

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	7
İÇİNDEKİLER	9
SİMGE ve KISALTMALAR DİZİNİ.....	13
TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GAYRİMADDİ HAKLAR.....	15
GİRİŞ	15

BİRİNCİ BÖLÜM I. GAYRİMADDİ HAKLARA İLİŞKİN TEMEL BİLGİLER

A. Hak Kavramı.....	20
1. Hak Türleri.....	22
a. Kamu Hakları.....	22
b. Özel Haklar.....	22
aa. Malvarlığı Hakları.....	23
bb. Şahıs Varlığı Hakları	25
c. Gayrimaddi Mallar Üzerindeki Haklar.....	25
B. Gayrimaddi Haklara İlişkin Teoriler.....	27
1. Şahsiyet Hakları Teorisi	28
2. Sınırlandırılmış Hak Teorisi	28
3. Fikri Mülkiyet Teorisi	29
4. Gayrimaddi Mallar Teorisi.....	29
5. Eser Sahipliği Teorisi.....	30
C. Gayrimaddi Hakların Tarihsel Gelişimi.....	32
1. Uluslararası Alanda Gayrimaddi Haklar.....	36
2. Türk Hukukunda Gayrimaddi Haklar	39
D. Gayrimaddi Hak Kavramı	42

E. Gayrimaddi Hak Türleri	45
1. Ticari Gayrimaddi Haklar	46
a. Eser	46
b. Patent.....	48
c. Faydalı Model.....	50
d. Tasarım.....	51
e. Teknik Bilgi (Know-How)	52
f. Arama- İşletme- İmtiyaz Hakları	54
2. Pazarlama Amaçlı Gayrimaddi Haklar	55
a. Marka	55
b. Coğrafi İşaret.....	56
c. Ticaret Unvanı ve İşletme Adı.....	57
d. Franchising	58
3. Şerefiye Kavramı.....	60

İKİNCİ BÖLÜM

II. VERGİ USUL HUKUKU AÇISINDAN GAYRİMADDİ HAKLAR

A. Gayrimaddi Hakların Muhasebeleştirilmesi	63
1. Türkiye Muhasebe Standartları ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Esasları	64
2. Gayrimaddi Hakların Aktifleştirilmesi	66
B. Gayrimaddi Hakların Değerlemesi.....	69
1. Vergi Usul Kanunu Bakımından Gayrimaddi Hakların Değerlemesi	71
a. Değerleme Ölçüleri	73
b. İktisadi İşletmeye Dahil Gayrimaddi Haklar	77
c. Şahsi Servete Dahil Gayrimaddi Haklar	79
2. Gayrimaddi Hakların TMS Kapsamında Değerlenmesi	79
C. Gayrimaddi Hakların Amortismanı	81
1. Patentın Amortismanı.....	84
2. Markanın Amortismanı.....	84
3. Franchise Amortismanı	85
4. Eserlerin Amortismanı	85
5. Bilgisayar Programlarının Amortismanı	86

a. Bilgisayar Programının Devrine İlişkin Sözleşmeler	88
b. Bilgisayar Programının Bir Nüshasının Satın Alınması.....	89
c. İşletme İçinde Oluşturulan Bilgisayar Programının Amortismanı	90
d. Bilgisayar Programı Güncelleme ve Uyarlama Faaliyetleri	91
6. Madenlerde Amortisman	93
D. Gayrimaddi Haklara İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi.....	94

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

III. TÜRK VERGİ SİSTEMİ AÇISINDAN GAYRİMADDİ HAKLAR

A. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Gayrimaddi Haklar	97
1. Ticari Kazanç.....	98
2. Ücret	101
3. Serbest Meslek Kazancı.....	103
a. Telif Kazançları İstisnası	106
b. İstisna Uygulamasının Kapsamı.....	110
4. Gayrimenkul Sermaye İradı.....	115
5. Diğer Kazanç ve İratlar	117
6. Dar Mükellef Gerçek Kişilerin Gayrimaddi Hak Kaynaklı Gelirlerinin Vergilendirilmesi	119
B. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Gayrimaddi Haklar	121
1. Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti.....	121
2. Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi.....	123
3. Sınai Mülkiyet ve Ar-Ge Faaliyetlerine İlişkin İstisna Uygulaması.....	126
C. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Gayrimaddi Haklar	131
1. Gayrimaddi Haklara İlişkin Katma Değer Vergisi Uygulaması.....	133
a. Gayrimaddi Hakka İlişkin Serbest Meslek Faaliyetlerinde KDV.....	134
b. Gayrimaddi Hak Kiralama İşlemlerinde KDV	137
c. Gayrimaddi Hak İthalatı İşlemlerinde KDV.....	138
2. Gayrimaddi Haklara İlişkin İstisnalar	141
D. Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Gayrimaddi Haklar	144
E. Damga Vergisi Açısından Gayrimaddi Haklar	146

F. Harçlar Açısından Gayrimaddi Haklar.....	148
G. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Açısından Gayrimaddi Haklar.....	151
IV. SONUÇ	153
V. KAYNAKÇA	163

SİMGE ve KISALTMALAR DİZİNİ

Ar-Ge	:	Araştırma Geliştirme
AY/ Anayasa:	:	Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
AIPPI	:	Uluslararası Fikri Mülkiyet Hakları Koruma Derneği
ALAI	:	Fikri Mülkiyet Derneği
AÜSBF	:	Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
AYM	:	Anayasa Mahkemesi
Bkz.	:	Bakınız
BSMV	:	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
C	:	Cilt
Çev.	:	Çeviren
DTÖ	:	Dünya Ticaret Örgütü
DVK	:	488 sayılı Damga Vergisi Kanunu
E.	:	Esas
E- Kitap	:	Elektronik Kitap
FSEK	:	5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu
GİB	:	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	:	193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
HGB	:	Alman Ticaret Kanunu (<i>Handelsgesetzbuch</i>)
HÜHFD	:	Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
K.	:	Karar
KDVK	:	3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	:	Kanun Hükmünde Kararname
KKDF	:	Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
KVK	:	5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
MSUGT	:	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
R.G.	:	Resmi Gazete
OECD	:	Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı
ÖTV	:	Özel Tüketim Vergisi
S.	:	Sayı

s.	:	Sayfa
s.e.t.	:	Son Erişim Tarihi
SMMMO	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
T.	:	Tarih
TDK	:	Türk Dil Kurumu
TDMS	:	Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TMK	:	4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standardı
TPE	:	Türk Patent Enstitüsü
TRIPS	:	Ticaretle Bağlantılı Fikri Mülkiyet Hakları Anlaşması
TTK	:	6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
UMS	:	Uluslararası Muhasebe Standardı
UNESCO	:	Birleşmiş Milletler Eğitim, Bilim ve Kültür Kurumu
vd.	:	ve devamı
VİVK	:	7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	:	213 sayılı Vergi Usul Kanunu
WIPO	:	Dünya Fikri Mülkiyet Teşkilatı
7338 sayılı Kanun	:	7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
&	:	ve

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA

GAYRİMADDİ HAKLAR

GİRİŞ

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

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

kin köklerden beslenmektedir. Böylece gayrimaddi hak teorileri; gayrimaddi hakların kişilik hakları, malvarlığı hakları ya da sui generis bir hak olarak nitelendirilmesi noktasında farklılaşmaktadır.

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

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

VUK m. 269'da gayrimenkuller gibi değerlendirileceği ifade olunan gayrimaddi hakların şahsen yaratılması veya satın alınması problem ya-

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

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

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