

Dr. Yeřim AM SELAM

**GAYRİMADDİ VARLIKLARIN
VERGİLENDİRİLMESİNDE DEĞER
TESPİTİ**

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	VII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XIX
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM TEORİK OLARAK GAYRİMADDİ VARLIKLARIN MAHİYETİ

1.1. Varlık Kavramı	7
1.1.1. Maddi Varlıklar	8
1.1.2. Maddi Olmayan Varlıklar	8
1.2. Gayrimaddi Varlık Kavramı ve Önemi	9
1.3. Gayrimaddi Varlık ve Gayrimaddi Hak Kavramları	13
1.3.1. Kamu Hakları.....	14
1.3.2. Özel Haklar.....	15
1.3.2.1. Niteliklerine Göre Özel Haklar.....	15
1.3.2.1.1. Mutlak Hak	15
1.3.2.1.2. Nispi Hak	17
1.3.2.2. Konularına Göre Özel Haklar	17
1.3.2.2.1. Kişilik Hakları.....	17
1.3.2.2.2. Mal Varlığı Hakları.....	17
1.3.3. Fikri Mülkiyet Hakları.....	18
1.3.3.1. Kavramsal Çerçeve	18
1.3.3.2. Fikri Mülkiyet Haklarının Hukuki Niteliği ve Korumanın Önemi	20
1.3.4. Gayrimaddi Varlık ve Gayrimaddi Hak Ayrımı.....	23

1.4. Gayrimaddi Varlıkların Tarihsel Gelişimi	25
1.4.1. Uluslararası Alanda Gayrimaddi Varlıkların Tarihsel Gelişimi...25	
1.4.2. Türk Hukukunda Gayrimaddi Varlıkların Tarihsel Gelişimi.....27	
1.5. Uluslararası Anlaşmalarda Gayrimaddi Varlıklar.....29	
1.5.1. Genel Olarak Gayrimaddi Varlıklarla İlgili Uluslararası Anlaşmalar	30
1.5.1.1. Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü Sözleşmesi (WIPO Anlaşması)	30
1.5.1.2. TRIPS Anlaşması (Ticaretle Bağlantılı Fikri Mülkiyet Hakları Anlaşması)	31
1.5.2. Telif Hakları İle İlgili Uluslararası Anlaşmalar.....32	
1.5.2.1. Bern Anlaşması (Edebiyat ve Sanat Eserlerinin Korunmasına İlişkin Antlaşma)	32
1.5.2.2. Roma Anlaşması (İcracı Sanatçıların, Fonogram Yapımcıların ve Yayın Kuruluşlarının Korunmasına Dair Antlaşma).....33	
1.5.2.3. WIPO Telif Hakları Anlaşması (WCT)	33
1.5.2.4. WIPO İcralar ve Fonogramlar Anlaşması (WPPT)	34
1.5.3. Sınai Haklar İle İlgili Uluslararası Anlaşmalar	35
1.5.3.1. Paris Sözleşmesi	35
1.5.3.2. Patent İşbirliği Anlaşması.....35	
1.5.3.3. Nice Anlaşması	36
1.5.3.4. Madrid Protokolü	36
1.6. Gayrimaddi Varlıkların Sınıflandırılması.....37	
1.6.1. Telif Hakkı	38
1.6.1.1. Eser Kavramı.....39	
1.6.1.2. Eser Türleri.....41	
1.6.1.2.1. İlim ve Edebiyat Eserleri	41
1.6.1.2.2. Müzik Eserleri	42
1.6.1.2.3. Güzel Sanat Eserleri	43
1.6.1.2.4. Sinema Eserleri.....44	

1.6.1.2.5. İşlenme Eserler	44
1.6.1.3. Eser Sahipliği ve Hakları	46
1.6.1.3.1. Manevi Haklar	48
1.6.1.3.2. Mali Haklar	48
1.6.1.3.3. Diğer Haklar	50
1.6.1.4. Bağlantılı (Komşu) Haklar	50
1.6.1.5. Telif Hakları İle İlgili Hukuki İşlemler	53
1.6.1.5.1. Manevi Haklar	53
1.6.1.5.2. Mali Haklar	53
1.6.1.6. Telif Haklarında Koruma ve Süreleri	54
1.6.2. Sınai ve Ticari Haklar	56
1.6.2.1. Patent	57
1.6.2.1.1. Patentte Hak Sahipliği	58
1.6.2.1.2. Patent Tescili ve Sona Erme	60
1.6.2.2. Faydalı Model	61
1.6.2.2.1. Faydalı Modelde Hak Sahipliği ve Koruma	63
1.6.2.3. Marka	64
1.6.2.3.1. Marka Çeşitleri	65
1.6.2.3.1.1. Mal Markası ve Hizmet Markası	65
1.6.2.3.1.2. Ferdi Marka	66
1.6.2.3.1.3. Ortak Marka	66
1.6.2.3.1.4. Garanti Markası	66
1.6.2.3.2. Marka Hakkı ve Tescili	67
1.6.2.3.3. Marka Koruması ve Sona Erme	68
1.6.2.4. Coğrafi İşaret ve Geleneksel Ürün Adı	69
1.6.2.4.1. Coğrafi İşaret ve Geleneksel Ürün Adında Hak Sahipliği ve Koruma	70
1.6.2.5. Tasarım	71
1.6.2.6. Yeni Bitki Çeşidi ve Yeni Hayvan Irkı	73
1.6.2.7. Entegre Devre Topografyası	75
1.6.2.8. Ticaret Unvanı ve İşletme Adı	76

1.6.2.9. Teknik Bilgi (Know-How)	77
1.6.2.10. İnternet Alan Adları	78
1.6.2.11. Müşteri Listesi/Çevresi.....	80
1.6.3. Sınai Mülkiyet Haklarında Hukuki İşlemler	81
1.6.3.1. Devir	81
1.6.3.2. Lisans.....	82
1.6.3.3. Rehin ve Haciz.....	84

İKİNCİ BÖLÜM
GAYRİMADDİ VARLIKLARIN
DEĞERLEMESİ: VERGİ USUL KANUNU
VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARI/TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARI YAKLAŞIMI

2.1. Varlıklarda Değer Kavramı ve Ele Alınış Biçimleri.....	87
2.1.1. VUK'a Göre Değer Kavramı ve Değerleme	88
2.1.2. TFRS/TMS'ye Göre Değer Kavramı ve Değerleme	90
2.2. Varlık Değerlerinin Farklı Biçimde Ele Alınmasının İşletmeler Açısından Önemi	91
2.3. Varlıkların Vergilendirilmesinde Amortisman, Değerleme ve Vergi İlişkisi	94
2.4. Varlıkların Muhasebe Uygulamaları Açısından Sınıflandırılması.....	97
2.4.1. Maddi Varlıkların Sınıflandırılması	98
2.4.1.1. VUK'a göre Maddi Varlıkların Sınıflandırılması.....	98
2.4.1.2. TFRS/TMS'ye Göre Maddi Varlıkların Sınıflandırılması	99
2.4.2. Gayrimaddi Varlıkların Sınıflandırılması.....	99
2.4.2.1. VUK'a göre Gayrimaddi Varlıkların Sınıflandırılması.....	100
2.4.2.2. TFRS/TMS'ye Göre Gayrimaddi Varlıkların Sınıflandırılması.....	101

2.4.3. Maddi ve Gayrimaddi Varlık Sınıflandırılmasının VUK ve TFRS/TMS Çerçevesinde Karşılaştırılması	103
2.5. Varlıkların Aktifleştirilmesi	104
2.5.1. Maddi Varlıkların Elde Edilmesi	105
2.5.2. Gayrimaddi Varlıkların Elde Edilmesi	107
2.5.2.1. İşletme Dışından Elde Edilen Gayrimaddi Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	110
2.5.2.1.1. Dışarıdan Ayrı Olarak Elde Edilme	110
2.5.2.1.1.1. İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Elde Edilmesi	111
2.5.2.1.2. İşletme Birleşmesinden Edinilen Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	112
2.5.2.1.3. Devlet Teşviki Yoluyla Elde Edilmesi	113
2.5.2.1.4. Varlıkların Takası Yoluyla Elde Edilmesi.....	113
2.5.2.2. İşletme İçinde Geliştirilen Gayrimaddi Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	114
2.5.2.2.1. Araştırma Safhası	115
2.5.2.2.2. Geliştirme Safhası.....	115
2.5.2.2.3. İşletme İçi Yaratılan Şerefiye	116
2.6. Varlık Değerlemesi: VUK ve TFRS/TMS Yaklaşımı.....	116
2.6.1. Maddi Varlıkların Değerlemesi.....	118
2.6.1.1. VUK'a Göre Maddi Varlık Değerlemesi	118
2.6.1.1.1. Değerleme Ölçüleri.....	119
2.6.1.1.1.1. Maliyet Bedeli	119
2.6.1.1.1.2. Borsa Rayici.....	121
2.6.1.1.1.3. Tasarruf Değeri	121
2.6.1.1.1.4. Mukayyet Değer	122
2.6.1.1.1.5. İtibari Değer	123
2.6.1.1.1.6. Rayiç Bedel.....	123
2.6.1.1.1.7. Emsal Bedeli ve Ücreti.....	123
2.6.1.1.1.8. Vergi Değeri	124

2.6.1.1.1.9. Alış Bedeli	125
2.6.1.2. TFRS/TMS'ye Göre Maddi Varlık Değerlemesi	125
2.6.1.2.1. Değerleme Ölçüleri.....	126
2.6.1.2.1.1. Tarihi Maliyet.....	126
2.6.1.2.1.2. Cari Değer.....	127
2.6.1.2.1.2.1. Gerçeğe Uygun Değer.....	127
2.6.1.2.1.2.2. Varlıklar İçin Kullanım Değeri ve Yükümlülükler İçin İfa Değeri.....	128
2.6.1.2.1.2.3. Cari Maliyet.....	128
2.6.2. Gayrimaddi Varlıkların Değerlemesi.....	129
2.6.2.1. VUK'a Göre Gayrimaddi Varlık Değerlemesi	129
2.6.2.2. TFRS/TMS'ye Göre Gayrimaddi Varlık Değerlemesi ...	131
2.6.2.2.1. Değerleme Ölçüleri.....	131
2.6.2.2.1.1. Maliyet Yöntemi	131
2.6.2.2.1.2. Yeniden Değerleme Yöntemi	132
2.6.3. Maddi ve Gayrimaddi Varlık Değerlemesinin VUK ve TFRS/TMS Çerçevesinde Karşılaştırılması	133
2.7. Varlıkların Giderleştirilmesi.....	136
2.7.1. Maddi Varlıkların Amortismanı	137
2.7.2. Amortisman Yöntemleri	139
2.7.2.1. VUK'a Göre Amortisman Yöntemleri	139
2.7.2.1.1. Normal Amortisman.....	139
2.7.2.1.2. Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman (Hızlandırılmış Amortisman).....	140
2.7.2.1.3. Olağanüstü (Fevkalade) Amortisman Yöntemi	141
2.7.2.2. TFRS/TMS'ye Göre Amortisman Yöntemleri	142
2.7.2.2.1. Doğrusal Amortisman Yöntemi.....	142
2.7.2.2.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi	142
2.7.2.2.3. Üretim Miktarı Yöntemi.....	142
2.7.3. Amortismanlarda Gayrimaddi Varlıklar İçin Özellikli Durumlar	143
2.7.3.1. Amortisman Yerine İtfa Kelimesinin Kullanılması	143

2.7.3.2. Gayrimaddi Varlıklarda Amortisman Yöntemleri	144
2.7.3.3. Kullanım Süreleri ve Kalıntı Değer Farklılıkları	144
2.7.3.4. Bilgisayar Programlarında Amortisman Uygulaması	145
2.7.3.5. Sanat Eseri Niteliğindeki Varlıklarda Amortisman Uygulaması	145
2.7.4. Maddi ve Gayrimaddi Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TFRS/TMS Çerçevesinde Karşılaştırılması	146
2.8. Varlıkların Kullanım Süreleri ve Elden Çıkarılmaları	150
2.8.1. Maddi Varlıkların Kullanım Süreleri ve Elden Çıkarılmalarının Ele Alınışı	150
2.8.1.1. VUK'a Göre Maddi Varlıkların Kullanım Süreleri ve Elden Çıkarma	150
2.8.1.2. TFRS/TMS'ye Göre Maddi Varlıkların Kullanım Süreleri ve Elden Çıkarma	151
2.8.2. Gayrimaddi Varlıkların Kullanım Süreleri ve Elden Çıkarılmalarının Ele Alınışı	153
2.8.2.1. VUK'a Göre Gayrimaddi Varlıkların Kullanım Süreleri ve Elden Çıkarma	153
2.8.2.2. TFRS/TMS'ye Göre Gayrimaddi Varlıkların Kullanım Süreleri ve Elden Çıkarma	154
2.8.3. Maddi ve Gayrimaddi Varlıklarda Kullanım Süresi ve Elden Çıkarılmaların VUK ve TFRS/TMS Çerçevesinde Karşılaştırılması	157

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
GAYRİMADDİ VARLIKLARIN
VERGİLENDİRİLMESİ İLE DEĞER
TESPİTİ SÜRECİNDE YAŞANAN
SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. Gayrimaddi Varlıklardan Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi 161

3.1.1. Fikri Mülkiyet Haklarının Vergilendirilmesi	161
3.1.1.1. Telif Hakkı ve Vergilendirme	162
3.1.1.1.1. Gelir Vergisi Kanunu Bakımından Telif Hakkı	162
3.1.1.1.1.1. Gelir Vergisinde Mükellefiyet	162
3.1.1.1.1.2. Ticari Kazanç	163
3.1.1.1.1.2.1. Genel Hükümler	163
3.1.1.1.1.2.2. Ticari Kazançlarda Telif Hakkının Vergilendirilmesi	165
3.1.1.1.1.3. Ücret	168
3.1.1.1.1.3.1. Genel Hükümler	168
3.1.1.1.1.3.2. Ücretlerde Telif Hakkının Vergilendirilmesi	169
3.1.1.1.1.4. Serbest Meslek Kazancı	170
3.1.1.1.1.4.1. Genel Hükümler	170
3.1.1.1.1.4.2. Serbest Meslek Kazançlarında Telif Hakkının Vergilendirilmesi	171
3.1.1.1.1.4.3. Serbest Meslek Kazançlarında Telif Hakkı İstisnası	172
3.1.1.1.1.4.4. Serbest Meslek Kazançlarında İstisna Uygulamasında Tevkifat	175
3.1.1.1.1.4.5. Serbest Meslek Kazançlarında İstisna Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar	176
3.1.1.1.1.5. Gayrimenkul Sermaye İradı	178
3.1.1.1.1.5.1. Genel Hükümler	178
3.1.1.1.1.5.2. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Telif Haklarının Vergilendirilmesi	180
3.1.1.1.1.6. Diğer Kazanç ve İratlar	181
3.1.1.1.1.6.1. Genel Hükümler	181
3.1.1.1.1.6.2. Diğer Kazanç ve İratlarda Telif Haklarının Vergilendirilmesi	183
3.1.1.1.1.7. Dar Mükellef Gerçek Kişiler Açısından Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi	185
3.1.1.1.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Bakımından Telif Hakkının Vergilendirilmesi	186

3.1.1.1.2.1. Genel Hükümler.....	186
3.1.1.1.2.2. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet.....	187
3.1.1.1.2.2.1. Tam Mükellef Kurumlar Bakımından Vergilendirme	187
3.1.1.1.2.2.2. Dar Mükellef Kurumlar Bakımından Vergilendirme	188
3.1.2. Sınai Mülkiyet Haklarının Vergilendirilmesi.....	190
3.1.2.1. Patentlerin Vergilendirilmesi.....	191
3.1.2.2. Marka ve Vergilendirme	194
3.1.2.3. Tasarımların Vergilendirilmesi.....	197
3.1.2.4. İnternet Alan Adlarının Vergilendirilmesi	199
3.1.2.5. Teknik Bilgi (Know-How) ve Vergilendirme	200
3.1.2.6. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna Uygulaması.....	202
3.1.3. Katma Değer Vergisi Bakımından Gayrimaddi Varlıkların Vergilendirilmesi	205
3.1.3.1. Genel Hükümler	205
3.1.3.2. Gayrimaddi Varlıkların Vergilendirilmesinde Katma Değer Vergisi	206
3.1.4. Veraset ve İntikal Vergisi Bakımından Gayrimaddi Varlıkların Vergilendirilmesi	209
3.1.4.1. Genel Hükümler	209
3.1.4.2. Gayrimaddi Varlıkların Vergilendirilmesinde Veraset ve İntikal Vergisi	209
3.1.5. Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme: Gayrimaddi Varlık İlişkisi	211
3.2. Gayrimaddi Varlıkların Vergilendirilmesi Bağlamında Değer Tespitinde Yaşanan Genel Sorunlar ve Çözüm Önerileri.....	217
3.2.1. Gayrimaddi Varlıkların Tanımlanmasında Yaşanan Sorunlar ..	217
3.2.2. Gayrimaddi Varlıkların Değerlemesi Açısından Yaşanan Sorunlar.....	222
3.2.3. Uluslararası Vergilendirme Çerçevesinde Gayrimaddi Varlıklarla İlgili Yaşanan Sorunlar	228

3.2.3.1. Gayrimaddi Varlıklar ve Transfer Fiyatlandırması.....	228
3.2.3.1.1. Transfer Fiyatlandırması Kavramı ve Yöntemleri...	229
3.2.3.1.2. Gayrimaddi Varlıklarda Transfer Fiyatlandırması İle İlgili Değerlendirmeler.....	236
3.2.3.2. Gayrimaddi Varlıklar ve Uluslararası Vergi Anlaşmaları .	240
3.2.3.2.1. Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları	240
3.2.3.2.2. Gayrimaddi Varlıkların Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Değerlendirilmesi	242
3.2.3.3. Gayrimaddi Varlıkların Vergilendirilmesiyle İlgili Olarak Yaşanan Zorluklar ve OECD Kapsamında Yapılan Çalışmalar	244
3.2.3.4. OECD Ülkelerinde Gayrimaddi Varlıkların Vergilendirilmesi	250
SONUÇ VE ÖNERİLER	257
KAYNAKÇA.....	271