarında Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi İstisnası Uygulamasında Son Durum", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 426, (Şubat 2017), s.7.

[456] Aykın, s.76.

[457] KVK m.5/B/1: "*(1) Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;*

a) Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,

b) Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,

c) Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edilen kazançların,

ç) Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının,

% 50'si kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisna, buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar için de uygulanır."

[458] 03.04.2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmi Gazete.

bulunmaktadır[459]. Öte yandan, marka ve endüstriyel tasarımların madde kapsamına alınmaması bir eksikliktir[460]. Yaratıcı fikre dayalı olan endüstriyel tasarımlar ve entegre devre topografyalarının da bu istisna kapsamına alınması istisnanın getiriliş amacı bakımından uygun olacaktır.

KVK m.5/B'de yer alan istisna, gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır. (KVK, m.5/B/4). İstisna şartlarının sağlanması kaydıyla, gerçek veya tüzel kişilerin tam veya dar mükellef olmasının istisna uygulanmasında bir farkı yoktur. Bir işyerinde çalışan kişi buluş yaptığında işverenin tam hak talep etmesi durumunda patent işveren adına çıkacağı için KVK m.5/B'de yer alan sınai mülkiyet hakları istisnasından işveren yararlanacak, eğer buluş serbest buluş ise patent çalışan adına çıkacağı için istisnadan çalışan yararlanacaktır[461].

Dar mükellef kurumlar, Türkiye'de gerçekleştirdikleri araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşları için patent veya faydalı model belgesi almaları halinde, bu buluşlarından elde edecekleri kazanç ve iratları için istisna hükümlerinden faydalanabilirler. (KVKGT, 5.14.2). İstisnadan yararlanmak için temel şart söz konusu buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye'de gerçekleştirilmiş olmasıdır. Bu nedenle yurt dışında gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlar için Türkiye'de Türk Patent Enstitüsü (Türk Patent ve Marka Kurumu) tarafından tescil edilmiş patent veya faydalı model belgesi alınmış olsa dahi istisna uygulamasından yararlanılamaz. (KVKGT, 5.14.3.1). TPE tarafından patent veya faydalı model belgesi verilmiş ancak yurt dışında gerçekleştirilmiş olan buluşlar istisna kapsamında olmayacaktır[462].

---

[459] Adil Nas, "Sınai Mülkiyet Haklarından Patent ve Faydalı Modellere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/B Maddesine Göre Sağlanan Vergisel Teşvikler-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 281, (Mayıs 2016), www.yaklasim.com (20.09.2016).

[460] Adil Nas, "Sınai Mülkiyet Haklarından Patent ve Faydalı Modellere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/B Maddesine Göre Sağlanan Vergisel Teşvikler-II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 282, (Haziran 2016), www.yaklasim.com (20.09.2016).

[461] Cenk Murat Arslan, "Kurumlar Vergisi Kanununa Eklenen 5/B Maddesiyle Getirilen Yeni Bir İstisna: Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 392, (Nisan 2014), s.17.

[462] Gökhan Demirli, "Sınai Mülkiyet Hakları İstisnası", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 406, (Haziran 2015), s.151.

4.2.2.2 İstisna Şartları

KVK m.5/B'ye göre, "*(2) İstisnanın uygulanabilmesi için;*

a) İstisna uygulamasına konu buluşun, 24/6/1995 tarihli ve 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname[463] *kapsamında patent veya faydalı model belgesi verilerek koruma altına alınan buluşlar arasında yer alması ve buluşa ilişkin incelemeli sistem ile patent veya araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması,*

b) İstisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin, 551 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2 nci maddesinde[464] *belirtilen nitelikleri taşıması ve bu kişilerin patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisini haiz bulunması şartıyla, patent veya faydalı model belgesinin sahibi ya da patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olması, gerekmektedir.*"

Sınai MK'de korumadan faydalanabilecek kişiler, "*a) Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları, b) Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde yerleşim yeri olan veya sınai ya da ticari faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişiler, c) Paris Sözleşmesi veya 15/4/1994 tarihli Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşması hükümleri dahilinde başvuru hakkına sahip kişiler, ç) Karşılıklılık ilkesi uyarınca, Türkiye Cumhuriyeti uyruğundaki kişilere sınai mülkiyet hakkı koruması sağlayan devletlerin uyruğundaki kişiler*" şeklinde sıralanmıştır. (Sınai MK, m.3).

Patent veya faydalı model belgesine ilişkin lisans ise inhisari lisans veya inhisari olmayan lisans şeklinde verilebilmektedir. Patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olunması, lisans verenin kendisinin patentli veya faydalı model belgeli buluşu kullanamadığı inhisari lisans verilmesi halini ifade etmektedir. Ayrıca, lisans sözleşmesinde inhisari lisans sahibine patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisinin de tanınmış olması şarttır. (KVKGT,

[463] KVK m.5/B'de atıflar 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'ye yapılmıştır. Ancak daha önce de belirtildiği üzere bu KHK, 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu ile yürürlükten kaldırılmış ve patente ilişkin konular bu kanunda tekrar düzenlenmiştir.

[464] 551 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2. maddesi, Sınai Mülkiyet Kanunu'nda m.3'e karşılık gelmektedir.

5.14.3.3.2). Patent verilemeyecek konular arasında yer alan bilgisayar yazılımlarından sağlanan kazançla ilgili olarak KVK m.5/B kapsamında istisna uygulaması söz konusu değildir[465].

"*(3) İstisna uygulamasına patent veya faydalı model belgesinin verildiği tarihten itibaren başlanır ve ilgili patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla bu istisnadan yararlanılabilir. Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı, ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edilir.*" (KVK, m5/B/3). Patentli veya faydalı model belgeli buluşunu üretim sürecinde kullanan mükelleflerin tercih etmeleri halinde, ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarının patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmını, maliyet unsurlarını dikkate alarak ayrıştırmaları mümkündür. İstisna, bir kazanç istisnası olduğu için, istisna konusu işlemle ilgili kazancın diğer faaliyetlerden ayrı olarak ve bağımsız şekilde belirlenmesi gerekir[466].

Bu uygulamaya ilişkin olarak KVKGT'de yer alan bir **örnek** şu şekildedir (KVKGT, 5.14.4.2.1): (T) A.Ş.'nin patentle korunan buluşunu üretim sürecinde kullanarak 2017 yılında ürettiği beyaz eşyaların toplam üretim maliyeti 20.000.000 TL'dir. Bu mamullerin toplam maliyetinin 2.000.000 TL'lik kısmını patentle korunan buluşun üretim sürecinde kullanılması nedeniyle katlanılan maliyetler oluşturmaktadır. Bu beyaz eşyaların satışından 2017 yılında 3.000.000 TL kazanç elde edilmiştir. Buna göre, elde edilen bu kazancın, üretimde kullanılan ve patentle korunan buluşa atfedilebilecek kısmı [3.000.000x (2.000.000/20.000.000)=] 300.000 TL olup bu kazancının %50'lik kısmı olan (300.000x%50=) 150.000 TL istisna uygulamasında dikkate alınabilecektir.

İstisna süresi ile ilgili olarak burada bir hususa dikkat edilmesi gerekmektedir. Koruma süresi, istisna uygulamasında üst sınır olarak düzenlenmiştir. 551 sayılı KHK m.72'de koruma süresi, incelemeli patent için 20 yıl, incelemesiz patent için 7 yıl olarak belirlenmiştir. Ancak, Sınai Mülkiyet Kanunu m.101'de koruma süresi, patent türü için

[465] Nihat Uzunoğlu, "Sınai Mülkiyet Haklarında Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi İstisnası", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 393, (Mayıs 2014), s.8.
[466] Uzunoğlu, "Sınai Mülkiyet Haklarında …", s.8.

ayrım yapılmaksızın 20 yıl olarak belirlenmiştir. Faydalı model için koruma süresi ise 10 yıl olup herhangi bir değişikliğe uğramamıştır. KVK m.5/B'de, istisnadan incelemeli patentlerin faydalanabileceği hükme bağlanmıştır. İncelemesiz patentler bu istisnadan faydalanamayacaktır. Bu nedenle, patentlerin koruma süresine ilişkin olarak Sınai MK ile yapılan bu değişikliğin istisna uygulamasına bir etkisi bulunmamaktadır.

"*(5) İstisna uygulamasının kesinti suretiyle alınan vergilere şümulü yoktur. Ancak, bu madde kapsamında istisnadan yararlanılan serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi % 50 oranında indirimli uygulanır. Kazanç ve iradı kesinti yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi gerekmeyen mükellefler için indirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanır.*" (KVK, m5/B/5). Beyanname veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri patent veya faydalı model belgesinin koruma süresince istisnadan yararlanabilmelerine rağmen, beyanname vermeyen mükellefler için istisna süresi 5 yıl ile sınırlıdır[467].

"*(6) Bu madde kapsamında istisna uygulamasından yararlanan mükellefler, 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında yer alan istisna uygulamasından ayrıca yararlanamaz.*" (KVK, m5/B/6). Mükelleflerin, araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerine ilişkin harcamalarının KVK m.10/1-a kapsamında veya 5746 sayılı Kanun m.3 kapsamında ar-ge indirimine konu edilmiş olması, bu faaliyetleri sonucu ortaya çıkan buluşlarından sağlanan kazançlar nedeniyle KVK m.5/B'de düzenlenen istisna uygulamasından yararlanmalarına engel teşkil etmez. (KVKGT, 5.14.5.5).

İstisna uygulamasına ilişkin olarak KVKGT'de yer alan bir **örnek** şu şekildedir (KVKGT, 5.14.4.2): (Bilge) A.Ş.'nin 06.05.2013 tarihili başvurusuna konu buluşuna ilişkin patent 06.07.2015 tarihinde tescil edilmiştir. Bu patentten doğan tüm haklar 20.09.2016 tarihinde 5.000.000 TL'ye (C) A.Ş.'ye satılmış ve bu satıştan 4.000.000 TL kar elde edilmiştir. (C) A.Ş. bu patentin kullanım haklarını, 02.01.2017 tarihinde iki yıl süre ile (E) A.Ş.'ye inhisari lisans sözleşmesiyle vererek 2017 hesap döneminde 1.000.000 TL, 2018 hesap döneminde ise 500.000 TL kazanç elde etmiştir. Öte yandan,

[467] Arslan, s.20.

(E) A.Ş. bu patente konu buluşu seri üretime tabi tutarak 2017 hesap döneminde 2.000.000 TL, 2018 hesap döneminde ise 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre; -(Bilge) A.Ş.'nin satış kazancının yarısı (4.000.000x%50=) 2.000.000 TL olup bu tutarın tamamı istisnadan faydalanabilir. - (C) A.Ş. 2017 hesap dönemi için (1.000.000x%50=) 500.000 TL, 2018 hesap dönemi için (500.000x%50=) 250.000 TL tutarında istisnadan faydalanabilir. - (E) A.Ş. 2017 hesap dönemi için (2.000.000x%50=) 1.000.000 TL, 2018 hesap dönemi için (1.000.000x%50=) 500.000 TL tutarında istisnadan faydalanabilir.

Araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin bir kısmının yurt dışında yapılması veya yurt dışındaki gerçek kişiler ile kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek, danışmanlık hizmeti ve diğer hizmetler alınması veya bunlara analiz yaptırılması gibi durumlarda, ar-ge ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin sadece Türkiye'de gerçekleştirilen kısmına isabet eden tutar istisnadan yararlanılabilir. (KVKGT, 5.14.5.3).

4.3 Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Elde Edilen Gelirler

4.3.1 Dar Mükellefiyette Vergilendirme Esasları

KVK m.3/2'de dar mükellefiyet tanımlanmış olup, KVK m.1'de sayılan kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Kanuni merkez, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkez (KVK m.3/5) olarak; iş merkezi ise iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez (KVK m.3/6) olarak tanımlanmıştır.

KVK m.3/3'de dar mükellefiyette kurum kazancı kapsamına giren kazanç ve iratlar açıklanmıştır. Tam mükellefler açısından elde edilen kazançların tamamı ticari kazanç olarak değerlendirilirken dar mükellefler açısından elde edilen kazançlar açısından elde edilen kazancın kaynağına göre ayrım yapılmak suretiyle vergilendirme yoluna gidilmiştir. Buna göre, VUK hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya

daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar dar mükellefler tarafından elde edilmiş **ticari kazanç** olarak değerlendirilmiştir. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır. Öte yandan, dar mükellefler tarafından Türkiye'de elde edilen **serbest meslek kazançları**, taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de **kiralanmasından** elde edilen iratlar ve Türkiye'de elde edilen **diğer kazanç ve iratların** kurumlar vergisi kapsamında olduğu belirtilmiştir. Burada belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında, GVK'nin ilgili hükümleri uygulanacaktır. (KVK, m.3/4). KVK m.3'te dar mükelleflerin elde edeceği gelirler içerisinde ücret bulunmamaktadır. Yurtdışındaki bir firmadan bir veya birden fazla yazılımcının kiralanıp kendi emir ve talimatları doğrultusunda işyerinin bir personeli gibi çalıştırıp ihtiyaç duyulan yazılımın yaptırılması durumunda yurtdışı firmanın elde ettiği kazanç serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir[468].

KVK m.22/2'ye göre, dar mükellefiyete tabi kurumların ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, GVK'nin bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edilir. Dar mükellef kurumların, telif haklarını kiralamaları karşılığında elde ettiği kazançlar için KVK m.22/2 kapsamında gayrimenkul sermaye iradının tespitine ilişkin hükümler uygulanacaktır. KVK m.25/4'e göre, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, kurumun Türkiye'deki iş yerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verilir.

Dar mükelleflerin elde ettikleri bazı kazançlar için özel beyan verilme zamanı belli edilmiştir. KVK m.26'ya göre, dar mükellefiyete tabi olan yabancı kurumların vergiye tabi kazancının GVK'de yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temliki

[468] Ahmet Ozan Erdoğan, "Yurt Dışı Yazılım Alımlarının Vergilendirilmesinde Son Durum", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 212, (Ağustos 2010), www.yaklasim.com (20.09.2016).

karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de kurum adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren 15 gün içinde vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır. Bu hüküm sadece diğer kazanç ve iratlar kapsamında yer alan gelir unsurları için geçerlidir. Maddedeki parantez içi hükme göre, fikri mülkiyet haklarının *satışı, devir ve temliki* karşılığında alınan bedeller bu kapsamda değildir. Bu haklardan kiralama veya başka sair surette değerlendirme karşılığında elde edilen kazançlar bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Zira diğer kazanç ve iratlar kapsamında yer alan işlemler tek seferlik, sürekliliği olmayan işlemlerdir. Dolayısıyla, kiralama gibi süreklilik gösteren faaliyetler bu çerçeveye dahil değildir.

KVK m.30/9'a göre, ticari ve zirai kazançlar hariç olmak üzere bu maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için KVK m.24 ve 26'ya göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesi ihtiyaridir. Gayrimaddi mallardan elde edilen gayrimenkul sermaye iradı veya değer artış kazançlarının safi tutarının sağlıklı bir şekilde tespiti oldukça zor ve iade işlemlerinin bu açıdan sorunlu olması dolayısıyla, dar mükelleflerin tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan gayrimaddi hak gelirlerinin hiçbir şekilde beyana tabi tutulmaması gerektiği yönünde görüşler bulunmaktadır[469].

Yukarıda yapılan açıklamalar ve KVK m.30/9 hükmü bir arada değerlendirildiğinde dar mükelleflerin ticari ve zirai faaliyetten elde ettikleri kazançlar için yıllık beyanname, bunun dışında bazı diğer kazanç ve irat unsurları (KVK, m.26) için özel beyanname vermelerinin zorunlu olduğu, bunlar dışında kalan ve tevkifata tabi olan kazançlar için beyanname vermelerinin ihtiyari olduğu görülmektedir. Dar mükellef kurum, örneğin sadece telif hakkı satış kazancı elde etmesi durumunda bu kazanç KVK m.30'a göre tevkifat suretiyle vergilendirilecek, ancak mükellef isterse bu kazanç için yıllık beyanname verebilecektir[470]. Bunun yanında, dar mükellef kurum

[469] Hamit Sarı, **Ulusal Mevzuat ve OECD Model Anlaşması Çerçevesinde Dar Mükellefiyet Esasında Gayrimaddi Hakların Satış, Devir, Temlik ve Kiralanmasından Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi**, İstanbul: Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 2004, s.152.

[470] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2016**, Cilt:2 (Kurumlar Vergisi Kanunu), İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2016, s.384.

yıllık veya özel beyanname veriyorsa KVK m.30 kapsamındaki gelirini bu beyannamelere dahil etme konusunda serbesttir[471]. Ancak, KVK m.30/9'a göre, tevkifata tabi olan bazı gelirler, başka gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi durumunda bu beyannameye dahil edilmek zorundadır.

Sonuç olarak, dar mükellefiyette, vergilendirme ticari ve zirai kazançlar hariç, genel olarak vergi kesintisi yöntemine dayanmakta ve belirli istisnalar dışında çoğu zaman bu yöntem nihai vergilendirme olmaktadır[472]. Bu nedenle dar mükellef kurumlarda elde edilen kazançların yıllık veya özel beyanname ile beyanı belirli sayıda gelir unsuru için uygulanmaktadır.

Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde dikkat çeken bir durum serbest meslek kazançları ile gayrımaddi hakların bazen net bir şekilde ayrıştırılamamasıdır. Gayrimaddi hakların tanımlanmasında telif haklarının müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanması, satışı, devir veya temliki işlemleri çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında gayrimaddi haklardan elde edilen gelirler olarak, iç hukukta ise bu unsurlar serbest meslek kazancı olarak değerlendirildiğinden dolayı gayrimaddi haklardan elde edilen gelirler ile serbest meslek kazancı birbirine karıştırılmaktadır[473]. Söz konusu gelir unsurlarının karıştırılmasına sebep olan bir diğer husus, alınan hizmetin niteliğinin serbest meslek faaliyeti mi yoksa bu hizmet sonucunda oluşan bir hakkın kiralanması veya satışı mı olduğunun tespitidir[474]. Örneğin; verilen sipariş üzerine çalışan fotoğrafçı dar mükellef gerçek kişiden alınan fotoğraf çekim hizmetinin alınması, çekilmiş olan fotoğrafın belirli bir süre kullanım hakkının alınması ve bu fotoğrafın telifinin tamamen satın alınması farklı gelir unsurları olarak ortaya çıkmaktadır[475].

---

[471] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2016**, Cilt:2 (Kurumlar Vergisi Kanunu), s.384.

[472] Tahir Erdem, "Dar Mükellef Kurumlarda İhtiyari Beyan", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 146, (Şubat 2016), www.lebibyalkin.com.tr (20.09.2016).

[473] Abdullah Altınörs, **Dar Mükellefiyette Serbest Meslek Kazancı, Gayrimenkul Sermaye İradı ve Gayrimaddi Haklardan Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz**, İstanbul: Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 2010, s.99.

[474] Altınörs, s.99.

[475] Altınörs, s.100.

4.3.2 Dar Mükellefiyette Tevkifat Uygulaması

4.3.2.1 Genel Hükümler

Dar mükellefler tarafından ticari ve zirai faaliyetten elde edilen kazançlar dışında kalan kazançlar için esas vergilendirme şekli tevkifat yoluyla vergilendirmedir. Fikri mülkiyet hakları, değerlendirme şekline göre serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı veya diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilebilmektedir. Bu üç tip gelir unsurunda da esas vergilendirme usulü tevkifattır. Bir Danıştay kararında da belirtildiği üzere[476], "*kaynakta vergileme bakımından kazanç unsurunun elde eden yönünden niteliği değil fakat yapısına göre hangi gelir grubuna girdiği önem taşır.*" Dar mükellefiyette tevkifat uygulaması KVK m.30'da düzenlenmiştir. Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen kazançların vergilendirilmesinde, öncelikle elde edilen kazancın türünün tespit edilmesi gerekir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerinin uygulanmasında kazancın iç mevzuat bakımından GVK ve KVK'de yer alan türüne değil, vergi anlaşmasında yer alan tanımına öncelikle bakılması gereğidir[477].

KVK m.30/1'e göre, dar mükellefiyete tabi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından (%15 oranında) kurumlar vergisi kesintisi yapılır. Kanunda genel oran %15 olarak belirlenmiştir. KVK m.30/8 ile Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye istinaden her bir kazanç veya işlem için farklı oranlar belirlenmiştir. Fikri mülkiyet haklarıyla ilgili gelir unsurları itibarıyla güncel tevkifat oranları aşağıdaki gibidir.

- KVK m. 30/1-b: Diğer serbest meslek kazancı ödemeleri (Ücret ödemeleri dahil)- %20,

- KVK m. 30/1-c: Diğer gayrimenkul sermaye iratları- %20,

[476] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu E.1988/158, K.1989/19 sayılı karar, (www.danistay.gov.tr, 10.02.2017).

[477] Kemal Uzun, "Aktif - Pasif Gelir Ayrımı ve Gayrimaddi Hak Bedelleri – Serbest Meslek Kazançları Ayrımının Bu Kapsamda Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 380, (Nisan 2013), s.31.

- KVK m. 30/2: Ticari veya zirai kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temliki karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden- %20.

KVK m.30/2'de yer alan, *ödemelerin, ticari ya da zirai kazancın kapsamına dahil olup olmadığına bakılmaksızın* kesinti yapılacağı ifadesi, dar mükelleflerin net kazançlarının belirlenmesini düzenleyen KVK m.22/1'de düzenlenen ve kazançlarını beyanname üzerinden kurumlar vergisine tabi tutan dar mükelleflere yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılmayacağı ilkesinin bir istisnasını oluşturmaktadır[478]. KVK m.30/2'de yer alan hüküm olmasaydı, bir gayrimaddi hakkın devri halinde bunu devreden yani kendisine ödeme yapılan dar mükellef kurum açısından bir ticari kazanç olup olmadığı, başka bir ifadeyle bu devrin dar mükellef kurumun ticari faaliyetinin bir parçası olarak yapılıp yapılmadığının araştırılması gerekecekti[479]. Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen gayrimaddi hak bedelleri (royalti) pasif nitelikte gelirler olup, gayrimenkul sermaye iratları ile değer artış kazançlarının bir kısmını kapsar[480].

Örneğin, herhangi bir kitle iletişim vasıtasını kullanmak suretiyle Türkiye sınırları dahilinde yabancı bir televizyon dizisinin yayınlama hakkını alan yayın kuruluşu, Türkiye sınırları içerisinde imtiyaz hakkı niteliğinde bir gayrimaddi hak elde etmektedir[481]. Bu gibi yurtdışına telif bedeli olarak ödenen tutarlar KVK m.30/2 kapsamında tevkifata tabidir.

Hesaben ödeme deyimi, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. (KVK m.30/10). Yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi

---

[478] Erdoğan Öcal, "Dar Mükelleflere Ödenen Bilgisayar Yazılım Bedellerinin Tevkifat Sorunu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 197, (Mayıs 2009), www.yaklasim.com (20.09.2016).

[479] Ertuğrul Akçaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedelinin Tespiti", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:223, (Temmuz 2011), www.yaklasim.com (20.09.2016).

[480] Uzun, s.30.

[481] Tugay Manav, "Türkiye'de Yayınlanan Yabancı Dizilerin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 142, (Ekim 2015), www.lebibyalkin.com.tr (20.09.2016).

halinde vergi kesintisi, fiilen ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır. (KVK m. 30/11). Yapılan net ödemelerin brütleştirilmek suretiyle tevkifata tabi tutulması gerekmektedir. Tevkifat yapılabilmesi için ödemenin fiilen yapılması şart olmayıp, tevkifata tabi hasılatın yabancı kurum cari hesabına alacak kaydedilmesi yeterlidir[482]. Konuyla ilgili bir Danıştay kararında[483]; "*bir A.B.D. şirketi ile bir Fransız şirketi arasında imzalanan ve amacı uydu aracılığıyla yapılan yayınlarda kullanılacak programların gösterim hakkını kiralamak olan bir sözleşme dolayısıyla, Türkiye'de kurulan Fransız şirketine Türkiye'den reklam temin eden ... Anonim Şirketinin bu sözleşme uyarınca dar mükellef kurumun temsilcisi sıfatıyla ödenen kira bedellerinden tevkifat yapma zorunluluğundan söz etmek mümkün bulunmamaktadır.*" açıklamalarına yer verilmiştir.

4.3.2.2 Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler

Daha önce de belirtildiği üzere dar mükellef kurumların vergilendirilmesi ve özellikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki düzenlemeler gayrimaddi hak bedelleri (*royalti*) üzerine kurulmuştur. Uygulamada daha ziyade bu hakların belirli bir süre kullanım hakkı (kiralanması) karşılığında yapılan ödemeler öne çıkmaktadır. Bu ödemeler royalti ödemeleri olarak da ifade edilmektedir. *Royalty*, *rodevence*, *lisans ücreti* gibi adlarla ifade edilen ödemeler, telif, imtiyaz, patent, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların ve gizli üretim usullüne ilişkin resim, formül, plan, model ve diğer sırların (know-how) ve sinema filmlerinin gösterme haklarının belli bir süre kullanılması karşılığında hak sahibine yapılan ödemelerdir[484]. Royalti kavramının bazen lisans ile aynı anlamda kullanıldığı, ancak lisansın bir işletme hakkı olduğu, royaltinin ise devralınan bu hak karşılığında ödenen bedeli ifade ettiği yönünde görüş[485] bulunmaktadır.

---

[482] Birgül Dikmen, "Gayrimaddi Hakların Kiralanması Suretiyle Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye'de Elde Edilen Gayrimenkul Sermeye İratlarının Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 351, (Kasım 2010), s.27.

[483] Danıştay 4. Daire E.1998/1279, K.1998/4909 sayılı karar, (www.danistay.gov.tr, 10.02.2017).

[484] Rüştü Erimez, **Gayri Maddi Haklar**, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 1969, s.10.

[485] H. İsa Baydoğan, **İşletmelerde Teknoloji Seçimi Know-How Transferi ve Vergisel Sonuçları**, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 1986, s.61.

İşlem konusu gayrimaddi hakka ilişkin tasarruf şekli (devir, kiralama) yapılacak tevkifatın durumunu etkileyebilmektedir. Verilen bir özelgede[486] konuyla ilgili olarak şu açıklamalara yer verilmiştir: "*gayrimaddi hak satışının gerçek olduğunun ispatı halinde Anlaşma'nın 13 üncü maddesi uygulanacaktır. Bununla birlikte, gayrimaddi hakkın mülkiyeti alıcıya geçmediği sürece, bir başka ifadeyle alıcı, gayrimaddi hakkı süreli veya süresiz olarak istediği kişiye kiralama hakkını devir almadığı durumda gerçek bir hak satışından bahsedilemeyecektir. Gayrimaddi hak satışının gerçek olduğunun ispat edilmemesi veya doğrudan kullanımının ya da kullanım hakkının devredilmesi durumunda, bu ödemeler için Anlaşma'nın 12 nci maddesi hükümleri uygulanacaktır.*"

Dar mükellef kurumların bu kapsamda elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesinde temel vergilendirme yöntemi tevkifattır. Dar mükellef kurumlara, ilgili kazanç ve iratları sağlayanların, gerçek veya tüzel kişi olması, gelir veya kurumlar vergisi karşısındaki durumları ile diğer özellikleri vergi kesintisi yapma mükellefiyetleri yönünden önem arz etmemektedir[487]. Tevkifat oranları KVK m.30'da belirlenmiş olmasına rağmen, ödeme yapılan kişinin mukimi olduğu ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olması halinde yapılacak tevkifatta uygulanacak oran, anlaşma ile belirlenmiş orandır. Bu konuya ilişkin olarak anlaşmalardaki belirlenmiş oranlar kanunda belirlenmiş olan oranlardan daha düşüktür. Anlaşmada yer alan avantajlı oranın uygulanması durumunda dar mükelleflerden mukimlik belgesi alınması gerekmektedir.

Mukimlik belgesine ilişkin açıklamalar, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri-3'te yapılmıştır[488]. Buna göre, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümleri, anlaşmaya taraf ülkelerde mukim olanlara uygulandığı için, anlaşmalardan yararlanmak isteyenlerin, mukim oldukları ülkenin yetkili makamlarından bu ülkede tam mükellef olduklarına dair mukimlik belgesi almaları gerekmektedir. Türkiye'de tam mükellef olan gerçek ve tüzel kişilerin, anlaşmaya taraf

[486] Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.01.2016 tarihli ve 49327596-125[KVK.2014.ÖZ.24]-3 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[487] Dikmen, "Gayrimaddi Hakların Kiralanması Suretiyle…", s.27.

[488] 20.12.2013 tarihli ve ÇVÖA/2013-1 sayılı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri-3.

diğer ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratların ilgili Anlaşma hükümleri çerçevesinde vergilendirilebilmesi için talep ettikleri mukimlik belgesini düzenlemeye yetkili makamlar söz konusu sirküler ile belirlenmiştir. Anlaşmaya taraf diğer ülkede yerleşik (tam mükellef) olanların Türkiye'de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için de kendi ülkelerinin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile birlikte noterce veya bu ülkelerdeki Türk konsolosluklarınca tasdik edilmiş Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümleri uygulanacaktır.

4.3.2.3 Özellik Gösteren Bazı Durumlar

Dar mükelleflere yapılan ödemelere ilişkin tevkifat yapılması konusunda uygulamada çok karşılaşılan bazı durumlar ağırlıklı olarak idare tarafından verilen görüşler ve yargı kararları çerçevesinde aşağıda açıklanmıştır.

Bilgisayar Programları: Günümüzde yurtdışından bilgisayar programı ithalatı çok sık rastlanılan bir durumdur. Bu programların tedarik şekli (özel hazırlatma, paket program alma, satış amaçlı alma, vb) ve alınan programın niteliği yapılacak olan tevkifatı etkilemektedir. İlk başlarda henüz yeni bir konu olması nedeniyle tartışmalara yol açan durum gelinen nokta itibarıyla büyük ölçüde belirlilik kazanmıştır. Birçok özelgeye konu olan bir durum artık standart bir çözüme kavuşturulmuştur. Vergi idaresi yayınladığı bir tamim ile uygulamaya yön vermiştir. Buna göre, yayınlanan tamiminde[489] şu açıklamalar yapılmıştır.

"*- Yurt dışında mukim firmalardan ithal edilen bilgisayar programları üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketicilere*

[489] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.07.2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-2010/4 sayılı Uygulama Tamimi.

satılması veya aynı şekilde işletmede kullanılması halinde yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç ticari kazanç niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

- Yurt dışında mukim firmalardan işletmede kullanmak ve/veya müşterilere satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlatılması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç serbest meslek kazancı niteliği taşıdığından bu kapsamdaki ödemeler üzerinden % 20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

- "Copyright" kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme gibi haklarının satın alınması halinde, şirket tarafından bir gayrimaddi hak elde edilecek olup, yurt dışında mukim firmaya yapılacak söz konusu gayri maddi hak bedeli ödemelerinden % 20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, bilgisayar yazılım ürünlerinin, şirkete CD, disket vb. taşıyıcı medya içerisinde gümrükten ithal edildikten sonra internet üzerinden indirilen şifre ile aktive edilerek iktisap edilmiş olması ya da bilgisayar programının doğrudan doğruya internet üzerinden şifre ile indirilerek iktisap edilmiş olması durumu yurt dışına yapılacak ödemelerin vergilendirilmesinde herhangi bir değişikliğe yol açmayacaktır.

Diğer taraftan, bilgisayar programları ile ilgili olarak alınan internet üzerinden güncelleştirme ve yıllık bakım (garanti) gibi hizmetler karşılığında yapılan ödemeler üzerinden de ilgili oldukları programların satın alınması için yapılan ödemelerin tabi olduğu esaslar çerçevesinde vergi kesintisi yapılacaktır.

Ayrıca, yurt dışındaki firmalara bilgisayar programları ile ilgili olarak vermiş oldukları eğitim hizmetleri karşılığında yapılan ödemeler, serbest meslek kazancı niteliği taşıdığından 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %20 oranında kurumlar vergisi kesintisine tabiidir."

İmal edilen bir sınai ürünün alımı neticesinde sahip olunan mülkiyet, kullanım ve satış hakları dolayısıyla stopaj yapılmaz, ancak aynı ürünleri seri halde üretip satma

hakkı alınırsa bir gayrimaddi hak edinimi ortaya çıkmaktadır[490]. Satmak ya da kullanmak için bir araç veya ilaca sahip olmak ile satmak veya kullanmak amacıyla bir yazılıma sahip olmak aynı şeydir ve bu şekilde satın alınanlar gayrimaddi hak değil bir üründür[491]. Bir aracın tasarımı, bir ilacın formülü, yazılımın kaynak kodu gayrimaddi hak niteliğinde olduğu için bunların satın alınması durumunda bir gayrimaddi hak edinimi söz konusudur[492].

Yurtdışından alınan yazılım lisanslarına ilişkin yapılan ödemeler, arada bir dağıtıcı firma olmadan doğrudan son kullanıcı kurum tarafından yapılması durumunda son kullanıcı kurum, dar mükellef kurumlara ödemeyi yapan konumunda olduğu için KVK m.30'a göre sorumlu sıfatıyla vergi kesintisi yapması gerekir[493]. Bu çerçeveden bakıldığında, yurtdışından alınan yazılım lisansının doğrudan son kullanıcı tarafından değil de, bir dağıtıcı aracılığıyla alınması durumunda olayın gerçek mahiyetinde herhangi bir değişiklik olmadığı halde dağıtıcının yazılım lisansı alım satımını ticari faaliyet kapsamında gerçekleştirmesi nedeniyle kurumlar vergisi kesintisinin ortadan kalkmasının anlamsız olduğu yönünde görüş bulunmaktadır[494].

Yazılıma ilişkin telif hakkının (çoğaltma hakkı) dar mükelleflerden satın alınması karşılığında ödenen bedeller gayrimaddi hak bedeli olarak hem KVK hem de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında tevkifata tabidir[495]. Bilgisayar programını çoğaltma, dağıtma, gösterme gibi hakların, programı aktif hale getirmek için internet aracılığı ile açılış anahtar kodu temin edilmesi gibi bir yöntemle elde edilmesi, işleme konu ödemenin, gayrimaddi hak bedeli niteliğini değiştirmez[496]. Yazılımlara ilişkin yapılan lisans sözleşmesi ile lisansı alan kuruma herhangi bir tasarruf yetkisi verilmemekte, yani mülkiyet karşı tarafa geçmemekte, sadece belli bir bedel karşılığında yazılımların kullanım yetkisi verilmektedir[497]. Dar mükellef kurumun lisansı alan kurum dışında bir başka kuruma da bu izni veremeyeceğine ilişkin bir

[490] Erdoğan, "Yurt Dışı Yazılım …"
[491] Erdoğan, "Yurt Dışı Yazılım ..."
[492] Erdoğan, "Yurt Dışı Yazılım..."
[493] Belge, s.106.
[494] Belge, s.107.
[495] Metin, s.96.
[496] Tahir Erdem, "Yurt Dışından Temin Edilen…".
[497] Birgül Dikmen, "Yazılım Lisans Sözleşmelerinin Hukuki Niteliği ve Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 407, (Temmuz 2015), s.54.

sınırlama olmadığı için bu lisanslar inhisari olmayan lisans (basit ruhsat) mahiyetinde olduğu için dar mükellef kuruma yazılım karşılığı olarak ödenen lisans bedelinin gayrimaddi hak kapsamında yapılan kira ödemesi olarak değerlendirilmesi gerekir[498].

Yazılımının yurt dışında mukim bir firmanın uzmanlarının çalışmaları sonucunda meydana getirilmesi durumunda faaliyet serbest meslek kazancı olduğu için vergilendirme işlemlerinin buna göre yapılması gerekmektedir. Verilen bir özelgede[499], konuyla ilgili vergilendirme işlemleri şu şekilde açıklanmıştır: "*Yazılımının yurt dışında mukim bir firmanın uzmanlarının çalışmaları sonucunda Türkiye'deki muhasebe ve vergi uygulamalarına uyumlu hale getirildiğinden bahisle yurt dışında mukim firmaya software yazılım hizmetleri karşılığında yapılan ödemeler ile ilgili olarak….yurtdışı mukimi şirket tarafından elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı niteliğinde olup, Ülkemiz ile söz konusu ülke arasında yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaması'nın … bulunması halinde sözkonusu anlaşmanın serbest meslek faaliyeti ile ilgili hükümleri dikkate alınmalıdır.*

Yurtdışı teşebbüsün Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüsün personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmekte olup, personellerin Türkiye'ye gelmeksizin icra edecekleri serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olarak yurtdışı mukimi teşebbüse yapılacak ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılmayacaktır. Türkiye'ye gelmeksizin uzaktan erişim ile yapılan hizmetler ise Türkiye'de yapılmış sayılmalıdır.

Faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda ise, yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde 183 günü aşan bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden Türkiye'de faaliyet icrası için kalınan süreye bakılmaksızın söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak

[498] Dikmen, "Yazılım Lisans Sözleşmelerinin …", s.54.

[499] Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.03.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-313-82 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

durumundadırlar." Bir başka özelgede[500] de, daha önce piyasada bulunmayan ve özel olarak hazırlatılan bilgisayar programı için Almanya mukimi firmaya yapılan ödemelerin serbest meslek kazancı niteliği taşıdığı belirtilerek aynı yönde görüş verilmiştir.

Yazılımlarla ilgili yan unsurlara bakıldığında;

- Gayrimaddi hak bedeli niteliğindeki sunucu (server) ve yazılım kullanım ödemelerin tevkifata tabi olduğu[501],
- Gayrimaddi hak bedeli niteliğindeki lojistik/muhasebe programının lisans kullanım hakkı karşılığında Almanya mukimi firmaya yapılan ödemelerin, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümleri çerçevesinde tevkifata tabi olduğu[502],
- Avusturya mukimi şirketten alınan ve bedeli içerisinde kullanım lisansı, hosting (yıllık barındırma) ve içerik hazırlama bedeli olan program için yapılan ödemelerin gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi gerektiği[503],
- Yurtdışında mukim kişi tarafından sahibi olunan internet uygulamalarının ücretli özelliklerinin aktifleştirme yoluyla kullanımı hakkının sunulması karşılığında alınan ve tahsiline aracılık edilip yurtdışındaki hak sahibi kişiye fatura karşılığı ödenen tutarlar, yurtdışındaki şirketin ticari kazancını oluşturacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı ve yurt dışında mukim şirketin Türkiye'de işyeri veya daimi

[500] Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.03.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.01.16.01-2011-3410-KV-36 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[501] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.08.2013 tarihli ve 11395140-105[313-2012/VUK-1- . . .]-1325 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[502] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.01.2017 tarihli ve 62030549-125[30-2012/287]-7305 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017). Ayrıca, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.02.2016 tarihli ve 64597866-125[30-2016]-3508 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[503] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.08.2013 tarihli ve 62030549-125[30-2012/324]-1242 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

temsilcisi bulunmaması halinde, söz konusu ticari kazancın Türkiye'de vergilendirilmesinin mümkün bulunmadığı[504],

şeklinde görüş verilmiştir.

Know-How: Know-how bir gayrimaddi hak niteliğindedir. Ancak, zaman zaman tartışmalara ve ihtilaflara neden olabilmektedir. Konuyla ilgili bir Danıştay kararında[505]; ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkının gayrimaddi hak niteliğinde olduğu, söz konusu hak karşılığında ödenen bedellerin ise 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi uyarınca tevkifata tabi olduğu yönünde karar verilmiştir. Benzer görüş bir başka Danıştay kararında[506] şu şekilde ifade edilmiştir: Mobilya ve aksesuar pazarlama işi ile faaliyet gösteren davacı şirketin Hollanda'da faaliyet gösteren firma ile yaptığı royalti sözleşmesine istinaden davacıya ... markalı bu ürünleri satma ve sözleşme hükümleri uyarınca marka ve teknik bilgiyi kullanma hakkı verildiğinden, sözleşme konusunun gayrimaddi hak niteliğini taşıdığı, bu sözleşme gereği devredilen kullanma hakkı karşılığında dar mükellef kuruma ödenen bedelin de gayrimaddi hak bedeli olduğu, bu hak nedeniyle yapılan ödemenin, hukuki ilişkinin satış veya kiralama olarak nitelemesi yapılmasına gerek olmadan KVK m.30 uyarınca stopaja tabi tutulması gerektiği, ödenen bedellerin ticari kazanç kapsamında olduğunu iddiasının kabul edilmediği sonucuna varılmıştır.

Uygulamada karşılan durumlara bakıldığında; ithal edilen lisanslı oyuncaklar için lisans sahibi firmalara ödenen lisans bedeli[507] olduğu, İtalyan mukimi firmadan alınan detay tasarım mühendislik hizmeti (matematiksel model olarak verilen vagon ve ekipmanların dizayn ve çizimleri ile bunlara ait kullanım hakları) satışı işleminin

---

[504] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.02.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-745 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[505] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu E.2006/219, K.2006/261 sayılı karar, (www.danistay.gov.tr, 10.02.2017).

[506] Danıştay 4. Daire E.2010/4760 K.2012/416 sayılı karar, (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Vergi İhtilaflarında Örnek Danıştay Kararları**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2016), s.552.

[507] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.05.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.21-1738 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

anlaşmanın 12. maddesi kapsamında gayrimaddi hak olduğu[508] yönünde özelgeler verilmiştir.

4.3.2.4 Tevkifat İşleminde Kur Farklarının Durumu

Dar mükelleflere gayrimaddi haklarla ilgili olarak döviz cinsinden yapılan ödemeler dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarının durumuna bakıldığında, vergi sorumlusu (tevkifat yapan) aleyhine ortaya çıkan kur farkları da tevkifata tabidir. Tahakkuk veya hesaben ödeme ile nakden ödeme tarihlerinin faklı olduğu durumlarda döviz kurunun yükselmesi nedeniyle tevkifat yapmakla mükellef olan kurum aleyhine ortaya çıkan kur farları üzerinden ayrıca tevkifat yapılması gerekmektedir[509]. Tevkifat yapıldıktan sonra ödemenin gecikmesi nedeniyle meydana gelen aleyhte kur farkları tevkifata tabidir ve kur farkının tevkifat konusu yapılabilmesi için fiili ödeme yapılması şarttır[510]. Dönem sonu işlemi olarak dar mükellefe ait cari hesabın değerlemesi suretiyle ortaya çıkan kur farkları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır. Çünkü değerleme, vergi kesintisi gerektiren bir uygulama değildir.

GVK ve KVK kapsamında yapılacak tevkifatlar çerçevesinde sonradan ortaya çıkan aleyhte kur farkının niteliğine ilişkin bir görüş, kur farkının asıl ödeme ile ilgisinin olmadığı ve bunun geç ödemeden kaynaklanan bir fark olduğu, dolayısıyla bir nevi finansman gideri olarak düşünülmesi gerektiği yönünde iken diğer bir görüş ise sonradan ortaya çıkan kur farklarının esas itibarıyla yapılan ödemeden doğduğu, asıl ödeme olmasaydı, kur farkı da oluşmayacağı, bu nedenle gayrimaddi hak satışı veya kiralanması sonucu bedelin geç ödenmesinden dolayı kur farkı ortaya çıkarsa, söz konusu kur farkı da stopaja tabi tutulması gerektiği yönündedir[511]. Çünkü VUK m.215'e göre vergi kanunları vergilemede hesap birimi olarak TL'yi esas almış olup yabancı paraların TL karşılığı dikkate alınacaktır. Tersi bir durumda yani, sonradan ortaya çıkan lehe kur farkı (kurlardaki azalma) halinde, TL cinsinden sonradan yapılan

[508] Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.12.2014 tarihli ve 64597866-125[30-2014]-162 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[509] Dikmen, "Gayrimaddi Hakların Kiralanması Suretiyle …", s.27.

[510] Murat Ceyhan, "Yurt Dışındaki Firmalara Ödenen Gayrimaddi Hak Bedellerinin Vergileme Esasları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 237, (Haziran 2008), www.vergisorunlari.com.tr (25.09.2016).

[511] Mürsel Ali Kaplan ve Özkan Atila, "Döviz Cinsinden Ödenen Gayrimaddi Hak Bedellerinde Ortaya Çıkan Kur Farkları ve Stopaj", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 258, (Şubat 2003), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

ödemenin azalması, bu azalmaya isabet eden kısım kadar vergiyi doğuran olayı ortadan kaldırmayacağı yönünde görüşler bulunmaktadır[512].

Lehe oluşan kur farkları için durum biraz daha farklıdır. Şöyle ki lehe oluşan kur farkları için matrahın azalması dolayısıyla fazla ödenen vergi durumu ortaya çıkmaktadır. Konuyla ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Lehte oluşan kur farkları için de fazla ödenmiş tevkifata ilişkin düzeltme yoluyla iade alınabilmesi gerekir[513]. Ancak, fazla ödenen verginin ne şekilde yapılacağı net değildir. Burada dar mükellefin ihtiyari beyan (düzeltme) vermek suretiyle fazla ödenen vergiyi iade alabilmesi imkanı bulunmaktadır. Ancak böyle bir uygulama, verginin asıl ödeyicisi ve yüklenicisi olan vergi sorumlusunun bu haktan mahrum kalması gibi bir duruma sebebiyet vermektedir. Bu konuda önerimiz, vergi sorumlusunun (muhtasar beyannameye ilişkin olarak) düzeltme beyannamesi vermesi suretiyle lehe oluşan kur farkı dolayısıyla ortaya çıkan fazla ödenen vergiyi geri alabilmesidir.

4.4 Fikri Mülkiyet Haklarıyla İlgili Transfer Fiyatlandırması İşlemleri

4.4.1 Transfer Fiyatlandırması Hükümleri

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin yasal düzenleme KVK m.13'de yer almaktadır. Daha önce de belirtildiği üzere, fikri mülkiyet hakları gayrimaddi hakların bir unsuru olup, vergi hukukunda konuya ilişkin düzenlemeler gayrimaddi haklar çerçevesinde yapılmıştır. Gayrimaddi haklara ilişkin transfer fiyatlandırması işlemleriyle ilgili açıklamalar Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)'in[514] 10. numaralı bölümünde yapılmıştır. Tebliğde gayrimaddi haklar, "*sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti 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*

[512] Kaplan ve Atila.
[513] Ceyhan.
[514] 18.11.2007 tarihli ve 26704 sayılı Resmi Gazete.

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 tanımlanmıştır. (Tebliğ, 10.1).

Tebliğe göre, gayrimaddi haklar ticari gayrimaddi haklar ve pazarlama amaçlı gayrimaddi haklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Ticari gayrimaddi haklar bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, tasarımlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip gayrimaddi haklardır. Pazarlama amaçlı gayrimaddi haklar ise, bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı olarak kullanımına yardımcı olan ticari markalar ve ticari unvanlar, müşteri listeleri, dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip kendine özgü isimler, semboller ya da resimler gibi gayrimaddi haklardır. (Tebliğ, 10.1).

İlişkili kişilerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri ve gayrimaddi hakların da dahil olduğu mal veya hizmet alım- satım işlemlerinde gayrimaddi haklara ilişkin emsallere uygun bedelin belirlenmesinde öncelikle gayrimaddi hakkı devreden ile devralan taraf ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Gayri maddi hakka ilişkin emsallere uygun bedel devreden yönünden; karşılaştırılabilir nitelikteki kontrol dışı bir işlemde, gayrimaddi hakkın sahibinin söz konusu hakkı başkasına devretmeyi kabul edebileceği bedel olmalıdır. Devralan yönünden emsallere uygun bedel, karşılaştırılabilir ilişkisiz bir kurumun faaliyetlerinde kullanmayı düşündüğü gayrimaddi hak için ödemeyi kabul ettiği tutar olmalıdır. Gayri maddi hakların devri, bir gayri maddi varlığın doğrudan satışına ilişkin olabileceği gibi, imzalanan bir lisans anlaşması sonucunda gayri maddi varlığa ilişkin hakkın karşılığında bir royalti (gayrimaddi hak bedeli) ödemesi biçiminde de olabilir. (Tebliğ, 10.2).

Gayrimaddi haklarda transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak değerlendirilmesi gereken hususlardan biri gayrimaddi hakkın sahibinin belirlenmesi olup, transfer fiyatlaması uygulamaları anlamında sahip (gayrimaddi hakkın gelirine ilişkin tasarruf

sahibi olan kişi), hukuki anlamda mülkiyeti elinde bulunduran kişiden farklı olabilir[515]. Gayrimaddi haklar diğer işletme varlıkları veya hizmetler ile birlikte transfer edildiği durumlarda gayrimaddi hakların gerçekten diğer işlemlerle birlikte transfere konu edilip edilmediğine, işlemin unsuru olan hususların araştırılması ile karar verilmelidir[516]. Gayrimaddi varlıkların transferine (devrine) ilişkin koşullar, bir gayrimaddi varlığın doğrudan satışına ilişkin olabileceği gibi, bir lisans anlaşması uyarınca gayrimaddi varlığa ilişkin haklar karşılığında belirli bir lisans ücreti (royalti) ödenmesi biçiminde de olabilmektedir[517]. Gayrimaddi varlığın kullanımı karşılığında ödenen ücret malların satış bedeline dahil olabilmektedir. Mallarla ilgili transfer fiyatının bir lisans bedelini de içerip içermeyeceği ve bunun sonucunda da royalti olarak ödenen ilave tutarların normal koşullarda alıcının mukimi olduğu ülke tarafından reddedilip reddedilmeyeceği, büyük ölçüde her satış işleminin kendine özgü koşullarına bağlı olarak değişmektedir[518].

Gayrimaddi varlıkların özelliğinden dolayı, gayrimaddi varlıktan elde edilmesi beklenen menfaat, bu hakların geçerli olduğu bölgede yer alan sınırlamalar, transfer edilen haklar aracılığıyla üretilen mallar üzerinde uygulanan ihracat kısıtlamaları, hakların nitelikleri, gerçekleştirilen sermaye yatırımları, kuruluş giderleri ve piyasada gerçekleştirilmesi gereken geliştirme çalışmaları, lisans alanın dağıtım şebekesinin alt-lisanslar yolu ile bölüştürülmesine yönelik olanaklar ve lisans alanın, varlığın lisans veren tarafından geliştirilmesi durumunda bu faaliyete katılma hakkının bulunup bulunmaması gibi ek bazı unsurların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir[519].

Gümrük açısından bakıldığında, bir royalti (lisans) ücretinin miktarı ithal edilen eşyanın fiyatına bağlı olarak belirleniyor ise, aksi yönde bir durum olmadığı sürece bu ücretin ödenmesi, kıymeti belirlenecek eşya ile ilgilidir[520]. Ancak, bir royalti veya lisans ücretinin miktarı ithal edilen eşyanın fiyatına bakılmaksızın belirleniyorsa

[515] Çağatay Yüce, "Gayri Maddi Haklarda Uluslar Arası Transfer Fiyatlandırması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 382, Haziran 2013, s.109.

[516] Çağatay Yüce, s.112.

[517] Güliz Lerzan Avşaroğlu, "Transfer Fiyatlandırmasında Gayri Maddi Haklar ve Bazı Ülkelerden Gayri Maddi Hak Uygulama Örnekleri", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 96, (Aralık 2011), www.lebibyalkin.com.tr (20.09.2016).

[518] Metin Duran, "Gayri Maddi Haklarda Transfer Fiyatlandırması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 284, (Mayıs 2012), www.vergisorunlari.com.tr (25.09.2016).

[519] Duran, "Gayri Maddi Haklarda ..."

[520] Erdem Akılotu, "Royalti ve Lisans Ödemelerinin Beyanının Nasıl Yapılması Gerektiğine İlişkin Unsurlar ve Yaşanan Sıkıntılar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 383, (Temmuz 2013), s.126.

bile, bu ücretin ödenmesinin de kıymeti belirlenecek eşya ile ilgili olduğu kabul edilebilir[521].

4.4.2 Emsal Bedel Tespitinde Kullanılacak Yöntemler

Transfer fiyatlandırmasında emsal bedel tespitinde kullanılacak yöntemler KVK m.13/4'te hükme bağlanmıştır. Bunlar; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi, işlemsel kar yöntemleri (işleme dayalı net kar marjı yöntemi ve kar bölüşüm yöntemi) ile bu yöntemlerin kullanılması mümkün değilse mükellefin kendi belirleyeceği başka bir yöntemdir.

Gayrimaddi haklarda emsallere uygun bedelin tespitinde kullanılabilecek yöntemlerle ilgili olarak Tebliğin 10.3 bölümünde şu açıklamalar yapılmıştır. İlişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde gayrimaddi hakların yer alması halinde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasında karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması gerekmektedir. Daha sonra gayrimaddi hakkın alım ya da satım işleminde kullanılacak en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi belirlenecektir. Tebliğde yer alan diğer açıklamalar şu şekildedir: "*Bir gayrimaddi hakkın satışı veya lisanslanması işlemlerine yönelik olarak emsallere uygun bedel tespit edilirken karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir. Bu yönteme göre, aynı gayrimaddi hakkın sahibi, benzer bir gayrimaddi hakkın karşılaştırılabilir şartlarda ilişkisiz kuruluşlara hangi fiyattan transfer edildiğini veya lisans hakkının verildiğini belirleyebiliyorsa, bu fiyat ya da bedel emsallere uygun fiyat/bedel olarak kullanılabilir.*

Gayrimaddi haklar içeren ürünlerin satışında da karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanabilir. Gayrimaddi hakların (örneğin bir ticari markanın) pazarlanması söz konusu olduğunda, uygulanacak olan karşılaştırılabilirlik analizinde, müşteri tarafından kabul edilebilirlik, coğrafi önem, pazar payı, satış hacmi ve ilgili diğer unsurların dikkate alınması gerekir. Ticari gayrimaddi haklar söz konusu olduğunda ise karşılaştırılabilirlik analizinde ayrıca ilgili gayrimaddi haklar (koruma altındaki patent ya da diğer tür münhasırlık içeren gayri maddi haklar) ve ar-ge

[521] Akılotu, s.126.

işlevlerinin taşıdıkları önemin de dikkate alınması gerekmektedir. Ancak karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin bulunamadığı yüksek düzeyde değerli gayrimaddi hakların yer aldığı işlemlerde, emsallere uygun bedelin tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yönteminin dışındaki diğer yöntemlerin kullanılabilmesi mümkündür.

Örnek: *Türkiye'de yerleşik (B) iştiraki ile yurtdışında mukim ve markanın lisans hakkına sahip otomotiv firması olan (A) firması arasında bir lisans sözleşmesi imzalanmıştır. (A) firmasına lisans (telif hakkı) bedeli olarak Türkiye'deki net satışların % 6'sı kadar yıllık ödeme yapılmaktadır. Otomotiv piyasasında faaliyet gösteren (C), (D) ve (E) şirketlerinin incelenmesinden, bu firmaların da yurtdışında yerleşik lisans sahibi ana firmalarına % 3 - % 5 arasında net satışlara oranlı lisans hakkı bedeli ödediği tespit edilmiştir. Bu durumda (B) firmasının yapmakta olduğu ödemeler ile piyasada mevcut lisans hakkı ödemeleri karşılaştırılmalı ve karşılaştırma sonucunda ortaya çıkan farklılıklar var ise bunlar düzeltilmelidir. Dolayısıyla, lisansın kullanım dönemi, coğrafi olarak kullanım alanı ve ödeme vadeleri ile kullanım koşulları benzer ya da mevcut farklılıklar düzeltilebiliyor ise (A) firmasına yapılan ödemeler ile ilgili olarak (C), (D) ve (E) şirketlerinin işlemleri (dış emsal) kullanılabilecektir.*

Öte yandan, gayri maddi hakların patent, ticari markalar, ticari sırlar ve know-how da dahil olmak üzere bir bütün halinde değerlendirilmelerinin gerektiği durumlarda, gerçekleştirilen işlemin emsallere uygunluğunu doğrulayabilmek için bütünü oluşturan parçaların ayrı ayrı ele alınması gerekmektedir."

Gayrimaddi haklarla ilgili olarak ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerde emsal fiyatın belirlenmesinde mükellef kurumun seçtiği yöntemin kabul edilebilir olması esas itibarıyla kurumun yaptığı yatırım ve koyduğu sermaye göz önünde bulundurulduktan sonra ortaya çıkacaktır[522].

Gayrimaddi varlıkların ilişkili kişiler arasında transfer edilmesi işlemlerinde karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ve kar bölüşüm yöntemlerinden birisi uygun olmaktadır.

[522] Abdullah Türkdoğan, "Satış Hâsılatının Belli Bir Oranı Olarak Belirlenen Gayri Maddi Hak Bedellerinin Transfer Fiyatlandırması Kapsamında Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 360, (Ağustos 2011), s.147.

Maliyet artı yöntemi, emsal olabilecek gayrimaddi varlıkların maliyetlerinin tespit edilmesinin neredeyse imkansız olması veya gayrimaddi varlığın değeri ile maliyeti arasındaki bağlantının pek makul olmaması nedeniyle; yeniden satış fiyatı yöntemi ise ilişkili kişilerden satın alınıp üçüncü kişilere satış durumu söz konusu olmadığı için uygun yöntemler değillerdir[523]. Kar bölüşüm yöntemi, ilişkili kişiler tarafından kazanılan toplam faaliyet kar veya zararının dağıtımının emsallere uygun olup olmadığına dayanır. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, güvenilirlik açısından daha iyi bir yöntem olduğundan dolayı OECD ve vergi idareleri tarafından daha çok tercih edilmesine rağmen, emsal royalti ödemesi bulmakta güçlük çekildiğinden dolayı uygulanması pek mümkün değildir[524]. Fikri hakların genel olarak soyut bir kavram olması dolayısıyla, bu haklara ilişkin yapılacak ödemelerin belirlenebilmesi amacıyla bir somutlaştırma çalışması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır[525].

Karşılaştırılabilir fiyat yönteminde dış emsallerin coğrafi konum, pazar payı, ekonomik koşullar, sektör, marka değeri, satış hacmi ve benzeri koşullar karşılaştırılabilirlik analizi yapılırken dikkate alındığından ve bu koşulların ayrıştırılması ve sayısal ifadeler ile bu koşulların ifade edilmesi uygulamada zor olduğundan dolayı royalti bedellerinin emsale uygun olup olmadığının tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yöntemi doğru sonuçlar veremeyebilir[526]. Gayrimaddi varlığın bir patent olması durumunda, karşılaştırılabilirlik analizinde, söz konusu patentin niteliği (ürün veya süreç patenti), ilgili ülkenin patent mevzuatı uyarınca sağlanan koruma süresi, tarihi geçmiş patentlerin yerine yeni patent edinme sürecinin hızlandırılması, patentin kullanıldığı üretim süreci ve sürecin nihai ürünün değerine sağladığı katkı gibi hususlara dikkat edilebilir[527]. Royalti ödemeleri hesaplanırken hasılat tutarlarına uygulanacak oranlara ilişkin herhangi bir iç veya dış emsal tespit edilmesi mümkün değilse diğer sektörlerde uygulanan oranlar, hiç bir karşılaştırma veya analiz

[523] Avşaroğlu.
[524] Avşaroğlu.
[525] Abdulkadir Kahraman ve Murat Kılıç, "Vergi İncelemelerinde Royalty Değerlemesi ve Royalty Oranı Tespitine İlişkin Kabul Edilebilir Yaklaşımlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 406, (Haziran 2015), s.96.
[526] Cihat Kattaş, "Yurt Dışına Yapılan Royalty Ödemelerinde Emsal Fiyat Sorunu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 298, (Temmuz 2013), s.71.
[527] Sinan Gürel, "Gayrimaddi Hakların Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi ve Bununla İlgili Emsal Çalışması" **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 285, (Haziran 2012), s.178.

yapılmadan rastgele emsal olarak dikkate alınırsa emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir durum ortaya çıkacaktır[528]. Bir gayrimaddi hakkın geliştirilmesinde oluşan maliyetlerin üzerinde belirli bir kar marjı eklenerek değerinin belirlenmesi uygulaması da (maliyet artı yöntemi) pek tavsiye edilmemektedir[529].

Kar bölüşüm yönetiminde paylaşılacak kar işletmelerin olağan (rutin) fonksiyonlarından kaynaklanan getirileri olan toplam faaliyet karı (*operating profit*) ve işletmelerin gayrimaddi varlıklarının özel fonksiyonlarından (patent, marka değeri vs.) kaynaklanan artık karın (*residual profit*) toplamıdır[530].

OECD transfer fiyatlandırması rehberinde, yüksek değerli gayrimaddi hakların transfer fiyatlandırması analizinde geleneksel yöntemler yerine kar bölüşüm yönteminin uygulanmasının daha uygun olacağı belirtilmiştir[531]. Bu yöntemin uygulanmasında OECD tarafından gündeme getirilen bir uygulama Thumb kuralıdır. Thumb kuralı, gayrimaddi hakların kullanımı suretiyle elde edilen faaliyet karlılığının %25'inin, royalti olarak lisans sahibi firmaya aktarılmasını ifade etmektedir[532]. Thumb kuralının teorik olarak ispatı mümkün olmamasına rağmen uygulamada kullanılmasının sebebi lisans alan ile lisans verenin ilişkisine dayanmaktadır. Zira lisans veren açısından gayrimaddi haklarını paylaşması sonucunda elde ettiği getiriler, başka pazarlara lisans alanlar yolu ile hiç bir harcama yapmadan açılma ve böylelikle bir kazanç elde etme, adını ve markasını geniş coğrafyalara yayma, ihtiyaçlar çerçevesinde iş geliştirme ve pazardaki potansiyel karları toplama yer alırken; lisans alan açısından getirisi ise tanınan bir firmanın bir ürününü veya markasını o kuruluşun teknik bilgisi ve uzmanlığı dahilinde kullanarak kazanç elde etmedir[533].

---

[528] Kattaş, s.72.
[529] Kattaş, s.72.
[530] Mehmet Akif Durak ve Rezan Ökten, "Royalti Ödemelerinin Transfer Fiyatlandırması Açısından İncelenmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 234, (Mart 2008), www.vergisorunlari.com.tr (25.09.2016).
[531] **OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations-2010**, paragraf 6.26, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#.WKiIC2-LTIU, (18.02.2017)
[532] Selçuk Güreşçi, "Gayrimaddi Hak Ödemelerinin Vergilendirilmesinde Emsal Bedelin Tespiti Sorunu ve Uygulamaya İlişkin Bir Öneri: Thumb Kuralı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 394, (Haziran 2014), s.93.
[533] Avşaroğlu.

Robert Goldscheider'ın lisans alan kuruluşların çoğunun faaliyet karları üzerinden %20 ve royalti ödemesi olarak da %5 bir ödeme yaptıklarını görmesi sonucu ortaya attığı %25 kuralı (thumb kuralı-genel geçer kural), kural olarak değerlendirilmemesine rağmen, lisans alan ve veren arasında genel geçer bir kural gibi uygulama alanına sahiptir[534]. Burada lisans alan kurumun, faaliyet karının büyük kısmı olan %75'lik payı alması tek başına yüksek bir yatırım riskine katlanmasından kaynaklanır[535]. Goldscheider, ürünün marka değerinin bu oranları değiştirmesine rağmen genel olarak yapılan gözlemler sonucunda %25 oranının genel bir oran olduğunu iddia etmiştir[536].

OECD'nin yayınladığı, 30 Temmuz 2013 tarihli Tartışma Taslağı 2'ye göre, Thumb Kuralı'nın uygulanması şimdilik mümkün değildir[537]. Bu kuralı destekleyenlerin, tüm dünyada tek bir uygulamanın belirsizlikleri ortadan kaldıracağı noktasında birleştiği; kuralı eleştirenlerin ise her olayın kendi özelinde değerlendirilmesi gerekmesi nedeniyle sabit bir kuralın uygulanmasına karşı çıktığı görülmüştür[538]. Böyle bir durumda öncelikle her olayın kendi özel durumuna göre bir değerlendirme yapılmalı ve buna göre bir paylaşım yapılmalıdır. Bu değerlendirmeye rağmen makul bir çözüm bulunamıyorsa Thumb kuralı gibi sabit oranlı bir anahtarla dağıtım yapılmalıdır.

4.5 Fikri Mülkiyet Haklarının Vergilendirilmesine İlişkin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarındaki Düzenlemeler

4.5.1 Genel Açıklamalar

Genel bir tanıma göre çifte vergilendirme, mükellefi, konusu, dönemi aynı olan bir vergi kaynağının birden fazla defa vergilendirilmesidir. Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme, OECD Model Anlaşmasının sunuş bölümünde de tanımlandığı üzere, aynı vergi yükümlüsünün iki veya daha çok devlette, aynı vergilendirme döneminde,

[534] Durak ve Ökten.
[535] Durak ve Ökten.
[536] Cihan Deligöz, "Royalti Ödemelerinde Emsal Bedel Sorunu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 399, (Kasım 2014), s.70.
[537] Güreşçi, s.93.
[538] Güreşçi, s.92.

aynı vergi konusu üzerinden, aynı veya benzer nitelikte bir vergiyi tabi tutulmasının ifade etmektedir[539]. Çifte vergilendirmede, kaynak, ikametgah ve uyrukluk ilkeleri olmak üzere üç temel ilkeye göre işlem yapılmaktadır. Kaynak ilkesi, bir devletin egemenliği altında bulunan veya doğan vergi konularının vergilendirilmesini, ikametgah ilkesi devletin egemenliği altında ikamet eden kişilerin nerede doğduğuna bakılmaksızın elde ettikleri her türlü gelirlerinin vergilendirilmesini, uyrukluk ülkesi ise devletin uyrukluğunu taşıyan kişilerin nerede doğduğuna bakılmaksızın elde ettikleri her türlü gelirinin vergilendirilmesini ifade etmektedir[540]. Vergilendirme yetkisinin belirlenmesi açısından birçok ülke ikamet (uyrukluk) ve kaynak ilkelerini benimsemişlerdir.

Türkiye'nin hizmet ithali yaptığı ülkelerle arasında çifte vergilemeyi önleme anlaşması varsa bu durumda vergi tevkifat oranının düşmesi, tamamen ortadan kalkması veya hizmeti sunan ülkenin yerleşik kişisi tarafından Türkiye'de ödenen tevkifat tutarının, vergiden düşülebilmesi ile etkisiz hale getirilmesi söz konusu olabilmektedir[541].

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, OECD Modeli ve Birleşmiş Milletler Modeli olmak üzere iki ana model bulunmaktadır. OECD Modeli, OECD tarafından hazırlanmış olan Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma'ya (*Model Tax Convention on Income and on Capital*) dayanmaktadır[542]. Bu metnin 2014 versiyonu geçerlidir[543]. Birleşmiş Milletler Modeli ise, Birleşmiş Milletler tarafından hazırlanmış olan Çifte Vergilendirme Model Anlaşması'na (*Model Double Taxation Convention*)[544] dayanmaktadır. Her iki metin de, birer anlaşma taslağı olup, bağlayıcılığı olmayan metinlerdir.

---

[539] Ersin Kaplan, "Türk Hukukunda Uluslararası Çifte Vergilendirme Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 384, (Ağustos 2013), s.41.

[540] A. Feridun Güngör, "Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, (Haziran 1997), Sayı: 190, www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

[541] Murat Levent Özer, "Vergilendirmede Global Eğilimler ve Uluslararası Vergi Anlaşmaları", (**Yayınlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, 2006), s.125.

[542] Kısaca, "OECD Model Anlaşması" olarak anılacaktır.

[543] www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#.Wcd2aVu0PIU, (03.08.2017). Metnin Türkçe versiyonu: www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf, (03.08.2017).

[544] www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf, (03.08.2017).

OECD Modeli, Türkiye'nin de dahil olduğu pek çok ülke tarafından esas alınmakta ve bir ölçüde uluslararası vergi hukukunun gelişiminde sürükleyici rol oynamaktadır[545]. Gayrimaddi hak bedelleri OECD Modelinde yalnızca yerleşim yerinin bulunduğu devlet tarafından vergilendirilmekte, BM Modelinde her iki devletin vergilendirme yetkisi tanınmaktadır[546]. Bu açıdan, Türkiye taraf olduğu çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları BM Modelinin sistemine uygun durumdadır[547]. Çünkü imzalanan anlaşmalarda dar mükellef durumunda olan kişilerin Türkiye'de elde ettiği gayrimaddi hak kazançları belli bir oranda da olsa vergilendirilmektedir. Zira Türkiye'nin kaynakta vergileme hakkını saklı tuttuğu görülmektedir.

4.5.2 Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Fikri Mülkiyet Haklarının Vergilendirilmesi

Fikri mülkiyet hakları, daha önce de belirtildiği üzere gayrimaddi haklar içerisine girmektedir. Gerek vergi kanunlarında gerekse çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında fikri mülkiyet haklarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler gayrimaddi haklar çerçevesinde hükme bağlanmıştır.

Fikri haklardan elde edilen kazançlar Türk Vergi Sisteminde, geliri elde edenin kimliğine göre serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, diğer kazanç ve irat şeklinde vergilendirilmektedir. Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında fikri haklardan elde edilen kazançlar anlaşmaların 12. (Gayrimaddi Hak Bedelleri) ve 13. (Sermaye Değer Artış Kazançları) maddelerinde düzenlenmiştir[548].

---

[545] Mehmet Batun, "OECD Model Anlaşmasına Göre Gayrimaddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 419, (Temmuz 2016), s.198.

[546] Ersin Nazalı, "Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Royalti (Gayrimaddi Hak) Ödemelerinin Vergilendirilmesi-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 198, (Haziran 2009), www.yaklasim.com (20.09.2016).

[547] Nazalı, "Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Royalti (Gayrimaddi Hak) Ödemelerinin Vergilendirilmesi-I".

[548] Duman ve Karyağdı, s.120.

4.5.2.1 Fikri Mülkiyet Haklarının Anlaşmaların 12. Maddesi Kapsamında Gayrimaddi Hak Bedeli Olarak Vergilendirilmesi

4.5.2.1.1 Anlaşma Hükümleri

OECD Modele Anlaşması'nda[549] ve akdedilen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında[550] m.12 gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesine ilişkindir.

---

[549] OECD Model Anlaşması m.12: "*1.Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin mukimi bir gerçek lehdara ait olan gayrimaddi hak bedelleri, yalnızca bu diğer Devlette vergilendirilebilir.*

2. Bu Maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın, tasarım veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder.

3. Bir Akit Devletin mukimi olan gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı, gayrimaddi hak bedelinin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1'inci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, 7'nci Madde hükümleri uygulanacaktır.

4. Kullanım, hak veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedelinin miktarı, ödeyici ile gerçek lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda; ödeyici ile gerçek lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu Madde hükümleri yalnızca en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ödemelerin aşan kısmı, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devletin mevzuatına göre vergilendirilecektir.", OECD, **Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma (2014 Versiyonu)**, s.29, www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf, (03.08.2017).

[550] Son akdedilen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından biri olan **Kosova Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması**'nın (28.08.2015 tarihli ve 29459 sayılı 2. mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 01.01.2016 tarihinden itibaren vergilere uygulanmaya başlanmıştır.) 12. maddesi örnek teşkil etmesi açısından şu şekildedir:

"***Gayrimaddi Hak Bedelleri***

1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, söz konusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehtarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi gayrimaddi hak bedelinin gayrisafî tutarının yüzde 10 unu aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri ile radyo ve televizyon için yapılan kayıtlar dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevî patentin, alâmeti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı yada kullanım hakkı karşılığında veya sınaî, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için yapılan her türlü ödemeyi ifade eder.

4. Bir Akit Devlet mukimi olan gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehtarı, gayrimaddi hak bedelinin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bu diğer Devlette yer alan sabit bir yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu iş yeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre,-7'nci veya 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

5. Bir Akit Devletin kendisi, politik alt bölümü, mahalli idaresi veya bu Devletin bir mukimi tarafından ödenen gayrimaddi hak bedelinin o Akit Devlette, elde edildiği .kabul olunacaktır. Bununla

OECD Model Anlaşması m.12'nin birinci paragrafına göre gayrimaddi hak bedellerini vergileme yetkisi münhasıran bu bedellerin gerçek lehdarının (*beneficial owner*) mukimi olduğu devlete verilmiş ve kaynak devlette tevkifat yolu dahil herhangi bir vergilendirme yapılmaması öngörülmüştür[551]. Gerçek lehdar müessesesi esas olarak uluslararası vergi hukukunda kanal şirketlerin (*conduit company*) muvazaalı işlemler yapmalarını önlemek amacıyla getirilmiş bir vergi güvenlik müessesesidir[552]. Gayrimaddi hak bedelini ödeyen kişi, bir akit devletin mukimi olsun veya olmasın, bir akit devlette gayrimaddi hak bedelini ödemeye neden olan hak-varlık ilişkisiyle bağlantılı bir işyerine sahip olduğunda ve gayrimaddi hak bedeli bu işyerinden kaynaklandığında, söz konusu gayrimaddi hak bedelinin işyerinin bulunduğu devlette elde edildiği kabul edilir[553].

Gerek OECD Model Anlaşması'nda gerekse örnek olarak verilen Kosova Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda 12. maddeye göre gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesindeki genel ilke, mukimlik ilkesidir. Yani, vergileme hakkı geliri elde eden kişinin mukim olduğu devlete aittir. Ancak maddenin 2. fıkrasında gayrimaddi hak bedellerinin kaynak devlete (elde edildikleri devlete) de vergilendirme hakkı tanımaktadır. Kaynak devlette yapılan bu vergilendirme, anlaşmalarda belirlenen ve ülkelere göre farklılık gösteren bir oran (genellikle %10) ile sınırlıdır. Bu oran üst sınır olup, iç mevzuatta daha düşük bir oran var ise iç mevzuattaki oran geçerli olacaktır. Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarında gayrimaddi haklardan elde edilen kazançlara uygulanacak vergi oranları değişkenlik göstermektedir[554]. Pek çok

---

beraber, gayrimaddi hak bedelini ödeyen kişi bir Akit Devletin mukimi olsun veya olmasın, bir Akit Devlette gayrimaddi hak bedelini ödeme yükümlülüğü ile .bağlantılı bir iş yerine veya sabit yere sahip-olduğunda ve gayrimaddi hak bedeli bu iş yerinden veya sabit yerden kaynaklandığında, söz konusu gayrimaddi hak bedelinin iş yerinin veya sabit yerin bulunduğu Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.

6. Kullanım, hak veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedelinin miktarı, ödeyici ile gerçek lehtar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumda ödeyici ile gerçek lehtar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu madde hükümleri yalnızca en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ödemelerin aşan kısmı, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devletin mevzuatına göre vergilendirilecektir."

[551] Batun, s.199.

[552] Levent Başak, "Fransa'da Mukim Şirketten Satın Alınan Gayrimaddi Hak Bedelleri Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 309, (Haziran 2014), s.26.

[553] Çiçen ve Serdaroğlu Erbil, s.41.

[554] Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat, (18.02.2017).

anlaşmada[555] azami vergi oranı %10'dur. Bazı anlaşmalarda[556] farkı oranlar tespit edilmiştir.

Korumalı mahsup yöntemi, kaynak devlette ödenmesi öngörülen, fakat istisna veya oran indirimi nedeniyle ödenmeyen verginin, kişinin yerleşik olduğu ülkede ödenecek verginin hesaplanmasında, ödenmişçesine dikkate alınarak ödenecek vergiden mahsup edilmesidir[557]. Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında gayrimaddi hak bedeli konusunda korumalı mahsup yönteminin tercih edildiği görülmektedir[558].

4.5.2.1.2 Gayrimaddi Hakların Kapsamı

OECD Model Anlaşması m.12'nin başlığı *royalties* (royaltiler) şeklindedir. Bu kavram gayrimaddi haklar anlamına gelmekte olup, Türkçe'de de kullanılmaktadır. Royalti kavramı, tamamıyla uluslararası vergi doktrininde gelişen bir kavramdır ve Türkiye'nin ulusal vergi mevzuatında bu terime rastlanmamakta olup, genel olarak edebi ve sanatsal mülkiyetin farklı şekilleri ve endüstriyel, ticari ve bilimsel tecrübeler üzerindeki fikri mülkiyet unsurları ile ilgilidir[559].

OECD Model Anlaşması m.12'de gayrimaddi hak bedelleri tanımlanmıştır. Tanım bu şekilde olmakla birlikte ülkeden ülkeye tanımda değişikliler

---

[555] **Oran %10 olan anlaşmalar**: Avusturya, Norveç, Güney Kore, Tunus, Romanya, Hollanda, Pakistan, İngiltere, Finlandiya, KKTC, Fransa, Almanya, İsveç, Belçika, Danimarka, İtalya, Japonya, Birleşik Arap Emirlikleri, Macaristan, Kazakistan, Makedonya, Arnavutluk, Cezayir, Moğolistan, Malezya, Mısır, Çin, Polonya, Türkmenistan, Azerbaycan, Bulgaristan, Özbekistan, Beyaz Rusya, Ukrayna, İsrail, Kuveyt, Rusya, Slovakya, Endonezya, Hırvatistan, Moldova, Singapur, Kırgızistan, Tacikistan, Çek Cumhuriyeti, Bangladeş, İspanya, Sudan, Slovenya, Yunanistan, Lüksemburg, İran, Fas, Lübnan, Güney Afrika Cumhuriyeti, Portekiz, Sırbistan ve Karadağ, Etiyopya, Bahreyn, Katar, Bosna Hersek, Suudi Arabistan, Gürcistan, Umman, Yemen, İrlanda, Yeni Zelanda, Kanada, İsviçre, Avustralya, Malta, Meksika, Kosova.

[556] Ürdün %12; Hindistan ve Tayland %15; Amerika Birleşik Devletleri %5-10; Litvanya, Letonya ve Estonya için sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanım hakkı karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının %5'i, tüm diğer durumlarda %10; Brezilya için ticari markaların kullanımından veya kullanım hakkından doğan gayrimaddi hak bedelleri %15, tüm diğer durumlarda %10.

[557] Ali Çiçen ve Nuray Serdaroğlu Erbil, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri ve Temettü, Faiz, Gayrimaddi Hak Bedeli Kapsamında Vergi Anlaşmalarında Korumalı Mahsup", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 362, (Ekim 2011), s.38.

[558] Çiçen ve Serdaroğlu Erbil, s.37.

[559] Nazalı, "Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Royalti (Gayrimaddi Hak) Ödemelerinin Vergilendirilmesi-I".

olabilmektedir[560]. Ülkeden ülkeye farklılık gösteren bir diğer husus da hak satışı olup, gayrimaddi hak bedeli tanımı hak satışını da içermekte bazı anlaşmalarda (Örneğin; Yunanistan, Malezya), tanımda sayılan hakların satışı, duruma göre ticari kazanç ya da sermaye değer artışı olarak düzenlenmektedir[561]. Model Anlaşmada yer alan gayrimaddi hak tanımı ilke olarak bir kullanım veya kullanma hakkı karşılığında alınan bedeli ifade ettiği için, gayrimaddi hak bedeli, tanımda sayılan varlıkların elden çıkarılması karşılığında elde edilen gelirleri kapsamaz[562].

OECD Model Anlaşması m.12'de gayrimaddi hakların kapsamı belirtilmiş olup, geniş anlamda (fikri haklar ile sınai hakları kapsayan) fikri mülkiyet hakkı ile örtüşen bir gayrimaddi hak kapsamı kabul edilmiştir. Ancak, akdedilen bazı anlaşmalarda söz konusu tanım içerisinde kullanma hakkı ile beraber satış ibaresi de bulunmaktadır[563]. Böylelikle bu hakların satışından elde edilen gelirler gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmekte ve kaynak devlette vergilendirilebilmektedir. Söz konusu tanım içinde satış ibaresinin olmadığı durumda ise vergilendirme çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 13. maddesinde yer alan sermaye değer artış kazançları kapsamında yapılacağından, kaynak devlete vergi alma hakkı tanınmış olacaktır[564].

OECD Model Anlaşması 12. maddede yer verilen gayrimaddi hak bedeli tanımına ilişkin bir diğer husus, "sınai, ticari, bilimsel ekipmanların" kiralanması gelirlerinin kapsama dahil edilip edilmemesiyle ilgilidir. Bu ibarenin akdedilen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında, tanımda yer alması halinde söz konusu kiralamalardan elde edilen gelirler gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilip kaynak devlette gayrimaddi hak olarak vergilendirilirken, bu ibarenin olmaması durumunda ticari kazanç kapsamında vergilendirilecektir[565].

---

[560] Alper Cihad Demir, "OECD Yorumları Çerçevesinde Gayrimaddi Hak Bedellerinin Kapsamı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 377, (Ocak 2013), s.72.
[561] Demir, s.72.
[562] Batun, s.200.
[563] Duman ve Karyağdı, s.121.
[564] Duman ve Karyağdı, s.121.
[565] Duman ve Karyağdı, s.121.

Telif konusu bir yazılımın yeniden üretilmesi, toplu gösterimi, dağıtımı konularında alınmış bir lisans varsa bunun karşılığında yapılan ödemeler gayrimaddi hak bedelidir[566]. Ancak, satın alınan yazılım üzerindeki haklar ancak yazılımı satın alanın onu etkin bir şekilde kullanması için çoğaltması veya uyarlamasından ibaret ve bununla sınırlı ise söz konusu yazılım için ödenen bedeller gayrimaddi hak bedeli değil elde eden yönünden ticari kazanç olarak değerlendirilecektir[567]. OECD Model Anlaşmasında yazılımlarla genel yaklaşım, eğer ayrı ve belirlenebilir bir varlık satışı söz konusuysa gelirin hukuki niteliği gayrimaddi hak bedeli değil m.7 kapsamında ticari kazanç veya m.13 kapsamında sermaye değer artış kazancıdır[568]. Ancak, OECD Model Anlaşmada serbest meslek kazançlarını düzenleyen m.14 kaldırılmış, bu kazançların ticari kazanç olarak vergilendirilmesi hedeflenmiştir. Bu değişikliğe rağmen Türkiye tarafından akdedilen anlaşmalarda bu madde korunmuştur. Bu nedenle bahsi geçen ve OECD Yorum Notlarında[569] ticari kazanç olarak değerlendirilen bazı gelirlerin Türkiye'nin akdettiği anlaşmalar bakımından serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerekir[570].

Mevcut bir tasarım, model veya planın kullanım hakkına yönelik olmayan, yeni bir tasarım, model veya planın yapımı için yapılan ödemeler gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilemez[571]. OECD tarafından, bilgisayar programını kullanma hakkı, yani programdaki telif hakkının kullanımı için ödenen bedeller gayrimaddi hak bedeli kapsamında değerlendirilmekte olup bu açıklamalarının geçerliği, ilgili ülke mevzuatında yazılımların edebi, sanatsal ya da bilimsel telif hakların içinde kabul edilmesi şartına bağlıdır[572]. İşletim sistemi gibi, kullanma izni veren, programın yeniden yazımına ya da üzerinde değişiklik yapılmasına izin verilmeyen veya sınırlama konulan programlar ile işletme dahilinde kullanmak kaydıyla programın birden fazla kopyasını çıkarma hakkı verilen programlar için yapılan ödemeler model anlaşmanın 7.

[566] Batun, s.205.
[567] Batun, s.205.
[568] Batun, s.206.
[569] OECD Yorum Notları (*Commentaries on the Articles of the Model Convention*), OECD Model Anlaşması içerisinde bulunan ve anlaşma maddelerine ilişkin açıklamaların olduğu yorum metinleridir. Ayrıntılı bilgi için bkz. OECD, **Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma (2014 Versiyonu),** s.19-391.
[570] Batun, s.206.
[571] Demir, s.74.
[572] Demir, s.75.

maddesi kapsamında ticari kazanç olarak vergilendirilecektir[573]. Yazılımın telif hakkına sahip şirketin yazılımlarını yeniden kopyalama hakkı olmaksızın satan dağıtıcı aracı kurumun kazancı, yapılan ödeme kopya bedeli olduğu için ticari faaliyet olarak değerlendirilir[574]. OECD yaklaşımında yazılım ödemelerine ilişkin olarak benimsenen ilkeler; imaj, ses, metin gibi diğer dijital ürünlerle ilgili işlemler için de geçerlidir[575].

OECD Yorum Notlarında, OECD Model Anlaşma m.12/son'daki transfer fiyatlandırmasının amacı, aralarında vasıtalı-vasıtasız ilişki bulunan kişiler arasındaki royalti ödemelerinde, royalti bedelinin, aralarında vasıtalı-vasıtasız ilişki bulunmasaydı emsale uygunluk ilkesi (*arm's length principle*) uyarınca tarafların belirleyeceği tutarı aşması durumunda, royaltilerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerin uygulama alanının sınırlandırılması olarak belirtilmiştir[576]. Emsallere uygun bedelin üzerinde bir gayrimaddi hak ödemesi yapılması halinde gayrimaddi hak bedeli için anlaşma ile sağlanan kolaylıklar sadece emsallere uygun bedel için geçerli olup, bu bedelin üzerindeki kısım ilgili ülkelerin ulusal mevzuatları ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının diğer hükümleri göz önünde bulundurularak vergilenecektir[577].

4.5.2.1.3 Vergilendirme Esasları

OECD Model Anlaşmasının 12. maddesi uyarınca gayrimaddi hak bedeli üzerinden yapılan ödemelerde kaynak (ödemeyi yapan) ülkenin vergilendirme hakkı bulunmamaktadır, ancak Türkiye'nin anlaşmaya koyduğu rezerv[578] ile bu konuda vergilendirme hakkını saklı tuttuğunu belirtmiştir[579]. Türkiye'nin taraf olduğu ve OECD Model Anlaşması'nın referans alındığı anlaşmalara[580] göre, telif haklarının sadece

---

[573] Demir, s.75-76.
[574] Demir, s.76.
[575] Demir, s.76.
[576] [576] Ersin Nazalı, "Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Royalti (Gayrimaddi Hak) Ödemelerinin Vergilendirilmesi-II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 199, (Temmuz 2009), www.yaklasim.com (20.09.2016).
[577] Batun, s.208.
[578] OECD, **Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma (2014 Versiyonu),** m.12'ye İlişkin Çekinceler (p.36), s.214.
[579] Mustafa Dakın, **Know-How Teknoloji Transferi ve Uluslararası İş Ortaklığı (Jountre Venture) Vb Şekillerde Gerçekleşen Çok Uluslu Ortaklıkların Oluşturulması Sürecinde Yapılan Şirket Değerleme İşleminin Esasları, İşleyişi ile Bu İşlemlerin TTK SPK ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu**, İstanbul: Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 2000, s.94.
[580] Arnavutluk, Avusturya, Azerbaycan, Bangladeş, Beyaz Rusya, Birleşik Arap Emirlikleri, Bulgaristan, Cezayir, Çek Cumhuriyeti, Çin Halk Cumhuriyeti, Endonezya, Finlandiya, Hırvatistan,

kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan ödemelerin gayrimaddi hak bedelleri kapsamında değerlendirilerek, 12. madde kapsamında kaynak ülkede azami %10 oranında vergilendirilebilecek; akit ülkelerde mukim bir kimse tarafından telif haklarının Türkiye'de mukim birine satış, devir ve temliki karşılığında yapılan ödemeler gayrimaddi hak olarak değil sermaye değer artış kazancı olarak dikkate alınacağından bu ödemeler üzerinden tevkifat yapılamayacaktır[581]. OECD Model Anlaşması'ndan farklılık gösteren bazı anlaşmalara[582] göre, telif haklarının kullanımı ve kullanım hakkı veya satışı karşılığında yapılan her türlü ödemelerin 12. madde kapsamında değerlendirileceği ve kaynak ülkede azami %10 oranında vergilendirilebilecek, bu nedenle, diğer ülke anlaşmalarından farklı olarak gayrimaddi hak kapsamındaki unsurların satışı nedeniyle elde edilen gelirler, sermaye değer artış kazancı olarak değil gayrimaddi hak bedeli olarak vergilendirilecektir[583].

Gayrimaddi hakkın ulusal mevzuat tarafından korunup korunmamasının gayrimaddi hak olarak değerlendirilmesini etkileyip etkilemeyeceği noktasında bakıldığında, OECD Yorum Notları'nda, m.12'de yapılan royalti tanımının, kamu otoriteleri nezdinde tescil edilip edilmediğine bakılmaksızın sayılan hakların kullanılması yahut kullanım hakkının elde edilmesi karşılığında yapılan ödemeleri ifade ettiği ve ayrıca, anlaşmadaki tanımın, lisans sözleşmesi uyarınca yapılan ödemelerin yanı sıra, korsan kopyalama veya telif hakkının ihlali dolayısıyla cezai mahiyette yapılan ödemeleri de kapsadığı belirtilmiştir[584].

Serbest meslek hizmeti[585] ile gayrimaddi hak bedeli farkına ilişkin uygulamada en çok sorun yaşanan konu know-how- serbest meslek hizmeti ayrımıdır[586]. OECD

Hindistan, İran, İsveç, Japonya, Kazakistan, Kırgızistan, Kuveyt Devleti, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti, Letonya, Litvanya, Macaristan, Makedonya, Malezya, Mısır, Moldova, Norveç, Pakistan, Polonya, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, Sudan, Tacikistan, Tunus, Türkmenistan, Ukrayna, Ürdün ve Yunanistan.

[581] Altınörs, s.104.

[582] Almanya, ABD, Fransa, Güney Kore, İngiltere, İsrail, İtalya, Moğolistan, Özbekistan, Romanya, Rusya ve Singapur.

[583] Altınörs, s.105.

[584] Sarı, s.79.

[585] Örnek teşkil etmesi açısından Kosova Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın 14. maddesi şu şekildedir:

"***Serbest meslek faaliyetleri***

1. Bir Akit Devletin mukimi olan bir gerçek kişinin, serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, bu kişi diğer Akit Devlette faaliyetlerini icra

Yorum Notları m.11'de OECD Model Vergi Anlaşmasının "*Royalties*" başlıklı 12. maddesine ilişkin olarak, know-how sözleşmelerinde, know-how sahibi kişi, kamuya açıklanmamış özel bilgi ve tecrübelerini, know-how alan kişinin kendi hesabına kullanabilmesini temin eder, ancak, bilgi sahibi kişi, verilen formüllerin uygulama sürecine katılmaz ve söz konusu bilginin (formüllerin) sonuçlarını garanti etmez[587]. Bunun yanında, satış sonrası verilen hizmetler, garanti kapsamında satıcı tarafından sağlanan hizmetler, mühendis, avukat, muhasebeci gibi kişiler tarafından verilen görüşler için yapılan ödemeler royalti kapsamında değerlendirilmemektedir[588]. Yorum notlarına göre, telif haklarının tamamen devri karşılığında yapılan ödemeler royalti kapsamında değerlendirilmeyecek ve bu ödemeler hakkında anlaşmanın 12. maddesi uygulanamayacaktır[589]. Bu tür ödemelerin genellikle, 7. maddedeki ticari kazanç veya 13. maddedeki sermaye değer artış kazançları kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.

Vergi anlaşmalarına göre serbest meslek kazançlarında dar mükellefiyette vergilendirme yapılabilmesi için kazanç sahibinin Türkiye'de sabit bir yeri olması veya böyle bir yer yok ise 12 aylık kesintisiz dönemde belli bir süreden (genelde 183 günden) fazla kalması gerekir[590]. Bu iki şarttan birisi olmadığında serbest meslek kazancının Türkiye'de değerlendirilmesi vergilendirme için yeterli değildir[591]. Gayrimaddi hak kavramının temelinde ticari faaliyette veya serbest meslek faaliyetinde bulunan bir gerçek veya tüzel kişinin sahip olduğu mesleki bilgi birikimi var olup bu bilgi birikiminin aktarılmasında, her ne kadar temelinde serbest meslek faaliyeti olan bir

---

etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olmadığı sürece, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Kişinin böyle bir sabit yere sahip olması durumunda gelir, yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Eğer bu kişinin diğer Akit Devlette kaldığı sürelerin toplamı, herhangi bir 12 aylık dönemde bîr ya da birkaç seferde 183 günü aşarsa, bu kişinin diğer Akit Devlette sabit bir yere sahip olduğu kabul edilecektir.

2. "Serbest meslek faaliyetleri" terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, sanatsal, eğitici veya öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini kapsamına alır."

[586] Okan Coşgun, "Serbest Meslek Hizmeti, Gayrimaddi Hak Mıdır?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 236, (Ağustos 2012), www.yaklasim.com (20.09.2016).

[587] Yıldızhan ve Alpay.

[588] Yıldızhan ve Alpay.

[589] Nazalı, "Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Royalti (Gayrimaddi Hak) Ödemelerinin Vergilendirilmesi-I".

[590] Özbalcı, **Gelir Vergisi ...**, s.118.

[591] Özbalcı, **Gelir Vergisi ...**, s.118.

durum bulunsa da; sonucu itibarıyla bir gayrimaddi hak söz konusudur[592]. Hollanda Anlaşmasında, serbest meslek kazancı ile gayrimaddi hak bedeli arasındaki ayrım şu şekilde belirtilmiştir: Bilimsel, edebi veya mesleki hizmetler karşılığı elde edilen bedeller serbest meslek kazancı; belirtilen konularda sahip olunan sınai, ticari, bilimsel tecrübe veya bilgi birikiminin aktarılması sonucunda ödenen bedeller gayrimaddi hak bedelidir[593]. Anlaşmaya taraf ülke yerleşik kişisine yapılan gayrimaddi hak bedeli ödemesi, eğer bu faaliyet Türkiye'deki bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen ticari kazancın bir unsuru ise, vergi kesintisine tabi olmayacak ve ticari kazanç olarak vergilendirilecek; ancak bu ödeme Türkiye'de bir iş yeri ya da daimi temsilcisi olmayan birine yapılıyor veya iş yeri veya daimi temsilcisi olsa bile bu ödeme ile iş yeri ya da daimi temsilci arasında etkin bir bağ yoksa KVK m.30 uyarınca vergi kesintisine tabi tutulacaktır[594].

Dijital ürünler için ödenen bedeller, bunları satın alanların kendi kullanımları ile ilgili çoğaltmalarla sınırlı ise royalti olarak nitelendirilemez, bunun aksine, ödeme telif hakkının kullanımı için elektronik olarak indirme hakkı veriyorsa, bu ödeme royalti kabul edilmelidir[595]. Yazılımcının yazılımla ilgili olarak destek vermeyi üstlendiği durumda yapılan ödemeler royalti olarak nitelendirilmeli, çünkü bu ödemeler, 12. maddede tanımlanan, gizli formül ya da ticari, sınai ya da bilimsel tecrübeye dayalı bilgiler olarak değerlendirilebilir[596].

4.5.2.2 Fikri Mülkiyet Haklarının Anlaşmaların 13. Maddesi Kapsamında Sermaye Değer Artış Kazancı Olarak Vergilendirilmesi

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında 13. madde sermaye değer artış kazançlarının vergilendirilmesine ilişkindir[597]. Model Anlaşma istisnai durumlar dışında

---

[592] Coşgun.
[593] Coşgun.
[594] Öcal, "Dar Mükelleflere Ödenen ..."
[595] Öcal, "Dar Mükelleflere Ödenen ..."
[596] Öcal, "Dar Mükelleflere Ödenen ..."
[597] Malta Anlaşmasının 13. maddesi örnek teşkil etmesi açısından aşağıdaki gibidir:
"***Sermaye Değer Artış Kazançları***

1. *Bir Akit Devlet mukimince, diğer Akit Devlette yer alan ve 6 ncı maddede belirtilen gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.*

telif haklarının elden çıkarılmasından doğan kazançların bütünüyle mukim ülkede vergilendirilmesini öngörmekte ve kaynak ülkeye vergilendirme hakkı tanımamaktadır[598]. Bazı ülkelerle imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının gayrimaddi hak bedellerine ilişkin 12. maddesi kapsamına bu hakların satışı dahil edilmemiştir[599]. Bu durumda sermaye değer artış kazançlarına ilişkin hükümler devreye girmektedir. Bu durumda vergilendirme hakkı mukim devlete aittir, yani kaynak devletin herhangi bir vergilendirme hakkı bulunmamaktadır.

Türkiye ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamış olan ülkelerden birinde mukim olan kişilere yapılan yazılım bedeli ödemeleri açısından, ulusal mevzuatta geliri elde edenin programcı veya bunun kanuni mirasçısı olup olmaması ekseninde mevcut bulunan kazanç türü ayrımlarının uygulama alanı bulunmamaktadır, zira yurtdışında yerleşik bir kimsenin yazılımın programcısı veya bunun kanuni mirasçısı olup olmadığının tespiti mümkün değildir[600]. Bu nedenle, söz konusu kazançlar her ne kadar mahiyet itibariyle serbest meslek kazancı kapsamına girse de, dar mükellefiyet uygulaması açısından söz konusu ayrımın ortadan kaldırılması, hem uluslararası düzenlemelere paralellik sağlayacak, hem de uygulamada pek önem arz etmese de, teorik alanda mevcut olan bazı belirsizliklere son verecektir[601]. Türkiye'de mükellef olan bir eser sahibinin yukarıda bahsedilen ülkelerde eserini satması halinde

---

2. *Varlıkları tamamen ya da çoğunlukla gayrimenkullerden oluşan bir şirketteki hisselerin veya benzeri payların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, şirketin varlıklarının veya esas varlıklarının bulunduğu Akit Devlette vergilendirilebilir.*
3. *Bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlette sahip olduğu bir iş yerinin ticari varlığına dahil menkul varlıkların veya bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette serbest meslek faaliyeti icra etmek üzere kullandığı sabit bir yere ait menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazanç, bu iş yerinin (yalnız veya tüm teşebbüsle birlikte) veya sabit yerin elden çıkarılmasından doğan kazanç da dahil olmak üzere, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.*
4. *Bir Akit Devlet mukimince, uluslararası trafikte işletilen gemi, uçak veya kara nakil vasıtalarının veya söz konusu gemi, uçak veya kara nakil vasıtalarının işletilmesiyle ilgili menkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.*

1, 2, 3 ve 4 üncü fıkralarda belirtilenlerin dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, yalnızca elden çıkaranın mukim olduğu Akit Devlette vergilendirilecektir. Bununla beraber, diğer Akit Devlette elde edilen ve bundan önceki cümlede bahsedilen sermaye değer artış kazançları, iktisap ve elden çıkarma arasındaki süre bir yılı aşmadığı takdirde, diğer Akit Devlette vergilendirilecektir."

[598] Sarı, s.79.
[599] Duman ve Karyağdı, s.121.
[600] Sarı, s.128.
[601] Sarı, s.128.

elde edilen kazanç Türkiye'de vergilendirilecektir. Ancak Türkiye'de tam mükellef bir kişinin örneğin bir tabloyu iktisaptan yedi ay sonra satması halinde satıştan elde ettiği kazanca ilişkin vergilendirme diğer ülkede yapılacaktır[602].

Türkiye'nin taraf olduğu bazı vergi anlaşmalarında anlaşmaların 12. maddesinde "satış" ifadesine yer verilmiş olup bu anlaşmalara göre telif ve patent haklarının satışı durumunda vergilendirme yetkisine sahip olacak devlet 12. madde hükmüne göre belirlenecektir[603]. Bazı anlaşmalarda ise bu terime yer verilmemiş olup, bu anlaşmalara göre telif ve patent haklarının satışından elde edilen gelirlerde vergilendirme yetkisine sahip devlet anlaşmaların 13. maddesine göre belirlenecektir[604].

Telif haklarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar duruma göre ticari kazanç veya sermaye değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir. Bir ticari işletme tarafından, ilim ve edebiyat ve güzel sanat eserleri üzerindeki telif haklarının elden çıkarılmasından elde edilen kazançların kaynak ülkede vergilendirilebilmesi için, kaynak ülkede kurulu bir işyerinin olması gerekmekte, oysaki telif haklarının satış, devir ve temliki nitelik itibarıyla, kaynak ülkede bir işyeri kurulmasını gerektirmediğinden uygulamada bu kazançların Model Anlaşma'nın 7. maddesi çerçevesinde kaynak ülkede vergilendirilmesi durumuyla pek karşılaşılmamaktadır[605].

4.6 Fikri Mülkiyet Haklarının Vergilendirilmesiyle İlgili Olarak OECD Bünyesinde Yapılan Çalışmalar

4.6.1 OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi Güncelleme Çalışmaları

Türkiye'de gerek yasal gerekse ikincil mevzuatta yer alan transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin hazırlanmasında kaynak olarak kullanılmış olan OECD Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin (*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax*

[602] Duman ve Karyağdı, s.122.
[603] Başak, "2009 Takvim Yılında Dar Mükellefiyete …"
[604] Başak, "2009 Takvim Yılında Dar Mükellefiyete ..."
[605] Sarı, s.80.

Administrations) 2010 tarihli versiyonu yürürlüktedir[606]. Gayrimaddi haklara ilişkin açıklamalar bu rehberinin VI numaralı bölümünde (*Chapter VI- Special Considerations for Intengible Property*) yer almaktadır.

Rehberde gayrimaddi varlıklarla ilgili herhangi bir tanımlama yapılmamış ancak, gayrimaddi varlıklar ticari ve pazarlama amaçlı varlıklar olmak üzere iki grupta değerlendirilmiştir. Ticari (*commercial*) gayrimaddi haklar, patent, teknik bilgi (know how), tasarım ve model gibi bir malın üretilmesinde veya bir hizmetin görülmesinde kullanılan varlıklar ve bilgisayar programları gibi müşterilere transfer edilebilen veya işletmede kullanılabilen varlıklar olabilmektedir[607]. Pazarlama (*marketing*) amaçlı gayrimaddi haklar ise ticari gayrimaddi hakların özel bir türü olup, bunların yapısı ticari gayrimaddi haklardan belli ölçüde farklıdır[608]. OECD Rehberinde gayrimaddi haklarla ilgili bu ayrım, 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'de yer almaktadır.

OECD Rehberinin VI numaralı kısmında yer alan gayrimaddi varlıklarla ilgili transfer fiyatlandırması ilkelerinin gözden geçirilmesi sonucunda hazırlanan taslak metin 6 Haziran 2012 tarihinde yayımlanmıştır. Taslak metinde, gayrimaddi varlıkların tanımlanması, nitelendirilmesi ve değerlenmesi konularında bazı farklılık ve yenilikler öngörülmektedir. Taslak metnin 5 numaralı paragrafında, "*Bu rehberde "gayrimaddi varlık" kelimesi ile fiziksel varlık veya finansal varlık olmayan ve ticari faaliyetlerde kullanılmak üzere sahip olunabilen veya kontrol edilebilen varlıklara atıf yapılması amaçlanmıştır.*" ifadesine yer verilmiş olup, buradan OECD'nin, gayrimaddi varlıklara transfer fiyatlandırması açısından bir tanım getirme çabası içinde olduğu anlaşılmakta ve taslağın 13 numaralı paragrafından gayrimaddi varlıkların ticari ve pazarlama amaçlı

---

606 http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#.WKiIC2-LTIU, (18.02.2017).

607 **OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations-2010**, s.192.

608 **OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations-2010**, s.192.

olarak sınıflandırılması uygulamasından vazgeçildiği yönünde bir yaklaşım gösterdiği görülmektedir[609].

Taslak metnin 27 numaralı paragrafında emsallere uygun işlemlerde gayrimaddi varlıkla ilgili getiriyi hak eden çok uluslu işletme grubunun üye/üyelerinin belirlenmesine ve gayrimaddi varlıkları içeren kontrol edilen işlemlerin belirlenmesi ve bunların uygun bir şekilde karakterize edilmesine ilişkin açıklamalar yer almaktadır[610].

OECD bünyesinde yürütülen güncelleme çalışmalarında gayrimaddi varlıklarla ilgili transfer fiyatlandırması ilkelerinin açık ve net bir şekilde ortaya konulması amaçlanmaktadır[611]. Taslak metinde gayrimaddi varlıkları içine alan işlemlerin emsallere uygunluk şartlarının belirlenmesinde hakkın münhasırlık niteliği, hukuki korumanın kapsamı ve süresi, hakkın kapsadığı coğrafi alan, faydalı ömür, varlığın içinde bulunduğu geliştirme aşaması, yeniden geliştirme ve güncelleme hakkı ve gelecekteki fayda beklentisi ilkelerinin belirlenmiş olmasıdır[612].

Transfer fiyatlandırması bakımından gayrimaddi varlık olarak kabul edilen bazı işlemler muhasebe bakımından her zaman bu şekilde kabul edilmeyebilir[613]. Transfer fiyatlandırması açısından nelerin gayrimaddi varlık olarak işleme tabi tutulması gerektiğinin belirlenmesinde muhasebe ilkelerinin her zaman kullanılışlı olmadığı, benzer şekilde, transfer fiyatlandırması açısından hangi varlıkların gayrimaddi varlık olarak muameleye tabi tutulması gerektiğinin belirlenmesinde söz konusu varlıklarla ilgili bir hukuki korumanın bulunmasının zorunlu olmadığı hususu taslak metnin 7 numaralı paragrafında açıklanmaktadır[614].

Taslağın 12 numaralı paragrafında, OECD Rehberinin gayrimaddi haklarla ilgili olan VI numaralı kısmında yer alan ilkelerin transfer fiyatlandırması açısından

[609] Abdulkadir Demirci, "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde Gayri Maddi Varlıklarla İlgili Olarak Öngörülen Yenilikler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 377, (Ocak 2013), s.25.

[610] Demirci, "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde Gayri Maddi...", s.26-27.

[611] Abdulkadir Demirci, "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberini Güncelleme Çalışmaları (Gayri Maddi Varlıkların Belirlenmesi)", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 378, (Şubat 2013), s.67.

[612] Demirci, "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde Gayri Maddi...", s.27.

[613] Metin Duran, "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin Gayri Maddi Varlıklarla İlgili Bölümünün Güncellenmesine İlişkin Çalışmalar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 294, (Mart 2013), s.144.

[614] Demirci, "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberini Güncelleme Çalışmaları (Gayri Maddi Varlıkların Belirlenmesi)", s.68-69.

geçerli olduğu ve bunların royalti ödemeleri üzerinden yapılacak stopaj veya gümrük vergileri gibi diğer vergisel konularla bir bağlantısının bulunmadığı belirtilmektedir[615].

Taslak metinde, gayri maddi varlıklarla ilgili getiriye hak kazanan tarafın belirlenmesi sürecinde gayri maddi varlıkla ilgili getiri, bir işletmenin toplam gelirinden ticari operasyonlarında maruz kaldığı maliyet ve giderler ile rutin bir şekilde yapılan ticari işlevlerin karşılığı ayrıldıktan sonra arta kalan tutar şeklinde tanımlanmıştır[616]. İlişkili kişiler arasında gayrimaddi varlıkları içeren bir işlemin varlığının tespiti ve işlemin taraflarının belirlenmesinden sonra bu işlemlerde emsallere uygun koşulların varlığının tespit edilmesinin mümkün olması gerekmektedir[617].

Bir gayrimaddi varlıkla ilgili getiriyi hak eden tarafın belirlenmesinde söz konusu varlıkla ilgili kayıt/tescil ve sözleşmelerin belirleyici olabilmesi için bunlar ile transfer fiyatlandırmasına konu olan işlemin özü arasındaki uyumluluğun sağlanmış olması gerekmektedir[618]. OECD Rehberinin I-III. bölümlerinde yer alan ilkelerin gayrimaddi varlıkların ilişkili kişiler arasında alınıp satılmasında da geçerli olması gerekmektedir[619].

Çok uluslu işletmenin hangi üyesinin gayrimaddi varlıkla ilgili getiriyi hak ettiğinin değerlendirilmesinde gayrimaddi varlığın geliştirilmesi, iyileştirilmesi, devamlılığının sağlanması ve korunması ile ilgili risklerin yüklenilmesinin ve üstlenilen riskler üzerindeki kontrol imkanının gözden geçirilmesi önemlidir[620]. Taslak metinde göre, gayrimaddi varlıkların gerek kullanımını ve gerekse transfer edilmesine konu bir işlemin transfer fiyatlandırması açısından analizinde, OECD Model Vergi Anlaşmasının

[615] Demirci, "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberini Güncelleme Çalışmaları (Gayri Maddi Varlıkların Belirlenmesi)", s.70.

[616] Abdulkadir Demirci, "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberini Güncelleme Çalışmaları (Gayri Maddi Varlıklarla İlgili Getiriye Hak Kazanan Tarafın Belirlenmesi)", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 379, (Mart 2013), s.21.

[617] Duran, "OECD Transfer ...", s.148.

[618] Demirci, "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberini Güncelleme Çalışmaları (Gayri Maddi Varlıklarla İlgili Getiriye ...", s.23.

[619] Duran, "OECD Transfer ...", s.148.

[620] Demirci, "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberini Güncelleme Çalışmaları (Gayri Maddi Varlıklarla İlgili Getiriye ...", s.25.

12. maddesinde yapılan nitelendirmelerin bir belirleyiciliği bulunmamaktadır[621]. Taslakta, gayrimaddi varlıkların değerlemesi konusundaki yeniliklerden biri bu varlıklarla ilgili emsallere uygun bedelin belirlenmesinde finansal değerleme tekniklerinin kullanılmasıyla ilgilidir[622]. Ancak bu tekniklerin kendisi bir transfer fiyatlandırması yöntemi olarak kabul edilmemektedir[623]. Bu değerleme teknikleri genellikle değerleme konusu olan varlığın faydalı ömrü boyunca gayrimaddi varlığa atfedilen nakit akımı tahminlerine dayanmaktadır[624]. Taslağa göre, güvenilir emsallerin bulunmadığı bazı durumlarda değerleme teknikleri uygun emsal fiyatların belirlenmesinde kullanılabilir. Bu durumda değerleme tekniklerinin satılan mal veya hizmetin doğasını ve gayrimaddi varlıkların ve diğer faktörlerin yaratılan değere katkısını yansıtması gerekir[625].

4.6.2 Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı Projesi (BEPS)

OECD/G20 tarafından Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı Projesi (*Base Erosion and Profit Shifting Project- BEPS*) eylem planı kapsamında yürütülen çalışmalar sonucunda transfer fiyatlandırması konularıyla ilgili olarak hazırlanan Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Değer Yaratılmasıyla Uyumlaştırılması (*Aligning Transfer Pricing Outcomes With Value Creation*"[626]) başlıklı nihai rapor 5 (Ekim 2015) tarihinde duyurulmuştur.

Bu raporda, OECD Rehberi Kısım VI'da yer alan gayrimaddi varlıklarla ilgili bazı yeni yaklaşımlar geliştirilmiş olup bunlardan biri, gayrimaddi varlıkların değerlemesinin yüksek düzeyde belirsiz veya değerlemesinin oldukça güç olduğu

---

[621] Abdulkadir Demirci, "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberini Güncelleme Çalışmaları (Gayri Maddi Varlık Kullanımı veya Transferini İçeren İşlemlerin Belirlenmesi)", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 381, (Mayıs 2013), s.9.

[622] Abdulkadir Demirci, "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberini Güncelleme Çalışmaları (Gayri Maddi Varlıklarla İlgili Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesinde Finansal Değerleme Tekniklerinin Kullanılması)", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 384, (Ağustos 2013), s.19.

[623] Demirci, "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberini Güncelleme Çalışmaları (Gayri Maddi Varlıklarla İlgili Emsallere ...", s.19.

[624] Demirci, "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberini Güncelleme Çalışmaları (Gayri Maddi Varlıklarla İlgili Emsallere ...", s.22.

[625] Duran, "OECD Transfer ...", s.150.

[626] http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en;jsessionid=wk9tem2pref3.x-oecd-live-03, (19.02.2017).

durumlarında yapılabilecek işlemlere yöneliktir[627]. BEPS 8 numaralı eylem planı, gayrimaddi hakların grup şirketleri arasında kullanılması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasının önlenmesini hedeflemekte ve gayrimaddi hak tanımının açık bir şekilde yapılmasına, gayrimaddi varlıkların transferi ve kullanılması nedeniyle oluşan masrafın dağıtılmasına, bu değeri yaratan tarafın göz önünde bulundurulup dağıtımın buna uygun bir şekilde yapılmasına ilişkin düzenlemeleri içermektedir[628].

Rapora göre, ilişkisiz işletmelerin gayrimaddi varlıkların işlem anındaki değerlemesine ilişkin yüksek düzeydeki belirsizliğe karşı ilişkisiz işletmeler ilgili tüm ekonomik faktörleri de dikkate alarak fiyatlandırmanın işlem anında yapılabilmesi için, işlemden gelecekte beklenen faydaları hesaba katabilirler[629]. Eylem planına göre yasal sahiplik gayrimaddi haktan pay almaya yeterli olmamakta, gayrimaddi hakların ilişkili kişiler arasında kullandırılması sonucu uygulanacak emsal bedelin belirlenmesinde, ilişkili kişiler arasında üstlenilen fonksiyonlar, katlanılan riskler ve kullanılan varlıklar öne çıkmaktadır[630]. Buna ek olarak, ilişkili işletmelerin gayrimaddi varlık transferlerinde değerleme belirsizliklerine karşı, emsallerle uygunluk ilkesinin bir gereği olarak, kısa süreli sözleşme yapma, anlaşmalarında fiyat düzeltimi hükümlerine yer verme, ödemelerin şarta bağlanması veya sözleşmenin yeniden müzakere edilmesini talep etme gibi ilişkisiz işletme davranışlarından birini veya birkaçını fiyatlandırma anlaşmalarına dahil etmeleri beklenir[631].

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde yapılan gayrimaddi varlık tanımı yapılırken, bu terimin çok dar veya çok geniş tanımlanmasının transfer fiyatlandırması analizinde ortaya çıkarabileceği zorluklar göz önünde bulundurulmuştur[632]. Gayrimaddi hak tanımı OECD Rehberi'ndeki tanımdan daha geniş bir şekilde ele alınmış ve

[627] Abdulkadir Demirci, "Değerleme Belirsizliği ve Güçlüğü Durumlarında Gayri Maddi Varlıkların Transfer Fiyatlandırması Analizine Yönelik OECD Yaklaşımı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 414, (Şubat 2016), s.183.

[628] İpek Yıldırım, "BEPS (Base Erosion Profit Shifting) 8-10 Numaralı Eylem Planları", **Vergide Gündem Dergisi**, (Mart 2016), www.vergidegundem.com/documents/10156/3711456/VGMart_2016.pdf, (20.10.2016), s.13.

[629] Demirci, "Değerleme Belirsizliği ...", s.184.

[630] Bedir Arkan, "Gayri Maddi Haklara İlişkin Düzenlemeler ve Değerleme Yöntemleri İle Emsal Bedel Tespiti", **Vergide Gündem Dergisi**, (Eylül 2016), www.vergidegundem.com/documents/10156/4232718/VEGU_Eylul2016.pdf, (20.10.2016), s.11.

[631] Demirci, "Değerleme Belirsizliği ...", s.184.

[632] Abdulkadir Demirci, Transfer Fiyatlandırması Açısından Gayri Maddi Varlıklara Yönelik Yeni OECD Yaklaşımları Sorular-Yanıtlar, **Vergi Dünyası Dergisi** (Dergi Eki), (Nisan 2016), s.11.

gayrimaddi hak, fiziksel ya da finansal bir varlık olmayan, ticari amaçlar için sahip olunan ya da kullanılan ve kullanımı ya da transferi bağımsız taraflar arasında gerçekleşen koşullarla aynı ölçüde fiyatlandırılan bir varlığı ifade etmektedir şeklinde tanımlanmıştır[633]. Dolayısıyla OECD tarafından yapılan gayrimaddi hak tanımının esas olarak transfer fiyatlandırması gözetilerek yapılmış bir tanım olduğunu söylemek mümkündür[634]. Bunlara ek olarak, eylem planında, karşılaştırılabilir emsal işlemlerin olmadığı ve değerleme esnasında gelecek getirilere ilişkin öngörülerin yapılmasının mümkün olmadığı durumlarda ortaya çıkan "değerlemesi zor gayrimaddi hak" kavramına yer verilmiştir[635].

[633] Arkan, s.11.
[634] Demirci, Transfer Fiyatlandırması Açısından ..., s.16.
[635] Arkan, s.11.

5. FİKRİ MÜLKİYET HAKLARININ KATMA DEĞER VERGİSİ, VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ, DAMGA VERGİSİ, HARÇLAR VE BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

5.1 Katma Değer Vergisi

5.1.1 Katma Değer Vergisine İlişkin Genel Hükümler

Katma değer vergisi bir işlem vergisi olup KDVK m.1'de verginin konusuna giren işlemler düzenlenmiştir. Buna göre, Türkiye'de yapılan; "*1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, 2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı, 3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler*" katma değer vergisine tabidir. Verginin konusuna *teslim* (mal teslimi) ve *hizmet* ifası ile mal ve hizmet *ithalatı* girmektedir. Kanunda yer alan bu düzenlemeye göre, bir işlemin KDVK kapsamında vergilendirilmesi için öne çıkan koşullar işlemin Türkiye'de yapılmış olması ve bu işlemlerin ticari ve zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılmış olmasıdır.

Ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin sürekliliği, kapsamı ve niteliği GVK hükümlerine göre; GVK'de açıklık bulunmadığı durumlarda, Türk Ticaret Kanunu ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine göre belirlenir. Bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk uyruğunda bulunup bulunmamaları, ikametgah, işyeri veya kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin niteliğini değiştirmez ve vergilendirmeye engel teşkil etmez. (KDVK, m.1). Ayrıca, verginin konusuna giren bu faaliyetlerin vergilendirilmesi için kural olarak süreklilik şartı da aranmamaktadır.

Fikri mülkiyet haklarının vergilendirilmesi *hizmet* işlemi çerçevesinde olmaktadır. Zira bunlar mal değil hak oldukları için fikri mülkiyet haklarına ilişkin tasarruflar katma değer vergisi açısından hizmet niteliğindedir. Kanunda hizmet, "*teslim*

ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler" olarak tanımlanmış ve bu işlemlerin "*bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde*" gerçekleşebileceği hükme bağlanmıştır. (KDVK, m.4). Kanunda yapılan bu tanım çok geniş kapsamlı bir tanım olup, ticari, zirai ve mesleki faaliyet kapsamında yapılan (teslim ve ithalat haricindeki) her türlü işlem hizmet olarak nitelendirilmektedir. Dolayısıyla fikri mülkiyet haklarının ticari, zirai ve mesleki faaliyet kapsamında değerlendirilmesi işlemleri KDV'nin konusuna girmektedir. Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede[636]: "*Vergi mükellefi olmadığınız belirtilerek sahibi bulunduğunuz markaların satışından elde edilecek kazanç….Gelir Vergisi Kanunu'na göre değer artış kazancı olarak değerlendirildiğinden söz konusu satış işlemi KDV'ye tabi olmayacaktır.*" ifadelerine yer verilmiştir. Dolayısıyla, ticari, zirai ve mesleki faaliyet kapsamında değerlendirilmeyen işlemler verginin konusuna girmemektedir.

Fikri mülkiyet haklarıyla ilgili olarak ayrıca, KDVK m.1/3'de bazı *diğer* işlemler saymak suretiyle belirtilmiştir. Sayılan bu işlemlerden, konumuz itibarıyla ilgili olanı, GVK m.70'te belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleridir (KDVK, m.1/3-f). Bu haklardan bazıları fikri mülkiyet haklarıdır. Bu hükme göre, GVK m.70'te belirtilen hakların kiralanması işlemleri; ticari, zirai veya mesleki faaliyet kapsamında yapılmasa da KDV'ye tabidir.

Katma değer vergisinin konusunun tespit edilmesi açısından işlemin Türkiye'de yapılması KDVK m.6'da düzenlenmiştir. "*İşlemlerin Türkiye'de yapılması, malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını*" ve "*hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını*" ifade eder. Konuyla ilgili olarak, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin[637] (KDVGUT) A.6.2 bölümünde hizmet Türkiye'de yapılmışsa, hizmetten hangi ülkede faydalanılırsa faydalanılsın işlemin Türkiye'de yapılmış sayılacağı ve hizmetin başka bir ülkede yapılması halinde bu hizmetten Türkiye'de faydalanılmış ise işlemin yine Türkiye'de yapılmış sayılacağı

[636] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.10.2014 tarihli ve B62030549-120[Mük.80-2014/321]-2363 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).
[637] 26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete.

açıklanmıştır. Konuyla ilgili bir Danıştay kararında[638]; yurtdışı mukimi firmaya ödenen bedelin gayrimaddi hak bedeli olduğu ve bu gelirin Türkiye'de görülen bir hizmetten kaynaklandığı ve dolayısıyla bu bedelinin KDVK m.1'e göre vergilendirilmesi ve bu verginin de sorumlu sıfatıyla ödenmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Örneğin, Türkiye'deki bir firmanın yurtdışındaki bir firmadan lisans veya patent kullanması durumunda yapılacak ödemeler, hizmetten Türkiye'de faydalanıldığı için vergiye tabidir. Tersi bir durumda, yani Türkiye'deki firmanın sahibi olduğu bir gayrimaddi hakkı yurtdışındaki bir firmaya kullandırması durumunda ise hizmetten yurtdışında faydalanıldığı için ihracat istisnası kapsamında vergiye tabi değildir.Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede[639]: "*Sinop Gerze'de kurulu söz konusu fabrikanın imalatında kullanılan reçine yapımına ilişkin yurtdışından alınan teknik bilgi (Know How) hizmetinden Türkiye'de faydalanıldığından bu hizmet genel oranda KDV'ne tabi olacak, hesaplanan vergi sorumlu sıfatı ile 2 no.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenecek ve aynı döneme ait 1 no.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.*" denilmek suretiyle hizmetten Türkiye'de faydalanılması durumunda işlemin KDV'ye tabi olduğu vurgulanmıştır.

KDV'nin mükellefi malı teslim ve hizmeti ifa edenler, mal ve hizmet ithal edenler ve GVK'nin 70. maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenlerdir. (KDVK, m.8). Vergiyi doğuran olay ise, malın teslimi veya hizmetin yapılması; ithalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir (KDVK, m.10).

Gayrimaddi hakların gümrükte uygulanan KDV karşısındaki durumuna ilişkin olarak bir hususa değinmek gerekir. Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2009/73 sayılı genelgesi uyarınca sinema filmlerinin ithali kapsamında yapılan royalti ödemeleri

[638] Danıştay 9. Daire E.2010/397, K.2012/2123 sayılı karar, (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Vergi İhtilaflarında Örnek Danıştay Kararları**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2016), s.581.

[639] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1 .GİB.4.34.l6.01/KVK-30 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

eşyanın gümrük kıymetine dahil edilmeyecektir[640]. Örneğin, (A) A.Ş yurtdışında yerleşik (B) firmasından 10.000 TL bedelle bir film ithal etmiş, yapılan satım sözleşmeye göre; eşyanın teslim şeklinin CIF olduğu, filmin sinemalarda gösterimi için 40.000 TL, televizyonlarda gösterimi durumunda 20.000 TL, DVD ve VCD satışları için 15.000 TL royalti bedeli olarak (B) firmasına ödeneceği kararlaştırılmıştır[641]. Burada 75.000 TL royalti bedeli ödenmesine rağmen eşyanın gümrük kıymeti 10.000 TL olup, gümrükte ödenecek KDV'nin hesaplanmasında bu tutar esas alınacaktır. Ancak, ödenecek royaltiler için daha sonra kurumlar vergisi ve KDV tevkifatı yapılacaktır. Başka bir deyişle, gümrüğe tabi bir mal ile ilgili olan royaltilerin vergilendirilmesi gümrükte yapılmayacaktır.

5.1.2 Süreklilik ve Arızilik Unsuru

Serbest meslek faaliyetinde süreklilik- arızilik ayrımına ilişkin ayrıntılı açıklamalar 3.2.2 numaralı bölümde yapılmıştır. Bu bölümde, süreklilik-arızilik ayrımına ilişkin olarak KDV açısından önem arz eden konulara değinilmiştir.

Katma değer vergisinin işleyişiyle ilgili yapılan açıklamalarda belirtildiği üzere ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan faaliyetler KDV'nin konusuna girmektedir. KDVGUT I.A.1.1 bölümünde de belirtildiği üzere ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan faaliyetlerden devamlılık (süreklilik) arz edenler KDV'ye tabi, arızi faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ise vergiye tabi değildir. Fikri mülkiyet haklarının vergilendirilmesi açısından, serbest meslek faaliyeti kapsamına giren durumların KDV'ye tabi olup olmadığının tespit edilmesi süreklilik- arızilik ayrımına göre belirlenmektedir.

Bu ayrım kendisini özellikle fikri haklarda yani telif haklarında göstermektedir. 221 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin[642] 3.5 bölümünde belirtildiği üzere, serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetleri sürekli bir şekilde yapanlar gerçek usulde katma değer vergisine tabi olacak, arızi nitelik taşıyan serbest

[640] Hakan Uçak, "Sinema Filmleri İçin Ödenen Royalti-Lisans Ödemeleri ve Gümrük Kıymeti", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 93, (Eylül 2011), www.lebibyalkin.com.tr (20.09.2016).
[641] Uçak.
[642] 19.02.1999 tarihli ve 23616 sayılı Resmi Gazete.

meslek faaliyetleri ise vergiye tabi olmayacaktır. Tebliğe göre, GVK m.18 (telif ve patent kazançları istisnası) kapsamına giren faaliyetlerin mutad meslek olarak yapılması durumunda KDVK'nin genel hükümleri çerçevesinde gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyeti doğacaktır. Faaliyeti süreklilik gösteren kişilerin serbest meslek kazançları açısından mükellefiyet tesis ettirmek suretiyle, defter tutma (serbest meslek kazanç defteri), belge düzenleme (serbest meslek makbuzu) yükümlülükleri ortaya çıkmaktadır.

KDVK m.1/3-f'de GVK m.70'te sayılan hakların kiralanması durumunda KDV'nin konusuna gireceği belirtilmiş ancak söz konusu hakların elden çıkarılması (satılması) durumuna ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda, söz konusu hakların devamlı bir ticari faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde *olmayacak* şekilde elden çıkarılması KDV'nin konusuna girmemektedir[643].

Telif kazancını doğuran işlem arızi olarak yapıldığında serbest meslek faaliyeti oluşmayacağı için, değerlendirme şekline (satış, kiraya verme, teşhir veya yayın, vb) bakılmaksızın yapılan işlem KDV'nin kapsamına girmeyecek; ancak işlemin mutat bir şekilde yapılması durumunda serbest meslek faaliyeti oluşacağı için telif hakkını hangi şekilde değerlendirildiğine bakılmaksızın işlem KDV kapsamına girecektir[644].

GVK mükerrer m. 80/3'e göre sınai hakların elden çıkarılması diğer kazanç ve irat olarak düzenlendiği için bu işlemler KDV'ye tabi değildir. Ayrıca, patentlerin sahipleri veya kanuni mirasçıları dışında kalanlar tarafından elden çıkarılması da GVK mükerrer m.80/4 kapsamına girdiği için bu işlemler de KDV'ye tabi değildir.

Kanuni düzenlemede telif hakkı ve patent sahibi ile bunların kanuni mirasçıları aynı çerçevede değerlendirilmiş olmasına rağmen fiili durumda kanuni mirasçıların arızi veya mutad bir mesleki faaliyeti bulunmadığı için bunlar tarafından telif ve patent ne şekilde değerlendirilirse değerlendirilsin katma değer vergisi mükellefiyeti doğmayacaktır[645]. Kanuni mirasçılar tarafından elde edilen telif ve patent kazançlarının

[643] Doğu Sever, "KDV Açısından Patent Hakkının Elden Çıkarılması ve Kiralanması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 195, (Mart 2009), www.yaklasim.com (20.09.2016).
[644] Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi ...**, Ankara: Oluş Yayınları, 2008, s.85.
[645] Özbalcı, **Gelir Vergisi ...**, s.155.

her halükarda serbest meslek kazancı olarak kabul edilmiş olması ve bu kişiler açısından da mesleki faaliyetin bulunmaması nedeniyle telif ve patent hakkı ne şekilde değerlendirildiğine bakılmaksızın KDV'ye tabi değildir[646].

3.2.2 numaralı bölümde arızilik-süreklilik ayrımına ilişkin yapılan açıklamalarda belirtildiği üzere, serbest meslek faaliyetlerinde idarenin arızi-sürekli ayrımını yapılan iş sayısına bağlı olarak değerlendirdiği ve bu yaklaşımın sağlıklı olmadığı belirtilmiştir. Süreklilik-arızilik ayrımının yapılan iş/faaliyet sayısına bağlanmasının sakıncalı olduğunu örnekler[647] üzerinden göstermek gerekirse, bir dizi film senaryo yazarı eğer haftalık yayınlanan dizinin senaryolarını haftada bir yazıp teslim ederse, teslimleri KDV'ye tabi olacak, ancak 15 haftalık dizinin tüm bölümlerinin senaryolarını yazıp bir kerede teslim ederse yaptığı bu işlem KDV'ye tabi olmayacaktır. Benzer şekilde, bir resim öğretmeni iki yılda bir defa resim sergisi açar veya açılmış bir sergiye katılıp burada resimlerini satarsa bu faaliyeti arızi sayılacak, ancak bir yılda iki defa veya iki yıl üst üste aynı işlemi yaparsa faaliyeti sürekli sayılacak ve KDV mükellefi olacaktır.

Örneklerden de görüleceği üzere, yapılan işlem sayısının ölçüt olarak alınması konunun esasının gerektiği gibi kavranmasına engel olmaktadır. Bu nedenle devamlılık durumunun tespitinde yapılan faaliyetin asıl iş veya mesleki faaliyet olarak ele alınması, başka bir deyişle yapılan serbest meslek faaliyetinin kişinin geçiminin bir parçası olması halinde sürekli kabul edilmelidir. Buna göre, işlemler işlemi yapan kişinin asıl işi olarak mutad ve sürekli yapılıyorsa KDV'ye tabi olacak, ancak işlem asıl faaliyetin yanında ek bir uğraş olarak yapılıyor ise, bu durumda arızi serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilecek ve KDV'ye tabi olmayacaktır. Aksi yöndeki bir yaklaşım, olayın gerçek mahiyetini kavramadığı gibi, uygulamanın kanun tarafından kavranamaması dolayısıyla zafiyete sebep olacaktır.

Fakat idarenin, süreklilik olgusunu mutad mesleki faaliyet olarak yorumladığı farklı görüşleri de bulunmaktadır. Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede[648]: "*telif*

[646] Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi ...**, s.86.
[647] Karyağdı.
[648] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.03.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32234-8024-160 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

hakkını devamlılık arz edecek şekilde ve mutad meslek haline getirmeksizin elde edenlerin işlemleri KDV nin konusuna girmeyecek, dolayısıyla Şirketinizce bu kişilerden KDV tevkifatı yapılmayacaktır. Ancak; Şirketiniz telif ödemelerinin, devamlılık arz edecek şekilde ve mutad meslek haline getiren telif hakkı sahibi kişilere yapılması halinde, bu ödemelere ...tevkifata tabi tutulması gerekmektedir." ifadelerine yer verilmiştir[649]. Sürekli olarak yapılan serbest meslek faaliyetlerinde, işlem konusu hakkın veya eserin gelir vergisinde yer alan telif kazançları istisnasının kapsamına girmesi KDV'yi etkilememektedir[650].

5.1.3 Hakların Değerlendirilme Şekli

Fikri mülkiyet hakları iki şekilde değerlendirilebilir. Bu haklar bir bütün olarak devredilebilir, yani satış konusu olabilir veya kiralanabilir. Bu ayrım esas alınarak vergilendirme işlemleri aşağıda açıklanmıştır.

5.1.3.1 Hakların Devredilmesi

Telif haklarından elde edilen gelir ticari kazanç veya serbest meslek kazancı niteliğinde ise telif haklarının satış, devir, temliki ve kiralanması suretiyle elde edilen gelir ticari kazanç veya serbest meslek kazancı sayılacağı için bu işlemler KDV'ye

---

[649] Benzer şekilde, başka bir özelgede[649]; "*Ebru çalışmalarınızı mutad ve sürekli olarak ifa etmeniz halinde bu faaliyetiniz KDV ye tabi tutulacak ve adınıza KDV mükellefiyeti tesis edilecektir. Faaliyetinizin GVK nın 18 inci maddesinde yer alan serbest meslek kazançları istisnası kapsamında olması bu durumu değiştirmeyecektir.*" denilmek suretiyle aynı yaklaşım tekrar edilmiştir. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.06.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-3/2011-14001-01-712 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

Aynı görüş, bir başka özelgede: "*Özel güvenlik eğitiminde kullanılmak üzere hazırlamış olduğunuz kitap ve CD'lerde yer alan çalışmalarınızın, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamında eser niteliği taşıdığının Kültür ve Turizm Bakanlığından alınacak yazı ile tevsik edilmesi şartıyla, söz konusu faaliyetin mutad meslek haline getirilmeden arızi olarak yapılması halinde elde edilen bedeller üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.*" ifadeleri ile vurgulanmıştır. (Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.01.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.42.16.01-GVK-2-1842--8 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[650] Konuyla ilgili bir özelgede[650] bu durum, "*GVK nın 18 inci maddesinde yer alan serbest meslek kazançları istisnasının katma değer vergisi mükellefiyetine etkisi bulunmayıp, resim, minyatür, ebru sanatı ve el işi sanatlarına ilişkin faaliyetlerinizi mutad meslek olarak ifa etmeniz halinde bu faaliyet KDV ye tabi tutulacaktır. Ancak, söz konusu faaliyetlerinizin münhasıran GVK nın 94 üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yapılıyor olması halinde, tarafınıza yapılacak ödemeler ile ilgili hesaplanan KDV anılan kişi ve kuruluşlar tarafından tevkif edilerek sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenecek, dolayısıyla adınıza KDV mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.*" ifadeleriyle açıklanmıştır. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.04.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[2011-3-14001-38]-520 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

tabidir. Aynı şekilde sınai hakların Türkiye'de satış, devir, temlik ve kiralanması işlemleri KDV'ye tabidir. Kazancı elde edenin tam veya dar mükellef olmasının bu açıdan bir etkisi bulunmamaktadır. Bir fikri mülkiyet hakkının, örneğin bir patentin ticari işletmeye dahil olması ve bu patentin kiralanması veya elden çıkarılması durumunda elde edilecek kazanç ticari kazanç olacak ve bu işlem KDV'nin konusuna girecektir[651].

Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede[652]; "*Yazarı olduğunuz eserlerinizin üniversite öğrencilerine pazarlanmasının…. gerçek usulde KDV mükellefiyeti gerektiren faaliyetinizin sadece Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinizin tamamının aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılanlara yapılması durumunda, bu işlemlerinize ait KDV anılan kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Diğer yandan, eserlerinizin pazarlanmasının Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlar yanında maddede yer almayanlara da yapılması durumunda KDV mükellefiyeti tesis edilmesi ve KDV beyannamesi verilmesi gerekeceği tabiidir.*" açıklamalarına yer verilmiş olup, kitap satışının yazar tarafından yapılması durumunda ticari faaliyetin ortaya çıktığı vurgulanmıştır.

Sınai hakların serbest meslek faaliyeti çerçevesinde değerlendirilmesi yalnızca patente (ihtira beratı) özgü bir durum olup, GVK m.18 kapsamında patentin satılması, devir, temlik ve kiralanması serbest meslek kazancıdır. Bu şekilde serbest meslek kazancı sayılan işlemler KDV'ye tabidir. Ancak, bu işlemlerin arızi olarak yapılması durumunda KDV'ye tabi olmayacaktır.

GVK m.18'de patentin mucidi veya mucidin kanuni mirasçıları tarafından elden çıkarılması veya kiralanması serbest meslek faaliyeti olarak belirlenmiş olsa da serbest meslek faaliyetinin devamlılık unsurunu içermesi gerektiği için patentin bu kişiler tarafından elden çıkarılması veya kiralanması işlemi arızi nitelikte olduğundan

[651] Sever, "KDV Açısından ..."

[652] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.07.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-4/2010-14001-25/-570 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

dolayı KDVK m.1/1 uyarınca süreklilik unsuru taşımadığı için verginin konusuna girmemektedir[653].

Telif hakları açısından, eser sahiplerinin çoğaltma ve yayma hakkını birlikte devretmesi halinde ve bu işlemin süreklilik arz etmesi durumunda devir işlemi KDV'nin konusuna girmektedir. Ancak böyle bir durumda, eser sahibinin yıl içinde birden fazla eser meydana getirme ihtimali düşük olduğu için faaliyetin genellikle arızi nitelikte olduğunu kabul etmek en uygun yaklaşımdır[654]. Sadece çoğaltma hakkının devredilmesi, eserlerin dağıtımının eser sahibi tarafından yapılması durumunda bu faaliyetin arızi olup olmadığının tespiti için bir organizasyonun var olup olmadığına ve ayrıca bir organizasyon var ise hasılatın tamamının GVK m.94'te sayılan kişilerden elde edilip edilmediğine bakılmalıdır[655]. Hasılatın tamamının GVK m.94'te sayılanlardan elde edilmesi durumunda KDV sorumluluğu kapsamında işlem yapılacaktır. Aksi takdirde gerçek usulde KDV mükellefiyeti durumu ortaya çıkacaktır.

Son olarak bir hususa değinmek gerekmektedir. Günümüzde özellikle bilgisayar yazılımı gibi bazı gayrimaddi haklar CD gibi taşıyıcı ortamlar içerisinde de satışa konu olmaktadır. İçerisinde herhangi bir gayrimaddi hak bulunduran bu tür taşıyıcı ortamların ithal edilmesi durumunda gümrük mevzuatı açısından, taşıyıcı unsur (CD, disket vb) eşya olarak değerlendirilmekte ve münhasıran taşıyıcı unsurun değeri gümrük vergisine ve ithalde alınan KDV'ye tabi olmaktadır. İçerdiği gayrimaddi hakkın bedeli KDV ve gümrük vergisi açısından gümrükte vergilendirilmemektedir. İthal edilen yazılımların veya yazılım hizmetlerinin hizmet ithali kapsamında değerlendirilerek ithalatçıları tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi ve ödenmesi gerekmektedir[656]. Ancak, kayıt dışılığı önlemek amacıyla konunun vergi idaresi ile gümrük idaresi arasında değerlendirilmesi ve bir çözüme kavuşturulması gereği vardır.

Bu konuyla bağlantılı bir husus da yazılımların KDVK m.11/1-c kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilip edilmeyeceğidir. Yazılım firmaları KDVK m.11/1-c

[653] Sayan, **Marka ve Patent ...**, s.130.
[654] Duman ve Karyağdı, s.112.
[655] Duman ve Karyağdı, s.111.
[656] Meftun Canbek, "İthal Edilen Bilgisayar Programlarının, Yazılımların Gümrük Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 25, (Ağustos 2005), www.yaklasim.com (20.09.2016).

kapsamında imalatçı sıfatına sahip olabilmekle beraber, yazılım ihracatları gümrükten geçirilmek suretiyle yapılsa dahi ihracatın yazılım ihracatı olarak gümrük çıkış beyannamesine bağlanması mümkün olmadığından dolayı yazılımlar için ihraç kaydıyla teslim müessesesinin işletilmesi imkanı bulunmamaktadır[657].

5.1.3.2 Hakların Kiralanması

Fikri mülkiyet haklarının kiralanması işlemi KDV'ye tabidir. Kiralama işleminin süreklilik arz edip etmemesinin önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, bu hakları kiraya veren kişilerin ayrıca KDV mükellefiyeti tesis ettirmesi ve genel hükümlere göre KDV'yi tahsil edip beyan etmesi gerekmektedir. Telif haklarının kiralanması işleminin hem müellif ve bunların kanuni mirasçıları tarafından hem de bu kişiler dışındaki kimseler tarafından yapılması durumunda yapılan işlem KDV'ye tabidir. Çünkü birinci durumda serbest meslek kazancı, ikinci durumda gayrimenkul sermaye iradı ortaya çıkmaktadır.

KDVK m.1/3-f'de GVK'nin 70. maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması işleminin KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir. Ancak, aşağıda belirtildiği üzere, bu hakların kiralanması işlemi m.17/4-d kapsamında KDV'den istisna değildir. Telif haklarının müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından ve ayrıca ihtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Bu hakların belirtilen kişiler dışındakiler tarafından kiralanması ise gayrimenkul sermaye iradıdır. Özel mal varlığına dahil olan kiralamalar, gayrimenkul dışındaki mal ve haklarla ilgili ise KDV'ye tabidir[658].

KDVK m.1/3-f'ye göre GVK'nin 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemi vergiye tabidir. Buna göre, FSEK'e göre, eser niteliğinde olan ancak GVK m.70'te (m.18 dahil) sayılmayanlar KDV'ye tabi değildir[659]. Bunların kiralanması serbest meslek faaliyeti de sayılmadığı için KDV'ye tabi olması ancak iktisadi bir işletmenin aktifine kayıtlı olması durumunda söz konusu olacaktır.

---

[657] Ahmet Ozan Erdoğan, "Yazılımların İhraç Kaydıyla Teslimi Mümkün Müdür?", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 50, (Eylül 2007), www.yaklasim.com (20.09.2016).

[658] Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi ...**, s.144.

[659] Dokgöz, s.129.

Telif haklarının sahipleri ile bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kişiler tarafından kiralanması durumunda elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradıdır. Telif haklarının bu kişiler tarafından kiralanması katma değer vergisine tabi olup, telif haklarını kiralama işleminin süreklilik arz edip etmemesinin önemi yoktur.

5.1.4 İstisnalar

Fikri mülkiyet haklarıyla ilgili olarak KDVK'de başlıca dört istisna bulunmaktadır. Bunlar, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanmasına ilişkin istisna (m.17/4-d), KVK m.5/B kapsamındaki sınai mülkiyet istisnasına ilişkin KDV istisnası (m.17/4-z), yatırım teşvik belgesi kapsamında makine ve teçhizat teslimleri ile yazılım ve gayrimaddi hak satış ve kiralamalarında istisna (m.13/1-f) ve milli savunma amaçlı teslimlere ilişkin istisnadır (m.13/1-f).

İlk istisna, KDVK m.17/4-d'ye göre, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı GVK m.70'te belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV'den istisnadır. İstisna hükmü sadece gayrimenkullere özgü olduğu için, GVK m.70'te yazı haklar (patent, marka, ticaret unvanı, teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, know how, ticaret unvanı gibi haklar ve telif hakları) bu istisna kapsamında değildir.

Ancak, maddede yer alan düzenlemeye göre, ikili bir ayrım yapmak gerekmektedir. Birinci ayrım, genel olarak tüm kiralama işlemlerine yöneliktir. KDVGUT'nin F.4.4 bölümünde de belirtildiği üzere, bu istisna uygulamasının kapsamına yalnızca taşınmazlar girmekte olup, GVK m.70'te sayılan diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir. Gayrimenkuller dışında kalan ve m.70'te sayılan diğer mal ve hakların (arama, işletme, imtiyaz hakları ve ruhsatları ve diğer hakların) kiralanması işlemleri iktisadi işletmeye dahil olup olmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabi bulunmaktadır.

İkinci ayrım, Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı GVK m.70'te belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleridir. Buna göre, söz konusu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılacak, GVK m.70'te sayılan tüm mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV'den istisnadır. Ancak, uygulamada bu kapsama fikri mülkiyet haklarının (telif, marka patent, vb) girme ihtimali zayıftır. KDV'de yer alan bu istisnadan ancak GVK m.70'te sayılan işletme hakkı ve ticaret unvanı gibi hakların yararlanabileceği söylenebilir.

İkinci istisna, KDVK m.17/4-z'de yer alan, KVK m.5/B kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışına ilişkin KDV istisnasıdır. Söz konusu patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayrimaddi hakların kiralanması, devri veya satışının KDV'den istisna tutulabilmesi için bunların KVK m.5/B kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde elde edilmiş olması gerekmektedir.

KDVGUT'nin F.4.22 bölümünde de belirtildiği üzere, bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından KDVK m.30/a hükmü uygulanmayacağından, söz konusu işlemler nedeniyle yüklenilen KDV tutarlarının, indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilmesi gerekmez. Sınai haklara ilişkin KDV istisnası, sadece söz konusu gayrimaddi hakların kiralanması, devri veya satışı için uygulanabilmektedir. Dolayısıyla sınai haklar sonucu üretilen malların satışı için her ne kadar kurumlar vergisi istisnası olsa da KDV istisnasının uygulanması söz konusu değildir[660]. KDVK m.17/4-z'de düzenlenen istisna, KDVK geçici m. 20'de yer alan, teknoloji bölgelerindeki istisna uygulaması ile doğrudan bağlantılı olmayıp, istisna konularının farklılık gösterdiğini ve hatta her iki istisnanın birbirini tamamlar mahiyette olduğunu yani birinin kapsam dışı bıraktığı konuların diğerinin kapsamına girdiğini söylemek mümkündür[661]. Bu istisna hükmü gayrimaddi hakların kiralanması, devri veya satışına

[660] Dikmen, "Sınai Mülkiyet Haklarında …", s.18.
[661] Uzunoğlu, "Sınai Mülkiyet Haklarında …", s.9.

yönelik olduğu için, patent ve faydalı model kapsamında verilecek olan serbest meslek hizmetleri bu istisna kapsamında değildir[662].

Üçüncü istisna ise 18.01.2017 tarihli ve 6770 sayılı kanunun ile KDVK m.13/1-d'de yapılan değişiklik sonrası ihdas edilen ve yatırım teşvik belgesi kapsamında yazılım ve gayrimaddi hak satış ve kiralamalarında tanınan istisnadır. KDVK m.13/1-d'ye göre, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizat teslimleri ile belge kapsamındaki *yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları* KDV'den istisnadır. 6770 sayılı kanunla yapılan değişiklik öncesinde yazılım ve gayrimaddi hak satış ve kiralamaları istisna kapsamında değildi, yapılan değişiklik ile bu işlemler de istisna kapsamına alınmıştır. KDV m.32'ye göre bu istisna tam istisna niteliğindedir. İstisna uygulamasına ilişkin açıklamalar KDVGUT'nin II.B.5 bölümünde yer almaktadır.

Dördüncü istisna ise, KDVK m.13/1-f'de yer alan, milli güvenlikle ilgili olan ve maddede sayılan kuruluşlara milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme, *yazılım*, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetlere ilişkin KDV istisnasıdır. İstisna uygulamasına ilişkin açıklamalar KDVGUT'nin II.B.7 bölümünde yer almaktadır.

Bu konuda dikkat çeken husus yurtdışından ithal edilen savunma unsurlarının içinde bulunan yazılımların istisna karşısındaki durumudur. KDVK m.16/1-a'ya göre, teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali KDV'den istisnadır. KDVK m.16/1-b'ye göre 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167. maddesi hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali de vergiden müstesnadır. Gümrük Kanunu m.167/3 kapsamına yazılımlar girmemekte olup, bu nedenle, Gümrük Kanunu m.167/3 kapsamında ithal edilen unsurlara ait yazılımlar veya bağımsız yazılım

[662] Levent Başak, "6518 Sayılı Kanun İle Sınai Mülkiyet Hakları İçin Getirilmiş Olan İstisna Hükmünün Analizi ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 308, (Mayıs 2014), s.93.

programları KDVK m.16/1-b istisnasından faydalanamaz[663]. Ancak, KDVK m.13/1-f hükmü gereğince milli savunma amacıyla alınan silah ve müstakil yazılımlara ilişkin teslim ve hizmetler istisna olduğu için KDVK m.16/1-a gereğince bunların ithali de istisna kapsamındadır. KDVK m.13/f kapsamında belirtilen unsurlar dışında kalan milli savunma ve iç güvenlik konusundaki yazılımlar KDV'den müstesna değildir ancak, KDVK m.13/1-f bendinde ifade edilmeyen diğer yazılım unsurlarının KDVK geç.m.20/1 kapsamında, ilgili şartları sağlamaları kaydıyla söz konusu kurumlara teslimi vergiden müstesnadır[664].

5.1.5 Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması

5.1.5.1 Genel Açıklamalar

KDVK m.9/1'e göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Maliye Bakanlığı'na verilen bu yetkiye istinaden bazı işlemler sorumluluk kapsamına alınmış olup buna ilişkin düzenlemeler KDVGUT'nin I.C.2.1 bölümünde yer almaktadır.

Tebliğin bu bölümünde yapılan düzenlemeler çerçevesinde bakıldığında, KDV tevkifatı uygulaması, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen (kısmi tevkifat) veya tamamen (tam tevkifat) vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir. Tevkif edilen vergi 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilir ve beyan edilen tutar, beyanın yapıldığı ay içinde verilmesi gereken 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılabilir. (KDVGUT, bölüm I.C.2.1.1).

Tam tevkifat uygulaması olan aşağıda açıklanan işlemler dolayısıyla yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan vergiler için iade uygulaması mümkün değildir. Kural

---

[663] Canbek, "İthal Edilen ..."

[664] Meftun Canbek, "Yazılımların Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/f ve Geçici 20/1 Bentleri Kapsamında Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 203, (Ağustos 2005), www.vergisorunlari.com.tr (25.09.2016).

olarak sorumluluk uygulaması iade hakkı doğurmaz[665]. KDVGUT'nin I.C.2.1.5 bölümünde kısmi tevkifat kapsamında iade hakkı tanınan işlemler belirlenmiştir. Tam tevkifat kapsamındaki işlemler için iade uygulaması öngörülmemiştir. Bu nedenle, tebliğde iadeye konu olarak belirlenen işlemler dışındaki diğer sorumluluk konularında hiçbir şekilde nakden ve mahsuben iade söz konusu değildir[666].

5.1.5.2 Fikri Mülkiyet Haklarıyla İlgili KDV Sorumluluk Halleri

Yukarıda belirtildiği üzere tam tevkifat ve kısmi tevkifat olmak üzere iki tip uygulama bulunmaktadır. Tam tevkifatta, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı, mal veya hizmetin alıcıları tarafından tevkifata tabi tutulur. Fikri mülkiyet haklarının çeşitli şekillerde değerlendirilmesi işlemleri tam tevkifat kapsamına girmektedir. Bunlar, serbest meslek faaliyeti (GVK m.18'deki istisna) kapsamında yapılan işlemler, hakların kiralanması işlemleri ve hizmet ithalatı kapsamında yurtdışından fikri mülkiyet haklarının teminine yönelik işlemlerdir. Fikri mülkiyet haklarının herhangi bir şekilde değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan vergilendirme işlemiyle ilgili olarak kısmi tevkifat uygulaması yoktur.

5.1.5.2.1 Serbest Meslek Faaliyeti Kapsamındaki İşlemlerde Sorumluluk

Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile ilgili sorumluluk uygulaması KDVGUT'nin I.C.2.1.2.2 bölümünde düzenlenmiştir. Tebliğde yer alan düzenlemeler çerçevesinde bakıldığında serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetleri mutat ve sürekli olarak yapanlar KDV mükellefi olacak, arızi serbest meslek faaliyetinde bulunanların ise KDV mükellefiyeti tesis edilmeyecektir. Ancak, bu konuda getirilen sorumluluk uygulaması çerçevesinde, GVK'nin 18. maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri münhasıran GVK'nin 94. maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapanların hesaplayacağı KDV, GVK m.94'te sayılan kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Başka bir deyişle, GVK'de yer alan telif kazançları istisnası kapsamına giren teslim ve hizmetlerin sadece GVK m.94'te belirtilen kişi ve kuruluşlara yapılması ve bu faaliyetin

[665] Mahmut Vural, **KDV İade Rehberi (Cilt: 1)**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2012, s.268.
[666] Vural, s.269.

süreklilik arz etmesi durumunda KDV'ye tabidir[667]. Ancak, böyle bir durumda KDV, mükellef durumunda olan teslim ve hizmeti yapan (telif sahibi kişi) değil bu hizmeti alan karşı tarafça sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

GKV m.94/1'de sayılan ve tevkifat yapmakla yükümlü olan kişi ve kuruluşlar; kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerdir.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için KDV mükellefiyetinin sadece GVK m.18 kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının GVK m.94'te sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılması gerekmektedir. Ayrıca, hizmeti ifa eden kişilerin, bu şekilde işlem yapılmasını önceden vergi sorumlusuna (karşı tarafa) bildirmesi gerekmektedir. Yaptıkları işlemler KDV sorumluluğu kapsamında yer alan ve GVK m.18'de sayılan serbest meslek mensupları ayrıca KDV beyannamesi vermez ve defter tutmazlar. İşlemin belgelendirilmesi VUK'un genel hükümlerine göre gerçekleştirilir[668].

---

[667] Bir özelgede konuyla ilgili olarak şu ifadelere yer verilmiştir: "*Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren faaliyetlerinizin yanı sıra söz konusu madde kapsamına girmeyen serbest meslek faaliyetleriniz dolayısıyla KDV mükellefiyetiniz bulunduğundan, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamında olsun olmasın serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yaptığınız tüm teslim ve hizmetlerin karşılığını teşkil eden .. bedel üzerinden hesaplanan KDV nin de ... gözükmesi gerekmektedir.*" (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.08.2013 tarihli ve 11395140-105[236-2012/VUK-1- . . .]--1326 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

Benzer şekilde başka bir özelgede; "*mükellefiyetiniz kapsamında GVK nın 18 inci maddesinde sayılanlar dışında faaliyetlerinizin de olması yahut söz konusu 18 inci madde kapsamındaki işlemlerinizin GVK nın 94 üncü maddesinde sayılanlar yanında diğer kişi ve kuruluşlara da yönelik olması halinde sorumluluk uygulamasından faydalanmanız mümkün olmayıp, bu işlemlere ait KDV nin tarafınızca beyan edilmesi gerekmektedir.*" şeklinde görüş belirtilmiştir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.08.2012 tarihli ve 11395140 B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2580 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[668] Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede[668]; "*Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesine göre istisna kapsamındaki resim çalışmalarınızı aynı kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara satılması halinde, bu kişi ve kuruluşlarca katma değer vergisinin sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi, bunlar dışındaki kişi ve kuruluşlara sürekli olarak satışını yapmanız halinde ise genel hükümler çerçevesinde gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmanız gerekmektedir.*" ifadelerine yer verilmiştir. (Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.02.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.48.15.01-GVK-44-33 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

GVK m.18 kapsamına giren teslim veya hizmetleri GVK m.94'te sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar yanında bu maddede yer almayanlara da yapanlar ile mutat meslek olarak telif faaliyetinde bulunanlar KDV tevkifatı uygulamasından faydalanamazlar. Bu durumda olanların KDV mükellefiyeti tesis ettirmek suretiyle (gerçek usulde) vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, Aydın'a göre bu durum uygulama imkanı sınırlı olan bir vergilendirme yolu olduğu için GVK m.18 kapsamına giren işlemlerin KDV'den istisna edilmesi uygun bir çözüm yoludur[669]. Aynı şeklide, Maç'a göre, telif kazançları açısından gelir vergisi ile KDV arasında paralellik sağlanması ve uygulamadan kaynaklanan sıkıntıların giderilmiş olması açısından GVK m.18. kapsamına giren hasılatların KDV'den de istisna edilmesi uygun olacaktır[670]. Böyle bir istisna düzenlemesi GVK m.18'de ihdas edilen istisnanın amacına uygun olacaktır.

Bu uygulama çerçevesinde yapılacak KDV tevkifat matrahı, gelir vergisi tevkifat tutarı dahil (brüt) işlem bedelidir. Bu matrah üzerinden sorumlu sıfatıyla hesaplanan KDV tutarı gelir vergisi tevkifat matrahına dâhil edilmez[671].

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, GVK m.94'te sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar ile bunlar dışındakilere yaptıkları işlemleri sebebiyle hesaplanan KDV kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutar, belge düzenler ve KDV beyannamesi verirler. Bu durumda, GVK m.94'te

---

[669] Erkan Aydın, **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk**, İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2009, s.131.

[670] Mehmet Maç, "Telif Hasılatlarının KDV'den de İstisna Edilmesi Gerektiği", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 138, (Haziran 2004), www.yaklasim.com (20.09.2016).

[671] Konuyla ilgili olarak KDVGUT'un 2.1.2.2 bölümünde yer alan örnek şu şekildedir:

Dergilere karikatür çizen bir serbest meslek mensubu, karikatür başına 200 TL net telif ücreti almaktadır. Karikatüristin her ay 1 karikatür verdiği (A) dergi işletmesi bu hizmetle ilgili GV ve KDV tevkifat tutarlarını aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır.

- KDV hariç, GV stopajı dahil tutar: 200 / 0,83 = 240,96 TL

- GV Stopajı : 240,96 x 0,17 = 40,96 TL

- KDV : 240,96 x 0,18 = 43,37 TL

- GV stopajı ve KDV dahil toplam bedel: 200 + 40,96 + 43,37 = 284,33 TL

Dergi işletmesi 40,96 TL tutarındaki GV stopajını, muhtasar beyannamesine dahil edecek, 43,37 TL tutarındaki KDV'yi ise 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edecektir.

sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları ortaya çıkmaz[672].

Uygulamaya özgü belge düzenine bakıldığında, GVK m.94'te sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar bu bölüm kapsamındaki alımlarında, satıcılardan bir yazı talep ederler. Bu yazıda işlemi yapanlar; faaliyetlerinin arızi olması nedeniyle KDV'ye tabi olmadığı, faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyanını tercih ettiklerini, faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edileceği seçeneklerinden birini belirtirler. Bu yazı, VUK'un muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanır ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilir.

Bu düzenlemeden anlaşılacağı üzere, sorumluluk uygulamasında, teslim ve hizmeti yapan satıcıların yani telif hakkı sahiplerinin vergi sorumlularına beyanı esastır. KDV sorumluluk uygulaması bu beyan temelinde yapılacak veya yapılmayacaktır. Dolayısıyla, bu kapsama giren KDV tevkifat işlemi yapan sorumluların satıcılardan bu belgeyi temin etmeleri mecburiyet olarak ortaya çıkmaktadır. Bu belge alınmadan KDV tevkifat yapılmaması durumunda sorumlu sıfatına sahip kişi veya kuruluşların ziyaa uğratılan vergiden (KDV) sorumlulukları gündeme gelebilecektir.

Olayın bir başka yönü ise telif hakkı sahipleri tarafından gerçeğe aykırı beyanda bulunulması halidir. Yani, süreklilik arz eden mesleki faaliyeti bulunmasına ve dolayısıyla gerçek usulde KDV'ye tabi olması gerekirken arızi mesleki faaliyette bulunduğunu beyan etmesi durumudur. Böyle bir beyan halinde, vergi sorumlularının ziyaa uğratılan KDV'den sorumlulukları gündeme gelmeyecektir. Çünkü tebliğde

[672] Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede; "*beste yapan; bestelerini konserlerde, barlarda icra eden; dizilere müzik yapan şahsınızca verilen hizmetler (sahne aldığınız yerlerde kendinizden başka bestekarların da eserlerini icra etmeniz) Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olmadığından hesaplayacağınız katma değer vergisini 1 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edip ödemeniz gerekmektedir. Hakeza, işlemlerin tamamının aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılmaması da ilgili katma değer vergisinin 1 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesini gerektirmektedir.*

Öte yandan, sahne aldığınız yerlerde sadece kendi eserlerinizi icra etmeniz ve icra edilen hizmetin aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara karşı yapılması durumunda ilgili katma değer vergisinin sorumlu sıfatı ve 2 No'lu KDV beyannamesi ile aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından beyan edilip ödenmesi mümkündür." ifadelerine yer verilmiştir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.04.2014 tarihli ve 11395140-105[236-2012/VUK-1- . . .]--968 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

yapılan düzenlemede telif hakkı sahiplerinin beyanı esas kabul edilmiştir. Böyle bir durumda, ziyaa uğratılan vergiden sorumluluk, genel hükümler çerçevesinde, beyan sahibi olan telif hakkı sahiplerinde olacaktır. Eseri satın alan tevkifat sorumlusunun, KDV sorumlusu olup olmayacağı bu eserin arızi mi, yoksa mutad faaliyet ürünü mü olduğuna göre değiştiği için alıcının bunu nereden bileceği sorusu ortaya çıkmaktadır ve bu sorunun cevabı yoktur[673].

Bir başka durumda ise, örneğin, resim yaparak geçimini sağlayan bir ressam tablolarını kısmen veya tamamen tevkifat sorumlusu olmayan kişilere satmaktaysa, faaliyetinin sürekliliği nedeniyle bu satışları KDV'ye tabidir ve KDV sorumluluğu şartları sağlanmadığı için, ressamın bizzat defter tutup serbest meslek makbuzu düzenleyerek KDV beyannamesi vermesi gerekmektedir[674]. Ancak uygulamada bu zorunluluğu yerine getirenlere pek rastlanmamakta, bu beyan dışılık kavranamamakta ve kanun hakimiyeti zedelenmektedir[675].

5.1.5.2.2 Kiralama İşlemlerinde Sorumluluk

Kiralama işlemleri çerçevesinde bulunan sorumluluk uygulaması KDVGUT'nin I.C.2.1.2.3 bölümünde düzenlenmiştir. Tebliğde yer alan düzenlemeler çerçevesinde bakıldığında GVK m.70'te belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi KDV'ye tabidir. Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsamdadır) ve kiracının KDV mükellefi olması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsamda değildir) şartlarının birlikte bulunması durumunda bu kiralama işlemleri nedeniyle ortaya çıkan KDV kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilir.

Ayrıca, kiracının;

- GVK'ye göre basit usulde vergilendirilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi),

[673] Maç, "Telif Hasılatlarının ..."
[674] Maç, "Telif Hasılatlarının ..."
[675] Maç, "Telif Hasılatlarının ..."

- banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmeler,
- sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler,
- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar

olması hallerinde de, kiralama hizmetine ait KDV söz konusu kiracılar tarafından bu kapsamda tevkifata tabi tutulur.

KDV'ye tabi olan kiralama işlerinde kiraya verenin başka faaliyetleri dolayısıyla KDV mükellefi olması halinde, tam tevkifat uygulaması söz konusu olmaz; kiraya veren, kiralama faaliyetlerine ait KDV'yi diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan eder. Faaliyetleri sadece sorumlu sıfatıyla (2 No.lu KDV Beyannamesi) vermelerini gerekenler bu kapsamda değerlendirilmez. Yukarıda belirtilenler hariç kiracının KDV mükellefi olmaması halinde de (faaliyetleri sadece 2 No.lu KDV Beyannamesi vermelerini gerektirenler de bu kapsamda değerlendirilir) kira bedeli üzerinden hesaplanan KDV, kiraya veren tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilir. Kiraya verenin başka nedenlerle KDV mükellefiyeti olmaması bu uygulamaya engel değildir. Kiralama işleminin KDV'den istisna olması durumunda, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmez.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların yukarıda açıklanan tevkifat uygulaması kapsamındaki kiralama işlemlerinde, kiracının KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın tevkifat uygulanmayacaktır.

5.1.5.2.3 Hizmet İthali İşlemlerinde Sorumluluk

Hizmet ithali işlemleri, yani yurtdışında yerleşik olanlar (ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar) tarafından yapılan işlemler çerçevesinde ortaya çıkan KDV sorumluluk uygulaması KDVGUT'nin I.C.2.1.2.1 bölümünde düzenlenmiştir. Tebliğde yer alan düzenlemeler çerçevesinde bakıldığında Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetler Türkiye'de ifa edilmiş sayılır ve vergiye

tabidir. Bu nedenle, yurtdışında yerleşik olanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabidir.

Türkiye'de işyeri bulunmakla beraber, Türkiye'deki işyeri ile bağlı olmaksızın hizmetin doğrudan yurtdışından verilmesi halinde nasıl bir işlem yapılacağı durumu özellik göstermektedir. Özbalcı'ya göre, böyle bir durumda ödemeyi yapanın (hizmet satın alanın) sorumlu sıfatıyla vergi kesintisi yapması gerekmektedir[676]. Aydın'a göre, KDVK m.6 uyarınca bu durum ancak yurtdışında sunulan hizmetlerden Türkiye'de yararlanılması durumunda mümkün olacaktır. Örneğin yurtdışında verilen reklamlara aracılık eden ve yurtdışında bulunan kişilere ödenen bedeller, hizmetin Türkiye'de ifa edilmemesi ve hizmetten Türkiye'de faydalanılmaması nedeniyle KDV kapsamına girmemektedir[677].

Yurtdışından yapılan hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden kişi olmasına rağmen, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığı için, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Hizmetin vergiden istisna olması ve hizmetin yurt dışında yapılıp hizmetten yurt dışında faydalanılması durumlarında mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmesi söz konusu değildir. Sorumlu sıfatıyla beyanname verilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması gerekli değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da bu hizmetler nedeniyle KDV tevkifatı yapıp, beyan etmek ve ödemek zorundadır. Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, yurtdışından herhangi bir fikri mülkiyet hakkı temin edilmesi durumunda, temin eden kişinin KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Tevkifata tabi tutulması gereken hizmetlere örnek olarak, yurt dışından gayrimaddi hak alınması veya kiralanması (know-how, marka vb.), yurt dışından yazılım hizmeti alınması gibi hizmetler verilebilir[678]. Bu çerçevede, know-how

[676] Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi ...**, s.239.
[677] Aydın, s.124.
[678] Mehmet Maç, "Hizmet İthallerinde KDV ve Stopaj Sorumluluğu ve Bu Sorumluluğun Geciktirilmiş Sayılamayacağı Durumlar", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 61, (Ocak 2009), www.lebibyalkin.com.tr (20.09.2016).

işlemlerinin Türkiye'deki faaliyet ile ilgili bulunması yani hizmetten Türkiye'de yararlanılması halinde alınan hizmet verginin konusuna girmektedir[679]. Bir yabancı şarkıcının Türkiye'de konser vermesi durumunda Türkiye'de yapılmış bir hizmet olduğu için bu hizmet bedeli üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı yapılmalıdır[680].

Bu kapsamda olan hizmetlerin aynı zamanda kısmi tevkifat uygulaması kapsamında da olması halinde kısmi tevkifat uygulamasına göre değil, tam tevkifat uygulamasına göre işlem yapılır. Yurtdışında yerleşikler tarafından yapılan KDVK m.1 kapsamındaki mal teslimlerinde de uygulama kapsamında işlem yapılır.

Yurtdışından hizmet alınması hallerinde zaman zaman faturaların geç ulaşması durumu nedeniyle tevkifatın ne zaman yapılacağı konusunda tereddüt oluşmaktadır. Hizmetin alınmış olması KDV tevkifatının yapılması için yeterlidir. Ancak, genellikle ödemelerin döviz cinsinden olması gibi nedenlerle hizmet bedelinin tam olarak tespit edilememesi gibi durumlar ortaya çıkabilmektedir. Yurt dışında tanzim edilen faturanın düzenlenme tarihinden daha sonraki bir tarihte ulaşmış olması durumunda; hizmet tekemmül etmiş ise fatura tutarı konusunda da bir tereddüt yok ise KDV tevkifatı faturanın teslim edildiği ayda yapılır[681]. Özbalcı'ya göre, belge hizmet ifasının tamamlandığı anda düzenlenmişse belgenin düzenleme tarihi, belge düzenlenmeden ödeme yapılmışsa ödeme tarihini tevkifat yapılacak tarih olarak esas almak uygun olacaktır[682]. Sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatına konu olan hizmet ne zaman ifa edilmişse hesaplama ve beyan da bu tarih esas alınarak yapılmalıdır. Yurtdışından sağlanan hizmetlerde vergiyi doğuran olay (tevkifat tarihi) hizmetin tamamlanması olup, bunun belirlenmesindeki ölçüt ise Uzunoğlu'na göre hizmet bedelinin tahakkuk

[679] Furkan Fırat, "Know-How Ödemelerinin Mahiyeti ve Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 310, (Temmuz 2014), s.79.

[680] Verilen bir özelgede, "*söz konusu sanat eserlerinin yurtdışında yerleşik gerçek veya tüzel kişilerce firmanıza teslimi KDV ye tabi olup, söz konusu teslim dolayısıyla hesaplanan KDV nin ... firmanız tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.*" açıklamaları yapılmıştır. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.08.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.9-2629 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[681] Maç, "Hizmet İthallerinde KDV ..".

[682] Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi ...**, s.242.

ettirilerek kayıtlara alınmasıdır, ancak bu ölçütlere göre vergiyi doğuran olay sağlıklı olarak belirlenemiyor ise ödeme tarihi de esas alınabilir[683].

Yurtdışından alınan hizmetin bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ödemelerdeki gecikme dolayısıyla kur farkına bağlı artışların da vergilendirilmesi gerekmektedir[684]. Ancak aksi görüşe göre, hizmet ithaline ilişkin işlemlerin tahakkuk tarihine kadar ortaya çıkan kur farklarının ithalat bedeli içinde değerlendirilerek vergiye tabi tutulması, bu tarihten sonra ödemenin daha sonra yapılması nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının ise vergilendirilmemesi gerekmektedir[685].

İşlem bedeline mahsup edilmek üzere avans niteliğinde ödemede bulunulması halinde GVK'den farklı olarak, kural itibarıyla KDV hesaplanmaz[686]. Ancak, yurtdışından hizmet alınması durumunda avans ödemesi yapılmış ise ödenen avans bakımından ödeme tarihindeki kurun esas alınması gerektiği yönünde görüş olmakla beraber vergi idaresi vergiyi doğuran olayın ortaya çıktığı tarihteki kuru esas almaktadır[687]. Tersi durumda, yani henüz bedel ödenmemiş olmasına rağmen hizmetin alınmış olması durumunda ise tevkifat işleminin ödeme beklenmesizin yapılması gerektiği tabiidir.

Uygulanacak oran ise vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihteki orandır. Avanslar esas olarak kesin istihkak haline dönüşmedikçe KDV'ye tabi değildir, ancak serbest meslek işlerinde avans ve kesin hakediş ayrımında güçlük bulunmaktadır. Çünkü GVK'ye göre serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan her türlü ödeme kesin ödeme niteliğindedir. Bu nedenle, serbest meslek işleri karşılığında yurtdışına yapılan her türlü ödeme için KDV hesaplanması durumu ortaya çıkmaktadır[688].

Konuyla ilgili özellik gösteren bir durum ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken, ancak ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği miktarı

[683] Uzunoğlu, **Katma Değer Vergisi Kanunu …**, s.836.
[684] Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi ...**, s.240.
[685] Uzunoğlu, **Katma Değer Vergisi Kanunu …**, s.308.
[686] Mehmet Maç, KDV 5 (e-kitap), www.denet.com.tr/vergi/kdv.php, (25.12.2016), KDV9; s.5.
[687] Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi ...**, s.240.
[688] Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi ...**, s.243.

gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belli olacak royalti ve lisans ücretlerinin vergilendirilmesi konusunda gümrük mü yoksa maliye idaresinin mi yetkili olduğudur. Zira alıcı ve satıcı arasında yapılan sözleşmelere göre belli dönemlerin sonlarında (genellikle yıl sonu) yıllık üretim ve satışlara bağlı olarak tahakkuk ettirilen royalti ödemelerinin katma değer vergisine nasıl ve ne zaman tabi tutulacağı tereddüt konusu olabilmektedir[689]. Konuyla ilgili olarak Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından ithal edilen mallarla ilgili gümrük kıymeti ve katma değer vergisi hakkında 15.12.2011 tarihli ve 2011/48 sayılı Genelge ile durum açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre, ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken, ancak ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği miktarı gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belli olacak royalti ve lisans ücretlerine ilişkin fark Gümrük Vergisi, Özel Tüketim Vergisi ve KDV'nin ilgili gümrük idaresince yükümlüsünden gümrük mevzuatı hükümleri uyarınca takip ve tahsil edileceği belirtilmek suretiyle yetkinin gümrük idaresinde olduğu ve böyle bir durumda nasıl işlem yapılması gerektiği açıklanmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, gümrük idaresine beyan edilmesi gerekirken, 2 no.lu KDV beyannamesi ile vergi dairesine beyan edilen KDV'nin matrahı değişeceği için (gümrükte beyan durumunda matrah, işlem bedeli+gümrük vergileri olacaktır), hesaplanan vergi tutarının da değişiklik göstermesi ihtimalinin göz önünde tutulmasıdır. Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede[690], "*Fransa ve Almanya'da yerleşik firmalardan ithal ettiği lisanslı oyuncakların yurtiçi satış tutarının %12 sini, satışı olmaması halinde ise sözleşmede belirtilen asgari bir tutarı bu firmalara lisans bedeli olarak ödediği....firmanız tarafından ithal edilen mallar için yurtdışına ödenen ve gümrük idaresine beyan edilmeyen lisans bedelleri üzerinden % 18 oranında hesaplanacak KDV nin Şirketinizce sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi mümkün*" olduğu belirtilmiştir.

Yurtdışında yerleşik kişiler tarafından fiilen Türkiye'de verilen hizmetlerin verginin ve dolayısıyla tevkifat uygulamasının konusuna girebilmesi için bu hizmetin hizmeti veren kişiler tarafından ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyet çerçevesinde

[689] Zihni Kartal, "Royalti Bedellerine İlişkin Katma Değer Vergisi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 231, (Mart 2012), www.yaklasim.com (20.09.2016).

[690] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.05.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.21-1738 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

verilmiş olması gerekir, zira tebliğde yapılan düzenlemede hizmetlerde hem Türkiye'de faydalanılan hizmetler hem de yurtdışında ifa edilen ve Türkiye'de faydalanılan hizmetler tevkifat kapsamına alınmıştır[691]. Verilen bir özelgede[692] konuyla ilgili olarak; "*firmanız tarafından A.B.D.'de mukim .... unvanlı firmadan internet üzerinden aldığınız bilgisayar yazılım lisansı hizmetinden Türkiye'de faydalanıldığından, söz konusu hizmet KDV Kanununun 1/2 nci maddesi gereğince KDV ye tabi olup, bu işleme ilişkin hesaplanan KDV nin firmanız tarafından 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.*" denilmek suretiyle hizmetten Türkiye'de faydalanılması unsuruna vurgu yapılmıştır[693].

5.1.6 Kur Farklarının Durumu

Tevkifat kapsamında yer alan işlemlerin döviz ile yapılması durumunda lehe veya aleyhe kur farkı ortaya çıkabilmektedir. Buna ilişkin açıklamalar KDVGUT'nin I.C.2.1.4 bölümünde yapılmıştır. Fiyat farkı, kur farkı ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlemin bedelinde sonradan bir artış ortaya çıkması halinde, bu artış ile ilgili olarak fatura düzenlenerek KDV hesaplanır ve hesaplanan KDV üzerinden tevkifat uygulanır. Bu şekilde işlem yapılabilmesi için fiyat farkı, kur farkı ve benzerinin ait olduğu asıl işleme ait KDV dahil bedelin tevkifata tabi tutulmuş olması gerekmektedir. Tersi bir durumda, alıcı lehine, ödemenin yapıldığı tarihte kur farkı oluşması halinde ise kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Böylece, matrahta

---

[691] Uzunoğlu, **Katma Değer Vergisi Kanunu …**, s.827.

[692] Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.12.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.54.15.01-110-2010-46-44 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[693] Bir başka özelgede şu açıklamalar yapılmıştır: "*Tarafınızca yurt dışında yerleşik kişi ve kurumlardan internet üzerinden alınan bilgisayar oyunları hizmet niteliği taşıdığından ve bu hizmetten Türkiye'de faydalanıldığından dolayı söz konusu hizmet ifası KDV ye tabi tutulacaktır. Bu işleme ilişkin KDV nin mükellefi yurt dışındaki firma olmakla birlikte, bu firmanın Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde Kanunun 9/1 inci maddesi gereği tarafınızca 2 no.lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, yurt dışından internet üzerinden satın alınan bilgisayar oyunlarının internet üzerinden yurt içinde satışı KDV ye tabi tutulacak olup, söz konusu bilgisayar oyunlarının internet üzerinden yurt dışındaki kişilere satılması bu hizmetlerden yurt dışında yararlanılması ve diğer şartların birlikte gerçekleşmesi halinde ise KDV den istisna olacaktır.*" (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.02.2015 tarihli ve 11395140-105[229-2012/VUK-1- . . .]--227 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

oluşan azalma tutarı, tevkifata tabi tutulmayan KDV tutarı ile birlikte, satıcı tarafından alıcıya iade edilir. Ayrıca, söz konusu KDV tutarı alıcı tarafından beyan edilir[694].

Hizmetin bir kısmının tamamlanmaması, hizmetin sözleşmede belirtilen içeriğe uymaması ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlem bedelinde sonradan bir azalma meydana gelmişse, azalma miktarı ile ilgili olarak iadelere ilişkin işlem yapılır. Tevkifat uygulaması kapsamında bulunan hizmetlerde düzeltme, ifa edilen hizmetin iadesi söz konusu olmayacağından, faturanın hizmetin ifasından önce düzenlendiği durumlarda hizmetten tamamen vazgeçilmesi ya da hizmetin sözleşme şartlarına uygun olarak gerçekleştirilmemesi nedeniyle işlemin matrahında bir değişiklik meydana gelmesi halinde yapılabilir.

Royalti ödemelerine ilişkin olarak 27.03.1997 tarihli ve 12587 sayılı özelgede royalti bedellerine ilişkin yıl sonu değerlemesi sonunda ortaya çıkan kur farklarının karşı tarafa ödenmediği sürece verginin konusuna girmediği, ancak bu kur farklarının yurtdışındaki şirket hesabına alacak kaydedilmesi halinde hizmete ilişkin bedelin bir unsuru haline geldiği için sorumlu sıfatıyla vergi kesintisine tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir[695].

5.2 Veraset ve İntikal Vergisi

5.2.1 Veraset ve İntikal Vergisinde Vergilendirme Esasları

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu[696] (VİVK) m.1'de Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir kişiden diğer bir kişiye intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu hükme bağlanmış ve m.2'de mal tanımı, "*mülkiyete mevzu olabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle*

[694] Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede, "*üniversiteniz tarafından yurtdışındaki firmadan alınan elektronik veri tabanı aboneliği hizmeti için ödenen bedelin dövizle veya dövize endeksli olarak belirlenmesi halinde, hizmetin ifa edildiği tarihteki cari alış kuru üzerinden TL ye çevrilmesi ve bu bedel üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplanarak, üniversiteniz tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesiyle beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.*" açıklaması yapılmıştır. (Kırıkkale Defterdarlığı'nın 26.06.2013 tarihli ve 49366803-117 SERİ NOLU KDV GENEL TEBLİĞİ-3 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[695] Uzunoğlu, **Katma Değer Vergisi Kanunu …**, s.309.

[696] 15.06.1959 tarihli ve 10231 sayılı Resmi Gazete.

mameleke girebilen sair bütün haklar ve alacaklar" şeklinde yapılmıştır. Bu tanıma göre, malvarlığına girebilen tüm haklar mal olarak değerlendirilmiş olup, verginin konusuna girmektedir. Bu nedenle, vergi uygulamalarında gayrimaddi hak kapsamında yer alan fikri mülkiyet haklarının bir başka kişiye bedelsiz (ivazsız) olarak veya miras yoluyla intikal etmesi durumunda veraset ve intikal vergisine konu bir durum ortaya çıkabilmektedir.

Medeni hukukta yer alan kişilik haklarından farklı olarak fikri hukukta manevi haklar ölümle sona ermez. Fakat tüm manevi haklar değil, FSEK m.19'un 1 ve 2. fıkralarında yer alan manevi haklar mirasla intikal edebilir[697]. Fikir ve sanat eserlerine ilişkin mali haklar ise, eser sahibinin ölümü ile birlikte TMK hükümleri çerçevesinde mirasçılara intikal eder[698]. Fikir ürününün mülkiyet hakkı ve yararlanma yetkisi bir bağış sözleşmesi ile bağışlama yoluyla başka bir kişiye devredilebilir ve bağışlama işlemi ile bağışlamayı kabul eden kişi fikri ürünün mülkiyetini eline geçirdiği gibi yararlanma yetkisini de devralmış olur[699].

VİVK m.4'e göre, değerleri 10. maddeye göre belirlenen menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklar da dahil olmak üzere füruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 2017 yılı için 176.600 TL'si (füruğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin 2017 yılı için 353.417 TL'si) ve ayrıca ivazsız suretle vaki intikallerin 2017 yılı için 4.068 TL'si veraset ve intikal vergisinden istisnadır. Verginin mükellefi, veraset yoluyla veya ivazsız bir şekilde mal iktisap eden şahıslar olup (VİVK, m.5), bu şekilde bir fikri mülkiyet hakkı (mal) iktisap edenler bu malları bir beyanname ile vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler (VİVK, m.7).

5.2.2 Değerleme İşlemi

Miras yoluyla veya karşılıksız bir mal, bir fikri mülkiyet hakkı devri söz konusu olduğunda veraset ve intikal vergisinin matrahının tespit edilmesi açısından devir konusu bu hakların (malların) değerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Matraha esas olan bedelin belirlenmesi değerleme işlemidir. VİVK m.10'a göre, veraset ve

[697] Dalyan, s.197-198.
[698] Dalyan, s.199.
[699] Özel.

intikal vergisinin matrahı, intikal eden malların VUK'a göre bulunan değerleridir. VİVK m.12'de yer alan borç ve masrafların indirimi gerektiği takdirde matrah bu indirimler yapıldıktan sonra kalan tutardır.

Veraset ve intikal vergisinde iki aşamalı bir tarhiyat vardır. İlk aşamada mükellefler iktisap ettikleri malları VİVK m.10'da yer alan ölçülere göre değerleyip beyan ederler. İkinci aşamada ise mükellefler tarafından beyan edilen tutarlar vergi idaresi tarafından aynı ölçülere göre tekrar değerlenir (ikinci tarhiyat) ve nihai tarhiyat buna göre yapılır.

VİVK m.10'a göre, mükellefler ilk tarhiyatta dikkate alınmak üzere veraset ve intikal vergisi konusuna giren malları maddede belirtilen değerleme ölçülerinden faydalanarak belirtilmeyenler bakımından ise VUK'un servetleri değerleme ile ilgili esaslara (VUK m.291-298 arası) göre değerlemek ve beyannamelerinde göstermek zorundadırlar. Maddenin (g) bendinde, tescile tabi bilumum hakların değerinin, tesisleri sırasında tapu siciline kaydedilen değer olduğu ve tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla, bunlar dışındaki bilumum hakların (sınai ve edebi mülkiyet hakları ile imtiyazlar dahil) mükellef tarafından değerlendirilmeyeceği ve ilk tarhiyatta dikkate alınmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm ilk tarhiyata ilişkin değerlemeyi açılmaktadır. Bu düzenlemeye göre, veraset suretiyle veya bedelsiz olarak hak (gayrimaddi hak-fikri mülkiyet hakkı) iktisap edenler, (ilk tarhiyatta) değerleme yapmaksızın bu hakların nitelikleri hakkında bilgi içerecek şekilde beyannamede göstermeleri gerekmektedir. Vergi dairesi tarafından yapılan ilk tarhiyatta bu haklar dikkate alınmaz.

İkinci tarhiyat da yine VİVK m.10'da düzenlenmiş olup bu düzenlemeye göre, vergi dairesi yukarıdaki esaslara göre beyan edilen bu değerler üzerinden vergiyi beyannamenin verildiği tarihten itibaren en geç 15 gün içinde tarh eder. Tarh edilen vergiler intikal eden malların VUK'a göre bulunacak değerlerine göre ikmal edilir. İlk tarhiyatta dikkate alınmak üzere mükellefler tarafından bu maddedeki esaslara göre beyan edilen miktar ile idarece aynı değerleme ölçülerine göre bulunan miktar arasındaki farka ait vergi (gayrimenkuller hariç), vergi ziyaı cezasının yarısı ile birlikte

alınır. Ancak, menkul mallar ile gemilere ilişkin değerlemelerde %50'ye kadar ortaya çıkan fark için ceza uygulanmaz.

Yukarıda açıklandığı üzere, veraset ve intikal vergisi için yapılacak değerlemede VUK'un servetleri değerleme ile ilgili hükümleri esas alınacaktır. VUK'un 291. maddesine göre, yabancı ülkelerde bulunan malların o ülkede geçerli usul ve esaslara göre tayin ve tespit edilen değerleri aynen dikkate alınır. Buna göre, şahsi servete dahil olan ve yabancı ülkede bulunan telif, patent gibi bir fikri mülkiyet hakkının Türkiye'de vergi matrahına dahil olması durumunda varsa o ülkede tespit edilmiş değeri esas alınacaktır. Böyle bir durumda başka herhangi bir değerleme işlemi yapılmayacaktır. Kanunda herhangi bir belirleme olmamakla birlikte, böyle bir durumda mükelleflerin yabancı ülkede tespit edilmiş olan değerleri yetkili makamlardan alacakları belgeler ile tevsik etmeleri gerekmektedir.

Yabancı ülkede bulunan ve o ülkede geçerli ölçülere göre değerlenmiş mallar haricinde kalan malların, yani Türkiye'de bulunan malların değerlemesi VUK hükümlerine göre yapılacaktır. Bir servet unsuru olan hakların değerlemesine ilişkin hükümler VUK'un 296. maddesinde yer almaktadır. Buna göre, tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklar ile tescile tabi haklar dışında kalan bilumum haklar (sınai ve edebi mülkiyet hakları ile imtiyazlar dahil) emsal bedelleriyle değerlenir. Dolayısıyla, bir işletmenin aktifinde yer almayan, kişisel servet unsuru olan ve veraset ve intikal vergisinin konusuna giren fikri mülkiyet hakları emsal bedeli ile değerlenecektir. Buraya kadar yapılan açıklamalar özetlenecek olursa, veraset ve intikal vergisinin konusu olan fikri mülkiyet hakları ilk tarhiyatta dikkate alınmayacaktır. İkinci tarhiyatta ise bu haklar emsal bedel ile değerlenmek suretiyle dikkate alınmaktadır.

VUK m.298'e göre, servetlerin değerlemesinde emsal bedelinin takdir komisyonlarınca takdir edilmesi gerekir. VUK'un m.75'e göre, takdir komisyonu, (gayrimaddi) hakları, servetleri, sınai hakları ve telif haklarını, imtiyazları, madenleri, mücevheratı, eski eserleri ve sanat eserlerini değerlemede bilirkişiye müracaat edebilir.

VUK m.267'de emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline

nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmıştır. Özel servete dahil fikri mülkiyet haklarının emsal bedellerinin VUK m.267'nin birinci ve ikinci sıralarında yer alan ortalama fiyat esası veya maliyet bedeli esasına göre değerlenmesi imkanı olmadığından üçüncü sırada yer alan takdir esasına göre tespit edilmesi gerekmektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki, VUK m 267/4'e göre yargı organlarınca tespit edilen değerler emsal bedeli yerine geçmektedir. Satın alma yoluyla iktisap edilen veya bir ticari işletmeye dahil olan gayrimaddi hakların değerinin tespiti nispeten kolay olmasına karşın şahsi malvarlığına dahil olan gayrimaddi hakların nasıl değerleneceği belirli değildir[700]. Emsal bedel tespiti durumunda, bir patent veya markanın tescili için yapılacak ödemeler emsal bedeline eklenir[701].

İktisadi işletmeye dahil varlıkların değerlenmesi bahsinde belirtildiği üzere, emsal bedel ile değerleme yapılması doğru sonuçları vermeyebilir. Çünkü emsal bedel ile değer takdir edilmesi son çare olarak ihdas edilmiş bir değerleme yöntemidir. Takdiri bir nitelik taşıyan emsal bedel değerlemesinden önce daha objektif sonuçlar verebilecek ölçülerden faydalanılması ve değerlemeye ilişkin düzenlemelerin buna göre yapılması sağlıklı olacaktır. Söz konusu yöntemler ise işletme biliminde yer alan değerleme yöntemleridir. Öncelikle bahsedilen bu bilimsel yöntemlere başvurulması, bu yöntemlerden bir sonuç alınamaması durumunda ancak (emsal bedel yoluyla) takdiri değer tespit edilmesi şeklinde bir değerleme yöntemi daha uygun olacaktır.

Takdir komisyonlarına intikal eden fikri mülkiyet hakkı niteliğindeki servet unsurlarının değerlenmesinde, eserin güncel olup olmadığı ve tekrar satışa konu olup olamayacağı, satışa konu olacaksa ne kadar süreyle satış kabiliyetinin olduğu ve tahmini olarak ne kadar satılacağı, eserin devamlı surette gelir getirip getirmediği, eseri vücuda getiren kişinin şöhreti, eserin kullanım alanları gibi ölçütler göz önünde bulundurularak değerleme yapılabilir[702].

---

[700] Mehmet Maç, **Veraset, Hibe ve Ölüm** (e-kitap), http://www.denet.com.tr/tr/veraset.php, (10.01.2017), m.10, s.81.

[701] Özel.

[702] Mehmet Maç, **Veraset, ...**, s.89.

Danıştay 11. Dairesi'nin E:965/340 K:965/314 sayılı kararında konuyla ilgili olarak şu ifadelere yer verilmiştir[703]. "*Telif hakkı nedeniyle mükellef adına Veraset ve İntikal vergisi salınması yerindedir. Takdir Komisyonunca kitabın 10 sene müddetle ve her sene yeniden basılacağı kabul edilerek telif hakkının on mislinin alınması gereksizdir. Şiir kitabının ilk defa basılması hâlinde telif hakkının Medeni Kanunun 539'uncu maddesine istinaden ölümün vuku tarihinde vereseye intikal etmiş olduğunu, eserin ikinci ve müteakip baskısına ait hakların esasen vefattan sonra veresenin uhdesinde olacağı gerekçesine dayanan ...gün ve ... sayılı Temyiz Komisyonu kararı yerindedir.*"

Veraset ve intikal vergisi bahsinde, son olarak belirtilmesinde fayda bulunan bir örnek yazarlara verilen Nobel gibi ödüllerin durumudur. Bu tür ödüller doğrudan bir fikri hak (telif hakkı) karşılığında olmamakla birlikte bu hakkın feri bir unsuru olarak ortaya çıkan bir durumdur. Başta Nobel olmak üzere eser sahiplerine verilen bu tür karşılıksız ödüller bunu alan kişi açısından VİVK kapsamında ivazsız intikaldir[704]. Elde edilen bu ödüller VİVK'de yer alan ivazsız intikale ilişkin genel hükümler çerçevesinde vergilendirilecektir.

5.3 Damga Vergisi

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na[705] (DVK), kanuna ekli (1) sayılı listede yer alan kağıtlar vergiye tabidir. (DVK, m.1) Yabancı memleketler ile Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı durumda vergiye tabidir. (DVK, m.1). Buna göre, patent hakkına sahip olanların tarafı olduğu devir, intikal ve lisans (intifa) sözleşmeleri yurtiçinde veya yurtdışında düzenlenmiş olması ayrımı yapılmaksızın vergiye tabidir[706]. Aynı durum telif hakkı, marka gibi diğer fikri mülkiyet hakları için de geçerlidir.

---

[703] Mehmet Maç, **Veraset...**, s.90.

[704] Selahattin Tuncer, "Nobel Edebiyat Ödülü'nün Türk Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 11, (Kasım 2006), www.lebibyalkin.com.tr (20.09.2016).

[705] 11.07.1964 tarihli ve 11751 sayılı Resmi Gazete.

[706] Gülsen Güneş, **Türk Hukukunda Entelektüel Sınaî Haklar ve Vergilendirilmesi**, İstanbul: Alfa Yayınları, 1997, s.54.

Verginin mükellefi kağıtları imza edenlerdir. (DVK, m.3). Ekli (1) sayılı listenin I.Akitlerle İlgili Kağıtlar bölümünde, *mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler* ile *kira mukavelenameleri* sayılmış ve bunlardan belli paraya ihtiva edenlerin binde 9,48 oranında damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Damga vergisi, makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti yapılması veya basılı damga konulması şekillerinden biriyle ödenir. (DVK, m.15).

Fikri mülkiyet haklarına ilişkin olarak kiralama, devir veya hak üzerindeki çeşitli tasarruf işlemleri yapılan sözleşmeler ile hayata geçirilmektedir. Uygulamada fikri mülkiyet haklarıyla ilgili olarak karşılaşılan sözleşmeler yayın, devir, satış, kiralama (lisans), eser oluşturma, franchise gibi sözleşmelerdir. Sınai MK m.148/4'e göre, sınai mülkiyet haklarına ilişkin hukuki işlemler, yazılı şekle tabidir ve devir sözleşmelerinin geçerliliği, ancak noter tarafından onaylanmış şekilde yapılmış olmalarına bağlıdır.

Fikir ve sanat eserlerine ilişkin lisans sözleşmesinin (FSEK'te ruhsat olarak yer almaktadır) konusu mali hakların kullanımının bir başkasına devredilmesidir[707]. Eser sahibi veya mirasçıları FSEK'te yer alan mali hakları süre, yer ve içerik açısından sınırlı veya sınırsız olarak, karşılıklı veya karşılıksız bir şekilde üçüncü şahıslara devredebilirler[708]. Mali hakların devrini konu alan bu tür sözleşmeler bir tasarruf işlemi niteliğindedir ve manevi haklar, kural olarak, mali haklardan yararlanabilmek için gerekli olduğu ölçüde devredilebilirler[709]. Fikri haklarla ilgili olarak rehin sözleşmesi de düzenlenebilir ve rehin hakkının konusu eserin maddi bir kimlik kazandığı maddi mal olabileceği gibi mali hak ve ruhsat da olabilir[710].

Verilen bir özelgede[711] de belirtildiği üzere, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında kurum bünyesinde yürütülen ar-ge projeleri ile ilgili olarak alt yükleniciler ile düzenlenen

[707] Tüysüz, s.70.
[708] Erel, **Türk Fikir ve Sanat Hukuku**, s.250.
[709] Tüysüz, s.69.
[710] Tüysüz, s.71.
[711] Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 20.06.2011tarihli ve B.07.1.GİB.0.06.62-010-8 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

kağıtlar damga vergisinden istisnadır. Başka bir özelgede[712], yazılım faaliyetlerinin geliştirilmesini içeren alım işi nedeniyle düzenlenen sözleşmenin, yazılım faaliyetlerinin geliştirilmesini içeren bir alım işi olduğu için, 5746 sayılı kanuna göre damga vergisinden istisna olmadığı ifade edilmiştir. Yine bir diğer özelgede[713] ise, projenin tasarım ve üretim haklarına ilişkin olarak düzenlenen 'Gizlilik ve Sınai Mülkiyet Sözleşmesi' başlıklı kağıdın, ar-ge ve yenilik faaliyeti kapsamında olduğunun anlaşılması durumunda damga vergisi istisnası uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

5.4 Harçlar

5.4.1 Harçların Konusu ve Tutarı

492 sayılı Harçlar Kanunu'nda[714] (HK) çeşitli işlemlerden alınacak harçlar dokuz grupta toplanmıştır. (HK, m.1). Bunlardan birisi *imtiyazname,* ruhsatname ve diploma harçlarıdır. İmtiyazname, ruhsatname ve diplomalardan kanuna ekli (8) sayılı tarifede yazılı olanlar harca tabidir. (HK, m.108). (8) sayılı listede I/2 bölümünde patentler ve faydalı modellerden, I/3 bölümünde endüstriyel tasarımlardan, I/4 bölümünde markalardan alınacak harç ücretleri belirlenmiştir. 2017 yılı için belirlenen harç tutarları Tablo-4'te gösterilmiştir.

Tablo 4: Fikri Mülkiyet Haklarına İlişki Harç Tutarları (2017)

2. Patent ve faydalı modeller :	**Tutar (TL)**
a) Başvuru harcı	22,50
b) Patent/faydalı model başvurularında rüçhan hakkı talepleri (Her bir rüçhan başvurusu ayrı harca tâbidir.)	22,50
c) Patent ve faydalı model belge düzenleme harcı	112,80
d) Ek patent belgesi düzenleme harcı	112,80
e) Enstitüce onaylı patent ve faydalı model belgesi suret harcı	112,80
f) Sınaî mülkiyet koruma harcı İkinci yıldan sonra geçerlilik süresince her yıl tahsil edilir.	112,80
g) Patent/faydalı model başvuruları ve patent/faydalı model belgeleri üzerinde tasarruf işlemleri;	
- Devir	112,80

[712] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.05.2013 tarihli ve 66813766-155[1-2012/57]-304 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[713] Bolu Defterdarlığı'nın 03.08.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.0.06.62--DVK-680/-18 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03.03.2017).

[714] 17.07.1964 tarihli ve 11756 sayılı Resmi Gazete.

- Veraset	112,80
- Lisans	129,30
- Rehin	112,80
- Mevki fiil	112,80
h) Rüçhan belgesi düzenleme harcı	129,30
3. Endüstriyel tasarımlar:	
a) Tekli tasarım başvuru harcı	35,00
b) Çoklu tasarım 5'e kadar başvuru harcı	92,90
c) 6 ve fazlası her bir tasarım için başvuru harcı	19,10
d) Tasarım tescil harcı	37,10
e) Yenileme harcı her bir yenilemede	221,90
f) Süre uzatımı ile yenileme- 6'şar aylık her bir süre uzatımı ile yenileme	334,10
g) Devir şerhi tescil	
h) Lisans işlemi kayıt harcı	112,80
ı) Veraset ve intikal işlemi harcı	221,90
i) Birleşme kayıt harcı	64,00
j) Rüçhan hakkı kayıt harcı	166,00
k) Enstitüce onaylı tasarım tescil belgesi ve sicil sureti verilmesi	129,30
l) Menşei memleket belgelerinden	37,10
m) Endüstriyel tasarım erken inceleme harcı	129,30
4. Markalar:	803,10
a) Marka başvuru harcı ilk üç sınıf için	
b) Marka başvuru harcı ilk üç sınıftan sonraki her sınıf için ek olarak	92,90
c) Marka yenileme harcı	
d) Koruma süresi sona eren marka yenileme harcı	241,55
e) Marka tescil belgesi düzenleme harcı	322,20
f) Marka devir işlemi kayıt harcı	195,75
g) Lisans kayıt ve yenileme harcı	179,40
h) Veraset ve intikal işlemi kayıt harcı	118,35
ı) Rehine işlemi kayıt harcı	186,00
i) Rüçhan hakkı kayıt harcı	129,30
j) Enstitüce onaylı marka sureti ve sicil sureti düzenleme harcı	92,90
k) Öncelikli başvuru harcı	1.504,10
l) Uluslararası başvuru harcı	92,90

Kaynak: 492 sayılı Harçlar Kanunu Ek Liste (8)

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere, patent için başvuru ve belge düzenleme harcı haricinde her yıl için ayrıca koruma harcı da alınmaktadır. Endüstriyel tasarımlardan başvuru ve tescil harcı yanında yenileme harcı da alınmaktadır. Markada ise başvuru harcı haricinde markanın yenilenmesi ve koruma süresinin yenilenmesi harçları alınmaktadır.

5.4.2 Mükellef, Ödeme ve Diğer Hususlar

İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçlarının mükellefi, kendilerine bu belgeler verilen kişilerdir. (HK, m.109). Dolayısıyla, patentin ya da faydalı modelin buluş sahibi ile endüstriyel tasarım sahibi kişiler harcın mükellefidir. Aynı şekilde, markanın tescilini isteyen ticari işletme de harç mükellefidir. Ancak, sınai mülkiyetlere ilişkin başvuru hakkı, Sınai MK m.148/8'e göre bir başkasına devredilebileceği için, buluşu yapan kişinin böyle bir devir yapması halinde devralan kişi patent başvurusunda bulunabileceği için böyle bir durumda mükellef başvuran bu kişi olacaktır[715].

Belirtilen bu harçlar maktu esasa göre (HK, m.110) ve peşin olarak (HK, m.113) ödenir. Ayrıca, yıllık harçlar, her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır. Tahakkuk ettirilen harçlar ayrıca mükellefe tebliğ olunmaz ve Ocak ayı içerisinde ödenir. (HK, m.113). Bu nedenle, ekli (8) sayılı listede yer alan harçlardan yıllık olarak ödenmesi gerekenlerin her yıl Ocak ayında ödenmesi gerekmektedir.

Ekli tarifede aksine hüküm bulunmayan hallerde, harca tabi tutulmuş olan belgelerin, yenilenmelerinde veya devir suretiyle başkalarına intikallerinde ve herhangi bir sebeple iptal edildikten sonra yenilenmelerinden tekrar tam harç alınır. Beratlı bir patentin değişiklik ve ıslahı veya yapılacak eklemeler için verilecek tasdikname yerine, yeni bir berat istenirse, yeniden harç alınır. (HK, m.111).

Marka ve patent harçlarının uygun bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Patent başvurularından alınan harçların düşük, yıllık ödemelerinin ise artan oranlı olarak belirlenmesi, benzer şekilde marka başvuru ücretlerinin düşük, yenileme ücretlerinin yüksek belirlenmesi uygun olacaktır[716]. Her ne kadar harçlar esas olarak mali amaçla alınıyor olsa da belirlenen harç tutarlarının marka ve patentin gelişmesine mani olacak düzeyde olmaması gerekmektedir.

[715] Gülsen Güneş, s.54.
[716] Sayan, **Marka ve Patent ...**, s.80.

5.5 Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu[717], m.28'e göre banka ve sigorta şirketlerinin her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün işlemler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir.

Fikri mülkiyet haklarıyla istisnai bir durumda banka ve sigorta muameleleri vergisi ortaya çıkabilmektedir. Şöyle ki, bir yatırım bankasının patent lisans işlemi dolayısıyla lisans alanlardan kendi lehine aldığı bir para olması durumunda bu işlem banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir[718]. Kanunda, bu işlemle ilgili olarak başka bir oran belirlenmediği için vergi oranı genel oran olan %5'tir.

[717] 23.07.1956 tarihli ve 9362 sayılı Resmi Gazete.
[718] Gülsen Güneş, s.144.

SONUÇ

Teknoloji ve küresel ticaretteki gelişmelere bağlı olarak marka, patent, endüstriyel tasarım gibi haklar ve bu haklara dayalı olarak yapılan işlemler sayıca artmıştır. Teknolojik ürünlerdeki ilerlemeler başta patent olmak üzere sınai hakları öne çıkarmıştır. Özellikle teknoloji, tıp gibi bazı alanlarda sahip olunan bir patent hakkının gerek ulusal ölçekte gerekse küresel ölçekte işletmelere büyük rekabet avantajları sağladığı görülmektedir. Patent, marka, endüstriyel tasarım gibi hakların hak sahibi kişiler tarafından başkalarına kullandırılması hak sahipleri için önemli bir kazanç unsuru olabilmektedir.

Öte yandan teknolojik gelişmeler ve kitle iletişim araçlarındaki gelişmeler sonucunda edebi ve artistik ürünlerde sayıca önemli bir artış olmuştur. Özellikle televizyon, radyo, internet gibi iletişim araçları dolayısıyla telif hakları konusu önem kazanmış ve telif hakkı konusu olan edebi ve artistik eserlerin kamuoyuna sunulmasında işin ticari boyutu öne çıkmıştır. Sinema ve müzik başta olmak üzere görsel ve işitsel sanat ürünlerinde ve yazılı edebi ürünlerde ülke sınırlarını aşan bir gelişme yaşanmaktadır. Bu çerçevede bir film tüm dünyada aynı anda gösterime girmekte, ünlü bir yazarın romanı tüm dünyada aynı anda satışa sunulabilmektedir. Bu gibi durumlar fikri mülkiyet haklarının ekonomik hayattaki önemini göstermektedir. Bu hakların herhangi bir iktisadi bir işleme konu olması ise vergilendirmeyi de beraberinde getirebilmektedir.

Fikri mülkiyet hakları kavramı, fikir ve sanat eserlerine ilişkin hakları (telif hakları) ile sınai hakları ifade etmektedir. Sınai haklar içerisinde patent, faydalı model, marka, (endüstriyel) tasarım, coğrafi işaret, endüstriyel devre topografyaları, know-how, ticaret unvanı, ticari işletme adı gibi haklar yer almaktadır. Fikri mülkiyet hakları kavramının vergi hukukundaki görünümünün gayrimaddi haklar olduğu söylenebilir. Özellikle uluslararası vergi doktrininde bu hakların çeşitli şekillerde değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kazançların vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler gayrimaddi haklar (royalti) adı altında düzenlenmektedir.

Türk hukukunda telif haklarına ilişkin temel kanuni düzenleme FSEK'tir. Sınai mülkiyet haklarında ise her bir sınai mülkiyet hakkı daha önce farklı KHK'ler ile düzenlenmiş iken 10.01.2017 tarihinde yürürlüğe giren Sınai MK ile patent, faydalı model, marka, tasarım (endüstriyel tasarım), coğrafi işaret ve geleneksel ürün adları ile bu kanunda düzenlenmiş ve söz konusu hakları düzenleyen KHK'ler yürürlükten kaldırılmıştır.

Fikri mülkiyet haklarının vergi hukukundaki görünümüne bakıldığında bu haklar VUK m.269'da "gayrimaddi haklar" şeklinde ifade edilmiştir. Öte yandan GVK ve KVK'de yer alan düzenlemelerde ise olayın niteliğine göre telif hakları ve sınai haklardan ilgili olanlar ismen zikredilmek suretiyle buna ilişkin vergilendirme hükümleri düzenlenmiştir. Dolayısıyla, vergi hukukunda fikri mülkiyet haklarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler dağınık bir yapıdadır. Başka bir deyişle, topluca tüm fikri mülkiyet haklarına ilişkin tek bir vergilendirme durumu bulunmamaktadır. Bazen bir hak grubuna ilişkin verilendirme hükmü ihdas edilmişken bazen de münhasıran sadece bir hakka (örneğin, patent) ilişkin vergilendirme hükmü ihdas edilmiştir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında ise bu haklar, gayrimaddi haklar (royalti) olarak düzenlenmiştir.

Bu çalışmada, fikri mülkiyet haklarının satmak, satın almak, kiralamak, bağışlamak, miras suretiyle intikal gibi çeşitli şekillerde değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan vergilendirme işlemleri ele alınmıştır. Yapılan açıklamalarda kavramsal çerçeve, değerleme, gelir vergisine göre vergilendirme, kurumlar vergisine göre vergilendirme ve KDV, VİV, damga vergisi, harçlar ile banka ve sigorta muameleleri vergisine göre vergilendirme hükümleri şeklinde beş ayrı bölüm şeklinde bir sistematik izlenmiştir. Çalışma sonucunda vergilendirmeye ilişkin olarak ulaşılan sonuçlar bu sistematik çerçevesinde aşağıda ayrı ayrı açıklanmıştır.

Değerleme açısından bakıldığında, fikri mülkiyet haklarının değerlemesine ilişkin hükümler gayrimenkullerin değerlemesini düzenleyen VUK m.269'da düzenlenmiş olup, gayrimaddi hakların da gayrimenkuller gibi değerleneceği hükme bağlanmıştır. Bu düzenleme ile gayrimaddi, soyut nitelikteki bu haklar aynen maddi mallar gibi ele alınmıştır. Ancak, değerleme konusu unsurlar hukuken hak olduğu için,

zaman zaman somut olarak kavranmasında güçlükler ortaya çıkmakta ve maddi mallardan farklılıklar göstermektedir. Bu nedenle, gayrimaddi hakların değerlemesinin maddi mallardan ayrılarak müstakil olarak düzenlenmesi uygun olacaktır. Böylelikle, kendine özgü nitelikleri bulunan bu iktisadi kıymetler, niteliklerine uygun bir şekilde kavranmış olacaktır.

Değerleme ile ilgili bir diğer husus, gayrimaddi hakların bazı durumlarda, emsal bedeli ile değerlenmesi gerekliliği ile ilgilidir. Özellikle veraset suretiyle ve ivazsız intikal durumlarında emsal bedeli ile değerlenmesi gerekmektedir. Ancak, emsal bedel değerlemesi çoğunlukla sübjektif bir nitelik taşımaktadır. Bu sübjektif niteliğin yanında yapılan değerleme işlemi çoğu zaman gerçek durumu yansıtmayabilmektedir. Bu durum maddi mallar için de geçerli olmasına rağmen, soyut nitelikteki gayrimaddi haklar için bir derece daha fazla bir şekilde kendisini göstermektedir. Bu nedenle, gayrimaddi hakların değerlemesine ilişkin olarak yapılacak düzenleme ile değerleme işleminin mümkün olduğunca objektif ölçülere yaklaştırılmalıdır. Bunun için öncelikle değerleme konusu hakkın niteliğine uygun olarak işletme biliminde yer alan bazı finansal değerleme yöntemlerine başvurulması, bu yöntemlerin olaya cevap vermemesi halinde en son çare olarak takdiri emsal bedel değerlemesi yoluna gidilmesi şeklinde bir düzenleme yapılması uygun olacaktır.

Gerçek kişiler tarafından fikri mülkiyet haklarının çeşitli şekillerde değerlendirilmesi suretiyle elde edilen gelirin vergilendirilmesine ilişkin olarak GVK'de yer alan vergilendirme hükümleri dağınık bir görünüm sergilemektedir. Haklara ilişkin olarak yapılan tasarrufun niteliğine göre elde edilen kazanç ticari kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve irat olabilmektedir. Yani, fikri mülkiyet haklarının vergilendirilmesi gelir vergisinde yer alan yedi gelir unsurundan beş tanesinin kapsamına girebilmektedir. Fikri mülkiyet hakları esas olarak serbest meslek faaliyetiyle ilgilidir. Vergilendirmeye ilişkin hükümlerin sadeleştirilmesi amacıyla, gayrimenkul sermaye iradı kapsamına giren işlemler ile diğer kazanç ve iratlar kapsamına giren işlemlerin serbest meslek kazançları kapsamına uygun bir şekilde dahil edilmesi suretiyle bir sadeleştirme yapılabilir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında bu nitelikteki kazançlar, esas olarak gayrimaddi haklar (royalti)

olarak, istisnai olarak da sermaye değer artış kazancı ve ticari kazanç olarak kavranmaktadır. Ulusal vergi mevzuatında da yapılacak sadeleştirme çalışması ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki düzenlemeler birbirine yaklaştırılmış olacaktır.

Bununla bağlantılı bir husus kavramsal tanımlamadır. Bazı ödemelerin gayrimaddi hak bedeli olarak vergilendirilmesi konusu idare ile mükellefler arasında zaman zaman ihtilaflara sebep olabilmektedir. Söz konusu ihtilaflar yapılan işlemin ne olduğunun, bir gayrimaddi hak unsuru olup olmadığının belirlenmesi noktasında olabilmektedir. Bu nedenle, gayrimaddi hak tanımı içerisine giren hakların veya unsurların ne olduğunun yapılacak bir düzenleme ile mevzuatta net bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir.

Gelir vergisine ilişkin bir başka nokta, uygulamada telif kazançları istisnası olarak adlandırılan ve "Serbest meslek kazançlarında" başlığını taşıyan GVK m.18'in başlığının, içerdiği düzenlemeye uygun olarak "fikri hak kazançları istisnası" veya benzeri bir şekilde değiştirilmesidir. Maddede sadece bazı işlemlerden elde edilen telif kazançları ile patent kazançlarına ilişkin istisna hükmü düzenlenmiştir. Başka herhangi bir serbest meslek faaliyetine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Yapılması önerilen bu değişiklik ile madde içeriği ile madde başlığı uyumlu hale getirilmiş olacaktır.

GVK m.18'de yer alan istisna düzenlemesiyle ilgili ikinci bir husus, mevcut haliyle bu düzenlemenin gerçek bir istisna değil, kapsama giren kazançlara ilişkin münhasır bir vergilendirme rejimi olmasıdır. Şöyle ki, maddede sayılan işlemlerden (*şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, senaryo ve oyunu gibi eserleri yayınlamak, satmak, bunlara ilişkin hakları devir ve temlik etmek, kiralamak*) elde edilen hasılattan %17 oranında tevkifat yapılması ve bunun nihai vergilendirme olduğu hükme bağlanmıştır. GVK m.18'de sayılan kişilerin ve bunların kanuni mirasçılarının, söz konusu eserleri, GVK m.94'e göre tevkifat yapma zorunluluğu olmayan kişilere devretmesi veya satması durumunda tevkifat yapılmayacaktır. İstisna düzenlemesine bu haliyle bakıldığında, elde edilen

kazançların her halükarda vergiye tabi olması nedeniyle bu şekilde işlem yapılması gerçek bir istisna olarak değerlendirilemez.

Öte yandan istisna kapsamındaki kazançlara uygulanacak olan %17 tevkifat oranı, gelir vergisi tarifesinin ilk dilimine ilişkin orandan (%15) daha yüksek olduğu için belirli bir gelir miktarına kadar (2017 yılı için 21.666 TL), gelir vergisi tarifesinde belirlenen miktardan daha yüksek oranda vergilendirme yapılmış olmaktadır. Buna ek olarak, gelir vergisinde matrah esas olarak safi kazanç olmakla birlikte burada ihdas edilmiş vergilendirme rejiminde matrah, hasılat olarak belirlenmiştir. Her ne kadar maddede düzenlenen işlemlerin değerlendirilmesine ilişkin olarak ortaya bir gider çıkma ihtimali zayıf olsa da hiç yok da değildir. Yapılan bu açıklamalar çerçevesinde, fikri çalışmaların teşvik edilmesi amacıyla GVK m.18'deki düzenlemenin ıslah edilerek maddede halihazırda tanımlanan işlemlerin yapılmasından elde edilen gelirlerin belirli bir miktara kadar (örneğin gelir vergisi tarifesinin ilk dilimi-2017 yılı için 13.000 TL) istisna edilmek suretiyle vergi yükünden kurtarılması, bu tutarın üzerindeki kazançların ise sabit ve düşük oranda (örneğin %15) bir vergilendirmeye tabi tutulması şeklinde bir yasal değişiklik yapılması uygun olacaktır.

GVK m.18'de yer alan düzenleme bazı eser ve fikri ürünleri kapsamaktadır. Uygulamada çeşitli sanat kollarına ilişkin olarak mali idareden bu faaliyetlerin istisna kapsamına girip girmediğine dair görüşler istenmektedir. Maliye Bakanlığınca verilen özelgelerde, FSEK'e göre eser niteliğinde olması kaydıyla; anıt, rölyef, büst, mask çalışmaları ile anıtsal ve mimari tasarım çalışmalardan ortaya çıkan eserler (çalışmaların kendisi istisna kapsamında değildir), animasyon içeren video çalışmaları, cam gravür uygulaması sonucunda meydana getirilen eserler, çiçek ressamlığı (Türk süsleme sanatı), ebru, eğitim amaçlı kitap ve CD çalışması, fotoğraf, fuar ve festivallerde portre karikatürler çizme çalışmaları, gubari hat, hat, heykel (küçük biblolar hariç), illüstrasyon, kat-ı çalışmaları, kitap yazarlığı, mikroheykel, minyatür, resim, senaryo yazarlığı ve yönetmenlik, seramik heykel çalışmaları, (sanatçının kendisine ait olan) söz ve beste çalışmaları, tezhip gibi çalışmalardan elde edilecek kazancın GVK m.18'deki istisnadan faydalanabileceği belirtilmiştir. Öte yandan, Maliye Bakanlığı tarafından verilen diğer bazı özelgelerde ise, Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından FSEK'e göre

eser olarak değerlendirilmiş olsa bile; ahşap boyama, ahşap çalışmaları, airbrush, body art (dövme) resim çalışmaları, cam üfleme, çini, el işi, enstalasyon (yerleştirme) çalışmaları, filografi, kalemişi, kemik süsleme, moda ve ayakkabı tasarım çalışmaları; mozaik, vitray, takı ve kırkyama çalışmaları, sedef kakma, seramik çalışmalarının ise GVK m.18'de sayılan eser grupları içerisinde yer almadığından dolayı, istisnadan faydalanmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir. Bu çerçevede, yine sanatsal teşvik amaçlı olarak istisna kapsamının sayılan bu eserler göz önünde bulundurularak güncellenmesi ve konunun idari görüşe ihtiyacı azaltacak şekilde yasal düzenlemeye kavuşturulması faydalı olacaktır.

GVK m.18'de yer alan düzenleme ile ilgili dördüncü bir husus, madde hükmüne ve ikincil mevzuat düzenlemesine göre, istisnadan faydalanmak için ortaya konulan çalışmanın FSEK hükümlerine göre *eser* niteliğinde olduğunun yetkili makamlar tarafından belgelendirilmesi ve belgelendirilen bu eserin maddede sayılan eserlerden olması gerekmektedir. Ancak, yapılan her çalışmanın eser olarak belgelendirilmesi gibi bir şart ortaya konulması istisna hükmünün getiriliş amacına çok uygun değildir. Fikri eserler hem çeşit hem nitelik itibarıyla çok farklık göstermektedir. Örneğin bir roman ile birkaç sayfalık bir makale her ne kadar her ikisi de telif konusu olsa da meydana getiriliş süreci ve nitelik açısından birbirinden oldukça farklıdırlar. Ancak bu nitelikler göz önüne alınmadan telif konusu her eser aynı gibi değerlendirilerek istisnanın uygulanması sıkıntılı sonuçlara yol açacaktır. Örneğin, makale yazımı ile ilgili olarak verilen bir özelgede, çeşitli gazete ve dergilerde yazılan makalelerin FSEK'e göre eser olduğunun belgelendirilmesi halinde istisnadan faydalanabileceği yönünde görüş verilmiştir. İdarenin bu görüşü yerinde bir görüş değildir. Çünkü yayınlanan her makale için bunun eser niteliği taşıdığına dair belge temin edilmesi fiilen imkansızdır. Uygulamada da bu nitelikteki yayınlar için eser belgesi olmadan istisna uygulanmaktadır. İdare tarafından konuya ilişkin bu şekilde bir yaklaşım gösterilmesi kanun gücünü zayıflatacaktır. Bu nedenle, yapılacak bir yasal düzenleme ile ortaya konulan her eserin değil özellik gösteren bazı eserlerin belgelendirilmesi diğerlerinin ise eser belgesi olmadan istisnadan faydalanması şeklinde bir düzenleme yapılması zarureti bulunmaktadır.

Serbest faaliyetleriyle ilgili bir husus süreklilik-arızilik ayrımına ilişkindir. Yapılan faaliyetin sürekli veya arızi olması arasında vergilendirme açısından ciddi farklılıklar bulunmaktadır. Sürekli faaliyet durumunda, defter tutma, belge düzenleme, geçici vergi beyannamesi verme, KDV mükellefiyeti tesis ettirme gibi yükümlülükler ortaya çıkmaktadır. Sürekli sayılmanın ölçütleri kanunda belirlenmemiştir. Konuya ilişkin uygulama idarenin görüşleri ve yargı kararları çerçevesinde belirlenmeye çalışılmıştır. Bu nedenle, olası ihtilafların önlenmesi ve uygulamanın sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için bu konunun yasal düzenleme ile açıklığa kavuşturmasında fayda vardır. İdarenin bu konudaki yaklaşımı, ticari kazancın belirlenmesine ilişkin ölçütlere benzemekte olup, yapılan işlem sayısını esas almaktadır. Yani bir yılda veya birbirini izleyen yıllarda birden fazla sayıda eser ortaya konulması idare tarafından verilen görüşlerde sürekli serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmiştir. Yapılan işlem sayısının ölçüt olarak alınması konunun esasının gerektiği gibi kavranmasına engel olmaktadır. Bu nedenle devamlılık durumunun tespitinde yapılan faaliyetin asıl iş veya mesleki faaliyet olarak ele alınması, başka bir deyişle yapılan serbest meslek faaliyetinin kişinin geçiminin bir parçası olması halinde sürekli kabul edilmelidir. Aksi yöndeki bir yaklaşım, olayın gerçek mahiyetini kavramadığı gibi, uygulamanın kanun tarafından kavranamaması dolayısıyla zafiyete sebep olacaktır. Ancak son zamanlarda bazı idare görüşlerinde bu yönde bir yaklaşım görülmektedir. Ancak, konu bir kurala bağlı olarak değil idari uygulamaya bağlı olarak yürütülmektedir. Bu nedenle arızilik-süreklilik ayrımı mevzuunun yukarıda açıklandığı şekliyle ve bir yasal düzenleme ile açıklığa kavuşturulması bir zaruret arz etmektedir.

Gelir vergisiyle ilgili başka bir husus, tam mükellef gerçek kişilerin sahip oldukları veya eseri üreten kişinin kanuni mirasçısı durumunda olmaları nedeniyle elde ettikleri telif haklarını, yabancı ülkelerde satmak veya kiralamak gibi şekillerde değerlendirmek suretiyle elde ettikleri hasılatın telif kazançları istisnası karşısındaki durumudur. GVK m.18 ve diğer başka herhangi bir kanun hükmünde buna engel bir durum olmadığı için bu kazançlar da istisnadan faydalanacaktır.

Fikri mülkiyet haklarının kurumlar vergisi kapsamında vergilendirilmesiyle ilgili bir husus, KVK m.5/B'de düzenlenen sınai mülkiyet hakları istisnasına ilişkindir.

Sınai mülkiyet istisnasında, elde edilen kazanca uygulanacak istisna oranı (üst sınır) %50 olarak belirlenmiştir. İstisnanın getiriliş amacı, sınai mülkiyet haklarının ticarileştirilmesi sonucu elde edilen kazançların teşvik edilmek suretiyle uluslararası rekabet avantajı elde etmektir. İstinada üst sınırın kaldırılarak elde edilen kazancın tamamına istisna uygulanması bu amaca uygun bir düzenleme olacaktır. Öte yandan, endüstriyel tasarımların istisna kapsamına alınmaması bir eksikliktir. Yaratıcı fikre dayalı olan endüstriyel tasarımların da bu istisna kapsamına alınması istisnanın getiriliş amacına uygun olacaktır.

Kurumlar vergisi çerçevesinde bir başka husus, gayrimaddi hakların transfer fiyatlandırması kapsamında emsal fiyatının tespitine ilişkindir. Gerek bu hakların soyut niteliğinden dolayı gerekse bu hakların ticari hayatta çeşitli şekillerde işleme tabi tutulması dolayısıyla işlem konusu ürün fiyatında gayrimaddi haklarının payının ayırt edilmesinin çoğu zaman imkansız olması nedeniyle emsal fiyat tespitinde güçlükler yaşanmaktadır. Bu konuda OECD'nin çalışmaları bulunmaktadır. Ancak, gelinen nokta itibarıyla tatmin edici bir çözüm ortaya konulamamıştır. Doktrinde Thumb kuralı olarak adlandırılan bir yaklaşıma göre gayrimaddi hakların kullanımı suretiyle elde edilen faaliyet karlılığının %25'i lisans sahibi firmaya aktarılmalıdır. Bu kural teorik olarak tartışılsa da uygulama da karşılık görmemiştir. Gayrimaddi haklara ilişkin emsal bedel tespiti noktasında, öncelikle her olayın kendi özel durumuna göre bir değerlendirme yapılmalı ve buna göre bir paylaşım (emsal bedel tespiti) yapılmalıdır. Bu değerlendirmeye rağmen makul bir çözüm bulunamıyorsa nihai çözüm olarak Thumb kuralı gibi sabit oranlı bir anahtarla dağıtım yapılması şeklinde bir yöntem benimsenebilir.

Kurumlar vergisi çerçevesinde bir diğer konu, dar mükelleflere ödenen gayrimaddi hak bedelleri için KVK m.30 çerçevesinde yapılan tevkifatta, bedelin döviz olarak tespit edildiği durumda alıcı (tevkifat sorumlusu kurum) lehine sonradan ortaya çıkan kur farklarının durumudur. Sonradan ortaya çıkan aleyhe kur farklarının tevkifat matrahına dahil olduğu noktasında tereddüt bulunmamaktadır. Ancak, lehe oluşan kur farkları için durum biraz daha farklıdır. Şöyle ki lehe oluşan kur farkları için matrahın azalması dolayısıyla fazla ödenen vergi ortaya çıkmaktadır. Fazla ödenen verginin iade

alınıp alınamayacağı ve iade alınacaksa ne şekilde olacağı konusunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Lehe oluşan kur farkları nedeniyle fazla ödenen verginin vergi sorumlusuna iade edilmesi gerekmektedir. Burada dar mükellefin düzeltme amaçlı ihtiyari beyanname vermek suretiyle fazla ödenen vergiyi iade alabilmesi imkanı bulunmaktadır. Ancak böyle bir uygulama, verginin ödeyicisi ve yüklenicisi olan vergi sorumlusunun bu haktan mahrum kalması gibi bir duruma sebebiyet vermektedir. Bu konuda, vergi sorumlusunun muhtasar beyannameye ilişkin olarak düzeltme beyannamesi vermesi suretiyle lehe oluşan kur farkı dolayısıyla ortaya çıkan fazla ödenen vergiyi geri alabilmesine imkan veren bir yasal düzenleme yapılması uygun olacaktır.

Gayrimaddi hakların çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde vergilendirilmesi durumuyla ilgili bir husus anlaşmalardaki hükümlerin birbirinden farklılık göstermesidir. Türkiye'nin aktettiği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında gayrimaddi haklardan elde edilen kazançların vergilendirilmesi konusunda analaşmalar arasında farklılık bulunmaktadır. Bu farklılık vergi oranında ve yapılan ödemenin hangi kazanç kapsamında vergilendirileceğine ilişkin olarak ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, karşılaşılan böyle bir durumda, standart bir uygulama yerine ilgili ülke anlaşmasında yer alan düzenlemeye uygun olarak işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

Fikri mülkiyet haklarının KDV kapsamında vergilendirilmesine ilişkin bir husus, telif kazançlarına ilişkin KDV istisnası ihtiyacıdır. GVK m.18'de telif ve patent kazançları istisnası düzenlenmiştir. Bu konuda gelir vergisi ile KDV arasında paralellik sağlanması ve uygulamadan kaynaklanan sıkıntıların giderilmesi için GVK m.18 kapsamına giren hasılatların KDV'den de istisna edilmesi yönünde görüşler bulunmaktadır. Böyle bir istisna düzenlemesi GVK m.18'de ihdas edilen istisnanın amacına uygun olacaktır. Ancak, GVK m.18'e ilişkin olarak yukarıda yapılan değerlendirmelerde bu düzenlemenin gerçek bir istisna olmadığı, esasen bir vergilendirme rejimi olduğu ve bunun gerçek bir istisnaya dönüştürülmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. GVK m.18 kapsamına giren bu işlemlerin KDV'den de istisna

edilmesi ile birlikte hem gelir vergisi hem KDV yönünden söz konusu kazançlar teşvik edilmiş olacaktır.

KDV kapsamında vergilendirme ile ilgili bir başka husus, yurtdışından hizmet alımlarına ilişkin olarak KDVK m.9 çerçevesinde yapılması gereken tevkifat işlemine ilişkindir. KDVGUT'de düzenlenen sorumluluk uygulamasına göre, yurtdışından hizmet alımı nedeniyle ödeme yapılması durumunda ödemeyi yapan kimse tarafından KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir. Gayrimaddi haklara ilişkin yapılan ödemeler burada hizmet alımı olarak değerlendirilmektedir. Burada sorun, KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın herkesin tevkifat yapmakla sorumlu tutulmasıdır. Ancak, bu sorun sadece gayrimaddi hak bedeli ödemelerine ilişkin değildir. Tevkifat kapsamına giren tüm işlemler için geçerlidir. Örneğin, cep telefonu için cüzi bir bedelle uygulama satın alınması durumunda uygulamayı alanın KDV sorumluluğu ve dolayısıyla beyanname verme zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu durum uygulama imkanı sınırlı olan bir vergilendirme yoludur. Bu konuda, mevcut sorumluluk uygulamasının KDV mükellefleri ile sınırlandırılması ve belirlenecek bir tutarı (örneğin 5.000 TL) aşan ödemelerin ise ödemeyi yapan kişinin KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın tevkifat sorumlusu olarak belirlenmesi yönünde yeniden düzenleme yapılması sağlıklı bir çözüm olacaktır.

Fikri mülkiyet haklarına ilişkin sözleşmeler için herhangi bir damga vergisi istisnası bulunmamaktadır. Bu alanı teşvik etmek üzere, telif sözleşmesi gibi sözleşmelere damga vergisi istisnası tanınması uygun olacaktır.

Fikri mülkiyet haklarının veraset ve intikal vergisi karşısındaki durumuna bakıldığında, bu hakların veraset ve intikal vergisi matrahına konu olması durumunda emsal bedel ile değerleneceği görülmektedir. İktisadi işletmeye dahil fikri mülkiyet haklarının değerlenmesine ilişkin olarak varılan sonuçlar, bu hakların veraset ve intikal vergisi çerçevesinde değerlemeye konu olması durumunda da geçerlidir. Takdir komisyonlarına intikal eden fikri mülkiyet hakkı niteliğindeki servet unsurlarının değerlenmesinde, eserin güncel olup olmadığı, tekrar satışa konu olup olamayacağı, satışa konu olacaksa tahmini olarak ne kadar satılacağı, eserin sürekli gelir getirip getirmediği gibi ölçütler göz önünde bulundurularak değerleme yapılabilir.

Fikri mülkiyet haklarının harçlar karşısındaki durumuna bakıldığında, marka ve patent harçlarının marka ve patentin gelişmesine mani olmayacak düzeyde belirlenmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır.

KAYNAKÇA

Kitaplar-Tezler

Akbulut, Akın. **Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2012.

Altınörs, Abdullah. **Dar Mükellefiyette Serbest Meslek Kazancı, Gayrimenkul Sermaye İradı ve Gayrimaddi Haklardan Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz**, İstanbul: Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 2010.

Arbek, Ömer. **Fikir ve Sanat Eserlerine İlişkin Lisans Sözleşmesi**, Ankara: Yekin Yayınları, 2005.

Ayber, İncilay. **Sınai Mülkiyet Hakları İle İlgili Uluslararası Kuruluşlar (WIPO, DTÖ, AB)**, Ankara: Türk Patent Enstitüsü Uzmanlık Tezi, 2005, www.teknolojitransferi.gov.tr/TeknolojiTransferPlatformu/resources/temp/74EDD613-D29A-434E-9198-8CFBA27D322B.pdf;jsessionid=7AF1F3C03F055CE05FB850B6228A3440 (15.05.2017).

Aydın, Erkan. **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk**, İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2009.

Bağırlar, Mehmet. "TRIPS Anlaşması Kapsamında Marka Hakkının Korunması", Ankara: (**Türk Patent Enstitüsü Uzmanlık Tezi**, 2015).

Baş, Erdal. "Buluşun Faydalı Model Belgesi İle Korunması" (**Yayınlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, 2013).

Baş, Mustafa. **Teknik Bilgi (Know-How) Lisans Sözleşmesi**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2000.

Başaran, Funda. **Alman ve Türk Vergi Bilançosu Hukuklarında Gayri Maddi İktisadi Kıymetleri Aktifleştirme Şartları**, İstanbul: Beta Yayınları, 1999.

Başpınar Veysel ve Doğan Kocabey. **İnternette Fikri Hakların Korunması**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007.

Baydoğan, H. İsa. **İşletmelerde Teknoloji Seçimi Know-How Transferi ve Vergisel Sonuçları**, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 1986.

Baykara, İzzet. **Gayrimaddi Haklar ve Bunların Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu**, Ankara: Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 1985.

Dakın Mustafa. **Know-How Teknoloji Transferi ve Uluslararası İş Ortaklığı (Jountre Venture) Vb Şekillerde Gerçekleşen Çok Uluslu Ortaklıkların Oluşturulması Sürecinde Yapılan Şirket Değerleme İşleminin Esasları, İşleyişi ile Bu İşlemlerin TTK SPK ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu**, İstanbul: Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 2000.

Dalyan, Şener. **Bilgisayar Programlarının Fikri Hukukta Korunması**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2009.

Demirkol, İsmet. **Entelektüel Sermayenin Firma Değerine Etkisi ve İMKB'de Sektörel Uygulamalar**, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, 2007.

Devellioğlu, Ferit. **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat**, 24. Baskı, Ankara: Aydın Kitabevi, 2007.

Dokgöz, Murat. **Gayrimaddi Haklar, Günümüzdeki Uygulamaları ve Bu Uygulamaların Vergi Hukuku Yönünden İrdelenmesi**, Ankara: Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 1996.

Duman, Ömer ve Nazmi Karyağdı. **Telif Kazançlarının Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirilmesi**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2010.

Erbay, İsmail. **Know- How Sözleşmesi**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2002.

Ercan, Metin Kamil, Mutlu Başaran Öztürk, Kartal Demirgüneş, Eşref Savaş Başcı, İlhan Küçükkaplan. **Marka Değerinin Tespiti**, Ankara: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Yayınları, 2010.

Erdem, B. Bahadır. **Patent Hakkının Korunmasına ve Patent Hakkına İlişkin Sözleşmelere Uygulanacak Hukuk**, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2002.

Erel, Şafak N. **Türk Fikir ve Sanat Hukuku**, 2. Baskı, Ankara: İmaj Yayınları, 1998.

Erimez, Rüştü. **Gayri Maddi Haklar**, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 1969.

Gündüz, N. Kemal ve Necati Perçin. **Amortismanlar ve Yeniden Değerleme**, 2.Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1999.

Güneş, Gülsen. **Türk Hukukunda Entelektüel Sınaî Haklar ve Vergilendirilmesi**, İstanbul: Alfa Yayınları, 1997.

Güneş, İlhami. **Uygulamada Fikir ve Sanat Eserleri Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2008.

Hirş, E. **Fikri ve Sınai Haklar**, Ankara: Ar Basımevi, 1948.

Karahan, Sami, Cahit Suluk, Tahir Saraç, Temel Nal, **Fikri Mülkiyet Hukukunun Esasları**, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2009.

Karasu, Gülçin. "Gayri Maddi Hakların Vergilendirilmesi", (**Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, 2013).

Kartal, Zihni. **Fikri ve Sınai Mülkiyet Haklarının Hukuki Esasları, Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi**, İstanbul: Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 1998.

Kaynak, Harun. **İşletmecilik İlkeleri İle Türk Hukuk Sistemi Yönünden Maddi ve Gayrimaddi Duran Varlıklarda Amortismanlar**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2001.

Kutlutürk, Murat Mustafa. "Fikri Mülkiyet Haklarının Doğrudan Yabancı Yatırımlar Üzerine Etkisi: Gelişmekte Olan Ülkeler Üzerine Bir Araştırma", (**Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Anadolu Üniversitesi SBE, 2010).

Küresel Boyutta Sınai Mülkiyet Hakları ve Türkiye'nin AB'ye Uyumu, İstanbul: İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, 2007.

Maç, Mehmet. **KDV 5** (e-kitap), www.denet.com.tr/vergi/kdv.php, (25.12.2016)

Maç, Mehmet. **KDV 6** (e-kitap), www.denet.com.tr/vergi/kdv6.php, (25.12.2016).

Maç, Mehmet. **Veraset, Hibe ve Ölüm** (e-kitap), http://www.denet.com.tr/tr/veraset.php, (10.01.2017).

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2016**, Cilt:1 (Gelir Vergisi Kanunu), İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2016.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2016**, Cilt:2 (Kurumlar Vergisi Kanunu), İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2016.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2016**, Cilt:3 (Vergi Usul Kanunu), İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2016.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Vergi İhtilaflarında Örnek Danıştay Kararları**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2016.

Meran, Necati. **Marka Hakları ve Korunması**, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2003.

OECD, **Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma (2014 Versiyonu)**,www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf, (03.08.2017).

OECD **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations-2010**, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/ taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#.WKiIC2-LTIU, (18.02.2017).

Ongan, Burak. **Sınai Haklara İlişkin Lisans Sözleşmelerinde Tarafların Hukuki Durumu**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2007.

Örten, Remzi, Hasan Kaval, Aydın Karapınar. **Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, 6. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2010.

Özbalcı, Yılmaz. **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayınları, 2007.

Özbalcı, Yılmaz. **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayınları, 2008.

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayınları, 2008.

Özdil, Mustafa. **Gayri Maddi Haklar ve Bunların Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu**, Ankara: Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 1975.

Özer, Murat Levent. "Vergilendirmede Global Eğilimler ve Uluslararası Vergi Anlaşmaları", (**Yayınlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, 2006).

Özsoy, Saadet Hande. "Türk Hukukunda Patent Lisansı Sözleşmesi", (**Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Gazi Üniversitesi SBE, 2010).

Özsunay, Ergun. "Fikri Haklar İçinde Markalar Üzerindeki Haklar ve Markaların Ekonomik Değerine İlişkin Sorunlar", **Sınai Mülkiyet Hakları ve Ekonomik Değeri** içinde (ss.10-16), İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 2006.

Öztürk, Bünyamin. **Vergi ve Muhasebe Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, 4. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.

Özyer, Mehmet Ali. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 7. Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2015.

Phillips, Jeremy. "Markaların Ekonomik Değeri", **Sınai Mülkiyet Hakları ve Ekonomik Değeri** içinde (ss.27-35), İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 2006.

Sargın, Fügen. **Milletlerarası Unsurlu Patent ve Ticari Marka Lisansı Sözleşmelerine Uygulanacak Hukuk**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002.

Sarı, Hamit. **Ulusal Mevzuat ve OECD Model Anlaşması Çerçevesinde Dar Mükellefiyet Esasında Gayrimaddi Hakların Satış, Devir, Temlik ve Kiralanmasından Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi**, İstanbul: Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 2004.

Savcı Ahmet Şahin, İlyas Emre Yayla ve Ergin Özdemir. **Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Destekleri ve Uygulamaları**, İstanbul: Denge Akademi Yayınları, 2015.

Sayan, Hakkı. **Marka ve Patent Hukuku ile Vergi Hukuku İlişkisi ve Avrupa Birliği Mevzuatı Bağlamında Değerlendirilmesi**, İstanbul: Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 2007.

Sever, Doğu. **Patent ve Marka Hukuku'nun Vergi Kanunları Çerçevesinde Değerlendirilmesi**, Ankara: Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 2007.

Soysal, Murat. "Türkiye ve Avrupa'da Televizyon Yayınlarında Telif Hakları Uygulamaları", (**Yayınlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, 2015).

Tekinalp, Ünal. **Fikrî Mülkiyet Hukuku**, İstanbul: Beta Yayınları, 1999.

Türk Patent Enstitüsü, **Patent Faydallı Model Başvuru Kılavuzu 2016,** www.tpe.gov.tr/TurkPatentEnstitusu/resources/temp/522B990B-E529-4378-8287-66E77494B4FA.pdf, (12.07.2016).

Tüysüz, Mustafa. **Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu Çerçevesinde Fikri Haklar Üzerindeki Sözleşmeler**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007.

Uzunoğlu, Nihat. **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları (Cilt:1)**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2014.

Vural, Mahmut. **KDV İade Rehberi (Cilt: 1)**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2012.

Yasaman, Hamdi. **Marka Hukuku İle İlgili Makaleler Hukuki Mütalaalar Bilirkişi Raporları**, İstanbul: Beta Yayınları, 2004.

Yıldırım, Nevhis Deren. **Haksız Rekabet Hukuku İle Fikri ve Sınai Mülkiyet Hukuku'nda İhtiyati Tedbirler**, 2. Baskı, İstanbul: Alkım Yayınları, 2002.

Yıldırım, Musa. "Gayrimaddi Haklar ve Türk Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu", (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, 2010).

Yılmaz, Arife. "Sınai Haklar, Küresel Rekabetin Anahtarı", **Sınai Mülkiyet Hakları ve Ekonomik Değeri** içinde (ss.36-45), İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 2006. Yücel, A. Tugay. **Genel Muhasebe**, 2. Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2013.

Yosmaoğlu, Nevzat. **Patentler, Know-How'lar, Markalar**, Ankara: 1978.

Süreli Yayınlar

Akbulut, Akın. "Bilgisayar Yazılımı ve Web Site Geliştirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi" **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 287, (Temmuz 2005), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

Akçaoğlu, Ertuğrul. "Türk Vergi Hukukunda ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedelinin Tespiti", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:223, (Temmuz 2011), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Akılotu, Erdem. "Royalti ve Lisans Ödemelerinin Beyanının Nasıl Yapılması Gerektiğine İlişkin Unsurlar ve Yaşanan Sıkıntılar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 383, (Temmuz 2013), ss.125-129.

Akyol, Mehmet Emin. "Vergi Kanunları Yönünden Sınai, Ticari ve Fikri Haklar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 194, (Şubat 2009), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Alptürk, Ercan. "Dijital Telif Haklarının Vergilendirilmesi, Sorunlar ve Değerlendirmeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 293, (Şubat 2013), www.vergisorunlari.com.tr (25.09.2016).

Altuntaş, Muhiddin. "Radyo ve Televizyonlarda Yayımlanan Eserlerin Telif Hakkı Bedeli ve Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 111, (Aralık 1997), www.vergisorunlari.com.tr (25.09.2016).

Arkan, Bedir. "Gayri Maddi Haklara İlişkin Düzenlemeler ve Değerleme Yöntemleri İle Emsal Bedel Tespiti", **Vergide Gündem Dergisi**, (Eylül 2016), www.vergidegundem.com/documents/10156/4232718/VEGU_Eylul2016.pdf, (20.10.2016).

Arslan, Cenk Murat. "Kurumlar Vergisi Kanununa Eklenen 5/B Maddesiyle Getirilen Yeni Bir İstisna: Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 392, (Nisan 2014), ss.9-24.

Ateşli, D. Erkan. "Bilgisayar Yazılımlarının Kanuni Defterlere Kaydedilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 212, (Ağustos 2000), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Avşaroğlu, Güliz Lerzan. "Transfer Fiyatlandırmasında Gayri Maddi Haklar ve Bazı Ülkelerden Gayri Maddi Hak Uygulama Örnekleri", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 96, (Aralık 2011), www.lebibyalkin.com.tr (20.09.2016).

Aykın, Hasan. "Ticarileşmiş Sınai Mülkiyet Haklarından Elde Edilen Kazançlar İçin Yeni Vergisel Teşvik: "Patent Box" Rejimi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 312, (Eylül 2014), ss.75-86.

Baran, Halil Çağdaş ve Hakan Gürsoy, "Kurumlar Vergisi Kanunu 5/B Maddesi: Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 407, (Temmuz 2015), ss.61-73.

Başak, Levent. "193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Vergilendirilmesi Mümkün Olmayan Gayrimaddi Haklar ve Bir Değişiklik Önerisi", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 29, (Aralık 2005), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Başak, Levent. "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Markaların Değerleme İşlemleri", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 18, (Ocak 2005), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Başak, Levent. "2009 Takvim Yılında Dar Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişilerce Telif Ve Patent Haklarından Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 75, (Mart 2010), www.lebibyalkin.com.tr (20.09.2016).

Başak, Levent. "6518 Sayılı Kanun İle Sınai Mülkiyet Hakları İçin Getirilmiş Olan İstisna Hükmünün Analizi ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 308, (Mayıs 2014), ss.88-93.

Başak, Levent. "Fransa'da Mukim Şirketten Satın Alınan Gayrimaddi Hak Bedelleri Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 309, (Haziran 2014), ss.22-28.

Başak, Levent. "Patent Haklarından Elde Edilen Gelirlerde Vergilendirme ve Beyan Esasları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 287, (Ağustos 2012), ss.161-167.

Başak, Levent. "Yurt Dışı 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.

Batun, Mehmet. "OECD Model Anlaşmasına Göre Gayrimaddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, 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 Dergisi**, Sayı: 315, (Kasım 2007), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

Belge, Gökhan. "Dar Mükellef Kurumlardan Satın Alınan Bilgisayar Yazılım Lisanslarında Kurumlar Vergisi Kesintisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 338, (Ekim 2009), ss.102-108.

Bilen, Cavit. "Bilgisayar Yazılım Bedellerinde Amortisman Uygulamaları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:130, (Ekim 2013), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Canbek, Meftun. "İthal Edilen Bilgisayar Programlarının, Yazılımların Gümrük Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 25, (Ağustos 2005), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Canbek, Meftun. "Yazılımların Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/f ve Geçici 20/1 Bentleri Kapsamında Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 203, (Ağustos 2005), www.vergisorunlari.com.tr (25.09.2016).

Cenk, Ramazan. "Serbest Meslek Kazançlarında Telif Kazançlarının İstisna Edilmesinde Son Durum", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 211, (Temmuz 2011), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Ceyhan, Murat. "Yurt Dışındaki Firmalara Ödenen Gayrimaddi Hak Bedellerinin Vergileme Esasları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 237, (Haziran 2008), www.vergisorunlari.com.tr (25.09.2016).

Coşgun, Okan. "Serbest Meslek Hizmeti, Gayrimaddi Hak Mıdır?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 236, (Ağustos 2012), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Çakmak, Timur. "Gayrimaddi Hakların Amortismanı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 209, (Ocak 1999), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

Çetin, Mehmet Ali. "Gayrimaddi Haklar ve Amortismanı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 109, (Ekim 1997), www.vergisorunlari.com.tr (25.09.2016).

Çiçen, Ali ve Nuray Serdaroğlu Erbil, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri ve Temettü, Faiz, Gayrimaddi Hak Bedeli Kapsamında Vergi Anlaşmalarında Korumalı Mahsup", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 362, (Ekim 2011), ss.35-43.

Dakın, Mustafa. "Müzik Albümlerinde Gayrimaddi Hak", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 225, (Mayıs 2000), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

Deligöz, Cihan. "Royalti Ödemelerinde Emsal Bedel Sorunu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 399, (Kasım 2014), ss.67-71.

Demir, Alper Cihad. "OECD Yorumları Çerçevesinde Gayrimaddi Hak Bedellerinin Kapsamı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 377, (Ocak 2013), ss.71-77.

Demirci, Abdulkadir. "Değerleme Belirsizliği ve Güçlüğü Durumlarında Gayri Maddi Varlıkların Transfer Fiyatlandırması Analizine Yönelik OECD Yaklaşımı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 414, (Şubat 2016), ss.182-187.

Demirci, Abdulkadir. "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde Gayri Maddi Varlıklarla İlgili Olarak Öngörülen Yenilikler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 377, (Ocak 2013), ss.22-28.

Demirci, Abdulkadir. "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberini Güncelleme Çalışmaları (Gayri Maddi Varlık Kullanımı veya Transferini İçeren İşlemlerin Belirlenmesi)", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 381, (Mayıs 2013), ss.8-15.

Demirci, Abdulkadir. "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberini Güncelleme Çalışmaları (Gayri Maddi Varlıkların Belirlenmesi)", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 378, (Şubat 2013), ss.66-74.

Demirci, Abdulkadir. "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberini Güncelleme Çalışmaları (Gayri Maddi Varlıklarla İlgili Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesinde Finansal Değerleme Tekniklerinin Kullanılması)", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 384, (Ağustos 2013), ss.18-27.

Demirci, Abdulkadir. "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberini Güncelleme Çalışmaları (Gayri Maddi Varlıklarla İlgili Getiriye Hak Kazanan Tarafın Belirlenmesi)", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 379, (Mart 2013), ss.20-27.

Demirci, Abdulkadir. Transfer Fiyatlandırması Açısından Gayri Maddi Varlıklara Yönelik Yeni OECD Yaklaşımları Sorular-Yanıtlar, **Vergi Dünyası Dergisi** (Dergi Eki), (Nisan 2016).

Demirli, Gökhan. "Sınai Mülkiyet Hakları İstisnası", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 406, (Haziran 2015), ss.149-155.

Demiroğlu, Mehmet. "Konser Veren Sanatçıların Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 346, (Haziran 2010), ss.29-31.

Demiroğlu, Mehmet. "Patentler, Markalar ve Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 363, (Kasım 2011), ss.43-50.

Demiroğlu, Mehmet. "Patentler, Faydalı Modeller", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 96, (Aralık 2000), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Demiroğlu, Mehmet. "Sınai Mülkiyet Hakları ve Korunması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 94, (Eylül 2000), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Dikmen, Birgül. "Gayrimaddi Hakların Kiralanması Suretiyle Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye'de Elde Edilen Gayrimenkul Sermeye İratlarının Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 351, (Kasım 2010), ss.22-31.

Dikmen, Birgül. "Sınai Mülkiyet Haklarında Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi İstisnası Uygulamasında Son Durum", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 426, (Şubat 2017), ss.7-19.

Dikmen, Birgül. "Yazılım Lisans Sözleşmelerinin Hukuki Niteliği ve Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 407, (Temmuz 2015), ss.46-54.

Durak, Mehmet Akif ve Rezan Ökten, "Royalti Ödemelerinin Transfer Fiyatlandırması Açısından İncelenmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 234, (Mart 2008), www.vergisorunlari.com.tr (25.09.2016).

Duran, Metin. "Gayri Maddi Haklarda Transfer Fiyatlandırması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 284, (Mayıs 2012), www.vergisorunlari.com.tr (25.09.2016).

Duran, Metin. "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin Gayri Maddi Varlıklarla İlgili Bölümünün Güncellenmesine İlişkin Çalışmalar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 294, (Mart 2013), ss.143-151.

Duru, Cihan. "Gelir Vergisine Tabi Olan Sınırlı Aynî, Ticari, Sınai ve Fikri Haklar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 13, (Nisan-Haziran 1984), www.vergisorunlari.com.tr (25.09.2016).

Durusoy, Refik Yaşar. "Marka Değerleme Yöntemleri ve Bu Yöntemlerin Türkiye'de Kullanılması" **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 290, (Ekim 2005), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

Erdem, Tahir. "Dar Mükellef Kurumlarda İhtiyari Beyan", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 146, (Şubat 2016), www.lebibyalkin.com.tr (20.09.2016).

Erdem, Tahir. "Yurt Dışından Temin Edilen Bilgisayar Programlarının Vergilendirilmesi", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 128, (Ağustos 2014), www.lebibyalkin.com.tr (20.09.2016).

Erdoğan, Ahmet Ozan. "Yazılımların İhraç Kaydıyla Teslimi Mümkün Müdür?", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 50, (Eylül 2007), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Erdoğan, Ahmet Ozan "Yurt Dışı Yazılım Alımlarının Vergilendirilmesinde Son Durum", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 212, (Ağustos 2010), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Erel, Şafak N. "Fikri Hukukta Bilgisayar Programlarının Korunması", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt: 49, Sayı: 1, (1994), www.politics.ankara.edu.tr/?bil=bil_sbfdergisi&cilt=49&sayi=1, (15.08.2016).

Ergün, Iur Mevci. "Marka Değerlemesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 184, (Ocak 2004), ss.117-120.

Erkan, Mehmet. "Telif Hakları ve İhtira Beratlarının Hukuki Mahiyeti İle Tam ve Dar Mükellef Müellif, Mütercim, Mucit veya Bunların Kanuni Mirasçıları İle Bunların Dışında Kalan Kişiler Tarafından Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 203, (Temmuz 1998), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

Erol, Ahmet. "Yurt İçi ve Yurt Dışı Yazarlara Ödenen Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 127, (Temmuz 2014), www.lebibyalkin.com.tr (20.09.2016).

Ersoy, Ayten ve Ayşe Nur Buruk Akbaba. "Patentlerin Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 166, (Ocak-Haziran 2014), ss.221-242.

Fırat, Furkan. "Know-How Ödemelerinin Mahiyeti ve Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 310, (Temmuz 2014), ss.75-79.

Gider, Zeynullah. "Marka Değerlemesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 321, (Mayıs 2008), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

Günay, Fehmi. "Vergi Usul Kanununa Göre İktisadi İşletmelere Dahil Gayri Maddi Hakların Değerlemesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 247, (Nisan 2009), www.vergisorunlari.com.tr (25.09.2016).

Günay, Serdar. "Çalışanlara Telif Ücreti Adı Altında Yapılan Ödemeler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 273, (Eylül 2015), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Gültekin, Saadettin. "Dünya Ticaret Örgütü Açısından Fikri Mülkiyet Hakları ve Coğrafi İşaretler", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 195, (Mart 2009), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Güngör, A. Feridun. "Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, (Haziran 1997), Sayı: 190, www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

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

Güreşçi, Selçuk. "Gayrimaddi Hak Ödemelerinin Vergilendirilmesinde Emsal Bedelin Tespiti Sorunu ve Uygulamaya İlişkin Bir Öneri: Thumb Kuralı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 394, (Haziran 2014), ss.89-94.

Güvemli, Oktay. "Müzik Yapım İşkolunda Telif Haklarının Giderleştirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 224, (Nisan 2000), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

Kahraman, Abdulkadir ve Murat Kılıç. "Vergi İncelemelerinde Royalty Değerlemesi ve Royalty Oranı Tespitine İlişkin Kabul Edilebilir Yaklaşımlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 406, (Haziran 2015), ss.95-99.

Kaplan, Ersin. "Türk Hukukunda Uluslararası Çifte Vergilendirme Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 384, (Ağustos 2013), ss.40-52.

Kaplan, Mürsel Ali ve Özkan Atila, "Döviz Cinsinden Ödenen Gayrimaddi Hak Bedellerinde Ortaya Çıkan Kur Farkları ve Stopaj", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 258, (Şubat 2003), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

Karacık, İbrahim ve Sevil Bozkurt, "Fikir ve Sanat Eserlerinin Vergilendirilmesiyle İlgili Bir Değerlendirme", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 135, (Mart 2004), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Kartal, Zihni. "Royalti Bedellerine İlişkin Katma Değer Vergisi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 231, (Mart 2012), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Karyağdı, Nazmi. "Telif Haklarına Dayalı İşlemlerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 213, (Eylül 2010), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Kaşif, Mustafa. "Gayrimaddi Hakların Değerlemesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 208, (Aralık 1998), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

Kattaş, Cihat. "Yurt Dışına Yapılan Royalty Ödemelerinde Emsal Fiyat Sorunu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 298, (Temmuz 2013), ss.66-77.

Kaya, Yusuf. "Gayri Maddi Varlıkların İşletmelerin Mali Tablolarına Alınmalarının Yaratacağı Riskler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 301, (Eylül 2006), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

Keskin, Ömer. "Özel Önem Arz Eden Bir Konu: İlaç-Patent İlişkisi (İlaç Patentleri ve Lisans Sözleşmeleri)", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 266, (Ekim 2003), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

Maç, Mehmet. "Hizmet İthallerinde KDV ve Stopaj Sorumluluğu ve Bu Sorumluluğun Geciktirilmiş Sayılamayacağı Durumlar", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 61, (Ocak 2009), www.lebibyalkin.com.tr (20.09.2016).

Maç, Mehmet. "Telif Hasılatlarının KDV'den de İstisna Edilmesi Gerektiği", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 138, (Haziran 2004), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Manav, Tugay. "Türkiye'de Yayınlanan Yabancı Dizilerin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 142, (Ekim 2015), www.lebibyalkin.com.tr (20.09.2016).

Mengüloğul, Harun Yalçın. "Gayrimaddi Harklarda Amortisman Yöntemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 335, (Ağustos 2016), ss.32-37.

Methibay, Yaşar. "Türkiye'de Telif Hakları ve Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 116, (Mayıs 1998), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

Metin, Muhammed. "Yurt Dışından Yapılan Yazılım ve Bilgisayar Programı Alımlarında Kurumlar Vergisi Stopajı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 404, (Nisan 2015), ss.88-97.

Nas, Adil. "Sınai Mülkiyet Haklarından Patent ve Faydalı Modellere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/B Maddesine Göre Sağlanan Vergisel Teşvikler-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 281, (Mayıs 2016), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Nas, Adil. "Sınai Mülkiyet Haklarından Patent ve Faydalı Modellere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/B Maddesine Göre Sağlanan Vergisel Teşvikler-II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 282, (Haziran 2016), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Nazalı, Ersin. "Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Royalti (Gayrimaddi Hak) Ödemelerinin Vergilendirilmesi-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 198, (Haziran 2009), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Nazalı, Ersin. "Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Royalti (Gayrimaddi Hak) Ödemelerinin Vergilendirilmesi-II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 199, (Temmuz 2009), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Orhun, Osman Necdet. "Vergisel Yönden Sinema, Tv ve İnternet Filmleri", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 5, (Mayıs 2008), www.lebibyalkin.com.tr (20.09.2016).

Öcal, Erdoğan. "Dar Mükelleflere Ödenen Bilgisayar Yazılım Bedellerinin Tevkifat Sorunu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 197, (Mayıs 2009), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Özel, Salih. "Düşünsel Mülkiyet Hakları Muhasebeleştirilmesi ve Vergisel İlişkileri", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 5, (Mayıs 2007), www.lebibyalkin.com.tr (20.09.2016).

Öztrak, İlhan. "Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Hakların Korunması Yönünden Pozitif Hukuktaki Tarihi Gelişim", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt: 25, Sayı: 3, (1970), http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/25/3/1_Ilhan_Oztrak.pdf, (15.08.2016).

Sayan, Hakkı. "Patent Haklarının İşletme Bilançolarında Yer Alması ve Vergisel Değerlemesi ile Amortismanı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 306, (Şubat 2007), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

Sezgin, Bülent. "Telif Hakkı Kazancına İlişkin İşlemlerin KDV Karşısındaki Durumu", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 226, (Ekim 2011), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Sever, Doğu. "Gelir Vergisi Açısından Patent Hakkının Elden Çıkarılması ve Kiralanması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:193, (Ocak 2009), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Sever, Doğu. "KDV Açısından Patent Hakkının Elden Çıkarılması ve Kiralanması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 195, (Mart 2009), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Süral, Arıcan. "Telif Kazançlarının Katma Değer Vergisi Açısından Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 78, (Mart 1995), www.vergisorunlari.com.tr (25.09.2016).

Şahinalp, Kaan. "Türk Hukukunda Endüstriyel Tasarımlar", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 33, (Nisan-Haziran 1999), http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der33m6.pdf, (15.08.2016).

Şenol, Coşkun. "Fikri ve Sınai Mülkiyet Haklarının Korunmasına Yönelik Tedbirler", **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı: (Yaz 2006), ss.35-40.

Taşkesen, Naciye. "Gayrimaddi Hakların Değerlemesi ve Aktifleştirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 302, (Kasım 2013), ss.130-136.

Tokat, Yakup. "Gayrimaddi İktisadi Kıymetlerde Vergilendirme, Değerleme ve Amortisman Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 231, (Mart 2012), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Tuncer, Selahattin. "Fikrî, Entelektüel ve Sınai Mülkiyet Hakları ve Bunların Korunması (I)", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı:74, (Şubat 2010), ss.7-17.

Tuncer, Selahattin. "Fikrî, Entelektüel ve Sınai Mülkiyet Hakları ve Bunların Korunması (II)", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı:75, (Mart 2010), ss.7-18.

Tuncer, Selahattin. "Nobel Edebiyat Ödülü'nün Türk Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 11, (Kasım 2006), www.lebibyalkin.com.tr (20.09.2016).

Türkay, İmdat. "Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazancı İstisnası Uygulaması-1", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 265, (Ekim 2010), www.vergisorunlari.com.tr (25.09.2016).

Türkay, İmdat. "Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazancı İstisnası Uygulaması-II", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 266, (Kasım 2010), www.vergisorunlari.com.tr (25.09.2016).

Türkay, İmdat. "Telif Kazançlarında Katma Değer Vergisi Tevkifatı", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 235, (Temmuz 2012), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Türkdoğan, Abdullah. "Satış Hâsılatının Belli Bir Oranı Olarak Belirlenen Gayri Maddi Hak Bedellerinin Transfer Fiyatlandırması Kapsamında Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 360, (Ağustos 2011), ss.143.147.

Uçak, Hakan "Sinema Filmleri İçin Ödenen Royalti-Lisans Ödemeleri ve Gümrük Kıymeti", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 93, (Eylül 2011), www.lebibyalkin.com.tr (20.09.2016).

Ulusan, Hikmet. "Ar-Ge Faaliyetleri Sonucunda Geliştirilen Yeni Bir Ürüne Ait Patent Hakkının Değerlemesi ve Kayıtlanması", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 29, (Aralık 2005), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Uyanık, Namık Kemal. "Gerçeğe Uygun Değer Standardı (TFRS 13) Kapsamında Maddi Olmayan Duran Varlık Değerlerinin ve Lisans Bedellerinin Belirlenmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 397, (Eylül 2014), ss.29-40.

Uzun, Kemal. "Aktif - Pasif Gelir Ayrımı ve Gayrimaddi Hak Bedelleri – Serbest Meslek Kazançları Ayrımının Bu Kapsamda Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 380, (Nisan 2013), ss.26-35.

Uzunoğlu, Nihat. "Sınai Mülkiyet Haklarında Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi İstisnası", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 393, (Mayıs 2014), ss.4-9.

Yetkiner, Erkan. "Marka Değerlemesi ve Amortismanı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 287, (Temmuz 2005), www.vergidunyasi.com.tr (15.09.2016).

Yıldırım, İpek. "BEPS (Base Erosion Profit Shifting) 8-10 Numaralı Eylem Planları", **Vergide Gündem Dergisi**, (Mart 2016), www.vergidegundem.com/documents/10156/3711456/VGMart_2016.pdf, (20.10.2016).

Yıldırım, Musa. "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 301, (Ekim 2013), ss.33-42.

Yıldırım, Musa. "Gayrimaddi Hakların Aktifleştirilmesi", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 255, (Mart 2014), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Yıldırım, Musa. "Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 286, (Temmuz 2012), ss.127-136.

Yıldızhan, Lokman Y. ve Songül Alpay, "Gayrimaddi Hak Olarak Know-How ve Patentlerin Tüm Yönleriyle Vergilendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 170, (Şubat 2007), www.yaklasim.com (20.09.2016).

Yüce, Çağatay. "Gayri Maddi Haklarda Uluslar Arası Transfer Fiyatlandırması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 382, (Haziran 2013), ss.106-116.

Yüce, Mehmet. "Fikri Haklar ve Bunların Telif Kazancı İstisnası Karşısındaki Durumu", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 53, (Ekim-Kasım-Aralık 2000), www.istanbulsmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1, (15.08.2016).

Zabun, Fatih. "Şirketlerde Ar-Ge Harcamaları Bağlamında Patent Başvuruları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 274, (Ekim 2015), www.yaklasim.com (20.09.2016).

İnternet Kaynakları

Kültür Bakanlığı Telif Hakları ve Sinema Genel Müdürlüğü, (t.y), http://www.telifhaklari.gov.tr/ana/sayfa.asp?id=350, (25.05.2015).

Kültür Bakanlığı Telif Hakları ve Sinema Genel Müdürlüğü, (t.y), http://www.telifhaklari.gov.tr/ana/sayfa.asp?id=383, (15.05.2016).

Kültür Bakanlığı Telif Hakları ve Sinema Genel Müdürlüğü, (t.y), http://www.telifhaklari.gov.tr/Genel-Sorular, (10.02.2017).

Kültür Bakanlığı Telif Hakları ve Sinema Genel Müdürlüğü, (t.y), http://www.telifhaklari.gov.tr/Mevzuat-Uluslararasi-Sozlesmeler, (10.07.2016).

Kültür Bakanlığı Telif Hakları ve Sinema Genel Müdürlüğü, (t.y), www.telifhaklari.gov.tr/Uluslararasi-Sozlesmeler (25.05.2015)

Türk Patent Enstitüsü, (t.y), http://www.tpe.gov.tr/TurkPatentEnstitusu/commonContent/History, (10.07.2016).

Türk Patent Enstitüsü, (t.y), http://www.tpe.gov.tr/TurkPatentEnstitusu/resources/temp/6E44B1F4-1827-4CA7-8208-47958FB5B17E.pdf, (06.10.2016).

WIPO, (t.y), http://www.wipo.int/about-wipo/en/, (05.10.2016).

WIPO, (t.y), http://www.wipo.int/members/en/details.jsp?country_id=173, (05.10.2016).

Gelir İdaresi Başkanlığı, (t.y), www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat, (18.02.2017).