T.C.

ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GAYRİMADDİ HAKLAR

YÜKSEK LİSANS TEZİ

YAREN YİTKİN

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

ANKARA 2022

T.C.

ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GAYRİMADDİ HAKLAR

YÜKSEK LİSANS TEZİ

YAREN YİTKİN

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

TEZ DANIŞMANI

PROF. DR. YUSUF ZİYA TAŞKAN

ANKARA 2022

ONAY SAYFASI

Yaren YİTKİN tarafından hazırlanan "Türk Vergi Hukukunda Gayrimaddi Haklar" adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından **oybirliği**/ oy çokluğu ile Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı'nda **Yüksel Lisans Tezi** olarak kabul edilmiştir.

UNVAN - AD SOYADI		KURUMU	İMZASI
DANIŞMAN PROF. DR. YUSUF ZİYA TAŞKAN		AYBÜ HUKUK FAKÜLTESİ MALİ HUKUK ABD	
☐ KABUL	☐ RED		
JÜRİ ÜYESİ DOÇ. DR. ENGİN SAYGIN		AYBÜ HUKUK FAKÜLTESİ İDARE HUKUKU ABD	
☐ KABUL	☐ RED		
JÜRİ ÜYESİ DR. ÖĞR. ÜYESİ S. ERTUĞRUL AKÇAOĞLU		HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ HUKUK FAKÜLTESİ MALİ HUKUK ABD	
☐ KABUL	☐ RED		

TEZ SAVUNMA TARİHİ: 21.07.2022

Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı'nda **Yüksel Lisans Tezi** olması için şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

UNVAN, AD SOYAD

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRÜ: ……

BEYAN

Bu tez çalışmasının kendi çalışmam olduğunu, tezin planlanmasından yazımına kadar bütün aşamalarda patent ve telif haklarını ihlal edici etik dışı davranışımın olmadığını, bu tezdeki bütün bilgileri akademik ve etik kurallar içinde elde ettiğimi, bu tezde kullanılmış olan tüm bilgi ve yorumlara kaynak gösterdiğimi beyan ederim. (05.07.2022)

YAREN YİTKİN

TEŞEKKÜR

Lisans öğreniminde vergi hukukunu sevdirerek bu alana yönelmemde önemli bir rolü olan yüksek lisans sürecinde bilgi ve desteğini esirgemeden yol gösteren, tez danışmanım, hocam Sayın Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN'a teşekkürü borç bilirim.

Tez jürimde yer alan Sayın Doç. Dr. Engin SAYGIN ve Dr. Öğr. Üyesi Satılmış Ertuğrul AKÇAOĞLU'na tüm katkıları ve yorumları için teşekkür ederim.

Üniversite sıralarından bugüne dek destekçim olan tezimi okumak ve gözden geçirmek için değerli vaktini ayıran meslektaşım Arş. Gör. Cenk Batın KAYA'ya teşekkür ederim.

Bu süreçte beni hiç yalnız bırakmayan, en büyük destekçilerim annem, babam ve kardeşime sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Temmuz 2022, Ankara

ÖZET

Türk Vergi Hukukunda Gayrimaddi Haklar

Günümüz dünyası yaratıcılık, girişimcilik ve bilgi üzerine şekillenmektedir. Bu nedenle fikri ürünler her alanda paydasını arttırmakta ve 21. yüzyılda çoğu ticari işlem maddi mal satışından ziyade fikri ürünler üzerinden gerçekleşmektedir. Söz konusu işlemlere ilişkin gelir ve gider kalemleri ise vergi hukuku alanında kendine yer bulmaktadır.

Marka, patent, tasarım, eser gibi fikri ve sınai hakların yanında ekonomik değeri bulunan ticaret unvanı, işletme adı, teknik bilgi ve imtiyazlar gibi kavramlar gayrimaddi hakları meydana getirmektedir. Gayrimaddi hak terimi Vergi Usul Kanunu m. 269'da yer almasına karşın hak sistemi içindeki yeri ve mahiyeti kavranmaya muhtaçtır. Nitekim fikri mülkiyet haklarıyla karıştırılabilmektedir. Çoğunluğu özel hukuk nitelikli haklardan oluşan kavram, muhasebe sistemleri bakımından iktisadi değeri ile ele alınmaktadır. Ancak bazı durumlarda hakkın kullanım süresi, işletmeye faydası ve değeri iktisadi tespite elverişli olmamaktadır. Türk vergi sisteminde gayrimaddi haklar, mükelleflerin hangi konu, sorumluluk veya gelir unsuru kapsamında vergilendirileceğine ilişkin değerlendirmelerde önem arz ederek istisnalara da konu olmuştur. Tam ve dar mükellef açısından tespitlerin yanında hakkın hak sahibi, mirasçılar veya üçüncü kişilerce kullanımı ve işlemlere konu edilmesi halleri de incelemeye muhtaçtır. Her bir vergi türü bakımından vergiyi doğuran olaylar, istisnalar ve vergi sorumluluklarını açıklamak çalışmanın hedeflerindendir.

Anahtar Kelimeler: Gayrimaddi Haklar, Fikri ve Sınai Mülkiyet, Telif, Maddi Olmayan Duran Varlıklar.

ABSTRACT

Intangible Rights in Turkish Tax Law

Today's world is shaped by creativity, entrepreneurship, and knowledge. For this reason, intellectual products increase their position in every field, also in the 21st century, most commercial transactions are conducted through intellectual products rather than the sale of goods. Income and expense items related to these transactions results in tax law.

Intellectual and industrial rights such as trademarks, patents, designs, copyright works, concepts such as commercial title, business name, know-how and franchise, which have economic value, constitute intangible rights. The term intangible right is mentioned in the Tax Procedure Law Article 269 but its place and nature in the rights system should be understood. Indeed, it can be confused with intellectual property rights. The term, which mostly consists of private law rights, is handled with its economic value in terms of accounting systems. However, in some cases, the duration, benefit, and value of the right are not suitable for economic evaluation. In the Turkish tax system, intangible rights could become the subject of exceptions and also the use of the right by the right holder, heir or third parties and the cases in which it is subject to the transaction should be examined. Thus, this study aims to explain taxable events, exceptions, and tax responsibilities in terms of each tax type.

Keywords: Intangible Rights, Intellectual Property, Copyright, Intangible Assets.

İÇİNDEKİLER

ÖZET ..... **i**

ABSTRACT ..... **ii**

İÇİNDEKİLER ..... **iii**

KISALTMALAR DİZİNİ ..... **vi**

ŞEKİLLER DİZİNİ ..... **viii**

TABLOLAR DİZİNİ ..... **ix**

1. GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM

1. GAYRİMADDİ HAKLARA İLİŞKİN TEMEL BİLGİLER **4**

1.1. Hak Kavramı 5

1.1.1. Hak Türleri 7

1.2. Gayrimaddi Haklara İlişkin Teoriler 13

1.2.1. Şahsiyet Hakları Teorisi 13

1.2.2. Sınırlandırılmış Hak Teorisi 14

1.2.3. Fikri Mülkiyet Teorisi 14

1.2.4. Gayrimaddi Mallar Teorisi 15

1.2.5. Eser Sahipliği Teorisi 16

1.3. Gayrimaddi Hakların Tarihsel Gelişimi 17

1.3.1. Uluslararası Alanda Gayrimaddi Haklar 22

1.3.2. Türk Hukukunda Gayrimaddi Haklar 24

1.4. Gayrimaddi Hak Kavramı 28

1.5. Gayrimaddi Hak Türleri 30

1.5.1. Ticari Gayrimaddi Haklar 31

1.5.2. Pazarlama Amaçlı Gayrimaddi Haklar 41

1.5.3.Şerefiye Kavramı 46

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ USUL HUKUKU AÇISINDAN GAYRİMADDİ HAKLAR 48

2.1. Gayrimaddi Hakların Muhasebeleştirilmesi 48

2.1.1.Türkiye Muhasebe Standartları ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Esasları 49

2.1.2.Gayrimaddi Hakların Aktifleştirilmesi 51

2.2. Gayrimaddi Hakların Değerlemesi 54

2.2.1.Vergi Usul Kanunu Bakımından Gayrimaddi Hakların Değerlemesi 56

2.2.2.Gayrimaddi Hakların TMS Kapsamında Değerlenmesi 64

2.3. Gayrimaddi Hakların Amortismanı 66

2.3.1.Patentin Amortismanı 69

2.3.2.Markanın Amortismanı 70

2.3.3.Franchise Amortismanı 70

2.3.4.Eserlerin Amortismanı 70

2.3.5.Bilgisayar Programlarının Amortismanı 71

2.3.6.Madenlerde Amortisman 78

2.4. Gayrimaddi Haklara İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi 80

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRK VERGİ SİSTEMİ AÇISINDAN GAYRİMADDİ HAKLAR 82

3.1. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Gayrimaddi Haklar 82

3.1.1.Ticari Kazanç 83

3.1.2.Ücret 86

3.1.3.Serbest Meslek Kazancı 88

3.1.4.Gayrimenkul Sermaye İradı 99

3.1.5.Diğer Kazanç ve İratlar 102

3.1.6.Dar Mükellef Gerçek Kişilerin Gayrimaddi Hak Kaynaklı Gelirlerinin Vergilendirilmesi 103

3.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Gayrimaddi Haklar 106

3.2.1.Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti 106

3.2.2.Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi 108

3.2.3.Sınai Mülkiyet ve Ar-Ge Faaliyetlerine İlişkin İstisna Uygulaması 111

3.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Gayrimaddi Haklar 115

3.3.1.Gayrimaddi Haklara İlişkin Katma Değer Vergisi Uygulaması 117

3.3.2.Gayrimaddi Haklara İlişkin İstisnalar 125

3.4. Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Gayrimaddi Haklar 127

3.5. Damga Vergisi Açısından Gayrimaddi Haklar 130

3.6. Harçlar Açısından Gayrimaddi Haklar 131

3.7. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Açısından Gayrimaddi Haklar 136

4. SONUÇ 138

5. KAYNAKÇA 147

KISALTMALAR DİZİNİ

Ar-Ge	: Araştırma Geliştirme
AY/ Anayasa	: Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
AIPPI	: Uluslararası Fikri Mülkiyet Hakları Koruma Derneği
ALAI	: Fikri Mülkiyet Derneği
AYM	: Anayasa Mahkemesi
Bkz.	: Bakınız
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
C	: Cilt
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
DVK	488 sayılı Damga Vergisi Kanunu
E.	: Esas
E- Kitap	: Elektronik Kitap
FSEK	: 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
HBG	: Alman Ticaret Kanunu (*Handelsgesetzbuch*)
SMMMO	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
K.	: Karar
KDVK	: 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KKDF	: Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
KVK	: 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	: Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi

R.G.	: Resmi Gazete
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
s.e.t.	: Son Erişim Tarihi
T.	: Tarih
TDK	: Türk Dil Kurumu
TMK	: 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
TMS	: Türk Muhasebe Standardı
TPE	: Türk Patent Enstitüsü
TRIPS	: Ticaretle Bağlantılı Fikri Mülkiyet Hakları Anlaşması
TTK	: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standardı
UNESCO	: Birleşmiş Milletler Eğitim, Bilim ve Kültür Kurumu
vd.	: ve devamı
VİVK	: 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
WIPO	: Dünya Fikri Mülkiyet Teşkilatı
7338 sayılı Kanun	: 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: Gayrimaddi Hakların Hak Sistematiği İçerisindeki Yeri…….12

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo1: Gayrimaddi Hakların TDMS ve TMS Bakımından Muhasebeleştirilmesi…….50

Tablo 2: 2022 Yılı Veraset ve İntikal Vergisi Oranları……...……129

Tablo3: 2022 Yılında Gayrimaddi Hak Türlerine İlişkin İşlemlerde Harç Ücretleri…….132

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GAYRİMADDİ HAKLAR

1. GİRİŞ

Dünyamız hızla değişen ve dijitalleşen bir sistem içerisindedir. Geçmişte bir yüzyılda ciddi değişiklikler ortaya çıktığı söyleyebilirken bugün neredeyse on yılda dünya farklı bir bakış açısı ve düşünce yapısına bürünebilmektedir. Nitekim sanayi devrimiyle üretim ve hammaddeyi işgücüne önceleyen buluşlar, bugün fikir ve özgünlüğü ürüne öncelemektedir. Günümüzde ticaretin konusu ürün değil, ürünü besleyen tecrübe, fikir ya da onu sanatsal kılan yazın veya sözlerdir. Böyle bir ticaret ve rekabet ortamında bilgi arayışı ve fikri ürünler hem desteklenmekte hem de şahıs ve devletlerin ekonomik portföyünde önemli bir yer tutmaktadır. Aynı zamanda işletmeler; fikri ürün ve buluş elde etmek için araştırma geliştirme faaliyetlerine öncelik vererek oluşturulan buluşu geliştirmekte ve onu muhasebeleştirerek maksimum kullanım ve ekonomik faydayı sağlamayı hedeflemektedir.

Kişi bakımından fikri ürünlerden elde edilen kazanç daha farklı bir hal almaktadır. Bireyler şahsına özgü yönler kattığı eserle hem manevi bir bağ kurmakta hem de şahsi bilgi ve tecrübesi gereği serbest meslek kazancı elde edebilmektedir. Böylece fikri ürünler kişiye mali olduğu kadar manevi bazı haklar da bahşetmektedir. Öyle ki eser sahipliği olarak ifade olunan sıfat, satış veya başkaca hukuki işlemlerle üçüncü kişilere aktarılamamaktadır. Bu nedenle gayrimaddi hakkın bahşettiği yetkiler kadar hukuki niteliği de tartışmaya muhtaç hale gelmektedir. Hukuk sistemimizde sahipliği ifade eden mülkiyet terimi malvarlığının bütününe sirayet edecek kadar geniş bir kullanıma sahiptir. Bu kullanım, cismani olmayan ve sahibine mali ve manevi haklar bahşeden fikri ve sınai hakların bir bütün olarak fikri mülkiyet terimi altında toplanmasına neden olmuştur. Fikri mülkiyet konusu, mülkiyet kavramı kadar hakların bahşettiği maddi ve manevi yetkiler kapsamında teorik altyapısıyla da tartışmaları beraberinde getirmiştir. Öyle ki bu haklar hem kişiliğe hem de malvarlığına ilişkin köklerden beslenmektedir. Böylece gayrimaddi hak teorileri; gayrimaddi hakların

kişilik hakları, malvarlığı hakları ya da sui generis bir hak olarak nitelendirilmesi noktasında farklılaşmaktadır.

Vergi hukukunda, teorik tartışmalardan bağımsız olarak ölçülmesi mümkün bir ekonomik değeri olan, taraflar arasında devir gibi hukuki işlemlere konu olabilen, aynı zamanda yasalarca tanımlanmış veya korunmakta olan hakları gayrimaddi hak olarak tanımlamamız mümkündür. Gayrimaddi hak kavramı esasen vergi hukuku, fikri mülkiyet hukuku ve muhasebe biliminin kesişim noktasında yer almaktadır. Her ne kadar vergi yasalarınca tanımlanmasa da bu gayrimaddi hakların sahipliği ve konu olduğu işlemler hukuki sonuçlara bağlanmış durumdadır. Bu kesişim noktasında, gayrimaddi hak kavramının özenle seçilmiş bir kavram olmadığını söylemekte fayda vardır. Nitekim tüm haklar doğası gereği gayrimaddi niteliktedir. Gayrimaddi hak ifadesinden kasıt hakkın konu edindiği malvarlığı unsurudur. Bu nedenle vergi hukuku ve çalışmamız bakımından gayrimaddi haklardan kasıt, gayrimaddi mallar üzerindeki haklardır.

Gayrimaddi hak kavramı açılanırken ilk olarak hak kavramına değinilmiştir. Bahsedildiği üzere gayrimaddi haklar; hak sahibini hem malvarlığı hem de şahıs varlığı bakımından farklı yetkilerle donatmaktadır. Böylece yetkilerin temelinde mülkiyet ve şahsiyet çatışması meydana gelmekte, gayrimaddi hakların teorik altyapısı farklı görüşlerle desteklenmektedir. Ayrıca gayrimaddi hakların, özellikle fikri mülkiyet haklarının, Roma hukuku kaynaklı olarak bir cisme dökülmekle korumadan uzaklaştığı bir geçmişten geldiğini bilmek bugün mevcut olan bakış açısı ve gelinen noktayı değerli kılmaktadır. Nitekim uzun bir süre yayın hakkı ya da geniş anlamda telif ödemelerinden ve yayıncılara verilen imtiyaz ve ruhsatlardan öteye gitmeyen bu sistem, zamanla eser ve buluş sahibine yönelmiştir. Elbette devletler her dönemde destek ve ödüllerle yücelttiği bu alanı vergilendirmekten geri kalmamıştır. Gayrimaddi hakkın yer aldığı özel hukuk düzenlemeleri vergilendirme rejimini doğrudan yönlendirmemektedir. Vergi yasaları ve ekonomik yönüyle incelemeyi hedeflediğimiz gayrimaddi haklar açıklanırken de bu fikirden hareket edilmiştir. Bu sebeple gayrimaddi hak türleri açıklanırken 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtılması Hakkında Genel Tebliğ'de benimsendiği üzere ticari ve pazarlama amaçlı gayrimaddi haklar sınıflandırmasına yer verilmiştir.

VUK m. 269'da gayrimenkuller gibi değerleneceği ifade olunan gayrimaddi hakların şahsen yaratılması veya satın alınması problem yaratmamakla birlikte işletme aktifine

alınması açıklanmaya muhtaç bir konudur. Nitekim şahsi servete dahil gayrimaddi hakların varsa sicil ya da emsal bedeli ile değerlenmesi yeterlidir. Ancak bir işletmede mal ve hakların edinimi, aktifleştirme ve ilk muhasebe kaydına ilişkin değerlendirmeleri beraberinde getirmektedir. İşletmelerin devir veya satış gibi işlemlerle iktisap ettiği gayrimaddi haklar, şahsi servete ilişkin hükümlerin aksine maliyet bedeli ile değerlenmektedir. İşletme tarafından üretilen buluşlar ise değer tespitini zorlaştırmaktadır. Muhasebeleştirilmekle birlikte bir gayrimaddi hak işletme tarafından yıllarca kullanıma uygun hale gelmektedir. Böylece amortismanı mevzubahis olan gayrimaddi hakların kanuni koruma süreleri ve amortisman bakımından faydalı ömürleri oldukça tartışmalı sonuçlar yaratmaktadır.

Çalışmanın son bölümünde gayrimaddi hakların Türk vergi sistemi bakımından değerlendirilmesine yer verilmiştir. Bu bölümde gayrimaddi haklar; gelir, servet ve harcama vergileri bakımından vergiyi doğuran olay, mükellef, matrah ve istisna hükümleriyle incelenmektedir. Yeni buluş ve sanat ürünlerinin oluşturulması ve ticari hayata katılımının desteklenmesi hemen her vergi türünde bir istisna hükmünü beraberinde getirmektedir. Gayrimaddi haklara ilişkin devamlılık arz eden faaliyetler, ithalat ve kiralama işlemleri bir dolaylı vergi olan KDV'ye uygulama alanı yaratmaktadır. Benzer şekilde miras ve ivazsız intikal işlemleri ise verasete ilişkin vergilendirme işlemlerine konu edilmektedir. Tescil ve satışa konu olan gayrimaddi hakların konu edildiği kağıt ve hizmetler damga vergisi ve harçlara ilişkin hükümlere de uygulama alanı doğurmaktadır.

Belirtildiği üzere bu çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. Çalışmada öncelikle gayrimaddi hak kavramının tarihsel ve teorik yapısı tartışılarak kavramın kökeni ele alınmaktadır. Ayrıca gayrimaddi hak türleri de açıklanarak bu hakların fikri ve sınai haklardan ibaret olmadığı ortaya konmaktadır. Devamında şekli vergi hukuku kapsamında muhasebeleştirme, değerleme ve amortisman işlemlerine, son olarak ise güncel vergi yasalarının hükümleri ile idarenin yasaları uygulama biçimine değinilerek değerlendirmeler yapılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1.GAYRİMADDİ HAKLARA İLİŞKİN TEMEL BİLGİLER

Türk hukukunda malvarlığı unsurları maddi ve gayrimaddi mallar olarak cismani yönden tasnif edilmektedir. Maddi mallar fiziki varlığa sahip olup eşya statüsündeki tüm malvarlığı unsurları olarak tanımlanabilir. Gayrimaddi mallar ise çoğunlukla fikir ürünü olan doğrudan fiziki biçime bürünmemiş malvarlığı unsurlarıdır. Kişilerin malvarlığı maddi ve gayrimaddi mallardan oluşabilir ve bu unsurlar hukuki işlemlere konu edilebilir. Gayrimaddi mallara yönelik hukuki işlemler ise vergiyi doğuran olay kapsamında değerlendiriliyor veya işletmelerde muhasebeleştiriliyorsa vergi hukuku açısından bir gayrimaddi hakkın varlığından bahsedilecektir. Bu nedenle VUK m. 269'da yer alan gayrimaddi hakların konusu gayrimaddi mallardır. Ancak her gayrimaddi mal gayrimaddi hak konusu teşkil etmemektedir.

1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtılması Hakkında Genel Tebliğ'e göre gayrimaddi haklar, sinema ve radyo televizyon yayınlarında kullanılan filmler ile bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her türden telif hakkının ya da her türden patentin (ihtira beratı), markanın (alameti farika), planın, desen veya modelin, gizli formül veya üretim yönteminin veya ticari, sınai, bilimsel araç-gerecin kullanma imtiyazı veya hakkını ifade etmektedir[1]. Netice itibarıyla tebliğde örneklendirilmeyen ya da vergi yasalarında varlığı ve işlemlerine sonuç bağlanmayan gayrimaddi mallar üzerindeki hakların, gayrimaddi hak olarak nitelendirilemeyeceği söylenebilir.

Vergi hukukuna özgü bir terim olan gayrimaddi hak çeviri, muhasebe veya başkaca nedenlerle farklı isimlerle de ifade edilmektedir. Örnek alınan Alman mevzuatında yer alan *Immaterielle Vermögensgegenstände* terimi[2] ve uluslararası mevzuatta yer alan *intangibles,*

---

[1] 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtılması Hakkında Genel Tebliğ, R.G. 26704, T. 18.11.2007, s. 36.

[2] Alman Ticaret Kanunu (HGB) m. 266'da ise *Immaterielle Vermögensgegenstände* maddi olmayan duran varlık terimi mevcuttur. Muhasebe standartlarında *Immaterielle Vermögenswerte* terimiyle de karşılaşılmaktadır.<https://www.iasplus.com/de/standards/ias/ias38>, s.e.t. 15.06.2022; Başaran bu kelimelere karşılık olarak "gayrimaddi iktisadi kıymet" ifadesini kullanmaktadır. Ayrıca eşya hukukunda *Immaterialgut* (gayrimaddi mal/kıymet), vergi ve bilanço hukukunda *Vermögensgegenstand* (gayrimaddi varlık unsuru) kavramlarına yer verildiğini belirtmektedir. Başaran, Funda (1999) ; Türk ve Alman Bilançosu Hukuklarında Gayrimaddi İktisadi Kıymetleri Aktifleştirme Şartları, İstanbul, Beta, s. 127.

intangible assets, intangible property, intangible value gibi terimlere[3] karşılık olarak gayrimaddi iktisadi kıymetler, gayrimaddi mallar üzerindeki haklar, maddi olmayan duran varlıklar veya gayrimaddi varlıklar terimleri kullanılmaktadır[4].

Gayrimaddi haklar çoğunlukla fikir ürünü olduğundan fikri mülkiyet hakları ile de karıştırılmaktadır. Esasen benzer noktaları olsa da ilgili oldukları hukuk alanları, bu hakların ifade edilmesinde, terim olarak farklılığa neden olmaktadır. Gayrimaddi haklar gibi sınırlı sayıda ve hukuken yasal korumaya sahip olan fikri mülkiyet hakları; Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu ile Sınai Mülkiyet Kanunu hükümleri uyarınca korunmaktadır. FSEK ve SMK hükümlerince korunmasa da başkaca kanun hükümleri uyarınca korunan ticaret unvanı, teknik bilgi, işletme adı ve imtiyaz hakları ve bu hakları konu edinen franchising de gayrimaddi hak incelemesinde yer edinecektir. Nitekim bahsi geçen haklar vergi kanunları bakımından fikri ve sınai haklarla aynı biçimde düzenlenmiş ve aynı hüküm gereğince vergilendirilmektedir. Entelektüel sınai hak kavramı ise şerefiye ve franchising gibi konular dışında gayrimaddi haklarla benzer yönlere sahiptir[5].

Gayrimaddi hak ve gayrimaddi mal kavramlarını anlamak için öncelikle hak kavramını, fikri hakların hak kavramı içinde yerini, tarihi gelişimini ve terim kapsamını incelemekte fayda vardır.

1.1.Hak Kavramı

Hak hukuk sisteminin temel terimlerinden biri olup aynı zamanda çoğulu hukuk olan kavramdır[6]. Hakkın hukuk sistemleri ve tarih içindeki bakış açısı ile oluşan birden çok tanımı vardır. Bu tanımlar çerçevesinde menfaat teorisi, irade teorisi ve birleşimleri denebilecek karma teori oluşmuştur. Teorilerin oluşumunda Alman hukukçular Savigny, Jhering ve Jellinek büyük katkılarda bulunmuşlardır[7].

---

[3] İngilizcede *intangibles, intangible assets, intangible property, intangible value* gibi kelimelere rastlamak mümkündür. UMS 38, Intangible Assets, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kuruluşu, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ias-38-intangible-assets.pdf>, s.e.t. 15.06.2022.

[4] Ateş, Leyla (2011) ; Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme, Ankara, Turhan, s. 140; TMS 38, R.G. 26111, T. 17.03.2006. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/03/20060317-10.htm> s.e.t. 15.06.2022.

[5] Güneş, Gülsen (1997) ; Türk Hukukunda Entelektüel Sınai Haklar ve Vergilendirilmesi, İstanbul, Alfa, s. 6 vd.

[6] Antalya/ Gökhan (2020) ; Hukuk Teorisi, 2. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 402; Gözler, Kemal (2021) ; Hukuka Giriş, 18. Baskı, Bursa, Ekin s. 268.

[7] Kemal (2021) ; Hukuka Giriş, 18. Baskı, Bursa, Ekin s. 268.

Savigny'e göre hakkın; kişilere hukuk düzeni tarafından verilen irade kudreti olarak tanımlandığı belirtilmektedir[8]. Benzer şekilde Kant tarafından, hakkın; kişinin zorlama kullanmak üzere yetkilendirilmesi olarak tanımlandığı kabul edilmektedir[9]. Örneğin alacak hakkı söz konusu olduğunda bir kişinin iradesinin hukuken diğerinden üstün olacağı kabul edilmektedir. Ancak hakkın irade kudretinden doğması halinde ayırt etme gücünden yoksun olanlar, akıl hastaları ve tüzel kişilerin hak sahipliğinden söz etmek mümkün değildir[10]. Jhering ise hakkı hukuken korunan kişisel menfaat olarak tanımlamaktadır[11]. Bu teori her menfaatin hak olmadığı eleştirisiyle karşılaşmıştır. Sonrasında Jellinek, bu iki yazarın irade ve menfaat esaslı tanımlarını birleştirmek suretiyle hakkı, insanın sahip olduğu menfaati korumak üzere tanınmış irade kudreti olarak tanımlayarak günümüzde kabul edilen karma teoriyi oluşturmuştur[12]. Bu teoriye göre herkes menfaat sahibi olabilir ancak irade kudreti ile hakkın kullanımı yasal temsilci vasıtasıyla gerçekleştirilebilir.

Hak; geniş anlamda, bir menfaatin korunması için hukuk kurallarına uygun ve onlarla sınırlı biçimde tanınmış talep ve davranışlarda bulunma kudreti ya da başkaları tarafından menedilebilme olanağı olarak tanımlanabilmektedir[13]. Bir başka tanıma göre hak; hukukça korunan ve bundan yararlanılması hak sahibinin ya da temsilcisinin iradesine bağlı olan, toplum çıkarı ile sınırlı menfaattir[14].

Günümüzde hak tanımlamaları birbirine çok yakın ve benzer yapıdadır. Nitekim literatürde mevcut örnekler irade ve menfaat teorilerinin temel unsurlarını birleştirmek vasıtasıyla yakın anlamda sonuçlar çıkarmaktadırlar. Kanaatimizce hak; temsil ve kanuni sınırlamalar saklı kalmak kaydıyla hak sahibi tarafından kullanılan ve yararlanılan, hukuk düzenince korunan menfaattir.

---

[8] Gözler, s. 269.
[9] Antalya, s. 402.
[10] Anayurt, Ömer (2021) ; Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, 21. Baskı, Ankara ,Seçkin, s. 296; Bilge, Necip (2019) ; Hukuk Başlangıcı, 35. Baskı, Ankara, Turhan, s. 211.
[11] Von Jhering, Rudolf (1877) ; Law as A Means to End, (Çev. Husik, Isaac, 1913, The Boston Book Company, Modern Legal Philosophy Series, C. 5), s. 50, <https://archive.org/details/lawasameanstoan00jheruoft/page/n7/mode/2up>, s.e.t. 15.06.2022.
[12] Anayurt, s. 297; Bilge, s. 212; Gözler, s. 271; Gözübüyük, A. Şeref (2020) ; Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları,40. Baskı, Ankara, Turhan, s. 161.
[13] Feyzioğlu, Doğanay, Aybay (1976) ; Medeni Hukuk Dersleri, 3. Baskı, İstanbul, s. 7.
[14] Zevkliler, Havutçu (2004) ; Medeni Hukuk, 5. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 71.

1.1.1. Hak Türleri

Günümüz hak kategorileri düzenlendikleri hukuk alanına, hakkın ileri sürülebileceği kişilere ve hakkın konusuna göre veya sayılabilecek birçok kriterle alt alanlarda incelenmektedir.

1.1.1.1. Kamu Hakları

Kamu hakları temel düzenlemelerini kamu hukukundan alan, vatandaş veya yabancıların devlete karşı sahip olduğu hak ve özgürlüklerdir. Bireyin hukuki işleme ihtiyaç duymadığı haklar genel nitelikli kamu hakları olarak nitelendirilirken devletle gerçekleştirdiği hukuki işlemler sonucu elde ettiği haklar özel nitelikli kamu hakları olarak nitelendirilmektedir[15]. İdarece tanınan arama- işletme imtiyaz hakları ve benzer hukuki ilişkiler gayrimaddi hak kapsamında değerlendirilmeye muhtaçtır. Ayrıca genel nitelikli haklar incelendiğinde, Anayasa m. 27 ve 29 ile kişilerin bilim ve sanata ilişkin faaliyette bulunması ve eserlerini yayın yoluyla çoğaltmaları güvence altına alınmıştır. Kamu haklarının kullanımı yasal düzenlemelere dayanmakta ve kamu yararı gibi gerekçelerle sınırlandırılmaları mümkün olmaktadır.

1.1.1.2. Özel Haklar

Özel haklar, çoğunlukla özel hukuk kişileri ve ilişkilerinden doğan, yasal düzenlemeleri bu alanda gerçekleşen haklardır. Hukuki ilişkilerin türleri, tarafları ve hakkın konusu özel hukuk alanında oldukça çeşitli olduğundan hakların sınıflandırılmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sınıflandırmalar birbirinden bağımsız olmayıp bir hak birden fazla başlık altında incelenebilmektedir. Özel hukuk ilişkileri çoğunlukla iki kişiyi konu aldığından hakkın ileri sürülebileceği kişiler ve tanınan yetkiler mutlak ve nispi hak ayrımını oluşturmuştur. Hakların kişinin yaşamıyla sınırlı olup olmayacağı ise devredilebilir olma özelliği bakımından sınıflandırmaya neden olmuştur. Hak konusunun parayla ölçülebilme ve manevi alandaki yeri malvarlığı ve şahıs varlığı hakları ayrımı ile sonuçlanmaktadır.

[15] Bilge, s. 162.

Malvarlığı hakları ise kendi aralarında maddi ve maddi olmayan mallar üzerinde kurulabilmeleri nedeniyle ayrıma tabi tutulmaktadır.

Mutlak haklar sahibine en geniş yetkiler veren hak grubu olarak kabul edilmektedir. Kişinin vücut bütünlüğü, malvarlığı ya da maddi olmayan malları üzerinde herkese karşı ileri sürülebilen ve kişileri bu hakkı ihlal etmeme yükümlülüğü ile donatan mutlak haklar bazen kişinin kendisine karşı dahi koruma sağlamaktadır. Nispi haklar; mutlak hakların aksine, belli kişi ya da kişi gruplarına karşı ileri sürülebilen haklardır. Nispi haklar bakımından borç, miras ya da aile hukuku meseleleri hakkın kaynağı olan hukuki ilişkiyi barındırır ve hakkın ileri sürüleceği kişi grubunu belirlemekte önemli rol oynar. Bir şeyi verme, yapma veya yapmama yükümlülüğü olan tarafa karşı ileri sürülebilecek haklar olarak ifade edilmeleri nedeniyle kişisel haklar terimi de kullanılmaktadır[16].

Özel haklar için yapılan en temel ayrımlardan biri de hakkın konusu olan hukuki değerin parayla ölçülüp ölçülemeyeceğine ilişkindir. Bu yönüyle bir hak, malvarlığı veya şahıs varlığı hakkı olarak nitelendirilebilir. Örneğin bir kitap üzerindeki mülkiyet hakkı mutlak bir hak olup malvarlığına dahildir ve hakkın üçüncü kişilere devri mümkündür. Kitap üzerindeki telif hakkı ise gayrimaddi hak olarak malvarlığına dahil parasal getiri sağlarken şahıs varlığı hakları kapsamında yazara ad ve şeref gibi hususlarda koruma sağlamaktadır[17]. Açıklanan nedenlerle gayrimaddi hakların malvarlığı ve şahıs varlığı hakları kapsamında yapılacak açıklamalarla değerlendirilmesi zorunludur.

1.1.1.2.1. Malvarlığı Hakları

Mal, hukuken parasal karşılığı takdir edilen ve devredilebilen şeydir[18]. Bir malın değerini sadece yapıldığı malzeme ve zaman belirlemez. Malın yapımında kullanılan teknoloji, içerdiği fikir veya buluşlar, el emeği, marka değeri de değer tespitinde önem arz eder. Bu yüzden malvarlığı unsurları maddi mallar ve gayrimaddi mallar olarak ikiye ayrılmaktadır.

[16] Detaylar için bakınız. Anayurt, s. 318-325; Bilge, s. 217-230; Gözler, s. 274-279; Gözübüyük, s. 165-174.
[17] Kılıçoğlu, Ahmet M. (2021) ; Fikri Haklar, 7. Baskı, Ankara, Turhan, s. 2.
[18] Bilge, s. 217.

Maddi mallar, cismani yapısı nedeniyle tüm eşyalardır. Elle tutulup gözle görülebilen bu varlıklar üzerinde hakimiyet kurmak, onları bir kişiden ya da bir eşyadan bağımsız bir varlık olarak ele almak mümkündür. Bu yönleriyle eşyalar üzerinde ayni haklardan bahsetmek mümkün olacaktır. Mülkiyet hakkı, irtifak hakları ve diğer sınırlı ayni haklar malikin isteği ve kullanım iradesi kapsamında kurulacak ve korunacaktır[19]. Eşya üzerindeki hakların sınırlı sayıda olduğu ve konumuz göz önüne alındığında mülkiyet hakkını açıklamakla yetineceğiz. Nitekim gayrimaddi hakların büyük bir bölümü olan fikri mülkiyet hakları ile mülkiyet hakkının benzer ve farklı yönlerini ortaya koymak zaruridir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki mülkiyet hakkı ancak gözle görülen, elle tutulan maddi mallar üzerinde kurulabilen bir hak türüdür. Fikri mülkiyet haklarında ise maddi eşyadan ziyade onu oluşturan fikir, buluş ve çaba hakkın konusunu oluşturur. Ayrıca fikri mülkiyet hakları sınırlı bir koruma süresine tabidir. Belirlenen sürenin sonunda eser ve buluşlar topluma mal olur ve herkesçe kullanılabilir hale gelir. Fikri mülkiyet hakları, bir eşyadan bağımsız olarak ele alındığından hakkın bağlı bulunduğu eşyanın çalınması veya gasp edilmesi fikri mülkiyet hakkına halel getirmediği gibi hak sahibinde değişikliğe de neden olmaz. Bununla beraber eser sahibinin bazı hakları mülkiyet hakkının sınırlandırılması sonucunu doğurabilmektedir. Nitekim fikri mülkiyet hakkına bağlı eseri satın alan kişi sınırsız olarak çoğaltma, eserde değişiklik yapma veya yayımlama haklarına sahip olmayacaktır. Bu sınırlandırma hakları beş başlıkta ele alınabilmektedir. Bunlar; eser sahibinin eserde değişiklik yapılmasını yasaklama hakkı, esere ulaşma hakkı, satış bedelinden pay elde etme hakkı ile sözleşmeler gereği eseri yok etme yasağı ve eser sahibinin sergi gibi dönemlerde eseri geçici olarak alabilme yetkisi olarak sayılabilir[20].

Maddi olmayan mallara ilişkin mülkiyet kavramı Fransız hukuku kaynaklıdır[21]. Sınai mülkiyet, ilmi mülkiyet, edebi mülkiyet ve ticari mülkiyet kavramları kapsamında ele alınan mülkiyet türleri medeni hukuk anlamında mülkiyet kavramından oldukça uzaktır. Gayrimaddi mallar olarak da ifade edilen fikri ve sınai mülkiyet unsurları bir bilim, sanat, teknik ya da fikir ürünü olarak karşımıza çıkmaktadır. Türk Medeni Kanunu ve mülkiyete ilişkin yasal mevzuatta taşınır ve taşınmaz mal ayrımı ve bu kapsamda haklara yer verilse

[19] Anayurt, s.321; Bilge, s. 218; Gözler, s. 275; Gözübüyük, s. 166.
[20] Kılıçoğlu, s. 2-5.
[21] Öztrak, İlhan (1971) ; Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Haklar, AÜSBF Yayınları, Ankara, s. 1.

de fikri mülkiyet haklarına ilişkin düzenlemeler mülkiyet hakkına istinaden gerçekleştirilmemiştir. Bununla beraber fikri ürünler üzerindeki mutlak hakkı açıklamakta mülkiyet hakkının büyük bir faydası olduğu düşünülmektedir[22]. Nitekim doktrinde ve uluslararası anlaşmalarda sınai mülkiyet, ilmi mülkiyet ifadeleri kullanılmıştır[23]. Öyle ki, geçmişte fikri hakların temel hak olarak nitelendirilmeyeceği ve bilim ve sanat özgürlüğü kapsamında değerlendirileceği görüşündeki AYM, 2008 yılında fikri ve sınai mülkiyetin Anayasa m. 35 uyarınca mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirileceği görüşünü benimsemiştir[24]. Böylece konuya ilişkin olarak, Hirsch tarafından kullanımı önerilen "fikri haklar" ve "sınai haklar" kavramlarının yeterince benimsenmediği görülmektedir[25].

Kanaatimce Anayasa m. 35'te yer alan mülkiyet hakkının fikri hakları kapsadığı veya Anayasa hükmünün malvarlığına ilişkin bir koruma sağladığı söylenemez. TMK m. 683 vd. hükümleri dikkate alındığında fikri ve sınai hakların Anayasa hükümlerince mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirilmeleri mümkün değildir. Bununla birlikte fikri ve sınai hakların sadece sahiplik addeden mülkiyet kavramıyla birlikte anılması da kanaatimce yerinde değildir. Fikri hukukun eşyaya dair olan mülkiyet kavramından arındırılması gerekmektedir.

1.1.1.2.2. Şahıs Varlığı Hakları

Şahıs varlığı hakları kişinin maddi, manevi ve iktisadi bütünlüğüne ilişkin mutlak haklarını ifade eder. Sağlık, şeref ve haysiyet, vücut tamlığı, ad gibi kişi olmanın bir sonucu olarak sahip olunan bu haklara karşı herkesin ihlalden kaçınması beklenmektedir. Kişilik hakları olarak da adlandırılan bu haklardan vazgeçme mümkün olmadığı gibi miras yoluyla yahut borçlar hukuku kapsamında devri de mümkün değildir. TMK m. 48 gereğince tüzel

---

[22] Güneş, İlhami (2022) ; Uygulamada Fikri ve Sanat Eserleri Hukuku, 4. Baskı, Ankara, 2022, s. 32, Tekinalp, s. 6 vd.

[23] Bkz. Sınai Mülkiyetin Himayesine Mahsus 20 Mart 1883 tarihli Paris İttihadı Mukavelesinin 2 Haziran 1934 tarihli Londra Tadillerinin Tasdiki Hakkındaki 30 Ocak 1957 tarih ve 6894 sayılı Kanun. Anlaşma metninde yer alan *"propriété industrielle"* ifadesi sınai mülkiyet terimi ile Türkçeye çevrilmiştir.

[24] *"Mülkiyet hakkının konusunu, maddi ve gayrimaddi mallar oluşturmaktadır. Taşınır ve taşınmaz mallar, maddi mallar kapsamında iken, fikri ve sınaî mülkiyet hakları gayrimaddi mallar kapsamında yer almaktadır."* AYM, E. 2004/81, K. 2008/48, T. 31.01.2008, AYM Kararlar Dergisi, C. 2, S. 45, <https://anayasa.gov.tr/media/4875/aymkd45_2.pdf> s. 751; Gemalmaz, H. Burak (2015); Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Usulünde Mülkiyet Hakkının Uygulanabilirliği Meselesi I: "AYM Kararlarının Mülkiyet Hakkının Mevcudiyetinin Dayanağı Olarak Uluslararası Hukuka Açıklık Açısından Eleştirel Değerlendirilmesi", Anayasa Yargısı Dergisi, C. 32, s. 396.

[25] Hirsch, Ernest E. (1948) ; Fikrî ve Sınaî Haklar, Ankara, Ar Basımevi, s. 5.

kişilerin de insan olmanın sonucu olan cinsiyet, yaş ve hısımlık gibi şahsi haklar dışındaki tüm şahıs varlığı haklarında faydalanabilmektedir[26].

1.1.1.3. Gayrimaddi Mallar Üzerindeki Haklar

Gayrimaddi mallar, insanın yaratıcılığının ürünü olarak maddi mallardan ayrı bir hukuki varlığa sahip ve iktisadi değeri haiz malvarlığı unsurlarıdır[27]. Gayrimaddi hak da bu mallar üzerindeki mutlak hakkı ifade etmektedir. Böylece gayrimaddi malların hukuki bir varlık olarak parayla ölçülebilir ve yaratıcılık bakımından dikkat çekici özelliklere sahip olduğu söylenebilir. Gayrimaddi mal kategorisine girebilecek birçok unsur sayılabilmesine rağmen her gayrimaddi mal üzerinde gayrimaddi hak kurulduğu ve hukuken korunduğu söylenemeyecektir[28]. Daha doğru bir ifadeyle, gayrimaddi mallar üzerindeki her hakkın gayrimaddi hak olarak nitelendirilmesi mümkün görünmemektedir. Bu nedenle gayrimaddi mallar gayrimaddi haklardan daha geniş bir kategori olarak karşımıza çıkmaktadır.

Doktrin gayrimaddi malların tahdidi olduğu görüşündedir[29]. Nitekim gayrimaddi malların bir hakimiyet kapsamında olması için hukuken korunan maddi ya da manevi menfaatlere hizmet etmesi beklenir[30]. Ancak belirtmek gerekir ki gayrimaddi haklar konuya ilişkin tebliğde sayılmakla birlikte fikri haklar kapsamında örneklendirmeye tabi tutulmuştur[31]. Ancak muhasebe sistemleri ve hesap sınıfları nedeniyle gayrimaddi hakların muhasebe alanında karşılığı sayılabilen maddi olmayan duran varlıklar hesap grubu bu kapsamın genişlemesine neden olmuştur. Muhasebe alanında incelendiğinde bu hesap grubu şerefiye, kuruluş giderleri ve araştırma geliştirme giderlerini de kapsam içine almaktadır.

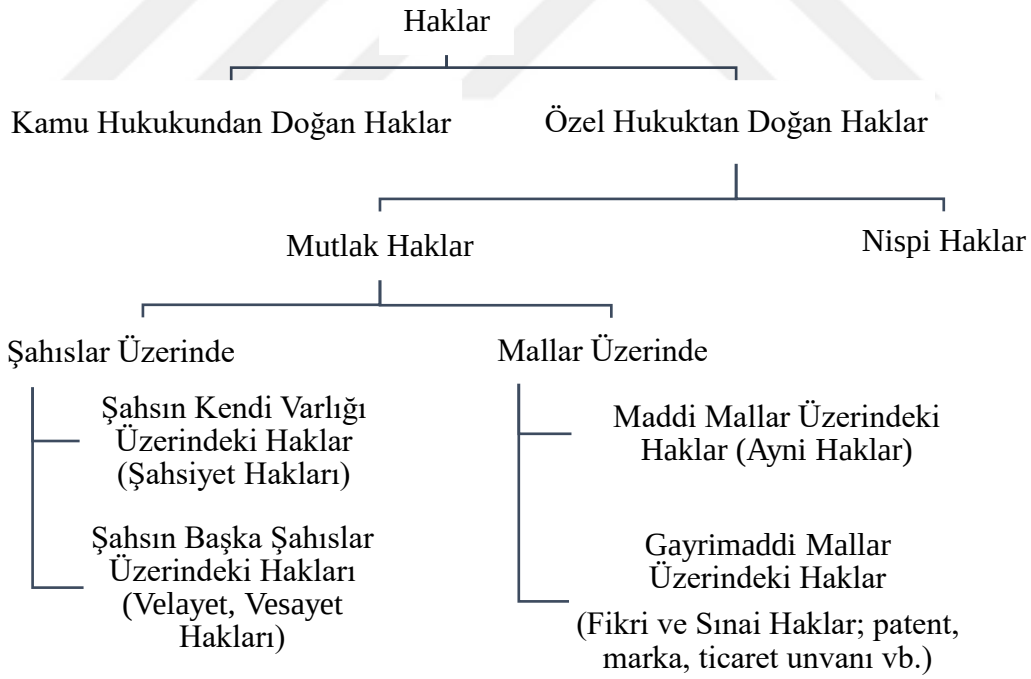
---

[26] Anayurt, s. 319, Bilge, s. 221, Gözler, s. 278, Gözübüyük, s. 171.
[27] Erel, N. Şafak (1998) ; Türk Fikir ve Sanat Hukuku, Ankara, Dayınlarlı, s. 4.
[28] Başaran, Funda, s. 126.
[29] Ayiter, Nuşin (1968) ; İhtira Hukuku, Ankara, Sevinç Matbaası, s. 2; Erel, s.3.
[30] Ayiter, İhtira Hukuku, , s. 2.
[31] *"Gayri maddi haklar, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, 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 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."* 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtılması Hakkında Genel Tebliğ, m.10.1.

Gayrimaddi mallar, hakka ilişkin olarak somutlaştırılmış maddi mallardan bağımsız durumdadır. Bu nedenle telif hakkı ile kitabın, marka ile markalı ürünün birbiriyle bağdaştırılmaması gerekmektedir. Ayrıca her gayrimaddi malın aynı oranda insan zekası ve fikri emekle oluşturulduğu da söylenemez. Nitekim ticaret unvanı ve markalarda zeka ve yaratıcılığın patent veya telif kadar ön planda olmadığı açıktır[32]. Bununla beraber gayrimaddi mallar ile entelektüel sermaye ve şerefiye gibi kavramların da karıştırılmaması gerekir. Bu kavramlar şirketin maddi mallarına ek olarak değere dönüştürebileceği bilgi, hak ve benzeri artı değerleri ifade etmektedir. Şerefiye, bir işletmenin mevcut piyasa değeri ile tüm varlıkları arasındaki farktır. Entelektüel sermaye ise işletmenin insan, müşteri portföyü, sistem ve varlıkları gibi diğer bileşenleri içeren uyumlu bütününün oluşturduğu piyasa değeri olarak ifade edilebilir[33].

Açıklamalar ışığında gayrimaddi hakların hukuk düzenindeki yeri şekildeki gibidir[34]:

Şekil 1: Gayrimaddi Hakların Hak Sistematiği İçerisindeki Yeri



[32] Erel, s. 4.
[33] Yıldırım, Musa (2011) ; Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi, Ankara, Seçkin, s. 19.
[34] Erel, s. 4.

1.2. Gayrimaddi Haklara İlişkin Teoriler

Gayrimaddi mallar üzerindeki hakların niteliği teorik tartışmaların yanı sıra yargı mercilerinin vereceği kararlar bakımından da önem arz etmektedir[35]. Doktrin ve yargı kararları çerçevesinde yapılan gruplandırmalar gayrimaddi hakkı; kişilik hakkı, mülkiyet hakkı, karma nitelikli hak ya da sui generis bir hak grubu olarak görmüştür. Bu kapsamda geliştirilen gayrimaddi hak teorileri şahsiyet hakları teorisi, sınırlandırılmış haklar teorisi, fikri mülkiyet teorisi, gayrimaddi mallar teorisi ve eser sahipliği teorisidir. Teoriler, temelde fikri hakları açıklamak amacıyla kullanılmaktadır.

1.2.1. Şahsiyet Hakları Teorisi

Immanuel Kant tarafından oluşturulduğu kabul edilen teoriye göre kitap gibi eserlerin cismani varlığından ziyade yazarın hitabeti ve kendini ifade edişi ön planda olmalıdır[36]. Yazarın kendini ifade ettiği bir eserin ise şahsiyet hakları kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Nitekim daha sonra Alman yazarlar Bluntschli ve Dahn, telif haklarının şahsiyet hakkı kapsamında olduğunu savunmuştur. Teorinin genel tanımı ve klasik temellerini ise Otto Von Gierke *Deutches Privatrecht* eserinde ortaya koyarak telif ve patent haklarını kişiliğin bir görünüm şekli olarak incelemiştir[37].

Esasen bu teorinin günümüz hukukuna en önemli katkısı manevi haklar alanında olmuştur. Fakat teorinin, gayrimaddi mallar üzerindeki hakları açıklamakta yetersiz kaldığı düşünülmektedir. Kişilik hakları kapsamında yer alan hakların ölümle sona ermeleri ve devredilememe özellikleri bu teoriye ilişkin açıklamaların en önemli ayrım noktasıdır[38]. Bununla beraber şahsiyet hakları teorisi; şahsi varlık ile hakkın mali değeri arasında bir öncelik sonralık ilişkisi kurmaktadır ki, şahsiyet haklarının mali karşılığından dahi bahsedilemez. Gayrimaddi haklar ise parasal karşılığı takdir edilebilen, devirlere konu olan, eser sahibine mali tatmin sağlayan haklardır. Fikri hukukun en önemli özelliklerinden biri,

---

[35] Ayiter, İhtira Hukuku, s.5, K. Öztemel, Gülçin (2014) ; Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi, İstanbul, Legal, s. 9.
[36] Ayiter, Nuşin (1972) ; Fikir Hukuku, Ankara, Sevinç Matbaası, s.5; Tekinalp, Ünal (2012) ; Fikri Mülkiyet Hukuku, 5. Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, s. 91.
[37] Von Gierke, Otto (1936) ; Deutches Privatrecht, 2. Baskı, Berlin, Duncker & Humblot, s. 748-769; Erdem, Bahadır (2002) ; Patent Hakkının Korunmasına ve Patent Hakkına İlişkin Sözleşmelere Uygulanacak Hukuk, 2. Baskı, İstanbul, Beta, s. 19.
[38] Erel, s. 11, Tekinalp, s. 91.

hak sahibinin fikri ürünü üzerinde maddi yararlanma yetkisini sağlamak ve korumak olarak gösterilmektedir. Böylece şahsiyet hakları teorisi fikri hakların ölümle sona ermeme, devredilebilme ve mali yararlanma yetkileri nedeniyle gayrimaddi haklar alanına tam bir açıklama getirmemektedir[39].

1.2.2. Sınırlandırılmış Hak Teorisi

Sınırlandırılmış haklar teorisi, fikri hakları; hak sahibinin üçüncü kişilere karşı kullandığı yetkileriyle değil hakkın meydana getirdiği sınırlandırmalar kapsamında ele almıştır. Fikri hakları inceleme fırsatı bulunduğunda görülür ki hak sahibi; eseri, beraberinde belirli yetkilere sahip olurken üçüncü kişiler nezdinde de belirli hak ve yetkilerin sınırlanmasına neden olmaktadır. Bu durumda fikri haklar, üçüncü kişilere yönelik sınırlayıcı ve cezai netice kapsayan hükümlerin, hak sahibi yararına doğurduğu vasıtalı sonuçlar bütünü olduğunu söylemek gerekir. Aynı zamanda hak sahibinin de eseri meydana getirdiği topluma karşı sorumlulukları nedeniyle bazı yetkilerinin sınırlandırılmasına katlanması beklenir. Bu teori fikri hakkın niteliğinden ziyade hukuk politikasına ilişkin hususlar içerdiğinden yeterince desteklenmemiş ve kabul görmemiştir[40].

1.2.3. Fikri Mülkiyet Teorisi

Fikri mülkiyet teorisi, doğal hukuk öğretisinin bir sonucu olarak görülmektedir. Bu teori uyarınca şahısların fikri emek ve çalışmasıyla elde ettiği ürün üzerinde doğal olarak hak sahipliği mevcuttur[41].Teori, Tabii Hukuk Okulu içerisinde Fransız İhtilali sonrasında kanunlaştırma çalışmaları ile benimsenmiş ve pozitif hukukta yer edinmiştir. O dönemde kullanılan "sınai mülkiyet", "edebi mülkiyet", "ticari mülkiyet" gibi kavramların günümüzde hala doktrin ve mevzuat çalışmalarında yer edinmektedir[42].

Söz konusu teori bakımından fikri hakkın özel bir durumu yoktur, gayrimaddi hak; medeni hukuk anlamında mülkiyet hakkı olarak görülmüştür. Böyle bir durumda eserin çoğaltılması halinde yazarın satın alınan kopyalar üzerinde hak sahipliğinden bahsetmek

[39] K. Öztemel, s. 10.
[40] Erel, s. 10.
[41] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 6; Erel, s. 8; K. Öztemel, s. 11; Tekinalp, s. 90.
[42] Erel, s. 9; Erdem, s. 18.

mümkün olmayacaktır. Gayrimaddi hak ve mülkiyet hakkının mutlak haklar olarak kabul edilmesi ve hakkın herkese karşı ileri sürülebilmesi bu yönleriyle modern anlayışa yaklaşmaktadır. Ancak günümüzde gayrimaddi hakların bir koruma süresi olduğu ve mutlak korumadan uzaklaştığı düşünüldüğünde teorinin eksik yönleri ortaya çıkmaktadır.

1.2.4. Gayrimaddi Mallar Teorisi

Gayrimaddi mallar teorisi, şahsiyet ve mülkiyet hakları bakımından yapılan eleştirileri kendi içinde çözmeyi amaçlayan bir teoridir. Ancak teori kendi içerisinde Ulmer ve Kohler tarafından farklı bakış açılarıyla ele alınmaktadır. Nitekim şahsiyet hakları ve fikri mülkiyet teorilerinin temel sorunu, eser sahibinin maddi hakimiyet ve manevi menfaatlerinin birlikteliğini açıklayamamalarıdır.

Ulmer gayrimaddi mallar teorisini, gayrimaddi mal üzerindeki hakkın malvarlığı ve şahıs varlığı haklarından tamamen farklı, ayrı bir hak temelinde açıklamayı uygun görmüştür. Ulmer bu teoriyi açıklarken gayrimaddi hak yapısını bir ağaca benzetmiştir. Ağacın gövdesi gayrimaddi hakkın kendisiyken kökler, mali ve manevi haklar; dallar ise mali ve manevi yetkilerdir. Nasıl ki ağaç mevcut haliyle bir bütünse gayrimaddi hak da haklar topluluğu olmaktan çıkıp bir bütün olmuştur[43]. Esasen burada mali ve manevi hakların iç içe geçtiği ve birbirinden ayırt edilebilir olmadığı savunulmaktadır[44]. Bu yönüyle esere ilişkin mali hakkın gereği gibi kullanılamıyor olması da eser sahibinin mali ve manevi haklarının bir bütün halinde ihlali sonucunu doğuracaktır[45].

Mülkiyet kavramını maddi mallar ile sınırlandıran Kohler ise gayrimaddi mallara karşı farklı bir bakış açısına sahiptir. Kohler'e göre gayrimaddi mallar üzerindeki hak, mülkiyet hakkı değildir. Kişilik hakları ile gayrimaddi haklar birçok alanda kesişse de bunların tek bir hukuki müessese olduğunu söylemek güçtür[46]. Nitekim eser sahibinin gayrimaddi hakkı ile ad gibi kişilik hakları da ayrı ayrı değerlendirilebilecektir. Yazarın isminin açıklanmamasını isteme hakkı bu duruma örnek olarak gösterilebilir[47].

---

[43] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 9.
[44] Öztan, Fırat (2008) ; Fikir ve Sanat Eserleri Hukuku, Ankara, Turhan, s. 36.
[45] Bkz. Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu m. 58.
[46] Öztan, s. 34, Tekinalp, s. 92.
[47] K. Öztemel, s. 13.

1.2.5. Eser Sahipliği Teorisi

Eser sahipliği teorisi, Ernest Hirsch, Ficht ve Hegel gibi yazarlarca savunulan gayrimaddi haktan ziyade hak ve yetkilerin kaynağını ele alan özellikle telif alanında yoğunlaşan görüşler bütünüdür[48]. Yazarlara göre patent veya telif hakkı olarak adlandırdığımız haklar, başkaca hakların birleşimi değil kanuna uygun olarak kazanılan ve sahibine yetkiler veren objektif birer vakıadır. Bu durum Hirsch tarafından sözleşmeye benzetilmiştir. Bu nedenle yazar, hak ifadesi yerine genel hukuki durumu anlatan tüm hallerde 'eser sahipliği' teriminin kullanılmasının daha doğru olacağı kanaatine varmıştır[49]. Bu görüş, mülkiyet ve velayet haklarının da birden fazla yetki barındırmasına rağmen hak ifadesinin kullanılabilir oluşu yönüyle eleştirilmiştir[50]. Eleştirilere rağmen eser sahipliği teorisi fikri hakları açıklamakta en uygun teori olarak görülmektedir[51].

Teori, eseri oluşturan kişinin eser sahibi olarak objektif bir hukuki statü kazandığını, böylece eser sahibinin maddi ve manevi varlığında sonuç doğuran statünün çevresine karşı da hak ve yetkiler meydana getireceğini ortaya koymaktadır. Bu hukuki durum kural olarak başkalarına devredilemeyeceği ve miras yoluyla intikal edemeyeceğinden iktisadi yararlanmalar, söz konusu hakkın değil yararlanma yetkisinin devriyle el değiştirebilir. Üçüncü şahıslara tanınan yararlanma yetkisi, aynı zamanda hak sahibinin devredilen hakkın kapsam ve yararlanma süresi bakımından kendisini sınırlandırmasıdır. Yararlanma yetkisinin devri düşünülenin aksine manevi haklara ait yetkilerde de devre neden olacaktır. Nitekim bir eserin yayıncısı eserle ilgili açıklama yapma ve bilgi verme yetkilerini de haizdir.

Eser sahibinin manevi hakları ile mali yetkilerini uyum ve denge içinde kullanması gerektiği de vurgulanmaktadır. Nitekim tiyatro eserinin gösterimi ya da kitabın baskısına ilişkin mali değeri olan devirlerde manevi yetkilerin de belirli oranda sınırlandırıldığı ve eser sahibinin somut işlemle bu sınırlandırmayı kabul ettiği düşünülmektedir. Bununla beraber

---

[48] Hegel'in Ficht'in görüşlerine de yer veren açıklamaları için bakınız; Hegel, George Wilhelm Friedrich (2021) ; The Philosophy of Rights, Ankara, Gece Publishing, s. 63.
[49] Erel, s. 13; Hirsch, Ernest E. (1942) ; Hukuki Bakımdan Fikri Say, C. 1, İÜHF Yayınları, Doktora İhtisas Kurları Serisi No: 4, İstanbul, s. 116; Hirsch, Fikrî ve Sınaî Haklar, s.185; Tekinalp, s. 93.
[50] Kınacıoğlu, Naci (1990) ; " Türkiye'de Fikri Hakların Gelişimi ve Nazari Esasları", Prof. Dr. Haluk Tandoğan'a Armağan, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, s. 554.
[51] Erel, s. 14.

eser sahipliği ve yetki devirlerinde gerçek ve tüzel kişi ayrımının da gerçekleştirilmeyeceği, istisnai haller dışında gerçek kişiye ilişkin hükümlerin tüzel kişilik organlarında da uygulanacağı kabul görmüştür[52].

Gayrimaddi haklara ilişkin teorilerden en güncel ve mevzuatımızda kabul görmüş olanı eleştirilere rağmen eser sahipliği teorisidir. Nitekim mali ve manevi yetkileri bir arada bulunduran gayrimaddi haklar bakımından bazen ortak hükümler tesis edilmekte bazen ise mali ve manevi yetkiler bağımsız biçimde düzenlenmektedir. Bu durum; gayrimaddi hak kavramı ve hak türlerinin tarihi gelişiminde ortaya çıkan görüşlerle yakın ilişki içindedir.

1.3. Gayrimaddi Hakların Tarihsel Gelişimi

Marka, tarihi insanlık tarihiyle özdeşleştirilecek bir hak olarak, M. Ö. 5000 yıllarında toprak eşyaların üzerine işaretler çizilmesiyle ortaya çıkmıştır. Esasen bu işaretler üründe kusur olması halinde üreticiye başvurmayı kolaylaştırmıştır. Çömlek ile başlayan süreç Roma'da peynir, şarap ve cam ürünlerde ayırt edicilik sağlamak adına işaretlemeyle devam etmiştir. Markalarda tacirin adı ya da yer işaretleri bulunabileceği gibi resim baskıları da kullanılmıştır. Patentin ilk örneklerinin ise Mezopotamya'da bronz metalinin oluşturulması ve bu metalden alet ve silahların yapılmasıyla görüldüğü kabul edilmektedir. Nitekim çömlek yapılmasını sağlayan dönen cisimler daha sonra ağırlık ve ölçü sistemlerinin geliştirilmesine katkı sağlamıştır[53].

Roma hukukunda Gaius tarafından yapılan *res corporalis* (maddi şey/varlık) *ve res incorporalis* (gayrimaddi şey/varlık) sınıflandırmasının günümüz hukuk sistemini şekillendirdiğini belirtmek gerekir. Yazarın somut, belirlenebilir şeyleri maddi varlık; zamanın hukuk sisteminde yer alan sorumluluk, intifa hakkı, miras ve hatta kölelik gibi kavramları gayrimaddi varlık olarak nitelendirdiği ifade edilmektedir[54]. Bu sınıflandırma; sonrasında, maddi olmayanın eşya ve mülkiyete konu olamaması nedeniyle fikri hakkın yansıması niteliğindeki cismani şeyler üzerinde hak sahibi olunmasına neden olmuştur.

---

[52] Hirsch, Fikri Say, s. 118, bkz. FSEK m. 8.
[53] Camcı, Ömer (2000) ; Endüstriyel Tasarım Davaları, İstanbul, Ufuk Matbaacılık, s. 19; K. Öztemel, s. 45; Tekinalp, s. 353.
[54] Muirhead, J. Spencer (1937) ; An Outline of Roman Law, William Hodge and Company, s. 30; Aynen Aktaran: Kagan, K. (1945) ; "Res Corporalis and Res Incorporalis – A Comparison of Roman and English Law of Interests for Life", Tulane Law Review, C. 20, S.1, s. 98.

Nitekim sanatsal yapısı gereği gelişmişlik düzeyi ilerledikçe insan hayatına giren fikri hakların ilk örneği şiirdir. Ancak Roma'da bir kağıdın sahibi, kağıt üzerinde yazan şiirin de sahibi kabul edilmiştir[55]. Bu dönemde eserlerde çoğaltma imkanı olmadığı için koruma ihtiyacı doğmamıştır. Sanat ve şiir maddi bir kazanç vasıtası olmadığından aidiyet ve çoğaltma arzusu da ortaya çıkmamıştır. Ancak özellikle şiirlerde yazarın isminin belirtilmemesi zamanla anonimliğe neden olmuştur. Bu duruma en önemli eleştiriyi şair Martialis yapmıştır. Şair; şiirlerin, ağızdan çıkmakla azat edilen kölelere benzediğini ve bunları kendi şiiri gibi okuyarak para kazanan kişilerin de *plagiarus* yani azat edilen köleleri kaçıran korsanlar olduğunu söylemektedir[56]. Günümüzde plajiyat ya da intihal olarak anılan eser hırsızlığı deyimi kökenini buradan almaktadır[57].

Orta Çağ döneminde de anonimlik devam etmiştir. Eser çoğaltma yetkisi ise kilise, kral ya da feodal beye tanınan haklardandı. Bu dönemde çoğunlukla dini ve felsefi eserler kopyalanmıştır[58]. Sanatın Tanrıya ait olduğu görüşü eser sahibinin de kilise olacağı görüşünü beraberinde getirmiştir. Ayrıca bu görüş nedeniyle çoğaltılacak eserlerin kilise denetiminden geçmesi zorunlu tutulmuştur. Yalnızca hür kişilerin sanat yapabileceği kabul edilmekle beraber eser oluşturmak ve kopyalamak bir gelir kapısı olarak görülmüş eser çoğaltma işiyle uğraşan kişilere *mesen* adı verilmiştir[59]. Mesen, çoğalttığı eser için eser sahibine ücretten farklı görülen ve sanatçının emeğinin karşılığı sayılan *Honorar*[60] ödemiştir. Sanatın Tanrıya ait olduğu düşüncesiyle Orta Çağ eserlerinde yazarın ismi de kullanılmamaktaydı. Honorar ödemesi ömür boyu ödeme olarak görüldüğünden yazarın daha sonra hak iddia etme imkanı yoktur. Fakat zamanla eserlerde yazarın adının kullanımı yaygın ve olağan bir hal almıştır. Böylece yazarın adının zikredilmesiyle birlikte eserdeki fikir ve yazar arasında manevi bir bağ olduğu kabul edilmeye başlanmış ve fikri hırsızlık olgusu da tartışmaya açılmıştır.

Matbaanın icadı ile hızlanan ve mekanikleşen baskı ve çoğaltma faaliyetleri, basım imtiyazlarını beraberinde getirmiştir. Matbaacılar, basım ve çoğaltma işlemlerinden kar elde

---

[55] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 14, Erel, s. 15; Suluk, Cahit/ Karasu, Rauf/ Nal, Temel (2021) ; Fikri Mülkiyet Hukuku, 5. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 27.
[56] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 14; Öztan, s. 23; Tatar, D. Buket (2014) ; Mülkiyet ve Fikri Mülkiyetin Felsefi Temelleri, Ankara, Astana, s. 92.Tekinalp, s. 84.
[57] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 14; Tatar, s. 92.
[58] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 15; Öztan, s .25.
[59] Tekinalp, s. 85.
[60] Günümüz Almancasında avukatlara, şairlere ve orkestra üyelerine emekleri karşılığında ödenen para Honorar olarak adlandırılmaktadır.

eden bir sınıf haline gelmiştir. Bir müsveddeyi basılacak hale getirmek oldukça zahmetli bir işlemken çoğaltıldıktan sonra başka bir matbaacının basılı eseri çoğaltması oldukça basit, zahmetsiz ve daha karlı görülmüştür. Matbaa mülkiyeti adı verilen bu dönemde matbaacılar eseri kopyalamak için idari otoritelerden ücret karşılığı imtiyaz sağlamış süre sonunda imtiyazı devam ettirmek için de ücret ödemiştir. İngiliz hukukunda bugün de kullanılan *copyright* terimi matbaa mülkiyeti döneminde telif hakkından ziyade basım ve çoğaltma (teksir) hakkı anlamında kullanılmıştır[61].

Matbaacıların ardından yazarlara da mali ve manevi yetkiler tanınmaya başlanmıştır. Bu anlamda ilk örnek Venedik Tarihi isimli eseriyle 1486'da imtiyaz verilen yazar Sabellicus olmuştur[62]. Rönesans döneminde imtiyazlar artmış, Fransız yazar Rabelias'a ilgili tarihe dek yayımlanmış eserlerini gözden geçirme, düzeltme ve haksız olarak kendisi adına yayımlanan eserleri imha etme hakkı verilmiştir[63]. Rönesans Döneminin sonlarına gelindiğinde ise Tabii Hukuk Okulu'nun da etkisiyle yazarların daha fazla imtiyaza sahip olması gerektiği kabul edilmiş ve fikri mülkiyet teorisi ortaya çıkmıştır. İmtiyaz yoluyla idarenin hak ve yetki tanımasına itiraz edilmiş, yazarın doğuştan gelen niteliklerine bağlı olarak hak sahibi olacağı kabul edilmiştir[64]. Bu nedenle kanuni düzenlemeler yönünü, hakkın koruma süresi ve baskı sistemlerinde millilik alanlarına çevirmiştir.

Merkezi krallık dönemi marka ve patentin gelişiminde de önemli bir rol oynamıştır. Bu dönemde markalar kralın emirnamesi ile genellikle loncalara tanınan hak konumunda olmasına rağmen daha sonra ferdi markaların önü açılmıştır. İmtiyaz döneminin en önemli gelişmesi 1331 yılında Kral III. Edward tarafından yazılan *letters patent* ile İngiltere'de her zanaatkarın serbestçe faaliyet göstermesi, tecrübe ve bilgilerini çıraklara öğretmesini konu alan belgedir. Loncaya bağlı olmaksızın ticari faaliyet geliştiremeyen tacirler Fransız İhtilali sonrası serbest ve imtiyazsız bir ortama kavuşmuştur. Bu dönemde endüstrideki gelişmeler kumaş ve dantel taklitçiliğine neden olmuş ve bu konu yasalaştırma çalışmalarında önemli rol oynamıştır.

---

[61] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 17; Tekinalp, s. 86.
[62] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 16; Güneş (2022), s.22; Tatar, s. 93.
[63] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 16, Erel, s. 16.
[64] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 17; Öztan, s. 26.

Dantel endüstrisinin önemli merkezlerinden biri olarak Fransa, Lyonlu ipek ürün sanayicilerini korumak amacıyla bir kararname çıkararak yasalaştırma faaliyetlerine öncülük etmiştir[65]. Ardından 1721 yılında Almanya, dantel taklitçilerini cezalandırma amacıyla bir kanun çıkarmıştır. Tekelcilik faaliyetlerinin önüne geçmek amacıyla İngiltere 1624 yılında *Statue of Monopolies* adında bir kanun çıkararak imtiyaz sahiplerinin fahiş fiyatlarla ticareti zorlaştıramayacağını ve kamu menfaatini ihlal ederek kazanç elde edemeyeceğini düzenlemiştir[66].

Merkezi otoritelerin güçlendiği Orta Çağ sonunda fikri haklar da kanunlaştırma faaliyetlerinden etkilenmiştir. Fikri haklara ilişkin ilk yasal düzenleme 1709 yılında İngiltere'de gerçekleştirilmiştir[67]. Bu kanun yazar ve mirasçılara 14 yıllık koruma imkanı tanımış ve yazar hayattaysa sürenin uzatılacağını öngörmüştür. Devam eden dönemde 1734 ve 1814 yıllarında heykeltıraşları, 1882 ve 1888 yıllarında ise tiyatro eserlerini konu alan kanunlar çıkarılmıştır. Zikredilen tüm çalışmalar günümüz anlamında bir fikri mülkiyet kanunu olan 1957 tarihli *Copyright Act'*e zemin hazırlamıştır[68]. Daha sonra tasarım ve patent düzenlemeleri eklenmiş 1988 yılında *Copyright, Designs and Patent Act* yürürlüğe konmuştur[69].

İngiltere'den sonra fikri mülkiyet düzenlemeleri gerçekleştiren ülke ise Fransa olmuştur. Fransız İhtilali ardından 1791 ve 1793 tarihli kanunlarla fikri mülkiyete ilişkin temel düzenlemeler gerçekleştirilmiştir[70]. 1866 yılında kabul edilen yasayla fikri mülkiyete ilişkin koruma yazarın hayatı ve ölümünden itibaren 10 yıl olarak belirlenmiştir. İlgili sürenin sonunda eser, günümüze benzer biçimde kamu malı haline gelecektir[71]. Fransız hukukunda günümüz anlamında fikri mülkiyet yasası ise 1957 tarihli *Loi sur la propriété littéraire et artistique* olmuştur[72].

---

[65] Ayhan, Rıza/ Çağlar, Hayrettin/ Yıldız, Burçak/ İmirlioğlu, Dilek (2021) ; Sınai Mülkiyet Hukuku, Ankara, Adalet, s. 4.
[66] Kanun metni için bakınız; <https://www.legislation.gov.uk/aep/Ja1/21/3/contents>, s.e.t. 15.06.2022.
[67] *8 Anne c. 19, an act for the encouragement of learning by vesting the Copies of printed books in the Authors or Purchasers of such Copies during the times therein mentioned.* Ilgaz, Deniz/ Üstün, Gürsel (1994) ; (Çev.) Fikri Hakların ABC'si, Pen Yazarlar Derneği, s. 20; Suluk/Karasu/Nal, s. 27; Tatar, s. 94..
[68] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 18; Camcı, s. 18; Erel, s. 16; Tekinalp, s. s. 87.
[69] Kanun metni için bakınız; <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1988/48/contents>, s.e.t. 15.06.2022.
[70] Kanun metinleri için bakınız; Hirsch, Fikrî ve Sınaî Haklar, s.38.
[71] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 19.
[72] Erel, s. 16.

Almanya, bölgesel yönetimlerin güçlü olduğu 18. yüzyılda kanunlaştırma çalışmalarını geriden takip etmiştir[73]. İlk düzenlemeler tiyatro ve müzik eserlerini konu alırken ardından edebiyat, güzel sanatlar ve fotoğraf alanları yasayla düzenlenmiştir[74]. İsviçre ise, 1854 tarihli yasa kapsamında yazara eserin yayım tarihi itibariyle 30 yıllık koruma sağlamaktaydı[75]. Almanya'da markaların gelişimi ise işlenen demir-çelik ürünlere işaret konmasıyla başlamıştır. İlk olarak 1854 tarihli İmparatorluk Kanunu ile marka başvurularının mahkemeye bağlı ticaret siciline yapılması öngörülmüşse de 1894 tarihli yeni kanunla patent dairesine başvuru usulü kabul edilmiştir. 1995 yılına gelindiğinde, bugün anlamında coğrafi işaret, tasarım, isim ve sayı markaları gibi birçok unsurun koruma altına alındığı görülmektedir[76].

Diğer Kıta Avrupası ülkeleri olarak İspanya, Danimarka, Norveç ve İtalya'nın hukuki düzenlemeleri de benzer yönde şekillenerek fikri haklarda mülkiyet ve miras koruması sağlamıştır[77]. 1794 tarihli Prusya Medeni Kanunu yayın hakkı ve koruma hükümleri ile hak sahiplerine belirli yetkiler tanımıştır. Rusya'da ilk fikri haklar yasasının kabulü ise 1830 yılını bulmuştur[78].

Kuzey Amerika, tarihi sebepleri de göz önüne alındığında, yasal sistemini İngiliz yasaları etkisiyle oluşturmuştur. Telif hukuku *8 Anne c. 19* İngiliz yasasına dayanan Amerika'da 1790 yılında ilk ulusal kanun çıkarılmıştır[79]. Alanda diğer ülkeler nezdinde geriden geldiği düşünülmesine rağmen 1980'li yıllara gelindiğinde Amerika, ekonomik gücüyle diğer ülkeleri telif alanında gelişime zorlayan bir konuma gelmiştir. Sınai mülkiyet alanında ise 1787 Anayasası ile faydalı buluşlara imtiyaz tanınmasını öngören hukuk sistemi 1790 Patent Kanunu ile fikri mülkiyet hukuku alanını yasalaştırmıştır. Patentler için 17 yıl koruma sağlayan yasa sisteminde uluslararası anlaşmalar neticesinde bu süre 20 yıl olarak değiştirilmiştir. Markalar alanında 1920 ve devamında gelişim gösteren Amerikan sistemi süt dağıtımı ve damgalama ile markalaştırma çalışmalarına başlamıştır[80].

---

[73] Erel, s. 17.
[74] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 20.
[75] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 21; Tatar, s. 94.
[76] Erel, s. 17.
[77] Ilgaz / Üstün, s. 23.
[78] Ilgaz / Üstün, s. 23.
[79] Ilgaz/ Üstün, s. 22; K. Öztemel, s. 49; Tatar, s. 96.
[80] Camcı, s. 21.

1.3.1. Uluslararası Alanda Gayrimaddi Haklar

Uluslararası alanda fikri mülkiyet hukukunun gelişimi üç temel sözleşme ile sağlanmıştır. Bunlar; Bern Birliği Anlaşması, Dünya Telif Hakları Anlaşması ve Roma Anlaşması'dır. Bugün ise neredeyse tüm dünya devletleri tarafından kabul edilen anlaşmaların yanı sıra bölgesel anlaşmalar da önem kazanmaya başlamıştır.

Bern Birliği, 1861'de Victor Hugo başkanlığında kurulan Fikri Mülkiyet Derneği'nin (ALAI) zamanla büyümesi ve Avrupa ülkelerinde asgari haklar tanınması fikriyle kurulmuş bir topluluktur[81]. 1886 yılında Bern Birliği adını alan topluluk devletlerin taraf olduğu ve tabiiyetindeki hak sahiplerini korumayı öngördüğü bir sözleşme ile kurulmuştur. Akit devletler, gerçek kişiler kadar fikri hak sahibi olmak isteyen tüzel kişilikleri de koruma amacı taşımaktaydı. Birlik faaliyetlerinin yanı sıra değişen dünya şartları televizyon ve radyoculuk alanlarında fikri hakların korunması ihtiyacını doğurmuştur. Bu nedenle 1967 yılında Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü (WIPO) kurulmuştur. WIPO edebi eserler, heykel ve televizyonculuk alanını değil sanayi ürünleri, örnekler, modeller ve ticari markaları da korumayı amaçlamaktadır. Bern Anlaşması'nın bir diğer özelliği devletleri iç hukuk düzenlemesi yapmaya itmesidir. Nitekim üye devletin iç hukuk kuralları daha az koruma sağlasa bile başka bir üye devlet uyruğu sözleşmenin sağladığı korumayı talep edebilmektedir. Devletler başka uyruklara iç hukuk düzeninin üstünde bir koruma sağlayarak vatandaşlarını belirli haklardan mahrum etmemek adına kanunlarını sözleşmeye uygun hale getirmiştir.

Amerika'da ise 1946 tarihli Washington Sözleşmesi bölgesel sözleşmelerin kaldırılması ile ülkede ortak bir mevzuatın gelişmesine katkı sağlamıştır[82]. Bern Anlaşması çoğunlukla Avrupalı ülkelerce imzalandığından 1952 yılında UNESCO öncülüğünde Dünya Telif Hakları Anlaşması imzalanmıştır. Bu anlaşma Bern Anlaşmasından daha zayıf bir koruma sağlamasına rağmen Amerikalı çevreler de himaye sistemine dahil edilmiştir[83].

[81] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 22.
[82] Erel, s. 19.
[83] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 23, Erel, s. 19; Ilgaz/ Üstün, s. 25.

Eser sahipliği haklarının korunmasının ardından komşu haklar denebilecek ses taşıyıcı cihaz üreticileri, radyo yayıncıları ve icracı sanatçı haklarının da korunması hedeflenmiştir[84]. Önce 1960 La Haye Tasarısı, ardından da 1961 yılında Roma Anlaşması fikri mülkiyet alanına dahil edilmiştir. Akabinde 1971 yılında Cenevre Anlaşması ile ses tespitine yarayan araçların izinsiz çoğaltılmasına karşı koruma sağlamak amaçlanmıştır. 1974 tarihli Brüksel Anlaşması ise uydu sinyallerinin kullanımını düzenlemiştir[85].

WIPO, 1974 yılında Birleşmiş Milletlerin uzman kuruluşlarından biri haline gelmiştir. Günümüzde 192 üyeye sahip olan kuruluş uluslararası anlaşmalar hazırlamak, fikri mülkiyetin dünya çapında korunması ve tanıtılmasını sağlamak gibi görevlere sahiptir[86]. Aynı zamanda gelişmekte olan ülkelere de hukuki yardım, uzman yetiştirme ve yasal düzenlemelerini modernize etmek konusunda yardımcı olmaktadır.

Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) de alanda faaliyet gösteren ve uluslararası standartlar oluşturulmasını sağlayan bir kuruluş haline gelmiştir. Örgütün kuruluş anlaşmasına ek olarak kabul edilen Ticaretle Bağlantılı Fikri Mülkiyet Hakları Anlaşması (TRIPS) Paris Sözleşmesine benzer ilkelerle ve asgari standartlar öngörmekle en geniş alanda uygulanan sözleşme halini almıştır[87]. Ülkelere yüklenen asgari standartları koruma yükümlülüğü TRIPS Konseyi tarafından denetlenmektedir. İhlal halinde yargılama, tazminat ve ilgili mevzuatı değiştirmeye mahkum edilmek mümkündür.

Sınai mülkiyet alanına gelindiğinde ise Paris Sözleşmesi, Madrid Sözleşmesi, Patent İş Birliği Sözleşmesi ve Avrupa Patent Sözleşmelerinden bahsetmek gerekir. Paris Sözleşmesi ilk etapta on bir ülke tarafından 1883'te imzalanan patent, faydalı model, ticaret unvanı, resimler ve coğrafi işaretleri konu alan bir metindir. Sözleşme metni 1979 yılına dek beş kez değişikliğe uğramıştır. Sözleşme uyarınca taraflara kendi vatandaşlarına sağladıkları korumayı akit taraf vatandaşlarına da sağlama yükümlülüğü getirilmiştir. Aynı zamanda

[84] Erel, s. 20; Güneş, (2022), s. 28; Kılıçoğlu, s. 30.
[85] Erel, s. 20.
[86] Ayhan/ Çağla/ Yıldız/İmirlioğlu, s. 10, Suluk/Karasu/Nal, s. 30.
[87] Camcı, s. 22. Anlaşmayla ilgili detaylı bilgi için bakınız.
<https://www.wto.org/english/tratop_e/trips_e/trips_e.htm>, s.e.t. 15.06.2022.

rüçhan hakkı gereği bir sınai hak için akit ülkelerden birinde başvuru yapılması halinde diğer ülkelerde de koruma önceliği sağlanmaktadır[88].

Madrid Sözleşmesi, Paris Sözleşmesi hükümlerinin yetersiz görülmesi nedeniyle hazırlanarak markaların da koruma sisteme dahil edilmesini sağlamıştır. 1891 yılında imzalanan sözleşmeye göre marka veya diğer haklara sahip olan taraf, bunu uluslararası büroya bildirerek diğer ülkelerde koruma hakkını elde edecektir. Ancak sözleşmenin tescilden sonraki süreci öngören hükümleri, ülkeler için bir çekince haline gelmiştir. Markanın tesciline ilişkin yerel incelemelerin hem zaman hem de ekonomik kayıplara neden olması değerlendirilerek 1989 yılında Madrid Protokolü kabul edilmiştir. Bu protokol ile markalar için de başvuru tarihi esas alınmaktadır[89].

1970'te imzalanıp 1978 itibariyle fiilen uygulanmaya başlanan Patent İş Birliği Sözleşmesi ise ülkelerin patent tescil başvurularında farklı esaslar benimsemesi nedeniyle uluslararası bir başvuru platformu oluşturmayı amaçlamıştır. Cenevre'de kurulan uluslararası patent başvuru bürosuna yapılan başvurular ilgili ülkelerde başvuru nasıl sonuç doğuracaksa aynı sonuçla neticelenmektedir. 1973 yılında Münih'te imzalanan Avrupa Patent Sözleşmesi, AB ülkeleri arasında patent başvuru ve tescillerinde ortak bir prosedür belirlenmesini amaçlamıştır. Sözleşme doğrudan bir AB sözleşmesi niteliği taşımadığından ülkemiz gibi birçok AB üyesi olmayan devlet tarafından da imzalanmıştır. Bu sözleşmeye göre verilen patent 'Avrupa Patenti' olarak anılacak ve yerel makamlarca verilen her patent tüm üye devletlerde ulusal patentlerle aynı hakları temin edecektir. Sözleşmeye ilişkin tek eksik ülkelerde ortak bir patent koruma sisteminin de sağlanamamış olmasıdır.

1.3.2. Türk Hukukunda Gayrimaddi Haklar

Fikri hukuk alanı birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de matbaa ile gelişim göstermiştir. Bununla beraber yüzyıllar boyu ticarette kesişim noktası olan ülkemizde markaların gelişimi de çok eskiye dayanmamaktadır. Osmanlı Devleti'nde ticari hayatı düzenleyen Lonca Teşkilatı, 13. yüzyıldan beri meslek ve ticaret erbabının kurallarını düzenlemesine rağmen sınai mülkiyet alanında düzenleme yapmaktan uzak kalmıştır. Alanın

[88] Ayhan/ Çağlar/ Yıldız/ İmirlioğlu, s. 9.
[89] Ayhan / Çağlar/ Yıldız/ İmirlioğlu, s. 7, Camcı, s. 22.

ilk düzenlemeleri 1872 tarihli Alameti Farika Nizamnamesi ve 1879 İhtira Beratı Kanunudur[90]. Özellikle İhtira Beratı Kanunu Fransız kanunundan çeviri yoluyla hazırlanmıştır. Daha sonra yürürlüğe giren 1888 tarihli Fabrikalar Mamulatı ile Eşyayı Ticariyeye Mahsus Alameti Farika Nizamnamesi 1965 yılına dek ülkemizde marka hukuku alanını düzenlemiştir[91].

Osmanlı Devleti'ne matbaa 1727 yılında İbrahim Müteferrika tarafından getirilmiştir. Matbaada ilk olarak bir harita, ardından ise bir kitap basılmıştır[92]. Ancak ilmiye sınıfı ihtiyaçtan fazla kitap basılmasına ilişkin endişelerini ve dini kitapların basılmasına ilişkin çekincelerini dile getirdiğinden matbaaya izin veren ferman, dini kitap basımını yasaklamıştır. Kitap çoğaltma işi yapanlar matbaa karşıtı yürüyüşler düzenlemesine rağmen 1839 Tanzimat Fermanına dek ülkede 500'e yakın kitap basılmıştır[93]. Tanzimat ve Islahat Fermanlarında basım işlerine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. 1857 yılında çıkarılan Matbaalar Nizamnamesi ise yazarlara bazı haklar tanımakla beraber sansür hükümleri içermektedir[94]. Devam eden dönemde bir Telif Nizamnamesi[95] de çıkarılmıştır. Nizamnamede bahsi geçen *inhisar* sözcüğü izinsiz baskı yasağı anlamına gelmektedir[96]. Yazarlara emeği karşılığı ödenen bedeller telif anlamına gelmediğinden matbaalar, eseri yazardan izinsiz basıp çoğaltamıyor ve baskılar tükeninceye dek başka matbaalar da eserde yeni baskı yapamıyordu. 1858 tarihli Ceza Kanunun[97] 139. maddesi fikri hakları korumakta ve izinsiz kitap basma ve çoğaltmayı sahtekarlık suçu saymaktaydı[98]. 1870 tarihli Telif Nizamnamesi ile yazarlara 45 yıllık bir koruma süresi tayin edilmiş ve yazarın ölümü halinde kalan sürenin mirasçılara intikal edeceği hükme bağlanmıştır. Çeviri eserlerde ise süre 20 yıldır.

1877'den sonra Encümen-i Teftiş ve Muayene kurulmuş II. Meşrutiyete dek yazar ve matbaalar yoğun baskı altında kalmıştır[99]. Matbuat Kanunu ile sansür işleri durdurulmakla

---

[90] Suluk/Karasu/Nal, s. 30.
[91] Ayhan/ Çağlar/ Yıldız/ İmirlioğlu, s. 4, Tekinalp, s. 354.
[92] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 25.
[93] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 26.
[94] Düstur, Tertip 1, C. 5, s. 992.
[95] Düstur, Tertip 1, C. 2, s. 231.
[96] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 26; Çakmak, Diren (2007) ; "Osmanlı Telif Hukuku ile İlgili Mevzuat", Türkiyat Araştırmaları Dergisi, S. 21, s. 206; Erel, s. 21.
[97] Düstur, Tertip 1, C. 1, s. 537.
[98] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 26; Çakmak, s. 206; Hirsch, Fikrî ve Sınaî Haklar, s.30.
[99] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 27; Çakmak, s. 211.

beraber 1910 ve 1952 yılları arasında uygulanan Hakkı Telif Kanunu, hakkın tescili, hayat boyu ve ölüm sonrası 30 yıl koruma, intihalin taklit suçu olarak kabulü ve dava hakkına ilişkin önemli düzenlemeler getirmiştir[100]. Kanunda yer alan *temellük* kavramı kapsamında kitap ve nevi telif eserler, teknik resim ve çizimler, heykeller, planlar, haritalar, hakkı intikal edilmiş eserler ve musiki eserleri hukuki himayeye alınmıştır[101]. Bu dönemde elde edilen kazançlar da vergiye tabi tutulmuştur. 1914 ve 1926 yılları arasında yürürlükte olan Temettü vergisi sanat, ticaret ve serbest meslek erbabına ait bir patent vergisi olarak tanımlanmaktadır[102].

1924 tarihli Lozan Anlaşması'nın 86-91. maddeleri fikri mülkiyet haklarının korunmasına ilişkin olup Türkiye'nin 12 ay içinde uluslararası anlaşmalara üye olması koşulu getirilmiştir[103]. Ülkemiz de çeviri eser ihtiyacı nedeniyle 14. maddeye ihtirazi kayıt koyarak Bern Anlaşmasını imzalamıştır. İhtirazi kayda yapılan itirazlar dolayısıyla 1930 yılında Paris İttihadına, 1951 yılında ise ancak Brüksel Metni ile Bern Anlaşmasına katılmamız mümkün olmuştur[104]. Fikir ve sanat eserlerine gösterilen hassasiyet neticesinde 1926 yılında yürürlüğe giren 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu m. 2 uyarınca yazar ve tercümanların yalnızca bu alanda elde ettiği gelirler vergiden istisna edilmiştir[105]. Bu kanun ülkede yazar sayısının artması ve tercüme eserlerin çoğalmasını teşvik etmiştir. Sadece yazar ve tercümanları konu almakla eleştirilen kanun 1934 yılında değiştirilmiş 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu olarak yürürlüğe konmuştur[106]. Kanun müzik ve resim sanatıyla uğraşanları da kapsama almakla beraber istisna şartı olarak bir müessesede memur veya müstahdem olmamak gerekmektedir[107].

---

[100] Açıklamalı günümüz Türkçesine uyarlanmış nizamname metinleri için bakınız: Çakmak, s. 224 vd.
[101] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 27; Çakmak, s. 229; Erel, s. 21; Yazıcı, E. Sena (2019) ; Bilgisayar Programlarının Fikri Mülkiyet Hukuku Çerçevesinde Korunması, İstanbul, On İki Levha, s. 69.
[102] Altuntaş, Muhiddin (1996) ; Telif Kazançlarının Vergilendirilmesinin Mevzuat ve Uygulama Açısından Analizi, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, s. 33; Duman, Ömer/ Karyağdı, Nazmi (2000) ; Telif Kazançlarının Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirilmesi, Ankara, Kültür Bakanlığı Yayınları, s. 76; Şahin, Harun (2013) ; "Osmanlı Vergi Sisteminde Reform ve Temettü Vergisi", Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C. 37, S.1, s. 55.
[103] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 27; Hirsch, Fikrî ve Sınaî Haklar, s.51.
[104] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 28, Erel, s. 22.
[105] 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, R.G. 321, T. 14.03.1926, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/321.pdf>, s.e.t. 15.06.2022.
[106] 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, R.G. 2662, T. 22.03.1934, m.3/15, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/2662.pdf>, s.e.t. 15.06.2022.
[107] Altuntaş, s. 36; Duman/ Karyağdı, s. 77.

Uluslararası gelişmelerle beraber artık ihtiyaca cevap veremeyen Hakkı Telif Kanunu yerine yeni bir kanun yapılması amacıyla 1938 yılında I. Türk Neşriyat Kongresi düzenlenmiştir[108]. Maarif Vekilliği öncülüğünde oluşturulan komisyona Prof. Dr. Ernest Hirsch başkanlık etmiştir. Böylece 1950 yılında TBMM'de kabul edilen kanun metni 1952 yılında nihayet yürürlüğe girmiştir. 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu uluslararası mevzuat ve modern başkaca kanunlarla paralel hükümler içermesine rağmen uygulamada yeterince etkinlik kazanamamış ve ihtiyaçlara cevap vermekte geri kalmıştır[109]. Aynı dönemde yürürlüğe giren 1949 tarih ve 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ise telif kazançları istisnasına yeni bir düzenleme getirmiştir. Kanunun 18. maddesi uyarınca yazar, tercüman, heykeltıraş, ressam ve bestekarların fiziki haldeki eserlerinden bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazançların ancak 5 000 lirası vergiden istisna edilmiştir[110]. Alman Vergi Yasası esas alınarak hazırlanan bu kanunda istisna haddini aşan miktar eser sahibi açısından serbest meslek kazancı, mirasçılarının kiralanması halinde gayrimenkul sermaye iradı, işletme bilançosuna dahil olması halinde ise ticari kazanç olarak değerlendirilerek vergilendirilmektedir. İlerleyen yıllarda istisna haddi değişiklikleri ve kaynakta kesinti yöntemi getirilse de gelir unsurları bakımından değerlendirmede değişiklik olmadığı gözlemlenmiştir[111].

Paris ve Madrid Sözleşmelerine 1930 yılında taraf olan ülkemiz 1965 yılında Markalar Kanunu ile sınai haklar alanında düzenleme yoluna gitmiştir. Markalar Kanunu, yeni bir düzenleme olmasına rağmen endüstriyel tasarım, coğrafi işaret, sınai resim ve modeller alanlarında düzenleme içermemekteydi. Patentler ise hala 1879 tarihli İhtira Beratı Kanunu ile düzenlenmekteydi. 1995 yılına gelindiğinde Avrupa Topluluğu 1/95 sayılı kararı ve ülkemizin AB uyum süreci nedeniyle hem kanuni değişikliklere gidilmiş hem de tüm temel anlaşmalar imzalanmıştır[112]. Bu süreçte coğrafi işaret, faydalı model, entegre devre topografyaları da hukuki düzenlemelere dahil edilmiş telif haklarına ilişkin meslek birlikleri artmıştır[113]. Ancak alana ilişkin tüm düzenlemeler, cezai hükümler dahil olmak üzere, 551-

[108] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 28.
[109] Erel, s. 23, Yazıcı, s. 70.
[110] 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, R.G. 7228, T. 09.06.1949, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7228.pdf>, s.e.t. 15.06.2022.
[111] Altuntaş, s. 38; Duman/ Karyağdı, s. 81.
[112] K. Öztemel, s. 58.
[113] Suluk/Karasu/Nal, s. 31.

556 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameler vasıtasıyla gerçekleştirilmiştir. AYM'nin alanı düzenleyen kanun hükmünde kararnameleri iptal etmesi ve nitelikli mevzuat ihtiyacı ile 2017 yılında Sınai Mülkiyet Kanunu yürürlüğe girmiştir[114].

1.4. Gayrimaddi Hak Kavramı

Gayrimaddi hak, vergi hukukuna özgü bir kavram olarak VUK m. 269'da yer almaktadır. Belirli yönleriyle gayrimaddi hak kavramının özel hukukta yer alan fikri ve sınai hakların karşılığı olduğunu söylemek mümkündür. Muhasebe açısından ise gayrimaddi hakları, maddi olmayan duran varlıkların vergi hukukunda görünüm biçimi olarak değerlendirmek mümkündür. Vergi politikası açısından hem özel hukuk haklarının hem de muhasebe kaynaklı hususların vergilendirilebilir bir zemine kavuşturulması şarttır. Bu sebeple gayrimaddi hak terimiyle vergi hukuku, özel hukuk ve muhasebe sistemleri arasında bir köprü görevi görmektedir[115].

Uluslararası alanda mevcut düzenlemeler ve terimin hukuken incelenmesi gerektiğinde ise terimin özenle seçilmediği düşünülmektedir[116]. Esasen VUK m. 269 ile çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları arasında bir paralellik mevcuttur. Nitekim uluslararası mevzuatta terim, gayrimaddi mal (*intangible)*, gayrimaddi varlık (*intangible assets*) veya gayrimaddi mallar üzerinde mülkiyet (*intangible property*) şeklinde kullanılabilmektedir[117]. Bununla beraber gayrimaddi mallar üzerindeki mülkiyetin fikri mülkiyetten daha geniş bir kavram olduğu da kabul görmektedir. Ancak temelde sorun terimde yer alan hak teriminden kaynaklanmaktadır[118]. Nitekim hakların maddi bir varlığı bulunmamakla beraber hakkın süjesi maddi veya gayrimaddi mal olabilmektedir. Ayrıca gayrimaddi hakların sınırlı bir kapsamının olması her gayrimaddi malın gayrimaddi hak konusu olmayacağı sonucunu beraberinde getirmektedir[119]. Bu lafzi çelişkiler mükellef ve vergi idaresi arasında uyuşmazlıklara da sebebiyet verebilecektir. Nitekim gayrimaddi hakların satış veya miras

---

[114] Ayhan/ Çağlar/ Yıldız/ İmirlioğlu, s. 5. Detaylı bilgi için bkz. Suluk/Karasu/Nal, s. 31.
[115] Kaplan, Ersin (2018) ; Fikri Mülkiyet Haklarının Vergilendirilmesi, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, s. 76.
[116] Başaran, s. 127.
[117] UMS 38'de yer alan *intangible assets* kavramı TMS 38'de maddi olmayan duran varlık olarak çevrilmiştir. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf>, s.e.t. 01.06.2022.
[118] Ateş, s. 140.
[119] Ateş, s. 140; Başaran, s. 128.

yoluyla el değiştirmesi mümkün olduğu gibi kira ve kullandırma bedelleri ya da alacak hakkı devrinin vergi hukukunda bir karşılığı olacaktır.

Özel hukuk boyutuyla bakıldığında fikri ve sınai haklar, hukuk sistemi tarafından muhafaza altına alınan, fiziki varlığa sahip olmamakla beraber ekonomik değeri haiz ve devri kabil fikir ve beceri ürünleridir. Ancak bu tanıma göre imtiyaz hakları, ticaret unvanı ve şerefiye gibi birçok kavramın gayrimaddi hak niteliği sorgulanabilir vaziyettedir. Muhasebe düzeninde ise tekdüzen hesap planına bağlı olarak maddi olmayan duran varlıklar 26 numaralı hesap grubunu oluşturur. Maddi olmayan duran varlıklar; fiziki varlığı ve doğrudan maddi karşılığı olmayan, kullanımı ve üçüncü kişilere devri mümkün, işletmenin yararlandığı veya yararlanmayı umduğu, aktife alınan giderler, haklar ve şerefiyeden oluşan kalemler bütünü olarak tanımlanmaktadır[120]. Esasen bu sınıfta yer alan 260 başlıklı haklar hesabı gayrimaddi haklara denk gelmektedir. Ancak bu grupta yer alan kuruluş ve örgütlenme giderleri, araştırma faaliyetleri, eğitim ve reklam harcamaları, şerefiye gibi birçok başlık vergi hukukunda gayrimaddi hak olarak kabul edilememektedir. İşletme gideri olmasına karşın muhasebeleştirmede harcamaların karşılıkları dikkate alınmaktadır. Bu nedenle kuruluş, araştırma, eğitim, reklam gibi giderlerin maddi olmayan duran varlıklar içinde gösterilmesinin en önemli şartı karşılık olarak bir gayrimaddi iktisadi kıymet edinilmesidir[121].

Mevcut açıklamalar ışığında VUK m. 269'da yer alan gayrimaddi hak kavramının geniş yorumlanarak sınırlı ayni haklar, fikri haklar ve ruhsatlardan oluşan bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiğini düşünmek mümkündür[122]. GVK ve KVK hükümleri de dikkate alındığında gayrimaddi hakların büyük bölümünü fikri mülkiyet haklarının oluşturduğu açıktır. Bu da gayrimaddi hakların; fikri mülkiyet hakları ve diğer gayrimaddi haklar ya da gayrimaddi haklar ve gayrimaddi hak benzeri haklar şeklinde açıklanmasına neden olmuştur[123]. Bu nedenle Başaran, gayrimaddi hak teriminin kanundan çıkarılması ve

---

[120] Bingöl, Emre (2016) ; "Tms 38 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Halka Açık Şirkette Uygulaması" . Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu Dergisi, S. 43, s. 3; K. Yalkın, Yüksel (2012) ; Genel Muhasebe, 19. Baskı, Ankara, Nobel, s.253; Örten, Remzi/ Kaval, Hasan/ Karapınar, Aydın (2020); Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, 13. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, s. 242; Öğredik, Güray (2005) ; "Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 11, s. 1.

[121] Başaran, s. 136.

[122] Başaran, s. 128.

[123] K. Öztemel, s. 99 ; Yıldırım, s.57 vd.

dar anlamda ele alınacaksa "fikri mülkiyet", geniş anlamda ele alınacaksa "fikri mülkiyet, sınırlı ayni haklar ve ruhsatlar" ifadesinin kullanılması gerektiği kanaatindedir[124]. Kanaatimizce gayrimaddi haklar vergi yasalarında düzenleniş biçimiyle bir tasnife tabi tutulamayacaktır. Ancak gayrimaddi hak olarak nitelendirilecek hakların benzer olanlarının bir araya getirilmesi, farklı olanların ayrıştırılması yöntemiyle fikri haklar, sınai haklar ve diğer haklar gibi üçlü bir tasnife tabi tutulması mümkündür.

Haklar hesabında yer almasına rağmen sınırlı ayni hakların gayrimaddi hak olarak nitelendirilmesini doğru bulmak mümkün değildir. Nitekim sınırlı ayni haklar maddi mallara ilişkin haklar olarak değerlendirilmekte ve malikin maddi mallar üzerindeki tasarruf yetkisini sınırlandırmaktadır[125]. Buna rağmen özellikle şahsi servete dahil hakların değerlemesinde sınırlı ayni hak ve gayrimaddi hak ayrımı keskin biçimde ortaya konmamıştır. Teknik bilgi ve franchising kavramları bir sistem veya bilgi değişimi olarak değerlendirilse dahi vergi mevzuatında gayrimaddi hak olarak tanımlanarak konu edildikleri işlemler hukuki sonuçlara bağlanmıştır. Bu nedenle çalışmada, vergi mevzuatında gayrimaddi hak olarak nitelendirilen tüm gayrimaddi malvarlığı unsurlarının açıklanması gereklidir. Çalışmada, mevcut düzenlemelerle uyumlu olması adına, gayrimaddi hak ifadesiyle devam edilecek olsa da gayrimaddi haklar yerine gayrimaddi mallar üzerindeki haklar ifadesinin tercih edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

1.5.Gayrimaddi Hak Türleri

Gayrimaddi mallar üzerindeki haklar genel olarak bir yaratıcılık ürünü olmakla birlikte fikri ve sınai yaratıcılık gayrimaddi hak ayrımında önemli bir rol oynamaktadır. Fikir eserleri genel olarak edebiyat, müzik, güzel sanatlar gibi alanlarda eser sahibinin şahsi özelliklerini yansıtan bir gayrimaddi hak grubudur. Sınai eserler ise doğadan esinlenilen icat ve buluşlar ile ayırt edici özellikler ve kalite göstergesi olan sembol ve işaretler bütünüdür. Açıklanan nedenlerle gayrimaddi haklar genel olarak fikri ve sınai haklar olarak kategorize

[124] Başaran, s. 128.
[125] Sirmen, Lale (2021) ; Eşya Hukuku, 9. Baskı, Ankara, Yetkin, s. 31.

edilmektedir. Ancak mali açıdan bakıldığında gayrimaddi hakların vergi yönetimi[126] ve mevzuat tarafından değerlendiriliş biçimi dikkate alınmalıdır.

1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtılması Hakkında Genel Tebliğ gayrimaddi hakları tanımlamış ve bunları kurumlar vergisi açısından ticari ve pazarlama amaçlı gayrimaddi haklar olarak sınıflandırmıştır. Gayrimaddi hakların vergi hukukunda konumu ve niteliği değerlendirileceğinden yine vergi mevzuatında yer alan bir ayrım ile anlatılmasına ihtiyaç duyulmuştur.

Ticari ve pazarlama amaçlı gayrimaddi hak sınıflandırmasının keskin bir ayrım getirmediğini belirtmekte fayda vardır. Nitekim vergi hukuku açısından uygulanacak hüküm ve vergilendirme işlemleri bu ayrımdan bağımsız ve eşit biçimde gerçekleşmektedir[127]. Başta tebliğin konu edindiği kurumlar vergisi olmak üzere, vergi yasalarında gayrimaddi hakkın türünden ziyade konu olduğu hukuki işlemin dikkate alındığı yadsınamaz bir gerçektir.

1.5.1. Ticari Gayrimaddi Haklar

Ticari gayrimaddi haklar, üretim veya hizmet esnasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyeti devam ettirmekte kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ekonomik varlığa sahip hakları ifade etmektedir[128]. Bu haklar sırasıyla eser, patent, faydalı model, tasarım, teknik bilgi ve imtiyaz haklarıdır.

1.5.1.1. Eser

Esasen eser bir gayrimaddi hak türü değil telif yahut fikri hakların objesidir. Fikri hakları düzenleyen Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nda ise fikri haklar yerine eser ve eser sahipliği terimlerinin yoğun olarak kullanıldığı gözlemlenmektedir. Ayrıca kanunda ele alınan tüm fikri hak türleri aynı zamanda bir eser kategorisidir. Özetle eser niteliği taşıyan

[126] Taşkan, Y. Ziya (2010) ; Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri, İstanbul, On İki Levha, s. 11 vd.
[127] Transfer fiyatlandırmasına ilişkin ayrık görüş için bakınız, Ateş, s. 142.
[128] 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtılması Hakkında Genel Tebliğ, m. 10.1.

fikri ürünlere ilişkin haklar, kanun tarafından korunmakta, düzenlenmekte ve tarafımızca gayrimaddi hak olarak nitelendirilmektedir[129].

Eser, sözlükte ilk olarak emek sonucu ortaya konan ürün yapıt, ikincil olarak ise yayın ve kitap olarak tanımlanmaktadır[130]. FSEK m. 1/B bakımından ise sahibinin şahsına dair izler taşıyan ilim, edebiyat, müzik, güzel sanatlar veya sinema eseri olarak nitelendirilen her türlü fikir ve sanat mahsulü eserdir. Bu tanımdan da yola çıkarak FSEK kapsamında eser olma ve hukuki korumadan yararlanmanın esas ve şekle ilişkin olmak üzere iki şartı olduğunu söylemek gerekir. Bunlar; eserin sahibinin şahsına ilişkin izler taşıması ve kanunda belirtilen eser türlerinden birine ait olmasıdır[131].

Eserin sahibinin şahsına ait izler taşıması tamamen yeni ve orijinal olması değil yapıtı bilinenden farklı, kendine özgü özellik ve yöntemlerle ortaya koyması olarak yorumlanmalıdır[132]. Orijinallik esasının reddedilmesinin en önemli gerekçesi kanunda işleme eserlerin de koruma altına alınmasıdır. Bu sebeple doktrinde sahibinin hususiyetini taşıma unsuru, bağımsız bir fikri çalışma oluşturmak ve eser sahibinin yaratıcı gücünün yansıtılması olarak değerlendirilmektedir[133].

Eser kadar eser sahipliği terimi de açıklamaya muhtaçtır. Eser sahibi, eseri meydana getiren, yaratan ve ona şahsi özellikler yansıtan kişi yahut işleme ve derleme eserlerde ilgili işlemleri yapan kişidir[134]. Eser sahipliği bir kayıt ya da tescile tabi olmadığı gibi değiştirilmesi de mümkün olmayan bir hukuki durumdur. Eser üzerindeki hakların devri eser sahipliğinin devri anlamına gelmemektedir. Bu durum hakkın manevi yetkileriyle bağlantılıdır. Ancak eserin her zaman tek bir kişi tarafından meydana getirileceği düşünülmemelidir. Eserde bölümlere ayırma ve şahsileştirme imkanı olan hallerde herkes kendi bölümünün eser sahibi olarak nitelendirilirken bu iştirak ayrılamaz haldeyse birden çok kişi aynı anda eser sahibi olarak nitelendirilecektir. Bölümlendirme olsun ya da olmasın eserin tamamını ilgilendiren mali ve manevi yetkilerin kullanımı oybirliği esasıyla

---

[129] K. Öztemel, s. 69.
[130] Türk Dil Kurumu, <eser ne demek TDK Sözlük Anlamı (sozluk.gov.tr)>, s.e.t. 15.06.2022.
[131] Kılıçoğlu, s. 112; Yazıcı, s. 72.
[132] Ayiter, Nuşin (1972) ; Hukukta Fikir ve San 'at Ürünleri, Ankara, Sevinç Matbaası , s. 40; Erel, s. 27; K. Öztemel, s. 70; Kılıçoğlu, s. 112; Yazıcı, s. 72; Yıldırım, s. 31.
[133] Ayiter, Hukukta Fikir ve San 'at Ürünleri, s. 44; Kılıçoğlu, s. 117.
[134] Ayiter, Fikir Hukuku, s. 90.

yönlendirilecektir[135]. Nitekim FSEK m. 10/II uyarınca iştirak halinde eser sahipliğinde adi şirkete ilişkin hükümlerin tatbiki mümkündür.

FSEK'e göre eser türleri ilim ve edebiyat eserleri, musiki eserleri, güzel sanat eserleri ve sinema eserleri ile işleme ve derleme eserlerdir. İşleme ve derleme eserlerde eser sahibinden ziyade işleyenin özelliği dikkate alınmış ve korunmuş olsa da bu türler temel eser türlerinden ayrı tutulmaktadır[136]. Öyleyse kanunda dört temel eser grubu yer aldığı söylenmelidir. Kanunen eser sayılmak ve hukuki koruma altında olmak için bu eser türlerinden biri kapsamında olmak zorunludur. Fakat kanun ilgili eser türlerinin kapsamını sayma yoluyla sınırlı tutmamış örneklendirme yöntemiyle eser türlerini belirtmiştir. GVK m. 18'de yer alan telif kazançları istisnası kapsamında eser türleri tahdidi değildir ancak eser sahipliği bakımından meslek grupları sayma suretiyle sınırlandırmaya tabi tutulmuştur. Buna rağmen GVK 'da yer alan eser kavramının FSEK hükümlerine göre eser kavramıyla örtüşmesi bir zorunluluk olarak görülmektedir[137].

FSEK m. 2 ve m. 6 aralığında düzenlenen eser türlerinde sayma yönteminin hakim olduğunu belirtmek gerekir. Musiki eserler ve sinema eserlerinde ise alt türlerde detaylı düzenleme yapılmamıştır. Örneğin musiki eserler her türlü sözlü ve sözsüz besteler olarak tanımlanırken sinema eserleri belirli amaçlara uygun ve birbiriyle ilişkili hareketli görüntüler dizisi olarak tanımlanıp özel yasa olan 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun ile detaylı biçimde düzenlenmiştir. Ancak ilim ve edebiyat eserleri ile güzel sanat eserleri çoğaltma imkanı olsa da temel örneklerle açıklanmıştır. FSEK m. 2 uyarınca ilim ve edebiyat eserleri üç bent halinde açıklanmıştır. Birinci bentte dil ve yazı eserleri ile bilgisayar programları ve bunların hazırlık çalışmalarının ilim ve edebiyat eseri olduğu belirtilmiştir. İkinci bentte ise teatral nitelikte olan yazılı koreografi, müzikal, pandomima ve benzeri sözsüz sahne eserleri açıklanmıştır. Son bentte fotoğraf, harita, plan ve benzeri uzmanlık gerektiren mimari ve coğrafi görsel çalışmalar eser sayılmaktadır.

FSEK m. 4'e göre güzel sanat eserleri temelde yedi kategoriye ayrılabilmektedir. Bunlar; heykel ve kabartmalar, mimarlık eserleri, el işi tekstil ürünleri ve minyatürler,

[135] Yıldırım, s. 32.
[136] Erel, s. 43; Kılıçoğlu, s. 134.
[137] Yıldırım, s. 33.

fotoğraflar, grafik eserler, karikatürler, tiplemeler ve her türlü yağlı veya sulu boya türevi resim çalışmaları ile bir cisim üzerinde yapılan çizim ve oymalardır. Nitekim tüm bu eserlerin temel özelliği cisim veya yüzey üzerindeki çalışmanın görme duyusuna hitaben estetik haz uyandırmasıdır.

Kanunun muhafaza ettiği eser türlerinden birinin şekil ve format olarak işleyenin şahsi özelliklerini taşıyarak değiştirilmesi FSEK m. 6 anlamında işleme eser ortaya konması anlamına gelir. Tercüme faaliyetleri, bir romanın tiyatroya yahut bir şiirin şarkıya çevrilmesi yoluyla işleme eser oluşturulabilir. Kısacası temel eser kategorilerinin işleyenin bakış açısıyla birbirine dönüştürülmesi halinde işleme eser de temel eser gibi kanunen korunur ve sahibine hak ve yetkiler sağlar.

1.5.1.2. Patent

Patent kanun vasıtasıyla tanımlanmamış, ancak patentlenebilirlik şartları belirtilmiş bir buluş türüdür[138]. SMK m. 82 uyarınca teknolojinin her alanındaki buluşlara yeni olması, buluş basamağı içermesi ve sanayiye uygulanabilir olması koşuluyla patent verilebilir. Buluş basamağı ifadesinden anlaşılması gereken ise buluşun yeni olmakla beraber sorun tespiti ve alternatif çözümler alanında etkinliğinin bir uzman tarafından incelenmesidir[139]. Geçmişine bakıldığında patent, çoğunlukla buluş üzerindeki mutlak hakkı ve hakka konu belgeyi ifade etmekte kullanılmıştır[140]. Ancak bunlardan daha önemlisi patent, devlet tarafından hak sahibine koruma sağlarken ilgili hakkın münhasıran kullanılması ve yararlanılması yetkilerini sunmaktadır.

Patentin esas objesi buluşlardır. Buluş ise soyut bir kavram olarak insan fikrinin, tekniğin ve teknolojinin mevcut durumunu aşan orijinal yöntem veya usul önerileri olarak açıklanabilir[141]. Bununla beraber patentin en önemli özelliği yalnızca sanayiye uygulanabilen buluşlara verilebilir olmasıdır. Örneğin sanayiye uygulanamayan ilim ve edebiyat eserlerinin patente konu edilmesi mümkün değildir. Sanayiye uygulanabilmenin yanında buluşun yeni ve mevcut teknikleri aşan bir yapıda olması da patentlenebilirlik

[138] Ayhan/ Çağlar/ Yıldız/ İmirlioğlu, s. 209; Suluk/Karasu/Nal, s. 231.
[139] Ayhan/ Çağlar/ Yıldız/ İmirlioğlu, s. 275; Suluk/Karasu/Nal, s. 244.
[140] Suluk/Karasu/Nal, s. 231; Tekinalp, s. 13.
[141] Ayhan/ Çağlar/ Yıldız/ İmirlioğlu, s. 210; Suluk/Karasu/Nal, s. 231.

şartıdır. Buluşların eser gibi bireysel veya müşterek olması da mümkündür. SMK m. 112 gereği birlikte hak sahipliği halinde ortakların iradi belirleme yapmaması paylı mülkiyete ilişkin hükümlerin uygulanmasını gerektirecektir.

Bazı buluşlar sanayiye uygulanabilir olsa dahi patent verilmesi mümkün olmayabilir. Kamu düzenine aykırılık, bitki ve hayvan yetiştirme teknikleri veya insan ve hayvan vücuduna ilişkin tanı ve tedavi yöntemleri patent ile korunamazlar[142]. Bazen ise işletmeler buluşun alenileşmesini önlemek için patent almazlar. Bu buluşlar işletme sırrı olarak saklanır ve üretim faaliyeti buna uygun olarak gerçekleşir. Buluşun işletme sırrı olarak saklandığı hallerde patent almak ve almamak arasındaki fayda, maliyet ve riskler bütünüyle işletme tarafından değerlendirilecek hususlardır.

Patent türleri konu, nitelik, aleniyet, bağımlılık ve tescil sistemine göre sınıflandırılabilmektedir[143]. Genel olarak patent, ürün ve usul patenti, bağımlı patent, ek patent, gizli patent, ilaç patenti, biyoteknoloji patenti, iş yapma yöntemi patenti ve bilgisayar programları patenti olarak kendi içinde sınıflandırılabilmektedir. Bu sınıflandırmada yer alan bilgisayar programlarının eser niteliğinden ziyade sanayiye uygulanabilen teknik programlar olduğunu belirtmekte fayda vardır.

Patentlerin ülkeler arası lisans sözleşmelerine konu olması veya başvuru gizlilik süresi için devletten alınan tazminatlar patentin mali yönünü oluşturmaktadır. Patent lisans sözleşmesi lisans alana patentle ilgili tasarruflarda bulunma ile kullanma ve yararlanma yetkisi vermektedir[144]. Ancak söz konusu lisanslar patentin sahibi tarafından kullanımını önlemediği gibi kural olarak üçüncü kişilere lisans verilmesine de engel değildir. Sözleşme ile bir inhisar hakkı yaratılarak devir ve üçüncü kişi lisanslarının ise önüne geçilmesi mümkündür. Öngörülen lisans süresinin bitiminde ise tüm hak ve yetkiler tekrar hak sahibinde toplanmaktadır[145]. Bir ticari gayrimaddi hak türü olarak patent devir ve yararlandırmaları lisans sözleşmeleri vasıtasıyla gerçekleşmekte ise de lisans sözleşmesi işleme sadece vasıta, olmakta bir gayrimaddi hak türü olarak değerlendirilmemektedir.

---

[142] Ayhan/ Çağlar/ Yıldız/ İmirlioğlu, s. 218; Suluk/Karasu/Nal, s. 246.
[143] Ayhan/ Çağlar/ Yıldız/ İmirlioğlu, s. 276-278.
[144] Kaplan, s. 59; Özsoy, S. Hande (2011) ; Türk Hukukunda Patent Lisansı Sözleşmesi, Ankara, Turhan, s. 70.
[145] Kaplan, s. 60.

1.5.1.3. Faydalı Model

Faydalı model patente benzemekle beraber zaman ve masraf olarak daha kısa sürede alınabilen, dünya ölçeğinde yeni ve sanayiye uygulanabilen buluşlardır. SMK m. 142 hükümleri dikkate alındığında patent ile faydalı model arasındaki en önemli fark buluş basamağına sahip olmamaktır. Nitekim faydalı model değerlendirmesinde buluş konusuna katkı sağlayan teknik özellikler dikkate alınmamaktadır[146]. Bu nedenle faydalı model için buluş basamağı düzeyi düşük, fayda ve kolaylık sağlayan, pratik çözüm veren, sanayiye uygulanabilen küçük buluş ya da kısa süreli patent ifadeleri kullanılmaktadır[147]. Buluş kavramının ortak bir çerçeve çizmesi ve faydalı modelin inceleme koşullarındaki kolaylık dışında SMK m. 145'e göre patent için geçerli olan tüm hüküm ve tasarruflar faydalı model için de geçerlidir.

1.5.1.4. Tasarım

Tasarım, zihinde canlandırılan biçim, bir süreçte izlenecek yol ve işlemleri şekillendiren çerçeve, dizayn olarak tanımlanabilmektedir[148]. SMK m. 55 uyarınca tasarım ise ürünün tamamı veya bir parçasının ya da üzerindeki süslemenin çizgi, şekil, renk, malzeme veya yüzey dokusu gibi özelliklerden kaynaklanan görünümüdür. Tasarım, diğer düşünce ürünlerinden farklı olarak ürünün mekaniği ve işleviyle ilgili değil dış görünüşüyle ilgilidir[149].

Tasarım olarak ele aldığımız bu gayrimaddi hak türü fikri ve sınai mülkiyet açısından daha geniş bir kategoridir. Sınai Mülkiyet Kanunu tasarım hukukunu tasarım, ürün, birleşik ürün ve yedek parça gibi birden çok alt bölüme ayırmakta ve farklı bir bakış açısı oluşturmaktadır. Nitekim mülga düzenlemelerde endüstriyel tasarımlar dikkate alınırken sanatsal tasarımlar fikir ve sanat eseri olarak korunmaktaydı. Güncel yasa ise tasarım hukuku ve eser, patent, faydalı model gibi birden çok hak türü ve korumayı aynı üründe birleştirecek

---

[146] Ayhan/ Çağlar/ Yıldız/ İmirlioğlu, s. 286; Suluk/Karasu/Nal, s. 308.
[147] Baş, Erdal (2013) ; Buluşun Faydalı Model Belgesi ile Korunması, Ankara, Yetkin, s. 37; Camcı, s. 7; Kaplan, s. 60.
[148] Türk Dil Kurumu, <tasarım ne demek TDK Sözlük Anlamı (sozluk.gov.tr)>, s.e.t. 27.05.2020.
[149] Ayhan/ Çağlar/ Yıldız/ İmirlioğlu, s.168; Suluk/Karasu/Nal, s. 313.

şekilde hazırlanmıştır. Sektör ayrımını ortadan kaldıran kanun, tasarım hukukunda çok yönlü bir koruma mekanizması sağlamıştır[150].

Bir tasarımın kanuni olarak muhafazası tasarımın yeni ve ayırt ediciliğe sahip olmasına bağlıdır. Tasarımlar tescilli ve tescilsiz tasarımlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Buna göre benzerlerinden ayırt edilebilir olmasının yanında tescilli tasarımlarda rüçhan veya başvuru tarihinden önce, tescilsiz tasarımlarda ise kamuya sunulmadan önce bir benzerinin bulunmaması gereklidir. Aleniyet ve yenilik unsuru ülke değil dünya çapında aranan bir şarttır[151]. 554 sayılı KHK döneminde yenilik incelemesi Türk Patent ve Marka Kurumu tarafından sadece şeklen gerçekleşmekte ve üçüncü kişilerin itirazı halinde esaslı inceleme yapılabilmekteydi. Ancak SMK m. 64/VI hükmüyle üçüncü kişi itirazları bir şart olmaktan çıkarılarak kurumun re'sen inceleme yapacağı hüküm altına alınmıştır. Tasarımlar Dairesi Başkanlığı tarafından incelenen ve yenilik kriterine sahip olan tasarımlar bültende yayınlanmaktadır.

Tasarımın ayırt ediciliği incelenirken bilgi sahibi bir kullanıcının, tasarım hakkındaki genel izlenimi ile başvuru veya kamuya sunulma tarihlerinden önce kamuya sunulmuş herhangi başka bir tasarım hakkında genel izlenimi arasındaki farklılık dikkate alınmaktadır. Bilgilenmiş kullanıcı; doktrin ve yargı kararlarında, tasarımcı veya uzman seviyesinde bilgi sahibi olmasa da alan ve tasarımlar hakkında belirli düzeyde bilgi sahibi olan ve tasarıma konu ürünü kişisel veya mesleki ilgi nedeniyle kullanan kişilerdir[152]. Böylece ayırt edicilik unsuru, genel tüketiciden geniş ancak ayrıntılara vakıf uzman kişiden de dar bir kullanıcı grubu ile tespit edilmektedir.

Tasarım hukuku kapsamında yer alan yan kavramlar ürün, bileşik ürün ve yedek parçadır. SMK m. 55 uyarınca bilgisayar programları dışında endüstriyel veya el emeği herhangi bir nesne veya bileşik bir ürün yahut ürünün parçaları, ambalajı ya da onunla kullanılan her türlü sunum, sembol ve grafikler ürün tanımı kapsamındadır. Örneğin bir masanın sadece ayak kısımları tasarım kapsamında korunuyorsa buna parça tasarım adı

---

[150] *Kümülatif Koruma* İlkesi, Detaylı bilgi için bakınız. Ayhan/ Çağlar/ Yıldız/ İmirlioğlu, s.168; Suluk/Karasu/Nal, s. 314.
[151] Ayhan/ Çağlar/ Yıldız/ İmirlioğlu, s.174; Suluk/Karasu/Nal, s. 320.
[152] Ayhan/ Çağlar/ Yıldız/ İmirlioğlu, s.176; Suluk/Karasu/Nal, s. 321.

verilmektedir[153]. Bileşik ürün ise birden çok parçadan oluşan ve sökülüp takılabilen veya yenilenebilen bütüncül parçalardan oluşan üründür. Makine türevi yapılar bileşik ürün kabul edilebilmektedir[154]. Bileşik ürünlerin sökülüp takılabilen ve yenilenebilen parçaları ise yedek parça olarak tanımlanabilir. Bu kapsamda yedek parçaların ürün görünümüne bağlılık, fonksiyonel açıdan bağımsız olma, belirli biçimde yapılması zorunlu olması veya görünmeyen tasarımlar olarak sınıflandırılması ve tasarım tesciline konu edilmesi mümkündür[155].

1.5.1.5. Teknik Bilgi (Know-How)

Know- how tercüme ve tanım bakımından ortak karara varılamamış bir terimdir. İngilizce kökenli terimin dil bakımından birçok karşılığı bulunmakla beraber Türkçe çevirisinde teknik bilgi terimi kullanılacaktır[156]. Teknik bilgi, Uluslararası Fikri Mülkiyet Hakları Koruma Derneği tarafından mülkiyet veya kazanım elde etmek isteyen kişi için yenilik ya da gizlilik vasfı bulunan, patente konu olsun veya olmasın bir meslek ya da sanayi ile alakalı bir tekniği oluşturmak için edinilen tüm imalat ve bilgi araçlarıdır, şeklinde tanımlanırken Dünya Fikri Mülkiyet Teşkilatı tarafından ürün imalatında kullanılan bilgi, formül, usul, uzmanlık gerektiren bilgi ve deneyimler olarak tanımlanmaktadır[157].

Teknik bilgi, hukuki açıdan bir sınai hak veya hukuken korunan mutlak bir hak değildir[158]. Gayrimaddi hakların en temel özelliği yasa koyucu tarafından korunan ve herkese karşı ileri sürülebilen haklar olmasıdır. Ancak SMK hükümleri dikkate alındığında buluş olarak değerlendirilebilecek teknik bilgi korunabilirken ayrıca bir koruma imkanı bulunmamaktadır. Teknik bilginin en önemli özelliklerinden biri gizliliktir ve günümüz şartlarında işletmeler sır olarak kalması için buluşlarını dahi patent korumasına almaktan kaçınmaktadır. Teknik bilgi ve patent açısından çok yönlü bir korumadan bahsetmek

---

[153] Ayhan/ Çağlar/ Yıldız/ İmirlioğlu, s.169; Suluk/Karasu/Nal, s. 317.
[154] Ayhan/ Çağlar/ Yıldız/ İmirlioğlu, s.170; Suluk/Karasu/Nal, s. 318.
[155] Ayhan/ Çağlar/ Yıldız/ İmirlioğlu, s.171 vd. Yedek parçalar açıklanan kriterler nedeniyle *must mach/eşdeğer parçalar, must fit/şeklen tasarımı zorunlu parçalar* gibi terimlerle ifade edilebilmektedir.
[156] Fransızca karşılığı *savoir faire*, Almanca karşılığı *wissen wie* ve Türkçe karşılığı TDK'ye göre *yöntem bilgi*si Akyol'a göre *bilme yapma* ve Baş'a göre *teknik bilgi*dir. Buna karşın Amerikan hukukunda *skill* ifadesiyle bilgi ve beceriler sanat, spor, kültür gibi tüm alanlar için genel bir terim oluşturulmuştur.
[157] Çalgın, Ç. Sabahat (2020) ; Know -How Sözleşmesi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans), s. 4.
[158] Çalgın, s. 5; Erbay, İsmail (2001) Know -How Sözleşmesi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Doktora), s. 28.

mümkün değildir. Bununla beraber içerdiği bilgi ve tecrübelerle teknik bilgi patent alma koşullarını sağlayabilir[159]. Teknik bilginin genel olarak bilgi ve deneyimler bütünü olarak tanımlanması eleştirilmesine de neden olmuştur[160]. Bir teknik bilginin zamanla ve işletmeci öngörüleriyle oluşturulması mümkünken aynı ya da farklı alanlarda uygulanacak bilginin doğrudan edinilmesinin bir değere tabi olacağı düşünülmelidir. Teknik bilgi bazen rekabet avantajı sağlamak için bazen de şirket gelişimi için edinilmektedir. Ancak bu bilgi şahsi yetenek veya beceriye dayanıyorsa devri mümkün olmadığından teknik bilgi olmayacağı da aşikardır. Son olarak teknik bilginin bir maddi varlık üzerinde şekillenerek eşya hukuku korumasına tabi olmaması gerekir. Bu durum gayrimaddi varlığın korunmasını da teknik bilginin şartlarından biri haline getirmektedir. Teknik bilgi tüm özellikleri dikkate alındığında SMK hükümlerince korunmayan, gizlilik içeren, devredilebilen ve gayrimaddi değere sahip bilgi ve tecrübeler bütünüdür.

Vergi hukuku bakından ise durum farklılık arz etmektedir. Vergi mevzuatı ve yargı kararları için teknik bilgi bir gayrimaddi hak türüdür. GVK m. 70 ve 217 No'lu GVK Genel Tebliği m.50 teknik bilgiyi gayrimaddi hak olarak nitelendirmektedir[161]. Aynı zamanda Danıştay teknik bilgiyi; "*hukuken fikri olarak korunmayan, sır niteliğinde olması zorunlu olmasa da genellikle sır niteliğinde olan sınai, teknik, ticari, işletme, organizasyon ve yönetim alanındaki bilgi ve tecrübeler olarak ifade edildiği, söz konusu şirketin faaliyet konusu alanlarla ilgili olarak sahip olduğu bilgi birikimi, deneyim ve tecrübesini mevcut sözleşme hükümleri uyarınca belirli bir karşılık olmak üzere şirketlere sunmak suretiyle şirketin yönetim ve organizasyonunun iyileştirilmesi, hizmetlerin kalitesinin arttırılması ve diğer firmalar karşısında daha avantajlı hale getirilmesine yönelik sağlanan hizmetlerin gayri maddi hak (know-how)"* olduğu şeklinde tanımlamış ve nitelendirmiştir[162].

[159] Kırca, Çiğdem (1998) ; Know-How Sözleşmesi, Prof. Dr. Ali Bozer'e Armağan, 1. Baskı, s. 246.
[160] Detaylı bilgi için bakınız; Çalgın, s. 6.
[161] 217 Seri No'lu GVK Genel Tebliği, R.G. 23566, T. 27.12.1998.
[162] Danıştay 3. Dairesi, E. 2016/11713, K. 2020/1739, T. 10.06.2020. < 3. D., E. 2016/11713 K. 2020/1739 T. 10.6.2020 - Danıştay Kararı | LEXPERA> s.e.t. 11.02.2022.

1.5.1.6. Arama- İşletme- İmtiyaz Hakları

Arama, işletme ve imtiyaz hakları genel anlamda idareden ruhsat alınması suretiyle elde edilen gayrimaddi haklardır. Söz konusu haklar; 3213 sayılı Maden Kanunu, 5686 sayılı Jeotermal Kanunu, imtiyaz sözleşmeleri veya yetki belgelerinden kaynaklanmaktadır. Ülkemizde maden aramak ve işletmek ruhsata bağlı olduğundan hak sahibinin herkese karşı ileri sürebileceği ve ruhsata dayalı yetkiler elde edeceği açıktır. Hukuki niteliği dikkate alındığında gayrimaddi hak tanımından uzaklaşsa da vergi kanunları açıklanan unsurları gayrimaddi hak sayılmaları bakımından yeterli görmüştür[163]. Bu nedenle arama- işletme ve imtiyaz hakları GVK m. 70 hükmünde gayrimaddi hak olarak sayılmıştır.

Arama ruhsatı, gerçek ya da tüzel kişilere belirli bir alanda maden arama yetkisi veren belgedir. Maden araması sonucu bir cevher bulan hak sahibi işletme ruhsatı alarak ilgili alanda tesis kurmak, madeni çıkarmak ve madenden faydalanmak için işletme ruhsatı almalıdır. İşletme hakkı maden dışında, liman, turistik tesis veya belediye tesisleri için de verilebilmektedir. İmtiyaz hakkı ise arama ve işletme haklarından farklı olarak idare ve imtiyazcı arasında kurulan sözleşme vasıtasıyla elde edilmektedir. İmtiyaz sözleşmesi; belirli bir kamu hizmetinin, idari gözetim ve denetim altında, kar ve zararı şahsına ait olmak üzere özel hukuk gerçek ve tüzel kişilerince gerçekleştirilmesini konu eden sözleşmedir[164]. Günümüzde köprü, baraj, elektrik santralleri, maden işletmeleri, tünel ve otoyollar imtiyaz hakkı ile sunulan kamu hizmetlerine örnektir. Nitekim Danıştay Ulaştırma Bakanlığı'nca sağlanan GSM mobil telefon sistemi işletme hakkına ilişkin lisans devir anlaşmalarını da gayrimaddi hakka ilişkin işlemlerden saymış ve lisans devir anlaşmalarının vergiye konu olacağını belirtmiştir[165].

---

[163] Dilemre, Begüm (2012) ; Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi, Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans) , s. 22.

[164] Akyılmaz, Bahtiyar/ Sezginer, Murat/ Kaya, Cemil (2021) ; Türk İdare Hukuku, 14. Baskı, Ankara, Savaş, s. 569; Gözler, Kemal (2019) ; İdare Hukuku, C. 2,3. Baskı, Bursa, Ekin, s. 422.

[165] *"Ulaştırma Bakanlığının "imtiyaz sözleşmesi" ile devrettiği "GSM Mobil Telefon Sistemi İşletme Hakkı"nın (imtiyazının) gayrimaddi nitelikte bir hak olduğu açıktır. Gayrimaddi hakların devir işleminin ve bu devir karşılığında ödenen bedellerin vergi kanunları açısından mahiyetinin açık olarak ortaya konulması gerekmektedir."* Danıştay 9. Dairesi, E. 2001/20, K. 2001/2073, T. 16.05.2001.< 9. D., E. 2001/20 K. 2001/2073 T. 16.5.2001 - Danıştay Kararı | LEXPERA> s.e.t. 11.02.2022.

1.5.2. Pazarlama Amaçlı Gayrimaddi Haklar

Pazarlama amaçlı gayrimaddi haklar, işletme bütünü içinde bir ürün veya hizmetin satışında kullanılan ticari unvanlar, ticari markalar, müşteri listeleri, dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip isimler, semboller ya da resimler bütünüdür[166].

1.5.2.1. Marka

Marka bir işletmenin ürettiği veya sattığı malları ya da sunduğu hizmetleri diğer teşebbüslerden ayırt etmeyi sağlayan işaretler olarak tanımlanmaktadır[167]. Kısacası bir markadan bahsetmek için öncelikle ayırt edicilik sağlayan bir işaretin varlığı aranmaktadır. İlgili işaret veya ayırt edicilik unsurunun işletmenin mal veya hizmetlerine ilişkin olması zorunludur. Nitekim işletme hem ürettiği veya sattığı mal için hem de ilgili mala ilişkin hizmetler için ayrı ayrı marka tescil ettirebilmektedir. Çünkü kanunen açık ve kesin bir koruma sağlamanın tek şartı sicilde gösterilebilir bir markaya sahip olmaktır[168].

Marka olarak tescil edilebilecek işaretler kısaca şu şekildedir; kişi adları, sözcükler, harfler, sayılar ve harf-sayı kombinasyonları, şekiller ve üç boyutlu şekiller, renkler, sesler, tat ve kokular, hareketler, sloganlar[169]. Bununla beraber marka kavramı kendi içinde ferdi marka, ortak marka, garanti markası, seri marka, birlik markası, hizmet markası ve ticaret markası olarak çeşitlere ayrılmaktadır[170].

Markanın SMK m. 148 uyarınca devri, miras yoluyla intikali, rehin ve teminat gösterilmesi ya da lisans konusu olması mümkündür. Marka, tescil yoluyla bir nevi tekel hakkı sağladığı için üçüncü kişilerce kullanımı mümkün değildir. Ancak markanın tamamı

---

[166] 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtılması Hakkında Genel Tebliğ, m. 10.1.
[167] Ayhan/ Çağlar/ Yıldız/ İmirlioğlu, s. 26; Camcı, s. 8; Suluk/Karasu/Nal, s. 155; Ülgen, Hüseyin/ Helvacı, Mehmet/ Kendigelen, Abuzer/ Kaya, Arslan/ N. Ertan, N. Füsun (2015) ; Ticari İşletme Hukuku, 5. Baskı, İstanbul, On İki Levha, s. 440.
[168] Ayhan/ Çağlar/ Yıldız/ İmirlioğlu, s. 27; Suluk/Karasu/Nal, s. 156.
[169] Detaylı bilgi için bakınız, Ayhan/ Çağlar/ Yıldız/ İmirlioğlu, s. 27 vd.; Suluk/Karasu/Nal, s. 160 vd.; Ülgen/ Helvacı/ Kendigelen/ Kaya/ N. Ertan, s. 441 vd.
[170] Detaylı bilgi için bakınız, Ayhan/ Çağlar/Yıldız/ İmirlioğlu, s. 37 vd.; Suluk/Karasu/Nal, s. 166 vd.; Ülgen/ Helvacı/ Kendigelen/ Kaya/ N. Ertan, s. 451 vd.

veya bir bölümünün devri ya da garanti markası ve ortak markalarda lisans verilmesi mümkündür. Mevcut devir ve tescillerin sicile kaydı ise geçerlilik şartıdır[171].

Markaların lisans ve franchising sözleşmelerine konu olması sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Lisans sözleşmesi ilgili markanın kullanımına ilişkin devir içermekle birlikte lisans alana bir tekel hakkı sağlamaz. Sözleşmede aksi kararlaştırılmadıkça marka sahibi birden çok kişiye lisans verebilir veya sözleşmeden kaynaklanan haklarını üçüncü kişilere devredebilir. Royalty (imtiyaz/lisans/hak bedeli) ise lisans hakkı ve marka devirleri karşılığı elde edilen bedel olarak değerlendirilmekte ve vergilendirilmektedir[172]. Netice itibarıyla markanın bir gayrimaddi hak olarak ekonomik bir gelir elde etmek amacıyla devredilmesi, kullandırılması veya kanunlarda sayılan başkaca işlemlere konu edilmesi halinde ödenen bedelin ismine bakılmaksızın vergilendirilmesi mümkündür. Lisans bedeli ve royalty ödemeleri ise hakkın kiralanmasından doğan kazançları ifade etmekte olup farklı bir gayrimaddi hak türü olarak değerlendirilemeyecektir.

1.5.2.2. Coğrafi İşaret

Coğrafi işaret SMK m. 34'e göre belirgin bir ünü, niteliği veya diğer özellikleri bakımından kökenin bulunduğu yöre, bölge, alan veya ülke ile özdeşleşmiş ürünü gösteren işarettir. Bu tanıma uygun olarak coğrafi işaretin konusu tarım, gıda, maden, sanayi ürünleri ve el sanatları olarak belirlenmiş olup menşe adı ve mahreç işareti olmak üzere iki türü vardır.

Menşe; sözlükte bir şeyin çıktığı yer, köken, kaynak, sebep olarak tanımlanırken mahreç sadece çıkış yeri olarak tanımlanmaktadır[173]. Bu tanımlardan hareketle, menşe mahreçten daha sıkı bir bağ içermektedir. SMK m. 34/I-b hükmü dikkate alındığında menşe adı; coğrafi bir bölge veya ülkeden kaynaklanan, tüm veya esas özelliklerini bu alanın doğal ve beşeri unsurlarından alan, üretim ve işleme gibi işlemlerinin tamamının ilgili coğrafi sınırlar içinde gerçekleşen ürünleri tanımlayan addır[174]. TÜRKPATENT'e tescilli menşe

---

[171] Ülgen/ Helvacı/ Kendigelen/ Kaya/ N. Ertan, s. 487.
[172] Kaplan, s. 64.
[173] Türk Dil Kurumu, <menşe ne demek TDK Sözlük Anlamı (sozluk.gov.tr)>, < mahreç ne demek TDK Sözlük Anlamı (sozluk.gov.tr)>, s.e.t. 15.06.2022.
[174] Ayhan/ Çağlar/ Yıldız/ İmirlioğlu, s. 127, Suluk/Karasu/Nal, s. 349.

adlarına Anamur muzu, Antep fıstığı veya Malatya kayısısı örnek verilebilmektedir. SMK m. 34/II-b'de tanımlanan mahreç işareti ise menşe adından ayrı olarak belirgin bir niteliği bölgeyle özdeşleşen ve üretim işleme gibi faaliyetlerinden en az biri ilgili alanda tamamlanan ürünleri tanımlayan addır[175]. Mahreç işareti olarak tescillenmiş türlere de Isparta halısı ve Zile Pekmezi örnek verilebilir. Netice itibarıyla menşe adında ürünün ilgili bölgede üretimi zorunlu olup sadece bölge üreticileri tarafından kullanımı mümkünken mahreç işareti bölgenin usulüyle ve kalitesiyle üretim yapan herkesçe kullanılabilmektedir.

1.5.2.3.Ticaret Unvanı ve İşletme Adı

Ticaret unvanı, tacirin ticari işletmesini şahsileştirmesini ve ayırt edilmesini sağlayan çevresel koşullarla ekonomik değeri haiz olan bir gayrimaddi malvarlığı unsurudur. Ticaret siciline tescil edilmesi zorunlu olan ticaret unvanının kullanımı tacire özgüdür ve bu nedenle ticaret unvanı diğer mutlak haklar gibi herkese karşı ileri sürülebilir[176]. Ticaret unvanı ve işletme adı tıpkı arama ve işletme haklarında olduğu gibi tekelci bir nitelik taşır.

Ticaret unvanının tescil edilmemesi halinde koruması haksız rekabet hükümleriyle gerçekleşecektir. Ayrıca markalaşmış ticaret unvanı için marka hükümlerinin korumasından da faydalanmak mümkündür. Şirketler ticaret unvanıyla tanındığı ve ticaret unvanı da ekonomik değeri haiz bir unsur olduğundan şirketten ayrı düşünülmemektedir. Bu nedenle ticaret unvanı şirketten ayrı biçimde devredilemez. Ancak ticaret unvanı işletme değeriyle doğru orantılı olduğundan işletmenin devri halinde unvanın devri de mümkün olur.

İşletme adı ise esnafların da kullanma imkanı olan işletmeyi tanıtmak ve ayırt edicilik sağlamak amacıyla kullanılan isimdir. İşletme adı kullanmak zorunlu olmasa da kullanımı halinde tescili zorunludur. Nitekim ticaret unvanında olduğu gibi işletme adı sicil bölgesinde korunur[177].

---

[175] Ayhan/ Çağlar/ Yıldız/ İmirlioğlu, s. 127, Suluk/Karasu/Nal, s. 350.
[176] Alpaslan, Mustafa/ Kaya, Eda (2010) ; "Ticaret Unvanı, İşletme Adı ve Marka Konuları Hakkında Bilinmesi Gereken Hususlar", Legal Fikri ve Sınai Haklar Dergisi, C. 6, S. 23; Ülgen/ Helvacı/ Kendigelen/ Kaya/ N. Ertan, s. 391.
[177] Ülgen/ Helvacı/ Kendigelen/ Kaya/ N. Ertan, s.429.

1.5.2.4.Franchising

Franchising de know- how gibi yabancı bir terim olduğundan Türkçeye imtiyaz sözleşmesi, isim hakkı sözleşmesi veya marka kiralama olarak çevrilebilmektedir[178]. Saban'a göre franchising bir sistemdir. Bu sistemde; mal veya teknolojilerin pazarlandığı, franchise verenin iş yürütme şekli ve anlayışına uygun olarak franchise alana imtiyaz tanıdığı, mali ve hukuki anlamda birbirinden bağımsız işletmelerin yakınlık kurduğu bir süreç mevcuttur[179].

Franchising sistemi, bir özel hukuk müessesesi olan, sui generis, isimsiz ve çerçeve sözleşme olarak kabul edilen franchise sözleşmeleri ile yürütülmektedir. Franchise sözleşmesi de terimde olduğu gibi net bir tanıma sahip değildir. Yargıtay franchise sözleşmesini; bir mal veya hizmetin imtiyaz hakkına sahip(franchise veren) tarafın, belirli bir zaman şart ve sınırlamalar dahilinde, işin yönetim ve organizasyonuna dair bilgi ve destek sağlayarak imtiyaz konusu ticari işleri yürütmek üzere diğer tarafa(franchise alana) verdiği imtiyaza dayalı sürekli iş ilişkileri bütünü, şeklinde tanımlamıştır[180]. Sözleşme gereğince, franchise veren; mal ve hizmetlerin en iyi şekilde sunulması için pazar araştırması yapmak, satış ve pazarlama için bir organizasyon kurmak ve franchise alanları yararlanması maksadıyla çalışmaya dahil etmek gibi yükümlülüklere sahiptir. Franchise alan ise ücret borcu beraberinde sözleşme konusu malın sürümünü desteklemek, konuya ilişkin bilgileri iletmek, franchise verenin pazarlama ilkeleri, stratejileri ve konuya ilişkin eğitimlerini takip ederek işletmeyi yürütmek gibi yükümlülükler altındadır[181].

Franchise sözleşmesinde taraflar, ortak iradeleriyle, ivazlı olarak sürekli ve tam iki tarafa borç doğuran bir akit meydana getirirler. Eren'e göre franchise sözleşmesinin unsurları; konsept, ücret, dikey birliktelik ve anlaşmadır. Konsept unsuru, franchise alınan işletmenin pazarlama, organizasyon ve maddi olmayan malları bütünüyle oluşturduğu farklılıktan doğar. Esasen ücret unsuru da konsepte dahil olan teknik bilgi, lisans, marka veya işletmeye özgü ad ve görsel kullanımı gibi hususlarda başlangıçta veya dönemsel

---

[178] <https://tureng.com/tr/turkce-ingilizce/franchising>, s. e.t. 15.06.2022.
[179] Saban, Nihal (1997) ; Franchising ve Vergilendirme, İstanbul, Beta, s.1.
[180] Yargıtay, 19. Hukuk Dairesi, E. 2001/819, K. 2001/4917, T. 25.06.2001, detaylı bilgi için bakınız; Eren, Fikret (2017) ; Borçlar Hukuku Özel Hükümler, 5. Baskı, Ankara, Yetkin, s. 968.
[181] Kırca, s. 20.

olarak yapılan ödemeleri konu edinmektedir. Franchise sözleşmesinde tarafın bedel ödemesi satış ilişkisinden farklıdır ve pazar ağı nedeniyle birlikteliğin devamlılığı esastır ancak franchise veren ekonomik olarak daima üstün konumdadır. Bu nedenle somut birliktelik, dikey birliktelik olarak adlandırılmaktadır. Her özel hukuk sözleşmesinde olduğu gibi tarafların birbirine uygun irade beyanları şart olduğu gibi şekil ve ehliyet unsurları da geçerli bir franchise sözleşmesinin varlığında dikkate alınmaktadır. Bu nedenle her iki tarafa borç yükleyen franchise sözleşmelerinde tarafların fiil ehliyetine sahip olması arandığı gibi marka veya patent unsurlarını içermesi halinde sözleşmesinin yazılı biçimde yapılması gerekir[182].

Franchise isimsiz sözleşme olması ve çerçeve sözleşme niteliği taşıması nedeniyle birden çok çeşit ve içeriğe sahip olabilir. Coğrafi olarak franchise ulusal veya uluslararası niteliktedir. İşletme ve satış sistemleri düşünüldüğünde ise franchising sözleşmeleri üretim, dağıtım veya hizmet franchise sözleşmeleri olarak adlandırılabilmektedir[183]. Benzer şekilde franchising ürün, marka, master veya işletme sistemi franchising şeklinde sınıflandırılabilmektedir Üretim ve marka franchising türlerinde genel olarak mallar franchise verenin talimatları uyarınca ve ticaret unvanı ve marka adları kullanılarak üretilmekte ve satışa sunulmaktadır. Satıcının çoğu zaman servis desteği ile ürünü takibi de hizmet franchising türü içinde gerçekleşmektedir. Master franchise, sözleşme esası bakımından üretim ve dağıtım yetkilerine sahip olmakla beraber alt franchise verme yetkisi bulunan franchise alanları ifade etmektedir. Son ve en yaygın kullanılan franchising türü ise işletme sistemi franchise olup işletmenin üretim, pazarlama, personel eğitimi ve muhasebeye dek birçok kademesi franchise veren tarafından denetlenmektedir[184].

Franchising sistemi işletmeye özgü ürün, bilgi ve lisansları kapsadığından franchise alanın gayrimaddi hak bedeli, bölge tekeli ücreti, reklam fonu ve katkı payı ödemesi veya franchise giriş ve hizmet ücreti gibi ödemeler gerçekleştirmesi beklenmektedir[185]. Özellikle işletme sistemi franchise ile bu işlemler vergi hukukunun da konusu haline gelmiştir. Esasen franchising sisteminin içerisinde barındırdığı teknik bilgi, ticaret unvanı, marka ve diğer gayrimaddi haklar farklı başlıklarda sayılmış haldedir. Ancak franchising sistemi birçok gayrimaddi hakkı sistem içine alan ve konsept unsuru içinde sözleşmenin esaslı bir unsuru

[182] Eren, s. 972 vd.
[183] Eren, s. 975.
[184] Yıldırım, s. 56.
[185] Saban, s. 46 vd.

haline getiren özel hukuk imtiyazları olarak nitelendirilebilir. Nitekim 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki listede franchising, imtiyaz hakları başlığı altında gayrimaddi haklar arasında ele alınmıştır[186]. Amortisman, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yönünden ise franchising sözleşmesi tarafı mükellefler özelgeler vasıtasıyla yönlendirilmektedir[187].

1.5.3. Şerefiye Kavramı

Şerefiye; işletme değeri, firma değeri, peştemaliye gibi başkaca kavramlarla da ifade edilmekte ve bir işletmenin kuruluş yeri, ün, güvenilirlik ve tanınırlık hususlarında daha fazla kar elde etmesini sağlayan değer olarak tanımlanmaktadır[188]. İlgili açıklamalarla ticaret unvanını kapsamına alabilecek bu unsur, ancak şirket birleşme ve devralmaları ile, yani bedelinin ödenmesi halinde muhasebeleştirilmektedir[189].

Ticari işletmeler bakımından müşteri çevresi ve kiracılık hakları şerefiye kapsamında değerlendirilebilecektir. TTK m. 11/3'te ticaret unvanı ve işletme adı dışında, ticari işletmenin devrini öngören gayrimaddi malvarlığı unsurlarının bir kısmı açıkça sayılmıştır. Nitekim ticaret unvanı dışında; kiracılık hakkı ve müşteri çevresi bir işletmede bulunması zorunlu gayrimaddi unsurlar değildir. Doktrin ve yargı kararları ise müşteri çevresinin devrinin hava parası olarak adlandırıldığı halde dahi müşteri çevresinin ekonomik değerine karşılık yapılan bir ödemeden bahsedileceği, devralanın işletmenin müşteri çevresini kendi alanına almış ve devredenin de işletmeye bağlı müşteri ilişkilerinin kesilmiş olacağını kabul etmektedir[190].

---

[186] R.G. 25446, T. 28.04.2004, Güncel Amortisman Listesi m. 55, <https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_oranlari.pdf>, s.e.t. 15.06.2022.

[187] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 11395140-105[VUK1-20097]-87110, T. 29.03.2017, <11395140-105[VUK1-20097]-87110 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-125[30-2016/166]-852406, T. 25.09.2018; <62030549-125[30-2016/166]-852406 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022; İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.35.17.01-010.01-5462, T. 20.02.2017, <B.07.1.GİB.4.35.17.01-010.01-5462 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA> s.e.t. 01.06.2022.

[188] Başaran, s. 130; K. Yalkın, s.268.

[189] Başaran, s. 131.

[190] Ankara BAM 20. Hukuk Dairesi, E. 2021/520, K. 2021/1515, T. 02.12.2021, <Ankara BAM, 20. HD., E. 2021/520 K. 2021/1515 T. 2.12.2021 - Bölge Adliye Mahkemesi Kararı | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022; Kayış, Fatih (2019); Ticari İşletmede Şube Kavramı ve Şube Olmaya Bağlanan Hüküm ve Sonuçlar, İstanbul, On İki Levha.

Tekdüzen muhasebe sistemi açısından maddi olmayan duran varlık sayılan şerefiyenin hukuken bir gayrimaddi hak olduğunu söylemek mümkün değildir. Ticaret unvanı ve işletme adı dışında kalan unsurların kanunlarda ismen yer almasına rağmen yasalarca korunmadığı açıktır. Nitekim VUK m. 282'de ayrıca düzenlenmesi ve GVK açısından şerefiye bedellerinin arızi kazanç olarak değerlendirilmesi bir gayrimaddi malvarlığı unsuru olsa dahi şerefiyenin gayrimaddi hak sayılamayacağının göstergesidir.

İKİNCİ BÖLÜM

2.VERGİ USUL HUKUKU AÇISINDAN GAYRİMADDİ HAKLAR

Gayrimaddi haklar, gelir ve kurumlar vergisi başta olmak üzere birçok vergi yasasında kendine yer edinse de değer tespiti, muhasebeleştirilmesi, bilanço kaydı veya amortisman ayrılması hususları ile vergi usul hukuku bakımından incelenmesi gereken bir kavramdır. Gayrimaddi hakların hukuki niteliği yenilik, buluş, hak sahipliği ve tasarruf yetkileri ile açıklanmaktayken vergi ve muhasebe sistemleri hakkın ekonomik değeri ve sağlayacağı faydaya odaklanmaktadır[191]. Bu nedenle gayrimaddi hakların edinme aşamasında ödenen bedellerin muhasebeleştirilmesi, işletme tarafından yaratılan hakların aktife alınması, değerlemesi veya ekonomik ömrü nedeniyle hakların amortismanı bu bölümde incelenecek başlıca hususlardır.

2.1.Gayrimaddi Hakların Muhasebeleştirilmesi

Gayrimaddi hakların muhasebeleştirilmesi, vergi yasalarının beraberinde Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) ve TTK düzenlemelerini dikkate almayı gerektirir. TDMS mükelleflerin muhasebe işlemlerinde izlediği temel kuralları içeren hesap sistemidir. TMS 38 ise maddi olmayan duran varlıkların kapsamını, değerleme ve muhasebeleştirme yöntemlerini açıklayan standarttır[192]. Aynı zamanda standart *UMS 38- Intangible Assets* başlıklı standardın çevirisi mahiyetinde olup zamanla değişiklikler yapılmıştır[193].

TMS 38, birinci maddesi değerlendirildiğinde, diğer standartlarda düzenlenmeyen maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebe yöntemlerinin belirlenmesi ve defter değerinin ölçülmesine ilişkin esasları belirlemeyi amaçlamaktadır. TMS 38 m. 9 gayrimaddi hakları bilgisayar yazılımı, telif hakları, sinema filmleri, isim hakları, marka ve patentler, müşteri listeleri, bilimsel ya da teknik bilgi, tasarım, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık

---

[191] Demiroğlu, Mehmet (2019) ; Fikri Mülkiyet ve Vergileme, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, s. 115.
[192] TMS 38, R.G. 26111, T. 17.03.2006. < https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/03/20060317-10.htm> s.e.t. 15.06.2022.
[193] Demiroğlu, s. 124.

lisansları, ithalat kotaları, müşteri sadakati, müşteri ve tedarikçi ilişkileri pazar payı ve pazarlama hakları olarak örneklendirmektedir.

Standart uyarınca maddi olmayan duran varlıklar; belirlenebilir, kontrol edilebilir, güvenilir maliyetle ölçülebilir ve işletme için gelecekte beklenen muhtemel ekonomik yararı olması halinde muhasebeleştirilmektedir. Belirlenebilir ve kontrol edilebilir olma kriterinde varlıkların işletmeden ayrılma ya da bölünme ile bağımsızlığı incelenmektedir. Böylece işletmeden bağımsız olarak satış, devir, lisans ya da takas gibi hukuki işlemlere konu olmakla gayrimaddi varlığın belirlenebilir olduğu kabul edilir. Gelecekte beklenen ekonomik yarara sahip olma kriteri ise kendisini varlığın başkalarınca kullanımı kısıtlama, gelecek faydaları kullanma ve gelirleri artırma ile maliyetleri düşürme şeklinde göstermektedir. Ancak TMS 38 kapsamında gelecekte ekonomik yararı bulunmak tek başına yeterli olmayıp maliyetin güvenilir olarak ölçülmesi de ek şart olarak kendini göstermektedir. Bu durumda gayrimaddi unsurlar TMS 38 kapsamında ilk olarak maliyet bedelleri ile ölçülmekte ve muhasebeleştirilmektedir. Ancak devam eden dönemlerde gerçeğe uygun değer ön plana çıkmaktadır. Maddi olmayan duran varlık kriterlerine uymayan tanıtım, eğitim gibi harcamalar ise işletme içinde gider yazılmakla veya şerefiyenin bir parçası olmaktadırlar. TMS 38 m. 30 kapsamında varlıkların kullanıma hazır hale gelmesinden sonra yapılan giderlerin de defter değerini etkilemeyeceği kabul edilmektedir[194].

2.1.1. Türkiye Muhasebe Standartları ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Esasları

İşletmeler, TMS esaslarına uysa dahi mali muhasebeleştirme işlemine ilişkin kayıtlar, gelir ve gider kalemleri ile hesap grupları TDMS kapsamında gerçekleştirilmektedir. Nitekim mükelleflerin TDMS'ye aykırı hesap tutması bir vergi kabahati doğurmaktadır[195]. Tek Düzen Muhasebe Sistemi ise gayrimaddi hakları "26. Maddi Olmayan Duran Varlıklar" ana hesap grubu içinde "260. Haklar" hesabı ile muhasebe sistemine dahil eder. Bu gruptaki gayrimaddi haklarla beraber şerefiye ve işletmenin belirli süre gelir elde ederek faydalandığı diğer gayrimaddi malvarlığı unsurları için yapılan harcamalar aktifleştirilip gider yazılır. Bu

[194] Demiroğlu, s. 125.
[195] VUK m. 353/6 uyarınca özel usulsüzlük cezası olup 2022 yılı için 12 000 TL idari para cezası verilmektedir.

gruba kaydedilecek hakların genel özellikleri maliyet bedeli hesabına borç kaydedilmeleri, yararlanma süresine uygun olarak yıllar içinde ya da yararlanma süresi belirli değilse 5 yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilmeleridir. Araştırma harcamaları kural olarak gider kaydedilse de belirli şartlar oluştuğunda geliştirme harcamaları aktifleştirilecektir[196]. Aktifleştirme dönemi dışında genel finansman harcamaları ise gider yazılmaktadırlar. İlk muhasebeleştirilmesi bu şekilde olsa da unsurun yıllar içinde değer artış veya azalışları yeniden değerleme ile tespit edilebilecektir.

Maddi olmayan duran varlıkların TDMS ve TMS 'ye göre muhasebeleştirilmesini bir tablo ile özetlemek gerekirse[197];

Tablo1: Gayrimaddi Hakların TDMS ve TMS Bakımından Muhasebeleştirilmesi

Gayrimaddi Hakka İlişkin İşlem	**TDMS**	**TMS 38**
İlk ölçüm ve muhasebeleştirme	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
Finansman harcamaları	Aktifleştirme dönemi sonuna dek maliyet, sonrasında ihtiyari olarak gider yazılır. (VUK GT 163)	Kullanıma veya satışa hazır olana dek maliyet, sonrasında gider yazılır. (TMS 23)
Araştırma-geliştirme harcamaları	Hak edinimine yönelik harcamalar aktifleştirilir, diğer harcamalar gider yazılır.	Araştırma harcaması oluştuğunda gider yazılırken geliştirme harcaması aktifleştirilip amortisman ile yok edilir.

[196] TMS 38 paragraf 8 uyarınca "*Araştırma: Yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir.*
Geliştirme: Ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır."
[197] Demiroğlu, s. 136-137 ve Kaplan, s. 119 özetlenerek alınmıştır.

Kuruluş örgütlenme giderleri	Kuruluş örgütlenme giderleri aktif olarak kaydedilir.	Maliyete eklenmeksizin gider yazılır.
Devlet teşviki ile elde edilen varlıklar	Verilen varlıklar maliyet, sağlanan katkı ise emsal bedeliyle ile kaydedilir.	Varlık ve teşvik başlangıçta gerçeğe uygun değer ile muhasebeleştirilir.
Aktifleştirme sonrası harcamalar	Tamir- bakım ve maliyete eklenemeyen giderler varlıkla ilişkilendirilmez.	Kriterlere uygun geliştirme harcamaları dışında varlıkla ilişkilendirilmez.
Elden çıkarma	Satış veya emsal bedelle işletmeden çekilir.	Gelecekte yarar elde edilmesi beklenmiyorsa bilanço dışı unsurdur.
Varlık takası	Emsal bedelle ölçülür.	Gerçeğe uygun değerle ölçülür.

2.1.2. Gayrimaddi Hakların Aktifleştirilmesi

Aktifleştirme kavramı gayrimaddi hakların da içinde bulunduğu maddi olmayan duran varlıklar kalemi için belirli şartlar halinde uygulanan bir ilk muhasebe kaydı işlemidir. Aktifleştirme işlemi gerçekleştirilmeyen bir hak edinimi veya işletme bünyesinde hak oluşturulması, ilgili harcamaların yalnızca gider yazılmasını gerektirir. Ancak bu husus vergi yasaları ve muhasebe uygulamaları genel tebliğlerinde düzenleme altına alınmamıştır. Yalnızca TMS ve UMS hükümleri dikkate alınarak aktifleştirme şartlarına ulaşmak mümkün olmaktadır.

UMS 38 maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilmesini genel ve özel şartlar ayrımı ile inceler[198]. Genel koşullar arasında TMS içinde de yer alan maliyetinin güvenilir biçimde ölçümü ve işletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlamasının muhtemel olması yer almaktadır. Özel şartlar ise paralel biçimde varlığın tanımlanabilir, belirlenebilir, kontrol edilebilir olması ile gelecekte ekonomik fayda sağlama potansiyeli olmasıdır. Maddi

[198] UMS 38, Intangible Assets, https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ias-38-intangible-assets.pdf>, s.e.t. 15.06.2022.

olmayan duran varlıkların aktifleştirilmesi için genel ve özel şartların birlikte gerçekleşmesi beklenir.

TMS 38 gereği gayrimaddi haklar, muhasebeleştirme bölümünde de ele alındığı gibi, belirlenebilir, kontrol edilebilir, güvenilir maliyetle ölçülebilir ve işletme için gelecekte beklenen muhtemel ekonomik yararı olması halinde muhasebeleştirilmektedir. Aynı zamanda gayrimaddi hakların aslen veya devren iktisap edilmesi ile de bir aktifleştirme ayrımı yapılabilecektir[199].

Gayrimaddi hakların işletme tarafından yaratılması veya satın alma gibi yollarla elde edilmesi mümkündür. Kural olarak işletme içinde yaratılan gayrimaddi hakların aktifleştirilmesi ve bilançoda gösterilmesi mümkün değildir[200]. TMS 38 m. 51 vd. uyarınca da işletme içinde yaratılan marka, yayın hakkı, know-how, müşteri listesi ve benzer kalemlerin parasal olarak değerinin tespiti güvenilir bulunmadığından muhasebeleştirilmeyeceği belirtilmektedir. Satın alma halinde ise gayrimaddi hakkın satış bedeli ve satın alma giderleri, maliyet bedeli olarak kabul edilir ve bu bedel üzerinden aktifleştirilip bilançoda gösterilir. Gayrimaddi hakların lisanslama veya kiralama gibi yollarla edinilmesi aktifleştirme için yeterli görülmemektedir. Aktifleştirme işleminin yalnızca hakkın sahipliğinin edinildiği hallerde gerçekleşeceği savunulmaktadır[201]. Bu nedenle teknik bilgi, patent, marka veya telif bakımından lisans(royalty) bedelleri ve dönemlik kira bedelleri doğrudan gider yazılmaktadır[202]. Ancak bu hususta lisans ödemelerinin niteliği ve vergi mevzuatında anılıyor olması önem arz etmektedir. Nitekim FSEK kapsamında hakka ilişkin belirli yetkilerin devrini veya kamu imtiyazlarını içeren sözleşmesel durumların kira ilişkisiyle aynı nitelikte olmayacağı açıktır. Bu kuralların yanında gayrimaddi hak türlerinin aktifleştirilmesini hak türleri ve özel durumlarını dikkate alarak açıklamak gerekmektedir.

Maddi değeri ve işletmeye bağlılığı ile önemli bir gayrimaddi hak kalemi olan markanın işletme tarafından yaratılması halinde iktisadi karşılığının belirlenmesi mümkün

---

[199] Başaran, s. 207.
[200] Ancak Başaran'a göre VUK m. 269 hükmü değerlemeden ziyade aktifleştirme hükmüdür ve aksine düzenleme olmadıkça işletme içinde yaratılan gayrimaddi haklar aktifleştirilebilir olmalıdır. Detaylı bilgi için bakınız. Başaran, s. 208.
[201] Kaplan, s. 78; Yıldırım, s. 62.
[202] Kaplan, s. 78; Yıldırım, s. 65.

olmayacaktır[203]. Nitekim TMS 38 m. 63 ve 64 gereği marka ve müşteri listesi gibi ticari kalemlerin işletmeden bağımsız olarak varlığından bahsedilemez. Bu nedenle genel kural uyarınca işletme tarafından yaratılan markalar aktifleştirilmez. İşletme birleşmesi yoluyla elde edilen markaların ise değeri belirlenemiyorsa şerefiyenin bir parçası olarak görüneceği kabul edilir ve aktifleştirme gerçekleştirilemez. Satın alma ile aktifleştirilen markalarda ise satın almanın ardından yapılan reklam giderleri, markaya kattığı değerin tespiti mümkün olmadığından doğrudan dönem gideridir[204].

İşletme bünyesinde oluşturulan buluşlar için alınan patentlerin markadan farklı olarak aktifleştirilmesi mümkündür. Aktifleştirme işlemi yalnızca buluşu geliştirmek için yapılan harcamalar ve patent harcamalarını kapsamaktadır. TMS 38 m. 54 dikkate alındığında araştırma giderlerinin aktifleştirilmesi mümkün değildir[205]. Geliştirme harcamaları ise TMS 38 m. 57'de sayılan şartların sağlanması ile aktifleştirilmektedir. Bu şartlar genel olarak varlığın kullanım ya da satışa hazırlanmasının teknik olarak mümkün olması, varlığı kullanma veya satma niyeti yahut imkanının olması, varlık için yapılan harcamaların ölçülebilir olması ve ekonomik yarar ihtimalinin yanında varlığın işletme içinde kullanım ya da kendisi veya ürünleri için piyasa şartlarının varlığıdır[206]. Faydalı model bir buluş türü olduğundan, işletme bünyesinde oluşturulması halinde faydalı modele ilişkin harcamalarda patente ilişkin kurallar uygulanmalıdır. Özetle, işletme ancak buluş gerçekleştikten sonra yapılan harcamaları aktifleştirerek amortismana tabi tutabilecektir. Satın alma yoluyla elde edilen patentlerin ise, genel kurala uygun olarak, satın alma bedeli üzerinden aktifleştirilmesi gerekmektedir. Patente ilişkin kuralların tasarım açısından da uygulanabileceği düşünülmektedir[207].

İmtiyaz haklarının elde edilme süreci, idari başvuru ve işlemler de dikkate alındığından, zaman almaktadır. Bu nedenle konuya ilişkin harcamaların ayrı bir hesapta izlenerek hakkın elde edilmesiyle gayrimaddi hak olarak aktifleştirilmesi gerekmektedir[208].

---

[203] Bu nedenle işletme içinde yaratılan marka değerinin bilanço dipnotlarında her yıl yeniden değerlenerek sunulmasının muhasebe bilgi kullanıcıları açısından faydalı olduğu ifade edilmektedir. Bkz; Yılmaz, B. Burcu (2012) ; "Marka Değerinin Bilançodaki Yeri ve Türkiye Muhasebe Standardı 38'e Göre Marka Muhasebesi", Maliye Finans Yazıları, C. 26, S. 97, s. 26.
[204] Gider, Zeynullah (2008) ; "Marka Değerlemesi", Vergi Dünyası, S. 321, s. 116.
[205] Örten/ Kaval/ Karapınar, s. 246.
[206] Demiroğlu s. 126.
[207] Yıldırm, s. 64.
[208] Örten, Kaval, Karapınar, s. 261.

Somut harcamalar; başvuru, inceleme, keşif, teknik raporlar ve proje çizimi gibi konularda yapılan ödemelerdir[209]. Örneğin akaryakıt dağıtım lisansı alımında Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu'na yapılan ödemelerin gayrimaddi hak olarak aktifleştirileceği bir özelgeye konu olmuştur[210]. Lisans terimi ise burada kiralamadan farklı olarak kullanılmakta, akaryakıt dağıtım lisansı doğrudan bir imtiyaz hakkı olarak karşımıza çıkmaktadır. Yapılan harcamanın aktifleştirmesi veya gider yazılması konusunda ayrım, harcamanın imtiyaz veya ruhsatlandırma sürecinin ayrılmaz bir parçası olup olmadığına göre yapılmaktadır[211].

2.2.Gayrimaddi Hakların Değerlemesi

Değerleme hükümleri bakımından VUK, TTK ve SPK'nın amaç ve kapsamları gereği birbirinden farklı düzenlemeleri vardır[212]. TTK kapsamında ticari işletmelerin sahip olduğu gayrimaddi hakların kayıt ve muhasebesinde TMS, bağımsız denetime tabi olacak sermaye şirketlerinde ise tamamen uluslararası standartlar (UMS) dikkate alınmaktadır. Ancak her ikisinin de ülkemizde vergisel yükümlülükleri bakımında TDMS'ye uyma zorunluluğu vardır. Bu nedenle mali ve ticari hesap ve bilançolar farklılık göstermektedir[213]. Nitekim özellikle marka ve patentin ticari değeri maliyetinden onlarca kat fazla olabilmektedir.

Fikri haklar aynı zamanda şirket değerini de arttırdığından çalışmalara konu olmuş ve neticede üç farklı değerleme yöntemi tespit edilmiştir. Bunlar; piyasa yaklaşımı, maliyet yaklaşımı ve gelir yaklaşımı yöntemleridir[214]. Bunlara ek olarak bileşik analiz ve isim haklarından kurtulma yöntemleri de tercih edilmektedir[215]. Bunlardan en yaygın kullanılan ölçüm biçimi; gelecek dönemlerde elde edilmesi beklenen nakit akışı ve karların, esas alınan

---

[209] Akyol, M. Emin (2009); "Vergi Kanunları Yönünden Sınai, Ticari ve Fikri Haklar", Yaklaşım, S. 194, s. 69.
[210] Yıldırım, s. 64 ve 120.
[211] Danıştay 4. Dairesi, E. 2005/1121, K. 2006/118, T. 09.02.2006. < 4. D., E. 2005/1121 K. 2006/118 T. 9.2.2006 - Danıştay Kararı | LEXPERA> s.e.t. 01.06.2022.
[212] Aydın, Erkan (2002) ; Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme, Ankara, Seçkin, s. 30 vd.
[213] Demiroğlu, s. 115.
[214] E. Çelik, Arzum (2006) ; "Marka Değerleme", Muhasebe ve Finansman Dergisi, S. 31, s.199; Yavaş, Soner (2006) ; Türkiye'de Gayrimaddi Hakların İncelenmesi ve Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans), s. 81.
[215] Demiroğlu, s. 120.

iskonto oranı üzerinden bugüne indirgenmekle birleştirilmesidir. Yönteme esas formül şöyledir:

$$D = \Sigma\ TNA/\ (1+k)^n + SNA/\ (k-g)$$

(D: Toplam Değer, TNA: Tahmin Dönemlerindeki Nakit Akışı, SNA: Tahmin Dönemleri Sonrası Nakit Akışı, k: İskonto Oranı, n: Dönem Sayısı, g: Tahmini Büyüme Oranı.)

Marka değerlemesinde metodun en yaygın kullanılan hali ise isim haklarından kurtulma yöntemidir. Çünkü isim haklarından kurtulma esasında işletmeler, isim hakkını net satışların belirli bir oranı olarak görmekte ve böylece gelecek satış tahminleri ile değerleme yapmaya çalışmaktadır. Burada tek sorun iskonto oranının doğru tespiti ile zarara işlem yapılmamasını sağlamaktır. İskonto oranı tespiti finansal varlık fiyatlama modeli ile gerçekleştirilmektedir. Buna göre iskonto oranı formülü şöyledir:

$$E_i = R_f + (R_m - R_f)\ b_i$$

(E_i: İskonto Oranı, R_m: Beklenen Getiri Oranı, R_f : Risksiz Faiz Oranı, b_i: Piyasadan Etkilenme Katsayısı)

Örneğin; X markasının mevcut satış sisteminde, net satışların %5'i oranında isim hakkı bedeli uygulanmakta ve gelecek 5 yılda (2018-2022) yapacağı satışlar tahmin edilmektedir. 2021'den sonra satışların her yıl %6 oranında büyüyeceği öngörülen işletme satışlarda %13 iskonto oranı uygularsa satış tahminleri toplamı 4 700 321 TL olacaktır. Bu durumda net satışların %5'i olan isim hakkı bedeli ile marka değeri 157 643 TL olacaktır. İskonto oranının %13 ten farklı olarak belirlenmesi halinde marka değeri de değişecektir[216].

Patentin ticarileştirilmesinde kullanılan nakit akım yönteminde ise yatırım maliyeti ve kullanım ömrüne göre bir hesaplama yapılmaktadır. Konuya ilişkin olarak örneğin; yatırım tutarı 200 TL ve kullanım ömrü 15 yıl olarak varsayılan patentin nakit akımı ve iskonto oranı hesaplamasında 15 yılın sonunda yatırım maliyeti yok edilen patentin %9,25 iskonto oranına

[216] Özetlenmiş örnek için bakınız; Demiroğlu, s. 121 vd.

sahip olacağı söylenebilir. Böyle bir durumda işletmenin kar etmesi için %9,25 iskonto oranında patenti 200 TL ve üzeri rakamlarda ticarileştirmesi gerekmektedir[217].

Yapılan açıklamalar çerçevesinde söylenebilir ki işletmeler, gayrimaddi varlıkları değerlerken maliyet ve kar oranı ile gelecek yıllardaki büyüme oranı, nakit akışları, piyasa koşulları gibi birçok etmene dikkat etmektedir. Böylece bir gayrimaddi varlığın TDMS kapsamında maliyet bedeli ile tespit edilen vergilendirilebilir değeri ve muhasebe standartları ve ekonomik modellerle tespit edilen ticari değeri arasında farklılık meydana gelecektir. TTK ve VUK hükümlerinin amaçları ve gözettiği çıkarların idare, şirket ve ortaklar bakımından farklılığı vergilendirmeye engel değildir. Nitekim iktisadi işletmeye dahil gayrimaddi hakların TTK m. 64/5 gereği ticari standartlara uygun olarak muhasebeleştirilmesi vergi yasaları açısından matrah tespiti ve mali tablo oluşumuna engel görülmemektedir. Fakat gayrimaddi hakların tümünün değerlenmesi bakımından bir problem mevcuttur. Şahsi servete dahil hakların hak sahibince iktisap tarihinden daha sonraki bir zamanda (örneğin veraset işlemlerinde) değerlenecek oluşu somut farklılıkları açıklamakta yeterli değildir.

2.2.1. Vergi Usul Kanunu Bakımından Gayrimaddi Hakların Değerlemesi

Değerleme, VUK m. 258 uyarınca, vergi matrahının hesaplanmasına ilişkin iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir. Madde metninden hareketle, değerlemenin temel amacı vergi matrahının doğru bir biçimde hesaplanmasıdır. Tespit işlemi iktisadi kıymetlerin tartma, ölçme ve sayma yoluyla yani nicel özellikleriyle ilgiliyken takdir işlemi fiyat tayini yani iktisadi kıymetin değerini belirlemeyi ifade eder. Kanun değerlenecek iktisadi kıymetleri sayma yoluyla belirlemekle beraber, hem değerleme işlemine ilişkin esaslar (değerleme ölçüleri) ortaya koymuş hem de işlemi gerçekleştirecek kişileri (takdir komisyonları gibi) belirlemiştir[218]. Böylece değerleme işlemi mükelleflerin yorumuna yer bırakmayacak şekilde objektifleştirilmiştir.

VUK m. 269 gayrimaddi hak terimine yer verilmiş tek vergi usul hukuku düzenlemesidir. Kanun, somut maddede bir tanımlama yapmaksızın maliyet bedeli esasına

[217] Demiroğlu, s. 120.
[218] Özkök, Cihangir (2018) ; Emsal Danıştay Kararları Çerçevesinde Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme, Adana, Karahan Kitabevi, s. 1.

dahil edilerek gayrimaddi hakların gayrimenkuller gibi değerleneceğini ortaya koymaktadır. Bu nedenle Vergi Usul Kanununun üçüncü kitabında yer alan değerleme ve amortisman hükümleri (m. 258-330) içerisinde gayrimenkuller için belirlenen esaslar, gayrimaddi haklar için de geçerli kabul edilmektedir.

VUK m. 269 uyarınca iktisadi işletmeye dahil gayrimaddi haklar iktisadi işletmelere dahil gayrimenkuller gibi değerlenecektir. Şahsi servete dahil gayrimaddi haklar için ise VUK m. 296 hükmü uygulanacaktır. Yasa uyarınca dokuz adet değerleme ölçüsü vardır. VUK m. 261, değerleme ölçülerini; maliyet bedeli, mukayyet değer, itibari değer, rayiç bedel, borsa rayici, tasarruf değeri, vergi değeri ile emsal bedel ve ücret ile alış bedeli[219] olarak belirtmektedir.

Değerleme işlemi kural olarak her bir iktisadi kıymet için ayrı ayrı gerçekleşmektedir. Ancak teamül gereği aynı cinsten sayılan mallar ile düşük kıymetli eşyalar toplu olarak değerlenebilmektedir[220]. Değerleme işleminin doğru ve amacına uygun olarak gerçekleşmesi için iktisadi işletmeye konu mallarla, bunların eklenti ve bütünleyici parçaları işletmedeki yeri, işlevi, satışa konu olup olmadığına bakılacaktır. Bu nedenle ticari teamül gereği doğrudan tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutat olmayan malların ölçüm ve değerleme işlemleri tahmini olarak gerçekleşir[221]. Benzer şekilde bir üretim tesisinde yer alan makineler de bir bütün olarak ele alınmaktadır. Ancak makine parçaları satan bir işletme düşünüldüğünde parçaların ayrı ayrı değerlenmesi gerekir[222].

Değerleme işlemi matrah tespiti yapılacak vergi yasalarının tayin ettiği güne göre yapılmaktadır. Örneğin gelir vergisi için ticari kazanç bilanço gününe göre hesaplanır ve aksi belirlenmedikçe hesap dönemi sonu, takvim yılının son günü, bilançoya esas alınıp değerleme tarihi olarak kabul edilir[223].

---

[219] R.G. 31640, T. 26.10.2021. 14.10.2021'de kabul edilip yayım tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.
[220] Kanunda yer alan müterafik terimi değersiz/ düşük kıymetli olarak sadeleştirilmiştir. Saraçoğlu, Fatih/ P. Çakar, Elif (2019) ; Vergi Hukuku, 10. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, s. 169; Koçakoğlu, Hamza (2015); Uygulamalı Vergi Hukuku, 3. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, s. 76; Özyer, M. Ali (2014) ; Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 6. Baskı, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, s. 536.
[221] Aydın, s. 39.
[222] Özkök, s. 3.
[223] Özkök, s. 2; Özyer, s. 536.

Zamanla değişen şartlar dikkate alındığında değerlenen ve servete ya da işletmeye dahil olan iktisadi kıymetlerin enflasyon düzeltmesi gibi yöntemlerle değerinde düzeltme yapılabilecektir. Nitekim patent, lisans, ticari marka ya da unvanlar parasal olmayan ticari kıymetler kategorisi ile enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltmeye tabi kıymetler arasında sayılır[224].

2.2.1.1.Değerleme Ölçüleri

VUK m. 262 ve devamında yer alan düzenlemeler uyarınca 9 adet değerleme ölçüsü vardır. Son olarak 7338 sayılı yasayla maliyet bedeli ölçüsüne ilişkin değişiklikler yapılmış ve dokuzuncu ölçüt olan alış bedeli eklenmiştir[225]. Gayrimaddi hakların değerleme işleminde birden çok değerleme ölçüsüne değinileceğinden ölçüleri tanımlamak ve açıklamak zorunludur.

Maliyet bedeli, VUK m. 262 uyarınca, iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veya değerinin artması için yapılan ödemelerle bunların ferisi olarak nitelendirilebilecek giderler bütünüdür. Alış bedeli ile karıştırılması mümkün olan maliyet bedeli, alış bedelinden daha geniş bir kavram olarak kabul edilmektedir[226].

Maliyet bedeli, tanımından da yola çıkarak iki ayrı gider kalemini içermektedir. İlk unsur, bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesine yönelik harcamalardır. Bunlar, satın alma halinde, satın alma bedeli ve buna ilişkin giderlerdir. Ekonomik varlığın[227] imal edilmesi halinde ise hammadde, imalat giderleri ve imalatta kullanılan sabit kıymet amortismanları dikkate alınmaktadır[228].

İkinci unsur ise ekonomik varlığın değerinin arttırılması için yapılan harcamalardır. Bu harcamalar malın iktisap edilmesinden sonraki dönemde gerçekleştirilmektedir. VUK m. 262 maliyet bedelini tanımlarken hangi büyüklükteki ödemelerin malın değerini artıracak nitelikte olduğunu belirtmemektedir. Ancak m. 272 hükmünde normal bakım, tamir gibi giderler dışında gayrimenkulü genişletmek veya değerini devamlı olarak artırmak amacıyla

---

[224] Akyol, s. 68.
[225] 7338 s. Vergi Usul Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, R.G. 31640, T. 26.11.2021,< https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/10/20211026-1.htm>, s.e.t. 01.06.2022.
[226] Aydın, s. 40.
[227] İktisadi kıymet terimi için kullanılmış sadeleştirilmiş ifadedir. Aydın, s. 29.
[228] Koçakoğlu, s. 77; Özkök, s. 3; Özyer, s. 537.

yapılan giderlerin gayrimenkul maliyetine ekleneceği belirtilmektedir. Benzer şekilde hava ve kara taşıtlarında motor yenilemesi veya yeni tertibat eklenmesi için yapılan harcamalar da maliyet bedeline eklenmektedir. Bu hükümler dikkate alındığında değer artırım harcamalarında, harcamaların ilgili iktisadi kıymetin fonksiyonunu artırması veya kullanım ömrünü uzatması dikkate alınmaktadır[229]. Feri nitelikteki harcamalar ise satın alma veya değer artırımı için gerçekleştirilen işlemlere bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Örneğin; gümrük vergileri, harçlar[230], sigorta giderleri ve nakliye giderleri maliyete bağlı harcamalardır. Nitekim bu harcamalardan mükellefin takdirine bırakılan, noter ve mahkeme masrafları, kıymet takdiri giderleri, finansman kredisi faiz oranları ve benzerlerinin 7338 sayılı yasa m. 27 ile VUK m. 262'ye eklenerek maliyet bedeline dahil edileceği ortaya konmuştur.

Maliyet bedeli esasına göre değerlenen ekonomik varlıklar; gayrimenkuller, gayrimaddi haklar, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, emtialar, demirbaş eşya, zirai mahsul ve hayvanlar ile gayrimenkullerin mütemmim cüzleridir[231].

Borsa rayici, VUK m. 263 uyarınca, menkuller, kambiyo borsası veya ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalama değeri olarak belirlenmiştir. Borsa rayicine ilişkin değerler T.C. Merkez Bankası verileri esas alınarak belirlenir. Normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda olağandışı değişiklikler olması halinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın geriye dönük 30 günlük değer ortalamasını borsa rayici olarak kabul etme yetkisi vardır[232].

Ülkemizde, değerleme şartları oluşması halinde, borsa rayicine göre değerlenen unsurlar menkul kıymetler ve yabancı paralardır. Söz konusu kıymetlerin her bir türü için bir borsa rayici mevcutsa ve değer muvazaalı olarak oluşturulmamışsa borsa rayicinin esas alınması mümkündür[233].

Tasarruf değeri, VUK m. 264 hükmü dikkate alındığında, bir iktisadi kıymetin değerleme tarihinde sahibi için arz edeceği gerçek değerdir. Bu tanımlama sübjektif nitelikte

[229] Özkök, s. 4.
[230] Güneş, s. 53 vd.
[231] Detayları için bakınız, Özkök, s. 5; Özyer, s. 539.
[232] Koçakoğlu, s. 78; Özkök, s. 5; Özyer, s. 541; Saraçoğlu/ P. Çakar, s. 170.
[233] Özkök, s. 5; Özyer, s. 541.

olduğundan m. 281 ve m. 285 hükümlerinde yer alan mevduat, kredi ve sigorta alacakları için kullanılan oranların bir sınırlama getirdiğini söylemek gerekir[234]. Genel olarak tasarruf değeri ölçüsü ile değerlenen kıymetler; mevduat veya kredi sözleşmelerine bağlı alacak ve borçlar, banka ve banker sigorta şirketlerinin alacak ve borçları ile ihtiyari olarak vadesi gelmemiş senetlere bağlı ticari alacak ve borçlardır.

Mukayyet (kayıtlı) değer, VUK m. 265 uyarınca, bir ekonomik varlığın muhasebe kayıtları uyarınca gösterilen hesap değeridir. Mukayyet değer ölçüsü ile değerlenen varlıklar; defterlere ve bilançoya esas olan alacaklar, borçlar, aktif ve pasif geçici hesap kıymetleri, karşılıklar, peştamallıklar ve aktifleştirilen ilk tesis ve örgütlenme giderleridir.

İtibari değer, VUK m. 266 uyarınca, her türden senet, pay ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir. İtibari değer uygulamada nominal değer olarak da anılmaktadır[235]. Defterlere işlenen değer ile itibari değerin örtüşmesi halinde kayıtlı değerle itibari değer aynı şeyi ifade etmiş olacaktır. İtibari değer ölçüsü kullanılan kıymetler; hisse senetleri, tahviller ve yabancı paralar haricinde kasa mevcududur.

Rayiç bedel, VUK m. 266 hükmü dikkate alındığında, bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki olağan alım satım değeridir. Bir iktisadi kıymetin bilgi sahibi alıcı ve satıcısı karşılıklı pazarlık, öneri ve kabul neticesinde onun değerini belirlese de piyasadaki benzer nitelikte malların değerlerini dikkate aldıkları kabul edilir[236].

Emsal bedeli ve emsal ücreti, VUK m. 267 uyarınca, gerçek bedeli/ücreti bulunmayan veya bilinmeyen ya da doğru biçimde tespiti mümkün olmayan bir mal ya da hizmetin değerleme gününde satılması/sunulması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Tanım gereği sayılan değer unsurlarından birinin var olması halinde emsal bedel veya ücret esasına başvurulması mümkün değildir. Ayrıca belirtmek gerekir ki emsal bedel veya ücreti oluşturulurken, ilgili ekonomik varlığın bir dönem içerisindeki normal

[234] Koçakoğlu, s. 79; Özkök, s. 6; Özyer, s. 542.
[235] Aydın, s. 42; Özyer, s. 542; Saraçoğlu/ P. Çakar s. 170.
[236] Aydın, s. 43, Özkök, s. 7. Ayrıca bakınız, 319 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği m. 8, R.G. 25155, T. 01.07.2003.

değerinden bağımsız olarak değerleme gününde piyasada bulunacağı bedel/ücret esas alınmaktadır[237].

Emsal bedeli; VUK m. 274 gereği maliyet bedeline nazaran %10 daha düşük gösterilen emtialar, m. 278 gereği kıymeti düşen emtia ile maliyeti mutat olmayan ıskarta eşyalar, m. 277'de zikredilen zirai işletmeye dahil olmayıp maliyet bedeli tespit olunamayan hayvanlar ve son olarak m. 289'da yer alan özel hallerde hesaplanmaktadır. Bununla beraber gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yasaları da emsal bedeli ve ücretine atıf yapan hükümler içermektedir[238].

VUK m. 267 hükmü emsal bedeli için kullanılabilecek esasları sıralamaktadır. Bu esaslar emsal ücreti tayininde de kullanılmaktadır. Bu sıralama uyarınca değerleme işleminde ortalama fiyat, maliyet bedeli ve son olarak takdir esası takip edilmelidir. Sıralamanın ihtiyarilikten uzak olduğunu belirtmekte fayda vardır[239]. Ortalama fiyat, aynı cins ve neviden mallarla aynı ay veya daha önceki aylarda yapılan satışlardan elde edilen ortalama satış fiyatı ile hesaplanır. İkinci sırada kullanılacak maliyet bedeli esasında ise bilinen ya da tespit edilen maliyet bedelinin toptan satışlarda %5, perakende satışlarda ise %10 ilave edilmesi suretiyle hesaplama yapılır. Son olarak, kullanılacak takdir esasında ise maliyet bedeli, piyasa araştırmaları ve yıpranma payları dikkate alınarak takdir komisyonlarınca bir değer tespit edilmektedir.

Alış bedeli, 7338 sayılı yasa ile VUK m. 268/A hükmü ile kanunlaşmış, geçmişte fiili olarak kullanılan bir değerleme esasıdır[240]. Alış bedeli, iktisadi kıymetin satın alma işlemi karşılığı ödenen ya da borçlanılan bedel olarak kabul edilmektedir. Belirtildiği üzere satın alma giderlerinin dahil edilmemesi ile maliyet bedelinden farklılaşmaktadır.

Alış bedeli yasalaşmadan önce bazı menkul kıymetlerin değerleme işleminde kullanılmaktaydı. Bunlar VUK m. 279 hükmünde yer alan hisse senetleri ile fon portföyünün yarıdan çoğu Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerini içeren yatırım fonu

---

[237] Bakmaz, Zübeyir (2019) ; Türk Vergi Hukukunda Emsal Bedel Uygulaması, İstanbul, On İki Levha, s. 86.
[238] Detaylı bilgi için bakınız: Bakmaz, s. 26'da yer alan tablo ve s. 119-138; Özkök, s. 8 vd.
[239] Koçakoğlu, s. 81; Özkök, s. 10; Özyer, s. 545.
[240] 7338 s. Vergi Usul Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, m. 28, R.G. 31640, T. 26.11.2021,< https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/10/20211026-1.htm>, s.e.t. 01.06.2022

katılım belgeleri veya borsa rayici bulunmayıp getirisi ihraç edenin kar ve zarar oranına göre doğan ve değerleme gününde hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetlerdir[241].

Vergi değeri, VUK m. 289 hükmüne göre maliyet bedeli uygulanmayan hallerde, bina ve arazilerin Emlak Vergisi Kanunu m. 29 uyarınca tespit edilen değeridir. Her yıl değer tespiti mümkün olmadığından bir önceki yılın vergi değerinin aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde artırılması ile vergi değerine ulaşılmaktadır[242].

2.2.1.2.İktisadi İşletmeye Dahil Gayrimaddi Haklar

Envantere kayıtlı marka, patent, faydalı model, tasarım, telif hakları ile arama-işletme-imtiyaz hakları değerleme açısından işletme gayrimenkulleri ile denk tutulmuştur. Böylece iktisadi işletmeye dahil gayrimaddi haklar, gayrimenkuller gibi maliyet bedeli ile değerlenmektedir. Peştamallıklar ise bir maddi olmayan duran varlık kalemi olarak VUK m. 282 uyarınca mukayyet değerle değerlenir[243].

Maliyet bedeli VUK m. 262 gereğince gayrimaddi hakkın iktisap edilmesi ya da değerinin arttırılması için yapılan tüm harcamaları kapsamaktadır. Gayrimaddi haklar, belirli koşullar altında, işletme tarafından oluşturulduğunda ya da satın alma, devralma hallerinde maliyet bedeli ile değerlenecektir. Bu aşamada gayrimaddi haklara özel olarak gerçekleştirilen marka, patent, lisans, imtiyaz gibi mevzuat kaynaklı ödemeler de meydana gelebilecektir[244]. Aynı zamanda VUK m. 270 ile mükelleflerin tercihine bırakılan noter, kıymet takdiri, komisyon, depolama ve sigorta gibi harcamalar da 26.11.2021 tarih ve 7338 sayılı Kanun m. 27 gereğince maliyet bedeline dahil edilmiştir. Daha önce genel tebliğler vasıtasıyla doğrudan gider yazılabileceği kabul edilen kur farkı ve faiz maliyetleri[245] de m. 27/1-c ile emtia stok girişi veya envanter kayıt tarihine kadar olan bölümleri ile maliyet bedeline dahil edilirken kalan kısımlar mükellefin takdirine bırakılmıştır. Aynı madde gereğince yalnızca ÖTV, indirilemeyecek KDV, BSMV ve KKDF harcamaları için gider gösterme serbestisi mevcuttur. Açıklamalardan hareketle, gayrimaddi hakların maliyet

[241] Koçakoğlu, s. 89; Özkök, s. 22; Özyer, s. 537.
[242] Özkök, s. 22.
[243] Aydın, s. 157.
[244] K. Öztemel, s. 108; Taşkesen, Naciye (2013) ; "Gayrimaddi Hakların Değerlemesi ve Aktifleştirilmesi", Vergi Sorunları, S. 302, s. 32.
[245] K. Öztemel, s. 108; Yıldırım, s. 66.

bedeli de hakkın konu olduğu TTK, FSEK, SMK, Maden Kanunu ve sair yasalarda yer alan tesis, tescil, devir işlemlerine özgü harcamaların da maliyet bedeline dahil edilmesi gerektiği savunulmaktadır[246].

Kural olarak vergi yasalarınca gayrimaddi hak kategorisine doğrudan dahil edilmese de tapuya tescil edilen sınırlı ayni hakların da gayrimenkuller gibi maliyet bedeli ile değerlenmesi gerektiği kabul edilmiştir. Bu durumda tapuya tescil edilen haklar için varsa noter ve mahkeme masrafları ile tapu harcamaları ve kayıtlara geçen hak bedeli maliyet bedeli olarak tespit edilebilecektir. Aynı zamanda kullanım yetkisi veren lisans hakkı da bir duran varlık kalemi olmakla beraber maliyet bedeli ile değerlenmektedir [247].

Gayrimaddi hakların, satışa konu olması halinde emsal bedelle değerlenmesi gereken durumlar da mevcuttur. KDVK m. 27 gereğince, belirli şartların varlığı halinde, gayrimaddi hakların satışı veya kiralanması emsal bedelle gerçekleştirilmelidir[248]. Bu durum bedelsiz veya bedeli bilinmeyen işlemlerde; bedelin mal, hizmet ya da menfaat gibi değerler olması halinde bir matrahın tespit edilemeyecek olmasından kaynaklanır. KDVK m. 27 gereği bedelin emsal bedeline göre açıkça düşük ve durumun mükellefçe açıklanamadığı hallerde de matrah tespiti gerekecektir. Bedelin doğrudan tespit edilmesi mümkün olmayan bu hallerde KDV matrahı, VUK hükümleri uyarınca emsal bedel ve ücret esaslarınca belirlenecektir[249]. Benzer biçimde şirket birleşmelerinde emsal değerin kullanılacağı belirtilmekle birlikte bu değerin takdiri ve sübjektif nitelikte olacağı eleştiri konusu olmaktadır[250]. Devralma halinde ise şirketin KVK m. 19 kapsamında kül olarak devralınması ile tekrar değerleme yapılmasına ihtiyaç duyulmamaktadır.

İvazsız olarak iktisap edilen gayrimaddi haklar için ise VUK m. 289 gereğince borsa rayici, kayıtlı değer ya da emsal bedeli ölçülerinin sırasıyla uygulanacağı savunulmaktadır. Bu görüş muhasebe sistemleri açısından ihtiyatlılık ilkesi ile desteklenmektedir. Nitekim işletmenin ivazsız iktisap edilen unsur kadar gelir elde ettiği ve zenginleştiği kabul

---

[246] Taşkesen, Naciye (2013) ; "Gayrimaddi Hakların Değerlemesi ve Aktifleştirilmesi", Vergi Sorunları, S. 302, s.132.
[247] Özkök, s. 28-33.
[248] Gider, s. 111.
[249] Kaplan, s. 85; Yıldırım, s. 67.
[250] Karlı, Dilara (2020) ; Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Şirketlerde Birleşme ve Devir, Ankara, Adalet, s. 136; Kaplan, 82.

edilmektedir. Bu nedenle işletmenin elde edeceği gelirin ilgili ölçütlerden biri ile tespit edilmesi, bilançoya aktarılması ve aktifleştirilen ilgili değerin amortismana tabi tutularak itfa edilmesi gerektiği belirtilmektedir[251].

2.2.1.3.Şahsi Servete Dahil Gayrimaddi Haklar

Gerçek kişi mülkiyetindeki gayrimaddi hakların değerlemesi VUK m. 296 uyarınca gerçekleştirilmektedir. Bu hususta kanun sadece gayrimaddi hakları değil sahip olunabilecek tüm hakların nasıl değerleneceğini belirtmektedir. VUK m. 296 gereği şahsi servete dahil hakların değeri, tescile tabi olup bedeli tapu siciline tescil edilmesi halinde, tescil bedelidir. Ancak, tescil edilmeyen ya da tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklar emsal bedeli ile değerlenecektir[252]. Kanun metninde açıkça tapu sicili ibaresi yer aldığından diğer sicillerin bu kapsamda olacağını söylemek kanaatimce mümkün değildir. Bu nedenle şahsi servete dahil fikri ve sınai haklar, ticari haklar ve imtiyazların emsal bedelle değerleneceği açıktır. Açıklamalar çerçevesinde gayrimaddi hakların emsal bedeli tespitinin VUK m. 267 uyarınca ilgililerin başvurusu üzerine takdir komisyonlarınca[253] veya mahkemece[254] tespiti de mümkündür.

2.2.2. Gayrimaddi Hakların TMS Kapsamında Değerlenmesi

Vergi Usul Kanunu ile vergilendirilecek değeri tespit edilen varlıkların TMS kapsamında şirket için değeri de incelenmeye muhtaçtır. Bu nedenle TMS, ticari defterlerde gayrimaddi varlıkların değerinin zaman ve şartlara göre güncellenmesi ihtiyacını öngörerek değerleme yöntemleri ve değer esasları belirlemiştir. TMS kapsamında varlık değerleri; gerçeğe uygun(makul) değer, net gerçekleşebilir değer, kullanım değeri, geri kazanılabilir değer, itfa edilmiş maliyet bedeli(bugünkü değer veya iskonto edilmiş değer) kapsamında

---

[251] Başaran, s. 224; Kaplan, s. 83.
[252] Kaneti, Selim/ Ekmekci, Esra/ Güneş, Gülsen/ Kaşıkcı, Mahmut (2019) ; Vergi Hukuku, 2. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, s. 311; K. Öztemel, s. 109.
[253] Duman/ Karyağdı, s. 179; K. Öztemel, s. 109; Narin, Hakan (1998) ; Vergi Usul Kanununda Gayrimenkullerin Değerlemesi, Gayrimenkullerin Değerlemesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans), s. 61,
< https://katalog.marmara.edu.tr/yordam/?p=1&q=hakan+narin&alan=tum_txt&demirbas=T0044499> s.e.t. 01.06.2022.
[254] Duman/ Karyağdı, s.179.

veya bunlara bağlı olan etkin faiz yöntemiyle hesaplanmaktadır[255]. **Gerçeğe uygun değer**, iktisadi pazar şartlarında, bilgi sahibi ve istekli taraflar arasında ekonomik değerin el değiştirmesi ya da borcun ödenmesi halinde ortaya çıkan tutardır. Bu değer aynı zamanda Türk Lirası cinsinden mallarda itibari değere eşit olmaktadır[256]. Yabancı para cinsinden varlıklarda ise kur değeri farkları önem arz eder. **Net gerçekleşebilir değer**, işletmenin olağan sürecinde; tahmini üretim, pazarlama ve satış maliyetlerinin tahmini satış fiyatından düşülmesi ile elde edilen değerdir. **Etkin faiz yöntemi** ise finansal varlık ve borçların iskonto edilen bedellerinin hesaplanarak bunların faiz gelir ve giderlerinin ilgili döneme dağıtılmasıdır. Bu yöntemde kullanılan etkin faiz oranı ise finansal varlığın tahmini ömrü süresince ya da tahmini kısa zamanlı nakit ödeme ve tahsilatlarını tam olarak varlık veya borcun net defter değerine indirgeyen orandır[257]. TMS uygulaması ve VUK hükümleri karşılaştırıldığında maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedeli veya yeniden değerleme modeli esasları ile değerlendiklerini söylemek mümkündür[258].

TMS 38 m. 74 ve 75 kapsamında gayrimaddi haklar gerçek değeri dikkate alınarak ilk muhasebeleştirme sonrasında maliyet yöntemi veya yeniden değerleme yöntemlerinden biri ile ölçülebilmektedir. Maliyet yöntemi, birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararlarının varlık maliyetinden düşülmesi halidir. Yeniden değerleme yöntemi ise birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararlarının ilgili tarihte varlığın gerçeğe uygun değerinden düşülmesini öngörmektedir[259]. Yeniden değerleme yönteminde gerçeğe uygun değer aktif piyasa değerleriyle ilişkilendirilerek ölçülmektedir. Ancak TMS 38 m. 75'te de belirtildiği üzere ülkemizde fikri ve sınai haklar için piyasa şartlarından bahsetmek mümkün olmayacaktır[260].

---

[255] Çelik, Ercan (2012) ; Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nın Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü(Doktora),s.122; Şimşek, Alper/ Özkök, Servet/ Gündüz, N. Kemal (2015) ; Vergi Muhasebesi, 5. Baskı, İstanbul, Oluş Yayıncılık, s.3.
[256] Çelik, s. 122; Şimşek/ Özkök/ Gündüz, s. 6.
[257] Çelik, s. 134.
[258] Çelik, s. 163; Şimşek/ Özkök/ Gündüz, s. 4.
[259] Yılmaz, s. 27.
[260] TMS 38 m. 78 şöyledir: *"İmkânsız olmamakla beraber, bir maddi olmayan duran varlık için 8 inci Paragrafta tanımlanan özelliklere sahip aktif bir piyasanın varlığı sıkça rastlanılan bir durum değildir. Örneğin, bazı ülke mevzuatlarında, serbestçe elden ele dolaşabilen taksi ruhsatları, balık avlama ruhsatları ya da üretim kotaları için aktif bir piyasa mevcut olabilir. Ancak, markalar, ticari başlıklar, müzik ve film yayınlama hakları, patentler ve ticari markalar açısından, söz konusu varlıklar benzersiz olduğundan aktif bir piyasa mevcut olamaz. Aynı zamanda, maddi olmayan duran varlıklar alınıp satılabilmelerine rağmen, sözleşmeler bireysel alıcı ve satıcılar arasında müzakere edilir ve bu tür işlemler nispeten seyrektir. Anılan nedenlerden ötürü, bir varlık için ödenen fiyat bir diğerinin gerçeğe uygun değeri açısından yeterli kanıt sağlamayabilir. Üstelik, fiyatlar çoğu kez kamuoyuna da açık değildir."*

Esasen dönem sonu defter değerinin gerçeğe uygun değerden farklı olmaması için yeniden değerleme işlemleri düzenli biçimde gerçekleştirilmekte defter değeri de güncel tutulmaktadır.

TMS 38 kapsamında her bir varlık için değer artış ve azalışları ayrı hesaplarda tutularak birbirine mahsup edilebilmektedir. Ayrıca yararlı ömrü sınırlı olan varlıklar da amortisman mevzuunda değinileceği üzere itfa edilmek suretiyle yok edilmektedir. Örneğin bilgisayar programları gibi varlıkların değeri yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmaktadır. Sınırsız yararlı ömrü olan varlıklar ise itfa edilmedikleri için TMS 36 kapsamında değer düşüklüğü testine tabi tutulur ve defter değerinin geri kazanılabilir değeri aşan kısmı zarar kaydedilir. Varlıkların elden çıkarıldığı veya gelecek yarar unsuru ortadan kalktığı hallerde bilanço dışı bırakılarak defter değerine göre oluşan farkları da kar ya da zarar olarak kaydedilmektedir. Ancak TMS 38 m. 112 vd. uyarınca muhasebeleştirilen kar ya da zarar gelir olarak sınıflandırılmaz[261].

2.3. Gayrimaddi Hakların Amortismanı

Amortisman, bir işletmenin sahip olduğu maddi veya gayrimaddi tüm iktisadi kıymetlerin zaman içinde yıpranması sonucu meydana gelen değer kayıplarının hesaplara aktarılmasıdır[262]. VUK m. 313'te düzenlenen amortisman kurumu işletmede bir yıldan daha uzun sürede kullanılan ve yıpranan, kıymetten düşen, aşınan gayrimenkul ve m. 269 kapsamında gayrimenkul gibi değerlenen ekonomik varlıkların tespit edilmiş değerinin Kanuna göre yok edilmesidir.

Amortisman ayırma işlemi tanımı gereğince belirli şartların varlığında gerçekleştirilmektedir. Amortisman kurumunun ön şartı amortisman konusu varlığın işletme aktifine girmesi ve bir yıldan uzun kullanım ömrü olmasıdır. Varlığın işletme aktifine ve envanterine alınması her zaman yeterli olup ayrıca çalıştırılması şartı ise aranmamaktadır[263]. İkincil olarak varlığın yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalması

[261] Demiroğlu, s. 127.
[262]Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkcı**,** s. 313; Mutluer, Kâmil/ D. Kuzeyli, Nilay (2019) ; Vergi Hukuku- Genel ve Özel Hükümler, Ankara, Yetkin, s.208; Oktar, S. Ateş (2020) ; Vergi Hukuku, 15. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, s. 359; Taşkan, Y. Ziya (2021) ; Vergi Hukuku, 4. Baskı, Ankara, Adalet, s. 207.
[263] Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkcı**,** s.314; Kaplan, s. 86; K. Öztemel, s. 112; Oktar, s. 360.

gerekmektedir. Bu yüzden VUK m. 314 uyarınca boş olarak durdurulan arazi ve arsalar amortismana tabi tutulmamaktadır[264]. Son olarak ise tüm bu şartları sağlasa dahi kanun tarafından sayılmayan bir ekonomik unsurun amortismana tabi olması mümkün değildir. Bu nedenle yasa kapsamında gayrimenkuller ile mütemmim cüz ve teferruatları, gayrimaddi haklar, sinema filmleri, gemiler, tesisat ve makineler, diğer taşıtlar, alet-edevat, demirbaş ve mefruşatlar amortismana tabi tutulabilecektir. VUK m. 313/3 uyarınca kanunun öngördüğü sınırı aşmayacak değerlerin ise doğrudan gider yazılması mümkündür[265].

VUK m. 315 ve m. 317 amortisman için birden fazla usul önererek mükelleflere seçim imkanı tanımaktadır. Bunlar; normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler usulü ve fevkalade amortisman yöntemidir.

Normal amortisman, kanun uyarınca ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan olunan oranlarla, iktisadi kıymetin hesaplarda itfa (yok) edilmesidir. Bu oranlar iktisadi kıymetin faydalı ömrüne göre tespit edilecektir[266].

Azalan bakiyeler usulü, bilanço esasına uygun defter tutan mükelleflerin isteğe bağlı olarak, önceden ayrılan amortismanlar toplamının indirilmesi yöntemi ve normal amortisman süresinin son yılına devreden bakiyenin (artık değer) o yıl itfa edilmesiyle gerçekleştirilir[267]. Azalan bakiyeler usulünde amortisman oranı, normal amortisman oranının iki katı ve en çok %50'yi geçmeyecek şekilde belirlenir. Azalan bakiyeler usulü yeni bir varlık alan mükelleflerin iki yıldan fazla amortisman ayırmak suretiyle vergi matrahını yıllara yaymasına vesile olduğundan bir teşvik olarak da nitelendirilmektedir[268].

Fevkalade amortisman, mükellef talebine bağlı ve doğal afet ya da yeni buluş nedeniyle kıymeti düşüp kısmen veya tamamen kullanılamayan veyahut zorunlu çalışma nedeniyle beklenenden fazla yıpranan menkul, gayrimenkul veya haklara Bakanlıkça belirlenen fevkalade amortisman oranlarının uygulanmasıdır[269].

---

[264] Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkcı, s. 314; Oktar, s. 360.
[265] Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkcı**,** s. 313; Oktar, s. 360; Özyer, s. 759; Taşkan, s. 207.
[266] Koçakoğlu, s. 99; Özyer, s. 765; Taşkan, s. 208.
[267] Koçakoğlu, s. 100; Özyer, s. 768; Taşkan, s. 208.
[268] Dilemre, s. 52.
[269] Koçakoğlu, s. 100; Özyer, s. 785; Taşkan, s. 208.

Gayrimaddi hakların amortismana tabi olması için işletme aktifine dahil olması zorunludur. Aksi halde kiralama veya kullanım hakkı maliyetleri doğrudan gider yazılmaktadır. Özellikle teknolojik gelişmelerle kıymetten düşmeye maruz kalan gayrimaddi hakların kullanım ömrünün bir yıldan fazla olduğunun ise özellikle telif gibi ödemelerde kanıtlanması zorunludur.

Gayrimaddi haklar için kabul edilen faydalı ömür 15 yıldır ve amortisman oranı %6,66 olarak belirlenmiştir[270]. Bir gayrimaddi hak olmamakla beraber maddi olmayan duran varlık kategorisinde yer alan peştamallıklar için faydalı ömür ise 5 yıl olup amortisman oranı %20'dir. Aynı zamanda VUK m. 313/3 gereği, 2022 yılı için 2000 TL[271] ve altında değeri olan peştamallıklar ile alet, edevat ve demirbaşlar doğrudan gider yazılabilmektedir. Söz konusu hüküm gayrimaddi hakları içermeyip sınırlı bir sayma metodu izlediğinden gayrimaddi hakların değeri 2000 TL'den düşük olsa bile doğrudan gider yazılması mümkün değildir[272].

VUK m. 313 gayrimenkullerden ziyade m. 269 kapsamında gayrimenkul gibi değerlenen tüm iktisadi kıymetleri konu aldığından; gayrimaddi haklar da maliyet bedeli üzerinden amortismana tabi olacaktır[273]. Ancak VUK m. 328'de düzenlenen amortismana tabi iktisadi kıymetlerde yenileme fonu ile VUK m. 272'de düzenlenen özel maliyet bedeli uygulamaları gayrimaddi haklar için geçerli değildir[274]. Bir diğer husus azalan bakiyeler usulü ile amortisman yönteminin gayrimaddi haklarda uygulanıp uygulanmayacağıdır. Konuya ilişkin ilk görüş TDMS ve MSUGT kapsamında eşit sürelerle itfa yönteminin esas alınması gerektiğini[275], ikinci görüş ise MSUGT düzenlemelerinin vergi yasaları bakımından özel düzenleme sayılarak azalan bakiyeler usulüne ilişkin genel tebliğlerin öncelikli olacağını savunmaktadır[276]. Fevkalade amortisman yöntemi için ise Hazine ve Maliye

---

[270] Kaplan, s. 89; K. Öztemel, s. 110; Özyer, s. 776; Yıldırım, s. 68.
[271] 534 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, R.G. 31696, T. 21.12.2021, Eki Liste için bakınız; <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/12/20211221-17-1.pdf> s.e.t. 15.01.2022.
[272] Yıldırım, s. 68.
[273] Dilemre, s. 53; Kaplan, s. 92; Yıldırım, A. Haydar (2014) ; Amortisman Uygulamaları, Ankara, Yaklaşım, s. 103.
[274] Yıldırım, s. 66.
[275] Taşkesen, s. 135.
[276] Gayrimaddi hakların amortismanında azalan bakiyeler usulünün de kullanılabileceğine dair; Dinç, Engin / Atabay, Esra (2018) ; "Türkiye'deki Yasal Düzenlemelere Göre Amortisman Uygulamaları ve Vergi Etkisine Yönelik Değerlendirme", Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, C. 4, S. 2, s. 81; Kaplan, s. 91; Mengüloğul, H. Yalçın (2016) ; "Gayrimaddi Haklarda Amortisman Yöntemi" ; Vergi Sorunları, S. 335, s. 36.

Bakanlığı'nca tespit edilen amortisman oranı hakkın kullanılamaz hale gelmesi, mükellefin bilanço esasına göre defter tutması ve kanunda yer alan diğer şartların gerçekleşmesi ile mümkün olacaktır[277].

2.3.1. Patentin Amortismanı

Patent maliyetleri, 15 yıl faydalı ömür ve %6,66 amortisman oranı ile itfa olunmaktadır. Ancak SMK hükümleri uyarınca patent hakkı hak sahibi ve kullanıcılara 20 yıl koruma süresi sağlamaktadır. Bu durumda SMK ve VUK hükümleri bakımından bir çatışma ortaya çıkmakta, patentin amortisman süresi tartışmalı hale gelmektedir. Konuya ilişkin bir görüş, hakkın koruma süresi ve diğer şartlarını belirleyen SMK hükümlerinin esas alınması ile koruma süresi ile uyumlu bir amortisman oranı belirlenmesi gerektiğini belirtmektedir[278]. Bu görüş uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın süre kısıtı ile tesis edilen hakları da dikkate almaksızın 15 yıllık faydalı ömür tespit etmesi özün önceliği ilkesine de aykırıdır[279]. Esasen amortisman mevzuu hakkın faydalı ömrünü tespit etmekle muhasebe ve vergi sistemleri açısından belirleme yapmaktadır. Bu nedenle 15 yıllık faydalı ömür belirlemesinin vergi ve muhasebe sistemleri bakımından azami süre şartı getirdiğini söylemekte sakınca yoktur. Nitekim konuya ilişkin bir diğer görüş, kullanım süresi 15 yıldan az olan haklarda ilgili sürenin, kullanımı 15 yıldan uzun süren haklarda ise 15 yılın faydalı ömür olarak uygulanması gerektiğini ortaya koymaktadır[280]. Muhasebe sistemleri ve ekonomik şartlar değerlendirildiğinde 15 yıl oldukça uzun bir süre olsa da hukuk sistemi bir bütün olduğundan konuya ilişkin ortak bir sürenin tespiti ve bu yönde yasal düzenlemeye gidilmesi faydalı görülmekle birlikte vergi hukukuna özgü her işleme özel hukuk tarafından yön verilmesi mümkün değildir. Konuya ilişkin somut açıklamalar buluş ve faydalı modeller için de geçerlidir[281].

---

[277] Kaplan, s. 92.
[278] Yıldırım, A. Haydar, s. 115.
[279] Kaplan, s. 91; Yıldırım, A. Haydar, s. 116.
[280] Öztürk, Bünyamin/ Öğredik, Güray (2007) ; Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Ankara, Ankara SMMO, Yayın No: 55, s. 100.
[281] Kaplan, s. 102.

2.3.2. Markanın Amortismanı

Markaların tescil süresi 10 yıl olmasına rağmen gayrimaddi haklarda amortisman için 15 yıllık faydalı ömür öngörülmektedir. Patent konusunda beyan edilen hak süresine ilişkin görüşler de dikkate alındığında markalarda kullanım süresinin faydalı ömür olarak belirleneceğine şüphe yoktur. Sürenin dolmasından itibaren marka tescili yenilenebilmektedir. Bu sebeple 10 yıl sonunda tescillenmeyen bir markanın aktife alınması ve amortismana tabi olması mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla markalar için amortisman süresinin on yıl olması ile işletmede kayıtlı olmayan bir varlık için amortisman ayrılması gibi bir sakınca ortadan kaldırılmış olacaktır[282].

2.3.3. Franchise Amortismanı

Franchise ödemeleri de 365 Seri No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca 15 yıl faydalı ömür ve %6,66 amortisman oranına tabidir. Ancak franchise alan imtiyaz verene giriş ücreti, royalty, reklam harcamalarına katılım payı, bölge tekeli ücreti, ek hizmet ücreti ve benzer adlarda birden fazla kalemde ödeme yapmaktadır. Burada amortismana tabi olup aktifleştirilen harcama, franchise sistemine giriş ücretidir. Yıllık hasılat üzerinden ödenen royalty bedelleri ise alacaklısı tarafından kira geliri olarak nitelendirilecek ve franchise veren için de doğrudan kira gideri yazılacaktır[283].

2.3.4. Eserlerin Amortismanı

Eserlerin amortismana tabi olması için zaman içinde yıpranmaya, aşınmaya ya da değer kaybına uğraması zorunludur[284]. Bu nedenle hem eser kategorisinde farklı faydalı ömür tespitleri yapılmış hem de bazı eserler düzenleme dışında bırakılmıştır. Böylece eser kategorisi için kendi içinde farklı oranlardan bahsetmek mümkündür. Örneğin sinema filmleri için 2011 yılında 333 Sıra No'lu Tebliğde yapılan değişiklik uyarınca amortisman

---

[282] Kaplan, s. 106; Yıldırım, A. Haydar, s. 109.
[283] Yıldırım, A. Haydar, s. 112, Yıldırım, s. 65.
[284] Başak, Levent (2008) ; "Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Sanat Eserlerinde Amortisman Uygulaması", Vergi Sorunları, S. 232, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-usul-kanunu-hukumlerine-gore-sanat-eserlerinde-amortisman-uygulamasi/2126 > s.e.t. 01.06.2022; K. Öztemel, s. 111.

oranları birinci yıl %85 ve ikinci yıl %15 olacak şekilde belirlenmektedir[285]. Ancak reklam filmi gibi kısa süreli kullanımı olan varlıkların amortismana tabi olmayacağı düşünüldüğünde bu değerlendirme mevzuata aykırı bir hal oluşturmayacaktır[286]. Teyp, kaset, video ve DVD için ise oranlar birinci yıl %60, ikinci yıl %40 olarak tespit edilmiştir[287]. Ayrıca sinema filmleri için ödenen bedellerin amortismanı 313. maddede doğrudan sayıldığından yalnızca mali ve ticari hesaplarda adlandırılma biçimine dikkat edilmektedir[288]. Telif hakları için kullanım süresi değişkenliklerinden bahsedilemeyeceği için genel kabul olan 15 yıl ve %6,66 oranın kabul edileceği açıktır[289].

Sanat eserleri zamanla yıpranmasına rağmen değer kazanmaları nedeniyle amortismana tabi olacağına dair düzenlemeye rastlamak güçtür. Eser kategorisi düzenlense de tebliğlerde sanat eserlerine yer verilmemektedir[290]. Bunun yanında sanat eserlerinin edinimine ilişkin harcamalar da ticari işletmeler için (örneğin dekorasyon vb. amaçlara dahil edilmediği için) işin devamlılığına dair olmadığından, gider olarak indirilebilecek kalemler arasında sayılmamaktadır[291].

2.3.5. Bilgisayar Programlarının Amortismanı

Bilgisayar programları için faydalı ömür 333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği m. 4.3 uyarınca 3 yıldır. Benzer bir durum işletmenin gelir elde etmek amacıyla kullandığı web

[285] Yıldırım, A. Haydar, s. 112; Değişiklik 406 Sıra No'lu Tebliğ ile gerçekleştirilmiştir. 333 Sıra No'lu Vergi Usul kanunu Genel Tebliği, R. G. 25446, T. 28.04.2004. Ayrıca bakınız Güncel Amortisman Listesi, <https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_oranlari.pdf>, s.e.t. 15.06.2022.
[286] Kaplan, s. 99.
[287] 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Güncel Amortisman Listesi m. 44.9.2.
[288] Kararda yalnızca sinema filmi ödemeleri değil yurt dışından lisansı alınmış filme ilişkin hasılat payı ödemelerinin de amortismana tabi olup olmayacağı tartışılmaktadır. Danıştay 4. D. E. 2008/4215, K. 2009/3347, T. 17.06.2009, <4. D., E. 2008/4215 K. 2009/3347 T. 17.6.2009 - Danıştay Kararı | LEXPERA> s.e.t. 15.01.2022.
[289] Kaplan, s. 101.
[290] Boztaş, Hakan (2009) ; "Sanat Eserleri İçin Amortisman Ayrılabilir Mi?", Vergi Dünyası, S.329; K. Öztemel, s. 111.
[291] K. Öztemel, s. 112. Aksi yönde karar ve karşı oyu için bakınız; Danıştay 4. Dairesi E. 2011/6788, K. 2014/1246, T. 27.02.2014. <4. D., E. 2011/6788 K. 2014/1246 T. 27.2.2014 - Danıştay Kararı | LEXPERA> s.e.t. 15.01.2022.

sitelerine ilişkindir. Söz konusu sitenin tasarımına ilişkin harcamalar da üç yıllık süre içerisinde itfa olunur[292].

Amortisman ayırma işlemi bakımından bilgisayar programları, işletim sistemleri ve uygulama programları olarak ikiye ayrılmaktadır[293]. İşletim sistemleri genel olarak bilgisayarla birlikte satılan ve kullanım için zorunlu olan yazılımlardır. Bilgisayarla birlikte satılan bu programlar, bilgisayarın satın alma bedeline dahil olduğundan, amortismanı da bilgisayarla birlikte yapılmaktadır[294]. Ancak yazılım bağımsız olarak satılıp faturalandırılıyor ise 3 yıl içinde %33,3 oranla itfa edilebilmektedir[295]. Konuya ilişkin bir özelgede 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ gereği bilgisayar programlarının ticari gayrimaddi hak olarak nitelendirileceği, satın alınan ürün ve cihazlardan bağımsız olarak faturalanması halinde üç yıl içinde itfa edileceği ortaya konmuştur[296].

Uygulama programları ise işletmelerin faaliyet alanı, verim, hız gibi taleplerine bağlı olarak yapılmış veya özel olarak yaptırılmış lisans (gayrimaddi hak) satın almaları olarak değerlendirilir[297]. Bahsi geçen lisans alımını kira olarak değerlendiren ve karşılığında maddi bir değer alınmadığını belirten yazarlar mevcuttur[298]. Ancak burada bahsi geçen lisans terim olarak kiralama faaliyetine dahil tutulmamaktadır. Ayrıca 4444 sayılı Kanun vasıtasıyla bilgisayar programlarının eser kategorisine dahil edilmesi sonucunda telif istisnası hükümleri kapsamında gayrimaddi hak olarak kabul edilmesi ile kira görüşü güncelliğini yitirmiştir[299]. Bu nedenle uygulama programları genel gayrimaddi hak amortisman oranı olarak kabul edilebilen %6,66 ile amortismana tabi tutulur[300].

---

[292] Özyer, s. 774; Yıldırım, A. Haydar, s. 113; Konya Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.42.16.01-KVK-2/2631-54, T. 14.07.2011, <B.07.1.GİB.4.42.16.01-KVK-2/2631-54 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.
[293] K. Öztemel, s. 110; Kaplan, s. 89; Özyer, s. 774; Yıldırım, s. 68.
[294] Bıyık, Recep/ Kıratlı, Aydın (2007) ; Giderler ve İndirimler, 5. Baskı, Ankara, Yaklaşım, s. 358; Kaplan, s. 90; K. Öztemel, s. 110; Özyer, s. 774.
[295] Turut, Şenol (2009) ; Bilgisayar Programlarının Hukuki Niteliği ve Vergilendirilmesi, Ankara, Yaklaşım, s. 118; Yıldırım, A. Haydar, s. 110.
[296] Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.26.15.01-KDV-53-2/67-146, T. 07.08.2012, <B.07.1.GİB.4.26.15.01-KDV-53-2/67-146 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA, s.e.t. 01.06.2022.
[297] Bıyık/ Kıratlı, s. 358; K. Öztemel, s. 110; Kaplan, s. 97; Yıldırım, A. Haydar, s. 111.
[298] Turut, s. 117.
[299] Özyer, s. 775.
[300] Bıyık/ Kıratlı, s. 358; K. Öztemel, s. 110; Yıldırım, A. Haydar, s. 111; Yıldırım, s. 69.

Bilgisayar programlarının amortismanı bakımından esas problem amortisman konusu iktisadi kıymetin kendisinin ya da telif hakkının satın alınmasına ilişkindir. Bu durum uygulamada bilgisayar program harcamasının karşılığında gayrimaddi değer iktisap edilmesi, programın bir yıldan fazla kullanım imkanı olması, yazılım kullanım hakkı karşılığında lisans ücreti ödenmesi ve lisanssız kullanımın yasak olması, yazılımın bir kısmının devredilebilir nitelikte olması hallerinde gayrimaddi hak olarak aktifleştirmenin gerektiği şeklinde yorumlanmaktadır[301]. Bu nedenle bilgisayar programlarının amortismanı gayrimaddi hak iktisabı ve telif eserin bir kopyasının alınması şeklinde incelenmeli ve değerlendirilmelidir.

2.3.5.1.Bilgisayar Programının Devrine İlişkin Sözleşmeler

Bilgisayar programı bakımından eser sahibinin hakları işleme, çoğaltma, yayma, temsil ve işaret-ses veya görüntü yoluyla umuma iletim haklarıdır. Eser sahibinin haklarını ayrı ayrı kullandığı ve haklara ilişkin devirlerin de birbirinden bağımsız olacağı kabul edilmektedir[302].

Telif konusu eserlerin devri, satış sözleşmesinden farklı olarak eser sahipliğine ilişkin yetkilerin devri anlamına gelmemektedir. Nitekim eser sahipliği sıfatı eseri oluşturmakla edinilmekte ve devir ile iktisap edilmemektedir. Böylece devralanın mali yetkiler ile üçüncü kişilere devri de kapsayan tasarruf yetkisini edinmesi gayrimaddi hak bakımından hak sahipliğinin devri olarak nitelendirilebilir.

Bilgisayar programını gayrimaddi hak sahipliğini iktisap etmek suretiyle devralan bir işletmenin söz konusu hakkı maddi olmayan duran varlıklar hesap grubuna satın alma giderleri kapsamında maliyet bedeli ile kaydetmesi gerekecektir. Gayrimaddi hak olarak değerlendirilecek olan bu bedel güncel amortisman listesinin 55. ayrımına göre 15 yılda ve %6,66 oranla itfa edilecektir. Konuya ilişkin bir özelgede de şirketin telif ve lisans hakları

[301] Sağlam, Erdoğan (2001) "Web Sitesi ile İlgili Bazı Harcamaların Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi", Yaklaşım, S. 97, s. 179<https://www.denet.com.tr/tr/erdogansaglammakaleleri.php?yil=2001> s.e.t. 01.06.2022; Turut, s. 116.
[302] Yazıcı, s. 90 vd.

dahil olmak üzere üçüncü kişilere satmak için edindiği bilgisayar yazılımının gayrimaddi hak iktisabı niteliğinde olacağı ortaya konmuştur[303].

Uygulamada bilgisayar programlarında eser sahibinin mali yetkilerini devrederek eserin yayım ve çoğaltma işlemini üçüncü kişiler vasıtasıyla gerçekleştirmesi sıkça karşımıza çıkmaktadır. Hak sahibi, eser sahibine ödediği bedel neticesinde, bilgisayar programını çoğaltıp satmak suretiyle kazanç elde etmekte veya bu hakları üçüncü kişilere devredebilmektedir. Bu durumda, vergi hukuku bağlamında, çoğunlukla teknik bilgi veya lisans sözleşmeleriyle karşımıza çıkan gayrimaddi hak iktisabından bahsedilmektedir[304].

Bilgisayar programının mali yetkilerini kullanım yetkisinin devri, lisans veya teknik bilgi niteliğinde gayrimaddi hak iktisabı sayılmasına rağmen itfa süresi sözleşmelerin kapsam ve süresine göre belirlenmektedir. Lisans hakkı, 5864 sayılı FSEK kapsamında ruhsat olarak tanımlanmakta ve basit ruhsat, hasılat kirasıyla; tam ruhsat ise intifa hakkı kapsamında değerlendirilmektedir[305]. Hazırlık çalışmaları kapsamında eser niteliğindeki bilgisayar programları teknik bilgi verilmesi suretiyle de üçüncü kişilere kullandırılmaktadır. Bu hallerde işletmelerin belirli süreli ya da süresiz bir hak iktisap ettiği kabul edilmektedir. Dolayısıyla bilgisayar programı üzerindeki mali yetkilerin kullanım hakkı devrini konu alan ödemeler "Haklar" hesabına kaydedilecek ve Amortisman Listesinin 55. ayrımına uygun olarak 15 yılda ve %6,66 oranla itfa edilecektir[306]. Ancak hak devrine ilişkin sözleşme süresi 15 yıldan az ise iktisadi kıymetin işletmede kullanım ömrü ilgili süre kadar olacağından, bedellerin de sözleşmede öngörülen sürede itfa edilmesi gerekmektedir[307].

---

[303] *"Şirketinize bir bilgisayar yazılım programı hazırlanacağı, şirketinizin telif, lisans vb. bütün hakları kendinizde kalmak kaydıyla çeşitli firmalara bu yazılım programının kullanım hakkı satışını gerçekleştireceği belirtilmiştir… Dolayısıyla, başvurunuzda belirtilen yazılımın şirketinizce iktisabını müteakiben, gayri maddi hak olarak aktifleştirilmesi ve maliyet bedelinin 15 yılda, %6,66 amortisman oranı üzerinden itfa edilmesi gerekmektedir."* İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 11395140-105[VUK1-20097]-87110, T. 29.03.2017, <11395140-105[VUK1-20097]-87110 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

[304] Turut, s. 119.

[305] Arbek, Ömer (2008) ; Fikir ve Sanat Eserlerine İlişkin Lisans Sözleşmesi, Ankara, Yetkin, s. 61.

[306] Danıştay 4. Dairesi, E. 2019/2281, K.2021/4578, T. 27.09.2021, <4. D., E. 2019/2281 K. 2021/4578 T. 27.9.2021 - Danıştay Kararı | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

[307] Turut, s. 119.

2.3.5.2.Bilgisayar Programının Bir Nüshasının Satın Alınması

Günümüzde bilgisayar kullanımının yoğunlaştığı bireysel ve iş ortamında tüm kullanıcılar ücretli ya da ücretsiz programlar indirmekte ve kullanmaktadır. İnternet ortamından indirilerek ya da fiziksel kopya satın alınarak bilgisayara yüklenen programlar ücretli lisans anahtarları ile satılmaktadır. Bahsi geçen lisans, izin anlamına gelmekte ve mali yetkilerin kullanımına ilişkin lisans hakkından farklılaşmaktadır[308]. Nitekim ürün lisans süresi ve sınırları içinde kullanılmakta, çoğaltılması mümkün olmamaktadır. Kullanıcı, ücretli olarak edindiği bilgisayar programını, ücretsiz güncellemeler yapılmadıkça, mevcut sürüm üzerinden lisans anahtarı geçerlilik süresince kullanmaktadır. Bahsi geçen lisans süresinin bir yıldan az olması halinde amortisman hükümlerinden bahsetmek mümkün olmayacağından kısa süreli server ve yazılım kullandırmaları doğrudan gider yazılmaktadır[309].

Programın bir nüshasının satın alınmasını fiyatı ödenerek alınan bir kitabın son baskısı gibi değerlendirmek mümkündür. Nitekim kitabı alan kişinin şahsi kullanım dışında bir amaç güdemeyeceği, telif hakkı ve mali yetkilerle bağlantılı bir vaziyetinin olmadığı açıkça görülmektedir. Bu anlamda kitap ve bilgisayar programı arasında temel fark, bilgisayar programının zaman içinde güncelliğini yitirmesi, dijital ortamda ve bilgisayarlarda kullanıcılar ya da yetersizlik nedeniyle üretici tarafından terkedilmesidir. Tüm bu açıklamalardan hareketle işletmede kullanılmak üzere satın alınan bir ya da birden çok bilgisayar programı maliyetleri Amortisman Listesinin 4.3. ayrımına göre 3 yılda ve %33,33 oranla itfa olunacaktır.

---

[308] *"VUK ekindeki amortisman süreleri listesinde yer alan lisans ile bilgisayar lisansı anlaşılmaması gerektiği, algıda seçicilik sonucu, bilgisayar sektöründe yer alanların hatalı olarak yazılım lisansı anlamında yorumladığı, sektörde yer almayan kanun hazırlayıcıların lisans kelimesini farklı algılamasının doğal olduğu, yazılım lisansı anlamında tek başına lisans kelimesinin kullanılması sektörde olağan hale geldiği halde, halen TDK sözlüğünde lisans maddesinde bilgisayar teriminin yer almaması da, kanunda yer alan lisans kelimesinin yazılım lisansı olarak anlaşılmaması gereğini ortaya koymaktadır."* Bakırköy 7. Asliye Ticaret Mahkemesi, E. 2014/915, K. 2019/43, T. 17.01.2019, <Bakırköy 7. Asliye Ticaret Mahkemesi, E. 2014/915, K. 2019/43,… - Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri Kararı | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2019.

[309] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 11395140-105[313-2012/VUK-1- . . .]-1325, T. 23.08.2013, 11395140-105[313-2012/VUK-1- . . .]-1325 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

2.3.5.3.İşletme İçinde Oluşturulan Bilgisayar Programının Amortismanı

İşletmeler araştırma geliştirme faaliyetleri neticesinde faaliyet alanında kullanmak veya satmak üzere bilgisayar programları geliştirmektedirler. Ancak vergi yönetimi bilgisayar programının kullanım amaçlı geliştirilmesi ya da satmak veya üçüncü kişilere kullandırmak üzere oluşturulması hususlarında farklı bakış açılarına sahiptir. Araştırma geliştirme harcamaları; münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına ilişkin, neticesinde bir malzeme veya ürün üretilen düzenli çalışma harcamalarıdır[310]. Bu kapsamda yer alan bir araştırma geliştirme faaliyetinde geliştirme harcamaları doğrudan, faaliyette kullanılan varlıklar ise kullanım süresine göre itfa edilmektedir[311]. Bu nedenle bir işletmenin araştırma geliştirme faaliyeti neticesinde elde ettiği gayrimaddi hakka ilişkin maliyetler Amortisman Listesinin 57. ayrımına göre 5 yılda ve %20 oranla itfa olunacaktır[312].

İşletmelerin bilgisayar programı geliştirmesinin bir diğer yolu ise dışardan bilgi ve destek hizmeti alınmasıdır. Bu halde doğrudan bir araştırma geliştirme harcamasından bahsetmek mümkün olmamaktadır. Her iki halde de bir gayrimaddi hak iktisap edilmesine rağmen işletmenin dışardan bilgi ve destek almak suretiyle geliştirdiği bir program bakımından gayrimaddi haklara ilişkin %6,66 olan amortisman oranı uygulanmaktadır. Çünkü idare, işletmenin yalnızca kendi faaliyet alanında kullanılmak amacıyla ve dışardan destek alarak geliştirdiği bilgisayar programlarında gayrimaddi hak olarak aktifleştirme yapılması gerektiğini kabul etmektedir[313]. Özelgeler bağlayıcı nitelikte olmasa da bu görüş zaman içerisinde işletme içi araştırma faaliyetleri ile dışardan hizmet satın alınarak

---

[310] Bezirci, Muhammet (2012) ; Ar-Ge Teşvikleri, 4. Baskı, İstanbul, Beta, s. 10. Ayrıca bkz. 4691 s. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu m. 3'te Araştırma-Geliştirme "*Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yazılım dahil yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları"* olarak tanımlanmıştır. R.G. 24454, T. 26.06.2001.

[311] Yıldırım, A. Haydar, s. 252.

[312] *"Dolayısıyla, yazılım olarak satın alınan iktisadi kıymetlerin 3 yıl ve %33,33 amortisman oranı ile, yurt dışından ithal edilen .... makinesinin 8 yıl ve %12,50 amortisman oranı ile ve aktifleştirilen gayrimaddi hak için yapılan harcamaların ise 5 yıl ve %20 oranı ile amortismana tabi tutulması gerekmektedir."* İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 84098128-125[10-2012/924]-736, T. 30.12.2014, <84098128-125[10-2012/924]-736 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

[313] İdare bakımından temel kıstas araştırma geliştirme faaliyetlerinin yoğunluğu ve işlemin bilimsel kaygıdan uzak, kullanıma yönelik olmasıdır. Bakınız, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 27575268-105[2012- -313-5176]-108, T. 12.02.2013, <27575268-105[2012- -313-5176]-108 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

oluşturulan gayrimaddi hakların iktisap hallerinin faydalı ömür üzerinde bir etkisi olmayacağı düşüncesiyle eleştirilmiştir[314].

Eleştirilerden de yola çıkarak işletme içinde oluşturulan bilgisayar programlarının araştırma geliştirme faaliyeti neticesinde 5, dışardan hizmet alımı neticesinde 15 yıllık bir faydalı ömürle itfa olunmasının araştırma geliştirme faaliyeti istisnalarını[315] da olumsuz etkileyeceği kabul edilmelidir. Gelişmekte olan ülkeler arasında yer almamız nedeniyle üretim ve yatırıma ihtiyaç duyulması, işletme içi araştırma geliştirme faaliyetlerine ilişkin teşvik uygulaması bakımından ortaya çıkan varlığın faydalı ömrünün esas alınmaması önerilmektedir[316].

2.3.5.4.Bilgisayar Programı Güncelleme ve Uyarlama Faaliyetleri

Bilgisayar programlarının güncellenmesi veya uyarlanması için yapılan harcamaların gayrimaddi hak niteliğinde olup olmayacağına ilişkin bir tespitte bulunulması zaruridir. Nitekim değişen ve gelişen teknolojik şartlarda bilgisayar programlarının yenilenmesi ve yeniden piyasaya sunulması mümkündür. Bu şartlarda hak sahibi kullanıcıların küçük bir fark ödeyerek daha güncel sürümü kullanmak amacıyla yaptığı satın almalarda da bir gayrimaddi hak iktisap edilmiş sayılacağı görüşü mevcuttur[317]. Güncelleme hizmeti sonucunda yalnızca lisans anahtarı ile ürün kullanımının devam ettiği hallerde bir gayrimaddi hak iktisap edildiğini söylemek mümkün değildir. Ancak yeni sürüm, yalnızca küçük çaplı değişiklikler veya uyarlamalar içeriyorsa, bu halde harcamaların doğrudan gider

---

[314] Yıldırım, A. Haydar, s. 258.

[315] Örneğin; Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyeti istisnası, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği m. 5.12.2.2, R.G. 26482, T. 03.04.2007; Bozdemir, Enver (2018) ; "Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerinde Teşviklerin Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi", Mali Çözüm, C. 2018, S. 1, s. 26.

[316] Yıldırım, A. Haydar, s. 258.

[317] Turut, s. 120; Güncellemelerin kullanım süresinin bir yıl olması ve her yeni güncelleme ile bir önceki sürümün kullanılamaz hale gelmesi durumunda işletmelerin güncelleme ödemelerini doğrudan gider yazabileceğine ilişkin bkz. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.99.16.0-VUK-315-94, T. 18.01.2011, <B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-315-94 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022. Aksi yönde görüş için bakınız:
"Buna göre, şirketiniz tarafından gayrimaddi hak iktisabı mahiyeti taşımadan, sadece kullanma amaçlı olarak iktisap edilen bilgisayar yazılımlarının uyarlama vb. harcamaları dâhil maliyet bedelinin anılan listenin, '4.3. Bilgisayar Yazılımları' sınıflandırması uyarınca aktifleştirilerek 3 yılda ve %33,33 amortisman oranı ile itfa edilmesi gerekmektedir." Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 64597866-105[313-2013]-136, T. 20.08.2013, <64597866-105[313-2013]-136 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

yazılması veya mevcut amortisman süresi içinde itfa edilmesi önerilmektedir[318]. İlgili harcamaların malın fonksiyonunu ve değerini arttırıcı giderler kapsamında maliyet bedeline dahil edileceğini söylemek de mümkündür[319]. Kullanıcı sayısı üzerinden ödeme yapılan programlar için alınan ekstra kullanıcı alımı veya süresi dolan programlarda yapılan süre uzatımlarında ise ilk ücretin amortismana tabi olacağı, devam eden ödemelerin gider yazılacağı kabul edilmektedir[320].

Sonuç olarak işletim sistemleri bilgisayarla birlikte satın alınmaları nedeniyle ayrıca amortismana tabi tutulmazken, ayrıca faturalandırılmaları şartıyla yazılımlar üç yıl, lisanslar on beş yıl içinde itfa edilirler[321]. Programın kullanılamaz derecede verimsiz hale gelmesi halinde hurda olarak değerlendirilebilmesi mümkündür, şartları oluşmuşsa fevkalade amortisman gerçekleştirilebileceği de savunulmaktadır[322]. Lisans ve yazılımların büyük ölçekte değişikliğe uğramamış yeni sürüm ve uyarlamaları ile mevcut sürümde satın alınan ilave kullanıcı ve ilave süre harcamalarının ise gider kaydedilmesi gerekmektedir.

2.3.6. Madenlerde Amortisman

Maden ve taş ocakları, ölçülebilir bir rezerve sahip olup yıllık çıkarma kapasitesi ile belirli bir zaman sonunda mali değerini kaybetmektedir. Daha açık bir ifadeyle madenlerde amortisman hesaplamasında yalnızca imtiyazcının masrafları ve çalışma hızı değil maden rezerv kapasitesi de dikkate alınmaktadır[323]. Bu nedenle madenlerde amortisman VUK m. 316 hükmüyle ayrıca düzenlenmiştir. Madencilik sektörü için faydalı ömür, amortismanı gerçekleştirilecek ekonomik varlığın işletme için tahmin edilen kullanım süresi veya aktifleştirilmiş maliyetleri sonucu işletilmeye değer madenden çıkarılacak üretim birim

---

[318] Kaplan, s. 96; Turut, s. 121.
[319] Akarca, Akif / Şafak, Mehmet (2018) ; "Gayrimaddi Haklar ve Amortismanı", Dünya Gazetesi, T. 02.08.2018, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/gayri-maddi-haklar-ve-amortismani/424082>, s.e.t. 01.06.2022; Özyer, s. 775.
[320] Turut, s. 121.
[321] Yıldırım, A. Haydar, s. 111; Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 27575268-105[313-2012-9332]-1076, T. 27.09.2013, <27575268-105[313-2012-9332]-1076 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.
[322] Kaplan, s. 98.
[323] Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkcı, s. 315; Koçakoğlu, s. 100; K. Öztemel, s. 111; Oktar, s. 361; Özyer, s. 780; Soran, Erol (2013); Maden İşletmelerinde Duran Varlıklar İçin Ayrılan Amortismanların Uluslararası Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirmesi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans), s. 72.

sayısıdır[324]. Maden işletmeleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvurarak bahsi geçen tanıma uygun bir amortisman oranı belirlenmesini talep ederek madenin maliyet ve imtiyazlarını bu orana uygun olarak itfa edeceklerdir[325].

Maden amortismanında imtiyaz bedeli, maden ruhsatı alınması ile maden işletmesinin faaliyet ve harcamalara başladığı dönem arasındaki zamanda yapılan harcamaları kapsarken maliyet bedeli ruhsat ve işletmeye ilişkin hakların devralınmasına dair harcamaları kapsamaktadır[326]. Her iki bedelin de hesaplanacak amortisman oranları vasıtasıyla itfası gerekir. Ancak petrol işletmeleri için bu işlemler ihtiyari nitelikte olup harcamaların doğrudan gider yazılması da mümkündür[327].

Maden işletmelerinde imtiyaza ilişkin giderler maden rezervine bağımlı olduğundan VUK m. 316 hükmüne göre amortismana tabi tutulurken rezervden bağımsız olup maden çıkarılmasına ilişkin olarak kullanılan vinç ve nakliye araçlarının (ve benzerlerinin) giderleri ise genel esaslara göre amortismana tabi tutulurlar[328]. Maden ruhsatı sahibinin maden sahası içindeki ürünlerin üretimde değerlendirilmesi için yaptıkları rödovans sözleşmeleri ise imtiyazdan ziyade kira olarak değerlendirilmektedir[329].

Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilen *"madenlerde amortisman oranı şu iki formüle göre hesaplanabilmektedir:*

İmtiyaz veya imtiyaz bedeli/görünür veya muhtemel rezerv = amortisman oranı

---

[324] Soran, s. 75.
[325] Koçakoğlu, s. 100; Soran, s. 72; Özyer, s. 782.
[326] K. Öztemel, s. 111; Öztürk/ Öğredik, s. 101; Özyer, s. 781; Yıldırım, s. 69.
[327] Özyer, s. 783. Türk Petrol Kanunu 'Vergilendirme' başlıklı 12. madde 6. fıkra: *"Bakanlıkça onaylanan arama giderleri, sondaj ferî giderleri ve ülke ekonomisi yönünden verimli olmayan kuyuların açılma ve terk giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir. Bu kapsamda petrol hakkı sahibi tarafından yapılan arama giderleri, sondaj ferî giderleri ve üretim bakımından ekonomik olmayan kuyuların açılma ve terk giderleri dışındaki ekonomik değerin maliyeti ile bu ekonomik değerin elde edilmesi ve üzerindeki tesisatın kurulmasına ait masraflar petrol hakkı sahibinin tercihi doğrultusunda gider yazılarak veya aktifleştirilerek amortisman yolu ile itfa olunur. Sermaye hesabına alınarak aktifleştirilen bu giderler için uygulanacak amortisman oranları 213 sayılı Kanunun 316'ncı maddesi hükmüne kıyasla her petrollü arazi için ayrı ayrı olmak üzere, rezerv durumu da dikkate alınarak Bakanlık ve Maliye Bakanlığınca müştereken tespit edilir. Ancak, petrollü arazinin, petrol üretiminden başka bir amaca tahsis edilmiş bulunan kısmının maliyet ve kıymeti ile petrol işleminin sona erdiği tarihte bu petrollü arazinin petrol hakkı sahibi bakımından haiz olduğu bakiye değer amortisman oranından indirilir"* R.G. 28674, T. 11.06.2013.
[328] Soran, s. 66; Özyer, s. 781.
[329] Soran, s. 63; Özyer, s. 781.

İmtiyaz veya imtiyaz maliyet bedeli x yıllık istihsal değeri/ görünür veya muhtemel rezerv = amortisman oranı"[330]

Örneğin; 2020 yılında 50 000 000 TL karşılığında satın alınarak işletilen maden imtiyazı neticesinde Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı madenin beklenen rezervini 7500 ton olarak tespit etmiştir. İşletme 2020'de 750 ton, 2021'de ise 1500 ton istihraç etmiştir. Bu durumda amortisman oranı; 50 000 000 / 7500 = (%) 6,66 olabilecektir. Yıllara göre amortisman tutarı hesaplaması ise şu şekilde olacaktır[331];

1. 2020 yılı için maden amortisman tutarı: 50 000 000 **x** 750 / 7500 = 5 000 000 TL
2. 2021 yılı için maden amortisman tutarı: 50 000 000 **x** 1500 / 7500 = 10 000 000 TL

2.4. Gayrimaddi Haklara İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi

Konuya ilişkin açıklamalar dikkate alındığında vergi yasalarının gayrimaddi hakların muhasebeleştirilmesi konusunda yetersiz kaldığı aşikardır. VUK, yalnızca değerleme ve amortisman konularını düzenlerken GVK, KVK ve KDVK düzenlemeleri çoğunlukla gayrimaddi hakların satışı ve kiralanmasının sonuçlarını düzenlemiştir[332]. Gayrimaddi hakların aktifleştirilmesi ve muhasebeleştirilmesine ilişkin genel düzenlemelerin VUK vasıtasıyla gerçekleştirilmesinin gayrimaddi hakların vergilendirilmesine ilişkin birçok ihtilafı ortadan kaldıracağı düşünülmektedir[333]. Nitekim hem TTK hem de TMS ve UMS düzenlemeleri, esasları farklı olsa da bedel bakımından ilk muhasebeleştirme dışında TDMS'den amaç ve yöntem olarak ayrışmaktadır. Öyle ki VUK bakımından iktisadi işletmeye dahil gayrimaddi haklar ile şahsi servete dahil gayrimaddi hakların değeri farklı ölçütlerle tespit edilmektedir. Bu nedenle TMS 38 de kabul edilen gerçeğe uygun değer yöntemi ile şahsi servetlerde gayrimaddi haklar için kullanılan emsal bedel yöntemi varlık değerlerinin piyasa bakımından denkliğini sağlamaktadır[334]. Bu durum iktisadi işletmeye dahil gayrimaddi haklar için bağımsız bir düzenleme yapılması gereğini ortaya koymaktadır. Ayrıca gayrimaddi hakların değerleme hükümlerinin gayrimenkullerden bağımsız olarak ele

[330] Özyer, s. 782.
[331] Hesaplamalarda maddi değer ve yılları değiştirilerek alınan örnek için bakınız. Özyer, s. 782.
[332] Yavaş, s. 81.
[333] Yıldırım, s. 65.
[334] Demiroğlu, s. 240.

alınması da muhasebeleştirme ve aktifleştirmeye ilişkin genel sorunları çözebilecektir. Böylece ticari hayatta paydası giderek artan gayrimaddi hak kurumuna vergi yasalarının kayıtsız kalmadığı ve gayrimenkul değerlemesine ilişkin uygulanamayan hükümlerin gayrimaddi hak alanından arındırıldığı bir vergisel süreç hem idare hem de mükellefler için karışıklıkları ortadan kaldıracaktır.

Gayrimaddi hakların amortismanı hususunda TMS 36'ya uygun yapılan değer düşüklüğü testi ve yararlı ömür esası birbirine benzerlik göstermektedir. Ancak patent ve markalar konusunda yapılan tartışma dikkate alındığında yararlı ömür esası ile VUK bakımından kabul edilen genel 15 yıllık süre karşılaştırılmaktadır. Bu karşılaştırmada vergi yasalarında doğrudan faydalı ömrün dikkate alınması ve hatta üst sınır olarak 10 yıl önerilmektedir[335]. Sınai haklar dikkate alındığında on yıl genel bir süre olarak görülse de telif haklarında durum karmaşık bir hale gelmektedir. Nitekim bilgisayar programları için 3 yıl olan faydalı ömre karşın telif haklarında kabul edilen koruma süresi 70 yıldır. Bu nedenle Demiroğlu yalnızca ticari bilanço konusu yapılan haklarda, belirsizlik halleri için 10 yılın benimsenmesini ve modası geçen tasarım, marka gibi sınai haklarda azalan bakiyeler veya fevkalade amortisman yöntemlerini önermektedir[336]. Kanaatimce işletmeler ve günümüz ekonomik şartları düşünüldüğünde 10 yıllık üst sınır makul görünmekteyse de faydalı ömür bakımından marka ve patent gibi haklar için SMK hükümleri dikkate alınarak özel düzenlemeler yapılması daha uygundur. Ancak kullanım süresi belirsiz olan haklar için kanunen 5 yıl faydalı ömür ve %20 amortisman oranı uygulaması yerinde ve devam ettirilebilir mahiyettedir.

Netice itibarıyla gayrimaddi hakların değerleme ve aktifleştirme esaslarının ayrı bir kanun hükmü ile düzenlenmesi muhasebeleştirme sorunlarını da çözerek daha anlaşılabilir ve gayrimenkullerden bağımsız bir mali uygulamayı meydana getirecektir. Kullanım süresi hususunda marka ve patent gibi özel sınai hak türleri kanuna eklenen bir madde ile ekonomik ve ticari açıdan ortak bir faydalı ömür ve amortisman sistemine tabi olmalıdır. Böylece gayrimaddi haklar, Vergi Usul Kanunu içinde daha açık ve anlaşılabilir bir sisteme tabi olacaktır.

---

[335] Demiroğlu, s. 241.
[336] Demiroğlu, s.242.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.TÜRK VERGİ SİSTEMİ AÇISINDAN GAYRİMADDİ HAKLAR

Gayrimaddi haklar, vergi sistemimizde kişi veya kurum kazancı mahiyetinde doğrudan, hizmet ve mal alım satımlarında ise dolaylı olarak vergilendirilmektedir. İlgili vergilendirme esasları çoğunlukla kanun sistematiği içinde kazanç türleri, mükellef grupları ya da devamlı veya arızi faaliyetler kapsamında değerlendirme konusu olmaktadır. Yasa metinleri incelendiğinde bazen tüm gayrimaddi hakların bazen de özel olarak belirli hak türlerinin vergiye konu olduğu ve toplu bir düzenleme bulunmadığı gözlemlenmektedir. Gayrimaddi hakların vergilendirilmesi bakımından genel açıklamalar tam mükelleflere yönelik olarak gerçekleştirilecek, dar mükellefler bakımından özellik arz eden hallere de değinilecektir.

3.1. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Gayrimaddi Haklar

Gelir Vergisi Kanunu, gerçek kişilerin; bir takvim yılında elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden şahsi durumları da dikkate alınarak artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmesini konu edinmektedir. GVK m. 2 uyarınca gelir unsurları ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, menkul sermaye iratları, gayrimenkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlardır. Ancak gayrimaddi haklar bakımından zirai kazanç ve menkul sermaye iradı mevzu edilemeyeceğinden bu kazanç türlerine çalışma kapsamında yer verilmeyecektir.

GVK kapsamında gayrimaddi hakların bir bütün olarak değerlendirildiğini söylemek de mümkün değildir. Kanun kapsamında çoğunlukla telif ve patent hakları birlikte değerlendirilirken marka, tasarım ve imtiyazlar gibi diğer gayrimaddi haklar ayrıca değerlendirilmiştir. Özellikle telif ve patent bakımından en önemli ayrım müellif, mucit ve mirasçıların işlemleri ile hakkı devralan ya da kullanan üçüncü kişilerin işlemlerinin farklı gelir unsurlarına dahil edilmesidir. İlk izlenim olarak, kanunun düzenleniş biçimi kadar teşvik ve istisna uygulamalarının da gayrimaddi hakların vergilendirilmesinde önemli bir rolü olduğu söylenebilecektir.

3.1.1. Ticari Kazanç

GVK m. 37 uyarınca her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar ticari kazanç olarak nitelendirilmektedir. Ayrıca kanunun doğrudan ticari kazanç olarak nitelendirdiği faaliyetler de mevcuttur. Kanunda ticari ve sınai faaliyetlerin, tacir sıfatı ve ticari işletme kavramlarının tanımlanmaması nedeniyle çıkarımda bulunmak adına TTK hükümlerine başvurmak gerekmektedir. Ticaret veya sanayiye dair faaliyetler TTK kapsamında ticari iş olarak tanımlanmakta ve TTK'de düzenlenen ve bir ticari işletmeyi ilgilendiren işlem ve eylemlerin ticari iş olduğu kabul edilmektedir. Ticari iş kapsamındaki faaliyeti gerçekleştiren süje, tacir ise bir ticari işletmeyi kısmen de olsa kendi adına işleten kimsedir. TTK m. 11 uyarınca ticari işletme de esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşacak düzeyde gelir elde etmek hedeflenen, devamlı ve bağımsız şekilde yürütülen işletmelerdir. Açıklamalar ışığında ticari faaliyet; bağımsız ve devamlılık gösteren alım-satım, kiralama, hizmet sunumu gibi işlemlerin emek, sermaye ve girişimle desteklendiği halleri ifade etmektedir[337].

Bir ticari işletme, hangi alanda faaliyet gösterirse göstersin elde edilen kazanç, ticari kazanç olacaktır. Bu nedenle, gayrimaddi hakların ticari organizasyon[338] içerisinde satış veya kira yoluyla getiri unsuru olarak kullanılması halinde ticari kazanç elde edilmiş olacaktır. Ancak uygulama bakımından sorun; işlemlerin, ticari organizasyon kapsamında gerçekleştirilmesinden ziyade gayrimaddi hakkın bireysel olarak ticari boyutta değerlendirilmesi ihtimalidir. Fakat bu durum ticari faaliyetin devamlılık unsuruyla örtüşmeyecektir. Nitekim bir mucit, müellif ya da benzer şekilde gayrimaddi malları meydana getiren kişilerin aktif ve devamlı olarak ticari hayatta yer alması pek mümkün görünmemektedir[339]. Bununla birlikte, değişen ve gelişen hayat şartlarında devamlı bir gayrimaddi hak üretiminden değil de bu hakkın ticari kazanç oluşturacak şekilde kullanımından bahsetmek, ticari kazanç unsuru bakımından daha olası bir sonuçtur. Bu durum daha çok fikri ürünün fiziksel kopyalarının satışında karşımıza çıkmaktadır. Örneğin

---

[337] Bahsi geçen faaliyetin zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilmemesi de gerekmektedir. Taşkan, s. 385.

[338] Ticari organizasyonun varlığı bakımından sermaye koyma, işyeri açma veya açılış hazırlıkları yapma, ticaret siciline kaydolma, personel çalıştırma, ticari emtia alımı gibi unsurlar dikkate alınmaktadır. Taşkan, s. 386.

[339] Yüce, Mehmet (2000) ; "Fikri Haklar ve Bunların Telif Kazancı İstisnası Karşısındaki Durumu", Mali Çözüm Dergisi, S. 53, s. 49, <https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI_COZUM/MALICOZUM53.pdf> s.e.t. 01.06.2022.

bir ilim ve edebiyat eseri olarak kitap veya bilgisayar programının ya da kaydedilmiş müzik eserinin kaset, CD veya elektronik dosya şeklinde fiziki veya internet ortamında satışı ticari kazancı doğuracaktır.

Belirtmek gerekir ki konuya ilişkin özelgeler bağlamında bir görüş birliği mevcut değildir. Öyle ki bir özelge metninde "*söz konusu faaliyetinizden elde edilen kazancın ortada bir ticari organizasyonun var olduğu, yani işin ticari iş niteliği aldığı durumlarda"* [340] ifadesi kullanılarak somut olayın şartlarına göre bir değerlendirme yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Konuya ilişkin bir özelgede programcının kazancı, yazılım programcılığı faaliyeti ve yazılım programı pazarlama faaliyeti olarak iki farklı boyutta değerlendirilmiş, pazarlama faaliyetinin fikri ürünün mahiyetinden ziyade ticari nitelikte olduğu tespit edilmiştir[341]. Bir başka özelge dikkate alındığında, bilgisayar programının veri tabanı ile müşterilerin kullanımına hazır hale getirilmesi ve web tasarım işlemiyle eser mahiyetinde olan programın ticari faaliyet kapsamında kullanıldığına vurgu yapılmıştır[342]. Bu açıklamalar sonucunda bilgisayar program kazançlarında üretim faaliyeti ile pazarlama ve internet sitesinde kullandırma işlemleri mahiyeti gereği aynı gelir unsurunu doğurmaya elverişli değildir. Bu kapsamda niteliği itibarıyla ticari faaliyet olarak nitelendirilecek bilgisayar programı pazarlama ve ücret mukabilinde kullandırma hizmetleri ticari kazanç unsurunu doğuracak, faaliyetin devamlılık arz etmesi zorunlu olmayacaktır.

Danıştay da konuya ilişkin bir kararında internet alanı kiralanması suretiyle üçüncü kişi kullanımına sunulan bilgisayar programı niteliğindeki oyunun getirilerini ticari kazanç olarak nitelendirmiştir[343]. Kararda ticari kazanç oluştuğuna ilişkin kanaat, bilgisayar programcısının telif hakkının satış veya devrinden ziyade bir ödeme ile internet alanı

---

[340] Konya Vergi Dairesi Başkanlığı, 31435689-120[18-2014/1196]-101, T. 03.09.2014, < 31435689-120[18-2014/1196]-101 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

[341] Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.ÖZ.2011.7-267, T. 26/08/2011, <B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.ÖZ.2011.7-267 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

[342] *"Buna göre; 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 Kanunu'nun ticari kazanca ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir."* Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, 17192610-120[ÖZG-12/243]-100, T. 07.04.2014, <17192610-120[ÖZG-12/243]-100 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

[343] Danıştay 3. Dairesi, E. 2010/2303, K. 2012/3985, T. 28.11.2012. <3. D., E. 2010/2303 K. 2012/3985 T. 28.11.2012 - Danıştay Kararı | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

kiralaması, bu alan vasıtasıyla kullandırdığı oyun karşılığında ödemeler alması ve hatta işlemlerin devamlılığı için eleman çalıştırması hususlarıyla desteklenmektedir. Ancak karşı oyda, satış ve devir gibi istisna konusu işlemler oluşmadığı kabulünün yersiz olduğu kişinin kendi oluşturduğu programı internet ortamında yayınlamasının telif kazancı istisnası kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Kanaatimizce ücret mukabilinde kullandırma ve pazarlama faaliyetlerinin üçüncü kişilerle paylaşılması eser sahibinin eserini internet, ses, görüntü ve benzeri yollarla üçüncü kişilere iletim hakkı kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmamalıdır. Böyle bir ilişki kira olarak değerlendirilemeyecek kadar kısa süreli ancak süreklilik arz eden kullanımlarla ticari bir yapıyı oluşturacaktır. Ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince de faaliyetin ticari bir eksene yerleşeceğinin kabulü gerekmektedir.

Hakkın ticari kazanç oluşturacak şekilde kullanımına ilişkin fiziksel kopya satışı telif eserlerde "yayma hakkı" bağlamında da ortaya çıkmaktadır. Yayma hakkını hüküm altına alan FSEK m. 23, vergi hukuku bakış açısıyla eserin ticarete konu edilmesini de ele almış bulunmaktadır[344]. Münhasıran eser sahibine ait olduğu belirtilen eserin aslını veya çoğaltılmış nüshalarını kiralamak, ödünç vermek, satışa çıkarmak veya diğer yollarla dağıtma hakları yayın sözleşmesi ile yayıncıya devredilebilecektir. Yayıncının ise sözleşme süresince eser üzerinde değişiklik (ekleme veya kısaltma) yapmaksızın eseri yayınlama yükümlülüğü bulunmaktadır[345]. Bu nedenle yapımcıların, yayın kuruluşlarından üretilen eserler veya yapımcılık faaliyetleri karşılığında elde ettiği kazanç da ticari kazanç olarak nitelendirilmektedir[346].

[344] Bekler, Muhittin (2007) ; "Gelir Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen 'Telif kazancı İstisnası' ve 'Serbest Meslek Kazancı' Müesseselerinin Uygulamada Ortaya Çıkarttığı Sorunlar", Vergi Dünyası, S. 315.
[345] Dokgöz, Murat (1996) ; Gayrimaddi Haklar, Günümüzdeki Uygulamaları ve Bu Uygulamaların Vergi Hukuku Yönünden İrdelenmesi, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, s. 95.Kaplan, s. 123.
[346] Altuntaş, M. (1997) ; " Radyo ve Televizyonlarda Yayımlanan Eserlerin Telif Hakkı Bedeli ve Vergilendirilmesi", Vergi Sorunları, S. 111.

149 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, serbest meslek kazancı olarak nitelendirilen telif kazançları istisnasının kapsamına ilişkin açıklamalar getirmektedir[347]. Bu nedenle ticari işletmeye dahil patentin konu edildiği kazanç getirici işlemler veya patente bağlı ürün üretim ve satışı kanun kapsamında ticari ve sınai faaliyetin bir sonucu olarak ticari kazancı meydana getirmektedir. İstisna kapsamındaki telif eserlerin video bant veya kopyalarını satan üçüncü kişi gelirleri de tebliğ kapsamında ticari kazanca konu olmaktadır.

İnternet ortamında paylaşılan veya kullandırılan telif eserler, özellikle bilgisayar programı veya oyunları, kapsamında yan gelirler de elde edilebilmektedir. Bunların en başında reklam kazançları gelmektedir ki elde edilecek reklam gelirleri sosyal medya içerik üreticileri istisnası kapsamında değerlendirilmekle gayrimaddi hakların vergilendirilmesine ilişkin sonuçlardan bağımsız bir hal almaktadır. Ayrıca yazılım niteliğindeki cep telefonu uygulamaları da içerik üreticileri istisnası kapsamında ele alınmaktadır[348].

3.1.2. Ücret

GVK m. 61 uyarınca ücret, bir işverene tabi olarak belirli bir işyerinde çalışanlara, hizmet karşılığında, ödenen para ve ayınlar ya da para ile temsil olunan menfaatlerdir. Ücret bakımından en önemli unsur işverene bağlı olarak hizmet sunulmasıdır[349]. Bu nedenle GVK m. 62 uyarınca işverenin, hizmet erbabını işe alarak emir ve talimatlar dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerin tümü olduğunu görmekteyiz.

149 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca bir işverene tabi olarak telif eser veya patent konusu ürün üretilmesi hizmet sözleşmesi bağlamında ücret gelirini

---

[347] *"Diğer taraftan, ihtira beratlarına konu olan buluşların ticari veya sınai bir işletmeye dahil iken satılması, devir ve temliki veya kiralanması ya da ihtira beratına konu olan buluşun üretilerek satılması hallerinde elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı kapsamına girmeyeceğinden, bu kazançlara söz konusu istisna uygulanmayacaktır.*
Ayrıca, istisna kapsamına yeni alınan video bant halindeki eserlerin sahipleri veya kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından (video kulüpleri gibi) satılması veya kiralanmasından elde edilen gelirlere bu istisna uygulanmayacaktır." R.G. 190521, T. 18.03.1986. <Seri No: 149 Gelir Vergisi Genel Tebliği - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

[348] *"İnternet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır."* 318 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği m. 2, R.G. 31717, T. 12.01.2022, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/01/20220112-4.htm>, s.e.t. 01.06.2022.

[349] Taşkan, s. 433.

doğuracaktır. Ayrıca 221 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, serbest meslek kazancı da doğurabilen telif kazançları bakımından emek unsurunun yoğunluğuna vurgu yapmakla birlikte ücret kazancını serbest meslek kazancından ayıran en önemli hususun işverene bağımlılık olduğunu belirtmekte ve örneklendirmektedir[350]. Ayrıca bir kimsenin aynı anda hem ücret hem de serbest meslek kazancı elde etmesi mümkün görülmektedir. Bu kapsamda verilen örneğe göre bir kimsenin televizyon programında bir işverene bağlı olarak günün yorumunu yapması ücret kazancı doğururken; aynı kimsenin hizmet ilişkisi olmaksızın şahsi olarak gazetelerde haftalık köşe yazısı yazmasının gerçek usulde serbest meslek kazancı meydana getireceği belirtilmektedir. Tebliğin ilk on maddesinde kendisine yer bulan ücret ve serbest meslek kazancı ayrımında, işverene tabi olarak telif konusu ürün için alınan ödemelerin serbest meslek kazancından doğan defter tutma, makbuz kesme, geçici vergi ve katma değer vergisi yükümlülüklerinden de ari olduğu belirtilmiştir.

Ücret ve serbest meslek kazancı ayrımında hizmet akdinin kapsamının tayini de önem arz etmektedir. Nitekim hizmet akdi dışındaki telif konusu faaliyete ilişkin ek ödemeler de serbest meslek kazancı doğuracaktır. Konuya ilişkin bir Danıştay kararında dersane öğretmenlerinin iş sözleşmesinde deneme kitapçıkları için test sorusu hazırlayacağına ilişkin hüküm bulunmaması gerekçesiyle ilgili sorular karşılığında yapılan ödemelerin telif ücreti olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir[351]. Karar içeriği de dikkate alındığında telif konusu kazancın ücret olarak nitelendirilmesinde ilk olarak bir iş akdinin varlığına, ardından iş akdinin telif ödemelerine ilişkin hususları içerip içermediğine bakılması vergilendirmeye ilişkin tespiti kolaylaştırmaktadır.

---

[350] 221 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, R.G. 23616, T. 19.02.1999, s. 15*, Örnek 2: "Bay (B) sözleşme ile işverene tabi olarak günlük bir gazetede makaleler yazmakta ve ayrı bir işverene ait televizyon kanalında da yine işverene tabi olarak günün yorumunu yapmaktadır.*
Bay (B)'nin;
- Faaliyetinden elde ettiği gelir ücret olarak vergiye tabi tutulacak, serbest meslek kazancı ile ilgili herhangi bir yükümlülüğü olmayacaktır.
- Elde ettiği ücret geliri Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretlerin vergilendirilmesiyle ilgili hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.
- Faaliyeti sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanan bir faaliyet olmasına rağmen, işverene tabi ve işyerine bağlı olarak yapılması nedeniyle ücret olarak kabul edildiğinden, Bay (B)'nin serbest meslek erbabı için var olan; defter tutma, serbest meslek makbuzu düzenleme, geçici vergi ve katma değer vergisi beyannamesi verme yükümlülükleri bulunmayacaktır."
<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23616.pdf>, s.e.t. 01.06.2022.

[351] Danıştay 3. Dairesi, E. 1994/4525, K. 1995/2397, T. 13.09.1995, <3. D., E. 1994/4525 K. 1995/2397 T. 13.9.1995 - Danıştay Kararı | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Çalışan buluşları bakımından ise eser sahipliği tartışılmakta ve yükümlülükler bu yönüyle ortaya konmaktadır. SMK m. 113 ve devamı hükümleri uyarınca işveren, çalışan buluşu üzerinde hak iddia ettiğinde çalışanına bir bedel ödemelidir. Yine m. 73 gereği çalışanlar; tasarım karşılığında, tasarımın önemine göre, tespit edilecek bir bedel üzerinden maddi karşılık talep edebilecektir. Her iki durumda ödenen bedelin ücret olarak nitelendirilmesi ve mahiyeti gereği gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir[352]. Bu kapsamda işi yaptıran doğrudan işveren ise telif hakkı doğmayacaktır[353]. Örneğin, bir gazete veya dergide personelin yaptığı çalışmalar telif ücreti doğurmazken, hizmet ilişkisi bulunmaksızın makalesi yayınlanan kişiler için telif kazancı gündeme gelecektir.

Çalışanlara yapılan telif ödemelerinin niteliği sigorta primleri bakımından da önem arz etmektedir. Nitekim hizmet ilişkisi içinde, devamlılık arz eden, telif ücreti adıyla yapılan ödemeler ücret olarak nitelendirildiğinde sosyal sigorta primlerinin hesaplanmasında da dikkate alınmaktadır. Böylece ücret kazancı bakımından vergi matrahının artışı kaçınılmaz bir gerçektir. Arızi olarak yapılan telif ödemelerinde ise ödemenin, niteliği gereği, kıdem ve ihbar tazminatı gibi işçi alacaklarının hesaplanmasında dikkate alınmayacağı değerlendirilmektedir[354]. İşverenin çalışana buluş karşılığında yaptığı ödemeyi araştırma geliştirme harcaması olarak giderleştirebileceği de kabul edilmektedir[355].

3.1.3. Serbest Meslek Kazancı

GVK m. 65 uyarınca serbest meslek faaliyeti, sermaye yerine şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgi ya da uzmanlığa dayanan, ticari nitelikte olmayan işlerin bir işverene bağımlı olmaksızın kişinin kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Kanundan hareketle şahsi mesai, bilgi birikimi veya uzmanlık ile serbest çalışma unsurları, serbest meslek faaliyetini meydana getirecektir. Doğal olarak serbest meslek faaliyetini mutat meslek olarak gerçekleştirenler de serbest meslek erbabı olarak adlandırılmaktadır. GVK m. 66 uyarınca

---

[352] Başak, Levent (2012) ; "Patent Haklarından Elde Edilen Gelirlerde Vergilendirme ve Beyan Esasları", Vergi Sorunları, S. 287, s. 165, Kaplan, s. 153.
[353] Kaplan, s. 153, Özbalcı, Yılmaz (2007) ; Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayınları, s. 148.
[354] Günay, Serdar (2015) ; "Çalışanlara Telif Ücreti Adı Altında Yapılan Ödemeler", Yaklaşım, S. 273, Kaplan, s. 154.
[355] İpek, Ayşegül / Dokur, Şükrü (2020) ; "Çalışan Buluşlarında Buluştan Elde Edilen Kazancın, Çalışana Ödenecek Bedelin Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, C. 13, S. 2, s. 491.

serbest meslek faaliyetinin başka bir iş ya da görevle birlikte yürütülmesinde de bir engel bulunmamaktadır. Serbest meslek faaliyeti gerçekleştirenlerin vergi matrahı m. 67 hükümlerince hesaplanmaktadır. Öyle ki, serbest meslek kazancı; bir hesap döneminde serbest meslek faaliyeti karşılığında tahsil edilen para ve ayınlar, diğer şekillerde sağlanan ve para ile temsil olunan menfaatlerden bu faaliyete ilişkin giderlerin çıkarılması neticesindeki fark olarak tanımlanmaktadır. Kanun, gerçekleştirdiği faaliyet dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılanlara da yer vermiştir[356]. Bu kapsamda konser veren müzik sanatçılarının gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı arasında olduğu görülmektedir.

Gayrimaddi hakların meydana getirilmesi şahsi bilgi, tecrübe ve mesai gerektirse de gayrimaddi hakka ilişkin işlemler serbest meslek kazancı doğuran hallerden biri olarak GVK m. 65'te yer almamaktadır. Ancak kanunun diğer gelir unsuru tanımlarında telif konusu ürüne ilişkin işlemin müellif, mucit ya da kanuni mirasçılar tarafından gerçekleşmesi halinde serbest meslek kazancı sayılacağına ilişkin hüküm bulunmaktadır. GVK m. 18 kapsamında yer alan telif kazancı istisnası dahilindeki işlemlere, GVK m. 70/1,5,6 kapsamında gayrimaddi hakkın kiralanması veya Mükerrer m. 80/4 uyarınca hakkın elden çıkarılması vasıtasıyla elde edilen kazançlar ve ilk hak sahibi ile bu hakkı veraset yoluyla iktisap edenler bakımından serbest meslek kazancına ilişkin hükümler uygulanmaktadır[357].

Serbest meslek kazançlarında sürekliliğe ilişkin kanuni bir tanım ve ölçüt bulunmamaktadır. Bu konuda yasal düzenleme bulunması gerektiği önerilmekle birlikte

---

[356] GVK m. 66/2 *"Bu maddenin uygulanmasında:*
1. Gümrük Komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar;
2. Bizzat serbest, meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar.
3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;
4. Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticarî ve meslekî işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;
5. Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (Şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır);
6. 5510 sayılı Kanunun ek 10 uncu maddesi uyarınca anılan Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında; sigortalı sayılan hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişiler; Bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar."
[357] *Kaplan, s. 128, Özbalcı, s. 155.*

yargı kararları ve idarenin görüşleri doğrultusunda hareket edilmektedir[358]. Nitekim arızilik unsuruna sonuç bağlayan genel tebliğlerde süreklilik konusunda açık tespit bulunmamaktadır[359]. Ancak faaliyetin süreklilik arz ettiği, gerçek usulde vergilendirme yapıldığı hallerde belge düzenleme, defter tutma, beyanname verme ve başkaca vergi mükellefiyetleri ortaya çıkmaktadır[360]. GVK kapsamındaki faaliyetin mutat meslek halinde ifa edilme ifadesinden, bu işin yılda birkaç kez yapılması ve geçimi temin edecek ölçüde yani asıl uğraş olarak değerlendirilecek düzeyde olması beklenmektedir[361]. Konuya ilişkin özelgelerde aynı yıl ya da devam eden yıllar içinde birden çok eser meydana getirme faaliyetinin süreklilik arz etmekle mutat mesleki faaliyet olarak değerlendirileceği belirtilmektedir[362]. Kısacası hem eser sayısı hem de yıllara yaygın işlemler dikkate alınırken faaliyetin bir işyeri veya mekanda gerçekleştirilmesi önem arz etmemiştir. Yargı kararlarında ödeme alınan süreye de önem verilmekte, faaliyet kapsamında altı ay devamlı ödeme alınması mutat meslek şeklinde ifaya örnek gösterilmektedir[363]. Özellikle meslek odalarına kaydolma unsuru hem işe başlama hem de mutat meslek faaliyeti kapsamında değerlendirmeler için esaslı bir karar mekanizması oluşturmaktadır[364].

SMK m. 113 uyarınca çalışanların işyerinden bağımsız ve işyerinin deneyim ve çalışmalarına dayanmadan, şahsen gerçekleştirdiği buluşlar serbest buluş olarak nitelendirilmektedir. Böylece serbest buluşun kazanç konusu olması nedeniyle gerçekleştirilen sürekli faaliyetlerin de serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilerek serbest meslek kazancı kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir[365]. Nitekim kanun kapsamında konser veren sanatçıların özel olarak serbest meslek faaliyeti gerçekleştirdiğinin tespiti de bu noktada önem arz etmektedir. Sanatçının bestekar olarak telif kazancı elde

---

[358] Kaplan, s. 129.
[359] Karyağdı, Nazmi (2010) ; "Telif Haklarına Dayalı İşlemlerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu", Yaklaşım, S. 213.
[360] Bora, Özgür (2009) ; "Sürekli veya Arızi Olarak Yapılan Serbest Meslek Faaliyeti Ayrımı ve Vergisel Sonuçları, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 72, s. 167.
[361] Kaplan, s. 129, Maç, Mehmet, KDV 6 (E- Kitap, sürekli güncellenmektedir.) s. 13, <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-1.pdf >, s.e.t. 01.06.2022.
[362] Özelge metni için bakınız. Kaplan, s. 130.
[363] Danıştay VDDK, E. 2019/506, K. 2020/980, T. 23.09.2020 <VDDK., E. 2019/506 K. 2020/980 T. 23.9.2020 - Danıştay Kararı | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022; Aksi yönde görüş için bakınız; Altuntaş, s. 79.
[364] Danıştay 4. Dairesi, E. 2010/7900, K. 2013/1036, T. 06.03.2013 <4. D., E. 2010/7900 K. 2013/1036 T. 6.3.2013 - Danıştay Kararı | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.
[365] Sever, Doğu (2009) ; "Gelir Vergisi Açısından Patent Hakkının Elden Çıkarılması ve Kiralanması" Yaklaşım, S. 193.

etmesi istisna kapsamında değerlendirilirken sürekli olarak kendi ad ve hesabına konser verme faaliyetinde bulunan sanatçılar gerçek usulde vergiye tabi olacaktır[366].

3.1.3.1. Telif Kazançları İstisnası

Gayrimaddi hak türlerinden yalnızca telif hakları ve ihtira beratını (patent) kapsayan kazançlarda GVK m. 18 uyarınca hak sahibi ve tasarruf biçimi bakımından bir ayrım yapılarak bu konu gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Serbest meslek kazançlarında süreklilik unsuru aranmaksızın uygulanan bu istisna kapsamında eser veya buluş sahibi ile kanuni mirasçıları devir, satış, yayım, temsil ya da icra faaliyetlerinden elde edilen kazançlarını beyan etmek ve vergi ödemekle yükümlü değildir. İlgili kazançların GVK m. 94 uyarınca tevkifat ile vergilendirilmesi mümkün olduğu gibi kazançların gelir vergisi tarifesinin 4. dilimine girmesi halinde beyanname ile vergilendirilmesi esas alınmıştır.

Kanunun *Kazançlarda İstisnalar* başlıklı dördüncü bölümünde yer alan hüküm şöyledir:

"Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.

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

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

[366] Demiroğlu, Mehmet (2010) ; "Konser Veren Sanatçıların Vergilendirilmesi", Vergi Dünyası, S. 346, s. 30.

Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanunun 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.

Bu madde kapsamındaki kazançları toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94'üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur."[367]

Doktrinde istisnanın isminin değiştirilmesi gerektiğine ilişkin görüşler mevcuttur. Telif kazancı istisnasının daha geniş bir hak grubunu ele aldığı ve diğer sınai hakların da istisna kapsamında olduğuna ilişkin bir izlenim yarattığı düşünülmektedir[368]. Bu nedenle Yüce, "fikri hak kazançları istisnası" ifadesinin kullanımını önermektedir[369]. Kanaatimce yasada fikri hak ifadesinin de marka ve diğer sınai hakları ötelediği sonucuna doğrudan varılamayacaktır. Üstelik kanun maddesi eser sahiplerini örnekleyerek saymakta ve genel tebliğlerle de hükmün uygulanması açıklanmaktadır. Bu halde arızi olma ve serbest meslek kazançlarına ilişkin bir istisna tahsis olunması eleştirilecektir ki Özbalcı; GVK m. 18'de arızi olarak da elde edilen kazancın istisna kapsamında olduğunun vurgulandığını ifade etmektedir[370].

İstisnadan yararlanmanın en önemli şartı kazancın serbest meslek kazancı kapsamında elde edilmesidir. Bahsedildiği üzere serbest meslek faaliyetinin arızi olarak gerçekleştirilmesi kazancın niteliğini değiştirmemektedir. Ancak kazancın ücret ya da başka bir gelir unsuru kapsamına girecek şekilde elde edilmesi halinde doğal olarak istisna hükümlerine başvurulamayacaktır[371]. Bu durumda gelir unsuru değerlendirilecek kazancın ticari kazanç, ücret ya da başkaca bir unsura dahil edilemeyecek nitelikte olması gerekecektir. Örneğin, işçinin iş ilişkisi dışındaki telif kazancı istisna kapsamında değerlendirilecektir[372]. Konuya ilişkin yargı kararları da dikkate alındığında; istisna

---

[367] 2022 yılında yıllık kazancı 880.000 TL'den fazla olanlar beyan esasıyla vergilendirilmektedir. 193 s. Gelir Vergisi Kanunu m. 18, R.G. 10700, T. 31.12.1960, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf>, s.e.t. 01.06.2022.
[368] Kaplan, s. 133.
[369] Yüce, s. 44, <https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI_COZUM/MALICOZUM53.pdf> s.e.t. 01.06.2022.
[370] Özbalcı, s. 150.
[371] Türkay, İmdat (2012) ; "Telif Kazançlarında Katma Değer Vergisi Tevkifatı", E- Yaklaşım, S. 235.
[372] Kaplan, s. 134.

hükmünün uygulanması için hem bir serbest meslek faaliyetinden bahsedilmesi hem de telif konusu olduğu düşünülen ürünün eser ya da patent niteliğinde olması gerekecektir[373]. Ayrıca kazancı elde edenler bakımından bir sınırlama yapılmış ve yalnızca eser ya da patent sahibi ile kanuni mirasçılarının istisnadan yararlanması uygun görülmüştür[374].

İstisna uygulamasının serbest meslek kazançları kapsamında değerlendirilmesi de eleştiri konusu olmuştur. Serbest meslek faaliyetinin devamlı ya da arızi olması önem arz etmeyen telif kazançları istisnası bakımından, doğrudan serbest meslek kazancı elde etmeyen kanuni mirasçılar ve kiralama niteliğindeki işlemlerin bir arada yer alması yalnızca uygulama karmaşası yaratmaktadır. Bu nedenle istisna adının fikri haklar istisnası olarak değiştirilmesi ve serbest meslek kazançları başlığı altında değerlendirilmemesi önerilmektedir[375].

149 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile istisna kapsamındaki eserlere ilişkin detaylı açıklamalar yapılmıştır. GVK m. 18 kapsamındaki telif eserlerin 5846 sayılı FSEK kapsamında eser niteliğini haiz olması, patentlerin ise tescil edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda Kültür ve Turizm Bakanlığı yapımcılık, sinema faaliyetleri, dizi, film ya da müzik bestecilerinin Telif Hakları Genel Müdürlüğü'ne başvurarak belge alması ve belgeyle Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvurması gerektiğini bildirmektedir[376]. İstisnadan faydalanma hususunda nihai karar ise Bakanlığa aittir. Konuya ilişkin bir özelge durumu şöyle ifade etmektedir: *"... adlı kitabınızın Kültür ve Turizm Bakanlığı (Telif Hakları Genel*

---

[373] Karar metninde bilgisayar programı tercüme faaliyeti ve işleme eserlerin GVK m. 18 kapsamında yer alıp almayacağına ilişkin açıklamalar yapılmıştır. İki üyenin karşı oyu ile bilgisayar program tercümesinin istisna kapsamında olmadığına karar verilmiştir. Danıştay 4. Dairesi, E. 2010/2214, K. 2014/1229, T. 27.02.2014, <4. D., E. 2010/2214 K. 2014/1229 T. 27.2.2014 - Danıştay Kararı | LEXPERA> s.e.t. 01.06.2022.

[374] İstisna kapsamında faydalı modellerin de yer alması gerektiği ve mevcut düzenlemenin bu haliyle eksik olduğuna dair eleştiri için bakınız; Güneş, s. 81, Yıldırım, s. 77.

[375] Yıldırım, s. 108.

[376] *"193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesi kapsamında gelir vergisi istisnasından faydalanmak isteyen eser sahiplerinin, Genel Müdürlüğümüz tarafından gerçekleştirilen İsteğe Bağlı Kayıt-Tescil işlemini yaptırmaları ve işlem sonucunda düzenlenecek kayıt-tescil belgesi ile Maliye Bakanlığının ilgili birimlerine (Vergi Dairesi Başkanlıkları/Müdürlükler, Defterdarlık) başvurmaları gerekmektedir. Yönetmen, özgün müzik bestecisi, senaryo yazarı ve diyalog yazarı, (varsa) animatörler, düzenlenmiş ise Zorunlu Kayıt-Tescil Belgesi ile Maliye Bakanlığının ilgili birimlerine başvurabileceklerdir. Söz konusu zorunlu kayıt-tescil belgesinin örneğini, yapımcı firma, Telif Hakları Genel Müdürlüğü veya İstanbul Telif Hakları ve Sinema Müdürlüğünden temin edilebilecektir. Yapımcısı tarafından zorunlu kayıt tescil işlemine tabi tutulmamış dizi filmlerin yapım ekibinde yer alan yönetmen, senarist ve özgün müzik bestecisi ile varsa animatörlerin, isteğe bağlı kayıt tescil başvuru sisteminde oluşturulan Sinema Eseri seçeneğinden başvuru yapmaları gerekmektedir. Henüz çekim aşamasına gelmemiş veya tamamlanmamış sinema ve dizi film projelerinde; senaristlerin İlim ve Edebiyat Eseri, özgün müzik bestecilerinin Musiki Eseri olarak başvurmaları uygun olacaktır."* <https://www.telifhaklari.gov.tr/Eser-Sahipleri-Icin-Gelir-Vergisi-Muafiyeti> s.e.t. 01.06.2022.

Müdürlüğü) tarafından 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre kayıt-tescil edilmesi halinde, söz konusu kitabınızın satışı nedeniyle elde edilen hasılata münhasır olmak üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesinde yer alan istisna hükmünden faydalanmanız mümkün bulunmaktadır."[377]

Telif konusu eserlerin tasarrufu, kullanımı ve icrasına ilişkin birçok işlemden bahsetmek mümkündür. Bu nedenledir ki istisna kapsamına giren işlemlerin tayini güçtür. Örneğin beste yapımı, sanatçının kaset için stüdyoda şarkı okuması ya da konserlerde sahneye çıkması mümkün olduğu gibi kaset ve diğer yöntemlerle eser kopyalarının üçüncü kişilere satılması da olasıdır. İstisna kapsamında bir eseri konu alan tasarruf işlemleri değil sözleşmeye konu işin veya maddi varlığın FSEK kapsamında nasıl değerlendirildiğine bakılmaktadır. Böylece kanunda da zikredildiği üzere eserin telif haklarının satılması, devir, temlik ya da kiralanması dışında kalan sahnede veya konserlerde okuma, fiziki kopyaların satışı serbest meslek kazancı olsa da vergilendirilmesi gerekecektir[378]. Bu görüşün aksine, mali haklar devredilmeksizin eserden yararlanılması ya da kanuni tabirle kayıt ve konser gibi icra faaliyetlerinin yani okuma bedellerinin istisnadan yararlanması gerektiği de düşünülmektedir[379]. Ayrıca sahibinin hususiyetini taşıma unsuru bakımından eser olarak nitelendirilemeyecek taklit, komedi, radyo-televizyon programı hazırlığı ve belgesel çekim faaliyetleri ile bu kapsamdaki video çekimlerinin telif kazancı istisnası kapsamında olmayacağı düşünülmektedir[380]. Yine uzmanlık gerektiren konularda yazılan rapor ve bilimsel görüşlere karşılık telif adı altında ödeme yapılamayacağı ve istisna kapsamına alınmayacağı görüşü mevcuttur[381].

Serbest meslek kazancı kapsamındaki telif kazançlarında da şekli ödevlerin yerine getirilmesi zorunludur. Ancak, 224 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile GVK m. 94 kapsamındaki kişi ve kurumlara telif ürün devir, temlik veya kira eden serbest meslek erbabından isteyenlerin defter tasdik ettirme, tutma ve belge düzenleme zorunluluğu

---

[377] İstanbul Gelir Vergisi Dairesi Başkanlığı, 11395140-105[VUK-1-21884]-298475, T.05.04.2021, <11395140-105[VUK-1-21884]-298475 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.
[378] Detaylı bilgi için bakınız; Kaplan, s. 136.
[379] Karacık, İbrahim/ Bozkurt, Sevil (2004) ; "Fikir ve Sanat Eserlerinin Vergilendirilmesiyle İlgili Bir Değerlendirme", Yaklaşım, S. 135.
[380] Kaplan, s. 137, Yüce, s. 48.
[381] Kaplan, s. 137, Danıştay 4. Dairesi, E. 1999/1346, K. 1999/5194, T. 28.12.1999, < 4. D., E. 1999/1346 K. 1999/5194 T. 28.12.1999 - Danıştay Kararı | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

bulunmadığı belirtilmiştir[382]. Bu konuda mükellefin serbest meslek hizmeti ya da telif ürün alınana VUK m. 234 uyarınca gider pusulası imzalatması belgelendirme açısından yeterli görülmektedir[383]. Yurt dışında bulunan gerçek kişilerden telif ürün alanların ise gerçek kişinin bulunduğu ülke hukuku uyarınca geçerli bir belge getirerek harcamasını belgelendirmesi gerekmektedir[384].

3.1.3.2. İstisna Uygulamasının Kapsamı

GVK m. 18 kapsamında eser türleri tahdidi nitelikte değildir. Nitekim kanunda yer alan "*şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini"* ifadesindeki *gibi* sözcüğü lafzi yorumla bu sonucun çıkarılmasını sağlamaktadır. Bu nedenle kanunda yer alan örnekseme yönteminin FSEK kapsamındaki tüm eserleri kapsayacağına ilişkin bir çıkarımda bulunulabilir. Ancak kanun sadece eser türlerini değil eser sahiplerini de saymaktadır. Üstelik eser sahiplerinin sayımında bir örnekseme de mevcut değildir. Kanunda zikredilen eser sahipleri *müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitler*dir. Bu nedenle kanunun lafız ve amaç bakımından tüm eser türlerini değil de kanunda zikredilen eser sahipleri bakımından sayılan eserler ve bunların ferileri ya da aynı nitelikte olanlarının istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir[385]. Buna rağmen GVK'de yer alan eser kavramının FSEK hükümlerine göre eser kavramıyla örtüşmesinin zorunluluk olduğu görüşü ağır basmaktadır[386]. Bu tartışmalar ışığında telif kazancı istisnası kapsamındaki eser türlerinin FSEK hükümleri ile uyumlaştırılması gerektiği düşüncesi olağandır. Nitekim yasa yeni bir eserin ortaya konması ve ticari hayata katılmasını amaçlamaktadır. Bu neticede eser türünün ne olduğundan ziyade yeniliğine ve kullanım şekline bakılması yasanın amacına uygun sonuçlara ulaşmakta faydalı olacaktır.

---

[382] R.G. 23659, T. 07.04.1999.
[383] Türkay, İmdat (2010) ; "Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazancı İstisna Uygulaması-II", Vergi Sorunları, C. 34, S. 266.
[384] Erol, Ahmet (2014) ; "Yurt İçi ve Yurt Dışı Yazarlara Ödenen Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi", Lebib Yalkın, S. 127; Kaplan, s. 138.
[385] Kaplan, s. 142.
[386] Demiroğlu, 2019, s. 147; K. Öztemel, 2014, s. 133; Özdemir, Muharrem (2013) ; Telif Hakları ve Sanatçıların Vergilendirilmesi, İstanbul, Akis Kitap, s. 69; Yıldırım, 2011, s. 33.

İstisnanın kapsamının tespitinde idarenin verdiği özelgelerin önemli bir rolü vardır. Nitekim kişi ve konuya özgü olarak yapılan tespitler yol gösterici niteliktedir. Özelgeler vasıtasıyla istisna kapsamı tespit edilirken ilk olarak ilgili eserin yetkili makam olan Kültür ve Turizm Bakanlığınca FSEK kapsamında eser niteliği taşıyıp taşımadığına ilişkin belge incelenmektedir. Ardından ise somut eser türünün GVK m. 18 kapsamında yer alması ve kullanım şekli değerlendirilmektedir. Ayrıca özelgeler bağlamında tevkifat oranlarına da vurgu yapılmaktadır. Nitekim GVK m. 94/2 uyarınca m. 18 kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17 oranında, diğer ödemelerden ise %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması öngörülmüştür[387]. Bu durum gelir vergisi tarifesinin birinci diliminde yer alanlar için öngörülen orandan yüksek olması nedeniyle eleştirilmektedir[388]. Nitekim tevkifat yönteminde, giderleri indirme imkanı da olmayan (brüt hasılat üzerinden vergilendirilen) düşük kazanç elde eden mükellefin belge düzenine ilişkin ödevleri olmasa dahi kanuni vergi diliminden daha yüksek bir vergi oranıyla karşılaştığı durumlar ortaya çıkabilmektedir[389]. Bu nedenle istisna uygulaması kapsamında az gelir elde eden mucit ve müellif, daha fazla gelir elde eden mucit ve müellife göre dezavantajlı konuma geçmektedir.

Özelgeler incelendiğinde madde gereği istisna kapsamına girebilecek eserler; heykeller[390] sadece maket bıçağı ve tutkal kullanarak tropikal ağaç parçalarından resimler[391] güzel sanat eseri tescil belgesi olan resimler[392] , resim, illüstrasyon, seramik ve cam sanatı[393], İznik çinileri, kaftan kumaşları, kilim ve natürmort desenlerinin ısı yalıtım ve küçük kumaş

---

387 2009/14592 s. Bakanlar Kurulu Kararı, R.G. 27130, T. 03.02.2009, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/02/20090203-3.htm>, s.e.t. 01.06.2022; GVK m. 94 kapsamında görülmeyen telif ürün satış ve değerlendirmelerinin tam istisna olduğuna dair görüş için bakınız; Doğrusöz, A. Bumin (1992) ; "Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme", İstanbul, İstanbul SMMO Yayınları, No: 3, s.101.

388 Demiroğlu, 2019, s. 147; Yıldırım, s. 72.

389 Kaplan, s. 151.

390 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.04.02[18-2017-19]-227158, T. 12.08.2020, <B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.04.02[18-2017-19]-227158 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA> s.e.t. 01.06.2022.

391 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-120[18-2019/461]-821988, T. 06.11.2020, <62030549-120[18-2019/461]-821988 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

392 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 84098128-120.04.02[18-2017/18]-142801, T. 27.11.2017, <B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.04.02[18-2017/18]-142801 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

393 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı , 38418978-120[18-15/28]-6485, T. 16.02.2016, <B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[18-15/28]]-6485 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

parçaları ile yapılan el işi resim çalışmaları[394] koreografi çalışmaları[395] fotoğraf, heykel, animasyon içeren video, desen ve tasarım çalışmaları[396] ebru sanatı[397] ahşap yakma vasıtasıyla resim ve kaligrafi sanatı alanındaki çalışmalar[398] besteler[399] tanıtım metni ve blog yazıları[400] bulmaca ve zeka oyunları dergisi[401] olarak örneklendirilebilir.

Özelgeler vasıtasıyla esnaf muaflığı faaliyetleri kapsamında değerlendirilen eserlere dair iş ve işlemler de istisna dışında görülmektedir[402]. Örneğin, cami alemi yapımı[403] kumaş, çömlek ve taş üzerine yapılan resim çalışması, pirinç tel ve levhalarından takı ve obje yapımı, iğne oyası, yazma kenarı, çeşitli örtü ve Türk işi sanatı ile ürün yapımı[404] kaftan, fes

---

[394] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 38418978-120[18-14/5]-531, T. 29.05.2014, <38418978-120[18-14/5]-531 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

[395] *"Kültür ve Turizm Bakanlığı Telif Hakları Genel Müdürlüğünden alınan ... tarihli ve ... sayılı yazı ve ekinde gönderilen "... koreografi çalışması CD örneğinin incelenmesinden yazılı metin/senaryo ve uygulama pratiği olarak kabul edilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır."* İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-120[18-2013/333]-1174, T. 24.04.2014, <62030549-120[18-2013/333]-1174 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA> s.e.t. 01.06.2022.

[396] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-120[18-2015/237]-91233, T. 03.11.2015, <B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[18-2015/237]-91233 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

[397] Konya Vergi Dairesi Başkanlığı, 31435689-120[E.214332]-E.8010, T. 20.01.2020, <31435689-120[E.214332]-8010 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

[398] Ahşap yakma ile gerçekleştirilen resim faaliyeti neticesinde eser oluştuğu kabul edildiğinde istisnadan faydalanılabilmektedir. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 84098128-120.04.02[18-2017/15]-126070, T. 14.11.2017, <B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.04.02[18-2017/15]-126070 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

[399] *"Ancak, sahne aldığınız yerlerde bazı bestekarların eserlerini icra etmeniz halinde söz konusu faaliyetten elde ettiğiniz kazancın Kanunun 18 inci maddesi kapsamında değerlendirilmeyecek olması nedeniyle istisnadan faydalanılamayacak olup serbest meslek kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekmektedir."* İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 11395140-105[236-2012/VUK-1- . . .]—968, T. 16.04.2014, <11395140-105[236-2012/VUK-1- . . .]--968 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

[400] Blog yazılarının bir işyeri ile bağımlılık ilişkisi içinde gerçekleşmesi halinde kazançlar ücret kapsamında değerlendirilmektedir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-120-336858, T. 20.04.2020, <62030549-120-336858 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.05.2020.

[401] *"Evinizde çalışarak 5-13 yaş arası çocuklara yönelik hazırlamış olduğunuz bulmaca ve zeka oyunları dergisini matbaada bastırarak internet üzerinden kendinize ait web sitesinde satışını gerçekleştireceğiniz, söz konusu dergide reklam bulunmadığını bu nedenle de reklam gelirinizin olmayacağı..."* Çanakkale Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 47423198-120.01[37-2018/11]-E.4760, T. 27.01.2020, <47423198-120.01[37-2018/11]-E.4760 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

[402] GVK m. 66/5 kapsamında VUK m. 155'te yer alan işe başlama şartlarından en fazla birine sahip olanlarla işini köy veya belediye içi nüfusu 5 000'i aşmayan yerlerde yapanların kazançları muaflık kapsamındadır. Taşkan, s. 456.

[403] Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, 17192610-120[ÖZG-15-64]-38, T. 23.02.2016, <B.07.1.GİB.4.16.16.01-120[ÖZG-15-64]-38 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

[404] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 38418978-120[18-17/31]-244519, T. 22.07.2019, <B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[18-17/31]-244519 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

ve terlik (kaftan takımı) çalışmaları[405] GVK m. 18 kapsamında istisnadan faydalanamayacaktır. Nitekim mevcut faaliyetler esnaf muaflığı kapsamında da vergi dışında tutulmaktadır.

İstisna kapsamı dışında yer alan bir başka eser grubu ise Kültür ve Turizm Bakanlığından kayıt ve tescil belgesi olsun veya olmasın GVK m. 18'de sayılan eser türlerinden olmadığına yönelik değerlendirme yapılanlardır. Bunlara; mimari projeler[406], yarışma programı formatı hazırlanması[407], grafik tasarım çizimleri, ekslibris ve kinetik resim çalışmaları[408], sahne sanatları, makyajı ve peruk çalışmaları[409], çanta ve cüzdan tasarımları[410], duvar resmi, özgün baskı resim, desen ve resim çalışmaları[411], kemik süsleme çalışmaları[412], işlenmiş ağaç ürünlerinden oyma ve benzeri usullerle yapılan pipoların satışı[413], çeşitli sanat teknikleri (Art Nouveau, Idar-Oberstein işleme tekniği olarak bilinen taş işleme tekniği, mıhlama, kayıp mum tekniği) ile fil dişi, bağa olarak bilinen doğal kaplumbağa kabuğu, zümrüt, yakut, safir, elmas kullanılarak yapılan ve Osmanlı dönemi kültürü izlerini taşıyan değerli bir obje yapımı[414] örnek olarak verilebilir.

Faaliyete konu eser istisna kapsamında olsa dahi ilgili eserin ticari amaçlarla kullanımı, kazancın niteliğini etkilediğinden bahse konu işlemden elde edilen kazancın da

---

[405] Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, 17192610-120[GV-18-1]-E.102553, T. 10.05.2018, <17192610-120[GV-18-1]-102553 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.
[406] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 38418978-120[18-14/17]-92, T. 30.01.2015, <38418978-120[18-14/17]-92 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.
[407] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 38418978-120[18-14/16]-729, T. 17.07.2014, <38418978-120[18-14/16]-729 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.
[408] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[18-2015/356]-73724, T. 10.08.2015, <B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[18-2015/356]-73724 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.
[409] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 38418978-120[18-14/14]-771, T. 04.08.2014, <38418978-120[18-14/14]-771 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.
[410] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-120[18-2021/523]-1175232, T. 28.12.2021, <62030549-120[18-2021/523]-1175232 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.
[411] Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.16.16.01-120[ÖZG-15-34]-165, T. 12.08.2015, <B.07.1.GİB.4.16.16.01-120[ÖZG-15-34]-165 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.
[412] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-120[18-2015/282]-73765, T. 11.08.2015, <B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[18-2015/282]-73765 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.et. 01.05.2022.
[413] Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı, 96620903-120[9-2015/2]-112, T. 06.11.2015, <B.07.1.GİB.4.48.15.01-120[9-2015/2]-112 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.
[414] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-120[18-2018/582]-91519, T. 24.01.2020, <62030549-120[18-2018/582]-91519 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

istisna hükümlerinden yararlanması mümkün olmayacaktır[415]. Bu konuda örneğin bilgisayar programlarının internet üzerinden pazarlanması faaliyetinin istisna kapsamında yer almayacağı belirtilmiştir[416]. Benzer biçimde tescil belgesi mevcut fotoğrafların sınırlı sayıda kopyasının satılması hali de ticari kazanç çerçevesinde değerlendirilmiştir[417].

İstisna kapsamında kazanç sahibinin müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, bilgisayar programcısı, ressam, bestekar, mucit ya da bu kişilerin kanuni mirasçısı olması şartı da aranmaktadır. Böylece istisnaya konu kazancı elde edenler; eser sahibi, mucit veya kanuni mirasçı olarak kategorize edilebilecektir. Kanuni mirasçı, TMK m. 495 vd. uyarınca birinci derece altsoy, ikinci derecede ana baba ile bunların altsoyu, üçüncü derecede büyük anne ve babalar ile bunların altsoyu ve sağ kalan eş olacaktır. İstisnanın esas amacının eser üretimini teşvik olduğu görüşündeki yazarlar, mirasçıların istisna kapsamını genişletmesi nedeniyle yasayı eleştirmektedir[418]. Bu eleştiri, günümüz şartlarında oldukça kabul edilebilir nitelikte olup kanun metninde değişiklik ihtiyacı doğurmaktadır.

3.1.4. Gayrimenkul Sermaye İradı

Gayrimenkul sermaye iradı, GVK m. 70 hükümlerince değerlendirilen, maddede sayılı unsurların hak sahipleri, tasarruf edenler, zilyetler, irtifak ya da intifa hakkı sahipleri veya kiracılar tarafından kiraya verilmesinden elde edilen bir gelir unsurudur. Ancak madde kapsamındaki mal ve hakların ticari veya zirai işletmeye dahil olması halinde gayrimenkul sermaye iradı yerine ticari veya zirai kazanç hükümleri uygulanmaktadır. Tacirin malvarlığına dahil olan gayrimenkuller, her zaman işletmeye dahil edilerek kullanılmadığından tacirin şahsi malvarlığına ait hakları kiralaması gibi işlemlerin göz ardı

---

[415] Güneş, s. 81, Yıldırım, s. 76.

[416] Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, 17192610-120[GV-18-80]-E.188679, T. 10.12.2020, <17192610-120[GV-18-80]-E.188679 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

[417] *"Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, çekmiş olduğunuz yemek ve doğa seçki fotoğraflarını sınırlı sayıda müze kağıdına (fine art) baskı yaptırarak satışından elde edeceğiniz gelirin, serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi mümkün olmamakla birlikte, anılan faaliyetin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi ve elde edilen gelirin Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlara ilişkin hükümlerine göre vergiye tabi tutulması gerekmekte olup, mezkur Kanunun yürürlükteki hükümlerine göre yapmakta olduğunuz faaliyete ilişkin faydalanabileceğiniz istisna veya muafiyet uygulaması bulunmamaktadır."* İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-120[18-2019/1223]-E.351896, T. 05.05.2020, <62030549-120[18-2019/1223]-E.351896 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

[418] Çakmakcı, Ali (2008) ; " Kanuni Mirasçılar Telif Kazançları İstisnasından Yararlanabilirler Mi?" Yaklaşım, S. 191, s. 121; Demiroğlu, s. 148, Duman/ Karyağdı, s. 77.

edilmemesi gerekmektedir[419]. Ayrıca GVK m. 21 hükmünün sadece binalara ilişkin hasılat değerlendirmesi yapması nedeniyle ilgili istisnanın haklar bakımından uygulanmayacağı da açıktır.

Gayrimenkul sermaye iradı bakımından vergilendirme işlemi beyan esasıyla ve safi irat üzerinden gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle elde edilen hasılattan giderlerin indirilmesi zorunlu olup gayrimaddi haklar için ilgili gider kalemleri; vergi, resim ve harçlar, sigorta primleri, anapara faizleri, bakım ve idame giderleri, amortisman bedelleri, kiraya verenler bakımından kendilerinin ödediği kira ve giderler, kanundan veya ilamdan doğan yasal yükümlülükler kapsamında ödenen zarar bedelleri ve tazminatlardır[420].

GVK m. 70/5 ve 70/6 hükümleri bir bütün olarak gayrimaddi haklara ilişkin örneklendirme yapmaktadır. Buna rağmen iki paragrafın birleştirilmemesi ve m. 70/6 hükmünde telif hakkının müellif veya kanuni mirasçıları tarafından kullanılması halinde serbest meslek kazancı doğacağına ilişkin açıklamalar yapılması, kanun sistematiği bakımından eleştirmeye değer olup karmaşıklık yaratmaktadır[421]. GVK m. 70/5'te açıkça *arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi hakların* kullanımı ve bu *hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri* de gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. Ayrı bir paragrafta yer alan telif hakkı için de aynı sonuçlar doğduğundan farklı bir bentte düzenleme yapılması gerekmemektedir. Madde hükmü incelendiğinde, ilgili düzenlemenin, esasen gayrimaddi hakların kiralanmasına ilişkin genel hüküm niteliğinde olduğu düşünülmelidir. Ancak işlemi gerçekleştiren bakımından yapılan ayrım ve serbest meslek kazancı nitelendirmesi genel hüküm olarak nitelendirilecek durumu kanuni istisna haline getirmektedir. Bununla birlikte telif ve ihtira beratının vergiden istisna tutulacağı düşünüldüğünde maddenin uygulama alanı oldukça daralmaktadır.

---

[419] Taşkan, s. 458.
[420] Kaplan, s. 154; Taşkan, s. 463.
[421] Öcal, Erdoğan (2017); "Teşebbüs Hizmetlerinin Vergilendirilmesi", (Editör: Yaltı, Billur) Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık. s. 335.

Hüküm kapsamında uygulama daralmakla beraber gayrimaddi hak türleri bakımından değişiklik getirilerek tüm gayrimaddi haklar için örnekseme içeren geniş bir düzenleme de önerilmektedir. Bu kapsamda 'gibi' yahut benzer başka bir ifadeyle düzenlenen bent kapsamında tüm gayrimaddi hakların kiralanması karşılığında elde edilen hasılatın gayrimenkul sermaye iradı olarak nitelendirilmesi tavsiye olunmuştur[422]. Bu açıdan bir ticari işletmenin aktifine kayıtlı olmayan ya da ticari işte kullanılmayan gayrimaddi hakların kiralanmasından doğan kazançlar da müellif veya mirasçılara ait değilse gayrimenkul sermaye iradı olacaktır[423].Franchise işlemlerinde de, sisteme dahil hakların lisansının verilmesi de kiralama işlemlerini meydana getirmektedir. Ancak ilgili hakkın doğrudan ticari işletmenin aktifine kayıtlı olduğu hallerde kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği belirtilmektedir[424].

GVK m. 70 bakımından teknik bilginin ayrıca değerlendirilmesi gerekecektir. Nitekim teknik bilginin satışa konu olamayacağı, GVK m. 70 çerçevesinde sadece kiralanabileceğini söylemekte sakınca yoktur. Kira ilişkisi kapsamında ise teknik bilginin amortismana konu olmaksızın doğrudan gider yazılacağını belirtmek gerekir[425]. Kiracının gayrimaddi hakkı yeniden kullandırdığı bir sistemde elde ettiği kazançtan kira giderlerini indirmesi mümkündür. Aksi durumda olan ve amortismanı da mümkün olan patentlerden örnek verecek olursak; patente ilişkin yenileme harçları, telifin korunmasına ilişkin ödemeler veya patentin kamuya sunulmasına ilişkin harcamalar da gider kaydedilebilmektedir. Gayrimenkul sermaye iratları bakımından haklar, götürü gider uygulamasına tabi olmadığından her bir gider kalemi önem arz edecektir[426]. Nitekim götürü gider yöntemi benimsendiğinde giderlerin gayrisafi iradın dörtte birine dahi ulaşamayacağı düşünülmektedir[427].

---

[422] Başak, Levent (2005) ; "193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Vergilendirilmesi Mümkün Olmayan Gayrimaddi Haklar ve Bir Değişiklik Önerisi", Yaklaşım, S. 29.
[423] Kaplan, s. 156.
[424] Aksümer, Ertunç (2015); "Franchising İşlemlerinin Gelir Vergisi Yönünden İncelenmesi", Mali Çözüm, C. 2008, S. 4, s. 211.
[425] Yıldızhan, Lokman Y. / Alpay, Songül (2007) ; " Gayrimaddi Hak Olarak Know-How ve Patentlerin Tüm Yönleriyle Vergilendirilmesi", Yaklaşım, S. 170, s. 169.
[426] Kaplan, s. 157.
[427] Özbalcı, s. 594.

3.1.5. Diğer Kazanç ve İratlar

GVK Mükerrer m. 80/1-2. ve 3. fıkralarda gayrimaddi hak olarak da değerlendirilen GVK m. 70/5 ve 6. fıkralarda sayılı hakların elden çıkarılması halinde değer artış kazancının oluşacağı belirtilmiştir. İlgili fıkralarda sayılmayan ancak serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilen arızi işler kapsamındaki diğer gayrimaddi haklara ilişkin işlemler ise GVK m. 82 kapsamında arızi kazanç olarak vergilendirilmektedir. Böylece değer artış kazancı olarak değerlendirilmeyen ve telif kazançları istisnası dahilinde olmayacak gayrimaddi hak gelirleri de yedinci gelir unsuru kapsamında vergilendirilebilecektir.

Değer artış kazançları bakımından elden çıkarma deyimi gayrimaddi haklar bakımından satış, ivaz karşılığı devir ve temlik, trampa, takas, kamulaştırma, devletleştirme, şirkete sermaye olarak verme gibi birden fazla hali ifade etmektedir. Ayrıca 2022 yılı için 25 000 TL tutarı aşmayan değer artış kazançları vergiden istisna tutulmuştur. İstisna haddinin aşılması halinde ise yalnızca aşan kısım, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile vergilendirilecektir. Bununla birlikte değer artış kazancı bakımından matrah ilgili hakkın maliyet bedeli ve diğer giderler indirildikten sonra tespit edilmektedir. Kanun belirli durumlarda süre tespiti yapmakta ise de m. 70/1-5. fıkralarda sayılı mal ve hakların satışı bir süre şartına bağlanmaksızın vergilendirilmektedir.

GVK Mükerrer m. 80/1-2 uyarınca ilgili hakkın mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, mucit, bilgisayar programcısı veya bu kişilerin kanuni mirasçıları tarafından satılmadığı, yani serbest meslek kazancı veya istisna hükümlerinin değerlendirilmediği haller bakımından geçerlidir. Nitekim eser sahibi veya kanuni mirasçı olmayan üçüncü kişilerin GVK m. 18 kapsamında telif kazancı istisnasından faydalanması mümkün olmayıp 94. maddede sayılı kişi ve kurumlarca tevkifat yapılmayacaktır[428]. Bu duruma telif hakkı satın alan yayıncının eseri üçüncü kişiye temlik etmesi örnek verilebilecektedir. Ayrıca telif kazancı istisnası, telif ve patent dışında bulunan hakları kapsamayacaktır. Böylece özellikle mirasçıların kendisine miras kalan marka veya teknik bilgi ve formülleri satması hali değer artış kazancına ilişkin hasılatı meydana getirecektir. Konuya ilişkin bir Danıştay kararında da mirasçının muris adına tescil olunmuş altı adet markanın satışından doğan kazancının

[428] Cenk, Ramazan (2011) ; "Serbest Meslek Kazançlarında Telif Kazançlarının İstisna Edilmesinde Son Durum", Yaklaşım, S. 211.

değer artış kazancı olacağı, veraset ve intikal vergisine ilişkin ödemelerin düşülmesi ile matrah oluşacağı belirtilmektedir[429]. Kararda, kanun hükmünde ilgili hakkın iktisap şekline ilişkin özel bir açıklama bulunmadığı, miras yoluyla iktisap edilen hakkın veraset nedeniyle vergilendirmeye konu olmasının gelir vergisinden ayrıştırılması gerektiğine de vurgu yapılmıştır. Kısacası her gayrimaddi hakkın mirasçısı tarafından elden çıkarılması serbest meslek kazancı olarak ya da bu özelde telif kazancı istisnası kapsamında değerlendirilmeye uygun değildir.

Arızi olarak elde edilen ve telif kazancı istisnası kapsamında olmayan serbest meslek faaliyetlerinde kazancın istisna haddini aşan kısmı için yıllık beyanname verilmektedir. Bu kapsamda arızi serbest meslek kazançlarında defter ve belge düzenine ilişkin yükümlülüklerin ve katma değer vergisi mükellefiyetinin doğmayacağını belirtmekte fayda vardır. Böylece telif kazancı istisnası kapsamında değerlendirilmeyen arızi serbest meslek faaliyetlerinde GVK m. 82'de yer alan istisna gereğince 58 000 TL tutar bir yıl içinde elde edilen hasılattan indirilerek vergilendirme işlemi yapılacaktır[430].

3.1.6. Dar Mükellef Gerçek Kişilerin Gayrimaddi Hak Kaynaklı Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Türkiye'de ikamet etmeyen gerçek kişilerden sadece ülke içinde eldeki ettikleri kazanç ve iratlar dolayısıyla vergi alınması gelir vergisi bakımından dar mükellefiyeti meydana getirmektedir[431]. GVK m. 6'da tanımlanan dar mükellefiyete ilişkin olarak GVK m. 7'de gelir unsurları bakımından ayrı ayrı değerlendirme ve açıklamalar getirilmiştir.

GVK m. 7'nin her paragrafını ayrı ayrı incelemek gerekirse; ilk olarak ticari kazanca ilişkin açıklamalar yapılmaktadır. Buna göre Türkiye'de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran kazanç sahibinin kazancını bu işyerinde veya daimi temsilci vasıtasıyla sağlamaktaysa kazanç Türkiye'de elde edilmiş sayılmaktadır. Alıcı ve satıcının Türkiye'de olması veya sözleşmenin Türkiye'de yapılması Türkiye'de satış yapıldığını, kazanç sağlandığını göstermektedir. Kanun uyarınca iş merkezi ise işlemlerin fiilen toplandığı ve

---

[429] Danıştay 4. Dairesi, E. 1991/2524, K. 1992/632, T. 26.02.1992, < 4. D., E. 1991/2524 K. 1992/632 T. 26.2.1992 - Danıştay Kararı | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.
[430] Kaplan, s. 160. Metinde yer alan tutar arızi kazançlar bakımından 2022 yılı için öngörülmüş istisna tutarıdır.
[431] Taşkan, s. 380.

yönetildiği merkezdir. Buna göre fiili iş merkezi Türkiye'de olan veya Türkiye'de gayrimaddi hak satış, devir, temlik gibi işlemleri yapan dar mükellefler ticari kazanç elde etmiş ve beyanname vererek vergi ödeme yükümlülüğü edinmiş olurlar.

Dar mükellefin gayrimaddi hak kapsamında zirai kazanç elde etmesi mümkün değildir ancak ücret alması mümkündür. Dar mükellefin elde ettiği ücret kazancında da hizmetin Türkiye'de ifa edilmesi veya edilmeye devam ediyor olması yahut Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. GVK m. 7/2 uyarınca ülkede değerlendirilme durumu ödemenin Türkiye'de yapılması veya yabancı ülkelerde yapılan ödemelerin Türkiye'de ödeyen ya da ödeme alanın hesaplarına aktarılması ya da karından ayrılması olarak ortaya çıkabilmektedir[432]. Böylece Türkiye'de belirli bir süre iş yaparak telif veya benzer bir hakka konu işlemle ücret kazananlar da dar mükellefiyet kapsamında vergi ödemekle yükümlüdür.

Serbest meslek kazancının dar mükellefiyet kapsamında Türkiye'de elde edilmesi hali serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icrasının gerçekleşmiş veya devam ediyor olması ile yine ülkede değerlendirilmesiyle ortaya çıkmaktadır. Serbest meslek faaliyetinin ülkemizde gerçekleştiği ancak yurt dışına satış yapılan hallerde de işlem ülkede gerçekleştiği için serbest meslek kazancı Türkiye'de elde edilmiş sayılmaktadır. Böylece Türkiye'de bir proje yapan ya da kitap yazan kişi yurtdışında satış gerçekleştirse dahi değerlendirme unsuruna bakılmaksızın kazancın Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı kabul edilmektedir[433].

Gayrimaddi haklar bakımından menkul sermaye iradı da bir kazanç grubu olarak elde edilememektedir. Ancak dar mükellefler gayrimenkul sermaye iradı kapsamında gayrimaddi hak kazancı elde edebilirler. Gayrimenkul sermeye iratları, gayrimenkulün Türkiye'de bulunması, kanun kapsamında mal ve hakların Türkiye'de kullanımı veya değerlendirilmesi hallerinde kazanç Türkiye'de elde edilmiş sayılmaktadır. Bu nedenle örneğin; yabancı hak sahibinden satın alma veya lisans gibi işlemlerle alınıp Türkiye'de kullanılan gayrimaddi haklarda yabancı hak sahibi dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilecektir[434]. Böylece hak sahibinin milliyetinden ziyade mal veya hakkın bulunduğu ya da kullanıldığı yerin önem arz ettiği görülmektedir. Bununla beraber GVK m. 86/2 uyarınca tevkifat ile vergilendirilen

[432] Taşkan, s. 381.
[433] Kaplan, s. 161, Özbalcı, s. 118.
[434] Başak, Levent (2010) ; "2009 Takvim Yılında Dar Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişilerce Telif ve Patent Haklarından Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi", Lebib Yalkın Dergisi, S. 75.

dar mükellefin ilgili gayrimaddi haktan doğan gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla, başka bir kazancı yoksa, ayrıca yıllık gelir vergisi beyannamesi verme zorunluluğu olmayacaktır. Nitekim GVK m. 94/4 ve 5'e göre 70. maddede yazılı mal ve hakların satışı veya kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden %20 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Bu konuda; vergi anlaşması hükümleri saklı kalmak kaydıyla, dar mükellef gerçek kişi kazançlarından tevkifat yapılacaktır. Ancak GVK m. 101 kapsamında tevkifat yapılmayan ödemelerin münferit beyanname ile bildirilmesi gerekecektir[435].

Dar mükellefiyet kapsamında diğer kazanç ve iratların elde edilmesi mümkün olduğu gibi telif kazancı istisnası da uygulama alanı bulmaktadır. Diğer kazanç ve iratlara ilişkin gayrimaddi hak ödemeleri bakımından Türkiye'de kazanç elde etme şartı; kazanç ve iradı doğuran işin Türkiye'de ifası, muamelenin Türkiye'de yapılması veya Türkiye'de değerlendirilmedir. Telif kazancı istisnası şartlarının tam veya dar mükellef şahsında oluşmasının bir önemi yokken istisna kapsamındaki dar mükelleften %20 yerine %17 oranla tevkifat yapılmaktadır[436].

Açıklamalar ışığında dar mükellef gerçek kişiler, gayrimaddi hakların satışı veya kiralanmasıyla serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermeye iradı veya değer artış kazancı elde edebilmektedir. Ücret bakımından bağlılık unsuru ek olarak aranmaktayken ticari kazanç açısından Türkiye'de bir işyeri ya da daimi temsilciliği bulunma unsurları değerlendirilmelidir. Dar mükellefler bakımından da beyan esası geçerli olduğundan ilgili kazanç ve iratlar nedeniyle GVK m. 101 kapsamında münferit beyanname verilmelidir. İlgili madde kapsamında dar mükellefin; mal ve hakların elden çıkarılmasında elden çıkarıldığı, serbest meslek faaliyetinde faaliyetin yapıldığı yer vergi dairesine beyanname vermesi gerekmektedir. Beyanname verme süresi, serbest meslek faaliyetinde faaliyetin sona erdiği tarihi, serbest meslek faaliyeti dışındaki kazanç ve iratlar için ise kazanç veya iradın iktisap olunduğu tarihi takip eden 15 gündür.

[435] Taşkan, s. 382.
[436] Türkay, İmdat (2010) ; "Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazancı İstisna Uygulaması-I", Vergi Sorunları, C.33, S. 265.

3.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Gayrimaddi Haklar

Kurumlar vergisi, tüzel kişilerin gelirlerinin konu edinen ve gelir vergisinin tamamlayıcısı olduğu düşünülen bir vergidir[437]. Tüzel kişiliği olmasa da iş ortaklıkları ve bazı iktisadi müesseseler de kanun kapsamında kurum niteliğindedir. Kurumlar Vergisi Kanunu m. 1 uyarınca sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait işletmeler ve iş ortaklıklarının kurum kazançları verginin konusudur. Nitekim kurum kazancı GVK m. 2 kapsamında yer alan ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlarının az evvel sayılan kurumlar tarafından elde edilmesiyle ortaya çıkmaktadır[438].

3.2.1. Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti

KVK m. 3 kapsamında tam mükellef kurumlar, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de olan kurumlardır. Tam mükellef kurumlar, hem ülkemizde hem de yurt dışında elde ettiği kazançların tümünden vergi ödemektedir. Kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlar ise dar mükellef olarak yalnızca ülkemizde elde ettiği kazançlar üzerinden vergi ödemektedir. Böylece dar mükelleflerin kurum kazancı; Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcilik vasıtasıyla elde edilen ticari kazanç, Türkiye'de bulundurulan zirai işletmelerden elde edilen zirai kazanç, Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları, Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları, menkul veya gayrimenkuller ya da hakların Türkiye'de kiralanmasına ilişkin gelirler veya Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar bütünüdür.

Kurumlar vergisi mükellefiyetinde çoğunlukla ticari kazanca ilişkin hükümler uygulama alanı bulmaktadır. Nitekim tam mükellefiyet halinde tüm kurum kazancına, dar mükellefiyette ise işyeri veya daimi temsilcilik vasıtasıyla elde edilerek ticari kazanç sayılan hallere ticari kazancın vergilendirilmesine ilişkin hükümler uygulanmaktadır[439]. Böylece ticari kazancın tespitine ilişkin hükümler anılan mükellef kurumlar için kurum kazancının tespitini de sağlayacaktır. Zaten KVK m. 22 işyeri veya temsilcilik vasıtasıyla ülkemizde kazanç elde eden dar mükelleflerin kazanç tespitinde aksine hüküm olmadıkça tam

[437] Demiroğlu, s. 167.
[438] Karlı, s. 107; Taşkan, s. 512.
[439] Taşkan, s. 511.

mükelleflere ait hükümlerin uygulanacağını belirtmektedir. Dar mükellef kurumların serbest meslek kazancı ya da iratlara ilişkin kazanç tespitinde ise GVK'nin ilgili gelir unsuruna ilişkin kuralları uygulanmaktadır. KVK m. 22/2 ticari ve zirai kazanç faaliyetlerini ilgili gelir unsurlarından ayırmakla birlikte bu kazanç türlerinin de bir ticari veya zirai faaliyet içerisinde elde edilmesi halinde tam mükellefiyete ilişkin hükümlerin uygulanacağını kabul etmektedir.

Kurumlar; gayrimaddi hakların elden çıkarılması, kiralanması gibi işlemlerden dolayı GVK anlamında gayrimenkul sermaye iradı ve değer artış kazançları kapsamında ticari kazanç nitelendirmesiyle vergilendirilecektir[440]. Ancak dar mükellef kurumlar için bu kazanç türlerine GVK hükümleri uygulanmaktadır. Her şartta KVK m. 32/1 kapsamındaki kurum kazançları ve elden çıkarma ve değer artışı kaynaklı kurum kazançları için vergi oranı eşit olup %20'dir.

Mevcut durumda kurumların, gayrimaddi hak gelirlerinin vergilendirilmesinde ayrıcalıklı bir husus olmadığı düşünülse de istisna hükümleri ayrıcalıklı bir durum yaratmaktadır. Nitekim özellikle sınai mülkiyet hakları ve bilgisayar yazılımlarına ilişkin istisnalar gayrimaddi hakların kurumlar vergisi bakımından önemli bir hale gelmesini sağlamıştır.

Kurumlar bakımından GVK m. 18 kapsamında telif kazancı istisnasının uygulanıp uygulanmayacağı da tartışılmaktadır. Bu kapsamda kurumların serbest meslek faaliyeti icra etmesi ve serbest meslek kazancı elde etmesinin mümkün olmadığını kabul etmek zaruridir. Nitekim serbest meslek kazancı sermayeden ziyade şahsi bilgi ve tecrübe temelinde elde edilmektedir. Böylece kurum kazancı niteliği itibarıyla istisnadan yararlanmaya elverişli değildir. Bir diğer problem, kurumların bir eseri ya da buluşu meydana getirmesi veya fiilen icra etmesinin mümkün olmamasıdır[441]. Netice itibarıyla kurumların müellif, buluş sahibi gibi eser sahibi sıfatlarına sahip olamaması ve elde ettiği kazancın serbest meslek kazancı

[440] Güneş, s. 111; K. Öztemel, s. 157.
[441] Altuntaş, s. 68; Yıldırım, s. 85.

olarak nitelendirilmemesi GVK m. 18'de yer alan telif kazançları istisnasının uygulanmasını mümkün kılmamaktadır[442].

3.2.2. Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi

Dar mükellef kurumların KVK m. 22/1 kapsamındaki kazançlarına tam mükellefiyete ilişkin esaslar uygulanırken KVK m. 22/2 kapsamındaki ticari veya zirai kazanç dışındaki kazançları bakımından gelir vergisine ilişkin esaslar uygulanmaktadır. Böylece Türkiye'de işyeri veya daimi temsilciliği bulunmayan kurumların Türkiye'de gayrimaddi hak devir, satış ve temlik işlemleri nedeniyle elde ettiği kazanç değer artış kazancı olacaktır[443]. Yine de dar mükellef kurumların Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla ticari veya zirai faaliyet kapsamında gerçekleştirdiği kiralama ve elden çıkarma işlemleri kurum kazancı niteliğiyle tam mükelleflerin tabi olduğu esaslar ile vergilendirilecektir[444]. Bu duruma ticari işlerin yanında aktifte kayıtlı bir gayrimaddi hakkın kiralanması örnek verilebilmektedir[445].

Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde tevkifat esasının benimsendiğini söylemek mümkündür. Nitekim dar mükellef kurumların vergi kesintisi KVK m. 30'da detaylı biçimde hüküm altına alınmıştır. Kural olarak tevkifat oranı %15'tir. Ancak KVK m. 30/1 dar mükellef kurumların gayrimaddi hak kaynaklı kazançları olan gayrimenkul sermaye iratları, serbest meslek kazançları, finansal kiralama faaliyetleri, petrol arama işlemleri ve diğer kazançlarında %1, %5, %20 gibi farklı oranlarla tevkifat yapılmasını

---

[442] Güneş, s. 112; K. Öztemel, s. 158; Yavaş, s. 85; Yüce, s. 48, <https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI_COZUM/MALICOZUM53.pdf> s.e.t. 01.06.2022

[443] Başak, Levent (2005) ; " Patent Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlara Patent Haklarının Kullanılması Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları", Vergi Sorunları, S. 205, s. 82; Kaplan, s. 177.

[444] Yakışıklı, Ramazan (1994) ; "Telif Haklarının Vergilendirilmesi", Vergi Dünyası, S. 160, s. 90; Yıldırım, s. 87.

[445] K. Öztemel, s. 160.

öngörmektedir[446]. Fakat dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde uluslararası anlaşma hükümlerinin dikkate alınması zorunludur. Bu nedenle Anayasa m. 90 gereğince çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümleri dikkate alınarak dar mükellefin tabiiyetine göre çifte vergilemeyi önleme anlaşmasında geçerli olan oran uygulanacaktır[447]. Bu oranın çoğu çifte vergilemeyi önleme anlaşmasında %10'u aşmadığı da belirtilmektedir[448].

Dar mükellef kurumların Türkiye'de işyeri veya daimi temsilciliği bulunmaktaysa kazancını yıllık beyanname ile bildirmesi gerektiği kabul edilmektedir[449]. KVK m. 30/2 uyarınca gayrimaddi hakların devir, satış, temlik gibi işlemleri karşılığında ödenen bedellerden kesinti yapma yükümlülüğü olan mükelleflerce %20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılmaktadır[450]. Bu kazancın ticari veya zirai kazanç niteliğinde olması ise önem arz etmemektedir. Böylece beyanname vermesi zorunlu olan dar mükelleften de vergi kesintisi yapılacağını söylemek gerekir. Bu hususta tevkifat işleminin mükellefin değil gelirin niteliğine göre yapıldığı açıktır[451]. Kurum kazancı da ticari kazanç esasları kapsamında tahakkuk esasına tabi olduğundan ödemelerin taksitli yapılması kesintinin de taksitle yapılacağı anlamına gelmemekte, hesap kayıtları vergiye esas alınmaktadır[452].

---

[446] 2009/14593 Bakanlar Kurulu Kararı m. 1/1, R.G. 27130, T. 03.02.2009, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/02/20090203-4.htm>, s.e.t. 01.06.2022;
"5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi kesintisi oranları aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.
1 – Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemelerinden %3,
2 – Serbest meslek kazançlarından;
a) Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5,
b) Diğerlerinden %20,
3 – Gayrimenkul sermaye iratlarından;
a) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından %1,
b) Diğerlerinden %20".

[447] Akçaoğlu, Ertuğrul (2011) ; "Türk Vergi Hukukunda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedellerinin Tespiti", Yaklaşım, S. 223, Ergene, Arda (2012) ; "Know-How Sözleşmesi ve Vergisel Boyutu", E-Yaklaşım, S. 229; K. Öztemel, s. 164; Kaplan, s. 176.

[448] Yıldırım, s. 101.

[449] Barınır, İsmail (2012) ; "Tam Mükellef Kurumların elde Ettikleri Ticari Kazançların Vergilendirilmesi", Yaklaşım, S. 235; Taşkan, s. 556.

[450] 2009/14593 Bakanlar Kurulu Kararı m. 1/11; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-125[30-2012/397]-1416 , T. 23.04.2014, <https://www.gib.gov.tr/node/93378>, s.e.t. 01.06.2022.

[451] K. Öztemel, s. 161; Kaplan, s. 178; Özbalcı, Yılmaz (2012) ; Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayıncılık, s. 640.

[452] Başak (2005), s. 82; Yıldırım, s. 89.

KVK m. 30/11 uyarınca tevkifat işlemleri ilgili kazanç ve iratların gayrisafi tutarı üzerinden ve fiili ödeme gününe göre hesaplanarak gerçekleştirilmektedir. Vergiler, ödeme yapan tarafça üstlenilmişse fiilen ödenen tutar ve ödeme yapanın yüklendiği vergiler toplamı hesaplamaya esas miktardır. KVK m. 30 kapsamında yapılan tüm kesintilerin, kesinti yapmakla yükümlü mükellef tarafından, m.31'de belirtilmiş olan muhtasar beyanname ile bildirilmesi de gerekmektedir. Bazen hesaben kaydedilen ödeme nakden daha sonra gerçekleştirilmekte ve kur farkı doğmaktadır. Bu durumda vergi sorumlusunun kur farkından doğan ek ödemelerden ayrıca tevkifat yapması gerektiği belirtilmektedir[453]. Dar mükellefin fazladan kesilen vergiyi idareye başvurarak iade alma imkanı da mevcuttur[454].

Uygulamada teknik bilgi ödemelerinin tereddüt yarattığı da söylenmektedir. Know-how sözleşmelerinde elde edilen kazancın kiralama faaliyeti gereğince gayrimenkul sermaye iradı olarak nitelendirildiği ve bu durumda kurumlar vergisi tevkifatına konu olacağı ifade edilmektedir[455]. Kira ve bilgi satın alma bedeli olarak değerlendirme yapılması idari görüşlere de konu olmuştur. Konuya ilişkin Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı'nda teknik bilginin işletme aktifine dahil edilmeyeceği, kiraya verilen ve sınai hak olarak nitelendirilen bu gayrimaddi hakkın gayrimenkul sermaye iradı kapsamında değerlendirilerek vergi tevkifatına konu edilmesi ve kurumlar vergisi matrahından indirilmesi yönünde görüş bildirilmiştir[456].

Yurt dışından satın alınan yazılımlar için de benzer bir değerlendirme yapılmaktadır. Nitekim yazılım kullanım hakkının satın alınması kira olarak değerlendirilirken tüm hakları ile devralma işlemleri gayrimaddi hak satın alınması olarak değerlendirilmektedir. Bir de yabancı firmadan ithal edilerek çoğaltılan ve yerel kullanıcıya satılan yazılımlar mevcuttur. Yazılımın değişiklik yapılmaksızın doğrudan işletmede kullanıldığı durumda ticari kazanç niteliğindeki ödemelerden tevkifat yapılmasına gerek duyulmadığı söylenmektedir[457]. Ancak yazılımın çoğaltma, değiştirme, dağıtma gibi haklarının alınması da gayrimaddi hak

---

[453] Aksoyoğlu, Volkan (2009) ; "Royalty Ödemelerinin Vergilendirilmesi", Mali Pusula, S. 50, s. 65; Yıldırım, s. 90.
[454] Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı, 73903997-125[30-2013-2]-150, T. 01.08.2013, <73903997-125[30-2013-2]-150 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.
[455] Arıkan, A. Naci (2001) ; "Teknik Bilgi (Know- How) Sözleşmelerinin Hukuksal ve Vergisel Boyutu", Vergi Dünyası, S. 234; Yıldızhan, Lokman Y. / Alpay, Songül, s. 171.
[456] İlgili görüş ve 173 s. Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı için bakınız, K. Öztemel, s. 166; Yıldırım, s. 90.
[457] Erdoğan, A. Ozan (2007) ; "Yazılım İthalatında Stopaj Uygulaması", E-Yaklaşım, S. 52; Yıldırım, s. 91.

ödemesi olarak tevkifata tabi olacaktır.[458] Böylece gayrimaddi hak bedeli niteliğindeki yazılım ödemelerinden KVK m. 30 kapsamında tevkifat yapılması gerekmektedir[459].

3.2.3. Sınai Mülkiyet ve Ar-Ge Faaliyetlerine İlişkin İstisna Uygulaması

6518 sayılı Kanun[460] m. 82 ile eklenen KVK m. 5/B kapsamında sınai mülkiyet haklarında istisna hükmü 2015 yılından bu yana uygulanmaktadır. Maddenin birinci fıkrası dikkate alındığında Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma-geliştirme, yazılım ve yeniliklere ilişkin olarak ortaya çıkan buluşların devir, satış, kira veya bir üretimde kullanımı karşılığında elde edilen kazançların %50 oranında kurumlar vergisinden istisna edildiği görülmektedir. İstisnanın adına rağmen uygulamanın yalnızca incelemeli sistem ile patent veya araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi kapsamında gerçekleşeceği görülmektedir. Ancak kanun lafzında geçen incelemeli patent veya faydalı model araştırma raporu ifadelerinin günümüz kanun sistematiği içerisinde bir önemi kalmamıştır. Nitekim 6769 sayılı SMK kapsamında incelemesiz patent sistemine son verildiği gibi faydalı modeller bakımından araştırma raporu zorunludur.

Mevcut istisna bir torba kanunla hukuk sistemimize girse de dayanağı esasen Avrupa Birliği Lizbon Stratejisi kapsamındaki fikri mülkiyet teşvikleridir[461]. Ülkemizde de Fransa, Hollanda, Belçika ve Lüksemburg gibi Avrupa ülkelerince gerçekleştirilen teşvik uygulamalarına paralel bir mevzuat değişikliği gerçekleştirilmiştir[462]. Birleşik Krallıkta ise 2016 yılında değişikliğe uğrayarak uygulaması devam eden *Patent Box* vergi rejimi

---

[458] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 11395140-105[229-2012/VUK-1- . . .]—827, T. 06.06.2013, <11395140-105[229-2012/VUK-1- . . .]--827 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

[459] Öcal, M. Erdoğan (2010) ; "Dar Mükelleflere Ödenen Bilgisayar Yazılım Bedellerinin Tevkifat Sorunu, Yaklaşım, S. 197, s. 30; Özcan, Zekai (2009) ; "Türkiye'den Yurtdışına Gönderilen ve Yurtdışından Türkiye'ye Getirilen Bilgisayar Yazılımlarının Kurumlar Vergisi Kesintisi ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu", Vergi Sorunları, S. 252, s. 232, Yıldırım, s. 91. Aksi yönde görüşler için bakınız; Belge, Gökhan (2009) ; "Dar Mükellef Kurumlardan Satın Alınan Bilgisayar Yazılım Lisanslarında Kurumlar Vergisi Kesintisi, Vergi Dünyası, S. 338, s. 106.

[460] Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, R.G. 28918, T. 19.02.2014, < https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/02/20140219-1.htm>, s.e.t. 01.06.2022.

[461] 2000 yılı Lizbon Stratejisi kapsamında e-Avrupa önerileri yer almaktadır. Bu öneriler arasında internet erişimini arttırmak ve maliyetleri azaltmak, dijital dönüşüm, yazılım, girişim ve ar-ge faaliyetlerinin teşviki bulunmaktadır. Detaylar için bakınız İnan, Alpan (2005) ; "Avrupa Birliği Ekonomik Yaklaşımı: Lizbon Stratejisi ve Maastricht Kriterleri", Bankacılar Dergisi, S. 55, s. 71.

[462] Detaylı bilgi için bakınız; Demiroğlu, s. 165 vd. ; Kaplan, s. 166.

mevcuttur[463]. Ülkemizde de tıpkı Birleşik Krallık uygulamasında olduğu gibi araştırma geliştirme harcamalarından ziyade, faaliyet sonucunda ortaya çıkan buluşun ticari hayatta kullanımı vasıtasıyla elde edilen gelirlerin vergi dışında bırakıldığı görülmektedir.

KVK m. 5/B hükmü daha sonra 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun[464] m. 57 ve 7162 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun[465] m. 11 ile değişikliğe uğramıştır. Düzenleme, bahsedildiği üzere buluşların araştırma geliştirme harcamalarını değil satış, devir, kira gibi hukuki tasarrufları ile elde edilen kazançları, seri üretimde kullanım vasıtasıyla elde edilen kazançları veya üretim neticesinde ürün satışından elde edilen kazançları yarı oranda vergiden istisna etmektedir. Öyle ki istisna, buluşa ilişkin hak ihlalinden doğan gelirler ve buluş kapsamındaki sigorta ve tazminat harcamalarını da kapsamaktadır[466].

İstisna uygulaması bakımından ilgili buluşların SMK hükümlerine göre patent veya faydalı model belgesi verilmek suretiyle korunuyor olması zaruridir. Ayrıca istisnadan yararlanacak olanların da ilgili mevzuat kapsamında patent veya faydalı model başvurusu yapabilecek kişilerden olması, akabinde buluşu geliştirme yetkisini de içeren bir patent veya faydalı model belgesi alabilmesi ya da ilgili buluş üzerinde inhisari yetkiler veren bir hakkın sahibi olması gerekmektedir. KVK'de düzenlenmiş olsa da istisna uygulamasından gelir vergisi mükelleflerinin de faydalanabilmesi mümkündür.

Patent veya faydalı model belgesi alınmakla istisna uygulamasının başladığı kabul edilmektedir. Nitekim istisnadan yararlanma süresi de belgelerin koruma süresine denktir. Buluşun üretim faaliyetinde kullanılması halinde ise ürünlerin satışından elde edilen kazançlarda buluşa ilişkin kısmın tespiti ayrıştırılarak transfer fiyatlandırması yöntemiyle gerçekleştirilmektedir[467]. Kanunun ilk halinde buluşların değerlenmesi bakımından Hazine

---

[463] Detaylı bilgi için bakınız; < https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-the-patent-box#full-publication-update-history>, s.e.t. 01.06.2022.
[464] R.G. 29796, T. 09.08.2016, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/08/20160809-22.htm>, s.e.t. 01.06.2022.
[465] R.G. 30671, T. 30.01.2019, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/01/20190130-6.htm>, s.e.t. 01.06.2022.
[466] Taşkan, s. 539.
[467] Aktaş, Alp (2017) ; "Ar-Ge Reformuyla Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yapılan Değişiklikler Neler Getiriyor?", Mali Çözüm, C. 2018, S. 1, s. 152; Demiroğlu, s. 168; Kaplan, s. 170.

ve Maliye Bakanlığı değerleme raporu düzenlenmesi ve rapora ilişkin bedellerin bir üst sınır oluşturmasına ilişkin düzenlemeler mevcuttu. Ancak bu düzenlemelere bağlı şartlar 6728 sayılı Kanun ile 2016 yılı itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır[468]. Böylece istisna konusu gayrimaddi hakkın istisnadan yararlanılacak ilk yıl oluşturacağı katma değer dikkate alınarak elden çıkarılması halinde sahip olacağı değere yönelik bir tespit yapılacaktı[469].

Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunu Geçici m. 2/2 bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna olduğunu ifade etmektedir[470]. Ancak teknoloji geliştirme bölgelerine özgü istisna hükmüyle KVK hükümleri birlikte uygulanmaya elverişli değildir. Bu nedenle KVK m. 5/B 6. fıkrasında sınai mülkiyet hakları istisnasından yararlanan mükelleflerin yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin istisnadan ayrıca yararlanamayacağı ortaya konmaktadır. Her iki kanun bakımından Cumhurbaşkanının oranlarda artırım veya indirim yapma yetkisi mevcuttur. Ayrıca Cumhurbaşkanı dilerse, transfer fiyatlandırması yoluyla ayrıştırma yöntemi yerine satış, hasılat, gider, harcama, maliyet gibi başkaca basitleştirilmiş yöntemler tercih etmeye de yetkilidir.

Özellikle belirtmek gerekir ki istisna hükümleri tevkifat işlemlerini kapsamayacaktır. Ancak KVK m. 5/B-5 uyarınca istisna kapsamındaki işlemlerde serbest meslek faaliyet ve gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin kesintiler yarı oranda indirimli olarak gerçekleştirilecektir. İndirimli vergi kesintisi uygulaması beyanname vermesine gerek olmayan mükellefler bakımından en fazla beş yıl süreyle uygulanmaktadır.

---

[468] Demiroğlu, Mehmet (2016) ; "Fikri Haklarda Vergi Teşvikleri ve Son Değişiklikler", Vergi Dünyası, S. 423, s. 19.

[469] Böylece BEPS 8. Eylem Planı'na uygun olmasa da emsal bedelin ve pazar fiyatı tespitinin sağlanacağı bir istisna uygulamasına yönelik görüş için bakınız; Arkan, Bedir (2016) ; "Gayrimaddi Haklara İlişkin Düzenlemeler ve Değerleme Yöntemleri ile Emsal Bedeli Tespiti", <https://www.vergidegundem.com/documents/10156/4232718/EYLUL2016_makale2.pdf>, s.e.t. 01.06.2022.

[470] 4691 s. Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunu, R.G. 24454, T. 06.07.2001, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.4691.pdf>, s.e.t. 01.06.2022. İlgili gelirlerin bölge dışında elde edilmesi halinde istisnadan yararlanmak mümkün değildir. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 84974990-130[KDV2/İ/GEÇ20/2016/06]-35748, T. 25.01.2019, <B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[KDV2/H/GEÇ20/2016/06]-35748 Sayılı… - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği m. 5.14'te de kendisine yer edinen istisna hükümleri kanuna paralel ve detaylı biçimde açıklanmıştır[471]. SMK hükümleri kapsamında patentlerin tamamı incelemeli, faydalı modeller de araştırma raporu ile kabul edildiğinden hükümler bakımından ilgili hususların güncellenmesi gerekmektedir. İstisna kapsamında koruma süresi patent için 20, faydalı model için 10 yıldır. Ancak istisna uygulaması 2015 yılında yürürlüğe girdiğinden, bu tarihten önce alınan patent ve faydalı model belgeleri kapsamında ancak yürürlükten sonraki sürede istisnadan yararlanılabilmektedir. İstisna hükümlerinde ispat ve yararlanma için ek koşullar da bulunmaktadır. Öncelikle patent ve faydalı modele ilişkin iktisap ve inhisari hak edinimlerinde TÜRKPATENT tarafından tescil şartı getirilmiştir[472]. Benzer biçimde yeminli mali müşavir tasdik raporu ibrazı veya yeminli mali müşavir tam tasdik raporunda istisnaya ilişkin hükümlere dair bir ibareye yer verilmesi şartı aranmaktadır[473].

---

[471] 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği m. 14 şöyledir: *"Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;*
- Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,
- Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının
%50'si maddede belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde, 1/1/2015 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden müstesnadır.
Bu istisna uygulamasında,
- Patent, Türk Patent Enstitüsü (TPE) tarafından incelemeli sistemle verilmiş patenti,
- Faydalı model belgesi, TPE tarafından olumlu araştırma raporu sonucunda verilmiş faydalı model belgesini,
- 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,
- Devir veya satış, patent veya faydalı model belgesine konu buluşun yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere bedel karşılığı satılmasını,
- Seri üretime tabi tutularak pazarlama, münhasıran patent veya faydalı model belgesine konu özgün ürünün Türkiye'de üretilerek yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere satışa sunulmasını,
- Üretim sürecinde kullanma, patent veya faydalı model belgesine konu buluşun, üretimi Türkiye'de gerçekleştirilen ürünlerin üretim sürecinde veya bu ürünlerin imalinde kullanılmasını
ifade etmektedir.
Bu istisnanın uygulanmasında temel şart, kazanç ve iradın elde edildiği buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye'de gerçekleştirilmiş olmasıdır.
Buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar da istisna kapsamındadır."
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=11219&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5>, s.e.t. 01.06.2022.

[472] Hüküm kapsamında inhisari lisans dışındaki lisans sözleşmeleri TÜRKPATENT tarafından tescil edilmiş olsa dahi istisnaya konu olmayacaktır. Bakınız: Aslan, C. Murat (2015) ; "KVK'nin Sınai mülkiyet Haklarında İstisna Başlıklı 5/B Maddesine İlişkin Düzenlemelerin Yer Aldığı 8 Numaralı Tebliğin Getirdikleri", Vergi Dünyası, S. 406, s. 92; Çetin, İbrahim (2016) ; " Ar-Ge'ye Yönelik Vergisel Bir Teşvik: Sınai Mülkiyet Hakları İstisnası", Vergi, Dünyası, S. 420, s. 39.

[473] Demiroğlu, s. 170; Kaplan, s. 169.

İstisna hükümleri kapsamında bilgisayar programlarının ayrıcalıklı bir konumu olduğunu söylemekte fayda vardır. Kural olarak bilgisayar programları patente konu olmamaktadır. Bilgisayar programları ancak patentlenebilirlik koşulları oluşursa buluşlara ilişkin hükümlerin konusu olabilmektedir[474]. Bu yönüyle istisnanın gayrimaddi haklar kapsamında oldukça dar bir alanı konu edindiği görülmektedir. Buna karşın 4691 sayılı Kanun doğrudan, gayrimaddi haklara ilişkin tüm satış, devir, kiralama işlemlerini vergiden istisna etmektedir. Öyleyse KVK m. 5/B hükmü ve 4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunu Geçici 2.2. maddesinin birbirinin muadili hükümler olmadığı kabul edilmelidir. Nitekim bir vergi konusu bakımından birlikte uygulanamayacakları da hüküm altına alınmıştır.

3.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Gayrimaddi Haklar

Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında vergilendirilecek işlemler devamlılık arz eden faaliyetlere dahil teslim ve hizmetler, mal ve hizmet ithalatı ve son olarak diğer faaliyetlere ilişkin teslim ve hizmetlerdir. KDVK m. 1/1 uyarınca Türkiye'de gerçekleştirilen ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri kapsamında yapılan teslim ve hizmetler KDV'ye tabidir. İlgili faaliyetlere konu olan bir gayrimaddi hakka ilişkin işlemler de doğal olarak KDV konusu olmaktadır. Mal ve hizmet ithalatları ise tamamen farklı bir kategori olarak devamlılık, sektör ya da işlem tarafının gerçek veya tüzel kişi olmasına bakılmaksızın işlem olarak vergilendirilmektedir[475]. Son olarak diğer faaliyetler adı altında ve KDVK m. 1/3-f kapsamında, GVK m. 70'te yer alan mal ve hakların kiralanması işlemleri de katma değer vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Bu nedenle GVK m. 70/1- 5 ve 6 fıkralarında yer alan gayrimaddi hakların kiralanması ile elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının KDV konusu olduğunu söylemek gerekir.

Kanunda bahsi geçen ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyetinde devamlılık unsurunun tespiti KDVK m. 2 uyarınca öncelikle GVK hükümlerine göre, hüküm bulunmaması halinde ise TTK ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tespit

---

[474] Küçükali, Canan (2020) ; "Bilgisayar Programlarının Fikri Mülkiyet Kapsamında Korunması", İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi- Covid-19 Ek Sayısı, C. 19, S. 37, s. 105; Yazıcı, s.27.

[475] K. Öztemel, s. 168; Özbalcı, Yılmaz (2012) ; Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları Ankara, Oluş Yayınları, s. 150.

edilmektedir[476]. Devamlılık unsurunun tespitine önem verilmesinin nedeni ise devamlılık arz etmeyen faaliyetlerin KDV konusu olamamasıdır. Bu nedenle GVK bakımından ticari organizasyon veya işletme kapsamındaki gayrimaddi haklardan elde edilen kazançlar, ticari kazanç olarak nitelendirilmektedir. KVK yönüyle ise gayrimaddi varlıkların kurumun varlıklarına kaydedilerek bilançoya dahil edilmesi ve ilgili varlıktan kazanç elde edilmesi halinde kurum kazancı, ticari kazanç hükümleri uyarınca tespit edilmektedir. Her iki halde de devamlılık bulunduğundan ticari kazanç ve kurum kazancının katma değer vergisi konusu olması zorunlu bir sonuçtur. Zirai faaliyetler kapsamında gayrimaddi hak tasarrufundan bahsetmek mümkün olmadığı gibi serbest meslek faaliyetinde de devamlılıktan ziyade mutat meslek olarak gerçekleştirme unsurunun incelenmesi gerekecektir. Nitekim serbest meslek faaliyetinin mutat meslek olarak gerçekleştirilmediği hallerde de belge düzeni ve KDV'ye ilişkin yükümlülüklerden bahsedilmemektedir[477].

Gayrimaddi hakların ücret veya diğer kazanç ve iratlara konu olduğu hallerde de devamlılık bulunan ticari- mesleki bir faaliyet mevzubahis olmayacağından bu kazançlar KDV konusuna da girmeyecektir. Ancak kanunun açık hükmü gereğince gayrimenkul sermaye iratları, devamlı ya da arızi olmasına bakılmaksızın KDV konusu olmaktadır[478].

KDV uygulamasının genel esasları gayrimaddi haklar için de geçerli olduğundan vergi sorumlusunun idareyle muhatap olduğu bir sistemden bahsetmek gerekir. Kural olarak verginin mükellefi m. 8 uyarınca işi yapan ya da mal veya hizmeti ithal edenlerdir[479]. Ancak dar mükellef işlemleri de göz önünde tutularak Hazine ve Maliye Bakanlığı'na işleme taraf olanların vergi ödemesinden sorumlu tutulmasına ilişkin yetki verilmiştir. Böylece KDVK

---

[476] Taşkan, s. 565.
[477] Detaylı bilgi için bkz. 221 Seri No'lu GVK Genel Tebliği, m. 22-25, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23616.pdf>, s.e.t. 01.06.2022.
[478] Güneş, s. 133; Sever, Doğu (2009) ; "KDV Açısından Patent Hakkının Elden Çıkarılması ve Kiralanması" Yaklaşım, S. 195, s. 100.
[479] Katma Değer Vergisi Kanunu, R.G. 18563, T. 25.10.1984,
"Mükellef: Madde 8 – 1. Katma Değer Vergisinin Mükellefi:
a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,
b) İthalatta mal ve hizmet ithal edenler, c) Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
ç) Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda bu satışları yapanlar,
d) PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
e) Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,
g) 1 inci maddenin 3'üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,
h) Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
ı) İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır."
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.3065.pdf>, s.e.t. 01.06.2022.

m. 9/1 uyarınca Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni veya iş merkezi bulunmayanlara verilen elektronik ortamda olanlar dahil tüm hizmetlerde hizmet sunan, verginin ödenmesinden sorumludur. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin Mükellef ve Vergi Sorumlusu başlıklı bölümü 2.1.2.1. maddesi de bu hususa paralel olarak dar mükelleflerle işlem yapanların tam tevkifat kapsamında KDV kesintisi yapması ve 2 No'lu KDV beyannamesi vermesini öngörmektedir[480]. Açıklanan nedenlerle yurt içinde KDV'ye konu işlem yapan taraflardan hizmet veya mal sunanların vergi mükellefiyeti tespit edilmektedir. Yurt dışındaki yabancı kişi ve kurumlara gayrimaddi hak lisans ve devir sözleşmelerine ilişkin ödeme yapılan tarafa Türkiye'de yerleşik işletme tarafından sorumlu sıfatıyla KDV stopajı gerçekleştirilmekte ve beyanname verilerek idareye ödenmektedir.

KDV bakımından m. 28 uyarınca %10 oran tespit edilse de vergi oranı bakımından Cumhurbaşkanına tanınmış bir yetki mevcuttur. Güncel I ve II sayılı listede yer almayan işlemler için verginin oranı %18'dir[481]. Gayrimaddi haklara ilişkin işlemlerden kanunun konusuna girenler de böylece %18 orana göre vergilendirilecektir.

3.3.1. Gayrimaddi Haklara İlişkin Katma Değer Vergisi Uygulaması

Gayrimaddi haklara ilişkin KDV uygulaması kanunun farklı başlıklar altında zikrettiği devamlılık arz eden faaliyetler kapsamındaki teslim ve hizmetler, ithalat işlemleri ve diğer faaliyetler kapsamında gerçekleşmektedir. Gayrimaddi haklara ilişkin gelir unsurları dikkate alındığında satış, devir ve kiralama işlemlerinin ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında gerçekleştiği hallerde devamlılık unsuru ön plana çıkmaktadır. İthalat işlemlerinin kazançları, KDV uygulamasında yer alan varış ülkesinde vergilendirme esası neticesinde devamlılık arz etmese de vergilendirilmektedir. Diğer faaliyetlerden sayılan GVK m. 70'te sayılı mal ve hakların kiralanması işlemleri ise devamlılık arz eden faaliyetler kapsamında değerlendirilemiyor ise bu başlık altında vergilendirilmektedir. KDVK tarafından zikredilmeyen tek gayrimaddi hak tasarrufunun elden çıkarma işlemleri olduğu

[480]Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, R.G. 28983, T. 26.04.2014, <https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebligler/KDV/kdv_genteb.htm>, s.e.t. 01.06.2022.
[481] Bakanlar Kurulu 2007/13033 s. Kararı, R.G. 30.12.2007, T. 24.12.2007, <https://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/kdv-oranlari-listesi >, s.e.t. 01.06.2022.

söylenmelidir. Elden çıkarma işlemi arızi nitelikte olduğu ve kanunda ayrıca zikredilmediği için elde edilen kazanç üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.

3.3.1.1.Gayrimaddi Hakka İlişkin Serbest Meslek Faaliyetlerinde KDV

Gayrimaddi haklar bakımından KDV mükellefiyetinde devamlılık unsurunun önem arz ettiği serbest meslek kazancı bir gelir unsuru olarak devamlı ya da arızi biçimde elde edilebilmektedir. Bu nedenle yalnızca devamlılık arz eden gayrimaddi hakka ilişkin serbest meslek faaliyetleri KDV mükellefiyetine konu olacaktır.

GVK m. 66'ya göre serbest meslek erbabı, serbest meslek faaliyetini mutat meslek olarak gerçekleştiren kişidir. Mutat meslek olarak gerçekleştirilen faaliyetin devamlılık unsurunu bünyesinde barındıracağı da açıktır. Böylece devamlı bir şekilde serbest meslek faaliyeti gerçekleştirenlerin gerçek usulde vergilendirilmesinden bahsedilecektir. Bu durumda serbest meslek erbabının defter ve belge düzenine ilişkin yükümlülüklerinden bahsetmek gerekecektir. Nitekim kendi nam ve hesabına sürekli olarak mutat meslek niteliğindeki serbest meslek faaliyetini icra edenler serbest meslek kazancı defteri tutmak, elde ettiği hasılat için serbest meslek makbuzu düzenlemek, beyanname vermek gibi yükümlülüklerle donatılmış olacaktır. KDVK bakımından ise serbest meslek makbuzlarında yer alan hasılat üzerinden KDV de hesaplanarak tahsilat yapılması ve tahsilatın beyanname verme süresinde idareye bildirilmesi serbest meslek erbabının yükümlülükleri arasındadır. Öyle ki serbest meslek makbuzlarında KDV ve gelir vergisi kesintilerinin birlikte hesaplanıp gösterilmesi gerekir. Tevkifat yükümlülüğü olan mükelleflerden bedelle birlikte KDV tahsil edilmektedir; ancak ödemeyi yapanlar tarafından kesilen gelir vergisi tahsil edilemez ve bu bedeller yalnızca yıllık gelir vergisi beyannamesinden mahsup edilir[482].

GVK m. 18 kapsamında telif kazançları istisnasının devamlı veya arızi olmasına bakılmaksızın vergiden istisna edildiği açıktır. Kural olarak istisna kapsamındaki işlemler KDV mükellefiyetine konu mal ve hizmet teslimleri arasında olsa dahi vergilendirilmemesi gerekecektir. Nitekim arızi faaliyetler için konu bakımından KDV kapsamında olunmadığı açıktır. Ancak GVK m. 18 kapsamında devamlılık arz eden serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla edinilen telif ve patente ilişkin kazançlardan tevkifat yapması zorunlu olan

[482] Demiroğlu, s. 180.

mükellefin KDV kesintisi yapması da beklenmektedir. Böylece GVK m. 94'te yer alan mükellefler; telif kazançları istisnası kapsamındaki teslim ve hizmetlere karşılık ödeme yaparken KDV kesintisi de yapacak, tevkifatı vergi sorumlusu olarak idareye bildirecektir[483].

Yalnızca GVK m. 94'te yer alan kişi ve kurumlara GVK m. 18 kapsamındaki teslim ve hizmetleri gerçekleştiren serbest meslek erbabına, işlem tarafı vergi sorumlularına durumu bildirmekle, defter tutma ve KDV beyannamesi verme yükümlülüğünden ari olma imkanı tanınmaktadır. Böylece işlemlerin VUK hükümleri çerçevesinde belgelendirileceğini söylemek mümkündür[484]. Ayrıca tebliğ hükümleri GVK m. 94 uyarınca yapılan gelir vergisi ve katma değer vergisi stopajlarının birbirlerinin beyanname ve matrahlarına sirayet etmeyeceğini açıkça ortaya koymaktadır[485]. Ancak sorumlu sıfatıyla stopajı yapılan ve 1 No'lu beyanname ile bildirilen verginin 2 No'lu beyanname matrahında indirim konusu olacağının kabulü gerekmektedir. Kendisinden kesinti yapılan mükellefin ise konuya ilişkin olarak muhtasar beyanname vererek kesintileri "021 kodu" ile belirtmesi gerekmektedir.

GVK m. 94'te yer alan kişi ve kurumlar dışındaki kişilerle yapılan işlemlerde sorumluluk uygulamasından faydalanma imkanı bulunmamaktadır. Böyle bir durumda serbest meslek erbabı tüm teslim ve hizmetleri bakımından mükellef sıfatıyla KDV beyan ve ödeme yükümlülüğü altında olacaktır. Mükellefin sorumluluk uygulamasından yararlanması zorunlu olmadığından yalnızca GVK m. 94'te yer alanlara teslim ve hizmet yapanların da defter ve belge düzenine uyarak KDV beyannamesi şahsen vermesi ve ödemesi mümkündür. Böyle bir durumda GVK m. 94 kapsamında tevkifat yapmakla

---

[483] Detaylı bilgi için bakınız; KDV Uygulama Genel Tebliği Mükellef ve Vergi Sorumlusu başlığı m.2.1.2.2. ve 19 No'lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, R.G. 30470, T. 06.07.2018, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/07/20180706-21.htm>, s.e.t. 01.06.2022; Yıldırım, s. 94.

[484] Demiroğlu, s. 181.

[485] KDV Genel Uygulama Tebliği ve 117 Seri No'lu KDV Genel Tebliği m.2.2.'de yer alan örnektir;
"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. Bu tutarın 1 No.lu KDV beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabileceği açıktır." R.G: 28264, T. 14.04.2012, < https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/04/20120414-9.htm>, s.e.t. 01.06.2022.

yükümlü olanların tebliğin 2.1.3. maddesinde yer alan kısmi tevkifat hükümleri dışında vergi sorumluluğundan bahsedilemeyecektir.

GVK m. 18 kapsamında teslim ve hizmet gerçekleştiren mükellef; sorumlu sıfatıyla hareket eden GVK m. 94 kapsamındaki kişi ve kuruluşlara işlem neticesinde faaliyetin arızi nitelikte olduğunu, sorumluluk uygulamasını tercih ettiğini veya şahsen mükellef sıfatıyla beyan ve vergi ödemesi yapılacağına dair yazı verecektir. Tebliğ; ilgili yazıların, vergi sorumlusu tarafından VUK hükümlerine göre saklanacağı ve gerektiğinde idareye ibraz edileceğini ifade etmektedir.

Açıklamalar ışığında serbest meslek faaliyeti kapsamındaki gayrimaddi hak işlemlerinde KDV yükümlülüğünü öncelikle faaliyetin devamlı veya arızi nitelikte olmasıyla, devamında ise stopaj uygulaması bakımından değerlendirmek mümkündür. Devamlılık arz eden serbest meslek erbabı işlemleri bakımından gerçek usulde vergileme esasları uygulanacağından işi yapan mükellef, defter tutacak, serbest meslek makbuzu düzenleyecek ve vergilerini beyanname ile ödeyecektir. Ancak arızi nitelikte gerçekleştirilen faaliyetler, doğrudan KDV konusu olmamaktadır. GVK m. 18 kapsamındaki istisna uygulamasının da KDV mükellefiyetinin tesisinde ayrıcalıklı bir durumu yoktur.

Hem devamlı hem de arızi nitelikteki serbest meslek faaliyeti kapsamında hizmet alanlar, GVK m. 94 uyarınca tevkifat gerçekleştirmekle yükümlü ise, ödenecek bedelden gelir ve katma değer vergisi kesintilerini gerçekleştirmektedir[486]. Böylece sorumluluk uygulamasını tercih eden mükellef belge düzenlemeyecek, beyanname vermeyecektir. Yükümlüklerin vergi sorumlusu olan işlem tarafına bırakılması halinin istisnaları mevcut olduğundan sorumlu sıfatındaki tarafın sorumluluk uygulamasından faydalanmaya ilişkin olumsuz veya olumsuz nitelikte belge alması ve gerektiğinde ibraz etmesi beklenmektedir.

Mutat olarak serbest meslek faaliyeti gerçekleştirerek GVK m. 94'te yer alanlar dışındaki mükelleflerle yaptıkları telif ve patent işlemlerinde kazancı gelir vergisinden istisna olunan mükellefin, KDV'ye ilişkin defter tutma ve belge düzenleme yükümlülüğü gündeme gelmektedir. Uygulamada yalnızca telife konu işlerle geçim sağlayan mükellefin defter ve belge düzenine, doğal olarak beyanname yükümlülüğüne de uymadığı, vergi

[486] Gelir vergisi kesintilerinde istisna kapsamındaki kazançtan %17, serbest meslek kazancından ise %20 oranında tevkifat yapılmaktadır. KDV kesintisi bakımından farklılık mevcut değildir.

zıyaına yol açtığı söylenmektedir[487]. Mükellef tarafından beyan edilmeyen teslim ve hizmetlerin sorumlu sıfatıyla kesinti yapması beklenen alıcılar tarafından tespit edilmesi de mümkün değildir[488]. Bu durumda GVK m. 18 kapsamındaki telif kazançlarının KDV'den de istisna edilmesi önerilmektedir[489]. Önerilen düzenlemenin KDVK m. 17'de yer edinmesi kanun sistematiği bakımından yerinde olacaktır.

3.3.1.2.Gayrimaddi Hak Kiralama İşlemlerinde KDV

Gayrimaddi hakların 3. kişiler tarafından kiralanmasına dair işlemler GVK m. 70/1-5 ve 6. fıkralar uyarınca gayrimenkul sermaye iradını meydana getirmektedir. Bununla birlikte telif ve patent hakları bakımından hak sahibi ve kanuni mirasçılarının işlemleri, serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilmektedir.

Gayrimaddi hakların gayrimenkuller gibi değerleneceğine ilişkin VUK m. 269 hükmü, KDVK bakımından da tüm gayrimenkul işlemlerinin gayrimaddi haklara sirayet edeceği anlamına gelmemektedir. Bu nedenle KDVK m. 17/4-d uyarınca iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanmasının vergiden istisna edildiğine dair düzenleme gayrimaddi hak kiralamaları için geçerli değildir. Mevcut düzenlemeler ışığında, GVK m. 18'de yer alan telif ve patent hakkı sahiplerinin ve kanuni mirasçılarının işlemleri dışındaki gayrimaddi hak kiralamalarında kira bedelinin yanında KDV'nin de tahsil edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Mal ve hakların kiralanmasına ilişkin açıklamalar ilk olarak 30 Seri No'lu KDV Genel Tebliği[490] ile getirilmiş, daha sonra KDV Genel Uygulama Tebliği ile tüm hususları barındıran hükümler tesis edilmiştir[491]. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin Mükellef ve Vergi Sorumlusu Başlıklı Bölümü m. 2.1.2.3'e göre mal ve hakların kiralanması ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyet kapsamında olmaksa da KDV'ye tabi olacaktır. Kiraya verenin başka bir KDV mükellefiyeti olmadığı ve aksine kiracının KDV mükellefi olduğu hallerde

---

[487] Kaplan, s. 239; Maç, Mehmet (2004) ; "Telif Hasılatlarının KDV'den de İstisna Edilmesi Gerektiği", Yaklaşım, S. 138, s. 75.
[488] Maç, Mehmet (2004) ; s. 75.
[489] Altuntaş, s. 111; Aydın, Erkan (2009) Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, İstanbul, On İki Levha, s. 132; Kaplan, s. 236; Maç, Mehmet (2004) ; s. 75;Yıldırım, s. 95.
[490] 30 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği, s. 4, R.G. 20021, T. 16.12.1988, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20021.pdf> s.e.t. 01.06.2022.
[491] Demiroğlu, s. 178; Kaplan, s. 239.

kiracı, vergi sorumlusu sıfatıyla KDV beyanında bulunarak vergiyi ödemektedir. Benzer biçimde kiracının basit usulde vergilendirilen mükellef olduğu, banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olunan işletmelerden olduğu, 5018 sayılı Kanun'un ek cetvellerinde belirtilen idare, kurum veya kuruluşlardan olduğu ya da sadece KDV'ye tabi işlem dönemlerinde mükellef addedilerek beyanname verenlerden olduğu hallerde 2 No'lu beyanname ile tevkifat işlemi beyan edilmekte ve bu kesinti 1 No'lu beyanname bakımından indirim konusu olmaktadır.

Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyeti olması halinde stopaj uygulamasına ihtiyaç duyulmamaktadır[492]. Nitekim KDV Genel Uygulama Tebliği kiracının KDV mükellefi olmadığı hallerde de bu yükümlülüğün kiraya veren tarafından hesaplanarak beyan edilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

Netice itibarıyla gayrimaddi hakların kiralanması halinde tarafların mükellefiyetine göre üç opsiyon içeren bir vergilendirme ve beyan yöntemi mevcuttur. Kiraya verenin başka işlemlerinden dolayı KDV mükellefi olduğu hallerde kirayla birlikte KDV'yi de tahsil etmesi ve beyan neticesinde idareye ödemesi gerekir. İşlem taraflarından yalnızca kiracının KDV mükellefi olduğu hallerde kiracının sorumlu sıfatıyla kesintileri yapması ve beyan ederek ödemesi gerekir. Son olarak, her iki tarafın da diğer işlemleri nedeniyle KDV mükellefiyeti mevcut değilse kiraya verenin; ilgili kiralama faaliyeti nedeniyle mükellef olduğu ve beyan ile vergiyi ödediği durumdan bahsedilecektir.

3.3.1.3.Gayrimaddi Hak İthalatı İşlemlerinde KDV

Mal ve hizmet ithalatı kapsamında değerlendirilecek gayrimaddi hak işlemlerinde Türkiye'de yapılan ve faydalanılan hizmetler de katma değer vergisinin konusudur. Nitekim KDVK m. 6'ya göre özellikle yurt dışından satın alınan gayrimaddi haklarda KDV uygulanması gerekecektir. Ancak ithalat işlemlerinde teslim ve hizmeti gerçekleştiren taraf çoğunlukla idarece muhatap alınabilecek konumda değildir. KDVK m. 9/1 kapsamındaki ithalatçı gerçek veya tüzel kişinin Türkiye'de ikametgahı, işyeri veya iş merkezi bulunmamaktaysa idare, vergi alacağı bakımından sorumluluk tayini yapabilmektedir. Bu nedenle işlemin Türkiye'deki muhatabının vergi sorumlusu sıfatıyla ödeme bedeli üzerinden

[492] Sever, Doğu (2009), s. 100.

hesaplanan KDV'yi beyan etmesi ve idareye ödemesini öngörmektedir. Daha sonra ilgili bedel 1 No'lu beyanname bakımından indirim konusu yapılacaktır. İlgili ithalat işlemleri bakımından yabancı yazılım ve yazılım sonrası bakım ve onarım[493] ile destek hizmetleri[494], yazılım tercüme işlemleri[495] ve know-how anlaşmaları[496] oldukça rastlanan örneklerdir. İlgili ödemelerde gayrimaddi hak yerine royalty ödemesi ifadesi de sıkça kullanılmaktadır[497].

KDVK m. 6'da yer alan hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten faydalanma işlemleri KDVK m. 10/1-a kapsamında vergiyi doğuran olayı meydana getirmektedir. Yurt dışından alınan hizmetler bakımından vergiyi doğuran olayın kural olarak, hizmete ilişkin fatura düzenleme tarihi ile meydana geldiği kabul edilmektedir. Ödemenin fatura düzenlemeden önce yapıldığı hallerde ise ödeme tarihinin tevkifat işlemine esas alınacağı belirtilmektedir[498]. Böylece bir hizmetin gerçekleştiği ve hizmet bedeline ilişkin gösterge fatura olarak karşımıza çıkmakta, faturanın teslim edildiği ayda tevkifat yapılmaktadır. Ancak işlem yurt dışı kaynaklı olduğundan fatura bedelinin döviz cinsinden olması kuvvetle muhtemeldir. KDVK m. 26 uyarınca, döviz cinsinden ödemelerde, vergiyi doğuran olayın

---

[493] Ek olarak, alıcı kamu idaresi olduğundan ödeme için düzenlenen makbuz ve kağıtlar için Damga Vergisi ödeneceği belirtilmektedir. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-1386-459, T. 05.04.2012, <B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-1386-459 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

[494] Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, 93767041-125.05.04[4830000943]-12206, T. 29.01.2020, <93767041-125.05.04[4830000943]-12206 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.34.17.01-010-206115, T. 14.11.2016, <B.07.1.GİB.4.34.17.01-010-206115 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022. Konuya ilişkin bir özelgede ise serbest bölge niteliğindeki kuruluşların ithalat işlemi ve KDV istisnası değerlendirilmiş, serbest bölgedeki şube tarafından alınarak tün Türkiye'de faydalanılan bir yazılım için KDV hesaplanması gerektiği sonucuna varılmıştır. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-KVK 6-1062, T. 19.07.2013, <62030549-KVK 6-1062 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

[495] Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, 70280967-105-34633, T. 18.03.2022, <93767041-125.05.04[4830000943]-12206 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022. Yurt dışından alınan yazılımın yine yurt dışındaki firmalara çeviri ile satılması halinde KDV uygulanmamaktadır. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-2483, T. 09.08.2012, <B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-2483 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

[496] Fırat, Furkan (2014) ; "Know-How Ödemelerinin Mahiyeti ve Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları, S. 310, s. 79.

[497] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 39044742-KDV.1-13147, T. 17.02.2016, <B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-13147 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 39044742-130-203054, T. 10.11.2016, <B.07.1.GİB.4.34.17.01-130-203054 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

[498] Kural olarak avans ödemelerinden KDV alınmamaktadır. Ancak ithalat işlemlerinde avans ödemelerinden ödeme yapılan tarihteki kur değerine göre KDV hesaplanması gerektiğine yönelik görüş mevcuttur. Buna rağmen vergi idaresi vergiyi doğuran olayın ortaya çıktığı tarihteki kuru esas almaktadır. Özbalcı (2012), s. 242.

meydana geldiği kabul edilen fatura düzenleme tarihindeki cari kur dikkate alınmaktadır. Cari kur ise ilgili tarihteki Merkez Bankası döviz alış kur değeridir[499]. Öyleyse Türkiye'de mukim alıcı, fatura düzenleme tarihindeki Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden KDV hesaplanması ile beyan ve ödeme yükümlülüğünü ifa edecektir[500].

105 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin 'Vade Farkı, Kur Farkı ve Matrahta Değişikliğe Yol Açan İşlemlerde KDV Uygulaması' başlıklı bölümü bedelin fatura tarihinden sonra ödenmesi halinde ortaya çıkacak kur farklarını ele almaktadır[501]. Tebliğ mükelleflere nakden ve hesaben ödeme tarihlerinde farklılık olması halinde katma değer vergisinin ödenmesi hususunda yol göstermektedir[502]. İşlemlerde vade farkının kur farkı mahiyetinde değerlendirildiğini görmek mümkündür.

Kur farkının alıcı veya satıcı lehine oluşması halleri farklı sonuçlar doğurmaktadır. Tebliğ, lehine kur farkı oluşan tarafın diğer işlem tarafına bir fatura düzenlemesi yöntemiyle fark tutarların ödenmesi ilişkin yöntem benimsemektedir. Ancak ithalat işlemlerinde Türkiye'de mukim olmayan firmanın ayrıca kur farkı faturası düzenlemesine gerek olmadığı

---

[499] Özbalcı (2012), s. 234

[500] Aras, Coşkun (2009) ; "İthalatta Ortaya Çıkan Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu", Yaklaşım, S. 199.Öğredik, Güray (2005) ; "Yurt Dışındaki Kurumlarla Olan İlişkilerde Kur Farklarının ve Avans Ödemelerinin KVK Tevkifatı ve KDV Sorumluluğu Açısından İncelenmesi", E- Yaklaşım, S. 28.

[501] 105 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, R.G. 26568, T. 30.06.2007, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/06/20070630-12.htm>, s.e.t. 01.06.2022; Sarıcan, Beytullah (2010) ; "Yurt Dışından Sağlanan Hizmetlerde Kur Farklarının Tevkifatı", Vergi Dünyası, S. 346, s. 79.

[502] 105 Seri No'lu KDV Genel Tebliği:

"1. Vade Farkları

KDV Kanununun 24/c maddesine göre, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler KDV matrahına dahildir.

Buna göre, teslim ve hizmet işlemlerine ait faturada ayrıca gösterilen vade farkları matraha dahil edilecek ve işlemin tabi olduğu KDV oranı üzerinden vergilendirilecektir.

Öte yandan, vadeli işlemlerde bedelin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan yeni vade farkları da vadeli satışa konu teslim ve hizmete ilişkin matrahın bir unsuru olduğundan, bu vade farklarının ayrıca fatura edilmesi ve vadeli satışa konu teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemlerin tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanarak, vade farkı faturasının düzenlendiği döneme ilişkin beyannamede beyan edilmesi gerekmektedir.

2. Kur Farkları

Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibariyle vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir."

kabul edilmekte, alıcının fark ödemeye ilişkin KDV'yi hesaplayarak sorumlu sıfatıyla ödemesi ve 1 No'lu beyannamede indirilecek giderlere kaydetmesi önerilmektedir[503]. Alıcı lehine oluşan kur farklarında ise yabancı firmaya bir hizmet sunulmadığı için kur farkı faturası düzenlemenin mümkün olmadığı kabul edilerek katma değer vergisi yükünün alıcı firmada kalacağı söylenmektedir. Alıcı lehine oluşan kur farklarının vergi yükü bakımından doğan olumsuz sonuçları göz önüne alındığında; hesaplanan KDV'nin indirim konusu yapılması gerektiğine[504] veya muhtasar beyanname bakımından düzeltme beyannamesi verilme imkanına[505] ilişkin görüşlerden birinin tercihi mümkündür. Kanaatimizce kur farkına ilişkin işlemlerde ortak bir yöntemin benimsenmesi gerekçesiyle tüm kur farkları için sorumlu sıfatıyla ödenen vergilerin 1 No'lu KDV beyannamesinden indirilmesi gerekir.

3.3.2. Gayrimaddi Haklara İlişkin İstisnalar

KDV Kanunu m. 13'te yatırım teşvik belgesi kapsamındaki işlemler ve m. 17'de kurumlara ilişkin araştırma geliştirme ve yazılım faaliyetleri sonucu oluşturulan sınai haklara, kiralama ve milli savunma amaçlı teslimlere ilişkin istisna hükümleri yer almaktadır. İlgili istisna hükümleri belirli bir teşvik paketi veya uluslararası düzenlemelerin yansıması olarak birden fazla vergi yasasını etkilemiş durumdadır.

KVK m. 5/B hükmü kapsamında araştırma-geliştirme, yenilik ve yazılım faaliyetleri sonucu ortaya çıkan patent ve faydalı model belgesi edinilen buluşlara ilişkin devir, kira ve satış gibi işlemlerde kazanç istisnası öngörülmektedir. İlgili işlemler 6518 sayılı Kanun m. 32 uyarınca katma değer vergisinden de istisna edilmiştir.

KDVK m. 17/4-d'ye göre iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkul kira işlemleriyle Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların GVK m. 70'te sayılı mal ve hakları kiralaması işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu maddenin uygulamasının yalnızca gayrimenkullere ilişkin

[503] Sarıcan, s. 80; Yıldırım, s. 97.
[504] K. Öztemel, s. 184; Sarıcan, s. 80.
[505] Kaplan, s. 189.

gerçekleşeceğine yönelik bir görüş mevcuttur. Uygulamada ise istisnanın yalnızca ticaret unvanı ve işletme hakkı gibi hakların kiralanması halinde uygulanacağı söylenmektedir[506].

KDVK m. 17/4-z kapsamında değerlendirilen patent ve faydalı model belgesine dayalı buluşlar bakımından indirilemeyecek vergiye ilişkin KDVK m. 30/1-a maddesi de uygulanmamaktadır. Kural olarak vergiye tabi olmayan ya da vergiden istisna olan mal teslimi ve hizmet ifası bakımından alış belgesinde yer alan KDV, vergiye tabi işlemlerden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir. Ancak madde gereğince bu işlemlerde alış belgesinde yer alan KDV'nin vergiye tabi diğer işlemlerden hesaplanan KDV'den indirilmesi mümkündür[507].

Milli güvenlik kuruluşlarına milli savunma ve iç güvenlik ihtiyacı doğrultusunda uçak, helikopter, denizaltı, tank, zırhlı araç, füze, roket, silah ve mühimmat sistemleriyle bunlara ait Ar-Ge, yazılım, üretim, montaj, bakım ve onarım faaliyetlerine ilişkin yapılan teslim ve hizmetler KDVK m. 13/1-f kapsamında KDV'den istisnadır. İlgili mal ve hizmet temininde maddede sayılan milli güvenlik kuruluşlarının teslim ve hizmeti onaylamış olması şarttır[508]. Bu kapsamda KDVK m. 16/1-a hükmü gereğince ilgili savunma unsurlarının yurt dışından ithal edilmesi de vergiden istisnadır. Konuya ilişkin bir özelgede, taşınır bilgisayar alınması işlemi maddede sayılmadığından istisna kapsamında değerlendirilmemiştir[509].

Bir diğer istisna yatırım teşvik belge sahiplerinin işlemlerine ilişkindir. KDVK m. 13/d hükmünde değişiklik öngören 6770 sayılı Kanun[510] m. 7 ile yatırım teşvik belgesi sahiplerine, belge kapsamında yapılan, makine ve teçhizat teslimleri ya da yazılım ve gayrimaddi hak kiralama veya satış işlemleri KDV bakımından istisna tutulmuştur. 10 Seri No'lu KDV Uygulama Genel Tebliği ile detay ve örnekler verilmiştir[511]. Ancak tebliğde

---

[506] Kaplan, s. 231.
[507] Demiroğlu (2016), s. 20.
[508] Kaplan, s. 232.
[509] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 39044742-KDV.13-973, T. 04.07.2013, < 39044742-KDV.13-973 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.
[510] Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, R.G. 29961, T. 27.01.2017, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/01/20170127-1.htm>, s.e.t. 01.06.2022.
[511] 10 Seri No'lu KDV Uygulama Genel Tebliği, R.G. 29968, T. 03.02.2017, <https://www.gib.gov.tr/node/120497>, s.e.t. 01.06.2022.

makine ve teçhizata yönelik örnekler bulunmakta, ilgili örneklerin gayrimaddi haklara ilişkin işlemlerde de usul ve esas bakımından geçerli olacağı kabul edilmektedir.

Son olarak KDVK Geçici m. 20 gereğince münhasıran teknoloji geliştirme bölgelerinde gerçekleştirilen faaliyetler kapsamındaki sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri de KDV'den istisna edilmiştir.

KDV istisnasının buluşa bağlı ürünler bakımından uygulamasından bahsetmek ise mümkün değildir. İlgili istisna buluş kapsamındaki kira, satış ve devir işlemleri bakımından geçerli olacak, buluş kapsamında üretimi gerçekleştirilen ürünlerin satın alınması halinde KDV ödenecektir[512].

İstisna uygulaması bakımından muhtelif maddelerde yazılımlara yer verilmiştir. Örneğin KDVK m. 17/4-s'de engelliklere yönelik sistem, ekipman ve teknoloji ürünlerinin ithalatı için vergi istisnası öngörülmüştür. Konuya ilişkin bir özelgede ise yalnızca engelliler tarafından kullanılması şartıyla zihinsel engelliler için üretilmiş göz ve baş takip sistemlerine dair yazılım ve ürünlerin istisnadan yararlanacağı belirtilmiştir[513].

3.4.Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Gayrimaddi Haklar

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na göre Türk vatandaşlarına ait olan ya da Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya ivazsız olarak bir kişiden diğer kişiye intikali ile vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Veraset ve intikal vergisi Türk vatandaşlarının yabancı ülkelerden benzer şekilde elde ettiği mallar bakımından da uygulanmaktadır. Bununla birlikte Türk vatandaşlarına ait malları veraset veya bedelsiz olarak farklı şekillerde elde eden yabancılar bakımından iktisap edilen mal yurt dışında ise ya da yabancının Türkiye'de ikameti yoksa ilgili yabancı için mükellefiyetten bahsedilemez.

VİVK m. 2'de yalnızca mal ifadesine yer verilmektedir. Ancak burada bahsi geçen tabirin malvarlığına dahil edilebilecek tüm menkul ve gayrimenkullerle birlikte hak ve

[512] Demiroğlu, s. 184.
[513] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 39044742-130[Özelge]-903684, T. 03.12.2020, <39044742-130[Özelge]-903684 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

alacakları ifade ettiği görülmektedir. Böylece hak grubu içinde yer alan gayrimaddi hakları veraset veya bedelsiz başka bir yoldan iktisap eden kişiler, kanunda sayılı muafiyet ve istisnalara dahil olunmadıkça, beyanname ile vergi dairesine bildirimde bulunmakla mükelleftirler. VİVK m. 9 uyarınca beyanname verme süresi veraset nedeniyle intikallerde ölümü takip eden 4 aylık süre, diğer intikallerde ise iktisap tarihini takip eden 1 aylık süreyi ifade etmektedir. Türkiye dışındaki ölüm ve gaiplik hallerinde sürelerin değişiklik göstermesi mümkündür.

Kanuna göre veraset ve intikal vergisi matrahı, intikal eden malın VUK kapsamındaki değerinden veraset halinde murisin borçları, mala ilişkin borçlar, vergi borçları ile cenaze masrafları düşüldükten sonraki tutardır. Kanunun 10. maddesi ayrıca değerleme ölçütleri de ortaya koymaktadır. İlgili madde hükmüne göre vergi dairesi ilk tarhiyatta maddede belirtilen değerleme ölçütlerini kullanmalı, ölçüt bulunmayan hallerde ise VUK kapsamında servet değerleme hükümleri tesis edilmelidir. Bu durumda VİVK kapsamında iki aşamalı bir tarhiyattan bahsedilmektedir[514]. İlk tarhiyat mükellefin beyanı üzerine 15 gün içinde gerçekleştirilmektedir. Sonrasında idare VUK kapsamındaki değerleme hükümleri uyarınca vergi tarhiyatını tamamlamaktadır. Bu nedenle ilk etapta VİVK hükümlerine göre ardından ise VUK hükümlerine göre tarhiyat yapıldığı söylenmektedir.

VİVK m. 10/g'ye göre tapu siciline dahil olmayan haklar ve bunun dışındaki haklar (sınai ve edebi mülkiyet hakları ve imtiyazlar dahil olmak üzere) mükelleflerce değerlendirilemeyecektir, bu nedenle de ilk tarhiyatta dikkate alınmayacaktır. Bu hüküm gereğince tapu sicilinde kayıtlı haklar dışındaki bir hakkın beyan esaslı tarhiyatı gerçekleştirilemeyecektir. Servet değerleme esasları bakımından da tapu siciline dahil haklar için sicil bedelinin değer tespit ölçütü olduğunu söylemek gerekir. Şahsi servete dahil gayrimaddi haklar için ise VUK m. 298 uyarınca takdir komisyonları emsal bedele göre değer tespiti yapacaktır. Sonuçta, gayrimaddi hakların veraset ve intikal vergisi bakımından idarece doğrudan ikinci tarhiyata konu olduğu söylenmelidir[515].

Kanunun 4. maddesinde düzenlenen istisna hadleri gayrimaddi haklar bakımından da geçerlidir. Bu nedenle 2022 yılı için m. 10 kapsamındaki menkul ve gayrimenkullerin

[514] Demiroğlu, s. 194.
[515] Demiroğlu, s. 195.

evlatlıklar dahil olmak üzere altsoy veya eşe veraset yoluyla intikalinde 455 635 TL her bir muris için vergiden istisnadır. Altsoy bulunmaması halinde eş bakımından istisna haddi 911 830 TL olarak tayin edilmiştir. Bedelsiz intikalleri düzenleyen d bendi ile de 2022 yılı için 10 491 TL vergiden istisna edilmiştir.

Veraset ve intikal vergisi intikal türü ve meblağ bakımından da farklı oranlara sahiptir. Ayrıca kişinin birinci ve ikinci derece hısımlarından ivazsız iktisapta bulunması halinde vergi oranı yarıya indirilmektedir. Bu hususta evlat edinenler ve evlatlıklar arasındaki ivazsız anlaşmalar dahil edilmemiştir. Verginin oranı sabit olmayıp her yıl yeniden değerleme oranına göre değişiklik göstermektedir. Cumhurbaşkanının yarıya indirme yetkisi de olan vergi oranları şöyledir[516]:

Tablo 2: 2022 Yılı Veraset ve İntikal Vergisi Oranları

Vergi Matrahı	Veraset Yoluyla İntikallerde Vergi Oranı	İvazsız İntikallerde Vergi Oranı
İlk 500 000 TL için	%1	%10
Sonra gelen 1 200 000 TL için	%3	%15
Sonra gelen 2 500 000 TL için	%5	%20
Sonra gelen 4 900 000 TL için	%7	%25
Matrahın 9 100 000 TL'yi aşan bölümü için	%10	%30

Oranları da ortaya konan veraset ve intikal vergisinde gayrimaddi haklar bakımından dikkat edilmesi gereken en önemli konu sicil kaydı bulunmaması halinde beyanlar dikkate alınmaksızın idarece tarhiyata konu olmasıdır. Emsal bedel tespitinde takdir komisyonlarının görevlendirildiği bilinmekle birlikte işletmeler bakımından maliyet bedeli ile değerlenen hak grubunun farklı bir esasla değer tespitine tabi tutulmuş olması burada da çelişkili durumu yineleyerek ortaya koymaktadır.

[516] 53 Seri No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği, R.G. 31696, T. 21.12.2021, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/12/20211221-9.htm> s.e.t. 01.06.2022.

3.5. Damga Vergisi Açısından Gayrimaddi Haklar

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu[517] uyarınca kanuna Ek 1 sayılı tabloda belirtilen kağıtlardan damga vergisi alınmaktadır. Bahsi geçen kağıtlar yazıp imzalayarak ya da imza yerine geçen bir işaret konarak düzenlenen mevcut şekliyle bir ispat aracı ya da ibraz için kullanılan belgelerdir. Bu belgelere elektronik imza kullanılarak elektronik veri şeklinde oluşan belgeler de dahildir[518]. Belgenin Türkiye'de ve Türk makamlarınca düzenlenmesi zorunlu değildir. Örneğin yabancı konsolosluk ve elçiliklerce düzenlenerek Türkiye'de resmi makamlara ibraz edilen veya ticari nitelikte devir ve ciro işlemlerine konu edilen veya haklarından yararlanılan belge de damga vergisine tabi tutulmaktadır. Yalnızca kanuna Ek 2 sayılı tablodaki kağıtlar vergiden istisna edilmiştir.

DVK'nin mükellefi m. 3 gereğince ilgili kağıtları imzalayan kişidir. Böylece kişi ve resmi daire arasındaki işlemlere ilişkin kağıtlarda da vergiyi kişiler ödemektedir. Yabancı konsolosluk ve elçiliklerin düzenlediği ve resmi makamlara ibraz edilen belgelerin vergisi belgeyi ibraz eden, devir veya ciro eden veya kullanım şekliyle hükümlerinden yararlanan tarafça ödenmektedir. Sadece ticari veya dolaşımdaki kağıt olarak nitelendirilen kağıtların vergisi ilgili kağıdı ilk satan, kabul eden veya başka şekilde kullanan kişilerce ödenmektedir.

Damga vergisi ek tabloda belirtildiği üzere nispi ya da maktu nitelikte olabilmektedir. Aynı zamanda DVK m. 14 gereğince her bir kağıt için yenileme oranı uygulanmak suretiyle 2022 yılı için 4 814 234 TL'den fazla vergi alınamayacaktır[519]. Sözleşmelere ilişkin özel durumlar ve tablonun kendine özgü sınırlama hükümleri de bulunmaktadır. Örneğin bir sözleşmenin değiştirilmesine bağlı vergilendirmede artan miktar dikkate alınarak vergi hesaplanmaktadır. Sözleşmelerin devrinde ilgili oran asıl sözleşme vergisinin dörtte biri oranındadır. Sözleşmenin süresi uzatıldığında ise aynı miktar ve oranda vergi ödenecektir. Yabancı ülkelerde düzenlenerek Türkiye'ye getirilen kağıtlar için aynı oranda, başka bir ülkede kullanılmak üzere düzenlenip Türkiye'de dolaşıma çıkan kağıtlar için yarı oranda

[517] R.G. 11751, T. 01.07.1964, < https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.488.pdf> s.e.t. 01.06.2022.
[518] Taşkan, s. 607.
[519] 66 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği, R.G. 31696, T. 21.12.2021, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/12/20211221-9.htm> s.e.t. 01.06.2022.

vergi alınmaktadır. Ayrıca m. 15 gereğince vergi uygulaması makbuz karşılığında, istihkaktan kesinti yöntemiyle veya basılı damga konması suretiyle ödenebilmektedir.

Kanunun uygulanmasında öncelikle ilgili kağıdın mahiyeti tespit edilmektedir. Bu durum DVK m. 4 uyarınca sırasıyla önce kanunlarda şekli belirli olanların adına, ardından evrak üzerindeki yazıların hükümlerine veya bir başka kağıda atıf yapılmakta ise kıyas yöntemiyle atıf yapılan kağıda göre vergilendirme esasının benimsenmesi sonucunu doğurmuştur. Elbette mahiyeti belirlenen kağıdın 1 sayılı tabloda yer alan kağıtlardan olup olmadığına ilişkin tespit de gerçekleştirilmektedir.

Gayrimaddi haklar çoğunlukla satış, devir, kira gibi ticari işlemlere konu edilmektedir. Bu işlemlerde kağıtlar birer sözleşme ihtiva ettiğinden tabloda yer alan *akitlerle ilgili kağıtlar* başlığı altındaki %0,948 oranın uygulaması gündeme gelecektir. Kira sözleşmeleri *belli parayı ihtiva eden kağıtlar* olarak %0,189 oranla vergilendirilirken tahkimname ve sulhnameler *belli parayı ihtiva etmeyen kağıtlar* başlığı altında yine %0,948 oranla vergilendirilecektir. Ek 2 sayılı tablonun resmi kağıtlar bölümü m. 6 gayrimaddi haklar arasında yer alan imtiyaz sözleşmelerini ise vergiden istisna etmiştir.

DVK m. 27 ve 29'da bazı değişiklikler yapılarak gayrimaddi haklara ilişkin istisnalar da getirilmiştir. 6728 sayılı Kanun m. 27 ve m. 29/c-10 kanuna Ek 2 sayılı tabloya istisna kağıtlar eklenmesini sağlamıştır. İlgili değişiklikler uyarınca döviz kazandırıcı işlem olarak vergi, resim ve harç istisnası belgesi geçerlilik süresi boyunca ve belgede yazılı tutarla sınırlı olarak yurt içinde faaliyet gösteren haber ajanslarının yurt dışındaki yayın organlarına görüntülü veya görüntüsüz haber satışı için düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisnadır. Yine yatırım teşvik belgesi dolayısıyla ve yatırım dönemine özgü olarak ilgili yatırıma yönelik gayrimaddi hakların satışı veya kiralanması dolayısıyla düzenlenen kağıtlar damga vergisinin uygulama alanı dışındadır.

3.6. Harçlar Açısından Gayrimaddi Haklar

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun[520] 8 sayılı listesinin I/2-4. bölümleri gayrimaddi hak olan marka, patent, faydalı model ve tasarımları konu edinmektedir. Aynı listenin III

[520] R.G. 11756, T. 17.07.1964, < https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.492.pdf>, s.e.t. 01.06.2022.

numaralı bölümü maden arama, işletme ve imtiyaz ruhsatlarını konu edinmektedir. İlgili bedeller kanunda sayılan dokuz grup işlem içindeki imtiyazname, ruhsatname ve diplomalara ilişkin harçlar kapsamındadır.

Harçlar Kanunu gayrimaddi haklara ilişkin bazı istisnalara da yer vermektedir. Bu kapsamda kanunda değişiklik öngören 6728 sayılı Kanun m. 35 ile değiştirilen Ek Madde 1 bakımından vergi resim ve harç istisna belgesi veya yatırım teşvik belgesi ile belirli yükümlülükler istisna kapsamına alınmıştır[521]. İlgili maddenin 2. fıkrası k bendinde yurt içinde yerleşik olan haber ajanslarının yurt dışındaki yayın organlarına görüntülü ya da görüntüsüz haber satışları diğer döviz kazandırıcı işlemler niteliğiyle vergi, resim ve harç istisna belgesinin süresi ve belgedeki meblağ ile sınırlı olmak kaydıyla harçtan istisna edilmiştir. 6728 sayılı Kanun Harçlar Kanunu m. 123 hükmünde de değişiklik öngörmüş böylece yatırım teşvik belgesi olanlar, yatırım döneminde olmak kaydıyla belge kapsamındaki yatırıma ilişkin gayrimaddi hak kiralaması veya satın alınması gibi işlemlerde düzenlenen evraklarda harç ödemeyecektir[522].

2022 yılı için harç tutarları şöyledir;

Tablo 3: 2022 Yılında Gayrimaddi Hak Türlerine İlişkin İşlemlerde Harç Ücretleri

Harçlar Kanunu 8 Sayılı Liste- İmtiyazname, Ruhsatname ve Diploma Harçları	
I- İmalat Ruhsatları	
2. Patent ve Faydalı Modeller	**2022**
a) Başvuru Harcı	57.6

[521] Demiroğlu, s. 192.

[522] 492 s. Harçlar Kanunu m. 123/5: *"Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarına ilişkin olarak Yatırım Teşvik Belgesi sahibi yatırımcılarla bu malların üreticileri ve tedarikçileri arasında düzenlenen kâğıtlar, münhasıran yatırım döneminde belge kapsamındaki yatırıma yönelik gayri maddi hakların kiralanması ve satın alınmasına ilişkin düzenlenen kâğıtlar, belge kapsamında sabit kıymet yatırımlarının imal ve inşasına yönelik düzenlenen sözleşmeler, taahhütnameler, teminatlar ve bu mahiyetteki kâğıtlar ile söz konusu yatırımlara yönelik danışmanlık ve teknik müşavirlik hizmetlerine ilişkin düzenlenen kâğıtlarla ilgili işlemler bu Kanunda yazılı harçlardan müstesnadır."*

b) Patent ve Faydalı Model Başvurularında Rüçhan Hakkı (Her bir rüçhan hakkı için)	57.6
c) Patent ve Faydalı Model Belge Düzenleme Harcı	290.7
d) Ek Patent Belgesi Düzenleme Harcı	290.7
e) Kurumca Onaylı Patent ve Faydalı Model Belgesi Suret Harcı	290.7
f) Sınaî Mülkiyet Koruma Harcı (İkinci yıl itibarıyla her yıl)	290.7
g) Patent ve Faydalı Model Başvuru ve Belgeleri Üzerinde Tasarruf İşlemleri; 3. Devir 4. Veraset 5. Lisans 6. Rehin 7. Mevki Fiil	 290.7 290.7 333.4 290.7 290.7
h) Rüçhan Belgesi Düzenleme Harcı	333.4
3. Tasarım	
a) Tekli Tasarım Başvuru Harcı	89.8
b) Çoklu Tasarım Başvuru Harcı (5 adetle sınırlıdır)	239.3
c) Çoklu Tasarımda Her Bir Nüsha İçin (6 ve daha fazla olan başvurularda)	48.7
d) Tasarım Tescil Harcı	95.3
e) Yenileme Harcı (Her bir yenileme için)	572.1

f) Süre Uzatımı ile Yenileme (6 aylık sürelerle her bir süre uzatımı ve yenilemede)	861.7
g) Devir Şerhi Tescili	290.7
h) Lisans İşlemi Kayıt Harcı	572.1
i) Veraset ve İntikal İşlemi Harcı	164.8
j) Birleşme Kayıt Harcı	427.9
k) Rüçhan Hakkı Kayıt Harcı	333.4
l) Kurumca Onaylı Tasarım Tescil Belgesi ve Sicil Sureti Verilmesi	95.3
4. Menşei Mahreç İşaretleri	
Menşei Memleket Belgeleri	333.4
5. Markalar	
a) Marka Başvuru Harcı (Her bir sınıf için)	239.3
b) 6769 s. Kanun m. 186 uyarınca 2017 itibarıyla mülga hüküm	
c) Marka Yenileme Harcı	622
d) Koruma Süresi Sona Eren Marka Yenileme Harcı	831
e) Marka Tescil Harcı	504.6

f) Marka Devir İşlemi Kayıt Harcı	462.5
g) Lisans Kayıt ve Yenileme Harcı	831
h) Veraset ve İntikal İşlemi Kayıt Harcı	305
i) Rehin İşlemi Kayıt Harcı	479.6
j) Rüçhan Hakkı Kayıt Harcı	333.4
k) Kurumca Onaylı Marka Sureti ve Sicil Sureti Düzenleme Harcı	239.3
l) Öncelikli Başvuru Harcı	3 880.2
m) Uluslararası Başvuru Bildirim Harcı	239.3
6. Coğrafi İşaret ve Geleneksel Ürün	
a) Başvuru Harcı	57.6
b) Coğrafi İşaret ve Geleneksel Ürün Adı Tescil Ve Sicil Kayıt Harcı	57.6
c) Kurumca Onaylı Coğrafi İşaret ve Geleneksel Ürün Adı Tescil Belgesi ve Sicil Sureti Düzenleme Harcı	57.6
II- Maden Arama Ruhsatnameleri, İşletme Ruhsatnameleri, İşletme İmtiyazları (Mülga)	
III- Petrol İşlemleri	

1. Sicil İşlemleri	
a) Arama ve İşletme Ruhsatnameleri, Kullanma Hakkı ve Belge İstihsali Taleplerinin Tescilinden	1 296.4
b) Arama ve İşletme Ruhsatnameleri, Kullanma Hakkı ve Belgelerin Tescilinden	1 555.1
c) Arama ve İşletme Ruhsatnamelerinde ve Belgelerinde Yapılan Değişikliklerin Tescilinden	775.7
d) Arama ve İşletme Ruhsatnameleri ile Belgelerin Devirlerinin veya Bunların Sahiplerine Verdiği Haklardan Muayyen Bir Kısmında, Diğer Bir Hükmi Şahsa Muvakkaten Kullanma Hakkı Tanınmasının Tescilinden	1 296.4
e) Diğer Hususların Tescilinden	514.8
2. Ruhsatlar	
a) Müsaade Vesikaları	3 463.5
b) Arama Ruhsatnameleri	5 198.2
c) İşletme Ruhsatnameleri	43 351.7
d) Belgeler (Arama ve işletme ruhsatnameleri ile belgelerin temdit ve devrinden aynı miktarda harç alınır.)	5 198.2

3.7.Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Açısından Gayrimaddi Haklar

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu[523] m. 28 uyarınca banka ve sigorta şirketlerinin şekil ve muhatabına bakılmaksızın yapacağı işlemler ve aldıkları paraların banka ve sigorta

[523] R.G. 9362, T. 13.07.1956, < https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6802.pdf>, s.e.t. 01.06.2022.

muameleleri vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu işlemlerde BSMV oranı %5 olarak tayin edilmiştir.

KDVK m. 17/4-e'de BSMV kapsamında düzenlenen işlemlerin KDV'den istisna tutulduğu da görülmektedir[524]. Böylece KDVK kapsamında genel nispet olan %10 oranında vergilendirilecek bir işlemin %5 oranında vergilendirilmesi durumu ortaya çıkacaktır[525]. Örneğin bir gayrimaddi hak olarak patent bakımından yatırım bankasının lisansı temin ettikten sonra bunu üçüncü kişilere kiralaması veya satması halinde KDV ödenmese dahi BSMV ödeme yükümlülüğü doğacaktır[526]. Burada yaşanan ikilik eleştirilmekle[527] birlikte izlenilen yöntem ve ticari hayatın gereklerinin neden olduğu farklılık doğal görülmektedir[528].

[524] Taşkan, s. 613.
[525] Güneş, s. 144; Tuncer, Selahattin (1996) ; "Franchise ve Vergi Sorunları", Mükellefin Dergisi, S. 37, s. 101.
[526] Güneş, s. 144, Kaplan, s. 257.
[527] Tuncer, s. 101.
[528] Güneş, s. 144.

4. SONUÇ

Ticari hayatta işlem hacmi kademeli bir şekilde artan gayrimaddi haklar, vergi hukukunda da önemli bir konuma gelmiştir. Güncel ticari işlem ve uyuşmazlıklar, idari görüş ve yargı kararlarında artışı beraberinde getirmektedir. Buna rağmen vergi yasalarının gayrimaddi hakları açıklamak ve vergilendirmek konusunda eksik yanları bulunmaktadır. Bu çalışmada gayrimaddi hakların açıklanmasının ardından vergi hukukuna yönelik açıklamalara yer verilmiştir. İlk olarak Vergi Usul Kanunu kaynaklı muhasebe, değerleme ve amortisman hükümlerine yer verilmiş ve gayrimaddi haklara ilişkin düzenlemelerin yetersizliğine vurgu yapılmıştır. Sonrasında Türk vergi sistemi içerisinde gelir ve kurumlar vergisiyle muhtelif vergi yasalarının gayrimaddi hak türlerinin vergilendirilmesine ilişkin hükümleri değerlendirilmiştir. Vergi yasaları bakımından beyan usulü kadar tevkifat yöntemiyle vergilendirmenin ön plana çıktığı gayrimaddi haklar konusu, dar mükellefiyet ve uluslararası ticaret bakımından açıklamalar yapılmasını da gerektirmiştir. Bu nedenle; tez çalışmasında bugüne dek ortaya çıkan ve literatürde yeterince açıklanmayan gayrimaddi hakların değerleme ve amortismanına ilişkin detaylı açıklamalar getirmek ve vergi yasalarına ilişkin eleştirileri birleştirmek suretiyle konuya güncellik kazandırmak amaçlanmıştır.

Gayrimaddi haklar, çoğunluğu fikri veya fiktif nitelikte ancak bir iktisadi değeri olan, yani parayla ölçülen, devri kabil ve kanunlarca örneklendirilen, maddi olmayan malvarlığı unsurlarını ifade etmektedir. Ancak gayrimaddi hakların kapsamı ve sınıflandırması günümüzde ortak paydada buluşulmamış bir alandır. Yalnızca 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ticari ve pazarlama amaçlı olarak sınıflandırılan gayrimaddi hakların vergi yasalarında açık bir tanımı bulunmaması doktrinde farklı görüşleri ortaya çıkarmaktadır. Baskın görüş, gayrimaddi hakların fikri ve sınai haklardan oluştuğunu ifade etmektedir. Bunun yanında TTK hükümleri kapsamındaki ticaret unvanı ve işletme adı ya da kamu ve özel hukuk imtiyazlarıyla sağlanan, franchising veya arama- işletme- imtiyaz hakları ise diğer gayrimaddi haklar veya gayrimaddi hak benzeri haklar olarak nitelendirilmektedir. Bazı görüşler ise tapuya tescil olunan sınırlı ayni hakları ve işletme değeri kapsamında da yer edebilecek şerefiye kavramını gayrimaddi haklara dahil etmektedir. Bu nedenle gayrimaddi hak teriminin dar ve geniş anlamda olmak üzere tasnif edilmesi de önerilmiştir. Bu öneriye göre; dar anlamda gayrimaddi haklar fikri mülkiyet

hakları, geniş anlamda gayrimaddi hak ise sınırlı ayni haklar, fikri haklar ve imtiyazları ifade etmektedir. Çoğunlukla fikri haklardan oluşsa dahi vergi hukuku terimi olarak gayrimaddi hakların vergi mevzuatında yer aldığı şekliyle sınıflandırılması kanaatimizce daha yerinde olacaktır. Bu nedenle çalışmamızda ticari ve pazarlama amaçlı gayrimaddi haklar tasnifine yer verilmiş ve gayrimaddi haklar bu üst başlıklar çerçevesinde açıklanmıştır. Bu tasnif uyarınca ticari gayrimaddi haklar bir işletmenin üretim ve hizmet aşamasında yararlandığı patent, faydalı model, tasarım, telif, teknik bilgi gibi hakları ifade ederken pazarlama amaçlı gayrimaddi haklar marka, ticaret unvanı, işletme adı, franchising gibi ürün ve hizmetin sunumuna dair hakları ifade etmektedir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki VUK m. 269'da ve tebliğlerde yer edinmiş ve tanımlanmamış olan gayrimaddi hak terimi hukuken noksan ve yerindelikten uzaktır. Haklar, zaten fiziki bir varlığa sahip olmadığından esasen hakka konu malın gayrimaddi nitelikte olduğunu söylemek gerekir. İnsan hayatı ve ticari ilişkilere maddi mallardan sonra dahil olan gayrimaddi hakların büyük bir bölümü fikri mülkiyet ifadesiyle açıklanmaktadır. Burada mülkiyet, esasen malvarlığına dahil olan varlıkların bütününü kapsayan genel bir ifade olarak ele alınsa da yine ifade noksanlığı ve terimin tezahür ettiği kabul edilen mal ve hakları bir bütün olarak kapsamadığını söyleyebilmekteyiz. Gayrimaddi haklar maddi bir varlığı olmasa da kişi veya işletme varlığına dahil edildiğinden bir muhasebe kalemini de oluşturmaktadır. Böylece taraflar arasında alınıp satılan bu haklar bir iktisadi varlık olarak ele alınmıştır. Nitekim muhasebe bilimi, gayrimaddi hakları maddi olmayan duran varlık olarak adlandırmaktadır. Esasen tam karşılık olarak ifade edebileceğimiz "maddi olmayan malvarlığı unsurları üzerindeki haklar" ifadesi de oldukça uzun ve kullanışsızdır. Bunun tam aksine gayrimaddi haklar terimi ise kısa ve akılda kalıcı, ancak hukuken anlamlı değildir. Bu nedenle gayrimaddi haklar yerine "gayrimaddi mallar üzerindeki haklar" ifadesinin kullanımı çalışma kapsamında önerilmektedir.

Gayrimaddi hakların bir tanımı olmasa da VUK m. 269'da zikredildiği görülmektedir. Gayrimaddi hakların gayrimenkuller gibi maliyet bedeliyle değerleneceğini ifade eden hüküm, uygulamada yeni sorunlar meydana getirmekten öte gidememektedir. Maliyet bedeli, bir malın iktisap edilmesine ve değerinin arttırılmasına ilişkin bedel ve masrafları ifade eden harcama kalemlerinin karşılığıdır. Bu durum, satın alma halinde hakkın satış bedeli ve devir, tescil veya mevcutsa taşıma masraflarını ifade etmektedir. Satın alınan bir gayrimaddi hakkın maliyet bedelinin tespiti bu anlamda güçlük yaratmamaktadır. Ancak

işletme içinde üretilen gayrimaddi hakların kural olarak değer tespitinin mümkün olmadığı ve aktifleştirme işleminin yapılamayacağı kabul edilmektedir. Yalnızca işletme içerisinde oluşturulan buluşların geliştirme harcamalarının ve tescil masraflarının aktifleştirme işleminde kullanılacağı söylenmektedir. Netice itibarıyla işletmelerin ticari bilançosu ve işletme değeri açısından önemli bir konumda olan gayrimaddi hakların mali bilançodaki alanı daraltılmıştır.

Gayrimaddi hakların değerleme işlemi bakımından kanaatimizce en önemli sorun değerleme esaslarının farklı olmasıdır. Şöyle ki; VUK m. 269, iktisadi işletmeye dahil gayrimaddi hakların maliyet bedeli ile değerleneceğini belirtmektedir. Ancak VUK m. 296'da şahsi servete dahil gayrimaddi haklar için emsal bedeli değerleme esası kullanılmaktadır. Emsal bedel ölçüsü kapsamında gayrimaddi haklara dahil edileceği düşünülen tescile tabi sınırlı ayni hakların tapu bedeli ile değerleneceği hükmüne de yer verilmiştir. Esasen gayrimaddi haklara ilişkin bir borsa veya alım satım rayici de bulunmamaktadır. Fakat emsal bedeli ile değerleme esasının maliyet bedeline göre daha güvenilir ve gerçekçi nitelikte olacağını kabul etmek ve tüm gayrimaddi hakların değerleme esasının yeniden tespit edilmesine ilişkin ihtiyacı ortaya koymak zaruridir.

Gayrimaddi hakların amortisman işlemi de farklı uygulamalar içermektedir. Öyle ki; gayrimaddi haklar bakımından kural olarak 15 yıl faydalı ömür tayin edilmesine rağmen markalara 10 yıl, patent, franchise ve telif eserlere 15 yıl, bilgisayar programlarına 3 yıl, hakkın araştırma geliştirme çalışmaları baskın konumdaysa bu harcamalara ilişkin 5 yıl gibi değişiklik arz eden amortisman süreleri öngörülmektedir. Yazılımların amortismanı da tartışmalı bir husustur. Yazılımların amortismanı ürün satışı veya gayrimaddi hak tasarrufu olarak nitelendirildiğinde güncel amortisman listesinin farklı bölüm ve oranlarının uygulanmasına neden olmaktadır. Öte yandan gayrimaddi hakkın konu olduğu sözleşmenin belirli yetkilerin devrine dair olması halinde sözleşme süresinin faydalı ömür için esas alınması gerektiği söylenmektedir. Güncel amortisman listesine bakıldığında 15 yıl gibi oldukça uzun bir sürenin ekonomik yaşamda yerinin olmadığı düşünülmekte ve eleştirilmektedir. Fikri ve sınai haklara ilişkin uyumlaştırma yönünde görüş sahibi yazarlar ise özellikle patent gibi sınai haklarda yasal koruma süresinin amortisman süresine denk olması gerektiğini düşünmektedir. Nitekim 20 yıl boyunca tekel hakkı sağlayan bir patente ilişkin yararlanma, faydalı ömrü aşan beş yıl boyunca devam etmektedir. Bu görüş uyarınca işletmenin koruma süresi boyunca yararlandığı hakkın maliyetini de aynı sürede

giderleştirmesi makul görülmektedir. Ancak 15 yıl gibi bir yararlanma süresinin günümüz ticari hayatının hızlı değişimi ve yeni akımlarına yetişemeyeceği aşikardır. Bu nedenle sınai haklar için uygulanması önerilen 7 yıl faydalı ömür esası makul görülebilecektir. Çalışmamız ve açıklamalar değerlendirildiğinde güncel ekonomik ve ticari hayatta 15 yıl gibi bir sürenin fonksiyonel olmadığı kabul edilmeli, gayrimaddi haklar için 10 yıl veya daha kısa bir amortisman süresi yasalaşmalıdır. Nitekim birkaç yıl sonra güncelliğini yitirecek veya kullanımı terkedilecek bir gayrimaddi hakkın fevkalade amortisman yöntemiyle itfa edilmesi önerileri gayrimaddi haklara ilişkin faydalı ömrün bu denli uzun tespitinden ileri gelmektedir.

Kanaatimizce gayrimaddi hakların değerleme ve amortismanına ilişkin temel esaslar muhasebe standartları veya tebliğlere bırakılmaksızın yeni bir kanun hükmü tesis edilerek ortaya konmalıdır. Öncelikle gayrimaddi hakların emsal bedeli ile değerlenmesi esası kabul edilmelidir. Fakat bir emsal oluşmasının da zaman alacağını kabul edersek, özellikle işletme içinde oluşturulan gayrimaddi hakkın aktifleştirme işleminin maliyet bedeliyle, devam eden yıllarda ise emsal bedeliyle değerleneceğinin kabul edilmesi mümkündür. Böylece gerçek ve tüzel kişilerin sahip olduğu aynı malvarlığı unsurunun değerlemesi için de ortak bir uygulama öngörülmüş olacaktır. Ardından muhasebe standartlarında yer verilmiş olan aktifleştirme şartlarının ve amortisman oranlarının bütünleştirilerek bir genel tebliğ ile düzenlenmesi mümkündür. Fakat bu konuda yasada faydalı ömre ilişkin bir üst sınır tespit edilmelidir.

Güncel vergi yasalarında da geniş bir uygulama alanı bulan gayrimaddi haklar, istisna uygulamaları dışında, genel olarak yasaların temel prensip ve vergilendirme esaslarına tabidir. Bu nedenle gelir vergisinde gelir unsurları, kurumlar vergisinde kurum kazancı, katma değer vergisinde ise devamlılık arz eden faaliyetler, mal ve hizmet ithalatı ve diğer faaliyetler, muhtelif vergilerde ise ivazsız iktisap ve miras işlemleri, tasarruf ve ibraz kapsamında kağıt ve harç oranları ile maktu bedelleri dikkate alınmaktadır. Ancak bu yasalarda gayrimaddi haklar için genel hükümlerden ziyade gayrimaddi hak türlerinin esas alındığını söylemek, dağınık düzenleme yapısından bahsetmek mümkündür. Nitekim mevcut gayrimaddi hak sınıflandırmalarının güncel mevzuatla bağlantılı olmadığı tespit edilmiştir.

Gelir vergisi yasası gayrimaddi haklar bakımından esaslı sorunları barındırmaktadır. Öyle ki gayrimaddi hak gelirleri, somut olayın şartlarına göre, birden çok gelir unsuruna dahil olabilecekken bu kazançların neredeyse yarısı telif kazancı istisnası kapsamında vergi dışında bırakılmaktadır. GVK m. 18 uyarınca müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, bilgisayar programcısı, ressam, bestekar, mucit ya da bu kişilerin kanuni mirasçılarının bu sıfatla sahip olduğu eser veya patenti devir, temlik, satışa konu etmesi ya da bizzat yayınlama veya icra faaliyetine girişmesi hallerini devamlılık unsuru aranmaksızın telif kazancı istisnası kapsamındadır. İstisnanın tüm telif eserler ve patentleri kapsamına alacağının düşünülmesi mümkün değildir. Nitekim kanunda istisna kapsamındaki eser türleri de eser sahipleri de sayılmaktadır. Kanunun eser türlerini sayarken barındırdığı "gibi" ifadesi ise sayılı eser sahiplerinin benzer tür ve neviden eserleri ve bunların ferilerini içerecek biçimde yorumlanmaktadır. Aksi görüşte olan yazarlar telif eser olarak FSEK kapsamında yer alan tüm eser türlerinin istisna kapsamında yer alması gerektiğini savunmaktadır. Benzer durum buluş niteliğindeki faydalı modelin patent gibi istisna kapsamına alınması önerilerinde de görülmektedir.

Telif kazancı istisnası, kanuni mirasçıların istisnadan yararlanma imkanıyla da eleştiri konusu olmaktadır. Nitekim eser sahibinin fikri bir çabası ve emeğinden bahsedilse de kanuni mirasçılar doğrudan miras yoluyla iktisap ettiği eseri kazanç konusu kılmaktadır. Kanuni mirasçıların durumu, yeni bir eser ve fikir ürünü üretimini desteklediği ifade olunan telif kazancı istisnasının amacı ile de bağdaşmamaktadır. Bu nedenle kanuni mirasçıların istisna kapsamından çıkarılmasına ilişkin görüşleri desteklemekteyiz.

Telif kazancı istisnası mahiyeti gereği ticari kazanç niteliğinde olabilecek gayrimaddi hak tasarruflarını da kapsayacak biçimde yorumlanabilmektedir. Özellikle eser veya buluş sahibinin bizzat yararlandığı hakka ilişkin kazançların ticari organizasyon boyutuna ulaşması karşılaşılarak idari görüş ve yargı kararlarına konu edilmiş bir durumdur. Serbest meslek kazançlarına ilişkin olarak ortaya konan telif kazancı istisnasının ticari kazanç veya ücret elde edilen hallerde uygulanma imkanı bulunmamaktadır. Bu nedenle somut olayın şartları dikkate alınarak değerlendirme yapılması gerekmektedir. Fakat özelge metinlerinde de yer aldığı üzere gayrimaddi hakkın pazarlanarak geniş kitlelerin kullanımına sunulması ve bundan kazanç elde edilmesi faaliyetleri ticari organizasyon oluşumu bakımından önemli göstergelerdir. Açıklanan sebeplerle gayrimaddi hak pazarlama faaliyetlerinde ticari kazanç

hükümlerinin uygulanması gerektiğine yönelik idari görüş, yasa veya genel tebliğler vasıtasıyla açıklığa kavuşturulmalıdır.

Görülmekte ki telif kazancı istisnası kapsamı, faydalananları ve uygulaması ile olumlu olduğu kadar olumsuz sonuçları da beraberinde getirmektedir. Nitekim her telif hakkı sahibinin kendisini istisna içerisinde görerek sınırsız hareket etmesi mümkün olmamalıdır. Ayrıca telif kazancı istisnasının tevkifat ve üst sınır uygulaması ile anlamsızlaştığını da söylemek gerekir. Nitekim GVK m. 94'te yer alan ve tevkifat yapmakla yükümlü kişi ve kurumlar telif ve buluşların alıcı konumunda oldukça geniş bir mükellef grubunu meydana getirmektedir. Böylece istisna kapsamında olduğu kabul edilen telif kazançlarına %17 gibi en düşük gelir vergisi diliminin dahi üstünde bir oranla kaynakta kesinti yönteminin uygulanması çelişkilidir. Üstelik aynı kazanç, istisna kapsamında olmasaydı serbest meslek kazançları dahilinde değerlendirildiğinde %20 oranla yine kesintiye uğrayacaktı. Bu halde %3 gibi bir oran farkı için istisna uygulanıyor olması makul değildir.

İstisna bakımından bir diğer sorun ise bu kapsamdaki kazançlarda tevkifat uygulamasının gayrisafi tutar üzerinden gerçekleştirilmesidir. Şöyle ki; mükellefin telif kazancı doğrudan serbest meslek kazancı olarak nitelendirildiğinde serbest meslek faaliyetine yönelik masrafları matrahtan indirme imkanı olacaktı. Ancak tevkifat uygulamasında doğrudan satış bedeli üzerinden kesinti gerçekleştirilmektedir. Bu durum, özellikle birinci vergi diliminde yer alan 2022 yılı için 32 000 TL'den az kazanç elde eden mükellefin hem tevkifat oranı hem de giderler bakımından dezavantajlı konuma gelmesine neden olmaktadır.

İstisna uygulaması GVK m. 82'de yer alan arızi serbest meslek kazançlarını da kapsamaktadır. Arızi kazançlar için 2022 yılında 58 000 TL'nin vergiden istisna edildiği görülmektedir. Ancak istisna uygulaması kapsamındaki arızi serbest meslek kazançları için bu miktarın uygulanmasına ihtiyaç duyulmamaktadır. Fakat, istisna kapsamındaki mükelleflerden gelir vergisi tarifesinin 4. diliminde yer alan (2022 yılı için 880 000 TL) kazancı elde edenler de beyanname vererek vergi ödemektedirler. Böylece istisna haddi kapsamındaki mükellef için tevkifat uygulamasının yanında defter ve belge düzenine ilişkin kolaylıklar getirildiği ve başka bir gelir unsuru bakımından beyanname mecburiyeti yoksa yıllık beyanname vermesinin zorunlu olmadığı söylenmelidir.

Bu şartlar altında telif kazancı istisnasında yenilikler yapılması veya istisna uygulamasının terkedilmesi gerektiğini düşünmekteyiz. İstisna uygulamasına devam edilmesi halinde vergi tevkifatı oranının düşürülmesiyle eser ve buluş sahiplerinin kanuni mirasçılarının uygulamanın dışında bırakılması önerimizdir. Nitekim ticari kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlara konu edilen gayrimaddi hak kazançları bakımından dağınık bir mevzuat ve uygulamanın ortaya çıktığı genel kabuldür. Bu nedenle gayrimaddi haklara ilişkin kazançların ticari organizasyon ve iş akdi dışında genel olarak serbest meslek faaliyetinden elde edildiğini kabul etmek ve kanuni mirasçılar dahil tüm üçüncü kişi kiralama işlemlerini gayrimenkul sermaye iradı, elden çıkarmaları ise değer artış kazancı olarak nitelendirmek bizleri vergi hukuku bakımından daha sağlıklı sonuçlar elde etmeye yöneltebilecektir.

Kurumlar vergisi bakımından dar mükelleflerin gayrimaddi haklardan elde ettiği kazancın vergilendirilmesinde de tevkifat yöntemi ağır basmaktadır. Ancak Türkiye'de işyeri veya daimi temsilciliği bulunmayan dar mükellef için tevkifat yönteminin benimsenmesi, vergi alacağı bakımından bir güvence ve sorumlu sıfatıyla yurt içindeki mükellef vasıtasıyla muhatap yaratma amaçlarına hizmet etmektedir. Yurt dışından elde edilen yabancı yazılımlar ve teknik bilgi için de tevkifat uygulanırken kazanca konu işlemin niteliği tartışılmaktadır. Özellikle teknik bilgi bakımından satış faaliyetinden bahsetmenin mümkün olmayacağı kabul edilerek kiralama nedeniyle gayrimenkul sermaye iratları kapsamında KVK m. 30/2 uyarınca tevkifat yapılmaktadır. KVK m. 30/2'de yer alan tevkifat usulünün dar mükellefin Türkiye'de işyeri veya temsilci bulundurması halinde dahi uygulanacağı, kanun maddesinin dar mükellefiyetle sınırlı olsa da kazanç bakımından tevkifat yönteminin esas alındığı belirtilmektedir.

Tevkifat yönteminin benimsendiği dar mükellef kurumlar bakımından yasada açıkça belirtilmese de ülkemizin yaptığı çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının da dikkate alınması gerekmektedir. Bu nedenle dar mükellef kurumlar için benimsenen %20 değerindeki tevkifat oranı genel niteliktedir. Fakat çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının çoğunlukla %10 gibi bir tevkifat oranı tayin ediyor olması hükmün uygulama alanını daraltmaktadır.

Son olarak katma değer vergisinde kur farklarının kesintiyle birlikte değerlendirilmesi zorunludur. Nitekim özellikle Türkiye'de mal ve hizmet ithalatından faydalanan, malı teslim

alan mükellefin kur farkından doğan ödemelerde lehine oluşan kur farkını tazmin etme imkanı yoktur. Lehe oluşan kur farklarında, fark faturası düzenlenmesi mümkün görülmemektedir. Böylece, mükellefin cari kura göre çevrilmiş fatura bedeli üzerinden hesaplanan KDV'yi ödediği durumlar bakımından kur farkının vergi matrahından indirilmesine ilişkin düzenleme yapılması doktrin tarafından önerilmektedir. Mükellefin lehine oluşan kur farkını vergi hukukuna yansıtamayacak olması, ticari ve mali hayat arasında uyumsuzluk yaratacak olup vergi matrahından indirim imkanı getirilmesine yönelik doktrin görüşünü desteklemekteyiz.

Özetle çalışmada tespit edilen sorunları; gayrimaddi hak kavramının mahiyeti ve kapsamı, değerleme ve amortismana ilişkin yeni düzenleme ihtiyacı, telif kazancı istisnasına ilişkin problemler, gayrimaddi hakların kanunlarda dağınık düzenleniş biçimi, yurt dışından alınan gayrimaddi haklarda tevkifat uygulaması ve kur farkından doğan sorunlar olarak sınıflandırmak mümkündür.

Tüm açıklamalar ışığında önerilerimiz şöyledir;

1. Gayrimaddi hakların tanımlandığı ve genel özelliklerinin açıklandığı bir Vergi Usul Kanunu hükmü düzenlenmelidir. Yeterince hukuki olmayan "gayrimaddi hak" ifadesi terkedilmeli, yerine "gayrimaddi mallar üzerindeki haklar" ifadesi tercih edilmelidir.
2. Aynı hükümde gayrimaddi mallar üzerindeki hakların değerleme ve amortismanına ilişkin esaslar da tespit edilmelidir. İktisadi işletmeye dahil gayrimaddi mallar üzerindeki hakların aktifleştirmeden sonraki değerleme esasları tespit edilmelidir. Bu nedenle şahsi servete dahil gayrimaddi mallar üzerindeki haklarda olduğu gibi emsal bedeli esası tercih edilmeli, değerleme işleminde yeknesaklık sağlanmalıdır.
3. Gayrimaddi mallar üzerindeki haklarda amortisman işlemlerinde tespit olunan faydalı ömür 15 yıl yerine 10 yıl olarak tercih edilmelidir. Amortisman süresi sözleşmeler ve hakkın daha kısa olan koruma süresine göre değişse de ilgili süre üst sınırı ifade etmelidir.
4. Gayrimaddi mallar üzerindeki hakların aktifleştirilmesi, değerlenmesi ve amortisman esaslarına ilişkin bir genel tebliğ yayınlanmalıdır. Böylece muhasebe standartları, emsal tespiti, yeniden değerleme ve faydalı ömür süreleri bakımından tek bir kaynaktan yeknesak bir uygulamaya geçilmelidir.
5. Gelir vergisi uygulamasında sorunlu olan gayrimaddi mallar üzerindeki hakların vergilendirmesi bakımından, kanuni mirasçıların satış, devir ve temlik işlemlerini serbest meslek kazancı olarak nitelendiren düzenleme terkedilmeli, kanunun muhtelif maddelerinde ilgili kişilerin kazancının serbest meslek kazancı olarak nitelendirildiği ara cümleler ilga edilmelidir.
6. Telif kazancı istisnası hükümleri yeniden düzenlenmelidir. İlgili gayrimaddi mal üzerindeki hak sahiplerinin kanuni mirasçılarının istisna kapsamından çıkarılması gerekmektedir. Ayrıca istisnanın verimli ve amacına uygun tatbiki için tevkifat oranı %17'den daha düşük bir oranda tayin edilmelidir. Bu oranın özellikle en düşük gelir vergisi dilimine uygulanan %15'in altında olması istisna hükmünden beklentiyi karşılayacaktır.
7. KDV ödemelerinde oluşan kur farkının ödeme ve beyan esasları yeniden kaleme alınmalıdır. Böylece lehine kur farkı oluşan vergi sorumlusunun, ödemek zorunda kaldığı bedel farkı üzerinden hesaplanan KDV'yi 1 No'lu KDV beyannamesinde gösterilen matrahtan indirme imkanı getirilmelidir.

5. KAYNAKÇA

Akarca, Akif / Şafak, Mehmet (2018) ; "Gayrimaddi Haklar ve Amortismanı", Dünya Gazetesi, T. 02.08.2018, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/gayri-maddi-haklar-ve-amortismani/424082>, s.e.t. 01.06.2022.

Akçaoğlu, Ertuğrul (2011) ; "Türk Vergi Hukukunda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedellerinin Tespiti", Yaklaşım, S. 223.

Aksoyoğlu, Volkan (2009) ; "Royalty Ödemelerinin Vergilendirilmesi", Mali Pusula Dergisi, S. 50, s. 62-68.

Aksümer, Ertunç (2015) ; "Franchising İşlemlerinin Gelir Vergisi Yönünden İncelenmesi", Mali Çözüm, C. 2008, S. 4, s. 207-214.

Aktaş, Alp (2017) ; "Ar-Ge Reformuyla Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yapılan Değişiklikler Neler Getiriyor?", Mali Çözüm, C. 2018, S. 1, s. 137-157.

Akyılmaz, Bahtiyar/ Sezginer, Murat/ Kaya, Cemil (2021) ; Türk İdare Hukuku, 14. Baskı, Ankara, Savaş.

Akyol, M. Emin (2009) ; "Vergi Kanunları Yönünden Sınai, Ticari ve Fikri Haklar", Yaklaşım, S. 194, s. 67-70.

Alpaslan, Mustafa/ Kaya, Eda (2010) ; "Ticaret Unvanı, İşletme Adı ve Marka Konuları Hakkında Bilinmesi Gereken Hususlar", Legal Fikri ve Sınai Haklar Dergisi, C. 6, S. 23.

Altuntaş, Muhiddin (1996) ; Telif Kazançlarının Vergilendirilmesinin Mevzuat ve Uygulama Açısından Analizi, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.

Altuncu, Hasan/ Kütük, Zafer (2009) ; Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi, Ankara SMMO, Yayın No:69.

Anayurt, Ömer (2021) ; Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, 21. Baskı, Ankara, Seçkin.

Antalya/ Gökhan (2020) ; Hukuk Teorisi, 2. Baskı, Ankara, Seçkin.

Aras, Coşkun (2009) ; "İthalatta Ortaya Çıkan Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu", Yaklaşım, S. 199.

Arbek, Ömer (2008) ; Fikir ve Sanat Eserlerine İlişkin Lisans Sözleşmesi, Ankara, Yetkin.

Arıkan, A. Naci (2001) ; "Teknik Bilgi (Know- How) Sözleşmelerinin Hukuksal ve Vergisel Boyutu", Vergi Dünyası, S. 234.

Arkan, Bedir (2016) ; "Gayrimaddi Haklara İlişkin Düzenlemeler ve Değerleme Yöntemleri ile Emsal Bedeli Tespiti",

<https://www.vergidegundem.com/documents/10156/4232718/EYLUL2016_makale2.pdf>, s.e.t. 01.06.2022.

Aslan, C. Murat (2015) ; "KVK'nin Sınai mülkiyet Haklarında İstisna Başlıklı 5/B Maddesine İlişkin Düzenlemelerin Yer Aldığı 8 Numaralı Tebliğin Getirdikleri", Vergi Dünyası, S. 406.

Ateş, Leyla (2011) ; Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme, Ankara, Turhan.

Aydın, Erkan (2002) ; Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme, Ankara, Seçkin.

Aydın, Erkan (2009) Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, İstanbul, On İki Levha.

Aygün, Fethi (2011) ; "Amortisman Uygulaması ve Özellikli Durumlar", Vergi Sorunları, S. 279.

Ayhan, Rıza/ Çağlar, Hayrettin/ Yıldız, Burçak/ İmirlioğlu, Dilek (2021) ; Sınai Mülkiyet Hukuku, Ankara, Adalet.

Ayiter, Nuşin (1968) ; İhtira Hukuku, Ankara, Sevinç Matbaası.

Ayiter, Nuşin (1972) ; Fikir Hukuku, Ankara, Sevinç Matbaası.

Ayiter, Nuşin (1972) ; Hukukta Fikir ve San 'at Ürünleri, Ankara, Sevinç Matbaası.

Aytaşkın, Bülent (2016) ; TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının İncelenmesi ve Bir Uygulama, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans).

Bağrıaçık, Recep (2013) ; Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans).

Barçın, B. Hilmi (2009) ; "Kitap Yazarlığı Faaliyetinden Elde Edilen Kazanç Hangi Durumlarda Gelir Vergisi ve KDV'den İstisnadır?", E-Yaklaşım, S. 196.

Barınır, İsmail (2012) ; "Tam Mükellef Kurumların elde Ettikleri Ticari Kazançların Vergilendirilmesi", Yaklaşım, S. 235.

Bakmaz, Zübeyir (2019) ; Türk Vergi Hukukunda Emsal Bedel Uygulaması, İstanbul, On İki Levha.

Baş, Erdal (2013) ; Buluşun Faydalı Model Belgesi ile Korunması, Ankara, Yetkin.

Başak, Levent (2005) ; "193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Vergilendirilmesi Mümkün Olmayan Gayrimaddi Haklar ve Bir Değişiklik Önerisi", Yaklaşım, S. 29.

Başak, Levent (2005) ; " Patent Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlara Patent Haklarının Kullanılması Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları", Vergi Sorunları, S. 205.

Başak, Levent (2006) ; "Yabancı Kurumlara Yapılan Royalty Ödemelerinin Kurum Stopajı Karşısındaki Durumu ve Özellikli Bazı Hususların Analizi- II", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 6.

Başak, Levent (2008) ; "Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Sanat Eserlerinde Amortisman Uygulaması" , Vergi Sorunları, S. 232.

Başak, Levent (2010) ; "2009 Takvim Yılında Dar Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişilerce Telif ve Patent Haklarından Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi", Lebib Yalkın Dergisi, S. 75.

Başak, Levent (2012) ; "Patent Haklarından Elde Edilen Gelirlerde Vergilendirme ve Beyan Esasları", Vergi Sorunları, S. 287, s. 161-167.

Başaran, Funda (1999) ; Türk ve Alman Bilançosu Hukuklarında Gayrimaddi İktisadi Kıymetleri Aktifleştirme Şartları, İstanbul, Beta.

Bekler, Muhittin (2007) ; "GVK 'da Düzenlenen Telif Kazancı İstisnası ve Serbest Meslek Kazancı Müesseselerinin Uygulamada Ortaya Çıkarttığı Sorunlar", Vergi Dünyası, S. 315.

Belge, Gökhan (2009) ; "Dar Mükellef Kurumlardan Satın Alınan Bilgisayar Yazılım Lisanslarında Kurumlar Vergisi Kesintisi", Vergi Dünyası, S. 338, s. 102-108.

Bezirci, Muhammet (2012) ; Ar-Ge Teşvikleri, 4. Baskı, İstanbul, Beta.

Bıyık, Recep/ Kıratlı, Aydın (2007) ; Giderler ve İndirimler, 5. Baskı, Ankara, Yaklaşım.

Bilge, Necip (2019) ; Hukuk Başlangıcı, 35. Baskı, Ankara, Turhan.

Bingöl, Emre (2016) ; "Tms 38 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Halka Açık Şirkette Uygulaması" . Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu Dergisi , S. 43.

Bora, Özgür (2009) ; "Sürekli veya Arızi Olarak Yapılan Serbest Meslek Faaliyeti Ayrımı ve Vergisel Sonuçları, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 72, s. 164-169.

Bozdemir, Enver (2018) ; "Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerinde Teşviklerin Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi", Mali Çözüm, C. 2018, S. 1, s. 13-29.

Boztaş, Hakan (2009) ; "Sanat Eserleri İçin Amortisman Ayrılabilir Mi?", Vergi Dünyası, S.329.

Boztaş, Hakan (2010) ; "Know-How Kavramı ve Vergisel Durumu-II", Yaklaşım, S. 206.

Camcı, Ömer (2000) ; Endüstriyel Tasarım Davaları, İstanbul, Ufuk Matbaacılık.

Cenk, Ramazan (2011) ; "Serbest Meslek Kazançlarında Telif Kazançlarının İstisna Edilmesinde Son Durum", Yaklaşım, S. 211.

Çakmak, Diren (2007) ; "Osmanlı Telif Hukuku ile İlgili Mevzuat", Türkiyat Araştırmaları Dergisi, S. 21, s. 191-234.

Çakmakcı, Ali (2008) ; " Kanuni Mirasçılar Telif Kazançları İstisnasından Yararlanabilirler Mi?" Yaklaşım, S. 191, s. 1121-125.

Çalgın, Ç. Sabahat (2020) ; Know -How Sözleşmesi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans).

Çam, Muzaffer (1988) ; "Gayrimaddi Hakların Niteliği, Değerleme ve Amortisman Ayırma", Vergi Dünyası, S. 85.

Çelik, Ercan (2012) ; Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nın Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Doktora).

Çelik, Onur (2019) ; "Şirketler Sahip Oldukları Gayrimenkulleri Bilançolarında Nasıl Değerlemeli?", Vergi Sorunları, <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/onur-celik/sirketler-sahip-olduklari-gayrimenkulleri-bilancolarinda-nasil-degerlemeli/215> s.e.t. 15.01.2022.

Çetin, M. Ali (1997) ; " Gayrimaddi Haklar ve Amortismanı", Vergi Sorunları, S.109.

Çetin, İbrahim (2016) ; " Ar-Ge'ye Yönelik Vergisel Bir Teşvik: Sınai Mülkiyet Hakları İstisnası", Vergi Dünyası, S. 420.

Dakın, Mustafa (2000) ; "Müzik Albümlerinde Gayrimaddi Hak", Vergi Dünyası, S.225.

Demiroğlu, Mehmet (2010) ; "Konser Veren Sanatçıların Vergilendirilmesi", Vergi Dünyası, S. 346.

Demiroğlu, Mehmet (2011) ; "Patent, Markalar ve Vergilendirilmesi", Vergi Dünyası, S. 363.

Demiroğlu, Mehmet (2016) ; "Fikri Haklarda Vergi Teşvikleri ve Son Değişiklikler", Vergi Dünyası, S. 423.

Demiroğlu, Mehmet (2019) ; Fikri Mülkiyet ve Vergileme, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği. (Demiroğlu)

Dikmen, Birgül (2010) ; "Gayrimaddi Hakların Kiralanması Suretiyle Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye'de Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi", Vergi Dünyası, S. 351.

Dilemre, Begüm (2012) ; Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi, Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans).

Dinç, Engin / Atabay, Esra (2018) ; "Türkiye'deki Yasal Düzenlemelere Göre Amortisman Uygulamaları ve Vergi Etkisine Yönelik Değerlendirme", Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, C. 4, S. 2, s. 67-91.

Doğrusöz, A. Bumin (1992) ; "Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme", İstanbul, İstanbul SMMO Yayınları, No: 3.

Dokgöz, Murat (1996) ; Gayrimaddi Haklar, Günümüzdeki Uygulamaları ve Bu Uygulamaların Vergi Hukuku Yönünden İrdelenmesi, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu.

Duman, Ömer/ Karyağdı, Nazmi (2000) ; Telif Kazançlarının Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirilmesi, Ankara, Kültür Bakanlığı Yayınları.

E. Çelik, Arzum (2006) ; "Marka Değerleme", Muhasebe ve Finansman Dergisi, S. 31, s.195-208.

Erbay, İsmail (2001) ; Know -How Sözleşmesi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Doktora).

Erdem, Bahadır (2002) ; Patent Hakkının Korunmasına ve Patent Hakkına İlişkin Sözleşmelere Uygulanacak Hukuk, 2. Baskı, İstanbul, Beta.

Erdoğan, A. Ozan (2007) ; "Yazılım İthalatında Stopaj Uygulaması", E-Yaklaşım, S. 52.

Ergene, Arda (2012) ; "Know-How Sözleşmesi ve Vergisel Boyutu", E- Yaklaşım, S. 229.

Erel, N. Şafak (1988) ; Türk Fikir ve Sanat Hukuku, Ankara, Dayınlarlı.

Eren, Fikret (2017) ; Borçlar Hukuku Özel Hükümler, 5. Baskı, Ankara, Yetkin.

Erol, Ahmet (2014) ; "Yurt İçi ve Yurt Dışı Yazarlara Ödenen Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi", Lebib Yalkın, S. 127.

Fırat, Furkan (2014) ; "Know-How Ödemelerinin Mahiyeti ve Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları, S. 310, s. 75-79.

Gemalmaz, H. Burak (2015); Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Usulünde Mülkiyet Hakkının Uygulanabilirliği Meselesi I: "AYM Kararlarının Mülkiyet Hakkının Mevcudiyetinin Dayanağı Olarak Uluslararası Hukuka Açıklık Açısından Eleştirel Değerlendirilmesi", Anayasa Yargısı Dergisi, C. 32, s. 379-401.

Gider, Zeynullah (2008) ; "Marka Değerlemesi", Vergi Dünyası, S. 321.

Gözler, Kemal (2021) ; Hukuka Giriş, 18. Baskı, Bursa, Ekin.

Gözler, Kemal (2019) ; İdare Hukuku, C. 2,3. Baskı, Bursa, Ekin.

Gözübüyük, A. Şeref (2020) ; Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları,40. Baskı, Ankara, Turhan.

Günay, Fehmi (2009) ; "Vergi Usul Kanununa Göre İktisadi İşletmelere Dahil Gayrimaddi Hakların Değerlemesi", Vergi Sorunları, S.247.

Günay, Serdar (2015) ; "Çalışanlara Telif Ücreti Adı Altında Yapılan Ödemeler", Yaklaşım, S. 273.

Güneş, Gülsen (1997) ; Türk Hukukunda Entelektüel Sınai Haklar ve Vergilendirilmesi, İstanbul, Alfa.

Güneş, İlhami (2022) ; Uygulamada Fikri ve Sanat Eserleri Hukuku, 4. Baskı, Ankara, 2022.

Güneş, İlhami (2020) ; Uygulamada Fikri ve Sınai Mülkiyet Hakları, Haksız Rekabet Davaları, 6. Baskı, Ankara, 2020.

Harmandar, Volkan (1994) ; "Know-How Karşılığında Yapılan Ödemelerin vergi Kanunları ve Türk Vergi Anlaşmaları Karşısındaki Durumu", Vergi Dünyası, S.156.

Hegel, George Wilhelm Friedrich (2021) ; The Philosophy of Rights, Ankara, Gece Publishing.

Hirsch, Ernest E. (1942) ; Hukuki Bakımdan Fikri Say, C. 1, İÜHF Yayınları, Doktora İhtisas Kurları Serisi No: 4, İstanbul.

Hirsch, Ernest E. (1948) ; Fikrî ve Sınaî Haklar, Ankara, Ar Basımevi.

Ilgaz, Deniz/ Üstün, Gürsel (1994) ; (Çev.) Fikri Hakların ABC'si, Pen Yazarlar Derneği.

İnan, Alpan (2005) ; "Avrupa Birliği Ekonomik Yaklaşımı: Lizbon Stratejisi ve Maastricht Kriterleri", Bankacılar Dergisi, S. 55, s. 67-86.

İpek, Ayşegül / Dokur, Şükrü (2020) ; "Çalışan Buluşlarında Buluştan Elde Edilen Kazancın, Çalışana Ödenecek Bedelin Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, C. 13, S. 2, s. 477-494.

K. Öztemel, Gülçin (2014) ; Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi, İstanbul, Legal.

K. Yalkın, Yüksel (2012) ; Genel Muhasebe, 19. Baskı, Ankara, Nobel.

Kagan, K. (1945) ; "Res Corporalis and Res Incorporalis – A Comparison of Roman and English Law of Interests for Life", Tulane Law Review, C. 20, S.1, s. 98-111.

Kaneti, Selim/ Ekmekci, Esra/ Güneş, Gülsen/ Kaşıkcı, Mahmut (2021) ; Vergi Hukuku, 2. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi.

Kaplan, Ersin (2018) ; Fikri Mülkiyet Haklarının Vergilendirilmesi, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği.

Karakoç, Yusuf (2019) ; Genel Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara, Yetkin.

Karacık, İbrahim/ Bozkurt, Sevil (2004) ; "Fikir ve Sanat Eserlerinin Vergilendirilmesiyle İlgili Bir Değerlendirme", Yaklaşım, S. 135.

Karlı, Dilara (2020) ; Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Şirketlerde Birleşme ve Devir, Ankara, Adalet.

Kartal, Zihni (2009) ; "Roaming Hizmetlerinde Vergilendirme", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 66.

Kartal, Zihni (2012) ; "Royalty Bedellerine İlişkin Katma Değer Vergisi", Yaklaşım, S. 231.

Karyağdı, Nazmi (2010) ; "Telif Haklarına Dayalı İşlemlerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu", Yaklaşım, S. 213.

Kaşif, Mustafa (1998) ; " Gayrimaddi Hakların Değerlemesi", Vergi Dünyası, S. 208.

Kayış, **Fatih** (2019); Ticari İşletmede Şube Kavramı ve Şube Olmaya Bağlanan Hüküm ve Sonuçlar, İstanbul, On İki Levha.

Kılıçoğlu, Ahmet M. (2021) ; Fikri Haklar, 7. Baskı, Ankara, Turhan.

Kınacıoğlu, Naci (1990) ; " Türkiye'de Fikri Hakların Gelişimi ve Nazari Esasları", Prof. Dr. Haluk Tandoğan'a Armağan, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, s. 547- 555.

Kırca, Çiğdem (1998) ; Know-How Sözleşmesi, Prof. Dr. ALİ Bozer'e Armağan, 1. Baskı, s. 243- 268.

Koçakoğlu, Hamza (2015); Uygulamalı Vergi Hukuku, 3. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.

Küçükali, Canan (2020) ; "Bilgisayar Programlarının Fikri Mülkiyet Kapsamında Korunması", İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi- Covid-19 Ek Sayısı, C. 19, S. 37, s. 104- 127.

Maç, Mehmet (2004) ; "Telif Hasılatlarının KDV'den de İstisna Edilmesi Gerektiği", Yaklaşım, S. 138, s. 75-78.

Maç, Mehmet, KDV 6 (E- Kitap) <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-1.pdf >, s.e.t. 01.05.2022.

Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği (2014) ; Vergi İhtilaflarında Örnek Danıştay Kararları, 1. Cilt, İstanbul.

Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği (2014) ; Vergi İhtilaflarında Örnek Danıştay Kararları, 2. Cilt, İstanbul.

Mengüloğul, **H. Yalçın** (2016) ; "Gayrimaddi Haklarda Amortisman Yöntemi" ; Vergi Sorunları, S. 335.

Mutluer, Kâmil/ D. Kuzeyli, Nilay (2019) ; Vergi Hukuku- Genel ve Özel Hükümler, Ankara, Yetkin.

Narin, Hakan (1998) ; Vergi Usul Kanununda Gayrimenkullerin Değerlemesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans)

Oktar, S. Ateş (2018) ; Türk Vergi Sistemi, 2. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi.

Oktar, S. Ateş (2020) ; Vergi Hukuku, 15. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi.

Ongan, Burak (2007) ; Sınai Haklara İlişkin Lisans Sözleşmelerinde Tarafların Hukuki Durumu, Ankara, Seçkin.

Öcal, M. Erdoğan (2010) ; "Dar Mükelleflere Ödenen Bilgisayar Yazılım Bedellerinin Tevkifat Sorunu, Yaklaşım, S. 197, s. 27-35.

Öcal, Erdoğan (2017); "Teşebbüs Hizmetlerinin Vergilendirilmesi" (Editör: Billur Yaltı). Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık. s. 329-361.

Öğredik, Güray (2005) ; "Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 11.

Öğredik, Güray (2005) ; "Yurt Dışındaki Kurumlarla Olan İlişkilerde Kur Farklarının ve Avans Ödemelerinin KVK Tevkifatı ve KDV Sorumluluğu Açısından İncelenmesi", E-Yaklaşım, S. 28.

Öncel, Mualla/ Kumrulu, Ahmet/ Çağan, Nami/ Göker, Cenker (2019) ; Vergi Hukuku, 28. Baskı, Ankara, Turhan.

Örten, Remzi/ Kaval, Hasan/ Karapınar, Aydın (2020) ; Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, 13. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.

Öz, Ersan/ Çavdar, Fatih (2012) ; " Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları", Vergi Dünyası, S. 371.

Özbalcı, Yılmaz (2007) ; Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayınları.

Özbalcı, Yılmaz (2012) ; Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayınları.

Özbalcı, Yılmaz (2012) ; Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları Ankara, Oluş Yayınları.

Özcan, Zekai (2009) ; "Türkiye'den Yurtdışına Gönderilen ve Yurtdışından Türkiye'ye Getirilen Bilgisayar Yazılımlarının Kurumlar Vergisi Kesintisi ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu", Vergi Sorunları, S. 252, s. 230-235.

Özdemir, Muharrem (2013) ; Telif Hakları ve Sanatçıların Vergilendirilmesi, İstanbul, Akis Kitap.

Özkök, Cihangir (2018) ; Emsal Danıştay Kararları Çerçevesinde Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme, Adana, Karahan Kitabevi.

Özsoy, S. Hande (2011) ; Türk Hukukunda Patent Lisansı Sözleşmesi, Ankara, Turhan.

Öztan, Fırat (2008) ; Fikir ve Sanat Eserleri Hukuku, Ankara, Turhan.

Öztrak, İlhan (1971) ; Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Haklar, AÜSBF Yayınları, Ankara.

Öztürk, Bünyamin/ Öğredik, Güray (2007) ; Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Ankara, Ankara SMMO, Yayın No: 55.

Özyer, M. Ali (2014) ; Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 6. Baskı, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.

Saban, Nihal (1997) ; Franchising ve Vergilendirme, İstanbul, Beta.

Saban, Nihal (2021) ; Vergi Hukuku, 9. Baskı, İstanbul, Beta.

Sağlam, **Erdoğan** (2001) "Web Sitesi ile İlgili Bazı Harcamaların Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi", Yaklaşım, S. 97, <https://www.denet.com.tr/tr/erdogansaglammakaleleri.php?yil=2001> s.e.t. 01.06.2022.

Saraçoğlu, Fatih/ P. Çakar, Elif (2019) ; Vergi Hukuku, 10. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.

Saraçoğlu, Fatih (2021) ; Türk Vergi Sistemi, 9. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.

Sarıcan, Beytullah (2010) ; "Yurt Dışından Sağlanan Hizmetlerde Kur Farklarının Tevkifatı", Vergi Dünyası, S. 346.

Sever, Doğu (2009) ; "Gelir Vergisi Açısından Patent Hakkının Elden Çıkarılması ve Kiralanması" Yaklaşım, S. 193.

Sever, Doğu (2009) ; "KDV Açısından Patent Hakkının Elden Çıkarılması ve Kiralanması" Yaklaşım, S. 195, s. 96-103.

Sirmen, Lale (2021) ; Eşya Hukuku, 9. Baskı, Ankara, Yetkin.

Soran, Erol (2013) ; Maden İşletmelerinde Duran Varlıklar İçin Ayrılan Amortismanların Uluslararası Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirmesi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans).

Suluk, Cahit/ Karasu, Rauf/ Nal, Temel (2021) ; Fikri Mülkiyet Hukuku, 5. Baskı, Ankara, Seçkin.

Şahin, Harun (2013) ; "Osmanlı Vergi Sisteminde Reform ve Temettü Vergisi", Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C. 37, S.1, s. 45-57.

Şenyüz, Doğan (1992) ; " Kitap Yazarak Gelir Elde Edenlerin Vergilendirme Rejimi", Vergi Sorunları, S. 65.

Şenyüz, Doğan/ Yüce, Mehmet/ Gerçek, Adnan (2020) ; Türk Vergi Sistemi, 17. Baskı, Bursa, Ekin.

Şenyüz, Doğan/ Yüce, Mehmet/ Gerçek, Adnan (2020) ; Vergi Hukuku, 11. Baskı, Bursa, Ekin.

Şimşek, Alper/ Özkök, Servet/ Gündüz, N. Kemal (2015) ; Vergi Muhasebesi, 5. Baskı, İstanbul, Oluş Yayıncılık.

Taşkan, Y. Ziya (2021) ; Vergi Hukuku, 4. Baskı, Ankara, Adalet.

Taşkan, Y. Ziya (2010) ; Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri, İstanbul, On İki Levha.

Taşkesen, Naciye (2013) ; "Gayrimaddi Hakların Değerlemesi ve Aktifleştirilmesi", Vergi Sorunları, S. 302, s.130-136.

Tatar, D. Buket (2014) ; Mülkiyet ve Fikri Mülkiyetin Felsefi Temelleri, Ankara, Astana.

Tekinalp, Ünal (2012) ; Fikri Mülkiyet Hukuku, 5. Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık.

Tokat, Yakup (2012) ; "Gayrimaddi İktisadi Kıymetlerde Vergilendirme, Değerleme ve Amortisman Uygulaması", Yaklaşım, S. 231.

Tuncer, Selahattin (1996) ; "Franchise ve Vergi Sorunları", Mükellefin Dergisi, S. 37, s. 88-103.

Turut, Şenol (2009) ; Bilgisayar Programlarının Hukuki Niteliği ve Vergilendirilmesi, Ankara, Yaklaşım.

Türkay, İmdat (2004) ; "Telif Kazancı ve İhtira Beratı Kazanç İstisnasında Özellik Arz Eden Hususlar", E- Yaklaşım, S. 17.

Türkay, İmdat (2010) ; "Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazancı İstisna Uygulaması-I", Vergi Sorunları, C.33, S. 265.

Türkay, İmdat (2010) ; "Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazancı İstisna Uygulaması-II", Vergi Sorunları, C. 34, S. 266.

Türkay, İmdat (2012) ; "Telif Kazançlarında Katma Değer Vergisi Tevkifatı", E-Yaklaşım, S. 235.

Ülgen, Hüseyin/ Helvacı, Mehmet/ Kendigelen, Abuzer/ Kaya, Arslan/ N. Ertan, N. Füsun (2015) ; Ticari İşletme Hukuku, 5. Baskı, İstanbul, On İki Levha.

Von Gierke, Otto (1936) ; Deutches Privatrecht, 2. Baskı, Berlin, Duncker & Humblot.

Von Jhering, Rudolf (1877) ; Law as A Means to End, (Çev. **Husik, Isaac**, 1913, The Boston Book Company, Modern Legal Philosophy Series, C. 5), <https://archive.org/details/lawasameanstoan00jheruoft/page/n7/mode/2up>.

Yakışıklı, Ramazan (1994) ; "Telif Haklarının Vergilendirilmesi", Vergi Dünyası, S. 160, s. 86-92.

Yardımcıoğlu, Mahmut/ Demirel, Nuray/ Özer, Veli (2008) ; "Araştırma- Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS 38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliği'ne Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması", Mali Çözüm, C.1, S.85, s.43-58.

Yavaş, Soner (2006) ; Türkiye'de Gayrimaddi Hakların İncelenmesi ve Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans).

Yazıcı, E. Sena (2019) ; Bilgisayar Programlarının Fikri Mülkiyet Hukuku Çerçevesinde Korunması, İstanbul, On İki Levha.

Yıldırım, A. Haydar (2014) ; Amortisman Uygulamaları, Ankara, Yaklaşım.

Yıldırım, Musa (2011) ; Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi, Ankara, Seçkin. (Yıldırım)

Yıldız, A. Murat (2014) ; Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu, Ankara, Ankara SMMO, Yayın No: 86.

Yıldızhan, Lokman Y. / Alpay, Songül (2007) ; " Gayrimaddi Hak Olarak Know-How ve Patentlerin Tüm Yönleriyle Vergilendirilmesi", Yaklaşım, S. 170, s. 167-172.

Yılmaz, Aydın (2020) ; Teknoloji ve Yazılım Şirketlerinde Vergi Uygulamaları, Ankara, Seçkin.

Yılmaz, B. Burcu (2012) ; "Marka Değerinin Bilançodaki Yeri ve Türkiye Muhasebe Standardı 38'e Göre Marka Muhasebesi", Maliye Finans Yazıları, C. 26, S. 97, s. 9-37.

Yüce, Mehmet (2000) ; "Fikri Haklar ve Bunların Telif Kazancı İstisnası Karşısındaki Durumu", Mali Çözüm Dergisi, S. 53, s. 43-55. <https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI_COZUM/MALICOZUM53.pdf> s.e.t. 01.05.2022.

DİĞER KAYNAKLAR

Bakanlar Kurulu 2007/13033 s. Kararı, R.G. 30.12.2007, T. 24.12.2007, <https://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/kdv-oranlari-listesi>, s.e.t. 01.06.2022.

Güncel Amortisman Listesi, <https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_oranlari.pdf>, s.e.t. 15.06.2021.

TMS 38, R.G. 26111, T. 17.03.2006. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/03/20060317-10.htm> s.e.t. 01.06.2022.

UMS 38, Intangible Assets, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kuruluşu, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ias-38-intangible-assets.pdf>, s.e.t. 01.06.2022.

AYM, E. 2004/81, K. 2008/48, T. 31.01.2008, AYM Kararlar Dergisi, C. 2, S. 45, <https://anayasa.gov.tr/media/4875/aymkd45_2.pdf> s. 747-753.

Danıştay VDDK, E. 2019/506, K. 2020/980, T. 23.09.2020 <VDDK., E. 2019/506 K. 2020/980 T. 23.9.2020 - Danıştay Kararı | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Danıştay 3. Dairesi, E. 2016/11713, K. 2020/1739, T. 10.06.2020. <3. D., E. 2016/11713 K. 2020/1739 T. 10.6.2020 - Danıştay Kararı | LEXPERA> s.e.t. 11.02.2022.

Danıştay 3. Dairesi, E. 2010/2303, K. 2012/3985, T. 28.11.2012. <3. D., E. 2010/2303 K. 2012/3985 T. 28.11.2012 - Danıştay Kararı | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Danıştay 3. Dairesi, E. 1994/4525, K. 1995/2397, T. 13.09.1995, <3. D., E. 1994/4525 K. 1995/2397 T. 13.9.1995 - Danıştay Kararı | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Danıştay 4. Dairesi, E. 1991/2524, K. 1992/632, T. 26.02.1992, <4. D., E. 1991/2524 K. 1992/632 T. 26.2.1992 - Danıştay Kararı | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Danıştay 4. Dairesi, E. 1999/1346, K. 1999/5194, T. 28.12.1999, <4. D., E. 1999/1346 K. 1999/5194 T. 28.12.1999 - Danıştay Kararı | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Danıştay 4. Dairesi, E. 2005/1121, K. 2006/118, T. 09.02.2006. <4. D., E. 2005/1121 K. 2006/118 T. 9.2.2006 - Danıştay Kararı | LEXPERA> s.e.t. 01.06.2022

Danıştay 4. D. E. 2008/4215, K. 2009/3347, T. 17.06.2009, <4. D., E. 2008/4215 K. 2009/3347 T. 17.6.2009 - Danıştay Kararı | LEXPERA> s.e.t. 15.01.2022.

Danıştay 4. Dairesi, E. 2010/7900, K. 2013/1036, T. 06.03.2013 <4. D., E. 2010/7900 K. 2013/1036 T. 6.3.2013 - Danıştay Kararı | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Danıştay 4. Dairesi, E. 2010/2214, K. 2014/1229, T. 27.02.2014, <4. D., E. 2010/2214 K. 2014/1229 T. 27.2.2014 - Danıştay Kararı | LEXPERA> s.e.t. 01.06.2022.

Danıştay 4. Dairesi E. 2011/6788, K. 2014/1246, T. 27.02.2014. <4. D., E. 2011/6788 K. 2014/1246 T. 27.2.2014 - Danıştay Kararı | LEXPERA> s.e.t. 15.01.2022.

Danıştay 4. Dairesi, E. 2019/2281, K.2021/4578, T. 27.09.2021, <4. D., E. 2019/2281 K. 2021/4578 T. 27.9.2021 - Danıştay Kararı | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Danıştay 9. Dairesi, E. 2001/20, K. 2001/2073, T. 16.05.2001.<9. D., E. 2001/20 K. 2001/2073 T. 16.5.2001 - Danıştay Kararı | LEXPERA> s.e.t. 11.02.2022.

Ankara BAM 20. Hukuk Dairesi, E. 2021/520, K. 2021/1515, T. 02.12.2021, <Ankara BAM, 20. HD., E. 2021/520 K. 2021/1515 T. 2.12.2021 - Bölge Adliye Mahkemesi Kararı | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Bakırköy 7. Asliye Ticaret Mahkemesi, E. 2014/915, K. 2019/43, T. 17.01.2019, <Bakırköy 7. Asliye Ticaret Mahkemesi, E. 2014/915, K. 2019/43,… - Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri Kararı | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2019.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-1386-459, T. 05.04.2012, <B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-1386-459 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 27575268-105[2012- -313-5176]-108, T. 12.02.2013, <27575268-105[2012- -313-5176]-108 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 27575268-105[313-2012-9332]-1076, T. 27.09.2013, <27575268-105[313-2012-9332]-1076 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 38418978-120[18-14/5]-531, T. 29.05.2014, <38418978-120[18-14/5]-531 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 38418978-120[18-14/16]-729, T. 17.07.2014, <38418978-120[18-14/16]-729 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 38418978-120[18-14/14]-771, T. 04.08.2014, <38418978-120[18-14/14]-771 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 38418978-120[18-14/17]-92, T. 30.01.2015, <38418978-120[18-14/17]-92 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı , 38418978-120[18-15/28]-6485, T. 16.02.2016, <B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[18-15/28]]-6485 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 84974990-130[KDV2/İ/GEÇ20/2016/06]-35748, T. 25.01.2019, <B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[KDV2/H/GEÇ20/2016/06]-35748 Sayılı… - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 38418978-120[18-17/31]-244519, T. 22.07.2019, <B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[18-17/31]-244519 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.ÖZ.2011.7-267, T. 26/08/2011, <B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.ÖZ.2011.7-267 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, 17192610-120[ÖZG-12/243]-100, T. 07.04.2014, <17192610-120[ÖZG-12/243]-100 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.16.16.01-120[ÖZG-15-34]-165, T. 12.08.2015, <B.07.1.GİB.4.16.16.01-120[ÖZG-15-34]-165 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, 17192610-120[ÖZG-15-64]-38, T. 23.02.2016, <B.07.1.GİB.4.16.16.01-120[ÖZG-15-64]-38 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, 17192610-120[GV-18-1]-E.102553, T. 10.05.2018, <17192610-120[GV-18-1]-102553 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, 17192610-120[GV-18-80]-E.188679, T. 10.12.2020, <17192610-120[GV-18-80]-E.188679 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.99.16.0-VUK-315-94, T. 18.01.2011, <B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-315-94 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 64597866-105[313-2013]-136, T. 20.08.2013, <64597866-105[313-2013]-136 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Çanakkale Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 47423198-120.01[37-2018/11]-E.4760, T. 27.01.2020, <47423198-120.01[37-2018/11]-E.4760 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.26.15.01-KDV-53-2/67-146, T. 07.08.2012, <B.07.1.GİB.4.26.15.01-KDV-53-2/67-146 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA, s.e.t. 01.06.2022.

Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı, 73903997-125[30-2013-2]-150, T. 01.08.2013, <73903997-125[30-2013-2]-150 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-2483, T. 09.08.2012, <B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-2483 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 11395140-105[229-2012/VUK-1- . . .]—827, T. 06.06.2013, <11395140-105[229-2012/VUK-1- . . .]--827 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 39044742-KDV.13-973, T. 04.07.2013, <39044742-KDV.13-973 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-KVK 6-1062, T. 19.07.2013, <62030549-KVK 6-1062 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 11395140-105[313-2012/VUK-1- . . .]-1325, T. 23.08.2013, <11395140-105[313-2012/VUK-1- . . .]-1325 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 11395140-105[236-2012/VUK-1- . . .]—968, T. 16.04.2014, <11395140-105[236-2012/VUK-1- . . .]--968 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-125[30-2012/397]-1416 , T. 23.04.2014, <https://www.gib.gov.tr/node/93378>, s.e.t. 01.06.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-120[18-2013/333]-1174, T. 24.04.2014, <62030549-120[18-2013/333]-1174 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA> s.e.t. 01.06.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[18-2015/356]-73724, T. 10.08.2015, <B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[18-2015/356]-73724 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-120[18-2015/282]-73765, T. 11.08.2015, <B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[18-2015/282]-73765 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.et. 01.05.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-120[18-2015/237]-91233, T. 03.11.2015, <B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[18-2015/237]-91233 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 39044742-KDV.1-13147, T. 17.02.2016, <B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-13147 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 39044742-130-203054, T. 10.11.2016, <B.07.1.GİB.4.34.17.01-130-203054 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.34.17.01-010-206115, T. 14.11.2016, <B.07.1.GİB.4.34.17.01-010-206115 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 11395140-105[VUK1-20097]-87110, T. 29.03.2017, <11395140-105[VUK1-20097]-87110 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-125[30-2016/166]-852406, T. 25.09.2018; <62030549-125[30-2016/166]-852406 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-120[18-2018/582]-91519, T. 24.01.2020, <62030549-120[18-2018/582]-91519 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-120-336858, T. 20.04.2020, <62030549-120-336858 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.05.2020.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-120[18-2019/1223]-E.351896, T. 05.05.2020, <62030549-120[18-2019/1223]-E.351896 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-120[18-2019/461]-821988, T. 06.11.2020, <62030549-120[18-2019/461]-821988 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 39044742-130[Özelge]-903684, T. 03.12.2020, <39044742-130[Özelge]-903684 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-120[18-2021/523]-1175232, T. 28.12.2021, <62030549-120[18-2021/523]-1175232 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 11395140-105[VUK-1-21884]-298475, T.05.04.2021, <11395140-105[VUK-1-21884]-298475 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 84098128-125[10-2012/924]-736, T. 30.12.2014, <84098128-125[10-2012/924]-736 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.35.17.01-010.01-5462, T. 20.02.2017, <B.07.1.GİB.4.35.17.01-010.01-5462 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA> s.e.t. 01.06.2022.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 84098128-120.04.02[18-2017/15]-126070, T. 14.11.2017, <B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.04.02[18-2017/15]-126070 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 84098128-120.04.02[18-2017/18]-142801, T. 27.11.2017, <B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.04.02[18-2017/18]-142801 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.04.02[18-2017-19]-227158, T. 12.08.2020, <B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.04.02[18-2017-19]-227158 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA> s.e.t. 01.06.2022.

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, 93767041-125.05.04[4830000943]-12206, T. 29.01.2020 <93767041-125.05.04[4830000943]-12206 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, 70280967-105-34633, T. 18.03.2022, <93767041-125.05.04[4830000943]-12206 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Konya Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.42.16.01-KVK-2/2631-54, T. 14.07.2011, <B.07.1.GİB.4.42.16.01-KVK-2/2631-54 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Konya Vergi Dairesi Başkanlığı, 31435689-120[18-2014/1196]-101, T. 03.09.2014, <31435689-120[18-2014/1196]-101 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Konya Vergi Dairesi Başkanlığı, 31435689-120[E.214332]-E.8010, T. 20.01.2020, <31435689-120[E.214332]-8010 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.

Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı, 96620903-120[9-2015/2]-112, T. 06.11.2015, <B.07.1.GİB.4.48.15.01-120[9-2015/2]-112 Sayılı Özelge - Konsolide metin | LEXPERA>, s.e.t. 01.06.2022.