

**ÇANKAYA ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**ÖZEL HUKUK ANA BİLİM DALI**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**GAYRİMADDİ HAKLARIN VERGİLENDİRİLMESİ**

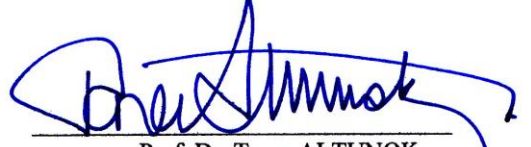
**Begüm DİLEMRE**

**Mayıs, 2012**

Tez Başlığı : **Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi**


Tezi Hazırlayan : **Begüm DİLEMRE**

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı



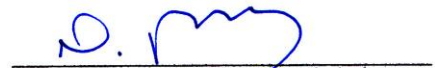
Prof. Dr. Taner ALTUNOK  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdür Vekili

Bu tezin yüksek lisans derecesi elde etmek için gerekli koşulları sağladığımı onaylarım.



Prof. Dr. Hamdi MOLLAMAHMUTOĞLU  
Özel Hukuk Anabilim Dalı Başkanı

Bu tez, tarafımdan incelenmiş olup Yüksek Lisans Tezi olarak uygun bulunmuştur.



Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ  
Tez Danışmanı

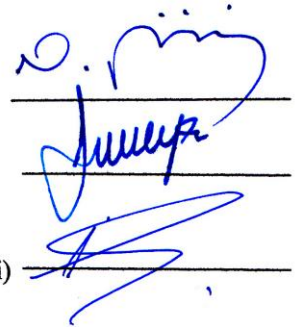
Tez Sınav Tarihi : 02.05.2012

Tez Jüri Üyeleri :

Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ (Çankaya Üniversitesi)

Prof. Dr. Mustafa AKKAYA (Ankara Üniversitesi)

Yrd. Doç. Dr. İbrahim Nihat BAYAR (TOBB Üniversitesi)



**ÇANKAYA ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE**

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim.

Adı, Soyadı : Begüm Dilemre

İmza : 

Tarih : 02.05.2012

## ÖZET

### GAYRİMADDİ HAKLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

DİLEMRE, Begüm

Sosyal Bilimler Enstitüsü, Özel Hukuk Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ

Mayıs 2012, 143 sayfa

Bu çalışmada gayrimaddi hakların vergilendirilmesi konusu tüm yönleriyle ele alınmıştır. Gayrimaddi hakların kapsamının çerçevesi çizildikten sonra, her bir gayrimaddi hakkın satışı, devir ve temlik veya kiralanması gibi farklı hukuki durumlar için vergilendirmenin nasıl yapılacağı açıklanmıştır. Ayrıca, çalışmada yalnızca ulusal boyut ile sınırlı kalmamış, konunun uluslararası önemi sebebiyle dar mükellefler için vergilendirmenin nasıl yapılacağı da incelenmiştir. İncelenen konuyla ilgili uygulamada karşılaşılan sorunlar değerlendirilmiş ve çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Gayrimaddi Haklar, Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi

## **ABSTRACT**

### **TAXATION OF INTANGIBLE RIGHTS**

**DİLEMRE, Begüm**

**Institute of Social Sciences, Department of Private Law**

**Advisor: Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ**

**May 2012, 143 pages**

In this thesis, all aspects of the taxation of intangible rights subject has been discussed. After drawing a frame of the intangible rights' scope, form of the taxation of each intangible right has been explained for different legal cases like sale, transfer and assignment or hire. Additionally, thesis is not limited to the national dimension because of international importance of the subject. Form of taxation of foreign-based taxpayers is also analyzed. Problems encountered in practical area about analyzed subject have been evaluated and for the solutions have been made.

**Keywords:** Intangible Rights, Taxation of Intangible Rights

## GİRİŞ

Gayrimaddi hakların kapsamını oluşturan sınai haklar ve telif hakları globalleşmiş olan günümüz dünyasında oldukça önemlidir. Marka, patent, know-how ve diğer sınai haklar içinde bulunduğumuz teknoloji ve bilgi çağı için olmazsa olmazlardır. Aynı şekilde fikri bir ürünü koruma altına alan telif hakları da vazgeçilmezdir. Bu kapsamda yine konusu gayrimaddi hak olan franchise da, pek çok büyük firmanın diğer ülkelere açılmasında kullandıkları bir sözleşme haline gelmiştir.

Sözü edilen tüm bu gayrimaddi haklar hukuk bütünü içinde özel hukukun alanına girmektedir. Ancak vergilendirme konusu kamu hukuku alanında kalmaktadır. Dolayısıyla “gayrimaddi hakların vergilendirilmesi” adlı tezin konusu hem özel hukukun hem de kamu hukukunun çerçevesi içindedir. Bu sebepten olsa gerekir ki, yapılan çalışmaların sayısı son derece sınırlıdır. Yazılan eserler daha çok kamu maliyesi bilim dalı çerçevesinde ele alınmış, konunun hukuki boyutu eksik kalmıştır.

Oysaki bu hakların vergilendirilmesi konusu hem gayrimaddi hak sahipleri hem de bu hakları kiralamak veya satın almak isteyenler açısından son derece önemlidir ve konunun hukuki açıdan, bir hukukçu gözüyle, değerlendirilmesi de

şarttır. İşte tüm bu sebeplerle konunun hukuk bilimi çerçevesinde ele alınması gerekliliği duyulmuştur. Ayrıca uygulamada yaşanan sıkıntıları bir nebze de olsa gidermek amaçlanmıştır.

Giriş ile başlayan bu çalışma üç temel bölüme ayrılmak suretiyle ele alınmıştır. Birinci bölümde gayrimaddi haklarla ilgili temel kavramlar üzerinde durulmuştur. Öncelikle gayrimaddi hak kavramı açıklanmıştır. Sonrasında gayrimaddi hakların sınıflandırılması incelenmiştir. Burada konunun anlaşılmasını kolaylaştırmak amacıyla üçlü bir tasnif yolu tercih edilmiştir ve gayrimaddi haklar sınai haklar, telif hakları ve franchise sözleşmeleri olmak üzere üçe ayrılmıştır. Bu kısımda ayrıntıya girilmemiş yalnızca kısa açıklamalarda bulunulmuştur.

Bu hakların vergilendirilmesi konusuna girmeden önce bu hakların tanımı, konusu, unsurları ve hukuki niteliği üzerinde durmak gerekli görülmüştür. Bu sebeple birinci bölümde öncelikle sınai haklar incelenmiştir. Sırasıyla marka, patent, know-how ve diğer sınai hakları oluşturan faydalı model, endüstriyel tasarım, coğrafi işaretler, ticaret unvanı ve işletme adı, arama, işletme, imtiyaz hak ve ruhsatları ayrı ayrı açıklanmıştır.

Ardından, diğer gayrimaddi hak kategorisini oluşturan telif hakları ele alınmıştır. Bu bölümde eser kavramı ve eser sahipliği kavramları yanında eser sahibinin haklarına da değinilmiştir. Ayrıca, eser sahibinin hakları ile bağlantılı haklar ve eser sahibinin hakları bakımından süre sınırlaması konuları da bu bölümde incelenmiştir.

Birinci bölümde son olarak, franchise sözleşmesi konusu ayrıntılarıyla incelenmiştir. Sözleşmenin tanımı, unsurları, hukuki niteliği, şekli ve türlerine ilişkin açıklamaların ardından bu sözleşmenin taraflarının borçlarına ve sözleşmenin sona ermesine yer verilmiştir.

Konunun somutlaşmış olduğu ikinci bölümde tam mükellefler açısından gayrimaddi hakların vergilendirilmesi tüm detaylarıyla ele alınmıştır. Öncelikle temel kavramlara değinilmiştir. Ardından konunun anlaşılmasını ve anlatımı kolaylaştırmak amacıyla yine üçlü bir ayırlamaya gidilmiş ve sınai hakların vergilendirilmesi, telif haklarının vergilendirilmesi ve franchise işlemlerinin vergilendirilmesi ayrı ayrı ve her yönüyle açıklanmıştır.

Konunun uluslararası düzeydeki düzenlemeleri, son bölüm olan üçüncü bölümde “dar mükelleflerin vergilendirilmesi ve uluslararası vergi anlaşmaları kapsamında gayrimaddi hakların vergilendirilmesi” başlığı altında incelenmiştir. Bilgisayar yazılımlarının ithalinin vergilendirilmesi konusuna uygulamadaki önemi sebebiyle bu bölümde ayrı bir başlık altında değinilmiştir.

Tez, konuyla ilgili değerlendirmeleri ve çözüm önerilerini içeren sonuç bölümüyle tamamlanmaktadır.



## İÇİNDEKİLER

İNİHAL BULUNMADIĞINA İLİŞKİN SAYFA.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
GİRİŞ.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xviii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xix

## BİRİNCİ BÖLÜM

1. GAYRİMADDİ HAKLARLA İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE ÇEŞİTLERİ.....	1
1.1. Genel Olarak Gayrimaddi Hak Kavramı ve Gayrimaddi Hakların Sınıflandırılması.....	1
1.2. Sınai Haklar.....	5
1.2.1. Marka.....	5
1.2.1.1. Marka Kavramı ve Mevzuat.....	5
1.2.1.2. Markanın Fonksiyonları.....	6

1.2.1.3. Marka Çeşitleri.....	7
1.2.1.4. Markanın Tescili.....	10
1.2.1.5. Marka Üzerindeki Hakkın Hukuki Niteliği ve Sağladığı Koruma.....	10
1.2.1.6. Marka Hakkının Koruma Süresi ve Sürenin Başlangıcı .....	11
1.2.1.7. Markayla İlgili Hukuki İşlemler.....	11
1.2.2. Patent.....	12
1.2.2.1. Buluş Kavramı.....	12
1.2.2.2. Patent Kavramı.....	13
1.2.2.3. Patentten Doğan Haklar.....	13
1.2.3. Teknik Bilgi (Know-How) Sözleşmesi.....	14
1.2.3.1. Know-How Sözleşmesinin Tanımı.....	14
1.2.3.2. Know-How Sözleşmesinin Unsurları ve Hukuki Niteliği.....	15
1.2.3.3. Know-How Sözleşmesinin Şekli.....	17
1.2.3.4. Know-How Sözleşmesinde Tarafların Borçları.....	17
1.2.3.4.1. Know-How Veren Borçları.....	17
1.2.3.4.2. Know-How Alanın Borçları.....	18
1.2.4. Diğer Sınai Haklar.....	18
1.2.4.1. Faydalı Model.....	18
1.2.4.2. Endüstriyel Tasarım.....	19
1.2.4.3. Coğrafi İşaretler.....	20
1.2.4.4. Ticaret Unvanı ve İşletme Adı.....	21

1.2.4.5. Arama, İşletme, İmtiyaz Hakları ve Ruhsatları.....	22
1.3. Telif Hakları.....	23
1.3.1. Eser Kavramı.....	24
1.3.2. Fikir ve Sanat Eserlerinin Çeşitleri.....	24
1.3.3. Eser Sahipliği Kavramı.....	25
1.3.4. Eser Sahibinin Hakları.....	27
1.3.4.1. Eser Sahibinin Manevi Hakları.....	30
1.3.4.2. Eser Sahibinin Mali Hakları.....	31
1.4. Franchise Sözleşmesi.....	33
1.4.1. Franchise Sözleşmesinin Tanımı, Unsurları, Hukuki Niteliği, Şekli ve Türleri.....	33
1.4.1.1. Franchise Sözleşmesinin Tanımı.....	33
1.4.1.2. Franchise Sözleşmesinin Unsurları ve Sözleşmenin Hukuki Niteliği.....	34
1.4.1.3. Franchise Sözleşmesinin Şekli.....	35
1.4.1.4. Franchise Sözleşmesinin Türleri.....	37
1.4.2. Franchise Sözleşmesinde Tarafların Borçları.....	38
1.4.2.1. Franchise Alanın Borçları.....	38
1.4.2.2. Franchise Veren Borçları.....	38

## İKİNCİ BÖLÜM

2. TAM MÜKELLEFLER AÇISINDAN GAYRİMADDİ HAKLARIN VERGİLENDİRİLMESİ.....	39
---	----

2.1. Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi İle İlgili Temel Kavramlar.....	40
2.1.1. Tam ve Dar Mükellef Ayrımı.....	40
2.1.2. Gayrimaddi Hakların Aktife Alınması (Muhasebeleştirilmesi).....	42
2.1.3. Gayrimaddi Hakların Değerlemesi.....	47
2.1.3.1. İktisadi İşletmeye Dahil Olan Gayrimaddi Hakların Değerlemesi.....	47
2.1.3.2. Şahsi Servete Dahil Olan Gayrimaddi Hakların Değerlemesi.....	50
2.1.4. Gayrimaddi Hakların Amortismanı.....	51
2.1.5. İşletme Tarafından Yaratılan Gayrimaddi Hakların Durumu.....	54
2.2. Sınai Hakların Vergilendirilmesi.....	55
2.2.1. Marka ve Patent Haklarının Vergilendirilmesi.....	55
2.2.1.1. Kazancın Tam Mükellef Gerçek Kişi Tarafından Elde Edilmesi.....	56
2.2.1.1.1. Marka ve Patent Haklarının Kiralanması Halinde Vergilendirme.....	57
2.2.1.1.1.1. Stopaj Yoluyla Vergilendirme.....	58
2.2.1.1.1.1.1. Marka ve Patent Hakkının Ticari/Zirai Bir İşletmeye Dahil	

	Bulunması Durumunda	
	Vergilendirm.....	61
2.2.1.1.1.2.	Serbest Meslek Erbabı	
	İçin Marka ve Patent	
	Haklarının	
	Vergilendirilmesi.....	63
2.2.1.1.1.3.	Ücretliler İçin Marka ve	
	Patent Haklarının	
	Vergilendirilmesi.....	65
2.2.1.1.2.	Beyan Yoluyla Vergilendirme.....	68
2.2.1.1.3.	Götürü Gider Usulü ve Emsal Kira	
	Bedeli.....	69
2.2.1.1.2.	Marka ve Patent Haklarının Satışı Halinde	
	Vergilendirme.....	70
2.2.1.1.2.1.	Stopaj Yoluyla Vergilendirme.....	72
2.2.1.1.2.2.	Beyan Yoluyla Vergilendirme.....	72
2.2.1.2.	Kazancın Tam Mükellef Kurum Tarafından Elde	
	Edilmesi.....	73
2.2.1.2.1.	Marka ve Patent Haklarının Kurum Tarafından	
	Satışı, Devir ve Temlik veya Kiralanması	
	Halinde Vergilendirme.....	75
2.2.1.2.2.	Marka ve Patent Hakkının Kurum Tarafından	
	Satın Alınması veya Kiralanması Hali.....	76
2.2.1.2.3.	Bedel Tespiti.....	76

2.2.2. Know-How İşlemlerinin Vergilendirilmesi.....	78
2.2.2.1. Kazancın Tam Mükellef Gerçek Kişi Tarafından Elde Edilmesi.....	79
2.2.2.2. Kazancın Tam Mükellef Kurum Tarafından Elde Edilmesi.....	81
2.3. Telif Haklarının Vergilendirilmesi.....	83
2.3.1. Kazancın Tam Mükellef Gerçek Kişi Tarafından Elde Edilmesi.....	84
2.3.2. Kazancın Tam Mükellef Kurum Tarafından Elde Edilmesi.....	90
2.4. Franchising İşlemlerinin Vergilendirilmesi.....	91
2.4.1. Franchise Alanın Vergilendirilmesi.....	92
2.4.2. Franchise Veren Vergilendirilmesi.....	94
2.4.2.1. Franchise Veren Tam Mükellef Gerçek Kişi Olması Halinde Vergilendirme.....	94
2.4.2.2. Franchise Veren Tam Mükellef Kurum Olması Halinde Vergilendirme.....	95

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. DAR MÜKELLEFLER AÇISINDAN GAYRİMADDİ HAKLARIN VERGİLENDİRİLMESİ VE ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNLARI.....	96
3.1. Dar Mükellef Gerçek Kişi ve Kurumlar Açısından Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi.....	96

3.1.1. Gelir Vergisinde Dar Mükelleflere Özgü Düzenlemeler ve Dar Mükellef Gerçek Kişiler Açısından Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi.....	96
3.1.1.1. Gelir Vergisinde Dar Mükelleflere Özgü Düzenlemeler.....	96
3.1.1.2. Dar Mükellef Gerçek Kişiler Açısından Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi.....	99
3.1.2. Kurumlar Vergisinde Dar Mükellefler ve Dar Mükellef Kurumlar Açısından Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi.....	102
3.1.2.1. Kurumlar Vergisinde Dar Mükelleflere Özgü Düzenlemeler.....	102
3.1.2.2. Dar Mükellef Kurumlar Açısından Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi.....	105
3.1.3. Gayrimaddi Bir Hak Olarak Bilgisayar Yazılımlarının İthalinin Vergilendirilmesi.....	107
3.2. Çifte Vergilendirme Sorunları.....	113
3.2.1.Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları.....	113
3.2.1.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Gerekliliği.....	113
3.2.1.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Maddelere İlişkin Genel Bilgiler.....	115

3.2.2. Gayrimaddi Hakların Çifte Vergilendirmeyi Önleme	
Anlaşmalarının 12'nci Maddesi (Gayrimaddi Hak Bedelleri)	
Hükmü Karşısındaki Durumu.....	117
3.2.3. Gayrimaddi Hakların Çifte Vergilendirmeyi Önleme	
Anlaşmalarının 13'üncü Maddesi (Değer Artış Kazançları) Hükmü	
Karşısındaki Durumu.....	120
SONUÇ.....	121
KAYNAKÇA.....	135
EKLER:	
EK-1 Sınai Hakların Gelir Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi	
(Tam Mükellefler).....	141
EK-2 Sınai Hakların Gelir Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi	
(Dar Mükellefler).....	143
EK-3 Sınai Hakların Kurumlar Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi	
(Tam Mükellefler).....	144
EK-4 Sınai Hakların Kurumlar Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi	
(Dar Mükellefler).....	145
EK-5 Telif Haklarının Gelir Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi	
(Tam Mükellefler).....	146
EK-6 Telif Haklarının Gelir Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi	
(Dar Mükellefler).....	147



EK-7 Telif Haklarının Kurumlar Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi (Tam Mükellefler).....	148
EK-8 Telif Haklarının Kurumlar Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi (Dar Mükellefler).....	149
EK-9 Franchise İşlemlerinin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi (Tam Mükellefler).....	150
EK-10 Franchise İşlemlerinin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi (Dar Mükellefler).....	151
EK-11 ÖZGEÇMİŞ.....	152

## ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa No
Şekil 1 Gayrimaddi Haklar .....	4
Şekil 2 Sınai Haklar .....	5
Şekil 3 Tam/Dar Mükellef Ayrımı .....	41
Şekil 4 Sınai Hakların Vergilendirilmesi .....	55
Şekil 5 Kazancın Tam Mükellef Gerçek Kişi Tarafından Elde Edilmesi (Marka/Patent) .....	56
Şekil 6 Kazancın Tam Mükellef Kurum Tarafından Elde Edilmesi (Marka/Patent) .....	74
Şekil 7 Kazancın Tam Mükellef Gerçek Kişi Tarafından Elde Edilmesi (Telif).....	90
Şekil 8 Franchising İşlemlerinin Vergilendirilmesi.....	96

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>age.</b>	: Adı geçen eser
<b>agm.</b>	: Adı geçen makale
<b>BK</b>	: Borçlar Kanunu
<b>bkz.</b>	: Bakınız
<b>C.</b>	: Cilt
<b>E.</b>	: Esas No
<b>FSEK</b>	: Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>H.D.</b>	: Hukuk Dairesi
<b>K.</b>	: Karar No
<b>KDVK</b>	: Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>KHK</b>	: Kanun Hükmünde Kararname
<b>KVK</b>	: Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>m.</b>	: Madde
<b>R.G.</b>	: Resmi Gazete
<b>s.</b>	: Sayfa
<b>S.</b>	: Sayı
<b>TMK</b>	: Türk Medeni Kanunu
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>vb.</b>	: Ve Benzeri
<b>vd.</b>	: Ve Devamı
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>Yarg.</b>	: Yargıtay

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. GAYRİMADDİ HAKLARLA İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE ÇEŞİTLERİ

#### 1.1. Genel Olarak Gayrimaddi Hak Kavramı ve Gayrimaddi Hakların Sınıflandırılması

Gayrimaddi hak kavramına değinmeden önce hak kavramı üzerinde durmakta fayda vardır. Hak kavramı özel hukukun temel kavramıdır ve hak, hukuken korunan ve yararlanılması hak sahibinin iradesine bırakılan menfaatlerdir.<sup>1</sup>

Haklar çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulabilirler.<sup>2</sup> Bu sınıflandırmalardan birisi de mutlak hak, nisbi hak ayrımıdır. Konumuzla ilgisi olması sebebiyle yalnızca bu sınıflandırmanın ayrıntılarına değinilecektir.

Mutlak haklar, hak sahibi tarafından herkese karşı ileri sürülebilen haklardır. Herkes bu haklara saygı göstermekle ve bu hakları ihlal etmemekle yükümlüdür. Mutlak haklar sadece kamu yararı düşüncesiyle ve kanunla

---

<sup>1</sup> ÖZTAN, Bilge (2004), Medeni Hukuk'un Temel Kavramları, Ankara, s. 58.

<sup>2</sup> Ayrıntılı bilgi için, ÖZTAN, B., age., s. 58-76.

sınırlanabilir. Mutlak haklar konularına göre hakimiyet hakları (mallar üzerindeki haklar) ve kişilik hakları olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.<sup>3</sup>

Mallar üzerindeki haklar maddi olan ve maddi olmayan mallar üzerindeki haklardır. Maddi mallar üzerindeki bu haklara aynı haklar da denilmektedir. Aynı haklar mülkiyet hakkı ve mülkiyet hakkı dışında kalan aynı haklar olmak üzere iki gruba ayrılır. Gayrimaddi mallar üzerindeki haklar ise genel olarak fikri haklar olarak adlandırılır ve fikir ve sanat eserleri, markalar, ticaret unvanı, patent hakları olmak üzere çeşitli alt sınıflandırmalara konu olur.<sup>4</sup>

Gayrimaddi hakkın konusunu gayrimaddi mallar oluşturmaktadır. Bu sebeple gayrimaddi mal kavramına da değinmek gerekmektedir. Gayrimaddi mal, yaratıcı insan zekasının ürünü olarak ortaya çıkarılan ve üzerinde cisimlendiği maddi mallardan ayrı bir hukuki varlığa sahip, iktisadi değeri olan mallardır.<sup>5</sup>

Bir başka tanımlama ile gayrimaddi haklar, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin (ihtira beratı), ticari markanın (alameti farika), desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir. Yani gayrimaddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal

---

<sup>3</sup> ÖZTAN, B., age., s. 70.

<sup>4</sup> ÖZTAN, B., age., s. 70-71.

<sup>5</sup> EREL, N. Şafak (1998), Türk Fikir ve Sanat Hukuku, Ankara, s. 4.

eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know-how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.<sup>6</sup>

Son olarak gayrimaddi hakları, maddi bir varlık olarak elde edilemeyen, ancak müstakil olarak alım-satım konusu olan, tescil edilebilen ve mülkiyete konu olabilen edebi ve sınai haklar olarak tanımlayabiliriz. Bu hakların herhangi bir fiziksel varlığı bulunmamaktadır. İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflarla, kamu otoritesinin belli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler birer gayrimaddi haktır.<sup>7</sup>

Gayrimaddi haklar mutlak haklar sınıflandırması içinde yer almaktadır. Bu sebeple gayrimaddi hakkın sahibi, bu hakkını herkese karşı ileri sürebilir. Herkes bu haklara saygı göstermekle ve bu hakları ihlal etmemekle yükümlüdür. Bu haklar sahibine maddi ve manevi menfaatler sağlamaktadır.

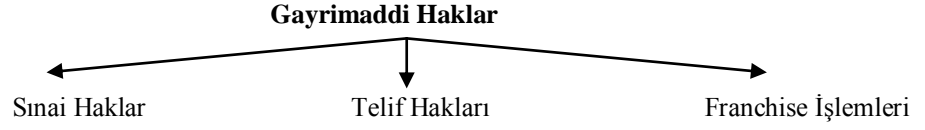
Konunun anlatımını kolaylaştırmak için gayrimaddi haklar, sınai haklar, telif hakları ve franchising sözleşmesi olarak üç bölüme ayrılmıştır. Sınai haklar ve telif hakları konularının yanında, gayrimaddi hakların kullanım hakkını kapsamına alan franchising sözleşmelerine de üçüncü bir başlık altında değinmekte fayda görülmüştür. İlerleyen bölümlerde konu ayrıntılı olarak ele alınacağı için, bu kısımda yalnızca ön değerlendirme ile yetinilecektir.

---

<sup>6</sup> Bkz. 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ m. 10.

<sup>7</sup> Bursa Valiliği Defterdarlığı Vasıtasız Gelirler Müdürlüğü'nün 09.06.2003 tarih ve 190-03-23 sayılı özelgesi.

## Şekil 1



Sınai haklar marka, patent ve teknik bilgi (know-how) olmak üzere üç temel başlığa ayrılmak suretiyle incelenecektir. Bunların dışında kalan faydalı model, endüstriyel tasarım, coğrafi işaretler, ticaret unvanı ve işletme adı, arama, işletme, imtiyaz hak ve ruhsatları da diğer sınai hakları oluşturmaktadır.

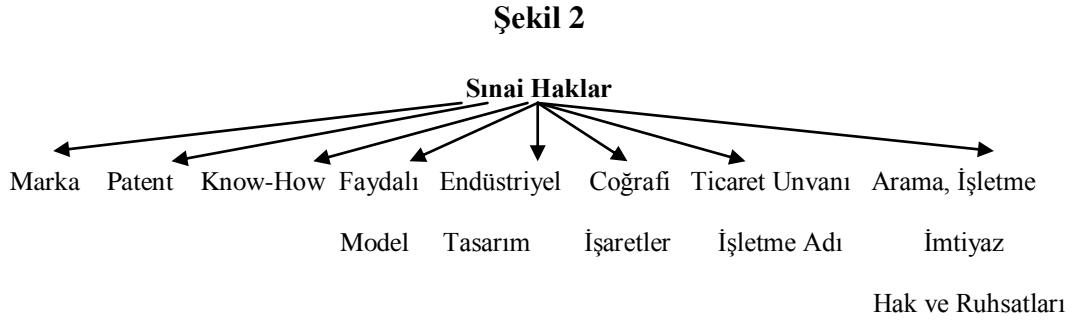
Telif hakları ise temel olarak edebi eserler ve sanatsal eserleri konu edinmektedir. Fikir ve sanat eserleri; ilim ve edebiyat eserleri, müzik eserleri, güzel sanat eserleri ve sinema eserleri olmak üzere dört alt başlıktan oluşmaktadır.

Franchise sözleşmelerinde de gayrimaddi hakların devrinin amaçlanıyor olması sebebiyle, gayrimaddi hakların sınıflandırılmasının son ayağını franchise işlemleri oluşturmaktadır.

Arama, işletme, imtiyaz hak ve ruhsatları, patent, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi, ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar ve telif haklarının gayrimaddi hak olduğu Gelir Vergisi Kanunu'nun gayrimenkul sermaye iratlarını düzenleyen 70'inci maddesinin 5 ve 6'ncı bendinde belirtilmiştir.

## 1.1. Sınai Haklar

Sınai haklar konusu, aşağıda yer alan şekilde gösterilmiş olduğu üzere sekiz başlık altında ele alınacaktır:



### 1.2.1. Marka

#### 1.2.1.1. Marka Kavramı ve Mevzuatı

Marka, bir işletmenin mal veya hizmetlerini diğer işletmelerin mal veya hizmetlerinden ayırtetmek amacıyla kullanılan işarettir. Marka, ticaret unvanı ve işletme adından farklıdır. Marka, ne taciri ne işletmeyi hedef alır; marka belli bir işletmeye ait mal veya hizmetin tanıtılması ve ayırt edilmesine yarar.<sup>8</sup> Markalar, tacirler tarafından kullanılan işaretlerdir ve farklı tacirlerin mallarını ve hizmetlerini ayırt etmek üzere kullanılmaktadır.<sup>9</sup>

Günümüzde markalar, bir ürünün veya hizmetin tüketiciler nazarında alıcı bulmasında en önemli unsur haline gelmiştir. Tüketiciler bir ürün alacaklarında veya hizmet talebinde bulunacaklarında çoğu zaman markasına göre tercihlerini

<sup>8</sup> **ARKAN, Sabih** (2005), Ticari İşletme Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, s.263.

<sup>9</sup> **YASAMAN, Hamdi** (2004), Marka Hukuku, İstanbul, s. 15-16.



belirlemektedirler. Tüketici güven duyduğu bir markanın ürün veya hizmetini herhangi bir kalite kontrolüne gerek duymaksızın tercih etmektedir.

556 sayılı KHK<sup>10</sup> ile markalar konusunda yeni bir düzenleme getirilmiştir. Bunun dışında bir de yönetmelik hükümleri vardır.

556 Sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin Uygulanmasına Dair Yönetmelik'in tanımlar başlıklı 4'üncü maddesinin 3'üncü bendi uyarınca marka;

*“Bir işletmenin imalatını ve/veya ticaretini yaptığı malları ve/veya sunduğu hizmetleri, başka bir işletmenin mal ve/veya hizmetlerinden ayırt etmeye yarayan ticaret ve/veya hizmet markası olarak da nitelendirilebilen işareti ifade eder.”*

#### **1.2.1.2. Markanın Fonksiyonları**

Markalar, fonksiyonları itibariyle çeşitli ayrımlara tabi tutulabilmektedir. Burada markanın üç temel fonksiyonuna değinmekle yetinilecektir. Bunlardan birincisi malın veya hizmetin kökenini gösterme fonksiyonudur. Marka, bir malı diğer maldan ayırmaya yaradığı gibi, bir malın hangi firma tarafından üretildiğini veya piyasaya sürüldüğünü, bir hizmetin hangi firma tarafından yerine getirildiğini de gösterir.<sup>11</sup> Burada amaç, mal ile işletme arasında bağlantının kurulmasıdır.<sup>12</sup>

Diğeri, malın veya hizmetin kalitesini garanti etme fonksiyonudur. Marka, malın belirli bir firma tarafından üretildiğini veya piyasaya sürülmüş olduğunu ve

<sup>10</sup> 27.06.1995 tarih ve 22326 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

<sup>11</sup> **YASAMAN, Hamdi** (2003), Marka Hukuku İle İlgili Makaleler, Hukuki Mütalaalar, Bilirkişi Raporları, İstanbul, s. 7-8.

<sup>12</sup> **YASAMAN, H.**, Marka Hukuku, s. 18.

bu itibarla da bazı özelliklere sahip olduğunu gösterdiğinden, tüketiciler açısından markanın, malın veya hizmetin kalitesini garanti ediyor olması büyük önem taşımaktadır.<sup>13</sup>

Yargıtay bir kararında<sup>14</sup>, davacıya ait tescilli “Vitra” markasına benzer “Knoll Vitra” markalı başka kategoride malların piyasaya sunulmasının, tüketicilere bu malların davacı tarafından üretildiği fikrini verdiği görüşü ile davacının marka hakkının ihlal edildiği iddiasını kabul etmiştir. Burada Yargıtay markanın garanti işlevine dikkat çekmiştir.

Sonuncusu ise reklam fonksiyonudur. Günümüzün ekonomik rekabet koşulları içinde firmalar için reklam vazgeçilmez bir unsur haline gelmiştir. Dolayısıyla da, firmalar markalarını oluştururken onun reklam kabiliyetine sahip olmasını yani halkın ilgisini çekebilecek nitelikte olmasını tercih etmektedirler. Bu sayede markanın tanınmışlığı artar ve marka geniş kitlelere ulaşabilir.<sup>15</sup>

### 1.2.1.3. Marka Çeşitleri

556 Sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin tanımlar başlıklı 2'nci maddesinin (a) bendi uyarınca, ortak marka, garanti markası, ticaret markası ve hizmet markası olmak üzere dört temel marka türü kabul edilmiştir. Bunlar tescil edilebilecek markaları ifade etmektedir. Bunun dışında bireysel (ferdi) markaya da doktrinde yer verilmiştir.

<sup>13</sup> YASAMAN, H., Marka Hukuku İle İlgili Makaleler, Hukuki Mütalaalar, Birlikçi, Raporları, s. 8.

<sup>14</sup> Yarg. 11. H.D. E. 2000/5199-8219 sayılı karar; Akrotan: ASLAN, Adem (2004), Türk ve AB Hukukunda Fikri Mülkiyet Haklarının Tükenmesi, İstanbul, s. 15-16.

<sup>15</sup> YASAMAN, H., Marka Hukuku İle İlgili Makaleler, Hukuki Mütalaalar, Birlikçi Raporları, s. 9.

Ortak marka, garanti markası ve bireysel marka markaların sahiplerine göre ayırımı sonucu; ticaret markası ve hizmet markası ise markanın amacına göre ayırımı sonucu ortaya çıkan alt başlıklardır.

556 sayılı KHK'nin 55'inci maddesi uyarınca da ortak marka;

*“Üretim veya ticaret veya hizmet işletmelerinden oluşan bir grup tarafından kullanılan işarettir. Ortak marka gruptaki işletmelerin mal veya hizmetlerini diğer işletmelerin mal veya hizmetlerinden ayırt etmeye yarar.”*

Ortak markanın kullanılma gerekçelerinden bir tanesi, bir grubun üçüncü kişiler nezdinde sağlamış olduğu güvencedir. Bu sebeple, ortak markalar bir anlamda garanti markası fonksiyonu görmektedir. Ortak markayı kullananlar bir “grup” oluştururlar ve marka bu grup adına tescil olunur.<sup>16</sup>

556 Sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin tanımlar başlıklı 4'üncü maddesinin 5'inci bendi ve 556 sayılı KHK'nin 54'üncü maddesi uyarınca garanti markası;

*“Marka sahibinin kontrolü altında, bu markayı kullanmaya yetkili kılınmış birçok işletme tarafından üretilen mal ve/veya hizmetlerin ortak özelliklerini, üretim usullerini, coğrafi kaynaklarını ve kalitesini garanti etmeye yarayan işareti ifade eder.”*

Garanti markasının sahibi, bir mal veya hizmetin özelliklerini garanti altına alan gerçek veya tüzel kişidir. Uygulamada çoğunlukla garanti markası sahibinin, bir resmi veya özel meslek kuruluşu olduğu görülmektedir.<sup>17</sup> Örneğin,

<sup>16</sup> **KARAN, Hakan/KILIÇ, Mehmet** (2004), Markaların Korunması 556 Sayılı KHK Şerhi ve İlgili Mevzuat, Ankara, s. 449.

<sup>17</sup> **KARAN, H./KILIÇ, M.**, age., s. 444.

ülkemizde üretilen malların Türk Standartları Enstitüsü'nce kabul edilen standartlara uygun olduğunu gösteren "TSE" markası da, bir garanti markasıdır.<sup>18</sup>

Eğer bir marka, gerçek veya tüzel kişiye ait olup o markanın sağladığı haklar yalnızca bir kişiye aitse, bu marka bireysel markadır. Burada önemli olan unsur, marka üzerindeki mutlak hakkın bir veya birkaç kişiye ait olması ve bu kişilerin iştirak ve müşterek mülkiyet hükümleri çerçevesinde marka üzerinde mutlak hak sahibi olarak bütün hakları kullanmalarıdır. Oysa yukarıda değinilen garanti markasında marka sahibi markasını kullanamaz. Ortak markada ise birden çok kişinin kullanımı söz konusudur. Her ortak malik konumundadır.<sup>19</sup>

Ticaret markası ise, bir işletmenin imalatını ve/veya ticaretini yaptığı malları başka işletmelerin mallarından ayırmaya yarayan işarettir. Yani ticaret markasının konusu, işletmenin üretimini ve/veya ticaretini yaptığı mallardır. Malların hangi işletme tarafından üretildiğini veya piyasaya sunulduğunu ticaret markasından anlayabiliriz.

Son olarak hizmet markasına değinmek gerekirse hizmet markası, bir işletmenin hizmetlerini diğer işletmelerin hizmetlerinden ayırmaya yarayan işarettir. Hizmet markasında, ticaret markasından farklı olarak hizmetlerin ayırt edilmesi amaçlanmaktadır.

---

<sup>18</sup> Yarg. 11.H.D. 27.04.2000, E. 2000/2598, K. 2000/3579.

<sup>19</sup> **YASAMAN, H.**, Marka Hukuku İle İlgili Makaleler, Hukuki Mütalaalar, Birlikçi Raporları, s. 318.

#### **1.2.1.4. Markanın Tescili**

Markanın, 556 Sayılı KHK'de öngörülen korumadan yararlanabilmesi için tescil edilmiş olması gerekmektedir (556 sayılı KHK m. 6).

Bir markayı tescil ettiren kişi, artık o markanın sahibi sayılır ve 556 sayılı KHK ile sağlanan özel korumadan yararlanır. Dolayısıyla tescil, kurucu bir etkiye sahiptir.<sup>20</sup>

Markanın sağladığı haklar, üçüncü kişilere karşı marka tescilinin yayın tarihi itibarıyla hüküm ifade eder (556 sayılı KHK m. 9/III).

#### **1.2.1.5. Marka Üzerindeki Hakkın Hukuki Niteliği ve Sağladığı Koruma**

Marka, sınai bir hak olup gayrimaddi hak sınıfına girmektedir. Gayrimaddi haklar mutlak haklar sınıflandırması içinde yer almaktadır. Dolayısıyla marka üzerindeki hak mutlak haktır. Marka hakkının sahibi, bu hakkını herkese karşı ileri sürebilir. Herkes bu hakka saygı göstermekle, hakkı ihlal etmemekle yükümlüdür.

Tescilli markayı kullanma hakkı münhasıran marka sahibine aittir. Marka sahibi bu hakkına dayanarak kendisinden izin alınmadan markasının başkası tarafından kullanılmasını engelleyebilir. Marka hakkının ihlali halinde hakkı ihlal edilen marka sahibinin, tescilli markası ile aynı olan veya halk tarafından karıştırılma ihtimali bulunan işaretin başkalarınınca kullanılmasını, işareti taşıyan

---

<sup>20</sup> ARKAN, S., age., s. 278.

malın piyasaya sürülmesini, gümrük bölgesine girmesini, işaretin teşebbüsün reklamlarında kullanılmasını önleme hakkı bulunmaktadır.<sup>21</sup>

#### **1.2.1.6. Marka Hakkının Koruma Süresi ve Sürenin Başlangıcı**

Tescilli markanın koruma süresi on yıldır. Bu süre başvuru tarihinden itibaren başlamaktadır. Süre, onar yıllık dönemler halinde yenilenmektedir. Yenileme süresi mevcut tescilin sona erdiği gün başlamaktadır (556 sayılı KHK m. 40, 41/IV).

#### **1.2.1.7. Markayla İlgili Hukuki İşlemler**

556 sayılı KHK'nin 15'inci maddesi uyarınca, tescilli bir marka, başkasına devredilebilir, miras yolu ile intikal edebilir, kullanma hakkı lisans konusu olabilir ve rehnedilebilir. Tescilli bir marka üzerindeki sağlararası işlemler yazılı şekle tabidir. Örneğin, marka kullanım hakkının devrinin yazılı şekilde yapılması bir şekil zorunluluğudur.<sup>22</sup>

Marka, tescil edildiği mal veya hizmetlerin tümü veya bir kısmı için devredilebilir (556 sayılı KHK m. 16/I). Bir işletmenin aktif ve pasifleri ile birlikte devri, aksi kararlaştırılmamışsa, işletmeye ait markaların da devrini kapsar. Ancak, taraflar markayı devrin dışında bırakabilirler (556 sayılı KHK m. 16/II). İşletmenin devri halinde ayrıca yazılı bir sözleşme yapılmasına gerek yoktur; buna karşılık markanın işletmeden ayrı olarak devri için yazılı bir sözleşme yapılması gerekmektedir (556 sayılı KHK m.16/III). Bu şekil sağlık şartı

---

<sup>21</sup> Bkz. 556 Sayılı KHK m. 9.

<sup>22</sup> Yarg. 11. H.D. 03.04.2001, E. 2001/752, K. 2001/3930.

olarak öngörülmüştür.<sup>23</sup> Garanti markası ve ortak markanın devri ise, ancak marka siciline kayıt halinde geçerli olmaktadır (556 sayılı KHK m. 60).

Bunun dışında, tescilli bir marka, işletmeden bağımsız olarak rehnedilebilir (556 sayılı KHK m. 15/I). Tescilli bir markanın işletmeden bağımsız olarak haczedilmesi de mümkündür. (556 sayılı KHK m. 19/I). Tescilli bir markanın kullanım hakkı, tescil edildiği mal veya hizmetlerin bir kısmı veya tamamı için lisans sözleşmelerine de konu oluşturabilir (556 sayılı KHK m. 20).

## **1.2.2. Patent**

### **1.2.2.1. Buluş Kavramı**

Patentin konusunu buluş oluşturduğu için, patent kavramına geçmeden önce buluş kavramı üzerinde durmakta fayda vardır. 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'de<sup>24</sup> “buluş” kavramı tanımlanmamıştır. Doktrinde şu şekilde tanımlanmıştır:

*“Buluş, bir beşeri gereksinim olarak ortaya çıkan soruna teknik alana giren, uygulanabilir bir öğreti ile çözüm getiren, fikri bir üründür.”<sup>25</sup>*

Bu tanımdan hareketle bir buluştan bahsedebilmek için, sanayideki bir probleme teknik çözümler getirilmesi gerektiğini söyleyebiliriz.

551 sayılı KHK'de buluş hakkında pek çok düzenlemeye yer verilmiştir.<sup>26</sup>

---

<sup>23</sup> ARKAN, S., age., s. 282.

<sup>24</sup> 27.06.1995 tarih ve 22326 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.

<sup>25</sup> TEKİNALP, Ünal (2002), Fikri Mülkiyet Hukuku, İstanbul, s. 451.

<sup>26</sup> Bkz. m. 1-10, 11 vd., 16 vd.

### 1.2.2.2. Patent Kavramı

“Patent” kelimesi Latince de “açık, mühür ile kapatılmamış” anlamına gelmektedir.<sup>27</sup> Genel olarak patent, insan zihninin ürünlerinden olan ve insanın teknik terimlerle açıklanan yaratıcı fikri olarak da ifade edilebilecek olan buluşların korunma yoludur.<sup>28</sup> Bir başka tanımlama ile patent, bir buluş için buluş sahibine devlet tarafından verilen bir sınai mülkiyet hakkıdır.<sup>29</sup> Daha kısa bir anlatımla patent, öngörülen şartları taşıyan buluş için verilen belgedir.<sup>30</sup>

Daha önce de değinildiği üzere patent hakkının konusu buluştur ve buluş, insan zihninin ürünü olarak gayrimaddidir. Ayrıca patent hakkı, sahibine maddi ve manevi menfaatler sağlayan özel hukuka ilişkin mutlak bir haktır. Sahibine sınırsız ve mutlak hakimiyet sağlamaktadır.<sup>31</sup>

### 1.2.2.3. Patentten Doğan Haklar

Patent hakkının olumlu ve olumsuz olmak üzere iki yönü vardır. Olumlu yönü, sahibine kullanma, ekonomik olarak değerlendirme hakkını vermesidir. Olumsuz yönü ise, patent sahibine patentin başkası tarafından izinsiz kullanılmasını menetmek yetkisini vermesidir.<sup>32</sup>

---

<sup>27</sup> **TEKİNALP, Ü.**, age., s. 445.

<sup>28</sup> **ERDEM, Bahadır** (2002), Patent Hakkının Korunmasına ve Patent Hakkına İlişkin Sözleşmelere Uygulanacak Hukuk, İstanbul, s. 47.

<sup>29</sup> Türk Patent Enstitüsü, Patent/Faydalı Model Belgesi Başvuru Klavuzu, Ocak, 2010, s. 1.

<sup>30</sup> **SULUK, Cahit/ORHAN, Ali** (2005), Uygulamalı Fikri Mülkiyet Hukuku, İstanbul, s. 10.

<sup>31</sup> **ERDEM, B.**, age., s. 47.

<sup>32</sup> **TEKİNALP, Ü.**, age., s. 502.



### 1.2.3. Teknik Bilgi (Know-How) Sözleşmesi

#### 1.2.3.1. Know-How Sözleşmesinin Tanımı

Bu sözleşme için üzerinde görüş birliğine varılmış bir tanım bulunmamakla birlikte doktrinde kabul görmüş birkaç tanıma değinmek gerekmektedir.

Know-how, sınai alanda özellikle ticari ve ekonomik faaliyetlerde kullanılan, genellikle gizli olmakla birlikte, böyle bir nitelik taşıması zorunlu olmayan ve bir patent ile korunmamış bulunan, teknik veya işletme ile ilgili bilgi ve tecrübelerdir.<sup>33</sup>

Teknik bilgi lisans sözleşmesi, “teknik bilgi” kavramı altında ele alınan bilgi veya tecrübelerin konu olduğu, başkasına bu bilgi veya tecrübelerden yararlanmak üzere aktarılmasını öngören bir sözleşmedir.<sup>34</sup>

Yine doktrinde yapılmış olan bir diğer tanıma göre bu sözleşme, taraflardan birine (know-how verene) diğer tarafa (know-how alana) belirli bir know-how’ı açıklama ve know-how’ın kullanımına izin verme; buna karşılık know-how alana da, belirli bir bedel ödeme borcu yükleyen sözleşmedir.<sup>35</sup>

---

<sup>33</sup> **KIRCA, Çiğdem** (1998), Know-How Sözleşmesinin Hukuki Niteliği, Prof. Dr. Ali Bozer’e Armağan, Ankara, s. 245.

<sup>34</sup> **BAŞ, Mustafa** (2000), Teknik Bilgi (Know-How) Lisans Sözleşmesi, Ankara, s. 55.

<sup>35</sup> **ERBAY, İsmail** (2002), Know-How Sözleşmesi, Ankara, s. 67.

### 1.2.3.2. Know-How Sözleşmesinin Unsurları ve Hukuki Niteliği

Know-how, teknik ve ekonomik (ticari) alanda herkesin kolayca elde etmesi mümkün olmayan bilgi ve tecrübelerden oluşmaktadır. Bu bilgiler genellikle “sır” niteliğindedir. Ancak, kamuya açıklanmamış olması şartıyla sır niteliğinde olmayan bilgiler de know-how olarak nitelendirilebilir.<sup>36</sup>

Bu sözleşmenin ikinci unsuru, know-how’ın konusunu oluşturan bilgilerin patent alınarak korunmamış olması gerekliliğidir. Çünkü patent alınarak korunmuş olan bilgiler artık know-how niteliği taşımamaktadır. Ayrıca know-how niteliğinde olan bilgiler üçüncü kişilere aktarılabilir yani diğer kişilere açıklanabilir, devredilebilir bilgiler olmalıdır.<sup>37</sup>

Son olarak, sözleşmenin konusunun belirli veya belirlenebilir olması gerekmektedir. Aksi takdirde geçerli olarak kurulmuş bir know-how sözleşmesinden bahsedilemez.<sup>38</sup>

Hukuk düzeni gerek sır niteliğinde olan gerekse bu nitelikte olmayan know-how’ı, özel hukuk kuralları ile korumamıştır ve sahiplerine münhasır bir hak tanımamıştır. Dolayısıyla üzerinde sahiplerinin herkese karşı ileri sürebilecekleri mutlak bir hak bulunmamaktadır. Çünkü know-how yalnızca fiili bir durum yaratır. Burada bilginin “fiili sahipliği” söz konusudur. Bu hak üzerinde sadece, sözleşmenin diğer tarafına karşı ileri sürülebilecek bir nispi hak vardır.<sup>39</sup>

---

<sup>36</sup> KIRCA, Ç., agm, s. 245-246.

<sup>37</sup> KIRCA, Ç., agm, s. 246-247.

<sup>38</sup> ERBAY, İ., age., s. 67.

<sup>39</sup> KIRCA, Ç., agm, s. 249-250.

Know-how üzerinde mutlak bir hakkın varlığını kabul edersek know-how sahiplerini de tıpkı patent hakkı sahipleri gibi korumak gerekecektir ki, bu durum doğru değildir. Çünkü know-how'da patentte olduğu gibi bir alenileşme durumu yoktur. Bu sebeple de, know-how ihlallerine karşı başvurulabilecek yollar da sınırlıdır. Know-how, Türk Ticaret Kanunu'nun<sup>40</sup> 56'ncı vd. maddeleri uyarınca haksız rekabete<sup>41</sup> ilişkin hükümler doğrultusunda korunmaktadır. Haksız rekabete ilişkin düzenlemelerle getirilen koruma, sadece üçüncü kişinin doğrudan haksız rekabet oluşturacak bilgiyi elde etmesi ve bunu değerlendirmesi halinde uygulanabilir. Yani dürüstlük kuralına aykırı olarak elde edilen veya öğrenilen imalat veya ticaret sırlarından haksız yere faydalanmak ve onları başkalarına yaymak söz konusu ise haksız rekabete ilişkin korumadan yararlanılabilecektir. Ancak, hukuka uygun bir şekilde başka yollardan elde edilmiş aynı bilginin kullanılmasına veya değerlendirilmesine karşı know-how sahibinin başvurabileceği herhangi bir koruma yolu yoktur.<sup>42</sup>

Know-how sözleşmesi tam iki tarafa borç yükleyen rızai bir sözleşmedir. Know-how verenin, know-how alana know-how'ı devretme ve yararlanmasını sağlama yükümlülüğü vardır. Know-how alanın borcu ise belli bir bedel ödemektir. Sözleşmenin kurulması için karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanı gerekmektedir. Ayrıca bu sözleşme isimsiz sözleşmedir. Yani hiçbir kanunda

---

<sup>40</sup> 09.07.1956 tarih ve 9353sayılı R.G.'de yayımlanmıştır. 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır. Bu Kanun 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecektir.

<sup>41</sup> Haksız rekabet, aldatıcı hareket veya hüsnüniyet kaidelerine aykırı sair suretlerle iktisadi rekabetin her türlü suistimalidir (TTK m. 56).

<sup>42</sup> **KIRCA, Ç.**, agm, s. 250-251.

düzenlenmemiştir. Ekonomik ve ticari hayatın gerekleri sonucunda ortaya çıkmıştır.

### **1.2.3.3. Know-How Sözleşmesinin Şekli**

Yukarıdaki bölümde de değinildiği üzere, bu sözleşme kanunda düzenleme bulmamış isimsiz bir sözleşmedir. Dolayısıyla sözleşmenin şekline ilişkin olarak da kanunda öngörülmüş olan bir geçerlilik şekli mevcut değildir. Şekil serbestisi (BK m. 16)<sup>43</sup> kuralından hareketle taraflar isterlerse sözleşmenin geçerliliğini şekle bağlayabilirler.

Genellikle uygulamada ispat kolaylığı bakımından yazılı şekil tercih edilmektedir. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun<sup>44</sup> 190'ıncı maddesine göre ispat yükü, kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakiya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa aittir. İşte bu noktada yazılı şekilde yapılmış bir sözleşme önem arz etmektedir.

### **1.2.3.4. Know-How Sözleşmesinde Tarafların Borçları**

#### **1.2.3.4.1. Know-How Veren Borçları**

Know-how verenin asli borcu, sözleşme konusu bilgiyi know-how alana açıklamak ve onun bundan yararlanmasını sağlamaktır. Know-how veren, karşı tarafın bunu kullanımını engellememekle yükümlüdür. Örneğin sözleşmenin konusunu bir fabrika kuruluşu oluşturuyorsa, bununla ilgili olarak, krokilerin ve teknik hizmetlere ilişkin bilgilerin tümünün know-how alana aktarılması

---

<sup>43</sup> 6098 sayılı Yeni BK m. 12

<sup>44</sup> 04.02.2011 tarihli, 27836 sayılı R.G.'de yayımlanarak 01.10.2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

gerekmektedir. Aksi takdirde sözleşme gereği gibi ifa edilmemiş kabul edilmelidir. Bu bağlamda, teknik bilginin nasıl açıklanacağı ve ifa edileceğinin sözleşmede gösterilmesi taraflar için kolaylık sağlayacaktır.

#### **1.2.3.4.2. Know-How Alanın Borçları**

Know-how alanın asli borcu da, kendisine know-how veren tarafından aktarılmış olan bilgi ve tecrübelerin karşılığında bir bedel ödemektir. Ayrıca know-how alanın, kendisine aktarılmış olan bilgi ve tecrübeleri saklama ve kamuya açıklamama yükümlülüğü de vardır. Buna sır saklama yükümlülüğü de diyebiliriz. Bu dürüstlük kuralının bir gereğidir.<sup>45</sup>

#### **1.2.4. Diğer Sınai Haklar**

Yukarıda değinilen marka, patent ve know-how dışında, faydalı model, endüstriyel tasarım, coğrafi işaretler, ticaret unvanı, işletme adı, arama, işletme, imtiyaz hak ve ruhsatları diğer sınai hakları oluşturmaktadır.

##### **1.2.4.1. Faydalı Model**

Faydalı model, doktrinde “küçük buluş” ve “küçük patent” diye adlandırılmaktadır. Bu doğrultuda faydalı modeli, basit formüllere ve ilkelere dayanan, bazı gereksinimlere cevap veren teknik çözümler olarak tanımlayabiliriz.<sup>46</sup>

---

<sup>45</sup> Herkes, haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorundadır. Bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz (TMK m. 2).

<sup>46</sup> **TEKİNALP, Ü.**, age., s. 14.

Faydalı model kavramı yeni, sanayiye uygulanabilen fakat buluş basamağı olarak nitelendirilemeyecek bir teknolojik ilerleme sağlayan buluşları korumak fikriyle ortaya çıkmıştır.<sup>47</sup>

Faydalı model korumasının temeli patent hukukuna dayanmaktadır. Küçük buluşlara, patentlere oranla daha ucuz, hızlı ve basit bir tescil sistemi öngörülerek faydalı model koruması sağlanmış olmaktadır.<sup>48</sup>

#### **1.2.4.2. Endüstriyel Tasarım**

554 sayılı Endüstriyel Tasarımların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin<sup>49</sup> tanımlar başlıklı 3'üncü maddesinin (a) bendine göre tasarım, bir ürünün tümü veya bir parçası veya üzerindeki süslemenin, çizgi, şekil, biçim, renk, doku, malzeme veya esneklik gibi insan duyguları ile algılanan çeşitli unsur veya özelliklerinin oluşturduğu bütünüdür.

Endüstriyel tasarım denilmesindeki amaç, tasarımın sadece sanatın değil, aynı zamanda endüstrinin de bir parçası olduğunu vurgulamaktır.<sup>50</sup>

Buradaki temel amaç, tasarımın yaratılmasındaki emeği de koruma altına almaktır. Ancak korumanın gerçekleşebilmesi için tasarımın tescil edilmesi gerekmektedir (554 sayılı KHK m. 1). Tescilli tasarımların koruma süresi, başvuru tarihinden itibaren 5 yıldır. Bu süre 5'er yıllık dönemler halinde

---

<sup>47</sup> **ŞEHİRALİ, Feyzan Hayal** (1998), Patent Hakkının Korunması, Ankara, s. 15.

<sup>48</sup> **SULUK, C./ORHAN, A.**, age., s. 13.

<sup>49</sup> 27.06.1995 tarih ve 22326 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

<sup>50</sup> **TEKİNALP, Ü.**, age., s. 564.

yenilenmek üzere toplam 25 yıla kadar uzatılabilir (554 sayılı KHK m. 12). Tescilsiz tasarımlar ise genel hükümlere göre korunur.

Endüstriyel tasarım ve patent-faydalı model kavramları uygulamada bazen karıştırılmaktadır. Tasarımlar, ürünün görünümü, patent ve faydalı modeller ise ürünün çalışma ilkeleri ile ilgili kavramlardır. Dolayısıyla bu kavramlar temel prensipleri itibariyle birbirinden farklıdır.

#### **1.2.4.3. Coğrafi İşaretler**

Coğrafi işaretler 555 sayılı Kanun Hükmünde Kararname<sup>51</sup> ile düzenlenmiştir. Sınai haklardan olan coğrafi işaretler, bir ürünün belirli bir ülke, yöre veya bölge ile olan bağlantısını ifade ederler. Bu şekilde o ürün diğer ürünlerden ayırt edilebilir.<sup>52</sup>

Coğrafi işaretleri korumanın temelde iki amacı vardır. İlki, coğrafi işarete konu ürünün kalitesini korumaktır. İkincisi ise, doğal kaynaklar nedeniyle bir yerin kalkındırılması ve beşeri faktör sayesinde bu işareti coğrafi işaret konumuna getirenlerin öncelikle yararlanmasını sağlamaktır.<sup>53</sup>

---

<sup>51</sup> 05.11.1995 tarih ve sayılı R.G’de yayımlanmıştır.

<sup>52</sup> **ŞEHİRALİ, F. H.**, age., s. 21.

<sup>53</sup> DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, s. 207.

#### 1.2.4.4. Ticaret Unvanı ve İşletme Adı

1883 tarihli “Sınai Mülkiyetin Himayesine Mahsus Milletlerarası Bir İttihat İhdas Edilmesine Dair Paris Anlaşması”<sup>54</sup> bilinen adıyla Paris Anlaşması, 1’inci maddesinde ticaret unvanının sınai hakların kapsamında olduğu ifade edilmiştir.<sup>55</sup>

Ticaret unvanı, tacirin, ticari işletmesine ilişkin işlemleri yaparken kullandığı isimdir. Bu yönüyle ticaret unvanı, taciri tanımaya ve onu diğer tacirlerden ayırt etmeye yarar. Bu unvanı yalnızca tacirler kullanabilir.<sup>56</sup> Bir başka ifadeyle, tacirin ticari işletmesine ilişkin işlemleri yaparken kullandığı, taciri tanıtmaya ve onu diğer tacirlerden ayırt etmeye yarayan isimdir. Her tacir, ticari işletmesi ile ilgili işlemleri bu unvan ile yapmak ve işletmesiyle ilgili senet ve evrakları da bu unvan altında imzalamak zorundadır (TTK m.41/I). Tescil edilmiş ticaret unvanları TTK 54’üncü maddeye göre, tescil edilmemiş ticaret unvanları ise haksız rekabet hükümlerine göre korunurlar. Tescil edilmiş olan bir ticaret unvanı sahibine, diğer sınai haklar gibi mutlak bir kullanma hakkı verir.<sup>57</sup>

İşletme adı, TTK 55’inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre işletme adı, işletme sahibini hedef tutmadan işletmeyi tanıtmak ve benzeri işletmelerden ayırt etmek için kullanılan addır. Görüldüğü gibi ticaret unvanı, taciri tanıtmayı amaçlarken, işletme adı, işletmeyi diğer işletmelerden ayırt etmeye yöneliktir ve

---

<sup>54</sup> Sınai hakların korunması konusunda 20 Mart 1883 tarihinde imzalanmıştır. Türkiye bu anlaşmaya taraf olurken 1-12 maddelerine çekince koymuş, ancak 94/5903 sayılı Kararla (RG. 23.9.1994, S. 22060) çekince kaldırılmıştır.

<sup>55</sup> ŞEHİRALİ, F. H., age., s. 25.

<sup>56</sup> ARKAN, S., age., s. 249.

<sup>57</sup> ŞEHİRALİ, F. H., age., s. 25-26.



işletme adını esnaflar da kullanabilir. Tacirler bakımından ise işletme adını kullanmak zorunlu değildir.<sup>58</sup> Bir sınai hak olarak işletme adı da tescil edilerek sahibine mutlak nitelikte bir hak sağlamaktadır.<sup>59</sup>

#### **1.2.4.5. Arama, İşletme, İmtiyaz Hakları ve Ruhsatları**

Arama, işletme ve imtiyaza konu haklar da gayrimaddi haklardandır. 3213 sayılı Maden Kanunu'nda<sup>60</sup>, madenlerin aranması, işletilmesi, üzerinde hak sahibi olunması ve terk edilmesi ile ilgili esas ve usuller düzenlenmiştir (Maden Kanunu m. 1).

Arama ruhsatı, belirli bir alanda maden arama faaliyetlerinde bulunabilmek için verilen yetki belgesidir. İşletme ruhsatı ise, işletme faaliyetlerinin yürütülebilmesi için verilen yetki belgesidir.<sup>61</sup>

Aynı şekilde Jeotermal Kanunu'nda<sup>62</sup> da jeotermal ve doğal mineralli su kaynaklarının etkin bir şekilde aranması, araştırılması, geliştirilmesi, üretilmesi, korunması, bu kaynaklar üzerinde hak sahibi olunması ve hakların devredilmesi, çevre ile uyumlu olarak ekonomik şekilde değerlendirilmesi ve terk edilmesi ile ilgili usul ve esaslar düzenlenmektedir (Jeotermal Kanunu m. 1).

İmtiyaz sözleşmeleri ise, bir kamu hizmetinin, bu hizmetten yararlananlardan alacağı ücret karşılığında ve belli bir süre işletilmesi amacıyla,

---

<sup>58</sup> **ARKAN, S.**, age., s. 261.

<sup>59</sup> **ŞEHİRALİ, F. H.**, age., s. 26.

<sup>60</sup> 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

<sup>61</sup> Bkz. 3213 sayılı Maden Kanunu m. 3.

<sup>62</sup> 03.06.2007 tarih ve 26551 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

özel kişiyle bir kamu idaresi arasında yapılan bir sözleşmedir. İmtiyazcı, kendisine verilen kamu hizmetini, kendi kar ve zararına olmak üzere yürütür.<sup>63</sup> Örneğin, elektrik üretim ve dağıtım alanında yapılmış sözleşmeler imtiyaz sözleşmeleridir ve sözleşmenin tarafı imtiyaz hakkı elde etmektedir.

### 1.3. Telif Hakları

Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu, fikir ve sanat alanında gösterilen faaliyetler sonucu yaratılan eserler dolayısıyla husule gelen hukuki ilişkileri düzenlemektedir; asıl amacı, eser sahiplerinin yaratıcı yönünü korumaktır.<sup>64</sup>

Fikir ve Sanat Eserleri Hukuku, özellikle eser sahibinin ve haleflerinin menfaatlerini korur. Bunlar hem maddi, hem de manevi menfaatlerdir. Fikri haklar, zaman itibariyle sınırlıdır. Bern Anlaşması'ndan sonra, himayenin eser sahibinin yaşadığı sürece ve ölümünden itibaren belli bir süre ile (70 yıl) devam edeceği genellikle kabul olunmaktadır (karş. FSEK 27/I). Sürenin dolması ile eser artık “umuma ait bir değer” halini alır.<sup>65</sup>

Fikir ve Sanat Eserleri Hukuku'nun kazandırdığı haklar mutlak haklardır ve tıpkı sınai haklar gibi, gayrimaddi mallar üzerindeki haklardandır.

---

<sup>63</sup> **GÖZLER, Kemal** (2007), İdare Hukuku Dersleri, Bursa, s. 440.

<sup>64</sup> **ÖZTAN, Fırat** (2008), Fikir ve Sanat Eserleri Hukuku, Ankara, s. 1.

<sup>65</sup> **ÖZTAN, F.**, age., s. 1-3.

### 1.3.1. Eser Kavramı

Fikir ve Sanat Eserleri Hukuku'nun temel kavramı "eser"dir. Bu kavram, Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun<sup>66</sup> ilk maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır:

*"Eser, sahibinin hususiyetini taşıyan, ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eseri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulüdür"* (FSEK m. 1/B/a).

O halde, bir eserden bahsedebilmek için, ortada "sahibinin" (yaratıcısının) hususiyetlerini taşıyan bir fikir ve sanat "mahsulünün" bulunması gerekmektedir. Buna ilave olarak, "belli tiplerde" fikir ve sanat mahsulü vasfını da taşımalıdır.<sup>67</sup>

Yargıtay bir kararında<sup>68</sup>,

*"Dava konusu haritanın, yasanın korunmasından yararlanacak bir eser niteliğinde olup olmadığı 5846 sayılı Yasanın 2 ve 1/B maddelerinin birlikte değerlendirilerek sahibinin özelliklerini taşıyıp taşımadığının tespitine bağlıdır."*

demek suretiyle dava konusu haritanın bağımsız bir çalışma ve emek ürünü yani eser olup olmadığının kapsamlı bir şekilde araştırılması gerektiğine karar vermiştir.<sup>69</sup>

### 1.3.2. Fikir ve Sanat Eserlerinin Çeşitleri

Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun 2'nci ve devamındaki maddelerinde, fikir ve sanat eserlerinin çeşitleri "sınırlı sayı esası" ile gösterilmiştir.<sup>70</sup> Söz

---

<sup>66</sup> 13.12.1951 tarih ve 7981 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.

<sup>67</sup> ÖZTAN, F., age., s. 81.

<sup>68</sup> Yarg. 11. H.D. 21.12.2004, E. 2004/2772, K. 2004/12672.

<sup>69</sup> KILIÇOĞLU, Ahmet M. (2006), Sınai Haklarla Karşılaştırmalı Fikri Haklar, Ankara, s. 118.

<sup>70</sup> ÖZTAN, F., age., s. 107.

konusu düzenlemeler uyarınca, ilim ve edebiyat eserleri, musiki eserleri, güzel sanat eserleri ve sinema eserleri bu Kanun'un kapsamına girmektedir.

Bu doğrultuda, yaratıcı insan ruhunun ürünü olan bir hususun, bu Kanun'a göre korunabilmesi için, yukarıdaki paragrafta belirtilen dört tipten birinin içinde yer alması gerekir.<sup>71</sup>

### 1.3.3. Eser Sahipliği Kavramı

Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun ikinci bölümünde ve 8-12'nci maddeler arasında "eser sahipliği" konusu düzenlenmiştir. 8'inci madde uyarınca;

*"Bir eserin sahibi onu meydana getirendir.*

*Bir işlenmenin ve derlemenin sahibi, asıl eser sahibinin hakları mahfuz kalmak şartıyla onu işleyendir. Sinema eserlerinde; yönetmen, özgün müzik bestecisi, senaryo yazarı ve diyalog yazarı, eserin birlikte sahibidirler. Canlandırma tekniğiyle yapılmış sinema eserlerinde, animatör de eserin birlikte sahipleri arasındadır."*

Eser yaratma, bir hukuki muamele değildir. Eser yaratma bir maddi fiildir. Yaratma fiiliyle birlikte, eser sahibinin hakları, onun şahsında doğar. Yani idari bir tasarrufa gerek yoktur. Yani, eser sahipliğinin sonucu olan haklar, asli iktisap yoluyla kazanılır.<sup>72</sup>

Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun 9'uncu maddesinde eser sahiplerinin birden fazla oluşu konusu düzenlenmiştir. Bu maddeye göre birden fazla kimsenin birlikte meydana getirdiği eserin kısımlara ayrılması mümkünse, bunlardan her biri meydana getirdiği kısmın sahibi sayılır.

---

<sup>71</sup> ÖZTAN, F. age., s. 107.

<sup>72</sup> ÖZTAN, F. age., s. 236.

Aksi kararlaştırılmış olmadıkça eseri birlikte meydana getirenlerden her biri bütün eserin değiştirilmesi veya yayımlanması için diğerlerinin katılımını isteyebilir. Diğer taraf haklı bir sebep olmaksızın iştirak etmezse, mahkemeden izin verilebilir. Aynı hüküm mali hakların kullanılmasında da uygulanır (FSEK m. 9/II).

Birden fazla kimsenin katılımıyla meydana getirilen eser ayrılamaz bir bütün oluşturuyorsa, eserin sahibi, onu meydana getirenlerin birliğidir (FSEK m. 10/I). Kanun bu birliğe adi şirket hakkındaki hükümlerin uygulanmasını öngörmektedir. Eser sahiplerinden biri, birlikte yapılacak bir işleme haklı bir sebep olmaksızın izin vermezse, bu izin mahkemeden istenebilir. Eser sahiplerinden her biri, birlik menfaatlerine aykırı hareket edilmesi durumunda tek başına hareket edebilir (FSEK m. 10/II).

Birden fazla kimsenin katılımıyla meydana getirilen eser ayrılamaz bir bütün oluşturuyorsa bir sözleşmede veya hizmet şartlarında veya eser meydana getirildiğinde yürürlükte olan herhangi bir yasada aksi öngörülmediği takdirde, birlikte eser üzerindeki haklar, eser sahiplerini bir araya getiren gerçek veya tüzel kişi tarafından kullanılır. Sinema eseri ile ilgili haklar saklıdır (FSEK m. 10/IV).

Eser sahipliği hakkında karineler Kanun'un 11'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerden ilkinde göre; yayımlanmış eser nüshalarında veya güzel sanat eserinin aslında, o eserin sahibi olarak adını veya tanınmış müstear adını kullanan kimse, aksi sabit oluncaya kadar o eserin sahibi sayılır (FSEK m. 11/I). Diğer düzenleme uyarınca, umumi yerlerde veya radyo, televizyon aracılığı ile verilen konferans ve temsillerde, mutad şekilde eser sahibi

olarak tanıtılan kimse, birinci fıkradaki karine yoluyla diğer bir kimse eser sahibi sayılmadıkça, o eserin sahibi sayılır (FSEK m.11/II).

Yayımlanmış olan bir eserin sahibi yukarıda açıklanan 11'inci maddeye göre bulunamıyorsa, yayımlayan ve o da belli değilse çoğaltan, eser sahibine ait hak ve yetkileri kendi adına kullanabilir. Bu yetkiler, 11'inci maddenin 2'nci fıkrasındaki karine ile eser sahibinin belli olmadığı hallerde konferansı verene veya temsili icra ettirene aittir. Bu doğrultuda yetkili kimselerle asıl hak sahipleri arasındaki ilişkilere, aksi kararlaştırılmamışsa, adi vekalet hükümleri uygulanır (FSEK m. 12/I, II, III).

Eser sahipliği kavramı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinin uygulanması bakımından önem taşımaktadır. Söz konusu maddede gelir vergisi istisnasından yararlanabilecek eser sahipleri, müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitler şeklinde tek tek sayılmıştır. Burada kanun metninin yazılışından sınırlı sayı ilkesinin geçerli olduğu anlaşılmaktadır. Bu gruplardan birisine girmeyen bir serbest meslek sahibinin, gelir vergisi istisnasından yararlanması mümkün değildir.<sup>73</sup> Bu konu gayrimaddi hakların vergilendirilmesi bölümünde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

#### **1.3.4. Eser Sahibinin Hakları**

Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun Üçüncü Bölümü'nde, "Fikri Haklar" başlığı altında, eser sahibinin hakları konusu düzenlenmiştir. Ancak bu düzenlemenin yerindeliği tartışmalıdır. Çünkü, "fikri hak" kavramı, kişinin icat

---

<sup>73</sup> **YILDIRIM, Musa** (2011), Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi, Ankara, s. 33.

gibi, snai nitelikte olanlar da dahil olmak üzere, yarattığı bütün fikir ürünleri üzerindeki hak ve yetkilerini kapsar. “Fikri Hukuk” terimi de bütün bu alanı içine alacak şekilde kullanılmaktadır. Oysaki Kanun’un Üçüncü Bölüm’ünde, yalnızca ilk altı maddede düzenlenmiş olan eser tipleri üzerindeki hak ve yetkiler ele alınmıştır.<sup>74</sup>

Bir başka yazarın da ifadesiyle, “Fikri mülkiyet (fikri ve snai mülkiyet/fikri, snai ve ticari mülkiyet), bilgisayar programları ile veri tabanlarını da içeren fikir ve sanat eserlerini, patentleri, markaları, faydalı modelleri, tasarımları, coğrafi adlar ile işaretleri, yarı iletkenlerin topografyası veya entegre devrelerin yerleşim düzeni olarak bilinen çipleri ve dijital iletişimlerini içermekte, bunların hepsini birden ifade etmektedir.”<sup>75</sup>

Burada dikkat çekilmesi gereken diğer bir nokta ise “fikri mülkiyet” kavramı yerine “fikri haklar” kavramının kullanılmasının daha yerinde olduğu konusudur. Nitekim, “fikri ürün” bir eşya değildir. Dolayısıyla “fikri ürün” mülkiyete konu olamaz. Ortada mülkiyete konu olan bir eşya olmadığı için “fikri haklar” teriminin kullanılması gerekmektedir.<sup>76</sup> Ancak aksi görüşte olan ve eşya olmadığı halde mülkiyet sözcüğünün kullanılmasının sebebinin fikri ürün üzerindeki mutlak hakkın özel inhisari niteliğini belirtmek olduğunu savunan yazarlar da vardır.<sup>77</sup> Yine aksi görüşte olan bir yazara göre<sup>78</sup>, fikri mülkiyet hakkı

---

<sup>74</sup> ÖZTAN, F., age., s. 279.

<sup>75</sup> TEKİNALP, Ü., age., s. 1.

<sup>76</sup> Aynı yönde görüş için bkz. AYİTER, Nuşin (1981), Hukukta Fikir ve Sanat Ürünleri, Ankara, s. 5.

<sup>77</sup> Bkz. TEKİNALP, Ü., age., s. 5.

<sup>78</sup> KILIÇOĞLU, A., age., s. 2-3.

kavramındaki “mülkiyet” sözcüğü, eşya hukukundaki mülkiyet kavramı ile karıştırılmamalıdır. Mülkiyet hakkı, özel hukuktan doğan maddi varlıklar üzerindeki haklardır. Fikri mülkiyet hakkı ise özel hukuktan doğan maddi nitelikte olmayan varlıklar üzerindeki haklardır. Fikri mülkiyetteki mülkiyet sözcüğü “aidiyeti”, “sahipliği”, bir düşünce faaliyeti gösteren kişinin yarattığı sonuç üzerindeki hak sahipliğini ifade etmek üzere kullanılmaktadır. Yani burada “fikrin sahipliği” anlatılmak istenmektedir.

Özetle, çok daha kapsamlı olan “fikri haklar” teriminin kullanılması yerinde değildir. Bu yüzden çalışmamızda “telif hakkı” terimi kullanılmıştır.

Eserin yaratılması ile herkese karşı ileri sürülebilecek mutlak bir hak doğmaktadır. Sınai haklardan farklı olarak telif haklarında, bu hakkın doğumu için herhangi bir idari işleme (tescil, bildirim vb.) gerek yoktur. Hakkın doğumu herhangi bir ehliyet şartına da bağlı değildir. Buna karşılık, eser sahipliğinden doğan manevi hakların kullanılması için ayırt etme gücüne sahip olmak gerekmektedir.<sup>79</sup>

Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu’nun 13’üncü maddesinde eser sahibinin mali ve manevi haklarının bulunduğu belirtilmiş ve bu haklarının bu Kanun dairesinde korunacağı hükme bağlanmıştır. Aslında eser üzerindeki hak, bir bütün oluşturan mutlak hak niteliğindedir. Eser sahipliğinden doğan manevi ve mali haklar, eser üzerindeki mutlak hakkın, yani telif hakkının, sağladığı yetkilerden oluşmaktadır.<sup>80</sup>

---

<sup>79</sup> ÖZTAN, F., age., s. 279-287.

<sup>80</sup> GÖKYAYLA, Emre (2001), Telif Hakkı ve Telif Hakkının Devri Sözleşmesi, Ankara,



Manevi haklar, eser sahibinin eserle olan manevi bağlarına ilişkindir. Mali haklar ise, eser sahibinin mali ve ekonomik bağlarına ilişkindir. Manevi haklar, eser sahibine ekonomik yarar temin etmezler. Eser sahibinin mali hakları ise, ona eserini ekonomik açıdan değerlendirme ve ekonomik getiri sağlama amacıyla tanınmış haklardır.<sup>81</sup> Şimdi bu haklara değinilecektir:

#### **1.3.4.1. Eser Sahibinin Manevi Hakları**

Kanun'un 14, 15, 16 ve 17'nci maddelerinde eser sahibinin manevi haklarının neler olduğu, sınırlı sayı ilkesi göz önünde bulundurularak,<sup>82</sup> düzenlenmiştir. Bu hakları, Kanun'daki ibarelerle, başlık olarak kısaca şu şekilde sıralayabiliriz:<sup>83</sup> Eseri umuma arz salahiyeti (eseri kamuya sunma hakkı) (FSEK 14), eserde adın belirtilmesi salahiyeti (eserin sahibi olarak tanınma hakkı) (FSEK 15), eserde herhangi bir değişiklik yapılmasını menetmek salahiyeti (eserde değişiklik yapılmasını yasaklama hakkı) (FSEK 16, 17/II), eserin aslına ulaşabilmek salahiyeti (eserin aslına ulaşabilme hakkı) (FSEK 17).

Bu hakları, sadece eser sahibi kullanabilir. Çünkü manevi haklar, eser sahipliğinden doğmaktadır. Manevi haklarda koruma süresi yoktur. Kanun koruma sürelerini mali haklar için öngörmüştür (FSEK m. 26, 27). Manevi haklar, eser sahibine sıkı sıkıya bağlı olmaları sebebiyle, kural olarak ölümle sona ererler, miras yoluyla intikal etmezler.<sup>84</sup>

---

s. 141.

<sup>81</sup> **KILIÇOĞLU, A.**, age., s. 220.

<sup>82</sup> **TEKİNALP, Ü.**, age., s. 140.

<sup>83</sup> **ÖZTAN, F.**, age., s. 286.

<sup>84</sup> **TEKİNALP, Ü.**, age., s. 152-153.

### 1.3.4.2. Eser Sahibinin Mali Hakları

Mali hakların konusu, Fikir ve Sanat Eserleri Hukukunca korunan eserdir. Mali hakların ilk sahibi, eserin yaratıcısı olan eser sahibidir. Bu hakların miras yoluyla intikali, üzerinde ölüme bağlı tasarruflar yapılması ve bu hakların rehni ve haczi mümkündür (FSEK m. 62, 63).

Mali haklar, eser sahibinin, eser sahipliğinden doğan mutlak haklardır. Mali hakların amacı, eser sahibinin eserinden yararlanabilmesini güvence altına almaktır.<sup>85</sup>

Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun 20'nci maddesinde mali haklarla ilgili genel bir düzenlemeye gidilmiştir. Bu hükümden çıkan sonuca göre, mali haklar birbirine bağlı değildir. Bunlardan birinin üzerinde tasarrufta bulunulması diğerine etki yapmaz. Yani eser sahibinin bir mali hakkını birine, diğer mali hakkını ise bir başkasına devredebilmesi veya kiralayabilmesi mümkündür. Hatta bir kısmını da kendi üzerinde tutabilir.<sup>86</sup>

Kanun'un 21, 22, 23, 24, 25 ve 45'inci maddelerinde mali hakların çeşitleri, tıpkı manevi haklar gibi, sınırlayıcı olarak (numerus clausus esası) düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler uyarınca mali hakları başlık olarak kısaca şu şekilde sıralayabiliriz:<sup>87</sup> İşleme hakkı, çoğaltma hakkı, yayma hakkı, kiralama hakkı, kamuya ödünç verme hakkı, temsil hakkı, işaret, ses ve/veya görüntü nakline yarayan araçlarla umuma iletim hakkı ve takip hakkı.

---

<sup>85</sup> ÖZTAN, F., age., s. 346.

<sup>86</sup> TEKİNALP, Ü., age., s. 157.

<sup>87</sup> ÖZTAN, F., age., s. 352.

Mali haklar, Kanun'un getirdiği bazı sınırlamalara tabidir. Bu sınırlamaların başında sürelerle ilişkin olan sınırlama gelmektedir (FSEK m. 26, 27). Mali haklar, eser sahibinin yaşadığı sürece ve ölümünden sonra 70 yıl korunur. Eser sahibi birden fazla ise, hayatta kalan son eser sahibinin ölümünden itibaren 70 yıl devam eden bir koruma söz konusudur. Koruma süresinin bitmesinin ardından eser, kamunun serbestçe yararlanabileceği bir eser halini alır. Ama bu durum elbette ki sınırsız bir yararlanma imkânı doğurmaz. Sınırlamanın temeli “kamu malı” vasfı ile açıklanabilir. Buradaki amaç, eserin sahipsiz mallar çöplüğüne gitmesine engel olmaktır.<sup>88</sup>

Bunun dışında, mali haklara, kamu düzeni düşüncesiyle (FSEK m. 30), genel menfaat düşüncesiyle (FSEK m. 31, 32, 33, 34, 35, 36, ve 37), özel menfaat düşüncesiyle (FSEK m. 38, 39, 40 ve 41), hükümete tanınan yetkiler dolayısıyla (FSEK m. 42, 43-TRT 44), devletin faydalanma salahiyeti sebebiyle (FSEK m. 46) veya kamuya maletme işleminin sonucu (FSEK m. 47) sınırlama getirilmesi mümkündür.<sup>89</sup>

Mali haklar, hukuk ve ceza davalarıyla korunmuştur (FSEK m. 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72).

---

<sup>88</sup> ÖZTAN, F., age., s. 417-418.

<sup>89</sup> ÖZTAN, F., age., s. 352.

## 1.4. Franchise Sözleşmesi

### 1.4.1. Franchise Sözleşmesinin Tanımı, Unsurları, Hukuki Niteliği, Şekli ve Türleri

#### 1.4.1.1. Franchise Sözleşmesinin Tanımı

Taraflar, irade serbestisi ilkesi gereğince aralarında yaptıkları sözleşmenin konusunu ve içeriğini Borçlar Kanunu'nun<sup>90</sup> 19'uncu ve 20'nci maddelerinin sınırları içinde kalmak şartıyla, serbestçe belirleme hakkına sahiptirler. Bu doğrultuda franchise sözleşmesi de, tarafların sözleşme kurma ve bu sözleşmenin içeriğini de serbestçe belirleme ilkesi çerçevesinde kendi aralarında yaptıkları, kanunda düzenlenmemiş isimsiz bir sözleşmedir.<sup>91</sup>

Franchise sözleşmesi, yasal ve finansal olarak birbirinden bağımsız iki taraf arasında oluşturulmaktadır. Taraflardan biri, "franchisör" olarak adlandırılan ve geliştirilmiş, denenmiş, başarısı kanıtlanmış bir ürün, fikir, marka, işletme sistemi veya hizmetin isim ve işletme hakkına sahip olan kişidir. Diğer taraf ise, "franchise" olarak adlandırılan ve franchisöre ait isim ve işletme hakkını belirli bir ticari ilişki düzenlemesi altında alan ve kullanan kişidir. Burada kişi, gerçek veya tüzel kişi olabilmektedir.<sup>92</sup>

Franchise sözleşmesi, konusu bir mal ve/veya hizmetin sürümü ve dağıtımını olan sürekli bir sözleşme olup bununla mal ve/veya hizmeti üreten ve/veya satan

---

<sup>90</sup> 29.04.1926 tarih ve 359 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır. 6098 sayılı Yeni Borçlar Kanunu 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır. Bu Kanun 01.07.2012 tarihinde yürürlüğü girecektir.

<sup>91</sup> **KIRCA, Çiğdem** (1997), Franchise Sözleşmesi, Ankara, s. 15.

<sup>92</sup> **ARSLAN, Kahraman** (2006), Kobi'lerde Yönetim ve Pazarlama Aracı Olarak Franchising, İstanbul, s. 9.

franchise veren; adı, sembolü, markası gibi gayrimaddi mal ve değerlerini kullanarak bunların sürümünü yapma hakkını bir ücret karşılığında, belli bir bölgede kendi ad ve hesabına çalışan, bağımsız kişilere (franchise alanlara) vermeyi borçlanır. Franchise veren bu sözleşme ile ayrıca mal ve/veya hizmetlerin en iyi şekilde pazarlanmasını sağlamak için pazar araştırması ve tanıtım (reklamlar) yapmak, bu konuda kendine özgü bir anlayış geliştirip bir organizasyon kurmak ve franchise alanları çalışmalarından yararlandıracak şekilde bu organizasyona dahil etmek yükümlülüklerini üstlenir. Franchise alan ise, ücret yanında sözleşme konusu malların sürümünü desteklemek, bu konuda gerekli tüm bilgileri franchise verene iletmek, franchise verenin pazarlama ilkelerine, talimatlarına uymak, eğitim programlarına katılarak bu doğrultuda işletmesini yürütmek ile yükümlüdür.<sup>93</sup>

#### **1.4.1.2. Franchise Sözleşmesinin Unsurları ve Sözleşmenin Hukuki Niteliği**

Franchise sözleşmesi, sürekli bir borç ilişkisi içeren çerçeve bir sözleşmedir. Bu sözleşmenin tarafları birbirinden bağımsız, kendi ad ve hesaplarına çalışan kişilerdir. Bu franchise sözleşmesinin ilk unsurudur. İkinci unsur, franchise verenin franchise paketi veya sistemi olarak adlandırılan kapsamlı edimleri franchise alanın kullanımına sunmasıdır. Ayrıca, franchise alan ve franchise verenin farklı ekonomik seviyelerdeki kişiler olarak sürümü arttırmak amacıyla bir araya geldikleri ve bu şekilde de “dikey işbirliği” oluşturdukları da bir gerçektir. Bu da franchise sözleşmesinin bir unsurunu oluşturmaktadır. Son

---

<sup>93</sup> KIRCA, Ç., age., s. 19-20.

olarak, bu sözleşme karşılıklı borç doğuran bir sözleşme olduğu için, franchise alanın ödediği ücret de, sözleşmenin önemli bir unsurudur.<sup>94</sup>

Franchise sözleşmesi karma nitelikte bir sözleşmedir. franchise sözleşmesinin marka veya patent lisansına ilişkin hükümler içermesi durumunda bu unsurlar, sözleşmenin asli unsuru olmaktadır. Franchise veren marka ve patent üzerindeki kullanma hakkını franchise alana vermezse franchise alan bu sözleşmeyi yapmayacaktır. Franchise veren marka ve patent lisansına ait edimleri, diğer yükümlülükleri ile birlikte franchise alanın sürümü sağlama ve artırma yükümü ve ücret ediminin karşılığını oluşturmaktadır. Söz konusu tüm bu edimler franchise sözleşmesinde bağımsızlıklarını kaybederek bir bütün haline gelmektedirler. Dolayısıyla franchise sözleşmesi bileşik sözleşme olmayıp karma nitelikte bir sözleşmedir.<sup>95</sup>

#### **1.4.1.3. Franchise Sözleşmesinin Şekli**

Bu sözleşmenin şekline ilişkin olarak kanuni bir hüküm bulunmamaktadır. BK 11/I'de düzenlenen şekil serbestisi uyarınca herhangi bir şekle tabi olmadan gerçekleştirilebilmektedir.

Ancak 556 sayılı Markaların Korunması Hakkındaki KHK'nin 15/II ve 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkındaki KHK'nin 86/II maddelerine göre, tescilli marka ve patent üzerindeki sağlararası işlemlerin yazılı şekilde yapılması gerekliliği belirtilmiştir. İşte bu nedenle, marka ve patent lisansına

---

<sup>94</sup> KIRCA, Ç., age., s. 20.

<sup>95</sup> KIRCA, Ç., age., s. 34, AKYOL, Şener (1984), Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, İstanbul, s. 44.

ilişkin unsurlar taşıyan bir franchise sözleşmesinin yazılı şekilde yapılmasının gerekip gerekmeyeceği tartışmalı hale gelmektedir.

Doktrinde, marka ve patent lisansı hakkında tarafları korumak amacıyla getirilen şekil kurallarının uygulanabilmesi için franchise sözleşmesinin de aynı şekilde yapılması gerekliliği savunulmuştur. Dolayısıyla, marka ve patent lisansına ilişkin unsurlar içeren franchise sözleşmeleri de yazılı şekilde yapılmalıdır. Aksi takdirde sözleşme geçerli olmayacaktır.<sup>96</sup>

Eğer franchise sözleşmesi marka ve patent dışında diğer gayrimaddi hakların kullanımına ilişkin bir yükümlülük içeriyorsa, bunlar şekle bağlanmamış olduğu için burada şekil serbestisi ilkesi uygulama alanı bulacaktır.<sup>97</sup>

Ancak doktrinde bu görüşün tersini de savunanlar olmuştur. Bir görüşe göre, franchise sözleşmesinin çerçeve sözleşme olmasından hareketle lisans sözleşmelerine ilişkin şekil şartlarına uymamak bütün franchise sözleşmesini geçersiz kılmaz. Bu koşullarda franchise sözleşmesi geçerli olur. Ama franchise alan marka veya patent üzerinde kullanma hakkına sahip olmaz ve franchise verenin daha sonra şekle uygun olarak marka veya patent lisansı sözleşmesi yapmaması sözleşmeye aykırılık oluşturur.<sup>98</sup>

---

<sup>96</sup> Bkz., **KIRCA, Ç.**, age., s. 35.

<sup>97</sup> **KIRCA, Ç.**, age., s. 35.

<sup>98</sup> Bkz. **GÜRZUMAR, Osman Berat** (1995), Franchise Sözleşmeleri ve Bu Sözleşmelerin Temelini Oluşturan Sistemlerin Hukuken Korunması, İstanbul, s. 31-32.

#### 1.4.1.4. Franchise Sözleşmesinin Türleri

Franchise sözleşmesinin türlerini üç ana başlık altında incelemek mümkündür.<sup>99</sup> İlk grup, tarafların bulunduğu ülkelere göre yapılan ayrılmadır. Bunu da ülke içi ve ülkelerarası olmak üzere ikiye ayırabiliriz. Ülke içi franchise sözleşmesinde taraflar aynı ülkededir. Ülkelerarası franchise sözleşmesinde ise taraflar farklı ülkelerdedir.

İkinci ayrımlama dağıtım kanallarına göre yapılmaktadır. Bunlar; üretici-perakendeci, üretici-toptancı, toptancı-perakendeci, perakendeci-perakendecidir. Üretici-perakendeci sisteminde imalatçı franchise verendir. Perakendeci ise franchise alandır. Üretici-toptancı sisteminde, üretici franchise verendir. Toptancı ise franchise alandır. Toptancı-perakendeci sisteminde, belirli bir toptancının liderliğinde bir araya gelen perakendeciler, ortak alım gücünden ve zincir işletmelerin çeşitli avantajlarından, bağımsızlıklarını yitirmeden yararlanmayı amaçlamaktadırlar. Toptancı firma da, ürünleri için perakende çıkış noktalarını garantiye almış ve depolama-dağıtım tesislerini verimli bir şekilde kullanma imkânını elde etmiş olmaktadır. Son sistem ise perakendeci-perakendeci sistemidir. Burada başarılı bir perakendecilik işinin franchise tekniği kullanılarak büyütülmesi söz konusudur.

Son ayrımlama franchise işletmelerinin niteliği dikkate alınarak yapılmaktadır. Bunlar, ticari isim (marka) ve ürün franchise sözleşmeleri, işletme biçimi olarak franchising ve dönüştürme franchise sözleşmeleridir. İlkinde, franchise veren, franchise alana kendi markasını kullanma ve ürününü satma

---

<sup>99</sup> ARSLAN, K., age., s. 16-23.



hakkını vermektedir. Franchise veren bunların yanında işletme el kitabı, kalite standartları ve eğitim süreçlerini kapsayan tüm işletme sistemini sağlıyorsa, burada işletme biçimi olarak franchising vardır. Son olarak dönüştürme franchisingi ise, belirli bir sektörde faaliyette bulunan bir işletmenin aynı sektördeki başarılı bir ana şirkete bağlanması ve iş yerini franchise verenin satış mağazası olacak şekilde dönüştürmesidir.

#### **1.4.2. Franchise Sözleşmesinde Tarafların Borçları**

Franchise sözleşmesinde tarafların borçları konusuna yalnızca genel hatlarıyla değinilecek, konunun ayrıntılarına girilmeyecektir.

##### **1.4.2.1. Franchise Alanın Borçları<sup>100</sup>**

Franchise alanın borçları şunlardır: ücret ödeme borcu, sözleşme konusu mal ve hizmetlerin sürümünü yapma borcu, franchise verenin talimatlarına uyma borcu, franchise verenin menfaatlerini koruma ve sadakat borcu, franchise konusu ürün ve malzemeleri franchise verenden alma borcu.

##### **1.4.2.2. Franchise Verenin Borçları<sup>101</sup>**

Franchise verenin borçları şunlardır: franchise alanı aydınlatma borcu, gayrimaddi mal ve hakları franchise alanın kullanımına sunma borcu, gerekli mal ve malzemeleri teslim borcu, franchise alanı destekleme ve koruma borcu ve franchise alana tanınan tekel bölgesinde başka franchise vermeme borcu.

---

<sup>100</sup> KIRCA, Ç., age., s. 145-166.

<sup>101</sup> KIRCA, Ç., age., s. 109-143.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. TAM MÜKELLEFLER AÇISINDAN GAYRİMADDİ HAKLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Gayrimaddi haklar konusunun anlaşılmasını kolaylaştırmak amacıyla sınai haklar, telif hakları ve franchise sözleşmesi konularında yapılan açıklamaların ardından bu bölümde gayrimaddi hakların vergilendirilmesi üzerinde durulacaktır.

Gayrimaddi hakların vergilendirilmesi konusu ile ilgili olarak; Vergi Usul Kanunu<sup>102</sup>, Gelir Vergisi Kanunu<sup>103</sup>, Kurumlar Vergisi Kanunu<sup>104</sup> ve Katma Değer Vergisi Kanunu<sup>105</sup> çeşitli düzenlemeler getirmektedir. Ayrıca bu konunun incelenmesi sırasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde getirilen düzenlemelere de değinmek gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda (VUK), gayrimaddi haklardan elde edilen kazançların vergilendirilmesi ile ilgili olarak amortisman ayırma ve değerlendirme, Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK), tam ve dar mükellef gerçek kişilerin vergilendirilmesi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK), tam ve dar mükellef kurumların vergilendirilmesi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda (KDVK) ise

---

<sup>102</sup> 10.01.1961 tarih ve 10703-10705 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.

<sup>103</sup> 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.

<sup>104</sup> 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.

<sup>105</sup> 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.

gayrimaddi hakların satışı ve kiralanması halinde doğacak KDV mükellefiyeti konuları düzenlenmiştir.<sup>106</sup>

Yukarıda kısaca değinilmiş olan konular sırasıyla takip eden bölümlerde ayrıntılarıyla ele alınacaktır.

## **2.1. Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi İle İlgili Temel Kavramlar**

Burada, tam ve dar mükellef ayrımı, gayrimaddi hakların aktife alınması, değerlemesi ve amortismanı sırasıyla ele alınacaktır.

### **2.1.1. Tam ve Dar Mükellef Ayrımı**

Konuyu, gelir vergisinde tam ve dar mükellef ayrımı ve kurumlar vergisinde tam ve dar mükellef ayrımı olmak üzere ikiye ayırıp incelemek gerekmektedir. Tam/dar mükellef ayrımının temelini esas olarak ülkelerin egemenlik hakları oluşturmaktadır.<sup>107</sup>

Gelir vergisinde tam mükellef ve dar mükellef olmak üzere iki çeşit yükümlülük vardır ve bu iki farklı grubun vergilendirme rejimi farklıdır. Tam mükellefler Türkiye'ye yerleşmiş olanlardır ve bunların hem Türkiye'de hem de Türkiye dışında elde ettikleri gelirler vergilendirilir (GVK m.3). Dar mükellefler ise Türkiye'ye yerleşmiş olmayanlardır ve bunların yalnızca Türkiye'de elde ettikleri gelirler vergilendirme kapsamındadır (GVK m. 6). Yani dar mükelleflerin yurt dışında elde ettikleri gelirler vergilendirme kapsamında değildir. Zira dar

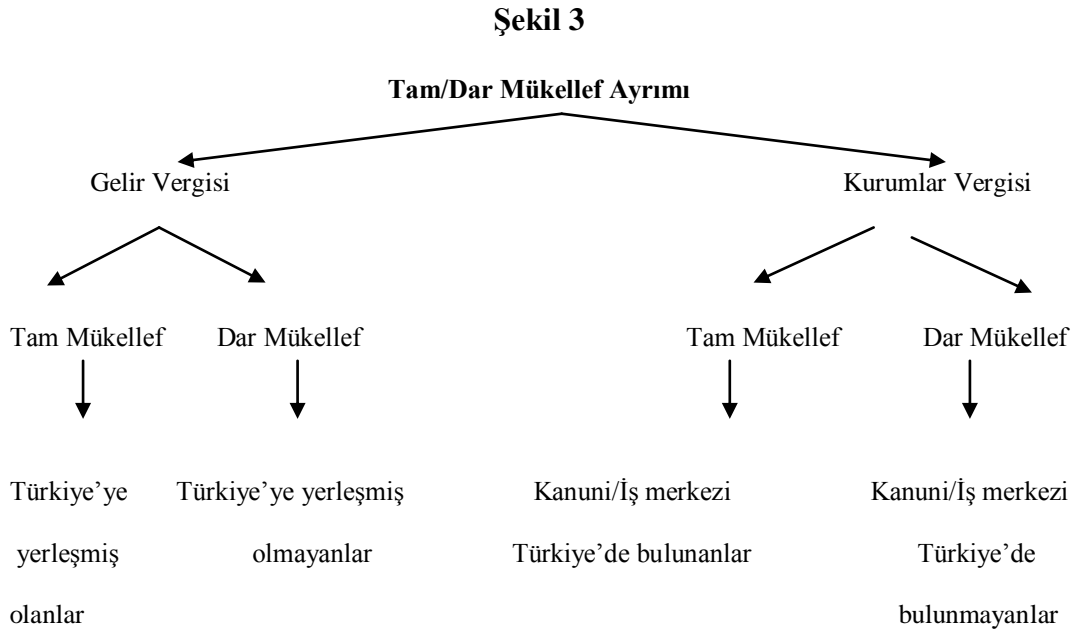
---

<sup>106</sup> YILDIRIM, M., age., s. 61.

<sup>107</sup> BİLİCİ, Nurettin (2011), Vergi Hukuku, Ankara, s. 139.

mükelleflerin bu kazançları, esas olarak, ikametgâhlarının bulunduğu ülke tarafından vergilendirilmektedir.<sup>108</sup>

Kurumlar vergisinde de bu ayırım vardır. Buna göre, kanuni merkezi<sup>109</sup> veya iş merkezi<sup>110</sup> Türkiye’de bulunanlar tam mükelleftir ve bunların gerek Türkiye’de gerekse de yabancı ülkelerde elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmeleri söz konusudur (KVK m.3/I). Dar mükellefler ise, kanuni merkez ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye dışında bulunanlardır. Bunların yalnızca Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmesi mümkündür (KVK m. 3/II). Gelir vergisinde olduğu gibi kurumlar vergisinde de, dar mükelleflerin yurt dışında elde ettikleri gelirler vergilendirilmez.



<sup>108</sup> ŞENYÜZ Doğan/YÜCE, Mehmet/GERÇEK, Adnan (2011), Türk Vergi Sistemi Dersleri, Bursa, s. 9-10.

<sup>109</sup> Kanuni merkez; vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir (KVK m. 3).

<sup>110</sup> İş merkezi; iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir (KVK m. 3).

### 2.1.2. Gayrimaddi Hakların Aktife Alınması (Muhasebeleştirilmesi)

Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli ölçüde yararlandığı ya da yararlanmayı planladığı aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken korunan haklar bilançonun maddi olmayan duran varlıkları içinde yer alır. Maddi olmayan duran varlıkların envanteri kayıtlar üzerinden yapılır.<sup>111</sup>

Vergi kanunlarında gayrimaddi hakların hangi durumlarda aktife alınması gerektiği ve aktifleştirme şartlarının neler olduğu konuları açık olarak düzenlenmemiştir. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Uluslararası Muhasebe Standartları'nda (UMS) gayrimaddi duran varlıkların aktifleştirilme şartlarına ilişkin olarak düzenlemeler getirilmiştir.<sup>112</sup>

“TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 17.03.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu Standardın amacı, başka bir Standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu Standart, işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığı sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Standartta 8’inci paragrafta yer alan tanıma göre maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir, parasal olmayan varlıktır. 9’uncu paragrafta maddi olmayan duran varlıklar şu şekilde düzenlenmiştir:

---

<sup>111</sup> **UFUK, Mehmet Tahir** (2010), Vergi Hukukunda Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme Esasları, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2010, S. 216, s. 86.

<sup>112</sup> Yıldırım, age., s. 61.

*“İşletmeler sıklıkla kaynak tüketir veya bilimsel ya da teknik bilgi, yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve markalar (marka isimleri ve yayın hakları dahil) gibi maddi olmayan kaynakların elde etme, geliştirme, bakım veya iyileştirilmesi sırasında çeşitli borçlar yüklenirler. Bu geniş kapsamlı başlıklar altındaki kalemlerin yaygın örnekleri; bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama haklarıdır.”*

Standardın 21’inci paragrafı uyarınca, maddi olmayan duran varlık sadece ve sadece, varlıkla ilişkilendirilen, beklenen, gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda muhasebeleştirilir.

Maddi olmayan duran varlıklar ya işletme tarafından yaratılır, ya da bir bedel ödenerek satın alınır. İşletme içinde yaratılan maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi konusu, bir bedel ödenerek satın alınması konusundan farklılık göstermektedir. Çünkü beklenen, gelecekteki ekonomik yararları sağlayacak belirlenebilir bir varlığın olup olmadığını ve ne zaman olduğunu tespit ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde belirlenmesi son derece zordur.

Bu sebeple, kural olarak, işletme tarafından yaratılan gayrimaddi haklar aktifleştirilmez ve bilançoda gösterilmez. Çünkü daha önce de belirtildiği üzere yaratılan değerın parasal olarak ölçülmesi ve değerlendirilmesi neredeyse imkânsızdır.<sup>113</sup>

---

<sup>113</sup> **SÖNMEZ, Feriştah**, Maddi Olmayan Duran Varlıklar; Aktaran: [http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/fer\\_maddi.doc](http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/fer_maddi.doc) (06.07.2011), s. 2.

Gayrimaddi haklar işletme tarafından bir bedel ödenerek satın alındığı zaman ise aktifleştirilmekte ve bilançoda gösterilmektedir. Bu durumda satın alma karşılığında ödenen bedel ve yapılan diğer giderler, gayrimaddi hakkın maliyeti olarak dikkate alınacak ve bu bedel üzerinden aktifleştirilecektir. Genel olarak bu belirlemeyi yapmakla beraber, her bir gayrimaddi hak için özel durumlara göre ayrı ayrı değerlendirme yapmak ve aktifleştirme koşullarının sağlanıp sağlanmadığını belirlemek gerekmektedir.<sup>114</sup>

Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse, işletme tarafından yeni bir marka yaratıldığında bu markanın parasal olarak değerinin belirlenmesi her zaman mümkün değildir. Bu nedenle işletmeler tarafından yaratılan markalar aktifleştirilmez ve bilançoda gösterilmezler.<sup>115</sup> Ancak işletmenin bir bedel ödeyerek satın aldığı marka, alış bedeliyle aktifleştirilecektir.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının bir özelgesinde de, markanın satışa konu olması halinde alım-satım değeri mahkeme tarafından tespit edilirse, bu değer alıcı tarafından markanın maliyet bedeli içinde alış fiyatı olarak dikkate alınabileceği fakat marka sahibi firmanın, markasının rayiç değerini mahkemeye tespit ettirerek, bu değeri maliyet bedeli olarak kabul edip kayıtlarına geçirmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.<sup>116</sup> Kısaca, işletme tarafından yaratılan markanın, rayiç bedeli mahkemeye tespit ettirilse bile, aktifleştirilmesi söz konusu olamaz.

---

<sup>114</sup> **YILDIRIM, M.**, age., s. 62.

<sup>115</sup> **ÖRTEN, Remzi/KAVAL, Hasan/KARAPINAR, Aydın** (2007), Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS), Ankara, s.577.

<sup>116</sup> Bursa Valiliği Defterdarlığının 09.06.2003 tarihli ve 190-03-23 sayılı özelgesi.

Bu doğrultuda, marka gibi işletme içinde yaratılan know-how da aktifleştirilmez ve bilançoda haklar hesabında gösterilmez. Eğer know-how bir bedel ödenerek satın alınmış ise, satın alma bedeli üzerinden aktifleştirilebilir.<sup>117</sup>

Konuya imtiyaz hakları bakımından da değinmek gerekirse, imtiyaz hakkının elde edilmesi için yapılan tüm ödemeler ve giderler geçici bir hesapta izlenir ve imtiyaz hakkının elde edilmesiyle birlikte gayrimaddi hak olarak aktifleştirilir.<sup>118</sup>

İşletme bünyesinde gerçekleştirilen buluşlar için alınan patentlerde ise bir farklılık vardır. İşletme bünyesinde gerçekleştirilen buluşlar için alınan patentler aktifleştirilebilir. İşletme bünyesinde sahip olunan patentin maliyeti, buluşu gerçekleştirmek için yapılan harcamalar ve buluş gerçekleştirildikten sonra patentini alabilmek için yapılan harcamalardan meydana gelmektedir. İşte patent, bu maliyet bedeliyle aktifleştirilebilir. Fakat buluş gerçekleştirilmeden önce yani araştırma sırasında yapılan harcamalar aktifleştirilemez.<sup>119</sup> Patent, başka bir işletmeden bir bedel ödeyerek satın alınmış ise doğal olarak alış bedeliyle aktifleştirilecektir.<sup>120</sup>

Patent için geçerli olan bu durumun, faydalı model ve endüstriyel tasarımlar için de geçerli olduğunu söyleyebiliriz. Bir bedel ödenerek satın alınan

---

<sup>117</sup> **ÖZTÜRK, Bünyamin** (2006), Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemler, Ankara, s. 350.

<sup>118</sup> **YILDIRIM, M.**, age., s. 63. (Beyanname Düzenleme Klavuzu 2008, s. 958)

<sup>119</sup> **ÖRTEN, R./KAVAL, H./KARAPINAR, A.**, age., s. 577.

<sup>120</sup> **YILDIRIM, M.**, age., s. 64.



tefif hakları da satın alma bedeli üzerinden aktifleştirilir ve amortismanına tabi tutulabilir.<sup>121</sup>

Gayrimaddi hakların aktifleştirilmesi ve bilançoda gösterilmesi için sahipliğinin alınması gerekliliğİ de, değinilmesi gereken bir diğere önemli noktadır. Yani, gayrimaddi hakları aktifleştirmek ve bilançoda göstermek için hakkın lisansını almak veya hakkı kiralamak yeterli değildir. Çünkü marka, patent, know-how veya telif hakkının yalnızca lisansı alındığında, bu hakların asıl sahibine ödenen lisans bedelleri (royalty)<sup>122</sup> ilgili yıllarda doğrudan gider yazılabildiğİ için aktifleştirilmez ve muhasebe kayıtlarında hak olarak görünmezler. Aynı durum söz konusu gayrimaddi hakların kiralanması halinde de vardır. Bu halde de, ödenen kira bedelleri aktifleştirilemez ancak, ilgili dönemlerde doğrudan gider yazılır.<sup>123</sup>

---

<sup>121</sup> **YILDIRIM, M.**, age., s. 64.

<sup>122</sup> Bir lisans veya marka sahibinin sahip olduğı hakları başkasına devretmesi karşılığında aldığı bedeli ifade eder.

<sup>123</sup> **ÖZTÜRK, B.**, age., s. 351.

### **2.1.3. Gayrimaddi Hakların Değerlemesi**

Değerleme konusu vergi matrahını etkileyebilmektedir.<sup>124</sup> Değerleme hükümlerinin uygulanması ile vergi matrahı artabilir veya azalabilir.

Gayrimaddi hakların değerlemesi konusunu iki alt başlık altında incelemek gerekmektedir. Bunlardan ilki iktisadi işleme dahil olan gayrimaddi hakların değerlemesi konusudur. Diğeri ise, şahsi servete dahil gayrimaddi hakların değerlemesidir.

#### **2.1.3.1. İktisadi İşleme Dahil Olan Gayrimaddi Hakların Değerlemesi**

Değerleme konusu Vergi Usul Kanunu'nun üçüncü kitabında düzenlenmiştir. Değerlemenin tanımına 258'nci maddede yer verilmiştir. Buna göre değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.

259'uncu maddede de değerleme günü üzerinde durulmuştur. Bu hüküm uyarınca değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda taşıdıkları kıymetler esas alınır.

Değerleme konusunda pek çok ölçüt vardır. Bu ölçütlere Kanun'un 261'inci maddesinde yer verilmiştir. Değerleme, söz konusu iktisadi kıymetin çeşit ve niteliğine göre şu ölçütlerden biri ile yapılmaktadır:

- Maliyet bedeli,

---

<sup>124</sup> MUTLUER, Kamil M. (2011), Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Ankara, s. 127.

- Borsa rayici,
- Tasarruf değeri,
- Mukayyet değer,
- İtibari değer,
- Vergi değeri,
- Rayiç bedel,
- Emsal bedeli ve ücreti.

İktisadi işletmelere dahil kıymetlerin değerlemesi 269'uncu maddede düzenlenmiştir. Buna göre, iktisadi işletmelere dahil bütün taşınmazlar maliyet bedelleri ile değerlenecektir. Ayrıca aynı maddenin ikinci fıkrasının dördüncü bendi uyarınca gayrimaddi haklar taşınmazlar gibi değerlenmektedir. Dolayısıyla iktisadi işletmeye dahil olan marka, patent, faydalı model, endüstriyel tasarım, telif hakları, arama, işletme, imtiyaz hakları gibi gayrimaddi haklar, maliyet bedelleri ile değerlenecektir.

Bu çerçevede, gayrimaddi haklar, bilançonun aktifine maliyet bedeli ile kaydedilecektir.<sup>125</sup>

Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin edinilmesi veya değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlarla ilgili tüm giderlerin toplamını ifade

---

<sup>125</sup> **BAŞAK, Levent** (2005), 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Markaların Değerleme İşlemleri, E-yaklaşım Dergisi, Ocak 2005, S. 18; Aktaran: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005016134.htm> (01.10.2011)

etmektedir (VUK m. 262). Bu doğrultuda bir gayrimaddi hakkın değerlemesinde, bu hakkın elde edilmesi veya değerinin arttırılması sebebiyle yapılmış olan tüm giderler dikkate alınmalıdır.

Taşınmazlarda maliyet bedeline, satın alma bedelinin dışında hangi giderlerin girdiğine Kanun'un 270'inci maddesinde değinilmiştir. Ayrıca aynı maddede, noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergilerinin maliyet bedeline eklenmesinde mükelleflerin serbest olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla gayrimaddi haklarla ilgili olarak da yapılabilecek olan bu giderlerin maliyet bedeline ilave edilmesinde mükellefler serbesttir.<sup>126</sup>

Sermaye şirketleri yönünden Türk Ticaret Kanunu'nun 460'ıncı maddesinde işletmelerin sahip olduğu gayrimaddi hakların değerlemesi konusuna ilişkin bir hüküm yer almaktadır. Sermaye şirketleri dışındaki işletmelere ait hakların değerlendirme usul ve esasları hakkında ise TTK'da özel bir hüküm bulunmamaktadır. Bu tür işletmelerin, TTK 75'inci maddesinde belirtilen "*bütün aktiflerin en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden değerlendirileceği*"ne ilişkin genel hükümden hareketle, gayrimaddi hak niteliğindeki varlıkların herhangi bir değerle değerlendirilmeleri mümkündür.<sup>127</sup> TTK 460'ıncı maddede yer alan düzenleme şu şekildedir:

*"Gayrimenkuller, binalar, enerji santralleri, makineler, nakil vasıtaları, alet ve edevat ve mobilya gibi devamlı surette işletmede*

<sup>126</sup> YILDIRIM, M., age., s. 66.

<sup>127</sup> ÇAM, Muzaffer (1988), Gayrimaddi Hakların Niteliği, Değerleme ve Amortisman Ayırma İlkeleri, Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 1988, S. 85; Aktaran: <http://www.muhassebe.gen.tr/mevzuat/vuk/GenelYazilar/vukmd271.htm> (02.10.2011)

*kullanılan tesisler halin icabına göre münasip olan tenzilat yapıldıktan sonra en fazla maliyet değerleri üzerinden bilançoya geçirilir.*

*Haklar, imtiyazlar, ihtira beratları, hususi imal ve istihsal usulleri, ruhsatnameler, markalar ve bunlara benzer sair kıymetler hakkında dahi aynı hüküm caridir.”*

TTK'nın 460'ıncı maddesinde yer alan düzenleme ile VUK'un 269'uncu maddesindeki düzenleme paralel hükümler içermektedir. Yani kısaca, bir işletmenin aktifine kayıtlı bulunan gayrimaddi haklar maliyet değeri üzerinden değerlendirilebilecek ve bilançoda gösterilebilecektir.

### **2.1.3.2. Şahsi Servete Dahil Gayrimaddi Hakların Değerlemesi**

Şahsi servete dahil olan gayrimaddi hakların değerlemesinde ise, VUK'un 296'ıncı maddesi hükümleri uygulama alanı bulmaktadır. Söz konusu madde şu şekildedir:

*“Tescile tabi bilumum hakların değeri, tesisleri sırasında tapu siciline kaydedilen bedeldir.*

*Tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla, birinci fıkranın dışında kalan bilumum haklar (sınai ve edebi mülkiyet hakları ile imtiyazlar dahil) emsal bedelleriyle değerlendirilir.”*

Yani, şahsi servete dahil olan gayrimaddi haklar emsal bedeliyle değerlendirilmektedir. Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen yahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir (VUK m. 267/I).

#### 2.1.4. Gayrimaddi Hakların Amortismanı

Amortisman konusu da tıpkı değerleme konusunda olduğu gibi, vergi matrahını etkileyebilmektedir. Amortisman hükümlerine göre, işletmeye kayıtlı olan taşınmazların amortismanları gider yazılabilmektedir. Amortisman, işletmenin sahip olduğu maddi ve gayrimaddi değerde zamanla aşınma ile meydana gelen değer kayıplarının sonuç hesaplarına aktarılmasıdır.<sup>128</sup>

VUK'un 313'üncü maddesi ile başlayan üçüncü kısımda amortisman konusu düzenlenmiştir. 313'üncü madde şu şekildedir:

*“İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.”*

İşletmenin değer kaybına uğrayan aktifleri, amortisman tabi tutulmaktadır. Bu arada, işletmede kullanılan ve değeri VUK m. 313, f. 3'de gösterilen tutarı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların amortisman tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılması imkânı da vardır.<sup>129</sup>

VUK'da üç amortisman yönteminin kullanılmasına izin verilmiştir. Bu yöntemler şunlardır:

- Normal amortisman yöntemi,
- Azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemi,

<sup>128</sup> MUTLUER, K., age., s. 144.

<sup>129</sup> BİLİCİ, N., age., s. 151.

- Fevkalade amortisman yöntemi.

Normal amortisman yöntemi VUK'un 315'inci maddesinde hükme bağlanmıştır. Bu yöntemde, mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların belirlenmesinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınmaktadır.

Azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemi ile amortisman ayırma esasının kabul ediliş nedeni, bu yöntemin bir teşvik niteliğinde olmasıdır. Yani bu yöntemde, amortismanına tabi yeni bir varlık alan mükelleflere ilk yılda daha fazla amortisman ayırma imkânı vererek, başlangıçta ödeyecekleri verginin bir kısmını daha sonraki yıllarda alma imkânı sağlanmak istenmiştir. Azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemi 315'inci maddede düzenlenmiştir. Bu yöntem seçimliktir ve bu yöntemden yalnızca bilanço esasına göre defter tutan mükellefler yararlanabilir. Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden isteyenler, amortismanına tabi olan iktisadi kıymetlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. Bu yöntemde göre uygulanacak amortisman oranı, % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Bu usulde her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, daha önce ayrılmış olan amortismanlar toplamının indirilmesi suretiyle bulunmaktadır.<sup>130</sup> Eğer bilanço esasına göre defter tutuluyorsa gayrimaddi haklar için de bu usule göre amortisman ayrılabilir.

---

<sup>130</sup> MUTLUER, K., age., s. 146.

Fevkalade amortisman uygulaması ise 317'inci maddede ele alınmıştır. Bu yöntem bazı özel durumlarda (yangın, deprem, su basması gibi) Maliye Bakanlığının izni ile mümkün olmaktadır. Kanun'da öngörölmüş olan özel durumların gerçekleşmesi halinde, gayrimaddi haklar için de uygulanması mümkündür.

313'üncü maddede belirtilen ve 269'uncu madde gereğince taşınmaz gibi değerilenen iktisadi kıymetlerden birisini de gayrimaddi haklar oluşturmaktadır. Dolayısıyla, gayrimaddi haklar da amortisman konusuna girecek olup işletme aktifinde kayıtlı olan telif hakkı, marka, patent, faydalı model, endüstriyel tasarım, arama, işletme ve imtiyaz hakları gibi gayrimaddi haklar için maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılacaktır. Amortisman hükümlerine göre, işletmeye kayıtlı olan taşınmazların amortismanları gider yazılabilmektedir. İşletme aktifinde kayıtlı olmayan gayrimaddi haklar için amortisman ayrılması mümkün değildir. Çünkü gayrimaddi hakların yalnızca lisansı alındığında, ödenen lisans bedelleri daha önce de değeriildiği üzere aktifleştirilemez, doğrudan gider yazılır.<sup>131</sup>

VUK'un yukarıda da değeriilen ve normal amortisman konusunu düzenleyen 315'inci maddesinde, amortisman tabi kıymetlerin Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek oranlar üzerinden itfa edileceği ifade edilmiştir. Söz konusu amortisman oranları en son 365 seri no'lu VUKGT<sup>132</sup> ekinde yer alan listede belirlenmiştir. Buna göre; imtiyaz hakları (franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (know-how), format, telif hakkı

<sup>131</sup> YILDIRIM, M., age., s. 67-68.

<sup>132</sup> 30.12.2006 tarih ve 26392 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.



vb. kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (işletme hakkı gibi) vb. için öngörülen faydalı ömür 15 yıl olup amortisman oranı da % 6,66'dır.<sup>133</sup>

### **2.1.5. İşletme Tarafından Yaratılan Gayrimaddi Hakların Durumu**

Daha önce de değinilmiş olmakla birlikte ayrı bir başlık altında yinelemek gerekirse, kural olarak, işletme tarafından yaratılan gayrimaddi haklar aktifleştirilmez ve bilançoda gösterilmezler. Çünkü yaratılan değer parasal olarak ölçülmesi ve değerlendirilmesi neredeyse imkânsızdır. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı'nın 21'inci paragrafı gereği maddi olmayan duran varlıklar, sadece ve sadece varlıklarla ilişkilendirilen, beklenen, gelecekteki ekonomik yararın işletme için gerçekleştirilmesinin muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi durumunda muhasebeleştirilebilmektedir. Bu durum marka, know-how, imtiyaz hakları için geçerlidir.

İşletme bünyesinde yapılan buluşlar için alınan patentler ise aktifleştirilebilir. İşletme bünyesindeki patentin maliyeti, buluşu gerçekleştirmek için yapılan harcamalar ile buluş gerçekleştirildikten sonra yapılan harcamalardan oluşmaktadır. İşte patent bu maliyet bedeliyle aktifleştirilebilir.<sup>134</sup> Patent için geçerli olan bu durum, faydalı model ve endüstriyel tasarımlar için de geçerlidir.

---

<sup>133</sup> YILDIRIM, M., age., s. 67-68.

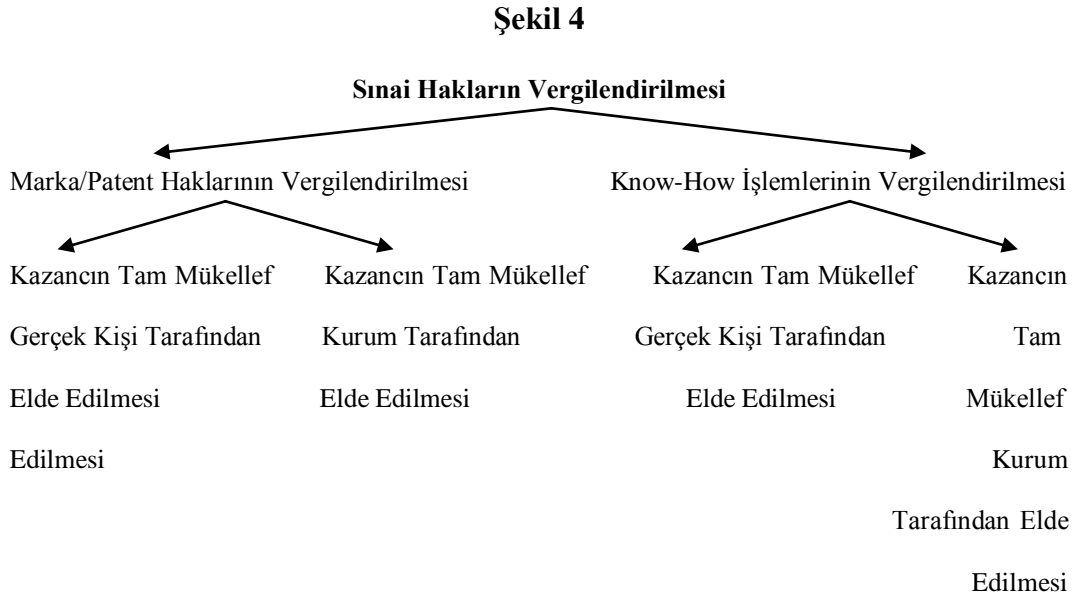
<sup>134</sup> ÖRTEN, R./KAVAL, H./KARAPINAR/A., age., s. 577.

## 2.2. Sınai Hakların Vergilendirilmesi

Konu, uygulamada görülme sıklıkları dikkate alınarak, marka, patent işlemlerinin vergilendirilmesi ve know-how işlemlerinin vergilendirilmesi olmak üzere iki ana başlık altında incelenecektir.

Marka, patent ve know-how işlemlerinin vergilendirilmesi konusu için üzerinde duracağımız usul ve esaslar, diğer sınai haklar grubunu oluşturan faydalı model, endüstriyel tasarım, coğrafi işaretler, ticaret unvanı ve işletme adı, arama, işletme ve imtiyaz hakları gibi gayrimaddi haklar için de geçerlidir.

Konu, aşağıdaki şekilde görülen plana uygun olarak ele alınmıştır:



### 2.2.1. Marka ve Patent Haklarının Vergilendirilmesi

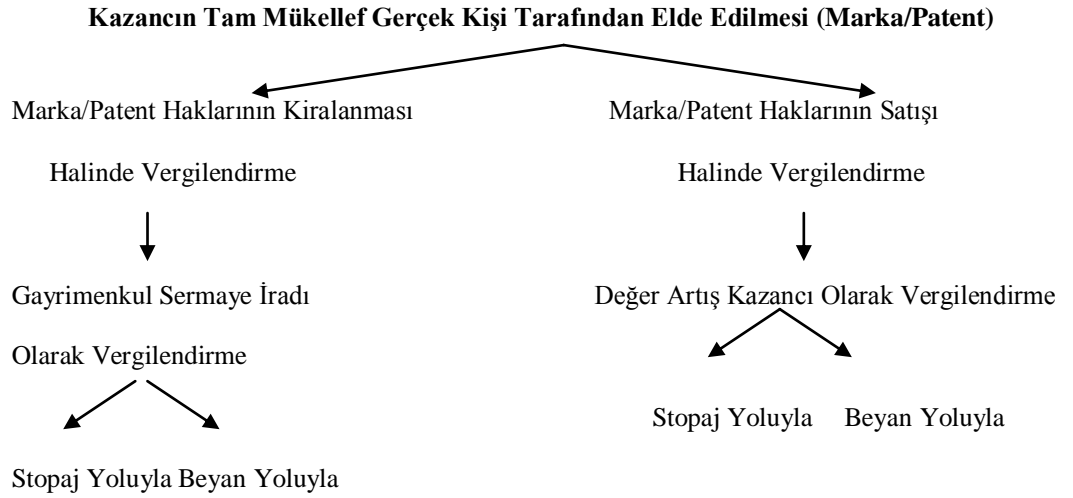
Sınai hakların vergi sistemi ile ilişkisi genellikle üç aşamada söz konusu olmaktadır. Bunlar; hakkın elde edilmesi, elde edilen hakkın gelir getirici işlemlere konu edilmesi ve söz konusu hakkın çeşitli yollarla elden

çıkarılmasıdır.<sup>135</sup> Mevzuatımızda, gayrimaddi hakların vergilendirilmesi, kazancın gerçek kişi veya kurum tarafından elde edilmesine ve hakkın kiralama yahut satışa konu olmasına göre farklılık göstermektedir.

### 2.2.1.1. Kazancın Tam Mükellef Gerçek Kişi Tarafından Elde Edilmesi

Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin, bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır (GVK m. 1). Gelire giren kazanç ve iratlar Kanun'un 2'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bunlar; ticari ve zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul ve menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlardır.

Şekil 5



<sup>135</sup> ŞAFAK, Mehmet/AKARCA, Akif (2011), Markalar ve Vergileme, Dünya Gazetesi, 17 Kasım 2011, S. 10573-9590, s. 13.

### 2.2.1.1.1. Marka ve Patent Haklarının Kiralanması Halinde Vergilendirme

Gayrimaddi hakların kullanım hakkının önceden belirlenmiş bir süre için bir başkasına devri mümkündür. Burada hakkın yalnızca kullanım hakkının devri söz konusudur. Bu amaçla lisans sözleşmeleri yapılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu açısından da kullanım hakkının devrine ilişkin olarak verilen lisanslar sonucu elde edilen bir nevi kira geliri Kanun'da gösterilen şartlar çerçevesinde gayrimenkul sermaye iradı sayılarak vergilendirmeye tabi tutulmaktadır.<sup>136</sup>

Gelir Vergisi Kanunu'nun beşinci bölümünde düzenlenen gayrimenkul sermaye iradının, tarifi 70'inci maddede şu şekilde hükme bağlanmıştır:

*“Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir:*

...

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

Yukarıda sayılmış olan arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, patent, ticari marka, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve

<sup>136</sup> YILDIRIM, M., age., s. 79.

bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar gayrimaddi haklardır ve bu hakların kiralanmasından elde edilen gelirler GVK açısından gayrimenkul sermaye iradı ile ilgili hükümler kapsamında vergilendirmeye tabi tutulacaklardır. Ancak tekrar altını çizmek gerekir ki GVK'nin 70'inci maddesi hükmü gayrimaddi hakların kiralanması durumundaki vergilendirilmesi esasına ilişkindir.

Burada, stopaj ve beyan olmak üzere iki vergilendirme yolu söz konusudur:

#### **2.2.1.1.1. Stopaj Yoluyla Vergilendirme**

Gayrimenkul sermaye iratları esas olarak beyanname üzerinden vergilendirilmektedir. Ancak bazı durumlarda yapılan stopaj nihai vergi olarak yeterli olmaktadır ve ayrıca beyanname verilmesi gerekmemektedir. Stopaj durumunda vergileme gayrisafi hasılat üzerinden yapılmaktadır. Gayrisafi hasılat, 70'inci maddede yazılı olan mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır (GVK m. 72/I). Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil edilen kiralar ise, ilgili yılın geliri sayılmaktadır (GVK m. 72/IV).<sup>137</sup>

Gayrimaddi hakların GVK'nin 94'üncü maddesinin 1. fıkrasında belirtilmiş bulunan kimselere ve kuruluşlara<sup>138</sup> kiralanması durumunda, bu kişiler tarafından

---

<sup>137</sup> **BİLİCİ, N.**, age., s. 173.

<sup>138</sup> Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

iradın ödenmesi sırasında stopaj yapılması öngörülmüştür (GVK m. 94/V). Eğer kiracı stopaj yapma yükümlülüğü bulunmayan bir kişi veya kurum ise, bu takdirde vergi kesintisi yapılması mümkün olmayacaktır.<sup>139</sup>

GVK'nin 70'inci maddesinde yazılı bulunan ve yukarıda değinilmiş olan mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden halen, %20 oranında stopaj yapılmaktadır.<sup>140</sup>

Bunun dışında, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin 3-f bendinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Burada KDV mükellefi bunları kiraya verenlerdir ( KDVK m. 8). Bu işlemlerde %18 oranında olan genel KDV uygulaması vardır.

Yeri gelmişken katma değer vergisi uygulamasına da kısaca değinmek gerekmektedir. Bu vergi yayılı muamele vergisi özelliğinde olup üretim zincirinin tüm aşamalarında alınmaktadır. Ancak üreticiler ve satıcılarca ödenen verginin tamamı tüketiciye yansıtılmaktadır. Dolayısıyla bu verginin fiili anlamda mükellefi tüketicilerdir. Bu vergi mükelleflerin yazılı beyanı üzerine tarh olunmaktadır. Vergilendirme dönemi Maliye Bakanlığı tarafından birer ay olarak belirlenmiştir. KDV beyannamesinin vergilendirme dönemini takip eden 24'üncü

---

<sup>139</sup> ŞENYÜZ, D./YÜCE, M./GERÇEK, A., age., s. 91.

<sup>140</sup> Bkz. "94'üncü Maddede Yer Alan Tevkifat Oranları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı" Karar No: 2009/14592, Kabul T: 12.1.2009, Yayımlandığı R.G.: 3.2.2009-27130

günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Hesaplanan vergi ise, beyanname verilen ayın 26'ncı günü akşamına kadar ödenmelidir.<sup>141</sup>

GVK'nin 70'inci maddesindeki bir diğer düzenleme uyarınca, yukarıda belirtilen haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil durumda ise, bunlar hakkında ticari veya zirai kazanç hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Dolayısıyla da ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunan marka ve patent hakkının kiralanması halinde elde edilmiş bulunan gelir, ticari veya zirai kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir. GVK'nin 37'inci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden<sup>142</sup> doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir. Ticari kazancın tespiti ve vergilendirilme esasları GVK'nin 37-51'inci maddelerinde ele alınmıştır. GVK'nin 52'nci maddesinde de, zirai faaliyetten<sup>143</sup> doğan kazancın zirai kazanç olduğu hükme bağlanmıştır. Zirai kazancın tespiti ve vergilendirme esasları da GVK'nin 52-60'ıncı maddelerinde düzenlenmiştir.

Ticari ve zirai faaliyetten doğan kazançların tespiti ve vergilendirme esaslarına da değinmekte fayda vardır:

---

<sup>141</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. ŞENYÜZ, D./YÜCE, M./GERÇEK, A., age., s. 229-264.

<sup>142</sup> Ticari kazanç sayılan faaliyetler için bkz. GVK m. 37/II.

<sup>143</sup> Zirai faaliyetin neleri kapsamına aldığı hususu için bkz. GVK m. 52/II.

### 2.2.1.1.1.1. Marka ve Patent Hakkının Ticari/Zirai Bir İşletmeye Dahil Bulunması Durumunda Vergilendirme

GVK, ticari kazançların vergilendirme rejimini 3 grupta ele almıştır.<sup>144</sup> Ticari kazançlar ya gerçek usulde ya basit usulde tespit edilerek vergilendirilir. Ya da esnaf muafılığı şartları varsa vergi dışında bırakılmaktadır.

Ticari kazancın gerçek usulde tespiti, bilanço esasında veya işletme hesabı esasında yapılmaktadır. Bilanço ve işletme hesabındaki mükellefler için amortisman, değerlendirme ve karşılık ayırma gibi uygulamalar söz konusudur. Bu usullerden biriyle tespiti yapılan ticari kazanç, izleyen yılın Mart ayında verilecek beyanname ile bildirilir ve bu kazanç üzerinden gelir vergisi tarifesine göre hesaplanan vergi, Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere 2 taksit halinde ödenir.

Bu mükelleflerin ayrıca geçici vergi<sup>145</sup> ödeme yükümlülüğü de bulunmaktadır. Geçici vergi uygulamasının yürürlüğü konusundaki amaç, vergisi kaynakta kesilerek peşin alınan mükelleflerle, vergisini beyanname vererek ertesi yıl ödeyen mükellefler arasındaki eşitsizliğin giderilmesidir. Ödenecek geçici verginin oranı, içinde bulunulan yılda bildirilen üçer aylık kazançlar üzerinden %15'dir. Hesaplanan geçici vergi, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 14'üncü

---

<sup>144</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. ŞENYÜZ, D./YÜCE, M./GERÇEK, A., age., s. 13-47.

<sup>145</sup> Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, Kanun'un ticari ve mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin altışar aylık kazançları (42'nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden, 103'üncü maddede yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler (GVK mükerrer m. 120/I).



akşamına kadar, bağı olunan vergi dairesine beyan edilir ve 17'nci günün akşamına kadar ödenir.<sup>146</sup>

Zirai kazançların vergilendirilmesinde ise, temel vergilendirme yöntemi stopaj esasıdır. Burada, stopaj karşılığı alınan belgeyi saklama yükümlülüğü vardır. Stopaj oranları GVK'nin 94/11'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna ilave olarak Kanun'un belirlemiş olduğu bazı büyüklüklerin aşılması durumunda ise stopaja ilave olarak gerçek usulde vergilendirme de söz konusu olmaktadır. Bunların kazançları da gerçek usulde zirai işletme hesabı esasına göre tespit olunur. Bu mükellefler işletme hesabı yerine bilanço esasında kazançlarının tespit edilmesini de isteyebilirler. Bu durumda ticari kazancın buna ilişkin hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Ancak bu mükelleflerin geçici vergi ödeme yükümlülüğü yoktur.<sup>147</sup>

Ticari/zirai kazançların vergilendirilmesine değinildikten sonra tekrar 70'inci maddeye bakılacak olursa burada dikkat çeken bir diğer husus da, patentin mucitleri veya kanuni mirasçuları tarafından kiralanmasından doğan kazançların gayrimenkul sermaye iradı değil, serbest meslek kazancı olduğu hususudur. Dolayısıyla vergilendirilme rejimi de farklılık gösterecektir. Serbest meslek kazancının tespiti ve vergilendirme esasları GVK 65-69'uncu maddelerinde hükme bağlanmıştır.

Serbest meslek kazancının tespiti ve vergilendirme esaslarına da değinmek konunun bütünlüğünü koruması açısından yararlı olacaktır:

---

<sup>146</sup> ŞENYÜZ, D./YÜCE, M./GERÇEK, A., age., s. 138-141.

<sup>147</sup> MUTLUER, K., age., s. 405-411.

### 2.2.1.1.1.2. Serbest Meslek Erbabı İçin Marka ve Patent Haklarının Vergilendirilmesi

Her türlü serbest meslek faaliyetinden<sup>148</sup> doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek erbabı, serbest meslek faaliyetini mutlak meslek halinde yani sürekli olarak ifa eder. Bu kişilerin serbest meslek kazancı defteri tutma yükümlülüğü bulunmaktadır (VUK m. 210).<sup>149</sup> Ayrıca, gerçek usule tabi serbest meslek sahipleri tüm hasılatlarını belgelendirmek zorunda oldukları için, serbest meslek makbuzu düzenlemelilerdir (VUK m. 236). Tüm giderlerin de bu belgeye dayanması zorunludur.<sup>150</sup>

Yine gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı da geçici vergi uygulamasına tabidir. Böylece, gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabının vergilendirme şekli ve esasları bakımından gerçek usule tabi ticaret ve ziraat erbabı ile aynı konumda buldukları söylenebilir.<sup>151</sup>

Mesleği, geçici olarak yapanlar ise diğer kazanç ve irat hükümlerine göre vergilendirilirler. GVK'nin 82'nci maddesinde, süreklilik göstermeyen ticari ve serbest meslek faaliyetlerinin icrasından elde edilen kazançların arazi kazanç olduğu hükme bağlanmıştır. Bu kazancın 2012 yılı için 20.000 TL olarak belirlenmiş olan istisna tutarını aşmaması halinde beyanname verilmesine gerek yoktur. Dolayısıyla vergi ödenmesi de söz konusu değildir. Eğer belirlenmiş olan istisna tutarı aşılmışsa, aşan kısım üzerinden vergi ödenecektir. Beyanname

<sup>148</sup> Serbest meslek faaliyetinin özellikleri ve serbest meslek erbabı için bkz. GVK m. 65/II ve m. 66.

<sup>149</sup> ŞENYÜZ, D./YÜCE, M./GERÇEK, A., age., s. 59.

<sup>150</sup> ÖNCEL, M./KUMRULU, A./ÇAĞAN, N., age., s. 298.

<sup>151</sup> ÖNCEL, M./KUMRULU, A./ÇAĞAN, N., age., s. 301.

verilmesi durumunda vergi, 82'nci maddenin son fıkrasında açıklanan giderlerin düşülmesinden sonra kalan safi tutar üzerinden alınır.<sup>152</sup>

Süreklilik gösteren serbest meslek kazancının tespiti gerçek usulde yapılmaktadır. Gerçek usulde serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır (GVK m. 67/I). Safi kazancın belirlenmesinde hasıllattan, gider olarak düşülebilecek kalemler Kanun'un 68'inci maddesinde düzenlenmiştir. Gerçek usulde serbest meslek kazancı kural olarak yıllık beyanname üzerinden vergilendirilmeye tabi tutulur.

Serbest meslek erbapları, izleyen yılın Mart ayında yıllık beyanname verirler. Bu kişilerin yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden dolayı kendilerine yapılan ödemeler üzerinden % 20 oranında stopaj yapılması gerekmektedir. (GVK m. 94).

Bunun dışında GVK'nin 18'inci maddesi kapsamındaki serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden % 17 oranında gelir vergisi stopajı yapılmaktadır.<sup>153</sup> GVK'nin 18'inci maddesinde düzenlenen istisna uyarınca, mucitlerin ve kanuni mirasçılarının patent üzerindeki haklarını kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Ancak bu durum, işlemin stopaj yapma yükümlülüğü bulunan bir kimse ile gerçekleştirilmesi halinde, % 17 oranındaki stopajın alınmasına engel değildir.

---

<sup>152</sup> **BİLİCİ, N.**, age., s. 184-185.

<sup>153</sup> **YILDIRIM, M.**, age., s. 72.

Konuya bir de ücretliler açısından değinmek gerekmektedir:

### **2.2.1.1.1.3. Ücretliler İçin Marka ve Patent Haklarının Vergilendirilmesi**

Ücret, işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir (GVK m. 61/I).

Bir iş yerinde ücretli olarak çalışanlar tarafından bu çalışma sırasında bir gayrimaddi hak konusu olabilecek buluş, faydalı model veya tasarım yapılması durumunda, ücretliye yapılacak ek ödemeler, GVK'nin ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin olan 61-64'üncü maddelerine göre vergilendirilecektir. Burada ücret geliri elde edilmesi sebebiyle, GVK'nin 18'inci maddesinde yer alan istisnadan da yararlanılması söz konusu olamayacaktır.<sup>154</sup> Çünkü madde kapsamına giren istisna serbest meslek kazançlarına ilişkindir.

551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında KHK'nin üçüncü kısmında çalışanların buluşları konusu ele alınmıştır. Söz konusu KHK hükümlerine göre, işçi buluşları, patent veya faydalı model belgesi ile korunabilir nitelikte olan buluşlardır (551 sayılı KHK m. 16/I). Yine bu KHK hükümlerine göre işçi, bir özel hukuk sözleşmesi veya benzeri bir hukuk ilişkisi gereği, başkasının hizmetinde olan ve bu hizmet ilişkisini işverenin gösterdiği belli bir işle ilgili olarak kişisel bir bağımlılık içinde ona karşı yerine getirmekle yükümlü olan kişidir (551 sayılı KHK m. 16/son).

---

<sup>154</sup> YILDIRIM, M., age., s. 77-78.

KHK'nin 17'nci maddesinde kanun koyucu, hizmet buluşları ve serbest buluşlar olmak üzere ikili bir ayırmaya gitmiş ve bu kavramları açıklamıştır. Bu düzenleme uyarınca hizmet buluşları, işçinin bir işletme veya kamu idaresinde yükümlü olduğu faaliyeti gereği gerçekleştirdiği veya işletmenin veya kamu idaresinin büyük ölçüde deneyim ve çalışmalarına dayanan, işçinin iş ilişkisi sırasında yaptığı buluşlardır. Hizmet buluşlarının dışında kalan buluşlar ise, serbest işçi buluşlarıdır.

KHK'nin 18'inci maddesi uyarınca, işçi bir hizmet buluşu yaptığında, bu buluşunu yazılı olarak ve geciktirmeksizin işverene bildirmekle ve teknik problemi, çözümünü ve hizmet buluşunu nasıl gerçekleştirmiş olduğunu açıklamakla yükümlüdür.

İşverenin, hizmet buluşu ile ilgili olarak tam veya kısmi olarak hak talebinde bulunması mümkündür. Bu takdirde işveren talebini yazılı olarak işçiye bildirmek durumundadır. Bu talebinde, işçinin bildirimini işverene ulaştığı tarihten itibaren dört ay içinde yapılması gerekmektedir. (551 sayılı KHK m. 19).

İşverenin hizmet buluşuna ilişkin olarak tam hak talebinde bulunması halinde, bununla ilgili bildirim işçiye ulaşması ile buluş üzerindeki tüm haklar işverene geçmiş olur. Burada işçinin, kendisine uygun bir bedel ödenmesini işverenden isteme hakkı doğar. Eğer işveren hizmet buluşuna ilişkin olarak kısmi hak talebinde bulunursa, kısmi hakkına dayanarak buluşu kullanabilir. Burada da işçi, uygun bir bedelin kendisine ödenmesini isteyebilir. Ancak bu kullanma, işçinin buluşunu değerlendirmesini önemli ölçüde güçleştiriyorsa, işçi, buluşa

ilişkin hakkın iki ay içinde tamamen devralınmasını veya kendisi için serbest bırakılmasını isteyebilir (551 sayılı KHK m.20, 22, 23).

Yukarıda da değinildiği üzere, 551 sayılı KHK'nin 22'nci ve 23'ncü maddelerine göre, hizmet buluşu niteliğinde olan işçi buluşlarında işçinin, buluşu için kendisine uygun bir bedel ödenmesini talep hakkı bulunmaktadır. İşçiye yapılan bu ödeme ek ödemedir ve ücrete ilişkin hükümler uyarınca vergilendirilecektir.<sup>155</sup>

554 sayılı Endüstriyel Tasarımların Korunması Hakkında KHK'nin 14'üncü maddesi gereği, aralarındaki özel sözleşmeden veya işin mahiyetinden aksi anlaşılmadıkça memur, hizmetli ve işçilerin işlerini görürken tasarladıkları tasarımların sahipleri bunları çalıştıranlardır. Bu noktada, memur, hizmetli ve işçi yaptığı tasarımın önemi göz önüne alınarak tespiti yapılacak bir bedeli hak eder. Dolayısıyla burada da, tasarım nedeniyle ödenecek olan ek ücret, ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümler çerçevesinde vergilendirilecektir.<sup>156</sup>

Ücretlerin vergilendirilmesinde temel yöntem, stopaj usulü ile verginin alınmasıdır. Ücret gelirlerinin büyük bir kısmının vergisi, ödemenin yapılmasından önce kaynakta kesilmektedir.

Stopaj gerçek ücret (safi ücret) üzerinden yapılmaktadır. Safi ücret, işveren tarafından verilen para ve diğer maddi menfaatle toplamından GVK'nin 63'üncü maddesinde yazılı indirimler yapılarak bulunur. Stopaj oranı % 15 ile % 35 arasında değişmektedir.

---

<sup>155</sup> YILDIRIM, M., age., s. 78.

<sup>156</sup> YILDIRIM, M., age., s. 78.

### 2.2.1.1.1.2. Beyan Yoluyla Vergilendirme

Daha önce de değinildiği üzere, gayrimenkul sermaye iratları esas olarak beyanname üzerinden vergilendirilmektedir. Bu durum gayrimaddi haklar bakımından da geçerlidir. Gayrimaddi haklarla ilgili beyanname, izleyen yılın Mart ayında verilmektedir. Hesaplanan vergi ise, iki taksit halinde ve 3. ve 7. aylarda ödenmektedir.

Stopaj yapılan durumlarda, elde edilmiş bulunan gayrimenkul sermaye iradının brüt (stopaj yapılmadan önceki) tutarının, 2012 yılında elde edilen gelirler için 25.000 TL'yi aşmaması halinde beyanname verilmeyecektir. Bu halde, başka gelirler için beyanname verilse bile, gayrimenkul sermaye iradı bu beyannameye dahil edilmeyecektir. Şayet, gayrimenkul sermaye iradının brüt tutarı, söz konusu miktarın üzerinde ise beyanname verilecektir. Eğer başka gelirler için beyanname veriliyorsa da, o beyannameye dahil edilecektir. Beyannamede sınırı aşan kısım değil, gelirin tamamı gösterilecektir. Bu şekilde beyanname üzerinden hesaplanacak olan vergiden, daha önce yapılmış olan stopajlar düşülecektir.<sup>157</sup>

Üzerinden, gelir vergisi stopajı yapılamayan gayrimenkul sermaye iratlarının ise beyan edilmesi gerekmektedir.

---

<sup>157</sup> BİLİCİ, N., age., s. 174.

### 2.2.1.1.1.3. Götürü Gider Usulü ve Emsal Kira Bedeli

Gayrimenkul sermaye iradı olarak safi irat vergilenmektedir. Safi irat, gayrisafi hasıllattan iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müspet farktır (GVK m. 71). Söz konusu giderler Kanun'un 74'üncü maddesinde tek tek sayılmıştır.

GVK 74'üncü maddede, gider indirimi konusunda mükelleflere seçimlik bir hak tanınmıştır. Mükellefler isterlerse gerçek giderlerini belgelemek şartıyla indirebilirler. Ya da, götürü gider usulünü seçip giderlerine karşılık olmak üzere hasılatın % 25'ini götürü olarak indirebilirler.<sup>158</sup>

GVK'nin 74'üncü maddesinde, giderlere karşılık olmak üzere hasılatın % 25' ini götürü olarak indirme hakkından, haklarını kiraya verenlerin yararlanamayacağı vurgulanmıştır. Yani, gayrimenkul sermaye iratlarında % 25 oranında uygulama bulan götürü gider usulü, hakların kiralanması halinde uygulanamayacaktır.<sup>159</sup> Uygulanabileceği durumlarda ise, bu usul kural olarak yükümlünün seçimine bırakılmıştır.<sup>160</sup>

Ancak, GVK'nin 73'üncü maddesinde düzenleme bulan emsal kira bedeli esası, gayrimaddi hakların kiralanması halinde de uygulama alanı bulmaktadır. Zira emsal kira bedelinin uygulama alanı bulmayacağı alanlar maddede sayılmıştır ve bunlar arasında gayrimaddi hakların kiralanması hali yer almamaktadır. Bu madde uyarınca, kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri

---

<sup>158</sup> ŞENYÜZ, D./YÜCE, M./GERÇEK, A., age., s. 76.

<sup>159</sup> YILDIRIM, M., age., s. 80.

<sup>160</sup> ÖNCEL, M./KUMRULU, A./ÇAĞAN, N., age., s. 306.



emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Gayrimaddi haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlemesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değer % 10'dur.

#### **2.2.1.1.2. Marka ve Patent Haklarının Satışı Halinde Vergilendirme**

Gayrimaddi hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir. Alım satım işlemlerinde değer artış kazancı matrahı, kıymetin alış bedeli ile satış bedeli arasındaki farktır.

GVK'nin mükerrer 80'inci maddesinde değer artış kazancı düzenlenmiştir ve maddede sayılmış olan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olduğu belirtilmiştir. Maddenin 2 numaralı bendinde 70'inci maddenin 1'inci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olduğu yer almaktadır. Bu haklar daha önce de değinildiği üzere; arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ticari marka, 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 haklardır.

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimi, yukarıda sayılan mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası,

kamulaştırılması, devletleştirilmesi veya ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir (GVK mükerrer m. 80/II)

Mükerrer 80'inci maddede patent kapsam dışına çıkartılmıştır. Çünkü patentte sadece mucit ve kanuni mirasçılar dışında kalan kişiler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı sayılmaktadır.<sup>161</sup> Değer artış kazancı sayılan bu kazançların GVK'nin 18'inci maddesinde hükme bağlanmış bulunan istisnadan yararlanması mümkün değildir.<sup>162</sup>

Faaliyetine devam eden ticari bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticari işletmeye dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerle Kanun'un mükerrer 80'inci maddesinin 1'inci fıkrasında yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticari kazanç sayılır ve bunlara ticari kazanç hakkındaki hükümler uygulanır (GVK mükerrer m. 80/IV). Yani, madde kapsamına giren gayrimaddi hakların ticari veya zirai bir işletmeye ait olması durumunda, yine bunların satışı sebebiyle elde edilecek olan gelirin vergilendirilmesi değer artış kazancı olarak değil, ticari veya zirai kazanç olarak yapılacaktır. Ticari/zirai kazancın vergilendirilmesi konusuna daha önce değinildiği için tekrar edilmeyecektir.

Değer artış kazançlarının vergilendirilmesi stopaj yoluyla vergilendirme ve beyanname üzerinden vergilendirme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır:

---

<sup>161</sup> Bu hakkın mucidi veya kanuni mirasçıları tarafından elden çıkarılması karşılığında elde edilen gelirler, serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmektedir.

<sup>162</sup> **YILDIRIM, M.**, age., s. 81.

### 2.2.1.1.2.1. Stopaj Yoluyla Vergilendirme

Söz konusu stopaj, taşınır kıymetin alımına aracılık eden kurum veya banka tarafından yapılmaktadır. Burada stopaj yoluyla alınan vergi nihai vergidir; ayrıca beyanname verilmesi söz konusu değildir.<sup>163</sup> Gayrimaddi hakların satışı ile ilgili olarak stopaj konusunda dar mükellefler için bir düzenleme öngörülmüştür. Buna göre, dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden % 20 stopaj yapılacaktır.<sup>164</sup>

Ayrıca, GVK'nin 18'inci maddesinde düzenlenen istisna uyarınca, mucitlerin ve kanuni mirasçılarının patentlerini satmak veya üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Ancak bu durum, işlemin stopaj yapma yükümlülüğü bulunan bir kimse ile gerçekleştirilmesi halinde, % 17 oranındaki stopajın alınmasına engel değildir.

### 2.2.1.1.2.2. Beyan Yoluyla Vergilendirme

Bir takvim yılında elde edilen değer artış kazancının<sup>165</sup> 2012 yılı için 8.800 TL'si gelir vergisinden istisna tutulmuştur (GVK mükerrer m. 80/III). Bu doğrultuda, değer artış kazançlarının istisna tutarını aşan kısmı vergiye tabidir.

---

<sup>163</sup> BİLİCİ, N., age., s. 182.

<sup>164</sup> 94'üncü Maddede Yer Alan Tevkifat Oranları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı Karar No: 2009/14592, Kabul T.: 12.1.2009, Yayımlandığı R.G.: 3.2.2009-27130. (4 numaralı bent)

<sup>165</sup> Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç olmak üzere

Dolayısıyla, değer artış kazancının istisna sınırı altında kalması durumunda beyan söz konusu olmayacaktır.<sup>166</sup>

Beyanname, elde edilen değer artış kazancının safi miktarının, söz konusu istisna sınırını aşması durumunda, izleyen yılın Mart ayında verilecektir. Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla; sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet edeleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur (GVK mükerrer m. 81/I).

#### **2.2.1.2. Kazancın Tam Mükellef Kurum Tarafından Elde Edilmesi**

Kurumlar vergisinin mükelleflerinin kimler olduğu KVK'nin 1'inci maddesinde sayılmıştır. Buna göre mükellefler; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarıdır.

Kurumlar vergisinin konusunu kurumların kazançları oluşturmaktadır. Kanun'un 1'inci maddesinde öngörüldüğü üzere, kurum kazancı gelir vergisinin konusuna giren unsurlardan oluşmaktadır. Bunlar, ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlardır (GVK m. 2).

Ticaret şirketleri ve diğer kurumlar vergisi mükellefleri 1. sınıf tacirdirler ve bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlüdürler. Kurumlar, bir hesap

---

<sup>166</sup> MUTLUER, K., age., s. 455.

dönemi içinde elde ettikleri safi kazanç üzerinden vergilendirilirler. Safi kazancın tespitinde GVK'de düzenlenmiş olan ticari kazançla ilişkin hükümler uygulama alanı bulacaktır.

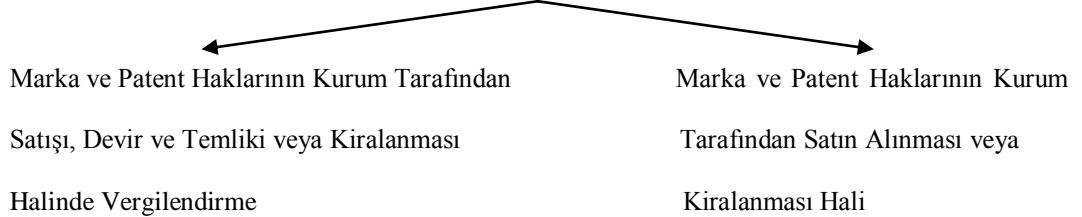
Tıpkı gelir vergisi gibi kurumlar vergisi de, mükellefin veya vergi sorumlusunun<sup>167</sup> beyanı üzerine tarh olunur (KVK m. 14/I). Yıllık beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 4'üncü ayın 1'inci gününden 25'inci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir (KVK m. 14/III).

Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınır (KVK m. 32/I). Hesaplanan vergi, beyannamenin verildiği Nisan ayının sonuna kadar ödenir. Ayrıca kurumlar vergisi mükellefleri de, geçici vergi uygulamasına tabidirler.

Kazancın tam mükellef kurum tarafından elde edilmesi halinde marka ve patent haklarının vergilendirilmesi konusunun aşağıdaki tabloda gösterilen iki boyutu karşımıza çıkmaktadır:

### Şekil 6

#### Kazancın Tam Mükellef Kurum Tarafından Elde Edilmesi (Marka/Patent)



<sup>167</sup> Verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi (VUK m. 8/II).

### 2.2.1.2.1. Marka ve Patent Haklarının Kurum Tarafından Satışı, Devir ve Temlik veya Kiralanması Halinde Vergilendirme

Verginin mükellefi olarak KVK'nin 1'inci maddesinde sayılan kurumların bilançosuna dahil olan sınai hakların satışı, devir ve temlik veya kiralanması gibi hukuki işlemlerle elde edilen kazanç kurum kazancı olarak kabul edilecek ve % 20 oranında kurumlar vergisi alınacaktır.<sup>168</sup> Buna göre, kurumun bilançosuna dahil olan marka, patent, faydalı model, endüstriyel tasarım, ticaret unvanı ve işletme adı gibi sınai hakların satışı, devir ve temlik ve kiralanması yoluyla elde edilen kazançlar kurumlar vergisine tabidir.

Gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik veya kiralanması yoluyla elde edilen kurum kazancının elde edilmiş sayılması için tahsilatın yapılması şartı aranmamaktadır. Burada, bedellerin tahakkuk<sup>169</sup> etmesi yeterlidir. Zira, ticari kazancın tespitinde tahakkuk esas geçerli olup kurum kazancının tespitinde de tahakkuk esas geçerlidir.<sup>170</sup>

Danıştay'ın bir kararında<sup>171</sup> da, Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre ticari kazancın elde edilmesinin tahakkuk esasına bağlandığı, ilgili dönemde tahakkuk ettiği ihtilafsız olan royalty bedelleri ile lisans devir bedellerinin matraha dahil edilmesinde kanuna aykırılık bulunmadığı, ek protokol ile sonradan bu gelirlerden vazgeçilmiş olmasının ilgili dönem için gelirin tahakkuk etmesi durumunu değiştirmeyeceği vurgulanmıştır.

<sup>168</sup> YILDIRIM, M., age., s. 84.

<sup>169</sup> Tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenecek hale gelmesidir (VUK m. 22).

<sup>170</sup> YILDIRIM, M., age., s. 84-85.

<sup>171</sup> Bkz. Danıştay 4. Dairesinin, 23.06.2004 T. Ve E.2003/1774, K.2004/1490 sayılı kararı.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin bilançolarına dahil olan marka ve patent haklarının satışı ve kiralanması işlemleri ayrıca % 18 oranında KDV'ye tabidir.

#### **2.2.1.2.2. Marka ve Patent Hakkının Kurum Tarafından Satın Alınması veya Kiralanması Hali**

Kurum tarafından satın alınan bir gayrimaddi hak söz konusu ise, bu hak maliyet bedeli üzerinden aktifleştirilir ve bu bedel üzerinden amortisman ayrılır. Eğer gayrimaddi hak kurum tarafından satın alınmamış ancak lisansı alınmışsa ve bu lisans karşılığında da kira ödemesinde bulunuluyorsa, ödenen kira bedelleri doğrudan gider yazılacaktır.<sup>172</sup>

#### **2.2.1.2.3. Bedel Tespiti**

Üzerinde özellikle durulması gereken konu ilişkili kişilere<sup>173</sup> gayrimaddi hakkın alım veya satımında bedel tespitinin nasıl yapılacağıdır. Bu durumda “emsallere uygunluk ilkesi” nin uygulanacağını KVK'nin 13'üncü maddesinden çıkarılmaktadır. Zira söz konusu düzenlemeye göre kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım satımında bulunurlarsa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır.

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin

---

<sup>172</sup> YILDIRIM, M., age., s. 85.

<sup>173</sup> İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder (KVK m. 13/II).

bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olması anlamına gelmektedir (KVK m. 13/III).

İlişkili kişilerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri ve gayrimaddi hakların da dahil olduğu mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde fiyat/bedel, emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmelidir. Gayrimaddi haklara ilişkin emsallere uygun fiyat ya da bedelin belirlenmesinde öncelikle gayrimaddi hakkı devreden ile devralan taraf ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Devreden yönünden; karşılaştırılabilir nitelikteki bağımsız bir işlemde, gayrimaddi hakkın sahibinin söz konusu hakkı başkasına devretmeyi kabul edebileceği bedel olmalıdır. Devralan yönünden emsal bedel ise; karşılaştırılabilir ilişkisiz bir kurumun faaliyetlerinde kullanmayı düşündüğü gayrimaddi varlık için ödemeyi kabul ettiği miktarı ifade etmelidir.<sup>174</sup>

Gayrimaddi hakların ilişkili kişiler arasında transfer edilmesi işlemlerinde kullanılacak iki yöntemden biri karşılaştırılabilir fiyat yöntemi diğeri ise kar paylaşımı yöntemidir. Karşılaştırılabilir fiyat yönteminde, transfer fiyatı ilişkisiz kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde kullanılan fiyata göre belirlenmelidir. Bu yöntemde transfer edilen varlığın benzerliği kuşkusuz çok önemlidir. Emsal işlem ile kontrollü işlemdeki gayrimaddi varlığın benzer kazanç potansiyeline sahip olması gerekmektedir. Diğer yöntem olan kar paylaşımı yönteminde ise,

---

<sup>174</sup> AVŞAROĞLU, Güliz Lerzan (2011), Transfer Fiyatlandırmasında Gayrimaddi Haklar ve Bazı Ülkelerden Gayrimaddi Hak Uygulama Örnekleri, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Aralık 2011, S. 96, s. 266.



ilişkili kişiler tarafından kazanılan toplam faaliyet kar ve zararının dağıtımının emsallere uygun olup olmadığı tespit edilmektedir.<sup>175</sup>

Royalty ödemelerinde de transfer fiyatlandırması açısından inceleme söz konusu olabilmektedir. Yukarıda değinilen iki yöntem burada da uygulama alanı bulmaktadır. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi güvenilirlik açısından daha iyi bir yöntemdir. Bu yüzden OECD ve mali idareler tarafından sıklıkla tercih edilmektedir. Ancak, emsal royalty ödemesi bulmakta güçlük çekildiğinden uygulanması mümkün olmamaktadır.<sup>176</sup>

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç, vergi idaresi için vergi kaybı anlamına gelmektedir. Bu durumda kazanç vergi matrahına ilave edilecektir. Vergi idaresi gerçekleştireceği denetimlerde bu durumu fark ederse, kayba uğradığı verginin yanında, vergi cezası ve faizleri de ilgililerden talep edecektir.<sup>177</sup>

### **2.2.2. Know-How İşlemlerinin Vergilendirilmesi**

Sınai haklardan marka ve patent için üzerinde durulan hususlar know-how için de geçerli olmakla birlikte konunun daha iyi kavranabilmesi açısından know-how işlemlerinin vergilendirilmesini ayrı bir başlık altında incelemek yerinde olacaktır.

Burada da kazanç, gerçek kişi tarafından elde edilebileceği gibi kurum tarafından da elde edilebilir:

---

<sup>175</sup> AVŞAROĞLU, G. L., agm, s. 268.

<sup>176</sup> AVŞAROĞLU, G. L., agm, s. 269.

<sup>177</sup> Bkz. “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında 1 Seri No.lu Genel Tebliğ”, R.G.: 18.11.2007, No.: 26722.

### **2.2.2.1. Kazancın Tam Mükellef Gerçek Kişi Tarafından Elde Edilmesi**

Gayrimenkul sermaye iradının tarifi, daha önce de üzerinde pek çok kez durulduğu gibi, GVK'nin 70'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; 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 sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır. Burada sözü edilen teknik anlamda know-how kavramıdır. Yalnızca know-how kavramını kanun metninde aramak ve değerlendirmeyi buna göre yapmak doğru değildir. Dolayısıyla bu hakkın kiralanmasından elde edilen gelirler GVK açısından gayrimenkul sermaye iradı ile ilgili hükümler kapsamında vergilendirmeye tabi tutulacaktır.

Daha önce de üzerinde durulduğu gibi gayrimenkul sermaye iratları esas olarak beyanname üzerinden vergilendirilmektedir. Beyanname izleyen yılın Mart ayında verilir, hesaplanan vergi ise 3. ve 7. aylarda olmak üzere iki taksit halinde ödenir. Ancak bazı durumlarda ise stopaj nihai vergi olmaktadır ve ayrıca beyanname verilmesi istenmemektedir. Dolayısıyla, know-how işlemlerinde de temel yöntem beyanname üzerinden vergilendirilmedir.

Know-how hakkının GVK'nin 94'üncü maddesinin 1. fıkrasında belirtilmiş bulunan kimselere ve kuruluşlara kiralanması durumunda, bu kişiler tarafından iradın ödenmesi sırasında stopaj yapılması gerekmektedir (GVK

m.94/V). Eğer kiracı stopaj yapma yükümlülüğü bulunmayan bir kişi veya kurum ise, bu takdirde vergi kesintisi yapılması mümkün olmayacaktır.

GVK'nin 70'inci maddesinde yazılı bulunan know-how hakkının kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden halen, % 20 oranında stopaj yapılmaktadır.

Bunun dışında Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin 3-f bendinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Burada KDV mükellefi bunları kiraya verenlerdir ( KDVK m.8). Bu işlemlerde % 18 oranında olan genel KDV uygulaması mevcuttur.

Ayrıca değernek gerekir ki, 70'inci maddede yer alan bir diğer düzenleme uyarınca, bu hakkın ticari veya zirai bir işleme dahil olması durumunda, ticari veya zirai kazanç hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Dolayısıyla da ticari veya zirai bir işleme dahil bulunan know-how hakkının kiralanması halinde elde edilmiş bulunan gelir, ticari veya zirai kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir. Doğal olarak, know-how hakkı bir ticari/zirai işleme dahil ise, elde edilen kazanç ticari kazanç veya zirai kazanç olacağı için, GVK 94'üncü maddeye göre stopaj yapılamayacaktır. Burada vergilendirmenin yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden yapılması gerekmektedir.

Know-how hakkının elden çıkarılmasından doğan kazançlar ise, diğer sınav haklarının vergilendirilmesinde olduğu gibi, değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir. Yine bu hakkın ticari veya zirai bir işleme ait olması

durumunda, hakkın satışı sebebiyle elde edilecek olan gelirin vergilendirilmesi değer artış kazancı olarak değil, ticari veya zirai kazanç olarak yapılacaktır.

Değer artış kazançlarının vergilendirilmesi stopaj yoluyla vergilendirme ve beyanname üzerinden vergilendirme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Stopaj yoluyla alınan vergi nihai vergidir; ayrıca beyanname verilmesi söz konusu değildir. Gayrimaddi hakların satışı ile ilgili olarak stopaj konusunda dar mükellefler için bir düzenleme öngörülmüştür. Buna göre, dar mükellefiyete tabi olanlara, know-how haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden % 20 stopaj yapılacaktır.

Bir takvim yılında elde edilen değer artış kazancının 2012 yılı için 8.800 TL'si gelir vergisinden istisna tutulmuştur (GVK mükerrer m. 80/III). Bu doğrultuda, değer artış kazançlarının istisna tutarını aşan kısmı vergiye tabi olmaktadır. Değer artış kazancının istisna sınırı altında kalması durumunda beyan söz konusu olmayacaktır. Beyanname, elde edilen değer artış kazancının safi miktarının, söz konusu istisna sınırını aşması durumunda, izleyen yılın Mart ayında verilecektir.

#### **2.2.2.2. Kazancın Tam Mükellef Kurum Tarafından Elde Edilmesi**

Kısa bir tekrar yapmak gerekirse, yıllık beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 4'üncü ayın 1'inci gününden 25'inci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilmektedir. Kurumlar vergisi de, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınmaktadır (KVK m. 32/I) ve hesaplanan vergi, beyannamenin verildiği Nisan ayının sonuna kadar ödenmektedir.

Verginin mükellefi olarak KVK'nin 1'inci maddesinde sayılan kurumların bilançosuna dahil olan know-how hakkının satışı, devir ve temlik veya kiralanması gibi hukuki işlemlerle elde edilen kazanç kurum kazancı olarak kabul edilecek ve % 20 oranında kurumlar vergisi alınacaktır.

Eğer, kurum tarafından satın alınan bir know-how hakkı söz konusu ise, bu hak maliyet bedeli üzerinden aktifleştirilecek ve bu bedel üzerinden amortisman ayrılacaktır. Eğer söz konusu hak kurum tarafından satın alınmamış ancak lisansı alınmışsa ve bu lisans karşılığında da kira ödemesinde bulunuluyorsa, ödenen kira bedelleri doğrudan gider yazılacaktır.

Ayrıca, kurumlar vergisi mükelleflerinin bilançolarına dahil olan know-how hakkının satışı ve kiralanması işlemleri % 18 oranında KDV'ye tabidir.

Doktrinde ileri sürülen bir görüşe göre vergisel açıdan know-how satışa konu olamamalı sadece kiralanabilmelidir. Bu görüşe dayanak olarak, 173 sayılı Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu Kararı gösterilmektedir. Bu kararda;

*“... işletmenin aktifine girmeyen ve sermaye olarak değerlendirilmeyip kiraya verilen ve sınai bir hak niteliğinde olan teknik bilgi (know-how) karşılığında elde edilen kazançların KVK'nin 24'üncü maddesi uyarınca gayrimenkul sermaye iradı olarak vergi tevkifatına tabi tutulması ve Türkiye'deki kurum tarafından gider yazılmak suretiyle kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerektiği...”*

belirtmiştir. Yine bu görüşe göre, know-how bedelleri, aksi görüş bulunmakla beraber<sup>178</sup>, amortisman tabi tutulmaksızın bir defada doğrudan gider

---

<sup>178</sup> ALPTÜRK, Ercan (2002), Finansal ve Vergisel Boyutuyla Know-How, Yaklaşım Dergisi, Ekim 2002, S. 118, s. 103.

yazılabilecektir.<sup>179</sup> Ancak yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere bu görüşe katılmak mümkün değildir.

### 2.3. Telif Haklarının Vergilendirilmesi

Telif hakkı muhasebede, “maddi olmayan duran varlıklar” içinde “260. Haklar” hesabında yer almaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar ve bunlar içinde yer alan telif hakları maliyet bedeli ile değerlendirilir. Ayrıca, telif hakları da diğer duran varlıklar gibi amortismanına tabi tutulur (VUK m. 315). Amortisman oranı olarak, telif haklarının faydalı ömrü göz önüne alınarak Maliye Bakanlığı tarafından saptanan bir oran uygulanır.<sup>180</sup> Daha önce de üzerinde durulduğu üzere, maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömrü için genel olarak amortisman süresi 15 yıl olarak belirlenmiştir. Bu doğrultuda, telif haklarının yıllık amortisman oranı % 6,66 olmaktadır.

Telif hakkını üreten kişi, kullanma hakkını sadece kendisi kullanırsa vergiden istisnadır. Ancak, kullanma hakkını kiraya verir yahut satarsa bu şekilde sağladığı kazanç ve iratlar vergiye tabidir.<sup>181</sup> Burada da, kazancın gerçek kişi veya kurum tarafından elde ediliyor olmasına göre farklı düzenlemeler söz konusudur:

---

<sup>179</sup> **YILDIZHAN, Lokman Y./ALPAY, Songül** (2007), Gayrimaddi Hak Olarak Know-How ve Patentlerin Tüm Yönleriyle Vergilendirilmesi, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2007, S. 170;  
Aktaran: [www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007028927.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007028927.htm) (05.10.2011).

<sup>180</sup> **ÖZEL, Salih** (2011), Telif (Yazma) Hakları ve Vergi İlişkisi, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2011, S. 220, s. 10-11.

<sup>181</sup> **ÖZEL, S.**, agm, s. 11.

### 2.3.1. Kazancın Tam Mükellef Gerçek Kişi Tarafından Elde Edilmesi

GVK'nin 70'inci maddesi uyarınca telif haklarının sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir. Ancak bu hakkın, yazarları veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar ise serbest meslek kazancıdır.

Telif haklarının müellifleri ve bunların kanuni mirasçıları tarafından elden çıkarılması serbest meslek kazancıdır ve gelir vergisinden istisna edilmiştir. Telif hakkının müellifleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar ise GVK'nin mükerrer 80'inci maddesine göre değer artış kazancı olarak adlandırılmaktadır ve değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Gelir vergisi mükellefleri kural olarak bir eser meydana getirdiklerinde serbest meslek kazancı olarak vergilendirmeye tabi olmaktadır. Yazar, şair, heykeltıraş, ressam, bilgisayar programcısı gibi kişilerin işleri serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmektedir.

Ancak, GVK'nin serbest meslek kazançları istisnasına (telif kazançları istisnası) ilişkin olan 18'inci maddesinde eser sahiplerini mali yönden korumak, bilim, sanat ve teknolojinin gelişimine katkı sağlamak amacıyla bir istisna getirilmiştir. Yukarıdaki bölümlerde de yeri geldiğinde değinilen bu madde şu şekildedir:

*“Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni*

*mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, roportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini, gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisi'nden müstesnadır.*

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

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

*Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanun'un 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur."*

Yani telif hakları Gelir Vergisi Kanunu'na göre eğer eser sahibine bir gelir sağlıyorsa, bu gelir serbest meslek kazancıdır ve bu gelir, gelir vergisinden istisnadır (GVK m. 18). Ancak, GVK'nin 18'inci maddesiyle vergiden istisna edilen telif kazançları üzerinden GVK'nin 94'üncü maddesinin 2/a bendi ile % 17 stopaj yapılması öngörülmüştür. Dolayısıyla bu istisna kısmi bir istisnadır. Burada asıl istisna, eserin stopaj yükümlülüğü olmayan birisine satılması halinde söz konusu olmaktadır. Örneğin, heykeltıraş heykelini apartman yönetimine satarsa burada apartman yönetiminin stopaj yapma yükümlülüğü olmadığı için tam istisna vardır. Ayrıca, telif kazancının süreklilik taşıması durumunda gelir vergisi stopajına ilave olarak, duruma göre % 8 veya % 18 oranında katma değer vergisi ödeme yükümlülüğü de bulunmaktadır. KDV yükümlülüğü, eseri satın alan veya kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla yerine getirilmektedir.<sup>182</sup>

Konuyu bir örnekle açıklamak yerinde olacaktır. Örneğin, üniversitede görevli bir öğretim üyesi hizmet sözleşmesi olmaksızın yazdığı makaleyi aylık

---

<sup>182</sup> BİLİCİ, N., age., s. 171.



olarak yayınlanan bir dergide yayınlattığı bunun karşılığında da telif ücreti alıyorsa, bu arızı serbest meslek kazancı olur ve GVK'nin 18'inci maddesinde yer alan istisnadan yararlanır. Ancak GVK'nin 94'üncü maddesinin 2/a bendi uyarınca stopaj yapılacaktır.<sup>183</sup>

Madde kapsamındaki istisnadan yararlanabilecek eser sahipleri sınırlı sayı ilkesine göre belirlendiği için, müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı, mucit ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalanların bu istisnadan yararlanması mümkün değildir. Burada önemli olan husus, eser sahibinin maddede belirtilen meslek gruplarından birisine dahil olması ve yaratılanın da Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu uyarınca eser olarak nitelendirilebiliyor olmasıdır.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının 20.06.2007 tarih ve 176200-ÖZ-443/5432 sayılı özelgesinde el işçiliği ile imal edilen hediyelik ve kullanıma yönelik bluz, kemer, çanta, bolero gibi çalışmaların GVK'nin 18'inci maddesi kapsamına giren herhangi bir eser grubu içinde yer almadığı ve bu faaliyetlerin istisnadan yararlanmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Dikkat edilmesi gereken nokta, istisnadan yararlanabilmek için elde edilen gelirin serbest meslek kazancı niteliğinde olması gerekliliğidir. Ticari/zirai işletmeye dahil olan telif hakkının devir ve temlik veya kiralanması halinde, elde edilen kazanç ticari/zirai kazanç olacaktır. Bu durumda da GVK'nin 18'inci maddesindeki istisna uygulama alanı bulmayacaktır. Yine aynı şekilde, bir işverene bağlı olarak çalışanların elde ettikleri gelir ücret geliri olduğundan

---

<sup>183</sup> YILDIRIM, M., age., s. 74.

burada da söz konusu istisna uygulanmayacaktır. Örneğin, bir işverene bağlı olarak yazdığı yazılar karşılığında ücret geliri elde eden bir çalışanın istisnadan yararlanması mümkün değildir. Çünkü bir işletmede ücretli olarak çalışanların iş yerinde ve çalışma sırasında fikir ve sanat eseri meydana getirmesi halinde, ücretliye yapılacak ek ödemeler ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlere tabi olacaktır.

Tekrar etmek gerekirse, kazancın temel niteliği ücret olduğunda, telif kazancına ilişkin olan istisna uygulanamayacaktır. Aksi takdirde, örneğin gazetecilerden hiç vergi alınmazdı. Buna karşılık, kurum bünyesinde ücretli olarak çalışan ve tercümanlık yapan bir kişi, ayrıca özel olarak da bir tercüme yapıp bunu yayınladığı zaman bu faaliyetten elde edeceği kazanç telif kazancı istisnasının kapsamına girecektir.<sup>184</sup>

FSEK'in 18'inci maddesine göre bir işletmede ücretli olarak çalışanların hizmet sözleşmesi kapsamında meydana getirdikleri eserler üzerindeki mali haklar işverene aittir. Yani, çalışanın meydana getirdiği bir eserin işletme tarafından yayınlanması, satılması, kiralanması halinde elde edilecek kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.<sup>185</sup>

Maddede belirtildiği gibi kazançların arızı olarak elde edilmesi durumunda istisna uygulama alanı bulmaktadır. Örneğin, ücretli olarak çalışan bir öğretim üyesinin yazdığı makalesinin telif hakkını bir yayınevine devretmesi halinde, elde

---

<sup>184</sup> ÖNCEL, M./KUMRULU, A./ÇAĞAN, N., age., s. 299-300.

<sup>185</sup> BEKLER, Muhittin (2007), Gelir Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen Telif Kazancı İstisnası ve Serbest Meslek Kazancı Müesseselerinin Uygulamada Ortaya Çıkardığı Sorunlar, Vergi Dünyası Dergisi, 2007, S. 315, s. 110.

ettiği gelir arızı serbest meslek kazancı sayılacaktır ve istisna kapsamına girecektir.<sup>186</sup>

Sanatçının sözü ve bestesi kendisine ait eserlerinden telif geliri elde edebileceği, telif ücretlerinin, bir fikir ve sanat eserinin üzerindeki hakların satılması, devir ve temlik edilmesi ile kiralanması karşılığında alınan ücret olduğu dikkate alındığında, sanatçının sözü ve bestesi kendisine ait olan müzik eserlerinin telif hakkının satılmasından elde ettiği gelirin GVK'nin 18'inci maddesinde yapılan düzenlemeler çerçevesinde gelir vergisinden istisna olduğu, ancak bu eserlerin telif haklarının satılması, devir ve temlik ve kiralanması dışında kalan sahnede ve konserde okunması, çoğaltılarak üçüncü kişilere satılması suretiyle elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olduğu ve istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği Danıştayın bir kararında hükme bağlanmıştır.<sup>187</sup> Ancak eserin bir sahnede icra edilmesi durumunda okuma bedelinin de istisna kapsamında olması gerekmektedir. Kaldı ki bu durumun Kanun'un 18'inci maddesinin 2'nci fıkrasında istisna kapsamında olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla sanatçıların aleyhine olan Danıştayın bu kararı yerinde değildir. Burada sanatın ve sanatçıların hukuken korunması ve sanatçıları teşvik edici düzenlemelerin getirilmesi gerekmektedir.

Serbest meslek faaliyeti bir hizmet sözleşmesine dayalı olarak ve bir iş yerinde işverene bağlı şekilde gerçekleştiriliyorsa burada elde edilen kazanç yine ücrete ilişkin hükümler çerçevesinde vergilendirilecektir. Örneğin, yazarlar, sanatçılar, ses sanatçıları, serbest meslek erbabı olmakla birlikte, şayet bu kişiler bir

---

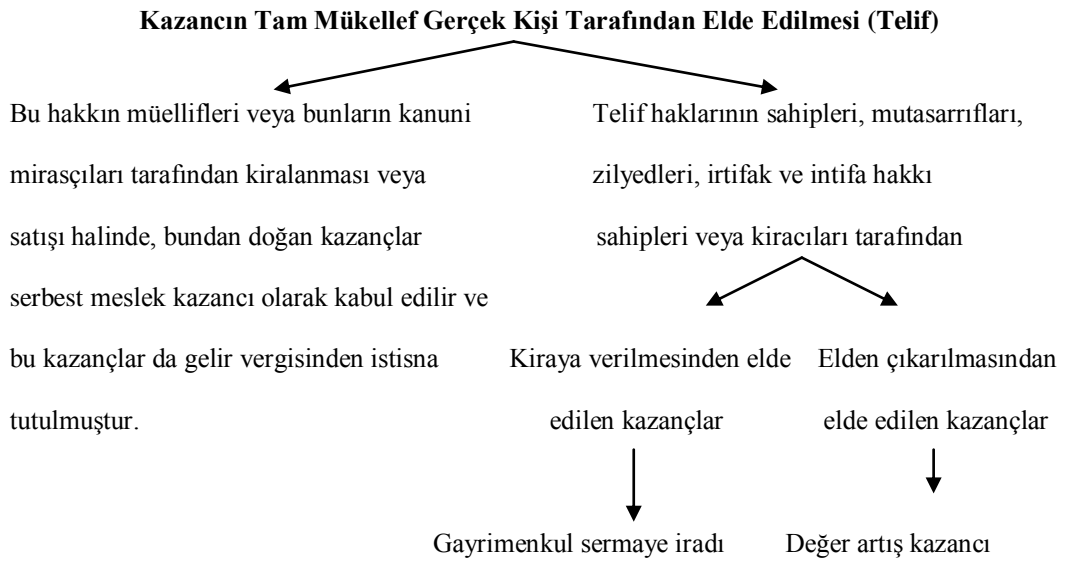
<sup>186</sup> YILDIRIM, M., age., s. 76-78.

<sup>187</sup> Danıştay 4. Dairesinin 14.05.2002 tarih, 2001/1831 E., 2002/196 K. sayılı kararı.

iş yerinde ve işverene bağlı olarak çalışıyorlarsa, kazançları ücret olarak vergilendirilecektir. Dolayısıyla, GVK'nin 18'inci maddesindeki istisnadan da yararlanamayacaklardır.<sup>188</sup>

GVK'nin 18'inci maddesinde yer alan istisnadan yararlanabilecekler sınırlı sayı ilkesine göre düzenlenmiş olduğu için uygulamada birtakım sorunlar ortaya çıkmaktadır. Ancak, telif hakkı sahipleri maddede kapsamlı olarak sayıldığı için bu konuda fazla sıkıntı yaşanmamaktadır. GVK'nin 86'ncı maddesinin 1-a bendinde kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde ise bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla GVK'nin 18'inci maddesi kapsamında istisnadan yararlanan kazançlar için yıllık gelir vergisi beyannameyi verilmeyecek, 94'üncü maddeye göre yapılan gelir vergisi stopajı nihai vergilendirme olacaktır.<sup>189</sup>

### Şekil 7



<sup>188</sup> TÜRKEY, İmdat (2007), Serbest Meslek Kazancının Vergilendirilmesi, Ankara, s. 4.

<sup>189</sup> YILDIRIM, M., age., s. 77.

### 2.3.2. Kazancın Tam Mükellef Kurum Tarafından Elde Edilmesi

Kurumlar vergisi mükelleflerinin kendileri tarafından bir eser meydana getirebilmesi mümkün değildir. Ancak eğer, tüzel kişilikte çalışan bir kimse tarafından bir eser meydana getirilirse bu eserin sahibi tüzel kişilik olmaktadır (FSEK m. 18/II). Tüzel kişiler, başka eserlerin haklarını satın almaları veya kiralamaları durumunda da telif hakkı kazanabilirler.<sup>190</sup>

Yine kurumlar vergisi mükelleflerinin GVK'nin 18'inci maddesinde düzenlenen telif hakkına ilişkin istisnadan da yararlanması mümkün değildir. Çünkü istisnadan yararlanabilecekler kanun koyucu tarafından tek tek belirlenmiştir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kapsamda değerlendirilmesi olanaksızdır.

Tam mükellef kurumların kazançları esas itibariyle ticari kazançtan oluşmaktadır. Dolayısıyla tam mükellef kurumların ticari faaliyetleri ile elde ettikleri kurum kazançları kurumlar vergisine tabidir.

Ayrıca kurumların sahip oldukları telif hakları TTK'nın 193'üncü maddesinin 8 numaralı bendi uyarınca ticaret şirketlerinin sermayelerine dahil edilebilmektedir.<sup>191</sup>

Verginin mükellefi olarak KVK'nin 1'inci maddesinde sayılan kurumların bilançosuna dahil olan telif haklarının satışı, devir ve temlik veya kiralanması gibi hukuki işlemlerle elde edilen kazanç kurum kazancı olarak kabul edilecek ve

---

<sup>190</sup> **YAVAŞ, Soner** (2006), Türkiye'de Gayrimaddi Hakların İrdelenmesi ve Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Maliye Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Bursa, s. 85.

<sup>191</sup> **YAVAŞ, S.**, age., s. 85.

% 20 oranında kurumlar vergisi alınacaktır. Ayrıca, telif kazancının süreklilik taşıması durumunda kurumlar vergisi stopajına ilave olarak, % 8 veya % 18 oranında katma değer vergisi ödeme yükümlülüğü de bulunmaktadır.

#### **2.4. Franchising İşlemlerinin Vergilendirilmesi**

Vergi mevzuatımızda franchising işlemlerinin tabi olduğu usul ve esaslar ayrı bir başlık altında ve açık bir biçimde düzenlenmemiştir. Ancak, franchise sözleşmesi, konusu bir mal ve/veya hizmetin sürümü ve dağıtımını olan sürekli bir sözleşmedir. Burada franchise veren; adı, sembolü, markası gibi gayrimaddi mal ve değerlerini kullanarak bunların sürümünü yapma hakkını bir ücret karşılığında, belli bir bölgede kendi ad ve hesabına çalışan, bağımsız kişilere (franchise alanlara) vermeyi borçlanmaktadır. Dolayısıyla gayrimaddi hakların vergilendirilmesi olan tez konusunun kapsamına gayrimaddi hakların kullanımının devrini amaçlayan franchise sözleşmesinin de dahil edilmesi ve bu işlemlerin vergilendirilmesinin de genel düzenlemeler çerçevesinde incelenmesi gereği duyulmuştur.

Bu konuyu franchise alan açısından ve franchise veren açısından ayrı ayrı incelemek daha anlaşılır olacaktır.

##### **2.4.1. Franchise Alanın Vergilendirilmesi**

Bu sözleşmede franchise alanın borçları ücret ödeme borcu, sözleşme konusu mal ve hizmetlerin sürümünü yapma, franchise verenin talimatlarına uyma, franchise verenin menfaatlerini koruma ve sadakat, franchise konusu ürün ve malzemeleri franchise verenden alma şeklindedir.

Franchise alanın, sözleşmenin esaslı unsurlarından biri olan ücret ödeme borcu vergilendirme bakımından önem taşımaktadır. Bu tür sözleşmelerde sözleşme yapıldıktan sonra, başlangıçta, ödenen giriş ücreti ve sözleşme süresince ödenen ve franchise alanın genellikle yıllık cirosu üzerinden hesaplanan sürekli franchising ücretleri olmak üzere bir düzenleme öngörülebileceği gibi, toptan ve sadece bir defaya özgü olmak üzere yapılan bir ödeme de söz konusu olabilmektedir.<sup>192</sup> Sözleşmenin tarafları bu konuyu serbestçe kararlaştırabilirler.

İşte başlangıçta ödenen sisteme giriş ücreti ile franchise alan, franchise verenin ad, sembol, marka gibi gayrimaddi mal ve değerlerini kullanma ve bunların sürümünü yapma hakkını elde etmiş olmaktadır. Bu sebeple franchise alan, sisteme giriş ücretini gayrimaddi hak olarak aktifleştirmeli ve bilançoda maddi olmayan duran varlıklar içinde “haklar” hesabında göstermelidir.<sup>193</sup>

Aktifleştirilen ve bilançoda gösterilen gayrimaddi haklar amortisman uygulamasına tabi olacaktır. Daha önce de değinildiği üzere 365 seri no.lu VUKGT’da amortisman oranları ve belirlenen faydalı ömürler gösterilmiştir. Buna göre; imtiyaz hakları (franchising) için öngörülen faydalı ömür 15 yıl olup amortisman oranı da % 6,66’dır.

Değerleme konusunda da diğer gayrimaddi haklar için geçerli olan düzenlemeler franchise hakkı içinde geçerli olacaktır. İktisadi işletmelere dahil kıymetlerin değerlendirilmesi VUK’un 269’uncu maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, iktisadi işletmelere dahil bütün taşınmazlar maliyet bedelleri ile

---

<sup>192</sup> **GÜRZUMAR, O. B.**, age., s. 15.

<sup>193</sup> **KÖSE, Yasemin/ERDOĞAN, Sedat** (2008), Franchising Sistemi, Türleri, Vergilendirilmesi ve Franchising İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, Mali Pusula Dergisi, Haziran 2008, S. 42, s. 96-97.

değerlenecektir. Ayrıca aynı maddenin ikinci fıkrasının dördüncü bendi uyarınca gayrimaddi haklar taşınmazlar gibi değerlendirilmektedir. Dolayısıyla iktisadi işletmeye dahil olan franchise hakkı, maliyet bedeli ile değerlendirilecektir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, franchise sözleşmelerinde franchise alanın başlangıçta ödediği giriş ücretinin yanı sıra bir de sözleşme süresince ödediği ve yıllık cirosu üzerinden hesaplanan sürekli franchising ücreti vardır. Buna uygulamada royalty ödemeleri de denilmektedir. Bu royalty ödemeleri gayrimaddi hak bedeli olarak değil, kira gideri olarak dikkate alınmalıdır. Bunun dışında franchise alan tarafından yapılan reklam giderleri vb. giderler de dikkate alındıktan sonra, eğer franchise alan kurumlar vergisi mükellefi ise tüm bu ödemeler kurum kazancının tespitinde gider olarak yazılabilecektir.<sup>194</sup>

Sonuç olarak, taraflarca imzalanan franchise sözleşmesi sonucunda franchise alan tarafından yapılan gayrimaddi hak bedeli ödemeleri kira olarak değerlendirilecektir.

#### **2.4.2. Franchise Veren Vergilendirilmesi**

Franchise alan tarafından yapılan gayrimaddi hak bedeli ödemeleri kira olarak değerlendirileceği için, franchise veren açısından elde edilecek olan gelir gayrimenkul sermaye iradı olacaktır.<sup>195</sup> Gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirme rejimine daha önce ayrıntılarıyla değinildiği için burada tekrarlanmayacak, yalnızca kısaca özetlenecektir:

---

<sup>194</sup> YILDIRIM, M., age., s. 99.

<sup>195</sup> GÜMÜŞLÜOĞLU, Aykut (1999), Franchise Sistemi ve Vergilendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Ağustos 1999, S. 216, s. 146.



#### **2.4.2.1. Franchise Veren Tam Mükellef Gerçek Kişi Olması Halinde Vergilendirme**

Franchise veren tam mükellef gerçek kişi ise, kendisine franchise alan tarafından yapılacak olan franchise bedeli üzerinden % 20 oranında gelir vergisi stopajına tabi olacaktır. Ayrıca bunun yanında, franchise veren elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı nedeniyle beyan sınırını aşması halinde yıllık gelir vergisi beyannamesi de verecektir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin 3-f bendinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Burada KDV mükellefi bunları kiraya verenlerdir ( KDVK m.8/I-h). Bu işlemlerde % 18 oranında olan genel KDV uygulaması vardır. Bu hüküm uyarınca franchising işlemlerinde KDV mükellefi olan franchise verendir.

#### **2.4.2.2. Franchise Veren Tam Mükellef Kurum Olması Halinde Vergilendirme**

Kurumlar vergisi mükellefleri açısından franchising işlemlerinde franchise verenin kazancı, kurum kazancı olarak kurumlar vergisine tabidir.

Royalty, katkı payı ödemeleri gibi elde edilen kazançların tümü kurumlar vergisinin kapsamı içindedir.<sup>196</sup> Dolayısıyla, franchise veren franchising işlemiyle elde ettiği tüm kazançları kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmelidir ve % 20 oranındaki vergiyi ödemelidir.

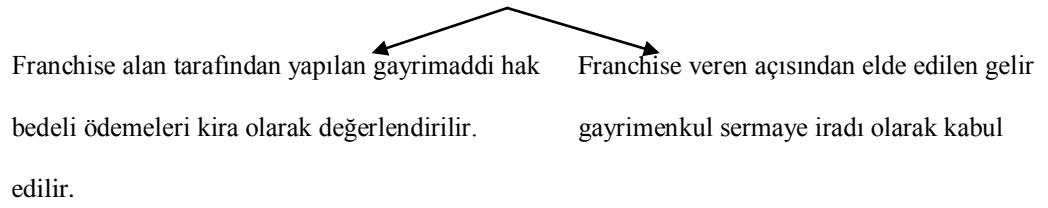
---

<sup>196</sup> YAVAŞ, S., age., s. 72.

Yine burada da, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin 3-f bendi uyarınca, franchise verenin % 18 oranında KDV mükellefiyeti vardır ( KDVK m.8/I-h).

### Şekil 8

#### Franchising İşlemlerinin Vergilendirilmesi



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. DAR MÜKELLEFLER AÇISINDAN GAYRİMADDİ HAKLARIN VERGİLENDİRİLMESİ VE ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNLARI

#### 3.1. Dar Mükellef Gerçek Kişi ve Kurumlar Açısından Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi

##### 3.1.1. Gelir Vergisinde Dar Mükelleflere Özgü Düzenlemeler ve Dar Mükellef Gerçek Kişiler Açısından Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi

###### 3.1.1.1. Gelir Vergisinde Dar Mükelleflere Özgü Düzenlemeler

Dar mükellef gerçek kişiler Türkiye'ye yerleşmiş olmayanlardır ve bunların yalnızca Türkiye'de elde ettikleri gelirler vergilendirme kapsamındadır (GVK m. 6). Buna “yersellik ilkesi”<sup>197</sup> denilmektedir.

Kural olarak GVK'de yer alan tam mükelleflere ilişkin olan düzenlemeler dar mükellefler için de uygulama alanı bulmaktadır. Fakat bazı konularda farklılık gösterdiği için ayrı bir başlık altında incelenmesi tercih edilmiştir. Özellikle dar mükelleflerin ikamet ettiği ülke ile Türkiye arasında sonraki bölümde incelenecek olan bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması varsa, bu anlaşma hükümleri

---

<sup>197</sup> BİLİCİ, N., age., s. 197.

dikkate alınmalıdır. Bunun dışında vergi mevzuatımızda dar mükelleflerin özel durumu sebebiyle birtakım farklı düzenlemeler de getirilmiştir.

Dar mükellefler GVK'nin 2'nci maddesinde yazılı olan gelirleri elde edebilirler. Yani, dar mükellef gerçek kişiler de, tam mükellef gerçek kişiler gibi, Türkiye'de ticari, zirai, ücret, serbest meslek, gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradı kazancı ve diğer kazanç ve iratları elde edebilirler. Bunların içinde konumuz olan gayrimenkul sermaye iratları da vardır. Örneğin, Türkiye'de yerleşmemiş olan bir dar mükellef gerçek kişi, Türkiye'de sahip olduğu taşınmazını veya bu nitelikteki mal ve hakkını kiralayarak bundan bir gelir elde edebilir.

Dar mükellefler ticari kazançlarını, gerçek usulde tespit edilen zirai kazançlarını ve vergi kesintisine tabi tutulmamış gayrimenkul sermaye iratlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorundadırlar. Bunu GVK'nin 86'ncı maddesinin 2'nci bendinden çıkarmaktayız. Söz konusu düzenleme uyarınca, dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de stopaj yoluyla vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Stopaj yoluyla alınan vergiler, vergi kesen tarafından muhtasar beyanname ile vergi dairesine yatırılır. GVK'nin 94'üncü maddesinde düzenleme bulmuş olan stopaj oranları, dar mükellefler için de geçerlidir. Ancak bu oranların vergi anlaşmaları ile yabancı

sermayeli şirketlerde ve yabancı kurum şubelerinde farklı oranlarda belirlenmesi mümkündür.<sup>198</sup>

GVK'nin 84'üncü maddesinin 3'üncü bendi uyarınca dar mükelleflerin yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi stopaj yoluyla alınmamış olanlar münferit beyanname ile bildirilirler. Münferit beyanname, kazancın elde edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilir. 101'inci maddede münferit beyanname ile bildirilmeye mecbur olan kazanç ve iratlar sayılmıştır. Burada bizim konumuz açısından önem teşkil eden, maddenin son fıkrasında düzenleme bulan isteğe bağlı münferit beyanname konusudur. Buna göre, dar mükellefin elde ettiği gelir, sadece telif ve patent haklarının satışından elde ettiği gelirden ibaret ve bu gelirin vergisi kaynaқта kesilerek alınmışsa, bu gelir için dar mükellef isterse münferit beyanname verebilecektir. Bu tip ödemelerden yinelemek gerekirse % 20 oranında vergi kesintisi alınmaktadır (GVK m. 94/IV). Dar mükellefin bu hakkını kullanması, vergi iadesi alabileceği durumlar için bir anlam taşımaktadır.<sup>199</sup>

Dar mükellefiyette, mükellefin daimi temsilcisi, eğer yoksa kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayanlar muhatap olarak alınmaktadır (GVK 107/IV). Verginin tarhi da bu kişiler adına yapılır.

---

<sup>198</sup> **BİLİCİ, N.**, age., s. 199-200.

<sup>199</sup> **BİLİCİ, N.**, age., s. 200-201.

### **3.1.1.2. Dar Mükellef Gerçek Kişiler Açısından Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi**

Dar mükellefler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmektedir. Bu sebeple dar mükellef gerçek kişilerin, gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik veya kiralanması işlemleri nedeniyle sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirler vergilendirme kapsamındadır.

Dar mükellefler bakımından kazanç ve iradın Türkiye’de elde edilme kriterleri GVK’nin 7’inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddenin 5’inci bendi uyarınca, gayrimenkul sermaye iratlarında, taşınmazın Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi halinde dar mükellefler için kazanç ve iradın Türkiye’de elde edildiği kabul edilmektedir.

Dar mükellef gerçek kişiler Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla ticari/zirai kazanç elde ediyorsa ve ticari işletmelerine dahil gayrimaddi hak varsa, bu gayrimaddi hakkın kiralanması veya satışı yoluyla elde edilecek kazançlar ticari/zirai kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir. Bunun dışında kalan gayrimaddi hakların kiralanması yoluyla elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradı, satışı yoluyla elde edilen kazanç ise değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

GVK’nin 18’inci maddesinde düzenlenen gelir vergisi istisnası, aynı şartlarla dar mükellefler için de uygulanabilmektedir. Bu doğrultuda dar mükellef gerçek kişilerin GVK’nin 18’inci maddesi kapsamında elde ettikleri serbest meslek kazançları için istisna söz konusu olacaktır. Burada, 18’inci madde

kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden % 17 oranında stopaj yapılmaktadır. İstisna kapsamında olmayan serbest meslek kazançlarında ise % 20 oranında stopaj söz konusudur. Bunun dışında, dar mükellef gerçek kişilere GVK'nin 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden % 20 oranında, yine GVK'nin 94'üncü maddesinin 4'üncü bendine göre, dar mükellef gerçek kişilere telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden % 20 oranında gelir vergisi stopajı yapılmaktadır.<sup>200</sup> Söz konusu stopaj oranları en son 12.01.2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Ayrıca eğer ilgili ülkeyle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yapılmışsa bu anlaşma hükümleri de dikkate alınmalıdır. Anlaşmada stopaj oranlarına ilişkin bir düzenleme varsa bu oran uygulanacaktır.

Dar mükellef gerçek kişiler, GVK'nin 86'ıncı maddesine göre tamamı üzerinden stopaj yapılmış olan gayrimenkul sermaye iratları için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyecektir.

KDVK'nin 4'üncü maddesine göre hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışındaki işlemlerdir. Yine aynı maddeye göre bu işlemler, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir. Maddeden anlaşıldığı üzere kiralama işlemi de bir hizmettir. Dolayısıyla, yurt dışından satın alınan veya kiralanmış gayrimaddi haklardan Türkiye'de faydalanılıyorsa bu işlemin KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

---

<sup>200</sup> YILDIRIM, M., age., s. 82-83.

KDV için vergiyi doğuran olay Kanun'un 10'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre hizmet ifasında, hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır. Ancak, hizmetin yapılmasından önce fatura vb. belgelerin düzenlenmesi durumunda bu belgelerde gösterilmiş olan miktar dahilinde bu belgelerin düzenlenmesiyle vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır. Gayrimaddi hakkın kiralanması işlemi de, kira bedelinin peşin olarak tahsili ile ve buna ilişkin bir belge düzenlenmesi koşuluyla bu belgede gösterilen tutarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır. Dolayısıyla KDV mükellefiyeti de bu andan itibaren başlayacaktır.<sup>201</sup>

Konuya bir de franchise sözleşmeleri bakımından değinmek gerekmektedir. Franchise veren dar mükellef gerçek kişiler, yine GVK'nin 86'ncı maddesine göre tamamı üzerinden stopaj yapılmış olan gayrimenkul sermaye iratları için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyecektir. Bunların vergilendirilmesi franchise bedeli ödemeleri üzerinden yapılacak olan GVK'nin 94/V-a maddesine göre % 20 oranındaki gelir vergisi stopajı şeklinde olmaktadır. Dar mükellef gerçek kişilerin üzerinden stopaj yapılmamış olan gayrimenkul sermaye iratları için ise yıllık gelir vergisi beyannameleri vermeleri gerekmektedir.<sup>202</sup> Ayrıca franchise işlemlerinde KDV mükellefi franchise veren taraftadır (KDVK m. 8). Ancak franchise veren dar mükellef gerçek kişinin Türkiye'de iş yeri bulunmuyorsa KDVK'nin 9'uncu maddesi gereği, franchise alan taraf yurt dışındaki dar mükellefe yapacağı franchise bedeli ödemeleri üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV stopajı yapmalı ve bunu da 2 no.lu KDV

---

<sup>201</sup> YILDIRIM, M., age., s. 92-93.

<sup>202</sup> ATABEY, Tuncel (2010), Gelir Vergisi Rehberi, Vergi Sorunları Dergisi Özel Eki, Mart 2010, S. 258, s. 342.



beyannamesi ile beyan etmelidir. Sorumlu sıfatıyla ödenen bu vergi 1 no.lu KDV beyannamesi ile indirilir.

### **3.1.2. Kurumlar Vergisinde Dar Mükelleflere Özgü Düzenlemeler ve Dar Mükellef Kurumlar Açısından Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi**

#### **3.1.2.1. Kurumlar Vergisinde Dar Mükelleflere Özgü Düzenlemeler**

Kanuni merkezi ve iş merkezinin her ikisi de Türkiye dışında bulunan kurumlar dar mükellef kurum olarak adlandırılmaktadır. Burada da kural olarak, KVK’de yer alan tam mükellef kurumlarla ilgili düzenlemeler, dar mükellefler için de uygulanmaktadır. Ancak, dar mükelleflerin özel durumu sebebiyle kanun koyucu KVK’nin üçüncü kısmında “dar mükellefiyet esasında verginin tarhi ve ödenmesi” (m. 22-31) başlığı altında bazı özel düzenlemeler getirilmesini gerekli görmüştür.

KVK’nin 3’üncü maddesinin 3-ç bendi uyarınca taşınır ve taşınmaz ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen haklar, dar mükellefiyet kapsamına giren kazanç ve iratların birisini oluşturmaktadır.

Dar mükellefiyette yabancı kurumların vergisi, bunlar hesabına Türkiye’deki müdür veya temsilcileri; yoksa kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunur (KVK m. 28/I).

KVK’nin 22’inci maddesinin 2’nci fıkrası uyarınca, dar mükellefiyete tabi kurumların ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanunu’nun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri

uygulanmaktadır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlere göre tespit edilir.

Dar mükellef kurumların gelirleri için yıllık, özel ve muhtasar beyanname olmak üzere üç beyanname tipi bulunmaktadır. Türkiye’de ticari ve zirai kazanç elde eden dar mükellef kurumlar, vergilerini yıllık beyanname vermek suretiyle öderler. Bu kazançlar izleyen yılın Nisan ayının 25’inci günü akşamına kadar, kurumun Türkiye’deki iş yerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yer vergi dairesine beyan edilmelidir (KVK m. 24/IV). Bu şekilde hesaplanan vergi, Nisan ayının sonuna kadar tek taksitte ödenir.

Özel beyanname, dar mükellef yabancı kurumların vergiye tabi kazancının, GVK’nin 80’inci maddesinde yazılı olan hisse senedi satışı, taşınmazın satışı gibi diğer kazanç ve iratlardan oluşması durumunda verdikleri beyanname dir (KVK m. 26). Ancak telif, imtiyaz, patent ve benzeri gayrimaddi hakların satışı karşılığında alınan bedellerin bu kapsamda olmadığı maddede açıkça belirtilmiştir. Özel beyanname, kazancın elde edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde yabancı kurum veya Türkiye’de onun adına hareket eden kimse tarafından 27’inci maddede belirtilen vergi dairesine verilmek zorundadır. Verilen beyanname üzerinden tahakkuk eden verginin tamamı aynı süre içinde ödenir.

Son beyanname tipi ise muhtasar beyanname dir. Dar mükellef kurumların ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratları dışında kalan kazanç ve iratları kurumlar vergisi stopajına tabidir. KVK’nin 30’uncu maddesinde dar mükellef kurumların kazançları üzerinden yapılacak olan kurumlar vergisi kesintileri hükme

bağlanmıştır. Dar mükellef kurumlara 30'uncu maddede sayılan ödemeleri yapan tam mükellef kurum ve kişiler maddede belirtilen stopajı yapmak zorundadırlar. Bu maddede temel olarak % 15 oranında stopaj oranı belirlenmiştir. Dar mükellef kurum kazançları, tam mükellef kurumlara göre daha yoğun bir şekilde stopaja tabi tutulmuştur. Bunun sebebi dar mükelleflerin kanuni ve iş merkezlerinin yurt dışında bulunmasıdır. Stopaj yoluyla bu gelirlerin vergilenmesi güvence altına alınmıştır.<sup>203</sup> Bu kazanç ve iratları dar mükellef kuruma ödeyen kurum veya kişiler maddede belirtilmiş olan stopajı yaparak takip eden ayın 23'üncü günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirirler ve vergiyi de aynı ayın 26'ncı günü akşamına kadar öderler (KVK m. 29).

KVK'nin 30'uncu maddesinin 8 numaralı fıkrasında Bakanlar Kurulunun bu maddedeki fıkralarda belirtilen vergi kesintisi oranlarını gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifra kadar indirmeye veya bu maddede yer alan fıkralarda belirtilen oranın bir katına kadar arttırmaya yetkili olduğu belirtilmiştir. Bu oranlar da en son 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir ve söz konusu % 15 olan oran % 20 olarak belirlenmiştir.

Özetleyerek açıklamak gerekirse, dar mükellef kurumların elde ettikleri kazanç ve iratlar, kazanç ve iradın türüne göre farklı vergilendirme usullerine tabidir. Bu kurumların ticari ve zirai kazançları KVK'nin 22'nci maddesine göre yıllık beyanname ile vergi dairesine bildirilir. Dar mükellef kurumların diğer kazanç ve iratları bu kazanç ve iratları edindikleri tarihten itibaren 15 gün içinde özel beyanname ile vergi dairesine bildirilir (KVK m. 26). Ücret, serbest meslek

---

<sup>203</sup> BİLİCİ, N., age., s. 225.

kazancı, gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradı niteliğindeki gelirlerin vergisi ise kazanç ve iratları dar mükellef kurumlara sağlayanlar tarafından kaynakta kesilerek muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirilir (KVK m. 30, 31).<sup>204</sup>

### **3.1.2.2. Dar Mükellef Kurumlar İçin Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi**

Dar mükellef kurum Türkiye’de bir iş yeri açmak suretiyle veya daimi temsilcisi aracılığıyla ticari kazanç elde ediyorsa ve bu kurumun aktifine kayıtlı bir gayrimaddi hakkı varsa, bu gayrimaddi hakkın satışı veya kiralanması sebebiyle elde edeceği kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilecektir. Vergilendirme konusu burada tam mükelleflerden farklı değildir.

Bir başka anlatımla, Türkiye’de VUK hükümlerine göre iş yeri olan ve daimi temsilci bulunduran dar mükellef kurumların bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığıyla yapılan işlerden elde ettikleri kazançlar ticari kazançtır. Türkiye’de ticari kazanç elde eden dar mükellef kurumlar tıpkı tam mükellef kurumlar gibi vergilendirilecektir. Bu doğrultuda dar mükellefler de defter tutmak, fatura vermek, belge saklamak ve KDV beyannamesi vermek zorundadırlar. Ancak tekrar etmek gerekirse dar mükellefler, tam mükelleflerden farklı olarak yalnızca Türkiye’de elde ettikleri ticari kazançların vergisini öderler. Aynı durum zirai kazanç elde eden dar mükellef kurumlar için de geçerlidir. Dar mükellef kurumlar, ticari ve zirai kazançlarını beyan edeceklerinden bu kazançlar üzerinden sorumlu sıfatıyla kurumlar vergisi stopajı yapılmayacaktır. Ancak, telif,

---

<sup>204</sup> ÖNCEL, M./KUMRULU, A./ÇAĞAN, N., age., s. 337-338.

imtiyaz, patent, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller için kurumlar vergisi stopajı yapılması gerekmektedir.<sup>205</sup>

Dar mükellef kurumun kazancı ticari kazanç niteliğinde değilse, aktifine kayıtlı olan gayrimaddi hakkın kiralanması sebebiyle elde edeceği kazanç, gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir. Eğer gayrimaddi hakkın satışı söz konusuysa bu takdirde, değer artış kazancı olarak vergilendirme yapılacaktır.

Dar mükellef kurumlar için yapılacak vergi kesintisi ve oranları KVK'nin 30'uncu maddesinde gösterilmiştir. Bu madde uyarınca ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, patent, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu kazanç ve iratları nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirilenler tarafından % 20 oranında kurumlar vergisi stopajı yapılır.

Kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan ve Türkiye'de iş yeri bulunmayan dar mükellef kurumlara, KDV'ye tabi olan bir mükellefin KDVK'nin 9'uncu maddesi uyarınca sorumlu sıfatıyla söz konusu KDV'yi 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edip ödemesi gerekmektedir.<sup>206</sup> Ardından ödenen bu vergi 1 no.lu KDV beyannamesi ile indirilebilmektedir.

---

<sup>205</sup> **BİLEN, Cavit** (2002), Yurt Dışı Hizmet Alımlarında Kurumlar Vergisi Tevkifatı ve Sorumlu Sıfatıyla KDV Beyanı, Yaklaşım Dergisi, Eylül 2002, S. 117, s. 93-94.

<sup>206</sup> **YAVAŞ, S.**, age., s. 91.

Eğer dar mükellef kurum franchise veren konumunda ise ve bu kurumun Türkiye’de iş yeri ve daimi temsilcisi yoksa bu kuruma yapılan ödemeler KVK’nin 30’uncu maddesine göre % 20 oranında kurumlar vergisi stopajına tabi olacaktır. Ayrıca, dar mükellef kurumun Türkiye’de iş yeri, kanuni merkezi veya iş merkezi bulunmuyorsa KDVK’nin 9’uncu maddesi gereği, franchise alanca yapılacak franchise bedeli ödemeleri üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV kesintisi yapılması ve bunun 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Daha sonra bu vergi 1 no.lu KDV beyannamesi ile indirilecektir. Ancak, dar mükellef kurumun Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilcisi varsa ve Türkiye’de bu şekilde ticari kazanç elde ediyorsa bu takdirde KVK’nin 22’inci maddesi uyarınca tam mükellef kurumlara ilişkin hükümlere tabi olacak ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gerekecektir ve KDV mükellefiyeti de söz konusu olacaktır.

Bu hususlara ilave olarak eğer ilgili ülkeyle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yapılmışsa bu anlaşma hükümleri dikkate alınmalıdır. Anlaşmada stopaj oranlarına ilişkin bir düzenleme varsa bu oran uygulanacaktır.

### **3.1.3. Gayrimaddi Bir Hak Olarak Bilgisayar Yazılımlarının İthalinin Vergilendirilmesi**

İçinde bulunduğumuz teknoloji çağında her alanda bilgisayar yazılımları kullanılmaktadır. Eskiden insan zekası yardımıyla yapılan ve oldukça yorucu ve zaman kaybettirici pek çok işlem bilgisayar yazılımları sayesinde hiç zaman kaybetmeden ve yorulmadan saniyeler içerisinde yapılabilmektedir. Artık ülkeler teknoloji üretenler ve bu teknolojileri satın alanlar olmak üzere ayırmaya tabi

tutulmaktadır. Teknoloji üretiminde çağı yakalayamayan ülkeler teknoloji üreten ülkelere yazılım ithal etme yoluna gitmektedirler. Ayrıca yurt içinde yazılım üretilse dahi bu her zaman ihtiyacı karşılamaya yetmemektedir. Dolayısıyla hem kamu sektörü hem de özel sektör yurt dışından yazılım ithal etmektedir. Bu işlemlerin hiç şüphesiz bir de vergilendirme boyutu vardır.

Bilgisayar programları FSEK'in 2'inci maddesinde ilim ve edebiyat eseri olarak değerlendirilmiştir. Dolayısıyla ortada fikri bir ürün vardır ve gayrimaddi hakların vergilendirilmesi konusu içinde ele alınması gerekmektedir.

Konunun önemi ve uygulamada sıklıkla karşılaşılması sebebiyle bilgisayar yazılımı ithallerinin vergilendirilmesi konusu burada ayrı bir başlık altında incelenmektedir.

Yurt dışından çoğaltma, dağıtma, değiştirme vb. tasarruf hakları ile beraber bir yazılım ithal edildiğinde burada gayrimaddi hak edinimi söz konusu olmaktadır. Bu edinim yabancı gerçek kişiden yapılıyorsa GVK'nin 94'üncü maddesine göre, yabancı bir kurumdan yapılıyor ise KVK'nin 30'uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Eğer yazılımın alındığı ülke ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması yapılmış ise bu anlaşma hükümleri dikkate alınmalıdır.

Maliye Bakanlığının bir özelgesinde<sup>207</sup> de belirtildiği üzere, yurt dışından bilgisayar yazılımları ithalinde eğer tasarruf hakkı edinimi gerçekleşmiyor

---

<sup>207</sup> Maliye Bakanlığının 30.07.2004 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-30 sayılı özelgesi; Aktaran: **ERDOĞAN, Ahmet Ozan** (2010), Yurtdışı Yazılım Alımlarının Vergilendirilmesinde Son Durum, E-Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2010, S. 212, [http://www.burhaneray.com/guncel\\_detay.asp?id=1179](http://www.burhaneray.com/guncel_detay.asp?id=1179) (28.09.2011)

yalnızca yurt dışındaki firmalardan piyasaya sunulmak üzere veya işletme bünyesinde kullanılmak üzere hazır paket programlar alınıyorsa bu durumda gayrimaddi hak ediniminden söz edilemez. Burada yurt dışındaki firmanın elde ettiği kazanç ticari kazançtır. Dolayısıyla vergi kesintisi konusu gündeme gelmeyecektir.

Ayrıca, yazılımı yurt dışından CD ile getirme ile internetten indirme arasında farklılık bulunmamaktadır. Burada da şayet yazılım tasarruf hakkı ile birlikte ediniliyorsa yurt dışındaki firmaya ödediği tutar üzerinden stopaja tabi olacaktır. Ama işletme yazılımı çoğaltmadan nihai tüketicilere satıyor yahut bu yazılımı şirket amaçları doğrultusunda kullanıyorsa, yurt dışındaki firmaya ödediği tutar üzerinden stopaj yapılması söz konusu olmayacaktır. Bu durum da Maliye Bakanlığının bir özelgesinde belirtilmiştir.<sup>208</sup>

Dar mükellef kurumların elde edebileceği kazanç ve iratlar KVK'nin 3'üncü maddesinde sayılmıştır. Bu maddede sayılanlar arasında ücret geliri bulunmamaktadır. Oysaki yurt dışı bir firmadan bir veya birden fazla yazılımcıyla anlaşıp kendi emir ve talimatları doğrultusunda iş yerinin bir personeli gibi çalıştırıp ihtiyacı olan yazılımları yaptırmaları mümkündür. Bu durumda esas itibariyle dar mükellef kurumun elde etmiş olduğu kazanç ücrettir. Ancak maddede bu husus düzenlenmediği için yurt dışı firmanın elde ettiği kazanç maddede düzenleme bulması sebebiyle serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmeli ve vergilendirilmesi de bu doğrultuda yapılmalıdır. Yurt dışı firmalara serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan ödemeler de % 20

---

<sup>208</sup> Maliye Bakanlığının 03.02.2007 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/227-12675 sayılı özelgesi.



oranındaki vergi kesintisine tabidir. Bu noktada alımın yapıldığı devletle imzalanmış olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları da dikkate alınmalıdır.<sup>209</sup>

Öte yandan, KDVK'nin 1'inci maddesinde belirtildiği üzere, her türlü mal ve hizmet ithalatı katma değer vergisine tabidir. 15 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin<sup>210</sup> "C" bölümüne göre, KDVK'nin 1'inci maddesine göre yapılan işlemler Türkiye'de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabileceklerdir. Aynı Kanun'un 6/b maddesine göre, Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetler Türkiye'de ifa edilmiş sayılacaktır. Yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye'de iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, sözü edilen Kanun'un 9'uncu maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Dolayısıyla, yurt dışındaki firmadan gerek CD ortamında kargo ile gerekse internet üzerinden satın alınan bilgisayar yazılımı hizmetinden Türkiye'de yararlanılacağı için yurt dışındaki firmaya ödenen yazılım bedeli KDV'ye tabi olacaktır. Hesaplanan KDV, şirket tarafından sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV beyannamesi ile hizmetin ifa edildiği dönemde (hizmetin ifasından önce fatura

---

<sup>209</sup> ERDOĞAN, Ahmet Ozan (2010), Yurtdışı Yazılım Alımlarının Vergilendirilmesinde Son Durum, E-Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2010, S. 212; Aktaran: [http://www.burhaneray.com/guncel\\_detay.asp?id=1179](http://www.burhaneray.com/guncel_detay.asp?id=1179) (28.09.2011)

<sup>210</sup> Tam metin için bkz. [http://www.alomaliye.com/kdv\\_15.htm](http://www.alomaliye.com/kdv_15.htm) (28.09.2011)

düzenlenmesi halinde faturanın düzenlendiği dönemde) beyan edilip ödenmelidir. Sorumlu sıfatıyla ödenen bu vergi, aynı dönemde, kendisinin ayrıca vereceği 1 no.lu KDV beyannamesi ile indirilir.

Ayrıca unutulmamalıdır ki, yurt dışından gerek CD ortamında kargo ile gerekse internet ortamında şirkete teslim edilen bilgisayar yazılımı karşılığında alınacak olan belgenin alındığı ülke mevzuatına göre geçerli bir belge olması gerekmektedir. Mükelleflerin internet yoluyla yurt dışından satın aldıkları hizmet ve bu nitelikte olan gayrimaddi haklar için yurt dışında bulunan satıcı tarafından düzenlenen fatura veya fatura yerine geçen belgenin elden yahut posta yoluyla alınmaması halinde elektronik ortamda alınan belgenin çıktısının yapılan ödemeyi gösterir bir banka kartı ekstresi ile birlikte saklanması ve gerektiğinde ibraz edilmesi ile alınan hizmetin yapılan ticari işin bir gereği olarak alındığının belgelendirilmesi, ispatlanması halinde gerçekleştirilen ödemelerin gider veya maliyet kaydının yapılması da mümkündür.<sup>211</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun 229'uncu maddesinde faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığı müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 231'inci maddesinde beş numaralı bendinde de faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içinde düzenlenmeyen faturaların ise hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

---

<sup>211</sup> Maliye Bakanlığının 03.02.2007 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/227-12675 sayılı özelgesi.

Ayrıca, 253 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin "B-Yurt Dışında Faaliyette Bulunan Mükelleflere Yaptırılan İş ve Hizmetler Karşılığında Alınan Belgelerle İlgili İşlemler" başlıklı bölümde; Vergi Usul Kanunu'nun kayıt nizamına ilişkin 215'inci maddesinde, bu Kanun'a göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulmasının mecburi olduğu belirtilmiş ve 227'inci maddesinde de *"Bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça bu Kanun'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."* hükmü yer almıştır. Bu maddelere göre, yurt dışında bulunan kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında ödemede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, yurt dışındaki kişi veya kuruluşlardan aldıkları geçerli belgeleri, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içindeki noterlerde Türkçeye tercüme ettirip tasdik ettirdikten sonra defterlerine gider olarak kaydedebilmekteydiler. Ancak bu durumun yurt dışındaki temsilciliklerimizde iş yığılmalarına sebep olduğu ve mükellefler için ağır bir külfet oluşturduğu anlaşıldığından bu düzenlemede değişiklik yapılması ihtiyacı duyulmuştur. Bu sebeple Vergi Usul Kanunu'nun 257'inci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak Bakanlık tarafından, söz konusu Genel Tebliğ ile yurt dışında bulunan kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında alınan belgelerin, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içinde noterlerde Türkçeye tercüme ettirilip tasdik ettirilmesi zorunluluğu kaldırılmıştır. Belge alan mükellefler, belgelerde yazılı bedelleri belgelerin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında gösterebilecektir. Yalnızca inceleme sırasında eğer incelemeci

tarafından gerek görülürse mükellefler söz konusu belgeleri tercüme ettirmek zorundadırlar.<sup>212</sup>

## **3.2. ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNLARI**

### **3.2.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları**

#### **3.2.1.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Gerekliliği**

Günümüzün küreselleşmiş olan dünyasında vergi sorunları yalnızca devletlerin iç sorunu olarak kabul edilmemektedir. Her devletin ulusal vergi mevzuatı diğerinden farklıdır. Bu durum çeşitli sorunlara yol açmaktadır. Bu sorunların başında da çifte vergilendirme gelmektedir.

Çifte vergilendirme, bir gelirin birden fazla ülkede vergi konusu olması, aynı gelirin hem elde edildiği ülkede hem de geliri elde edenin yerleşik olduğu ülkede vergilendirilmesidir.<sup>213</sup> VUK'un hesap hataları başlıklı 117'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında da verginin mükerrer olması, aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmıştır.

İşte ülkeler, bu istenmeyen durumu bertaraf etmek amacıyla aralarında vergi anlaşmaları yapmaktadırlar.

---

<sup>212</sup> Maliye Bakanlığının 20.09.2008 tarihli ve B.07.1.GİB.4.16.16.01.KV.08.29/3699 sayılı özelgesi.

<sup>213</sup> <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055> (06.10.2011)

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kaynak ilkesi veya ikamet ilkesi dikkate alınarak yapılmaktadır. Kaynak ilkesi, geliri doğuran olaya odaklanmaktadır. Bu ilke uyarınca devlet, kendi ülkesinde elde edilen kazancı vergilendirecektir. İkamet ilkesinde ise vergilendirme hakkı, gelir ve servet sahibinin yerleşmiş olduğu devlete aittir.

Gayrimaddi hak bedelleri de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında düzenlenmektedir. Bu anlaşmalarda vergilendirme yetkisi duruma göre yerleşik olunan ülkeye veya gelirin elde edildiği kaynak ülkeye bırakılmakta, bazen de her iki ülke arasında paylaşılmaktadır. Vergilendirmenin her iki devlette de bırakıldığı durumlarda, aynı kazançlar üzerinden mükerrer vergilendirmeyi önlemek amacıyla diğer devlette ödenen vergi yerleşik olunan devlette anlaşma hükümleri doğrultusunda ya mahsup edilmekte ya da istisna kapsamına alınmaktadır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının OECD<sup>214</sup> Modeli veya UN<sup>215</sup> Modeli göz önüne alınarak yapılması mümkündür. Çoğu anlaşma, UN Modelinden daha eskiye dayanan, OECD Modeli çerçevesinde yapılmaktadır. OECD'ye üye olan Türkiye de yapmış olduğu vergi anlaşmalarında OECD Modelini tercih etmiştir.

OECD hakkında kısa bir bilgilendirme yapmak gerekirse, bu Kurum'un öncüsü Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütüdür (OEEC). OEEC 1947 yılında Marshall Planı aracılığıyla Avrupa'nın yeniden inşası için II. Dünya Savaşı'ndan sonra Amerika ve Kanada yardımını yönetmek için kurulmuştur. OECD,

---

<sup>214</sup> The Organization for Economic Co-operation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı)

<sup>215</sup> United Nations (Birleşmiş Milletler)

OEEC'nin yerini 1961 yılında devralmıştır. O zamandan beri misyonu, üye ülkelerin sürdürülebilir ekonomik büyüme ve istihdamını gerçekleştirmesine yardım etmek, finansal istikrar korunurken üye ülkelerin yaşam standartlarını yükseltmesine ve aynı zamanda dünya ekonomisinin gelişmesine yardımcı olmaktır.<sup>216</sup>

Türkiye'nin imzalamış olduğu vergi anlaşmalarının büyük bölümünde OECD'nin hazırlamış olduğu 1977 modeli referans olarak alınmıştır.<sup>217</sup> 2012 yılı Şubat ayı itibariyle yürürlükte bulunan 76 tane çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması vardır.<sup>218</sup>

### **3.2.1.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Maddelere İlişkin Genel Bilgiler**

Buradan sonra değinilecek olan bilgiler OECD Modeli çerçevesinde hazırlanmış olan anlaşmalara ilişkindir.

Anlaşmaların kapsamına giren kişiler ilk maddede belirtilmektedir. Hemen ardından gelen maddede ise anlaşma kapsamına giren vergilere yer verilmektedir.

Anlaşmaların uygulanması sırasında bazı terimlerin anlamlarının belirlenmesinde yaşanabilecek tereddütleri gidermek amacıyla anlaşmalarda

---

<sup>216</sup> **İNCE, Eyyup** (2011), OECD İle Seçilmiş Ülkelerde Transfer Fiyatlandırması ve Türk Transfer Fiyatlandırması İle Karşılaştırma, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2011, S. 273, s. 102.  
([http://www.oecd.org/pages/0,3417,en\\_36734052\\_36761863\\_1\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36761863_1_1_1_1_1,00.html))  
(7.10.2011)

<sup>217</sup> **KILIÇ, Ramazan** (2011), Vergi Anlaşmalarının İdari Yardımlaşma Boyutu ve Vergi Cennetleri İle Mücadelede Önemi, Vergi Sorunları Dergisi, Mart 2011, S. 270, s. 158.

<sup>218</sup> <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055> (07.10.2011)

sıklıkla geçen terimlerin tanımlarına 3'üncü maddede yer verilmektedir. Ayrıca, anlaşmalarda tanımlanmamış terimler yönünden de uygulamaya açıklık getirmek amacıyla, tanımlanmamış terimlerin, anlaşma metnine aykırı olmadığı sürece uygulama konusu devlette taşıdığı anlamda olduğu da bu maddede belirtilmektedir.

Bunu takip eden maddede ise, mukimlik konusu düzenleme bulmaktadır. Anlaşma kapsamına giren kişilerin hangi devletin mukimi olduğu konusu anlaşmaların 4'üncü maddesinde ele alınmaktadır. Anlaşmaların pek çok maddesinde vergileme yetkisi mukim olunan devlete bırakılmış olduğundan, mukim olunan devletin belirlenmesi son derece önemlidir.<sup>219</sup> Yine bu maddede mukimliğin belirlenmesi için getirilen kurallar da açıklanmaktadır.

Bunların dışında, 5'inci maddede iş yerine, 6'ncı maddede gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirlere, 7'nci maddede ticari kazançlara, 8'inci maddede taşımacılık ile ilgili kurallara, 9'uncu maddede bağımlı teşebbüslere, 10'uncu maddede temettülere, 11'nci maddede de faize, 14'üncü maddede serbest meslek faaliyetlerine, 15'inci maddede bağımlı faaliyetlere, 16'ncı maddede yönetim kuruluna yapılan ödemelere, 17'nci maddede sanatçı ve sporculara, 18'nci maddede emekli maaşları ve düzenli ödemelere, 19'uncu maddede kamu görevlerine, 20'nci maddede öğrenci, stajyer ve öğretmenlere, 21'nci maddede diğer gelirlere ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Menfaatlerin sınırlandırılması 22'nci, çifte vergilendirilmenin önlenmesi<sup>220</sup> 23'üncü, ayırım yapılmaması<sup>221</sup>

<sup>219</sup> <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055> (07.10.2011)

<sup>220</sup> Anlaşmalarda vergileme yetkisinin her iki devlete de bırakıldığı durumlarda çifte vergilendirmenin nasıl önleneceği konusu.

24'üncü, karşılıklı anlaşma usulü<sup>222</sup> 25'inci, bilgi değişimi<sup>223</sup> 26'ncı ve diplomat ve konsolosluk memurları ile ilgili düzenlemelerde 27'nci maddede bulunmaktadır. Devamında gelen 27 ve 28'inci maddeler de anlaşmanın yürürlüğüne ilişkindir.

12'nci madde gayrimaddi hak bedellerine, 13'üncü madde ise değer artış kazançlarına ilişkindir. Çalışma konusu ile doğrudan alakalı olması sebebiyle bu maddelere aşağıda ayrıntılı olarak değinilecektir.

### **3.2.2. Gayrimaddi Hakların Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının 12'nci Maddesi (Gayrimaddi Hak Bedelleri) Hükümü Karşısındaki Durumu**

Anlaşmaların gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesine ilişkin ve konumuz için önemli olan kısmı 12'nci maddededir.

Anlaşmaların 12'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında “gayrimaddi hak bedeli” kavramından ne anlaşılması gerektiği açıklanmaktadır. Buna göre bu terim, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılmak amacıyla üretilen filmler, bantlar ve diğer reproduksiyon araçlarına ilişkin ödemeler de dahil olmak üzere, edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının, patentin,

---

<sup>221</sup> Anlaşmalarda, diğer devlette hizmet sunan veya faaliyette bulunan vatandaşların bu diğer devlette, bu devletin aynı koşullara sahip vatandaşlarına kıyasla daha değişik veya daha ağır bir vergilemeye ve buna bağlı mükellefiyetlere tabi tutulamayacağı konusu.

<sup>222</sup> Anlaşmaya taraf devletlerde mukim olanların, ilgili anlaşmanın uygulanmasının kendileri bakımından anlaşma hükümlerine uymadığı kanaatine varmaları halinde, sorunun çözülmesi bakımından durumu mukim oldukları devletin yetkili makamlarına iletmeleri sonucunda yetkili makamın vergilemede hata yapıldığı konusunda mükellefi haklı bulması halinde konuyu diğer devletin yetkili makamına iletmesi ve sorunun yetkili makamlar nezdinde çözülmeye çalışılması konusu.

<sup>223</sup> Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayı önlemek amacıyla yetkili makamların ihtiyaç halinde istedikleri bilgiyi diğer devletin yetkili makamlarından sağlayabilmeleri konusu.



markanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı veya satışı ile; sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı karşılığında ödenen her türlü ödemeyi kapsamaktadır.

Ülkemizin akdettiği bütün anlaşmalarda temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedellerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde vergileme hakkı, oran sınırlaması olmaksızın bu tür gelirleri elde edenlerin mukim olduğu devlete bırakılmıştır. Ancak bu tür gelirler, elde edildikleri devlette de (kaynak devlet) anlaşmalarda belirtilen oranları geçmeyecek şekilde vergiye tabi tutulmaktadır. Anlaşmalarda yer alan vergi oranları vergileme yapılacak olan maksimum oranı ifade etmektedir. Söz konusu bu oranların aşılması mümkün değildir. Fakat taraf devletlerin iç mevzuatında bu tür gelirler için veya anlaşmalarda ele alınan diğer gelir unsurları için daha düşük bir vergi oranı uygulanıyorsa bu durumda anlaşmalarda yer alan oranlar değil, mükellefin lehine olan bu düşük oranlar uygulanacaktır.<sup>224</sup>

Yukarıda da belirtildiği üzere, gayrimaddi hak bedelleri ile ilgili olarak genel olarak vergileme mukim devlette yapılmaktadır. Ancak kaynak devletin de vergileme hakkı belirli oranlar içinde kalmak kaydıyla 12'nci maddede belirtilebilmektedir. Gayrimaddi hak bedelleri üzerinden kaynak devlette alınacak vergi oranları genellikle % 10 olarak belirlenmiştir. Bunun dışında kaynak devlette alınacak vergi oranının % 5, % 12 ve % 15 olarak belirlenmiş olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da vardır.

---

<sup>224</sup> <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055> (07.10.2011)

Avusturya, Norveç, Güney Kore, Tunus, Romanya, Hollanda, Pakistan, İngiltere, Finlandiya, KKTC, Fransa, Almanya, İsveç, Belçika, Danimarka, İtalya, Japonya, Birleşik Arap Emirlikleri, Macaristan, Kazakistan, Makedonya, Arnavutluk, Cezayir, Moğolistan, Malezya, Mısır, Çin Halk Cumhuriyeti, Polonya, Türkmenistan, Azerbaycan, Bulgaristan, Özbekistan, Beyaz Rusya, Ukrayna, İsrail, Kuveyt, Rusya, Slovakya, Endonezya, Hırvatistan, Moldova, Singapur, Kırgızistan, Tacikistan, Çek Cumhuriyeti, İspanya, Sudan, Slovenya, Yunanistan, Lüksemburg, İran, Fas, Lübnan, Güney Afrika Cumhuriyeti, Portekiz, Sırbistan ve Karadağ, Etiyopya, Bahreyn, Katar, Bosna Hersek, Suudi Arabistan, Gürcistan, Umman, Yemen ve İrlanda da gayrimaddi hak bedelleri üzerinden kaynak devlette alınacak olan vergi oranı % 10 olarak belirlenmiştir.

Gayrimaddi hak bedelleri üzerinden kaynak devlette alınacak olan vergi oranı Ürdün için % 12, Hindistan için % 15, ABD için %5-10, Litvanya, Bangladeş ve Estonya için % 5 (sınai, ticari ve bilimsel teçhizatın kullanım hakkı karşılığı ödenen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının) ve diğer durumlarda % 10, Suriye için % 15 (patent, marka, desen veya model, plan, gizli formül ya da üretim yöntemi veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için) ve % 10 (sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere edebî, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının kullanımı veya kullanım hakkı için), Tayland için % 15 olarak belirlenmiştir.

Yine anlaşmanın 12'nci maddesine göre, yukarıda belirtilen gelirleri elde edenlerin diğer devlette bir iş yerine veya sabit bir yere sahip olmaları ve bu tür gelirlerin bu iş yeri veya sabit yer ile bağlantılı olarak elde edilmeleri durumunda

bu şekilde elde edilen gelirler, bu diğer devletin i mevzuatı çerçevesinde duruma göre ticari kazanç veya serbest meslek kazancı kapsamında vergiye tabi tutulacaktır. Bu durum anlaşma metinlerinin 12'nci maddesinde ticari kazançlara ilişkin olan 7'nci maddeye ve serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olan 14'üncü maddeye yollama yoluyla belirtilmektedir.

### **3.2.3. Gayrimaddi Hakların ifte Vergilendirmeyi nleme Anlaşmalarının 13'nc Maddesi (Değer Artış Kazançları) Hükmü Karşısndaki Durumu**

Bazı anlaşmaların 12'nci maddesi metninde gayrimaddi hakların satışı düzenlenmemiştir. Bu durumda anlaşmanın, değer artış kazançlarına ilişkin olan 13'üncü maddesine bakmak gerekmektedir.<sup>225</sup>

Taşınır veya taşınmaz varlıkların elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançları bu madde kapsamında değerlendirilmektedir. Buna göre, diğer devlette bulunan taşınmaz varlıkların elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançları için vergileme, söz konusu taşınmazın bulunduğu devlette ve bu devletin i mevzuatı çerçevesinde yapılacaktır.

---

<sup>225</sup> **EROL, Can**, Uluslararası Vergi Anlaşmalarına Göre Telif ve Patent Haklarının Vergilendirilmesi;  
Aktaran: (<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1998121526.htm>)  
(10.10.2011)

## SONUÇ

Gayrimaddi hakların vergilendirilmesi konusunun hukukçu bakış açısıyla incelendiği bu tez çalışmasında, öncelikle gayrimaddi haklar kendi içinde sınai haklar, telif hakları ve franchise işlemleri olmak üzere sınıflandırılmış ve tek tek analize tabi tutulmuştur.

Gayrimaddi hakların vergilendirilmesi konusu, okuyucu için kolaylık sağlaması bakımından sınai hakların vergilendirilmesi, telif haklarının vergilendirilmesi ve franchise işlemlerinin vergilendirilmesi şeklinde üç ana bölüme ayrılarak ele alınmıştır.

Sınai hakların vergilendirilmesi konusu marka ve patent haklarının vergilendirilmesi ve know-how işlemlerinin vergilendirilmesi olmak üzere ikiye ayrılarak incelenmiştir. Yine sınai haklar ve telif hakları bakımından kazancın gerçek kişi veya kurum tarafından elde edilmesinin getirmiş olduğu farklı uygulamalar ayrıntılarıyla işlenmiştir. Franchise işlemlerinin vergilendirilmesi de franchise alan ve franchise verene göre ayrı ayrı anlatılmaya çalışılmıştır.

Gayrimaddi hakların vergilendirilmesi konusu tam mükellefler için olduğu kadar dar mükellefler için de önemli olduğu için, dar mükelleflere ilişkin olarak getirilen düzenlemelere de değinilmiştir. Son olarak, uluslararası vergi anlaşmaları kapsamında gayrimaddi haklar için öngörülmuş olan düzenlemeler de bu tez çalışmasının son bölümünde incelenmiştir.

Doktrinde gayrimaddi hakların sınıflandırılması konusunda yerleşmiş bir görüş bulunmamaktadır. Ancak bu çalışma konusunda gayrimaddi haklar; sınai haklar, telif hakları ve franchise sözleşmesine ilişkin haklar olmak üzere üçe ayrılmıştır. Aynı şekilde sınai hakların kapsamı da tartışmalı bir konudur. Ancak bizim görüşümüze göre marka, patent, know-how, faydalı model, endüstriyel tasarım, coğrafi işaretler, ticaret unvanı, işletme adı, arama, işletme ve imtiyaz hak ve ruhsatları sınai hakların kapsamını oluşturmaktadır. Kimi yazarlar know-how'ı sınai haklar kapsamında değerlendirmeseler de bize göre know-how da sınai haklar kategorisinde yer almaktadır. Çünkü know-how, sınai alanda ve özellikle de ticari ve ekonomik faaliyetlerde kullanılan teknik bilgi ve tecrübelerdir. Dolayısıyla know-how sınai haklar kategorisinde değerlendirilmelidir.

Bir diğer tartışmalı konu ise fikri hakların kimi yazarlarca fikri mülkiyet hakları olarak değerlendirilmesidir. Ancak bizim görüşümüze göre, mülkiyet hakkından bahsedebilmek için mülkiyete konu bir eşya olmalıdır. Ancak fikri haklar bu kapsamda olmadığından çalışmamızda fikri mülkiyet kavramı yerine fikri haklar kavramının kullanılması tercih edilmiştir. Ayrıca fikri hak kavramı, kişinin icat gibi, sınai nitelikte olanlar da dahil olmak üzere, yarattığı bütün fikir ürünleri üzerindeki hak ve yetkilerini kapsamaktadır. Bu sebeple gayrimaddi hakların ayrılması konusunda sınai ve telif hakları olmak üzere bir sınıflandırmaya gidilmiştir. Ardından da franchise sözleşmelerine değinilmiştir. Franchise sözleşmesinde, franchise veren; adı, sembolü, markası gibi gayrimaddi mal ve değerlerini kullanarak bunların sürümünü yapma hakkını bir ücret karşılığında, belli bir bölgede kendi ad ve hesabına çalışan, bağımsız kişilere (franchise alanlara) verme taahhüdü altına girmektedir. Dolayısıyla bizim

görüşümüze göre bu çalışmada, konusunu gayrimaddi hakların oluşturduğu bu sözleşmeye de değinmek gerekliydi.

Bu tezin asıl konusu söz konusu tüm bu gayrimaddi hakların vergilendirilmesidir. Bundan sonraki değerlendirmelerimiz vergilendirme konusu ile ilgili olacaktır.

Bu çalışmada öncelikle marka, patent ve know-how gibi sınai hak niteliğinde olan gayrimaddi hakların kiralanması konusuna değinilmiştir. Bu hakların kiralanmasından elde edilen gelirlerin GVK açısından gayrimenkul sermaye iradı ile ilgili hükümler kapsamında vergilendirmeye tabi tutulacağı belirtilmiştir. Ardından, bu hakların satışından doğan kazançların, değer artış kazancı olarak nasıl vergilendirileceği açıklanmıştır.

Sınai hakların vergilendirilmesi konusunda gelir vergisi kapsamında ve tam mükellef gerçek kişiler için geçerli olan uygulamaların anlatımından sonra verginin mükellefinin KVK'nin 1'inci maddesinde sayılan tam mükellef kurumlar olması halinde bu kurumların bilançosuna dahil olan sınai hakların satışı, devir ve temlik veya kiralanması gibi hukuki işlemlerle elde edilen kurum kazancının nasıl vergilendirileceği konusu üzerinde durulmuştur.

Sınai hakların vergilendirilmesinin ardından diğer gayrimaddi hak grubu olan telif haklarının vergilendirilmesi konusu incelenmiştir. GVK'nin 70'inci maddesinde telif haklarının sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir. Ancak bu hakkın, yazarları veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest

meslek kazancıdır ve gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Bu noktada bu hakkı üreten kişinin (müellif) ve kanuni mirasçılarının bu hakkı devretmesi yoluyla elde ettikleri kazancın da GVK'nin 18'inci maddesine göre gelir vergisinden istisna olduğunu belirtmek gerekmektedir. Telif hakkının yazarları ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kişiler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar ise GVK'nin mükerrer 80'inci maddesine göre değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Telif haklarının vergilendirilmesi konusunda gelir vergisi kapsamında ve tam mükellef gerçek kişiler için geçerli olan uygulamaların anlatımından sonra, KVK'nin 1'inci maddesinde sayılan kurumların bilançosuna dahil olan telif haklarının satışı, devir ve temlik veya kiralanması gibi hukuki işlemlerle elde edilen kurum kazancının vergilendirilmesi boyutu da çalışmada incelenmiştir.

Telif haklarının vergilendirilmesi konusunun incelenmesinin ardından da son gayrimaddi hak grubu olan franchise sözleşmelerinin gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri için vergilendirilmesi konusu üzerinde ayrı ayrı durulmuştur. Burada franchise alan tarafından yapılan gayrimaddi hak bedeli ödemeleri kira olarak değerlendirileceği için, franchise veren tam mükellef gerçek kişi açısından elde edilecek olan gelirin de gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirileceğini belirtmeliyiz.

Çalışmamızda son olarak dar mükellefler için gayrimaddi hakların vergilendirilmesi konusu üzerinde durulmuştur. Bu başlık altında öncelikle gelir ve kurumlar vergisinde dar mükelleflere özgü düzenlemeler hakkında genel bilgi verilmiş ardından dar mükellef gerçek kişiler bakımından ve dar mükellef

kurumlar bakımından gayrimaddi hakların vergilendirilmesi tek tek anlatılmaya çalışılmıştır.

Tez konusunun ana yapısına ilişkin bu genel tespitlerin ardından eksikliğini hissettiğimiz bazı konulara değinilmesi gerekmektedir.

Vergi mevzuatımız bakımından yaşanan sıkıntılara geçmeden önce ilk olarak belirtmeliyiz ki, gün geçtikçe artan önemi dikkate alınarak, bir an önce marka ve patente ilişkin kanun düzeyinde düzenlemelerin yürürlüğe girmesi gerekmektedir. Bu konuda yürürlükte olan kanun hükmünde kararnameler yeterli korumayı sağlayamamaktadır. Aynı şekilde franchise sözleşmelerine ilişkin olarak da yalnızca 1998/7 Franchise Anlaşmalarına İlişkin Grup Muafiyeti Tebliği vardır. Yine bu da mevzuatımız açısından büyük bir eksikliklerdir. Son derece yaygın olarak kullanılan bu sözleşmelere ilişkin daha ayrıntılı düzenlemelerin yer alacağı bir metne ihtiyaç vardır.

Fikri haklar, bir ülkenin kültürel gelişiminin yapı taşlarından birisini oluşturmaktadır. Aynı zamanda bu haklar ekonomik olarak da yadsınamaz öneme sahiptir. Fikri haklar küreselleşmiş olan günümüz dünyasında yalnızca ortak hukuk yaptırımları ile tam anlamıyla korunabilmektedir. Ülkemizde de AB'ye katılım amacı çerçevesinde mevzuat uyumlaştırılmasının tam anlamıyla tamamlanması gerekmektedir. Fikri hakların yeterli korumaya sahip olmaması yabancı yatırımlar için büyük tehlike arz etmektedir. Ayrıca korsanlık ve sahtecilik hükümetler için de önemli bir vergi kaybı anlamına gelmektedir.

Vergi mevzuatımız açısından ise öncelikle belirtmeliyiz ki, gayrimaddi hakların vergilendirilmesine ilişkin olarak vergi mevzuatımız yetersiz



kalmaktadır. Bu konuya ilişkin düzenlemeler kanun metinlerine serpilmiş şekilde ve son derece karmaşık bir haldedir. Bu durum uygulamada yaşanan sıkıntıların en büyük sebebidir. Bu konuya ilişkin düzenlemelerin kanun metninde daha toplu ve açıkça anlaşılır bir biçimde düzenlenmesi gerekmektedir. Gayrimaddi haklar Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanmalı ve tek tek sayılmalıdır. Ancak bu şekilde yaşanan sıkıntıların önüne geçilebilecektir.

Ayrıca, içinde bulunduğumuz çağda son derece yaygın olarak kullanılan bir sözleşme türü olan franchise sözleşmelerinin vergilendirilmesi konusunda da gereken ilave düzenlemeler vergi mevzuatımıza eklenmelidir. İlk olarak, GVK'nin gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin olan 70'inci maddesinin beşinci maddesinin kapsamına franchising işlemlerinin de girdiği net bir biçimde belirtilmelidir.

Ayrıca, şu an yürürlükte olan mevzuatta franchising işlemlerinin vergilendirilmesine ilişkin olarak ihtiyaçları karşılayacak herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Konuya genel hükümlere göre ve dolaylı yollardan çözüm getirilmeye çalışılmaktadır. Ancak bu durum pek çok soruna yol açmaktadır. Bu sebeple, her iki tarafın da hakları ve yükümlülüklerini dikkate alacak vergi düzenlemelerinin acil olarak yapılması gerekmektedir. Zira bu sözleşmeler özellikle yabancı yatırımcılar tarafından tercih edilmekte ve bu yönüyle de özellikli bir durum arz etmektedir. Yabancı yatırımcıların kendilerini hukuki olarak güvende hissetmelerini sağlayacak vergi düzenlemeleri yapılırsa ülke ekonomisi açısından da artı değer sağlanmış olacaktır. Aksi takdirde yapılabilecek

olan girişimler hukuki olarak olmasa da fiili anlamda bir bakıma engellenmiş olacak ve ülke ekonomisi olumsuz etkilenecektir.

Eksikliğini gördüğümüz bir diğer nokta ise gayrimaddi hakların aktifleştirilmesi konusunda yeterli düzenlemenin VUK'da yer almamasıdır. Bu konular Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Uluslararası Muhasebe Standartlarında (UMS) düzenlenmiştir. Vergi kanunlarında gayrimaddi hakların hangi durumlarda aktife alınması gerektiği ve aktifleştirme şartlarının neler olduğu konuları TMS-38 ve UMS'ye uygun olarak ve açıkça düzenlenmelidir. Bu konuda VUK'da yer alacak net düzenlemelere ihtiyaç vardır. Özellikle işletme tarafından yaratılan gayrimaddi hakların hangi durumda aktifleştirilebileceği ve hangi durumlarda aktifleştirilemeyeceği konusuna VUK'da yer verilmelidir. Bu konu da yine TMS-38'e göre çözümlenmeye çalışılmaktadır. Buradan dolayı olarak yapılan çıkarımlara göre, kural olarak işletme tarafından yaratılan gayrimaddi haklar aktifleştirilememektedir. Çünkü yaratılan değer parasal olarak ölçülmesi ve değerlendirilmesi neredeyse imkânsızdır. Aktifleştirme içinse, varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerekmektedir. Bu durum marka, know-how ve imtiyaz hakları için böyleyken, işletme bünyesinde yapılan buluşlar için alınan patentlerde durum değişmekte ve patent maliyet bedeliyle aktifleştirilebilmektedir. Dolayısıyla da yorum yoluyla, faydalı model ve endüstriyel tasarımlar için de aktifleştirmenin mümkün olduğu sonucuna ulaşılabilmektedir. İşte kanunda yer alacak düzenleme ile uygulamada yaşanan sıkıntıların önüne geçilmiş olacaktır.

Değerleme konusuna ise VUK'da değinilmiştir. Değerleme konusu VUK'un üçüncü kitabının birinci kısmında düzenlenmiştir. 269'uncu maddenin ikinci fıkrasının dördüncü bendinde gayrimaddi hakların taşınmazlar gibi yani maliyet bedelleriyle değerleneceği belirtilmiştir. Ancak bu düzenlemenin yeterli olmadığı kanısındayız. Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olduğu için son derece önemlidir ve kapsamı oldukça geniş olan gayrimaddi hakların taşınmazlar gibi değerlemesi, uygulamada sıkıntı doğurmaya oldukça müsaittir. Bu sebeple VUK'da tıpkı aktifleştirme konusunda olduğu gibi değerlendirme konusunda da ayrı bir madde içinde gayrimaddi hakların değerlendirme esasları yeniden belirlenmelidir. Gayrimaddi haklar iktisadi bir işletmeye dahil olabileceği gibi şahsi servete de dahil olabilir. Bu durumda değerlendirme esasları farklılık gösterecektir. Dolayısıyla bu ayırım üzerinden yeni bir düzenlemeye ihtiyaç vardır.

Yine aynı eksiklik gayrimaddi hakların amortismanı konusunda da karşımıza çıkmaktadır. Gayrimaddi haklar gayrimenkuller gibi değerlendirildiği için VUK 313 uyarınca amortisman ayırmak da mümkündür. İşletme aktifinde kayıtlı olan gayrimaddi haklar için maliyet bedeli üzerinden amortisman ayırma imkânı vardır. Lakin bu düzenleme de kolay anlaşılır değildir. Ayrı bir madde kapsamında gayrimaddi haklar için amortisman ayrılabilmesi, ayırma koşulları ve hangi usullerde amortisman tabi tutulabileceği açıkça ele alınmalıdır.

Gayrimaddi hakların vergilendirilmesi konusunda mevzuatımızdaki dağınık düzenlemeler pek çok soruna neden olmaktadır. Yapılacak olan yeni düzenlemede gayrimaddi hakların ne olduğu ve kapsamı ile gayrimaddi hakların

aktifleştirilmesi, değerlemesi ve amortisman ayrılması konularına ilişkin olarak açık düzenlemelerin ardından gayrimaddi hakların vergilendirilmesine dair düzenlemelerde bir birlik sağlanmalıdır. Bu bağlamda gayrimaddi hakların kiralanmasının ve satışının sonuçlarının farklı olması sebebiyle mutlaka bu tez çalışmasında da yapıldığı üzere ikili bir düzenleme yapma yolu tercih edilmelidir. Gayrimaddi hakların kiralanması ve satışı konuları farklı maddelerde ve sıkıntıya yer vermeyecek, kolay anlaşılır bir biçimde ifade edilmeli ve kaleme alınmalıdır. Yine bu hakların vergilendirilmesinin gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükellefleri için farklı düzenlemelere tabi olduğu belirtilmelidir. Bu hakların ticari/zirai bir işletmeye dahil olması durumunda vergilendirilmesi yine farklı olmaktadır ve ticari/zirai kazançların vergilendirilmesi rejimine tabi olmaktadır. Bu durum kanun metninde atıf yapılmak suretiyle belirtilmelidir. Aynı şekilde serbest meslek erbabı ve ücretliler için gayrimaddi hakların vergilendirilmesi usulleri atıf yapılmak suretiyle belirtilmelidir.

GVK'nin 18'nci maddesinde yer alan "serbest meslek kazançları" başlıklı istisnanın "telif kazançları istisnası" şeklinde yeniden kaleme alınmasının daha doğru olacağını düşünmekteyiz. Çünkü serbest meslek kazançları başlığı altında yer alan düzenleme içerikle örtüşmemektedir. Bu istisnanın kapsamına telif hakkı ve patent girmektedir. Serbest meslek kazancı elde etmeyen kanuni mirasçılar gibi kişiler de bu istisnadan yararlanabildikleri için başlığın yeniden gözden geçirilmesi, anlaşılabilirliği kolaylaştırmak açısından şarttır. Bunun dışında yeri geldikince belirtildiği üzere GVK'ye göre, 18'inci maddede yer alan istisnadan yararlanan kazançlar, ayrıca GVK'nin 94'üncü maddesine göre % 17 oranında stopaja tabi tutulmaktadır. Bu durumda zaten bu istisna kısmi bir istisna kimliğine

bürünmektedir. Dolayısıyla burada tam bir istisnadan söz edebilmek için ya söz konusu % 17'lik stopaj kaldırılmalı ya da bu oranda bir indirimle gidilmelidir. % 17'lik oranın oldukça yüksek olduğunu düşünmekteyiz.

GVK'nin 18'inci maddesinde yer alan istisnaya ilişkin ortaya çıkan bir başka problemlili durum ise bu istisnadan kimlerin yararlanıp kimlerin yararlanamayacağıdır. GVK'nin 18'inci maddesinde yer alan istisnadan yararlanabilecekler sınırlı sayı ilkesine göre düzenlenmiştir. Ancak bu durum uygulamada bazı sıkıntılara yol açmaktadır. Telif hakkı sahipleri maddede kapsamlı olarak sayılmıştır. Bu sebeple telif hakkı sahiplerinin kapsamı konusunda sıkıntı yaşanmamaktadır. Fakat maddede geçen “mucit” kelimesi ve bu kelimenin kapsamına ilişkin olarak bir düzenleme yapılmamış olması nedeniyle bazı tereddütlü durumlar ortaya çıkmaktadır. Daha önce de değinildiği üzere Büyük Türkçe Sözlük'e göre mucit, yeni bir buluşu ortaya koyan, icat eden kimsedir. Bu bağlamda patent hakkı sahibinin bu istisnadan yararlanacağı kuşkusuzdur. Sorun faydalı model ve tasarımlarda kendisini göstermektedir.

Faydalı modeller çoğu kaynaklarda “küçük buluş” veya “küçük patent” olarak adlandırılmaktadır. Dolayısıyla bizce faydalı modellerin de bu istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada faydalı modeller istisna kapsamına alınmamaktadır. Bu yerleşmiş uygulamanın bir an önce değiştirilmesi gerekmektedir. Çünkü patent hakkı sahibinin yararlandığı bir istisnadan faydalı model hakkı sahibinin yararlanamaması son derece yanlış bir uygulamadır. Bu tereddütlü durumu gidermek için kanun metnine faydalı modelleri de eklemek yerinde olacaktır.

Bilgisayar programlarının ithalinin vergilendirilmesi hususu da uygulamada tereddüde yol açan konular arasındadır. Öncelikle bilgisayar programlarının da gayrimaddi hakların kapsamına dahil olduğu konusu netliğe kavuşturulmalıdır. Yurt dışından bilgisayar programı ithalinde Maliye Bakanlığı bir özelge ile ikili bir ayırlama yapmış ve ithalde tasarruf hakkının edinilip edinilmemesine göre farklı sonuçlar doğacağını karara bağlamıştır. Özelgede, yurt dışından bilgisayar yazılımı ithalinde eğer tasarruf hakkı edinimi gerçekleşmiyor yalnızca yurt dışındaki firmalardan piyasaya sunulmak üzere veya işletme bünyesinde kullanılmak üzere hazır paket programlar alınıyorsa bu durumda gayrimaddi hak ediniminden söz edilemeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, burada yurt dışındaki firmanın elde ettiği kazanç ticari kazançtır ve ticari kazanç hükümleri uyarınca vergilendirilmesi yapılacaktır. Yurt dışından çoğaltma, dağıtma, değiştirme vb. tasarruf hakları ile beraber bir yazılım ithal edildiğinde ise, burada gayrimaddi hak edinimi söz konusu olacaktır. Bu edinim yabancı gerçek kişiden yapılıyorsa GVK'nin 94'üncü maddesine göre, yabancı bir kurumdan yapılıyor ise KVK'nin 30'uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Bu ayırlama bize göre de yerindedir. Bu konuda uygulamada yaşanan tereddütleri gidermek amacıyla mevzuatımıza gerekli eklemelerin yapılması uygun olacaktır. Ayrıca, yazılımı yurt dışından CD ile getirme ile internetten indirme arasında farklılık bulunmadığının da altını çizmemiz gerekir.

Bu konuda problem yaşanmasına sebebiyet veren bir diğer durum, dar mükellef kurumların elde edebileceği kazanç ve iratları gösteren KVK'nin 3'üncü maddesinden kaynaklanmaktadır. Dar mükellef kurumların elde edebileceği kazanç ve iratlar KVK'nin 3'üncü maddesinde sayılmıştır. Ancak, bu maddede

sayılanlar arasında ücret geliri bulunmamaktadır. Oysaki Türkiye'deki bir işletmenin yurt dışı bir firmanın bir veya birden fazla yazılımcısıyla anlaşıp kendi emir ve talimatları doğrultusunda iş yerinin bir personeli gibi çalıştırıp ihtiyacı olan yazılımları yaptırması mümkündür. Bu durumda dar mükellef kurumun elde etmiş olduğu kazanç ücret olacaktır. Ancak maddede bu husus düzenlenmediği için serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmekte ve vergilendirilmesi de bu doğrultuda yapılmaktadır. Bu şekilde bir çözüm bulunmuş olmakla birlikte madde kapsamına ücret gelirinin de eklenmesi gerektiği kanısındayız.

Son söz olarak, konunun Türkiye ve Avrupa Birliği ilişkileri boyutuna da değinmek gerekmektedir. AB müzakere sürecinde vergi faslı Aralık 2009'da açılmıştır. Türkiye, AB ortak vergi düzenlemelerini kabul etme yükümlülüğü altına girmiştir. Bu bağlamda, mevzuatımızdaki düzenlemelerin AB müktesebatına uygun hale getirilmesinin büyük önem taşıdığını söyleyebiliriz.

Konumuzla ilgili olması sebebiyle bu düzenlemelerden bir tanesine değinmek yerinde olacaktır. AB müktesebatında Faiz ve Royalty (Lisans Ücreti-Gayrimaddi Hak Bedeli Ödemeleri) Direktifi vardır. Faiz ve gayrimaddi hak ödemelerinin vergilendirilmesine ilişkin 2003/49/EC Direktif'ine göre, AB'ye üye iki farklı ülkedeki iki şirketten biri, diğerinin sermayesinin doğrudan % 25'ini elinde bulundurduğunda, ya da üçüncü bir şirketin her iki şirketin de sermayesinin % 25'ini elinde bulundurduğunda, bağlı şirket olarak kabul edilmektedir ve aralarındaki faiz ve royalty ödemelerinde vergilendirme kaynak ülkede değil (kaynak ülkede vergi kesintisi yapılmaması) ödemenin yapıldığı ikamet ülkesinde yapılmaktadır. Öte yandan bu direktif ile, Birliğe yeni katılan AB-10 ülkeleri için

royalty ve faiz ödemelerindeki stopaj uygulamaları bakımından 2 ila 8 yıl arasında geçiş dönemleri belirlenmiş ve bu geçiş dönemine Yunanistan, Portekiz ve İspanya da dahil edilmiştir.<sup>226</sup>

Direktif’le getirilen bu düzenlemeyi Türk vergi mevzuatı açısından değerlendirdiğimizde; KVK’nin 30/II’inci maddesinde, ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın, telif, imtiyaz, patent, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden % 20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı öngörülmüştür. Dar mükellefiyete tabi kurumlarca elde edilen gayrimenkul sermaye iratları üzerinden de kurumlar vergisi stopajı yapılması gerekmektedir. Aynı şekilde dar mükelleflere gayrimaddi hakların satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden GVK 94’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının 4’üncü bendi uyarınca % 20 oranında gelir vergisi stopajı yapılması gerekmektedir.

Görüldüğü üzere söz konusu direktif ile vergilendirme yetkisi kaynak ülkeden alınmakta ve ikametgâh ülkesine verilmektedir. Oysaki mevcut mevzuatımız gereği şu anda böyle bir durumda stopaj yetkimiz bulunmaktadır. Ancak, direktifin kabulü ile söz konusu durumda stopaj yapma yetkimiz olmayacaktır. Bu durum, kamu gelirlerini azaltacak ve ekonomimizi olumsuz yönde etkileyecektir.

---

<sup>226</sup> **ERKAN, Fikret** (2009), Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesinin Bu Konudaki Rolü, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı 2009/399 Numaralı Yayını, Ankara, s. 169-170.



Avrupa Birliği'nde fikri haklar dendiği zaman ilk akla gelen 22 Aralık 1995 tarihli 1/95 sayılı Karardır. Bu Kararın, 8 nolu eki (Fikri, Sınai ve Ticari Mülkiyetin Korunması) önem taşımaktadır. Çünkü Topluluk, Ek 8'de öngörülen yükümlülüklerin yerine getirilmesi için Türkiye'ye yeterli teknik yardımda bulunmayı taahhüt etmiştir. Ek 8'in 2'nci maddesinde Türkiye'nin Avrupa Birliği'nde yürürlükte bulunan koruma düzeylerine eşit koruma düzeylerini sağlamak üzere fikri, sınai ve ticari mülkiyet haklarının etkin bir şekilde korunmasını geliştirmeye devam edeceği ve bu haklara saygı gösterilmesini sağlayacak uygun tedbirleri alacağı hükme bağlanmıştır. Yani bu maddenin kabulü ile Türkiye, AB'de fikri haklarla ilgili olarak tüm gelişmeleri iç mevzuatına uygulamayı taahhüt etmiştir. Ayrıca Türkiye, kararın yürürlüğe girmesinden önce fikri haklarla ilgili olarak imzalanmış olan pek çok sözleşmeye katılmayı da kabul etmiştir. Bunlardan bir tanesi de Patent İşbirliği Antlaşması'dır. Bu bağlamda AB'de fikri haklarla ilgili direktifler kapsamı altında bulunan 91/250 sayılı ve 14 Mayıs 1991 Tarihli Bilgisayar Programlarının Hukuki Korunmasına Dair Konsey Direktifi de kabul edilmiştir.

AB ve ABD, bilgisayar programları konusunda düzenlemeler getirmekte ve bunların vergi takibini de başarılı bir biçimde yürütmektedir. Fakat ülkemizin bu konuda hala giderilmemiş eksiklikleri bulunmaktadır. Bu noktada AB ile idarelerimiz arasında işbirliğinin mutlaka genişletilmesi ve karşılıklı dayanışma ve yardımlaşmanın geliştirilmesi gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

- [1] **AKYOL, Ş.** (1984), *Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri*, İstanbul.
- [2] **ALBAYRAK, M.** (2004), *Fikir ve Sanat Eserleri İle Sınai Mülkiyet Hakları (Marka-Tasarım-Patent) Aleyhine İşlenen Suçlar*, Ankara.
- [3] **ALPTÜRK, E.** (2002), *Finansal ve Vergisel Boyutuyla Know-How*, Yaklaşım Dergisi, 102-105. S. 118.
- [4] **ALPTÜRK, E.** (2004), *Hukuksal ve Vergisel Boyutlarıyla Telif Hakları*, Vergi Sorunları Dergisi, 80-84. S. 186.
- [5] **ARKAN, S.** (2005), *Ticari İşletme Hukuku*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara.
- [6] **ARSLAN, K.** (2006), *KOBİ'lerde Yönetim ve Pazarlama Aracı Olarak Franchising*, İstanbul.
- [7] **ASLAN, A.** (2004), *Türk ve AB Hukuku'nda Fikri Mülkiyet Haklarının Tükenmesi*, İstanbul.
- [8] **ATABEY, T.** (2010), Gelir Vergisi Rehberi, *Vergi Sorunları Dergisi Özel Eki*. S. 258.
- [9] **AVŞAROĞLU, G. L.** (2011), *Transfer Fiyatlandırmasında Gayrimaddi Haklar ve Bazı Ülkelerden Gayrimaddi Hak Uygulama Örnekleri*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 264-281. S. 96.
- [10] **AYDINCIK, Ş.** (2005), *Fikir ve Sanat Eserleri Kapsamında Lisans Sözleşmeleri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- [11] **AYİTER, N.** (1981), *Hukukta Fikir ve Sanat Ürünleri*, Ankara.
- [12] **BAŞ, M.** (2000), *Teknik Bilgi (Know-How) Lisans Sözleşmesi*, Ankara.

- [13] **BAŞAK, L.** (2005), *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Markaların Değerleme İşlemleri*, E-yaklaşım Dergisi, S.18; Aktaran: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005016134.htm> (01.10.2011)
- [14] **BEKLER, M.** (2007), *Gelir Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen Telif Kazancı İstisnası ve Serbest Meslek Kazancı Müesseselerinin Uygulamada Ortaya Çıkardığı Sorunlar*, Vergi Dünyası Dergisi, 109-120. S. 315.
- [15] **BERZEK, A. N.** (2004), *Fikri ve Sınai Hukuk Mevzuatı*, İstanbul.
- [16] **BİLEN, C.** (2002), *Yurtdışı Hizmet Alımlarında Kurumlar Vergisi Tevkifatı ve Sorumlu Sıfatıyla KDV Beyanı*, Yaklaşım Dergisi, 93-96. S. 117.
- [17] **BİLİCİ, N.** (2011), *Vergi Hukuku*, B.26, Ankara.
- [18] **BOSO, B.** (2006), *Rekabet Hukuku Açısından Franchise Sözleşmeleri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- [19] **ÇAM, M.** (1998), *Gayrimaddi Hakların Niteliği, Değerleme ve Amortisman Ayırma İlkeleri*, Vergi Dünyası Dergisi. S. 85; Aktaran: <http://www.muhasibe.gen.tr/mevzuat/vuk/GenelYazilar/vukmd271.htm> (02.10.2011)
- [20] **ÇOLAK, M.** (2004), *Stopaj ve Sorumluluk Müessesesi*, Ankara.
- [21] **DPP**, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı
- [22] **ERBAY, İ.** (2002), *Know-How Sözleşmesi*, Ankara.
- [23] **ERDAĞ, N.** (2002), *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul.
- [24] **ERDEM, B.** (2002), *Patent Hakkının Korunmasına ve Patent Hakkına İlişkin Sözleşmelere Uygulanacak Hukuk*, İstanbul.
- [25] **ERDOĞAN, A. O.** (2010), *Yurtdışı Yazılım Alımlarının Vergilendirilmesinde Son Durum*, *E-Yaklaşım Dergisi*. S. 212. Aktaran: [http://www.burhaneray.com/guncel\\_detay.asp?id=1179](http://www.burhaneray.com/guncel_detay.asp?id=1179) (28.09.2011)
- [26] **EREL, N. Ş.** (1998), *Türk Fikir ve Sanat Hukuku*, Ankara.
- [27] **EREL, N. Ş.** (2009), *Türk Fikir ve Sanat Hukuku*, Ankara.

- [28] **ERER, G. P.** (2010), *Maddi Olmayan Duran Varlıkların Türkiye ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre İncelenmesi ve Bir Uygulama*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- [29] **ERKAN, F.** (2009), *Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesinin Bu Konudaki Rolü*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı 2009/399 Numaralı Yayını, Ankara.
- [30] **EROL, C.** *Uluslararası Vergi Anlaşmalarına Göre Telif ve Patent Haklarının Vergilendirilmesi*; Aktaran: (<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1998121526.htm>) (10.10.2011)
- [31] **GÖKYAYLA, E.** (2001), *Telif Hakkı ve Telif Hakkının Devri Sözleşmesi*, Ankara.
- [32] **GÖNEN, S.** (2004), *Türk Vergi Sistemi Açısından Franchising İşlemlerinin Vergilendirilmesi*, Vergi Sorunları Dergisi, 227-234. S. 193.
- [33] **GÖZLER, K.** (2007), *İdare Hukuku Dersleri*, Bursa.
- [34] **GÜMÜŞLÜOĞLU, A.** (1999), *Franchise Sistemi ve Vergilendirilmesi*, Vergi Dünyası Dergisi, 129-152. S. 216.
- [35] **GÜNDÜZ, Z.** (2011), *Know-how mı, danışmanlık mı? (Stopaj var mı yok mu?)*, Dünya Gazetesi, 12. S. 10573-9618.
- [36] **GÜRZUMAR, O. B.** (1995), *Franchise Sözleşmeleri ve Bu Sözleşmelerin Temelini Oluşturan Sistemlerin Hukuken Korunması*, İstanbul.
- [37] ([http://www.alomaliye.com/kdv\\_15.htm](http://www.alomaliye.com/kdv_15.htm)) (28.09.2011)
- [38] (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055>) (06.10.2011)
- [39] ([http://www.oecd.org/pages/0,3417,en\\_36734052\\_3676186311111,00.html](http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_3676186311111,00.html)) (7.10.2011)
- [40] **İNCE, E.** (2011), *OECD İle Seçilmiş Ülkelerde Transfer Fiyatlandırması ve Türk Transfer Fiyatlandırması İle Karşılaştırma*, Vergi Sorunları Dergisi, 101-116. S. 273.
- [41] **KALENDEROĞLU, M.** (2008), *Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi*, Ankara.

- [42] **KARAKOÇ, Y.** (2007), *Genel Vergi Hukuku*, Ankara.
- [43] **KARAN, H., KILIÇ, M.** (2004), *Markaların Korunması 556 Sayılı KHK Şerhi ve İlgili Mevzuat*, Ankara.
- [44] **KESGİN, M. M.** (2006), *Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemeleri ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- [45] **KILIÇ, R.** (2011), *Vergi Anlaşmalarının İdari Yardımlaşma Boyutu ve Vergi Cennetleri İle Mücadelede Önemi*, Vergi Sorunları Dergisi, 153-168. S. 270.
- [46] **KILIÇOĞLU, A. M.** (2007), *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Ankara.
- [47] **KILIÇOĞLU, A. M.** (2006), *Sınai Haklarla Karşılaştırmalı Fikri Haklar*, Ankara.
- [48] **KIRCA, Ç.** (1997), *Franchise Sözleşmesi*, Ankara.
- [49] **KIRCA, Ç.** (1998), *Know-How Sözleşmesinin Hukuki Niteliği*, Prof. Dr. Ali Bozer'e Armağan, Ankara.
- [50] **KÖSE, Y., ERDOĞAN, S.** (2008), *Franchising Sistemi, Türleri, Vergilendirilmesi ve Franchising İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi*, Mali Pusula Dergisi, 89-100. S. 42.
- [51] **MUTLUER, K. M.** (2009), *Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi*, Haluk Konuralp Anısına Armağan Cilt-2, Ankara.
- [52] **MUTLUER, K. M.** (2011), *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Ankara.
- [53] **ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N.** (2007), *Vergi Hukuku*, Ankara.
- [54] **ÖRTEN, R., KAVAL, H., KARAPINAR, A.**, (2007), *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)*, Ankara.
- [55] **ÖZEL, S.** (2011), *Telif (Yazma) Hakları ve Vergi İlişkisi*, Yaklaşım Dergisi, 9-11. S. 220.
- [56] **ÖZTAN, B.** (2011), *Medeni Hukuk'un Temel Kavramları*, Ankara.

- [57] ÖZTAN, F. (2008), *Fikir ve Sanat Eserleri Hukuku*, Ankara.
- [58] ÖZTÜRK, B. (2006), *Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri*, Ankara.
- [59] REİSOĞLU, S. (2005), *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, İstanbul.
- [60] SABAN, N. (2003), *Vergi Hukuku Genel Kısım*, İstanbul.
- [61] SÖNMEZ, F. *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*; Aktaran: [http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/fer\\_maddi.doc](http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/fer_maddi.doc) (06.07.2011).
- [62] SULUK, C., ORHAN, A. (2005), *Uygulamalı Fikri Mülkiyet Hukuku*, İstanbul.
- [63] ŞAFAK, M., AKARCA, A. (2011), *Markalar ve Vergileme*, Dünya Gazetesi, 13. S. 10573-9590.
- [64] ŞEHİRALİ, F. H. (1998), *Patent Hakkının Korunması*, Ankara.
- [65] ŞENYÜZ, D., YÜCE, M., GERÇEK, A. (2011), *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Bursa.
- [66] TEKİNALP, Ü. (2002), *Fikri Mülkiyet Hukuku*, İstanbul.
- [67] TUNCER, S. (1974), *Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, Ankara.
- [68] *Tüm Vergi Kanunları* (2011), Ankara.
- [69] *Patent/Faydalı Model Belgesi Başvuru Klavuzu* (2010), Türk Patent Enstitüsü, Ankara.
- [70] TÜRKAY, İ. (2007), *Serbest Meslek Kazancının Vergilendirilmesi*, Ankara.
- [71] UFUK, M. T. (2010), *Vergi Hukukunda Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme Esasları*, Yaklaşım Dergisi, 86-90. S. 216.
- [72] YASAMAN, H. (2004), *Marka Hukuku*, İstanbul.
- [73] YASAMAN, H. (2003), *Marka Hukuku İle İlgili Makaleler, Hukuki Mütalaalar, Bilirkişi Raporları*, İstanbul.

- [74] **YAVAŞ, S.** (2006), *Türkiye’de Gayrimaddi Hakların İrdelenmesi ve Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa.
- [75] **YILDIRIM, M.** (2011), *Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi*, Ankara.
- [76] **YILDIZHAN, L.Y., ALPAY, S.** (2007), *Gayrimaddi Hak Olarak Know-How ve Patentlerin Tüm Yönleriyle Vergilendirilmesi*, *Yaklaşım Dergisi*. S. 170; Aktaran: [www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007028927.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007028927.htm) (05.10.2011).
- [77] **YOSMAOĞLU, N.** (1978), *Dünyada ve Türkiye’de Patentler, Know How’lar, Markalar*, Ankara.

**Ek 1: Sınai Hakların Gelir Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi**  
(TamMükellefler)



- Sınai hakların kiralanması yoluyla elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı ile ilgili hükümler kapsamında vergilendirmeye tabi tutulur.

- Bu haklar ticari/zirai işletmeye dâhilse, bunlar hakkında ticari/zirai kazanç hükümleri uygulanır ve vergilendirme de bu hükümlere göre yapılır.

- Ayrıca % 18 oranında KDV'ye de tabidir.

- Sınai hakların kiralanması yoluyla elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı ile ilgili hükümler kapsamında vergilendirmeye tabi tutulur.

- Bu haklar ticari/zirai işletmeye dâhilse, bunlar hakkında ticari/zirai kazanç hükümleri uygulanır ve vergilendirme de bu hükümlere göre yapılır.

- Ayrıca % 18 oranında KDV'ye de tabidir.



**Ek 2: Sınai Hakların Gelir Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi**  
(Dar Mükellefler)



**Kiralama Halinde**

- Dar mükellef gerçek kişiler Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla ticari/zirai kazanç elde ediyorsa ve ticari işletmelerine dahil sınai hakkı varsa, bu durumda sınai hakkın kiralanması yoluyla elde edeceği kazançlar ticari/zirai kazanç hükümleri uyarınca vergilendirilir.
- Bunun dışında, sınai hakların kiralanması yoluyla elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilecektir.
- Sınai hakların dar mükellef gerçek kişiler tarafından kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden, ticari kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın, % 20 oranında gelir vergisi stopajı yapılmaktadır (GVK m. 94/5-a).

**Satış Halinde**

- Dar mükellef gerçek kişiler Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla ticari/zirai kazanç elde ediyorsa ve ticari işletmelerine dahil sınai hakkı varsa, bu durumda sınai hakkın satışı yoluyla elde edeceği kazançlar ticari/zirai kazanç hükümleri uyarınca vergilendirilir.
- Bunun dışında, sınai hakların satışı yoluyla elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak kabul edilecektir.
- Dar mükellef gerçek kişiler tarafından sınai hakların satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden de % 20 oranında gelir vergisi stopajı yapılmaktadır (GVK m. 94/4).

**Ek 3: Sınai Hakların Kurumlar Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi**  
(Tam Mükellefler)



- Tam mükellef kurumların bilançosuna dahil olan sınai hakların satışı, devir ve temlik veya kiralanması gibi hukuki işlemlerle elde edilen kazanç kurum kazancı olarak kabul edilir ve % 20 oranında kurumlar vergisi alınır.

- Ayrıca, kurumlar vergisi mükelleflerinin bilançolarına dahil olan sınai hakların kiralanması ve satışı işlemleri % 18 oranında KDV'ye tabidir.

- Şayet sınai hak kurum tarafından kiralanıyor veya satın alınıyorsa, bu durumda kurum tarafından satın alınan gayrimaddi hak maliyet bedeli üzerinden aktifleştirilir ve bu bedel üzerinden de amortisman ayrılır.

- Eğer kurum söz konusu gayrimaddi hakkın yalnızca lisansını almışsa ve bu lisans karşılığında da bir kira ödemesinde bulunuyorsa, ödediği bu kira bedellerini doğrudan gider gösterebilir.

**Ek 4: Sınai Hakların Kurumlar Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi**  
(Dar Mükellefler)



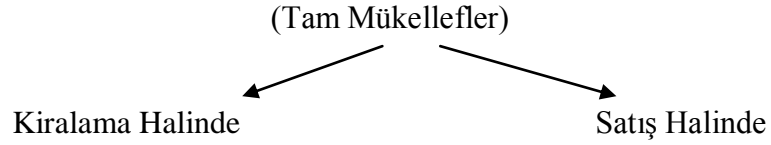
**Kiralama Halinde**

- Dar mükellef kurum Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla ticari/zirai kazanç elde ediyorsa, bu sınai hakkın kiralanması yoluyla elde edeceği kazanç ticari/zirai kazanç olarak vergilendirilecektir.
- Dar mükellef kurumun Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi yoksa aktifinde kayıtlı bulunan sınai hakkın kiralanması sebebiyle elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilir.
- Her iki durumda da % 20 oranında kurumlar vergisi stopajı vardır (KVK m. 30/2).

**Satış Halinde**

- Dar mükellef kurum Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla ticari/zirai kazanç elde ediyorsa, sınai hakkın elden çıkarılması yoluyla elde edeceği kazanç ticari/zirai kazanç olarak vergilendirilecektir.
- Dar mükellef kurumun Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi yoksa aktifinde kayıtlı bulunan sınai hakkın satışı sebebiyle elde ettiği kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilir.
- Her iki durumda da % 20 oranında kurumlar vergisi stopajı vardır (KVK m. 30/2).

## Ek 5: Telif Haklarının Gelir Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi



- Telif haklarının müellifleri (yazarları) veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanması dolayısıyla elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı olarak değerlendirilir. Bu kazançlar “telif kazançları istisnası”na tabidir. Ancak, istisna uygulamasına rağmen % 17 stopaj getirilmiştir. Ayrıca, telif kazancı süreklilik taşıyorsa stopaja ilave olarak % 8 veya % 18 oranında KDV ödeme yükümlülüğü vardır.
- Telif haklarının sahipleri, mutasarrıfları, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar, gayrimenkul sermaye iradıdır.

- Telif haklarının müellifleri (yazarları) veya bunların kanuni mirasçıları tarafından elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gelir vergisinden istisnadır. Ancak, % 17 oranında stopaja tabidir. Ayrıca, telif kazancı süreklilik taşıyorsa stopaja ilave olarak % 8 veya % 18 oranında KDV ödeme yükümlülüğü vardır.
- Telif haklarının müellif ve kanuni mirasçılar dışında kalanlar tarafından elden çıkarılması sonucu elde edilen kazançlar ise değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir

**Ek 6: Telif Haklarının Gelir Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi**  
(Dar Mükellefler)



**Kiralama Halinde**

- Dar mükellef gerçek kişiler ticari/zirai kazanç elde ediyorsa ticari/zirai işletmelerine dahil telif hakkının kiralanması yoluyla elde edeceği kazançlar ticari/zirai kazanç hükümleri uyarınca vergilendirilir.
- Bunun dışında, telif haklarının kiralanması yoluyla elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilecektir.
- Her iki durumda da telif haklarının dar mükellef gerçek kişiler tarafından kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden % 20 oranında gelir vergisi stopajı yapılmaktadır.

**Satış Halinde**

- Dar mükellef gerçek kişiler ticari/zirai kazanç elde ediyorsa ticari/zirai işletmelerine dahil telif hakkının satışı yoluyla elde edeceği kazançlar ticari/zirai kazanç hükümleri uyarınca vergilendirilir.
- Bunun dışında, telif haklarının satışı yoluyla elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak kabul edilecektir.
- Her iki durumda da dar mükellef gerçek kişiler tarafından telif haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden de % 20 oranında gelir vergisi stopajı yapılmaktadır.

## Ek 7: Telif Haklarının Kurumlar Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi

(Tam Mükellefler)

- KVK'nin 1'inci maddesinde sayılan kurumların bilançosuna dâhil olan telif haklarının satışı, devir ve temlik veya kiralanması gibi hukuki işlemlerle elde edilen kazanç kurum kazancı olarak kabul edilecek ve bu kurum kazancı % 20 oranında kurumlar vergisine tabi olacaktır.
- Ayrıca, telif kazancının süreklilik taşıması durumunda kurumlar vergisi stopajına ilave olarak, % 8 veya % 18 oranında katma değer vergisi ödeme yükümlülüğü de bulunmaktadır.

**Ek 8: Telif Haklarının Kurumlar Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi**  
(Dar Mükellefler)



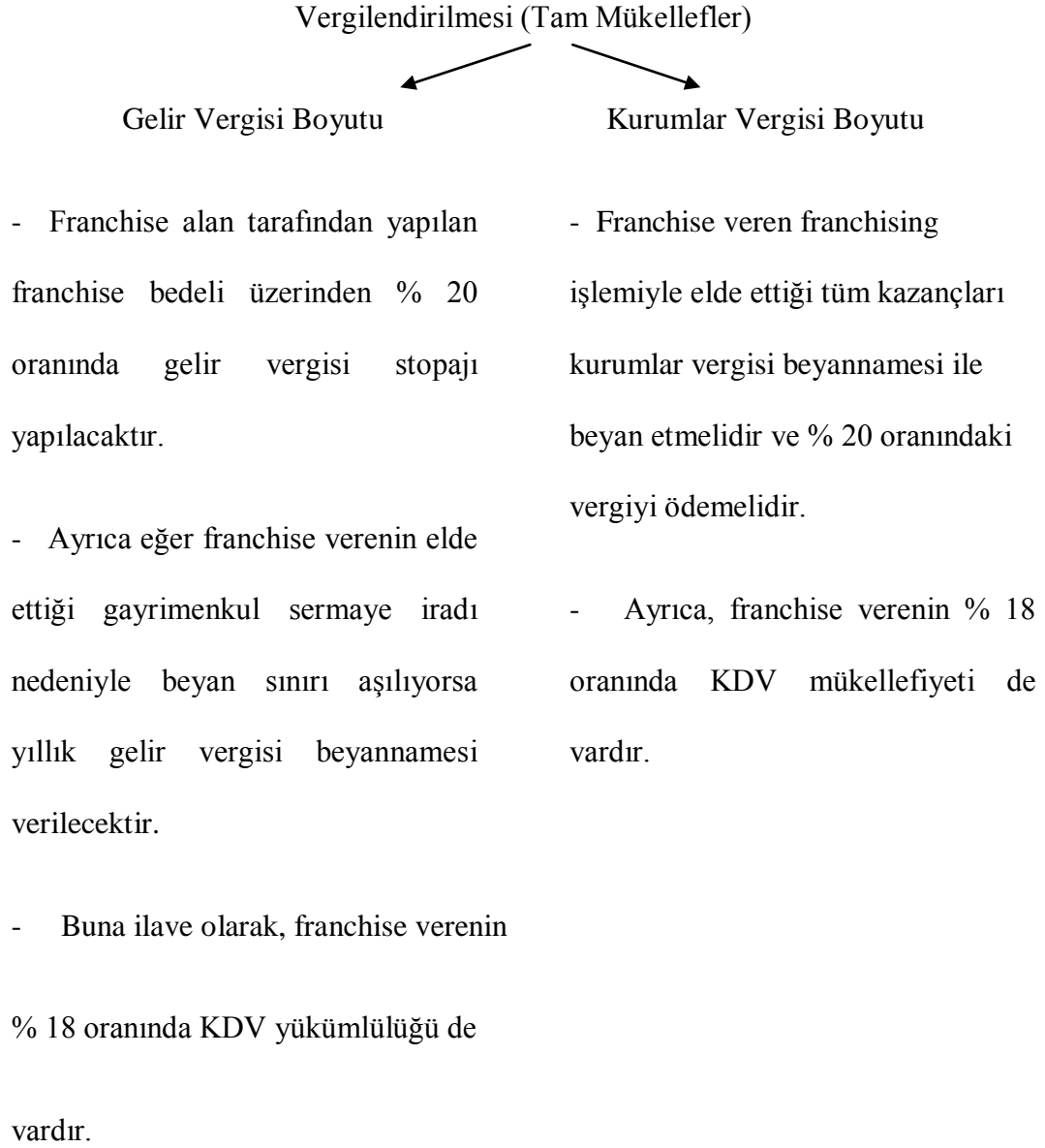
**Kiralama Halinde**

- Dar mükellef kurum Türkiye’de ticari/zirai kazanç elde ediyorsa bu kurumun aktifine kayıtlı telif hakkının kiralanması yoluyla elde edeceği kazanç ticari kazançla ilişkin hükümler çerçevesinde vergilendirilecektir.
- Ticari/zirai kazanç elde etmeyen dar mükellef kurumun aktifinde kayıtlı bulunan telif hakkının kiralanması sebebiyle elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilir.
- Her iki durumda da % 20 oranında kurumlar vergisi stopajı uygulaması vardır.

**Satış Halinde**

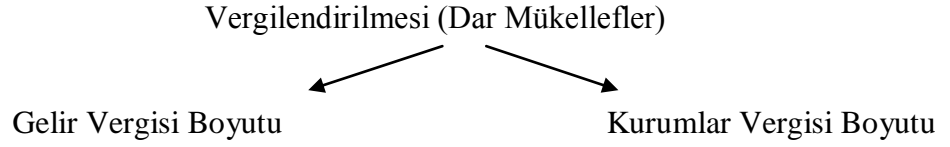
- Dar mükellef kurum Türkiye’de ticari kazanç elde ediyorsa kurumun aktifine kayıtlı telif hakkının elden çıkarılması yoluyla elde edeceği kazanç ticari kazançla ilişkin hükümler çerçevesinde vergilendirilecektir.
- Ticari/zirai kazanç elde etmeyen dar mükellef kurumun aktifinde kayıtlı bulunan telif hakkının satışı sebebiyle elde ettiği kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilir.
- Her iki durumda da % 20 oranında kurumlar vergisi stopajı vardır.

**Ek 9: Franchise İşlemlerinin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kapsamında**





**Ek 10: Franchise İşlemlerinin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kapsamında**



- Franchise bedeli üzerinden % 20 oranında gelir vergisi stopajı yapılacaktır.

- Buna ilave olarak, franchise verenin KDV yükümlülüğü de vardır. (Franchise veren dar mükellef gerçek kişinin Türkiye’de iş yeri yoksa franchise alan, dar mükellefe yapacağı franchise bedeli ödemeleri üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV stopajı yapmalı ve bunu 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan etmelidir. Daha sonra da bunu 1 no.lu beyanname ile indirme hakkına sahiptir.)

- Eğer franchise veren dar mükellef kurum ise ve kurumun Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilcisi yoksa kuruma yapılan ödemeler % 20 oranında kurumlar vergisi stopajına tabidir.

- Ayrıca, franchise alan sorumlu sıfatıyla % 18 oranında KDV kesip bunu beyan etmelidir.

## EK-11

### ÖZGEÇMİŞ

#### KİŞİSEL BİLGİLER

**Soyisim, İsim** : Dilemre, Begüm

**Uyruğu** : T.C.

**Doğum Tarihi ve Yeri** : 19.04.1987, Ankara

**Medeni Hali** : Bekar

**Telefon** : 0.533.445.66.13

**E posta** : [bdilemre@yahoo.com](mailto:bdilemre@yahoo.com)

#### EĞİTİM

Derece	Kurum	Mezuniyet Tarihi
Lisans	Çankaya Üniversitesi	2008
Lise	Cumhuriyet Lisesi	2004

#### İŞ DENEYİMİ

Yıl	Yer	Pozisyon
2010	Avukatlık Bürosu	Avukat
2011-Halen	Çankaya Üniversitesi	Araştırma Görevlisi

#### YABANCI DİL

İyi seviyede İngilizce

#### HOBİLER

Sinema, spor, seyahat