

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

GAYRİMADDİ HAKLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

RECEP BAĞRIAÇIK

İstanbul, 2013

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

GAYRİMADDİ HAKLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

RECEP BAĞRIAÇIK

Danışman: Yrd. Doç. Dr. YALÇIN ALGANER

İstanbul, 2013



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS öğrencisi RECEP BAĞRIAÇIK'ın GAYRİ MADDİ HAKLARIN VERGİLENDİRİLMESİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 28.06.2013 tarih ve 2013/24-17 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / ~~oy çokluğu~~ ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 22.11.2013

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

		İmzası
1.	Tez Danışmanı	Yrd. Doç. Dr. YALÇIN ALGANER
2.	Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. AHMET BUMİN DOĞRUSÖZ
3.	Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. GÜNEŞ YILMAZ

İmzası

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Recep Bağrıaçık
Anabilim Dalı	: Maliye
Programı	: Mali Hukuk
Tez Danışmanı	: Yrd. Doç. Dr. Yalçın Alganer
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans – Kasım 2013
Anahtar Kelimeler	: Gayrimaddi Haklar, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi

ÖZET

GAYRİMADDİ HAKLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Günümüzde, gayrimaddi hakların işletmeler açısından öneminin artmasıyla birlikte hukuksal anlamda korunmaları gerekliliği ortaya çıkmış ve tescile bağlanmak suretiyle de hukuki geçerlilik kazanmışlardır. Bunun yanında, ekonomik değerlerinin artması sonucu gayrimaddi haklardan elde edilen gelirler vergilendirmeye konu olmuştur.

Bu çalışmada, gayrimaddi haklarla ilgili genel bilgiler verilerek, gayrimaddi hakların, gelir vergisi, kurumlar vergisi, damga vergisi ile katma değer vergisi karşısındaki vergilendirilme esasları, tam ve dar mükellef kapsamında incelenmiştir. Çalışma kapsamında, finansal kiralama ve yatırım indirimi ilişkisi ele alınmış, şerefiye ve peştemallık kavramları anlatılmaya çalışılmıştır. Ayrıca gayrimaddi haklar ve transfer fiyatlandırması, gayrimaddi haklarda emsallere uygunluk ilkesi ayrı bir bölümde ele alınmıştır. Çalışma sonunda, gayrimaddi haklarla ilgili vergilendirmede ortaya çıkan sorunlara değinilmiş ve yapılması gerekli vergisel düzenlemeler ele alınmıştır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname	: Recep Bağrıaık
Field	: Finance
Programme	: Financial Law
Supervisor	: Assistant Professor Yalçın Alganer
Degree Awarded and Date	: Master – November 2013
Keywords	: Intangible Assets, Income Tax, Corporate Income Tax, Value Added Tax

ABSTRACT

TAXATION OF INTANGIBLE ASSETS

Nowadays, with the increasing importance of the intangible assets for businesses, the necessity of their legal protection has upraised, and their legal validity is obtained by registration requirements. Furthermore, as a result of the increase in their economic value, the incomes derived from intangible assets have become a subject to taxation.

In this study, general information about intangible assets is given and, taxation principles of intangible assets versus income taxes, corporation taxes, value added taxes and stamp taxes are investigated in terms of fully responsible and limited taxpayers. In the scope of the study, financial leasing and investment sale interaction is studied, while concepts of betterment and goodwill are intended to explain. In addition, intangible assets and transfer pricing and arm's length principle of intangible assets are studied in a separate section. At the end of the study, drawbacks emerged during taxation of intangible assets are mentioned and necessary readjustments in the taxation regulations are discussed.

ÖNSÖZ

Gayrimaddi hakların, işletmeler için önemli bir ekonomik değer olmaları sonucu, elden çıkarılması ya da kiralanması suretiyle elde edilen kazançlar vergilemeye konu olmuştur. Gayrimaddi hakların, gelir vergisi, kurumlar vergisi, damga vergisi ile katma değer vergisi karşısındaki vergilendirilme esaslarının, tam ve dar mükellef kapsamında incelendiği bu çalışmada, vergilendirme ile ilgili sorunlar ele alınarak mevzuata yönelik çözüm önerilerine yer verilmiştir. Bu çalışmayı sonuçlandırmamda görüşleri ile katkıda bulunan değerli hocalarım Yrd. Doç. Dr. Yalçın Alganer'e ve Yrd. Doç. Dr. Güneş Yılmaz'a, maddi ve manevi desteğini esirgemeyen Sayın Burhan Sayan'a, beni bu günlere getiren ve bana her türlü desteklerini veren aileme, bu çalışmayı yürütürken yanımda olan ve çok fedakarlık gösteren sevgili eşim Sema Bağrıaçık'a teşekkür eder, çalışmanın tüm ilgililere yararlı olmasını dilerim.

İstanbul, 2013.

Recep Bağrıaçık

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

KISALTMALAR

i

GİRİŞ

1

1. GAYRİMADDİ HAKLAR İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1. Gayrimaddi Hak Tanımı	2
1.1 Franchise	3
1.1.1 Franchise Hakkı Tanımı ve Kavramları	3
1.1.2 Franchise Türleri	4
1.1.2.1 Ulusal Franchising	4
1.1.2.2 Uluslararası Franchising	4
1.1.2.3 Ürün ve Marka Franchisingi	4
1.1.2.4 Master Franchise	5
1.1.2.5 İşletme Sistemi Franchisingi	5
1.1.3 Dünya’da ve Türkiye’de Franchising Sisteminin Yapılanması ve Unsurları	5
1.1.3.1 Dünya’da Franchising Sisteminin Yapılanması	5
1.1.3.2 Türkiye’de Franchise Sisteminin Yapılanması	6
1.1.4 Franchise Sisteminde Yükümlülükler	7
1.1.4.1 Franchisor’ın Yükümlülükleri	7
1.1.4.2 Bireysel Franchisee’nin Yükümlülükleri	8
1.1.4.3 Her İki Tarafın Sürekli Yükümlülükleri	8
1.1.5 Franchise Anlaşması ve İçeriği	9
1.1.6 Franchising Sisteminin Uygulama Aşamaları	11
1.2 Finansal Kiralama (Leasing)	12
1.2.1 Finansal Kiralama Tanımı	12
1.2.2 Finansal Kiralamanın Tarihsel Gelişimi	12
1.2.3 Finansal Kiralama (Leasing) Sözleşmesi	14
1.2.4 Finansal Kiralama Sayılan Haller	15
1.2.5 Finansal Kiralama Türleri	17
1.2.5.1 Faaliyet Kiralaması	17
1.2.5.2 Finansal Kiralama	18
1.2.5.3 Satıp Geri Kiralama	18
1.2.5.4 Yurtiçinden-Yurtdışından Finansal Kiralama	19
1.2.5.5 Menkul Finansal Kiralaması	20
1.2.5.6 Gayrimenkul Finansal Kiralaması	20
1.2.5.7 Diğer Finansal Kiralama Türleri	21
1.2.5.7.1 Kapalı ve Açık Uçlu Finansal Kiralama	21
1.2.5.7.2 Yüzdeli Finansal Kiralama	21
1.2.5.7.3 Kısa Süreli-Uzun Süreli Finansal Kiralama	21
1.2.5.7.4 Brüt-Net Finansal Kiralama	21
1.2.5.7.5 Trampa Kiralama	22

1.3 Şerefiye ve Peştemallık Kavramı.....	22
1.4 Marka.....	25
1.4.1 Marka Kavramı.....	25
1.4.2 Marka Türleri.....	26
1.4.2.1 Ticaret (Mal) Markası.....	26
1.4.2.2 Hizmet Markası.....	26
1.4.2.3 Garanti Markası.....	26
1.4.2.4 Ortak Marka.....	27
1.4.3 Marka İle İlgili Ulusal ve Uluslararası Mevzuat.....	27
1.4.3.1 Ulusal Mevzuat.....	27
1.4.3.1.1 Ulusal Mevzuattaki Son Değişiklikler.....	28
1.4.3.1.1.1 Tescilden Doğan Haklara İlişkin Hükümler.....	28
1.4.3.1.1.2 Marka Hakkının İhlaline İlişkin Hükümler.....	30
1.4.3.2 Uluslararası Mevzuat.....	31
1.4.3.2.1 1883 Paris Sözleşmesi.....	32
1.4.3.2.2 Nice Anlaşması.....	32
1.4.3.2.3 Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü Sözleşmesi.....	33
1.4.3.2.4 Trips Anlaşması.....	34
1.4.3.2.5 Viyana Anlaşması.....	35
1.4.3.2.6 Madrid Anlaşması ve 28 Haziran 1989 Tarihli Madrid Protokolü.....	35
1.4.3.2.7 Marka Kanunu Antlaşması.....	37
1.4.3.2.8 Marka Kanunu'na İlişkin Singapur Antlaşması.....	37
1.4.4 Markanın Ulusal ve Uluslararası Tescili.....	38
1.4.4.1 Ulusal Tescil.....	38
1.4.4.1.1 Tescil Başvurusunu Yapabilecek Kişiler.....	38
1.4.4.1.2 Marka Olarak Tescil Edilebilecek veya Edilemeyecek İşaretler.....	39
1.4.4.1.3 Tescil Başvurusu.....	40
1.4.4.1.4 Marka Başvurusunun Hazırlanması.....	41
1.4.4.1.5 Rüçhan Hakkı.....	42
1.4.4.1.6 Başvurunun İncelenmesi.....	43
1.4.4.1.7 Başvurunun Yayınlanması.....	43
1.4.4.1.8 Tescile İtirazlar.....	43
1.4.4.1.9 Markanın Tescili.....	44
1.4.4.1.10 Markanın Koruma Süresi.....	44
1.4.4.2 Uluslararası Tescil.....	44
1.4.4.2.1 Uluslararası Tescil Başvurusu.....	45
1.4.4.2.2 Uluslararası Marka Tescil Başvurusu İçin Gerekli Belgeler.....	46
1.4.4.2.3 Uluslararası Marka Tescilinin Sicil Kaydı.....	47
1.4.4.2.4 Uluslararası Tescilin Esas Markaya Bağımlılığı.....	47
1.4.4.2.5 Uluslararası Tescilin Koruma Süresi.....	48
1.5 Patent (İhtira Beratı).....	48
1.5.1 Patent Kavramı ve Tarihi Gelişimi.....	48
1.5.2 Patent Verilebilirlik Şartları.....	49
1.5.3 Patent Verilmeyecek Konular ve Buluşlar.....	50
1.5.4 Patent İsteme Hakkı.....	50
1.5.5 Ulusal Patent Başvurusu.....	51
1.5.5.1 Başvurunun İncelenmesi.....	52

1.5.5.2 Patent Verilme Çeşitleri.....	52
1.5.5.2.1 İncelemesiz Patent Verilmesi.....	52
1.5.5.2.2 İncelemeli Patent Verilmesi.....	53
1.5.6 Uluslararası Patent Başvurusu	53
1.5.6.1 Patent İşbirliği Anlaşması'na Göre Uluslararası Başvuru	53
1.5.6.2 Avrupa Patent Sözleşmesi'ne Göre Uluslararası Patent	54
1.5.7 Patentin Hükümsüzlüğü ve Patent Hakkının Sona Ermesi.....	56
1.6 Telif Hakları.....	56
1.6.1 Telif Hakları ve Telif Haklarına İlişkin Düzenlemeler.....	56
1.6.2 Fikir ve Sanat Eserlerinin Çeşitleri	58
1.6.3 Fikir ve Sanat Eseri Sayılma Şartları	59
1.6.4 Telif Hakkı Sahibinin Hakları.....	59
1.6.4.1 Manevi Haklar	59
1.6.4.2 Mali Haklar	60
1.6.5 Bağlantı Hakları	61
1.6.6 Telif Hakkında Süre Kavramı ve Korunma Süresi.....	62
1.7 Know-How (Teknik Bilgi).....	62
1.7.1 Know-How Hakkı Kavramı.....	62
1.7.2 Know-How Sözleşmesi.....	64
1.7.2.1 Know-How Sözleşmesi Türleri	64
1.7.2.1.1 Yalın-Karma Know-How Sözleşmeler	64
1.7.2.1.2 Basit Know-How ve İhissari Know-How Sözleşmeleri	64
1.7.2.1.3 Alt Know-How Sözleşmeleri.....	65
1.7.2.1.4 Bir Defalık ve Sürekli Bilgi Aktarımlı Know-How Sözleşmeleri.....	65
1.7.2.1.5 Ani İfalı-Sürekli Borç İlişkisi Niteliğindeki Know-How Sözleşmeleri.....	65
1.7.2.2 Know-How Sözleşmesinin Hukuki Niteliği	66
1.8 Lisans Sözleşmesi.....	67
1.8.1 Lisans Sözleşmesi Tanımı	67
1.8.2 Lisans Sözleşme Türleri.....	67
1.8.2.1 Tamamen-Kısmen Lisans	67
1.8.2.2 İhissari Lisans-Basit Lisans	68
1.8.2.3 Alt Lisans	68
1.8.3 Sözleşmenin Sona Ermesi.....	69

2. GAYRİMADDİ HAKLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1. Franchise İşlemlerinin Vergilendirilmesi	70
2.1.1 Gelir Vergisi Bakımından Vergilendirme.....	70
2.1.1.1 Franchise Veren Vergilendirilmesi.....	70
2.1.1.1.1 Gayrimaddi Hak Bedelinde Gelir Vergisi Tevkifatı	71
2.1.1.1.2 Gayimaddi Hak Bedelinin Yıllık Beyanname ile Beyanı	72
2.1.1.2 Franchise Alanın Vergilendirilmesi.....	73
2.1.2. Kurumlar Vergisi Bakımından Vergilendirme	74
2.1.2.1 Franchise Veren Vergilendirilmesi.....	74
2.1.2.1.1 Gayrimaddi Hak Bedelinde Kurumlar Vergisi Tevkifatı	76
2.1.2.2 Franchise Alanın Vergilendirilmesi.....	77
2.1.3 Damga Vergisi Bakımından Vergilendirme.....	78

2.1.4 Katma Değer Vergisi Bakımından Vergilendirme	79
2.2 Finansal Kiralama İşlemlerinin Vergilendirilmesi	80
2.2.1 Gelir Vergisi Bakımından Vergilendirme	80
2.2.1.1 Kira Ödemeleri Üzerinden Vergi Kesintisi	80
2.2.2 Finansal Kiralama ve Yatırım İndirimi.....	80
2.2.2.1 Kur Farkı Ve Kredi Faizlerinin Yatırım İndirimi Karşısındaki Durumu	81
2.2.2.2 2006 Sonrası Dönemde Yatırım İndirimi	82
2.2.2.3 6009 Sayılı Kanun Sonrası Yatırım İndirimi.....	84
2.2.3 Kurumlar Vergisi Bakımından Vergilendirme	87
2.2.3.1 Dar Mükellef Kurumlardan Yapılacak Tevkifat	87
2.2.3.2 Finansal Kiralama ve Örtülü Sermaye Dağıtımı	88
2.2.3.3 Finansal Kiralamada İstisna Uygulaması	88
2.2.4 Katma Değer Vergisi Bakımından Vergilendirme	91
2.2.5 Damga Vergisi ve Harçlar Kanunu Bakımından Vergilendirme	93
2.3 Markanın Vergilendirilmesi.....	94
2.3.1 Markanın Değerlemesi.....	94
2.3.1.1 Marka Değerleme Yöntemleri	94
2.3.1.1.1 Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	94
2.3.1.1.2 Maliyet Artı Yöntemi.....	94
2.3.2 Tam Mükellefiyette Markanın Vergilendirilmesi.....	95
2.3.3 Dar Mükellefiyette Markaların Vergilendirilmesi.....	97
2.4 Patentlerin Vergilendirilmesi	98
2.4.1 Patentlerin Kurumlar Vergisi Açısından Durumu	98
2.4.2 Patent Lisans Ücretlerinin Vergilendirilmesi	100
2.4.3 Patentlerin Gelir Vergisi Açısından Durumu	101
2.4.4 Patentlerin Katma Değer Vergisi Açısından Durumu	102
2.5 Telif Haklarının Vergilendirilmesi	105
2.6 Know-How (Teknik Bilgi)'in Vergilendirilmesi.....	107
2.7 Gayrimaddi Haklarla İlgili Diğer Vergisel Bilgiler.....	109
2.7.1 Gayrimaddi Haklar ve Transfer Fiyatlandırması.....	109
2.7.1.1 Gayrimaddi Haklarda Emsallere Uygunluk İlkesi.....	110
2.7.2 Gayrimaddi Haklarda Amortisman Süresi	112
2.7.3 Gayrimaddi Hak Bedellerinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Karşısındaki Durumu	113
3. SONUÇ.....	115
4. EKLER.....	117
5.KAYNAKÇA.....	125

KISALTMALAR

<i>ABD</i>	Amerika Birleşik Devletleri
<i>APO</i>	Avrupa Patent Ofisi
<i>APS</i>	Avrupa Patent Sözleşmesi
<i>D.V.K.</i>	Damga Vergisi Kanunu
<i>EFF</i>	Europe Franchise Federation
<i>F.S.E.K.</i>	Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu
<i>F.K.K.</i>	Finansal Kiralama Kanunu
<i>GVK</i>	Gelir Vergisi Kanunu
<i>GATT</i>	General Agreement on Tarriffs and Trade
<i>IFA</i>	International Franchise Association
<i>K.H.K.</i>	Kanun Hükmünde Kararname
<i>K.H.K.Y</i>	Kanun Hükmünde Kararname Yönetmeliği
<i>K.V.K</i>	Kurumlar Vergisi Kanunu
<i>md.</i>	Madde
<i>M.K.H.K.H.K.</i>	Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
<i>OECD</i>	Organization for Economic Co-operation and Development)
<i>OMPI</i>	L'Organisation Mondiale De La Propriété Intellectuelle
<i>PCT</i>	Patent Cooperation Treaty
<i>TPE</i>	Türk Patent Enstitüsü
<i>UFRAD</i>	Ulusal Franchise Derneği
<i>VUK</i>	Vergi Usul Kanunu
<i>WTO</i>	World Trade Organization
<i>WIPO</i>	World Intellectual Property Organization

GİRİŞ

Günümüzde, insan düşünsel yaratıcılığının ürünü olan gayrimaddi haklar, uluslararası mal ve sermaye hareketlerinin serbest bir şekilde dolaşımı, teknolojiadaki gelişmeler ve işletmelerin rakiplerinden farklı bir ürün yaratma istekleri sonucu önemli bir ekonomik değer olmuşlardır.

Gayrimaddi hakların işletmeler için öneminin artmasıyla birlikte ulusal ve uluslararası alanda korunması gerekliliği ortaya çıkmış, patent, lisans, know-how (teknik bilgi, uzmanlık) ve marka gibi gayrimaddi haklar da tescile bağlanmak suretiyle hukuki geçerlilik kazanmıştır. Ayrıca gayrimaddi hakların, ekonomik değerlerinin gün geçtikçe artması sonucu elde edilen kazanç unsurları vergilemeye konu olmuştur.

Bu bağlamda, ülkemiz vergi mevzuatında, gayrimaddi hakların vergilendirilmesiyle ilgili yeterli yasal düzenlemenin olmaması ve vergi mükelleflerinin yararlanabileceği kaynakların da sınırlı olması nedeniyle çalışma konumuz olan gayrimaddi hakların vergilendirilmesi kapsamında,

Birinci bölümde, gayrimaddi haklardan sırasıyla ilk olarak, franchise kavramı ele alınmış, franchisingin türlerinden bahsedilerek Türkiye’de ve dünyadaki uygulamalarından söz edilmiştir. Sonrasında, finansal kiralama tanımı ve tarihsel gelişimi açıklanarak türleri ile ilgili bilgiler verilmiştir. Yine gayrimaddi haklar arasında ele alınan şerefiye ve peştemallık kavramları açıklanmaya çalışılmıştır. Daha sonra da, marka kavramı genel bir anlatımla belirtilerek ulusal ve uluslararası mevzuat gereği marka başvuru işlemlerinden ve yapılan uluslararası anlaşma ve sözleşmelerden bahsedilmiştir. Patent kavramı ve tarihsel gelişimi anlatılmış ulusal ve uluslararası mevzuata uygun patent işlemleri açıklanmıştır. Telif haklarında ise, telif hakları ile ilgili yasal düzenlemeler ve telif haklarının konusunu oluşturan fikir ve sanat eserlerinin çeşitleri, eser sahibinin haklarından söz edilmiştir. Son olarak da, know-how kavramı ve know-how sözleşme çeşitleri üzerinde durularak lisans sözleşmelerinden bahsedilmiştir.

İkinci bölümde ise, tez konumuz olan gayrimaddi hakların vergilendirilmesi ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Bu bölümde, franchise işlemleri ile ilgili taraflar olan franchise alan ve franchise veren gelir ve kurumlar vergisi mevzuatı çerçevesinde incelenirken, franchise işlemleri de, damga vergisi, katma değer vergisi ve harçlar kanunu bağlamında incelenmiştir.

Finansal kiralama işlemlerinin vergilendirilmesi ise gelir, kurumlar, katma değer, damga vergileri ışığında ele alınmış ve finansal kiralama ile yatırım indirimi ilişkisi açıklanmıştır.

Gayrimaddi haklardan bir diğeri olan markanın değerlendirme yöntemleri açıklanmış, tam ve dar mükellefiyet çerçevesinde vergilendirmesi ele alınmıştır. Daha sonra ise patentlerin vergilendirilmesi gelir ve kurumlar vergisi mevzuatları ışığında ele alınmış, telif hakları vergilendirmesi ve know-how işlemlerinin vergilendirilmesi anlatılmıştır.

Bu bölümün sonunda da gayrimaddi haklarla ilgili olarak transfer fiyatlandırması ile olan ilişkileri açıklanmış, amortisman uygulamaları ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 12.maddesi karşısındaki durumları ele alınmıştır.

Sonuç bölümünde ise, gayrimaddi haklarla ilgili olarak, ülkemizin yaklaşımı değerlendirilmiş ve uygulanmakta olan mevzuata ilişkin bazı öneriler ele alınmıştır.

1. GAYRİMADDİ HAKLAR İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1. Gayrimaddi Hak Tanımı

Gayrimaddi hak kavramını açıklamadan önce hak kavramının tanımının yapılması gerekmektedir. Hak, sözlük tanımı olarak “verilmiş emekten dolayı manevi yetki” ya da “adaletin, hukukun gerektirdiği veya birine ayırdığı şey”¹ olarak tanımlanabilir. Hukuki tanımlamaya göre ise, “hukuk düzeni tarafından şahıslara tanınmış yetkiler”² dir. Çalışma konumuz olan gayrimaddi hak kavramını da, “maddi olmayan değerler üzerindeki tasarruf yetkisi”³ olarak tanımlayabiliriz.

Tanımda belirtilen maddi olmayan değerler kavramı, 1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde⁴ (MSUGT), 26 numaralı Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesap grubunda şu şekilde tanımlanmıştır, “*Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belirli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyenin izlendiği hesap grubudur*”. Bu bağlamda gayrimaddi hak, gayrimaddi değerler üzerinde o değerlere ilişkin olarak kullanım, yarar sağlama gibi menfaatleri barındıran haklardır diyebiliriz.

Çalışma konumuz olan gayrimaddi haklar bir sonraki bölümde ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

¹ *Büyük Türkçe Sözlük*, (t.y.)

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.52515401897145.25439659 (01.02.2012).

² *Hukuk Sözlüğü*, (t.y.) <http://sozluk.adalet.gov.tr> (01.02.2012).

³ Erdoğan Öcal, “Hizmet Bedeli-Gayrimaddi Hak Bedeli Karmaşası”, *Dünya Gazetesi*, 29 Ekim 2010, <http://www.dunya.com/hizmet-bedeli-gayri-maddi-hak-bedeli-karmasasi-104607h.htm> (02.02.2012).

⁴ 1 Sıra No’ lu MSUGT, 26.12.1992 tarih 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete.

1.2 Franchise

1.2.1 Franchise Hakkı Tanımı ve Kavramları

Franchise, sistemin yaratılma ve ilk uygulama yeri olan Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'de başlamıştır. Sözlük manası “imtiyaz” olan Franchise, İngilizce bir kelimedir. Fransızca “Affranchir” olan Franchise sözcüğünden “Franchising” yani “imtiyaz verme” kelimesi türetilmiştir ⁵.

Franchise, bir ürün veya hizmetin imtiyaz hakkına sahip tarafın, belirli bir süre şart ve sınırlamalar dahilinde kalarak işin yönetim ve organizasyonuna ilişkin bilgi ve destek (know-how) sağlamak suretiyle imtiyaz hakkını, ticari işler yürütmek üzere ikinci tarafa verdiği imtiyazdan doğan, uzun dönemli ve sürekli bir iş ilişkilerinin bütünüdür ⁶.

Franchise sistemindeki kavramları şu şekilde tanımlayabiliriz ⁷;

- Franchise veren (Franchisor, Franchiser): Franchise sisteminde belirli bir ücret karşılığı ürettiği mal ve hizmetleri sürekli bir şekilde pazarlama ve dağıtım konusunda Franchise alana imtiyaz hakkı tanıyan kişidir.

Aynı zamanda kendi işletme adını, markasını ve bunun yanında teknik bilgi (know-how) kullanma hakkını da devretmiş olur.

- Franchise alan (Franchisee): Sistemin ve markanın belli bir satış-hizmet noktası ve/veya bölgesi için haklarını anlaşma ile alarak uygulayan bağımsız yatırımcıdır ⁸.

- Franchise kullanım ücreti (Franchise Fee): Bu ücret, Franchise alanın franchise sözleşmesine göre belirli bir dönem için sözleşme konusu mal ya da hakları

⁵ **Oxford-Hachette French Dictionary**, “Franchise”, Oxford University Press, 2007, s.17.

⁶ *10 Soruda Franchising*, (t.y.) <http://www.ufrad.org.tr/tr/10sorudafranchise.asp#soru1> (05.02.2012).

⁷ Zerrin Arvasi, “Franchise Sözleşmesi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 2000-4, 2000, s.135-136.

⁸ *Franchise Nedir?*, 2006, <http://www.franchise.com.tr/franchise-nedir.html> (05.02.2012).

kullanması karşılığında, Franchise verene ödediği ücrettir. Bu ücret, eğitim, destek ve yer seçimi gibi masrafları karşılamaktadır ⁹.

Günümüzde franchise işlemleri her alanda karşımıza çıkabilen bir pazarlama yöntemi olup, türlerini de aşağıda anlatmaya çalışacağız.

1.2.2 Franchising Türleri

Franchising uygulamaları, uygulandığı ülkeye göre ve sunulan fırsatlar açısından iki grupta ele alınır. Sistem uygulandığı ülkeye göre, ulusal ve uluslararası olarak; sunulan fırsatlar açısından ise, ürün ve marka franchising'i ve işletme sistemi franchising'i şeklinde sınıflandırılır.

1.1.2.1 Ulusal Franchising (National Franchising)

Franchising sözleşmesi bir ülke sınırları içerisinde, şehirler ya da bölgeler arasında yapılıyorsa ulusal franchisingdir ¹⁰. Bu franchising türünde taraflar aynı ülkededir.

1.1.2.2 Uluslararası Franchising (International Franchising)

Franchise sözleşmesine taraf olanlardan birinin farklı ülkeden olması halinde uluslararası franchisingden söz edilir.

1.1.2.3 Ürün ve Marka Franchising'i (Product and Brand Franchising)

Bu tür franchising esas olarak belirli bir marka ya da ticari ünvanın kullanılmasını kapsar. Ayrıca imtiyazı veren firma karşı taraf üzerinde sevk ve idare dahil, geniş ve sürekli bir denetim hakkına sahiptir. Benzin istasyonları bu tip franchisinge iyi bir örnektir ¹¹.

⁹ Franchise Fee, (t.y.) <http://www.franchises.about.com/od/franchiseglossary/g/franchise-fee.htm> (06.02.2012).

¹⁰ 10 Soruda Franchising, (t.y.) <http://www.ufrad.org.tr/tr/10sorudafranchise.asp#soru2> (06.02.2012).

¹¹ Franchise Türleri Nelerdir?, (t.y.)

http://www.franchiseturkey.com/franchise_bayilik_nedir/franchising_turleri_nelerdir/4/4/ (06.02.2012).

1.1.2.4 Master Franchise (Master Franchise)

Franchise veren firma kendi ülkesi dışında bulunan bir girişimciye doğrudan franchise verebileceği gibi, bir üçüncü taraf kanalı ile de franchise verebilir.

Böyle bir durumda master franchise uygulaması söz konusu olmaktadır. Bu uygulamayla ana firma kendi ülkesinde ya da yabancı ülkede bulunan bir girişimciyle anlaşarak girişimcinin belirlediği bir bölgede kendi adına franchise verme hakkını girişimciye verir ¹². Franchise veren firmanın sözleşme yaptığı franchise alan girişimciye Master Franchisee, bu franchise türüne de Master Franchise denir.

1.1.2.5 İşletme Sistemi Franchising'i (Business Format Franchising)

İşletme sistemi franchising'i, franchise verenin (Franchisor) franchise alana (Franchisee) kendi markası altında bir lisanslama vermesi ve daha önce iş konusunda herhangi bir eğitim almamış franchise alanın, franchise verenin geliştirdiği iş ve yardımı sayesinde başarılı olmasının sağlanmasıdır. Bu sistem aynı zamanda iki taraf arasındaki sürekli iletişimi ve rehberlik hizmetlerini de içermektedir. Son yıllarda işletme sistemi franchising'inin büyüme hızı diğer franchising'lere göre daha fazladır. Oteller, perakende satışı yapan mağazalar, danışmanlık ve kiralama yapan firmalar bu franchising sisteminde yer almaktadır. Mc Donald's, Burger King gibi fast-food zincirleri, Avis oto kiralama hizmeti sunan firmalar bu tip franchising sistemine örnek gösterilebilir ¹³.

1.1.3 Dünyada ve Türkiye'de Franchising Sisteminin Yapılanması ve Unsurları

1.1.3.1 Dünyada Franchising Sisteminin Yapılanması

Franchising yapılan her ülkede yalnızca bir dernek kurulmuştur. Franchising konusunda uluslararası örgütlerin en eskisi olan IFA (International Franchise Association) 1960 yılında ABD'de kurulmuştur.

¹² KOSGEB Girişimciliği Geliştirme Vakfı, **Franchising Rehberi**, Ankara, 2005, s.5.

¹³ Dilber Ulaş, "Franchising Sisteminin Girişimcilik Açısından Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:8 Sayı:3, 2006, s.136.

Bütün ülkelerdeki dernekler, IFA' da kardeş dernek statüsündedir. Avrupa'daki franchise derneklerinin üst kuruluşu ise EFF (Europe Franchise Federation)'dir. Her ülkede yalnızca bir tek derneğin olması, franchise derneklerine bir takım fonksiyonlar yüklemiştir. Devletten beklenecek hizmetlerin bir kısmını da bu dernekler üstlenmiştir. Bu bağlamda, EFF, 'Dürüst Franchise İlkeleri' ile uygulamaya belli standartlar getirmiş ve üyelerinin uymasını zorunlu tutmuştur. ABD'deki ve Kanada'daki dernekler de kendi üyelerine yönelik benzeri ilkeler getirmişlerdir ¹⁴.

Oluşturulan ilkeler franchising işlemlerini herhangi bir karışıklığa yol açmadan sağlıklı bir yapıya kavuşturması açısından yararlı olmuştur.

1.1.3.2 Türkiye'de Franchising Sisteminin Yapılanması

Ülkemizde franchise sisteminin yapılanması 1980 yılına dayanmaktadır. 1979 yılı sonlarına doğru ekonomimiz dar bir boğaza girmiş, Merkez Bankası'ndaki döviz rezervleri erimiş, piyasada petrol, ilaç, gübre bulunamaz hale gelmişti. Yine, enflasyon oranı %60'ların üzerine çıkmış nerdeyse %100'ün üzerine çıkma eğilimine girmişti ¹⁵.

Bu şartlar altında yeni bir ekonomik istikrar programı hazırlamak üzere 12 Kasım 1979-12 Eylül 1980 yılları arasında görev yapan 43. Dönem Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti Başbakanı Süleyman Demirel tarafından Başbakanlık Müsteşarlığı'na Turgut Özal getirilmiştir. İstikrar programı kısa sürede de hazırlanıp 24 Ocak 1980 tarihinde kamuoyuna açıklanmıştır. Ekonomide devlet müdahalesini en aza indirerek piyasa ekonomisine işlevlik kazandırmayı amaçlayan ve ekonomik literatüre 24 Ocak Kararları adıyla geçen bu kararlar sonucu, yabancı sermaye yatırımı ile iştirak miktarlarına konulan sınırlar kaldırılmış ve yabancı yatırımcıların iştirak edebileceği yatırım alanları genişletilmiştir ¹⁶.

Aynı zamanda bürokratik engellerin kaldırılması ve yabancı yatırımcılara eşit haklar verilmesi, uluslararası franchising firmaları tarafından ilgi ile karşılanmıştır.

¹⁴ KOSGEB Girişimciliği Geliştirme Vakfı, a.g.e. s.6.

¹⁵ Tayyar Sadıklar, "Türkiye'deki Son 20 Yılın Ekonomik Krizleri Konusunda Bir Değerlendirme", http://www.ekodialog.com/Makaleler/Ekonomik_Krizler_son_20_yil.html (07.02.2012).

¹⁶ Salih Öztürk ve Deniz Özyakışır, "Türkiye Ekonomisinde 1980 Sonrası Yaşanan Yapısal Dönüşümlerin GSMH, Dış Ticaret ve Dış Ticaret ve Dış Borçlar Bağlamında Teorik Bir Değerlendirmesi", *Mevzuat Dergisi*, Sayı:94, Ekim 2005, <http://www.mevzuatdergisi.com/2005/10a/01.htm> (07.02.2012).

Bununla beraber yabancı firmalar, kendi marka adlarını ve işletme yöntemlerini kullanma haklarını, yerel pazar şartlarını daha iyi bilen Türk yatırımcılara franchising olarak vermeye başlamışlardır. Uluslararası franchise sistemlerinin pazara girmesi sonucunda, pazar sahibi ülke girişimcilerinin benzer bir franchise sistemi kurmaları kaçınılmaz olmuştur. Ülkemizde hazır yemek alanında Mudurnu Chicken, yiyecekte Sagra Special, giyimde Limon ve Mudo, hizmet alanında Turyap ilk yerli franchise sistemi kullanımını başlatan firmalardır. Türkiye’de ilk yabancı franchise uygulaması 1986 yılında Mc Donald’s fast-food zincirinin Türkiye pazarına girmesi ile olmuştur ¹⁷.

Franchise sisteminin yaygınlaşması sonucunda, bu sistemin Türkiye’de doğru bir şekilde öğrenilmesi ve gelişmesini sağlamak, isteyenleri bilgilendirerek ücretsiz danışmanlık hizmeti vermek, franchising konusunda hatalı uygulamalarda bulunan üyelere karşı yetkili bir yer olarak tarafların uyum içerisinde çalışmalarını sağlamak ve franchising’i ülke içinde yaymak amacıyla kısa adı UFRAD olan (Ulusal Franchise Derneği) kurulmuştur. UFRAD üye olmayan ancak gerek franchise almak, gerekse vermek için ilgilenen kişi ve kuruluşlara da sistemi tanıtan Türkiye’deki tek yetenekli kuruluştur ¹⁸.

1.1.4 Franchising Sisteminde Yükümlülükler

Franchise sözleşmeleri, franchise verenin belirli bir ücret karşılığında franchise alan tarafa, ürettiği mal veya hizmetlerin sürekli şekilde dağıtımını ve pazarlamasını hususunda imtiyaz tanıdığı sözleşmelerdir ¹⁹. Taraflar aşağıda kısaca bahsedeceğimiz yükümlülüklerle birbirine bağladılar. Bu yükümlülükleri açıklayacak olursak:

1.1.4.1 Franchisor’ın Yükümlülükleri

Franchisor aşağıdaki şartları yerine getirmelidir ²⁰ :

¹⁷ Sima Nart, “Türkiye’de Franchising Sisteminin Gelişimi ve Franchise Alan Girişimcilerin İş Memnuniyeti Belirleyicilerinin Analizi Üzerine Bir Araştırma”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 2005/2 Sayı:10, 2005, s.126.

¹⁸ UFRAD Hakkında, (t.y.) <http://www.franchise-net.com.tr/TR/Girisimciler-icin/Franchise-Know/Franchise-Branndan/UFRAD/UFRAD-Hakkinda/K1052.htm> (08.02.2012).

¹⁹ Arvasi, a.g.m., s.135.

²⁰ 10 Soruda Franchising, (t.y.) <http://www.ufrad.org.tr/tr/10sorudafranchise.asp#soru8> (15.02.2012).

- Bir iş sistemini franchise zinciri haline getirmeden önce, makul bir süre boyunca ve en azından bir örnek işletmede başarıyla yürütmelidir.

- Zincir isim, marka ve diğer ayırt edici özelliklerin sahibi olmalı veya yasal olarak kullanım hakkına sahip olmalıdır.

- Franchise dönemi boyunca franchise alan tarafa başlangıçtaki eğitimi vermeli ve sürekli ticari veya teknik desteği sağlamalıdır.

1.1.4.2 Bireysel Franchisee'nin Yükümlülükleri

Franchisee'nin yükümlülükleri şu şekilde izah edilebilir ²¹:

- Sözleşme hükümleri çerçevesinde faaliyetlerini sürdürmek,
- İşe başlama anındaki bedeli ve belirli zaman aralıkları ile isim hakkı, reklam ve eğitim giderleri gibi harcamalara katılmak,
- Faaliyet raporlarını Franchisor'ın denetimine açmak, gibi yükümlülüklerinden bahsedebiliriz.

Ayrıca franchise işletmesinin gelişmesi ve franchise sisteminin ortak kimliği ve saygınlığının korunması için elinden gelen gayreti göstermelidir.

1.1.4.3 Her İki Tarafın Sürekli Yükümlülükleri

Yukarıda açıkladığımız bireysel yükümlülüklerin yanında bir de tarafların sürekli olarak yerine getirmeleri gereken bir takım yükümlülüklerden bahsedebiliriz. Öncelikle taraflar birbirleriyle ilişkilerinde dürüst davranmalıdırlar. Franchisor anlaşmanın her ihlalinde, bireysel Franchisee'sini yazılı olarak ikaz etmeli ve bu ihlalin giderilmesi için makul bir süre vermelidir. Taraflar aralarındaki şikayet ve anlaşmazlıklarını ise samimi ve iyi niyetle, yapacakları müzakerelerle çözmelidir ²².

Görüldüğü gibi belirtilen yükümlülükler franchising işlemleri için son derece önemli olup, sistemin iyi işlemesi ve aksamaması yükümlülüklerin yerine getirilmesine bağlıdır.

²¹ Abitter Özulucan, "Türkiye Muhasebe Standardı-8 ve Tek Düzen Hesap Planı Çerçevesinde, Franchising İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:16, Sayı:3-4, 2002, s.152.

²² 10 Soruda Franchising, (t.y.) <http://www.ufrad.org.tr/tr/10sorudafranchise.asp#soru8> (15.02.2012).

1.1.5 Franchise Anlaşması ve İçeriği

6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu²³ (TBK)'nin 12.maddesi gereğince, sözleşmelerin geçerliliği hiçbir şekle bağlı değildir. Bu bağlamda franchise anlaşması hiçbir şekle bağlı olmayıp iki tarafa da borç yükleyen sözleşme türlerinden biridir. Ancak bazı hukuki işlemler için şekil şartları getirilmiştir ki TBK 12.maddesinin 2.fıkrasında “*Kanunda sözleşmeler için öngörülen şekil, kural olarak geçerlilik şeklidir*”. Kanunda bir şekil şartı düzenlenmiş ise bu şartın geçerlilik şartı olduğu kabul edilir. Ancak bazen mevzuatta geçerlilik dışında şekil şartlarının birer ispat şartı olduğu ifade edilir. Bu şart yerine getirilmediği takdirde sözleşme geçerli olmaktan çıkmasa bile yargılamada kişi iddiasını ispat edememiş olur²⁴.

Örneğin belirli bir miktarın üzerindeki alacaklar ancak yazılı delil ile ispat edilir. Bu durumda yazılı bir sözleşme gösterilmediğinde sözleşme ilişkisi geçersiz olmasa bile karşı taraf kabul etmedikçe alacak iddiası ispatlanamamış olur. Bu bağlamda, franchise anlaşmaları uygulamada ileride doğabilecek anlaşmazlıkları önlemek için yazılı yapılmaktadır²⁵.

Yine franchise sözleşmeleri herhangi bir kanunda düzenlenmediğinden isimli sözleşmeler arasında yer almaktadır. Franchise sözleşmeleri, hukuki niteliği bakımından doktrinde görüş birliği olmamakla birlikte karma sözleşme olarak nitelendirilmektedir. Ayrıca iki tarafında birden çok edim yükümü üstlendiği birleşik bir karma sözleşmedir. Zira franchise veren, franchise alana sözleşmeye konu değer üzerindeki hakları sağlama ve franchise alanları koruma edimlerini borçlanırken, franchise alanda sözleşmeye konu değer için bir bedel ödeme edimini borçlanmaktadır²⁶.

Franchise anlaşmalarının içeriğinden bahsedecek olursak²⁷:

- Franchise anlaşması, ülke hukukuna ve Avrupa Birliği Hukuku'na uygun olmalıdır,

²³ 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, 4.2.2011 tarih 27836 sayılı Resmi Gazete

²⁴ Kürşad Yağcı (hızl.), **6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu Yenilikler ve Değişiklikler**, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul: İnter Basım, Yayın No:2012-40, 2012, s.18.

²⁵ Yağcı, a.g.e., s.19.

²⁶ Arvası, a.g.m., s.143.

²⁷ *Franchise Sözleşmesi Nasıl Olmalıdır?*, (t.y.)

http://www.franchiseturkey.com/franchise_bayilik_nedir/franchise_sozlesmesi_nasil_olmalidir/27/ (16.02.2012).

- Anlaşma, Franchisor'un fikri ve sınai mülkiyet haklarını korumalı ve franchise zinciri mensuplarının çıkarlarını yansıtmalıdır. Bu bağlamda da Franchise ilişkisiyle bağlantılı tüm anlaşmalar ve anlaşmaya bağlı düzenlemeler yazılı olmalıdır. Ayrıca anlaşma ve varsa ekleri Franchisee'nin bulunduğu ülkenin resmi dilinde yapılmalı veya yeminli tercüman kanalıyla resmi diline çevrilmeli ve imzalanan anlaşmalar derhal Franchisee'ye verilmelidir,

- Franchise anlaşmasında belirsizliğe yer vermeden tarafların karşılıklı yükümlülük ve sorumlulukları açıkça belirtilmelidir.

Franchise anlaşmalarının içeriğinde mutlaka yer alması gereken önemli başlıklar şunlardır ²⁸:

- Franchisor'a tanınmış olan haklar,
- Franchisee'ye tanınmış olan haklar,
- Franchisee'ye sunulacak anlaşmaya konu olan mal ve hizmetler,
- Franchisor'un yerine getirmesi gereken yükümlülükler,
- Franchisee'nin yerine getirmesi gereken yükümlülükler,
- Franchisee'nin yapacağı franchise ödemesinin şartları,
- Franchise anlaşmasının süresi,
- Anlaşmanın yenilenme şartları,
- Franchisee'nin franchise işini devir ve satışına hak tanıyan şartlar ve Franchisor'ın olası ilk alım hakkı,
- Franchisee'nin Franchisor'un ayırt edici işaret, ticari ad, ticari marka, hizmet markası, dükkan tabelaları, logo ve diğer ayırt edici belirtilerini kullanma şartları,
- Franchisor'un franchise sistemini yeni ve değişen yöntemlere uydurabilme hakkı,
- Anlaşmanın sona erme şartları.

²⁸ *Franchise Sözleşmesi Nasıl Olmalıdır?*, (t.y.)
http://www.franchiseturkey.com/franchise_bayilik_nedir/franchise_sozlesmesi_nasil_olmalidir/27/ (16.02.2012).

Bunun yanında anlaşmanın sona ermesinden hemen sonra Franchisor'a veya başka kişilere ait olan maddi ve gayrimaddi kıymetlerin teslim şartlarının da belirtilmesinde yarar vardır. Taraflar arasında bu konu ile ilgili olası bir anlaşmazlık halinde bu hükümler uygulanır.

1.1.6 Franchising Sisteminin Uygulama Aşamaları

Franchisor firma, öncelikle franchisee'ye ana firma ile ilgili kişisel ve mali bilgileri içeren bilgi paketinden ve formdan oluşan bir tanıtım dosyası hazırlar ve bu dosyayı franchisee firmaya sunar. Ayrıca franchisor firma, ana şirket içi operasyonun açıklandığı, franchisee'nin uyması zorunlu olduğu kuralları içeren ve franchisee'ye nasıl işleteceğine dair tüm bilgileri içeren konularla ilgili olarak kitap dokümanlarını Franchisee'ye verir²⁹.

Franchisee ve franchisor firma, birbirlerini karşılıklı olarak kişisel ve mali açıdan iyi analiz edip kararlaştırdıktan sonra iki franchising sistemi için görüşmelere başlar. İlgili faaliyet bölgesi belirlenerek ve belirlenen faaliyet bölgesi göz önünde bulundurularak fizibilite çalışması yapılır. Yapılan bu fizibilite çalışmasında gerekli sermaye, ödeme koşulları, yatırımın ne kadar sürede geri amorti edeceği belirtilir ve söz konusu fizibilite çalışması franchisee firmaya sunulur. Franchisee firma, fizibilite çalışmasını inceleyip karar verdikten sonra sözleşme imzalanır³⁰.

Bu anlaşmalardan sonra franchisee'nin birim hazırlığı başlar. Bu birim hazırlığı mağazanın dekorasyonunu, franchisee'nin ve elemanlarının eğitimini içermektedir. Bazı franchisorlar birim hazırlığının tamamını üstlenerek anahtar teslimi her şeyi hazırlamaktadırlar. Bu hazırlığın en önemli avantajı maliyetleri en aza indirmesidir. Tüm bu yapılan hazırlıklardan sonra da franchise işe başlar. Ayrıca başlangıç süresi boyunca franchisee'ye yardımcı olmak üzere franchisor firmadan bir destek elemanı görevlendirilir³¹.

²⁹ 10 Soruda Franchising, (t.y.) <http://www.ufrad.org.tr/tr/10sorudafranchise.asp#soru10> (16.02.2012).

³⁰ Suphi Aslanoğlu, "Bir Büyüme Stratejisi Olarak Franchising Sistemi; Firmalar Açısından Önemi, Mevzuat Boyutu ve Muhasebe Uygulaması", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:9, Sayı:1, 2007, s.82.

³¹ 10 Soruda Franchising, (t.y.) <http://www.ufrad.org.tr/tr/10sorudafranchise.asp#soru10> (16.02.2012).

1.2 Finansal Kiralama (Leasing)

1.2.1 Finansal Kiralama Tanımı

Avrupa Finansal Kiralama Birliği'ne göre finansal kiralama, “Belirli bir süre için kiralayan ve kiracı arasında düzenlenen, üreticiden kiracı tarafından seçilip, kiralayan tarafından satın alınan bir malın mülkiyetini kiralayanda, kullanımını ise kiracıda bırakan bir anlaşmadır. Kiralanan malın kullanımını belirli bir kira karşılığında ve belirli bir süre için kiracıya bırakılmaktadır”³². Ülkemizde ise finansal kiralamanın tanımını 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu³³ (VUK)'nun Mükerrer 290.maddesinin 3.fıkrasında şu şekilde düzenlenmiştir;

“Finansal kiralama, kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır”.

1.2.2 Finansal Kiralamanın Tarihsel Gelişimi

Tarihte bilinen ilk leasing uygulaması 1984 yılında Sümer kenti Ur yakınlarında yapılan kazılar sonucu bulunan kil tabletleri ışığında M.Ö. 2100 yıllarında Sümerlerde görülmüştür. Bu tabletlerden elde edilen bilgilere göre tarım aletlerinin kiraya verilmesi bilinen ilk leasing uygulaması olarak kabul edilmektedir³⁴.

M.Ö. 1760 yılına gelindiğinde Babil Kralı Hammurabi kişisel mülkiyet kiralama hakkını yasalaştırdı³⁵.

Yine Fenikeliler zamanında gemiler ve çiftlik toprakları kiralanmıştı. Bu kiralamalar makine ve ekipman kiralamasının basit bir şekliydi.

³² Mehmet Koç, **Finansal Kiralama (Leasing)**, 2.Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., Mayıs 2004, s.5.

³³ 213 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 10.01.1961 tarih 10703 sayılı Resmi Gazete.

³⁴ Jeffrey Taylor, “The History of Leasing”, http://www.fbibusiness.com/history_of_leasing.htm (17.02.2012).

³⁵ *History of Leasing*, <http://www.whatisaleasing.blogspot.com/p/history-of-leasing.html> (16.02.2012).

Yani kiralanan gemilerle ilgili sorumluluklar ve avantajlar gemiyi kiralayan kişiye geçmekteydi ve günümüz finansal kiralamalarında olduğu gibi bir işlem söz konusuydu ³⁶.

Sonraki zaman dilimlerinde kiralama kalemlerinin artan çeşitliliği nedeniyle finansal kiralama faaliyetlerinde önemli bir artış meydana gelmiştir. 1830 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde yük sandallarının kiraya verilmesi ile ilk leasing uygulaması görülmüştür. Yine 1840 yılında İngiltere'de demiryolu vagonlarının kiraya verilmesi ile basit anlamda ilk leasing şirketi kurulmuştur. Daha sonra finansal kiralama uygulaması 1960'larda sanayileşmiş ülkelerde gelişmiş, 1970'lerde çok uluslu şirketler aracılığıyla tüm dünyaya yayılmış ve 1980'lerde uluslararası bir kimlik kazanmıştır ³⁷.

Ülkemizde finansal kiralamanın kısa tarihinden bahsedecek olursak da, finansal kiralama ilk kez 1977'de tanınmaya başlamıştır. Bu yıllarda bir sanayi kuruluşumuz yatırım kredisi ihtiyacını İslam Kalkınma Bankası bankasından elde ettiği finansmanla gidermiştir. Ülkemizde finansal kiralamayla ilgili ilk yasal düzenlemeler 70 Sayılı Bankalar Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 90.maddesine ilişkin olarak çıkarılan 16.12.1983 tarih ve 83/7506 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda yapılmıştır. İlgili kararda yatırımlara ilişkin ekipmanların temin edilip kiraya verilmesinden bahsedilmiş ve ilk kez leasing kavramından söz edilmiştir ³⁸.

Sonraki yıllarda yatırımların finansmanında işletmelerin karşılaştığı güçlüklerin aşılması için özel hukuki düzenlemeler yapılmıştır. Bu doğrultuda yapılan ilk düzenleme 10.06.1985 tarihinde kabul edilerek 28.06.1985 tarih ve 18795 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3226 Sayılı Finansal Kiralama Kanunu'dur. Bu Kanun ile leasingin sadece finansman sağlamaya yönelik olanı düzenleme konusu yapılmış ve finansal kiralama şirketlerine ayrıca finansman sağlamaya yönelik leasing

³⁶ İlhami Söyler, **Finansal Kiralama**, 1.Basım, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.21.

³⁷ Cengiz Gökmen, "Leasing", http://www.dengeymm.com.tr/userfiles/File/leasing_cengiz%20gokmen.pdf (17.02.2012).

³⁸ Koç, a.g.e. s.3.

yapmak konusunda hak ve görevler verilmiştir³⁹. Bu yasanın ardından da 1986 yılında ilk leasing şirketi kurulmuştur⁴⁰.

Finansal kiralama uygulaması ile ilgili yapılan diğer yasal düzenlemeler ise, 21.11.2012 tarihinde kabul edilerek 13.12.2012 tarih ve 28496 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu’dur. Bu Kanun ile de şirketlerin etkin gözetim ve denetimleri için yasal alt yapı oluşturulmuştur. Kanun’un 52/2.maddesi uyarınca 3226 Sayılı Finansal Kiralama Kanunu’na yapılan atıfların 6361 Sayılı Kanun’un ilgili maddelerine yapılmış sayılacağı belirtilmiştir. Bu Kanun’un ardından son olarak 24.04.2013 tarihinde Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik yayımlanmıştır.

1.2.3 Finansal Kiralama (Leasing) Sözleşmesi

6361 Sayılı Kanun’un 18.maddesine göre finansal kiralama sözleşmesi, *“Kiralayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü bir kişiden veya bizzat kiracıdan satın aldığı veya başka suretle temin ettiği veya daha önce mülkiyetine geçirmiş bulunduğu bir malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmasını öngören bir sözleşmedir”* şeklinde tanımlanmıştır.

6361 Sayılı Kanun’a göre finansal kiralama sözleşmesinin süresini taraflar serbestçe belirleyebilirler. Ayrıca eski 3226 Sayılı Kanun’a göre finansal kira sözleşmelerinin noterlerde ve düzenleme şeklinde (tarafların bizzat notere gitmesi şeklinde) yapılması zorunluluğu, 6361 Sayılı Kanun’un 22.maddesi ile ortadan kaldırılmış bunun yerine yazılı olarak yapılması yeterli kabul edilmiştir⁴¹.

³⁹ Münevver Menderes ve Erkan Malkoç, “Hastanelerde Alternatif Bir Fon Kaynağı Olarak Finansal Kiralama (Leasing)”, **Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi**, Cilt.5, Sayı.2, 2000, s.57.

⁴⁰ Cumhuriyet, (6 Mart 2008), “Dövizli Finansal Kiralama (Leasing) İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları”, http://www.alomaliye.com/2008/cumhuriyet/cetin_dovizli.htm (20.02.2012).

⁴¹ Finansal Kiralama Derneği, Leasing Dünyası, 2012, http://www.fider.org.tr/wswFiles/document/document_290/E-Bulten-Kasim-2012-2.pdf (17.12.2012), s.3.

Yine 6361 Sayılı Kanun ile getirilen başka bir yenilik de, eski kanun fikri ve sinai hakların sözleşmeye konu olamayacağını belirtmişti. Yeni Kanun'un 19.maddesinin 1.fikrasında belirtildiği gibi bu hüküm korunmakla birlikte, bir istisna olarak bilgisayar yazılımlarının çoğaltılmış nüshalarının sözleşme konusu olabileceği belirtilmiştir. Yine sözleşmede aksine bir hüküm olmadıkça sözleşmeye konu olan mal sözleşme tarihinden itibaren iki yıl içerisinde kiracıya teslim edilmelidir ⁴².

Bunun yanında 6361 Sayılı Kanun'un yürürlük tarihi olan 13.12.2012 tarihinden önce düzenlenmiş bulunan finansal kiralama sözleşmeleri için yürürlükten kaldırılan 3226 Sayılı Kanun'un süreye ilişkin hükümlerinin uygulanmasına devam edilmesine ilişkin düzenleme yer almaktadır.

1.2.4 Finansal Kiralama Sayılan Haller

Finansal kiralama sözleşmeleri ile ilgili daha önce de 4842 Sayılı Kanun'la Vergi Usul Kanunu'na Mükerrer 290.madde eklenerek bir düzenleme yapılmış vergisel açıdan finansal kiralamanın kapsamı genişletilmişti. Yapılan düzenleme ile getirilen yenilikler şu şekilde izah edilebilir;

VUK'un Mükerrer 290.maddesinde belirtildiği gibi, aşağıda belirtilen ölçütlerden birini veya daha fazlasını içeriğinde bulunduran kiralamar finansal kiralama olarak kabul edilecektir:

- a) *İktisadi kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi,*
- b) *Kiracıya kira süresi sonunda iktisadi kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması,*

Buradan anlaşılması gereken husus, sözleşmenin başında kira süresi sonunda iktisadi kıymetin alacağı bedelin ne kadar olacağını tespit etmenin zorluğudur. Kira süresi sonunda iktisadi kıymetin alacağı rayiç bedel, genel olarak enflasyon ve iktisadi kıymetin amortismanı dikkate alınarak hesaplanmaktadır.

⁴² Serap Zuvin ve Duygu Beyazo, "Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Hakkında Kanun'un Finansal Kiralama Sözleşmeleri Bakımından Getirdiği Yenilik ve Değişiklikler I", *Dünya Gazetesi*, 2 Şubat 2013, <http://www.dunya.com/finansal-kiralama-sozlesmeleri-bakimindan-getirdigi-yenilik-ve-degisiklikler-i-180431h.htm> (10.02.2013).

Örneğin, A şirketi sahip olduğu ve sözleşme başındaki rayiç bedeli 40.000 TL olan bir iktisadi kıymetini beş yıllık bir süre için B şirketine kiralsın. Sözleşme başında iktisadi kıymetin enflasyon ve amortismanı dikkate alınarak sözleşme sonunda alacağı değer 5.000 TL olarak tahmin edilsin. Kiracı B şirketinin beş yıllık kira süresi sonunda iktisadi kıymeti 1.000 TL'ye veya daha düşük bir değere satın alma hakkı seçeneği bulsun. Bu durumda kiracı şirket tarafından kira süresi sonunda satın alma hakkının kullanılacağı açıktır ⁴³.

c) Kiralama süresinin iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün %80'inden daha büyük bir bölümünü kapsamaması,

Örneğin, iktisadi kıymetin ekonomik ömrü on yıl, kiralama süresi dokuz yıl ise kiralama süresi ekonomik ömrün %80'inden fazla olduğu için bu kiralama bir finansal kiralama olacaktır.

İlgili Kanunda geçen ekonomik ömür tabiri ile kastedilen husus açık olmamakla beraber VUK 315.maddesinde faydalı ömür tabiri karşımıza çıkmaktadır. Esasında ekonomik ömür ile faydalı ömür kavramları birbirinden farklı kavramlardır. Bu bağlamda, VUK 315.maddesinde, *“Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır”* denilmektedir. Yine 16 No' lu Türkiye Muhasebe Standardı ⁴⁴ (TMS 16)' nın tanımlar başlıklı 6.maddesinde faydalı ömür, *“Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi gereken süreyi veya ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder”* şeklinde tanımlanmıştır. TMS 16/57'da, *“Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir”* denilerek bir varlığın yararlı ömrünün, işletmenin iktisadi kıymetten beklediği faydaya göre belirleneceği, bir varlığın yararlı ömrünün ekonomik hizmet süresinden kısa olabileceği anlatılmak istenmiştir ⁴⁵.

⁴³Atilla Dilmen ve Ersin Kaplan, “Finansal Kiralama İşlemlerinin Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 328, Aralık 2008, s.188.

⁴⁴16 No' lu Türkiye Muhasebe Standardı, 31.12.2005 tarih 26040 sayılı Resmi Gazete.

⁴⁵Sakıp Şeker, “Maliye Bakanlığı'na Belirlenen Orandan Daha Düşük Oranda Amortisman Hesaplanabilir Mi?”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:25, Ocak 2007, s.110.

O halde ekonomik ömür ve faydalı ömür farklı kavramlardır. Faydalı ömür her iktisadi işletme için değişkendir. Ekonomik ömür ise, ilgili amortismanına tabi iktisadi kıymetin üretici firma tarafından normal koşullara göre belirlediği ya da öngördüğü kullanma süresidir ⁴⁶.

d) Sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadi kıymetin rayiç bedelinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturması,

Örneğin, kiralama başlangıcında iktisadi kıymetin rayiç bedeli 100.000 TL ve kira ödemelerinin bugünkü değeri toplamı 95.000 TL ise bu bir finansal kiralama değildir. Çünkü 95.000 TL, 100.000 TL'nin %90'ı olan 90.000 TL'den daha büyüktür ⁴⁷.

Yukarıda belirtmiş olduğumuz finansal kiralama sayılan haller aynı zamanda 6361 Sayılı Kanun'un tanımlar başlıklı 3.maddesinin ç fıkrasında düzenlenmiştir. Yine ilgili Kanun'un 19.maddesinde belirtildiği gibi finansal kiralamaya taşınır ya da taşınmaz mallar konu olabilir. Yalnız burada bir ayırım söz konusu olmaktadır. Buna göre, bilgisayar yazılımlarının çoğaltılmış nüshaları hariç olmak üzere patent gibi fikri ve sınai haklar bu sözleşmeye konu olamazlar. Bunun yanında parça ya da eklenti niteliklerine bakılmaksızın asli niteliğini koruyan her mal tek başına sözleşmenin konusu olabilirler.

1.2.5 Finansal Kiralama Türleri

Finansal kiralama türleri, faaliyet kiralaması, finansal kiralama, satıp-geri kiralama, yurtiçinden-yurtdışından kiralama, menkul finansal kiralama, gayrimenkul finansal kiralaması ve diğer finansal kiralamalardır.

1.2.5.1 Faaliyet Kiralaması (Operating Lease)

Bu leasing türü kiralamaya konu olan malın kullanım hakkını, kiracıya kısa bir süreliğine veren ve kiracıyı koruma yanı sıra fazla olan leasing türüdür. Sözleşme belirli bir süreyi kapsamak üzere yapıldığı halde, önceden belirlenen ihbar süreleri içinde ihbarda

⁴⁶ Şeker, a.g.m., s.110.

⁴⁷ Dilmen, Kaplan, a.g.m., s.188.

bulunması halinde, kiralama dönemi sona ermeden kiracıya, kira sözleşmesini iptal etme olanağı da tanımaktadır. Yani faaliyet kiralaması, kiracıya sözleşmeyi iptal etme hakkı tanıyan, teknolojik olarak ömrünü tamamlamış, modası geçmiş makine ve teçhizatı geri verebilme imkanı sağlayan esnek bir leasing türüdür⁴⁸.

Yeni 6361 Sayılı Kanun'un tanımlar başlıklı 3.maddesinin 1.fıkrasının b bendinde de bu kiralama türünün tanımı yapılarak leasing şirketlerinin faaliyet kiralaması da yapabilecekleri düzenlenmiştir.

Yapılan bu düzenlemeyle bu tür finansal kiralama pazarına global şirketlerin ilgisinin artması beklenmektedir.

1.2.5.2 Finansal Kiralama (Financial Leasing)

Yasal olarak makine-tesisin mülkiyetinin kiraya verende kalmasına rağmen, ekonomik açıdan kiralanan varlık üzerindeki kontrolü kiracıya devreden ve kiracıyı varlığın fiili sahibi haline getiren uzun süreli leasing türüdür⁴⁹.

1.2.5.3 Satıp Geri Kiralama (Sale and Leaseback Leasing)

17 No' lu Türkiye Muhasebe Standardı⁵⁰ (TMS 17)' nin 58.maddesinde satıp geri kiralama işlemi, *“bir varlığın satışını ve yine aynı varlığın geri kiralınmasını içerir”* şeklinde tanımlanmıştır. Yine 6361 Sayılı Kanun'un 18.maddesinde, *“Finansal kiralama sözleşmesi, kiralayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü bir kişiden veya bizzat kiracıdan satın aldığı veya başka suretle temin ettiği veya daha önce mülkiyetine geçirmiş bulunduğu bir malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmasını öngören sözleşmedir”* denilmektedir. Bu maddede kiracıdan satın alınan malın da sözleşmeye konu olabileceği belirtilirken esasında satıp geri kiralamadan söz edilmiştir.

Ayrıca 6361 Sayılı Kanun'un 37.maddesinin 2.fıkrasında, satıp geri kiralama yöntemi ile yapılan kira sözleşmeleri kapsamında, kiralanan taşınmazlar sözleşme süresi

⁴⁸ Koç, a.g.e. s.8.

⁴⁹ Ali Tuğlu ve Özkan Atıla, **Finansal Kiralama İşlemleri**, 2.Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.28.

⁵⁰ 17 No' lu Türkiye Muhasebe Standardı, 24.02.2006 tarih 26090 sayılı Resmi Gazete.

sonunda kiracı adına tapuya tescili sırasında ödenecek harcdan müstesna tutulmuştur. Böylelikle satıp geri kiralama işlemlerindeki önemli bir maliyet kalemi ortadan kaldırılmıştır.

1.2.5.4 Yurtiçinden-Yurtdışından Finansal Kiralama (Domestic Leasing-Cross Border Leasing)

Yurtiçi finansal kiralama, yatırımcılar tarafından ihtiyaç duyulan malların finansal kiralama şirketince, Türkiye’den veya yurtdışından satın alınarak, ihtiyaç sahibine kiralanmasıdır. Bu finansal kiralama işleminde finansal kiralamaya konu mallar yurt içinden veya yurt dışından olabilir. Ancak, finansal kiralama sözleşmesini yapan kiracı ve kiralayan Türkiye’de olmalıdır ⁵¹.

6361 Sayılı Kanun’u yurtdışından finansal kiralamaya izin vermektedir. Buna göre, yurt içinden bir yatırımcı yurt dışında bulunan bir leasing firması ile anlaşarak ihtiyacı olan bir yatırım malının bu şirket tarafından alınarak ülkemize gönderilmesini ve bu işleme ait kiralalarında şirketin yurt dışındaki hesaplarına gönderilmesini içeren bir sözleşme düzenleyerek finansal kiralama işlemini gerçekleştirebilir. Yurt dışından yapılacak finansal kiralama işleminin yurt içindeki işlemlerinin yürütülmesini sağlamak üzere, yatırımcı ile yurt dışındaki leasing şirketi arasında düzenlenen kiralama sözleşmesinin üçüncü taraf olarak yurt içindeki işlemleri yürütecek leasing şirketi tarafından da imzalanması ve yurt içi işlemlerin ve bu işlemlerle ilgili parasal konularında bu sözleşmeye eklenmesi gereklidir ⁵².

Ayrıca, 6361 Sayılı Kanun’un 21.maddesine göre, yurt dışından yapılacak finansal kiralama sözleşmeleri, Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Birliği tarafından tescil edilecek ve yurt dışından yapılacak finansal kiralamalara ilişkin usul ve esaslar Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu’nun uygun görüşü alınmak suretiyle Birlik tarafından belirlenecektir.

⁵¹ Tuğlu, Atila, a.g.e., s.29.

⁵² *Leasing İşleminin Uygulama Özellikleri*, 09.06.2013, <http://www.leasingportali.com/detayyenportal.asp?id=271> (14.07.2013).

1.2.5.5 Menkul Finansal Kiralaması (Securities Financial Leasing)

6361 Sayılı Kanun'un 19.maddesi gereğince finansal kiralama sözleşmelerine taşınır ve taşınmaz mallar konu olabilir. Taşınır malların konu olduğu menkul finansal kiralama sözleşmelerine, kara nakil araçları, hava nakil araçları, deniz nakil araçları, bilgisayarlar, makineler gibi mahiyeti itibariyle kolaylıkla taşınabilen veya taşınması aşamasında bütünlüğü bozulmayan mallar konu olur⁵³.

Ayrıca 6361 Sayılı Kanunu'nun 19/2.maddesine göre bütünleyici parça ve eklenti niteliğindeki mallar da bu kiralamaya konu olabilir. Örneğin, bir geminin motorunu kiralamak ya da bir binanın çatısını yaptırmak için bu tür kiralama yoluna gidilebilir⁵⁴.

1.2.5.6 Gayrimenkul Finansal Kiralaması (Real Estate Financial Leasing)

Gayrimenkullerin finansal kiralamaya konu edilmesi kiraya verenler ve kiracılar için cazip bir finansal kiralama türüdür⁵⁵. 6361 Sayılı Kanun'un sözleşmenin konusu başlıklı 19.maddesinin 1.fıkrasında, sözleşmeye taşınır ve taşınmaz mallar konu olabilir denmektedir. Türk Medeni Kanunu⁵⁶ (TMK)' nun 704. Maddesine göre aşağıdaki mallar taşınmaz mallar olarak kabul edilmektedir:

- *Arsa,*
- *Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve süreli haklar (üst hakkı ve kaynak hakkı),*
- *Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı olan bağımsız bölümler.*

6361 Sayılı Kanunu'nda hangi varlıkların finansal kiralamaya konu olmayacağı da ayrıca belirtilmiştir. Kanun'un 19/1.maddesinde bilgisayar yazılımlarının çoğaltılmış nüshaları hariç olmak üzere, gayrimaddi hak niteliğindeki fikir ve sınai hakların finansal kiralamaya konu olamayacağı hüküm altına alınmıştır.

⁵³ Tuğlu, Atila, a.g.e., s.29.

⁵⁴ Finansal Kiralama Derneği, Leasing Dünyası, 2012, <http://www.fider.org.tr/wswFiles/document/290/E-Bulten-Kasim-2012-2.pdf> (17.12.2012), s.3.

⁵⁵ *Leasing İşleminin Özel Uygulamaları ve Muhasebe Kayıtları İle İlgili Teknik Konular*, 25.04.2008, <http://www.leasingportali.com/detayyeniportal.asp?id=57> (14.10.2012).

⁵⁶ Türk Medeni Kanunu, 08.12.2001 tarih 24607 sayılı Resmi Gazete.

1.2.5.7 Diğer Finansal Kiralama Türleri (Other Financial Leasing Types)

1.2.5.7.1 Kapalı ve Açık Uçlu Finansal Kiralama (Closed and Open Ended Financial Leasing)

Bir finansal kiralama kapalı ve açık uçlu kiralama olabilir. Kapalı uçlu finansal kiralama, kiracının kiralayana finansal kiralamaya konu olan malın, sadece net defter değerini ödemesini garanti altına alan bir kiralama türüdür. Açık uçlu finansal kiralama ise, kiracının sözleşmeye konu malın net defter değerini, kiralayana ödemesi garanti edilerek kiralayanın varlıklara yatırımını, finansman giderlerini ve karını içerecek biçimde güvence altına alındığı bir kiralama türüdür ⁵⁷.

1.2.5.7.2 Yüzdeli Finansal Kiralama (Percentage Lease)

Bu tür finansal kiralamada kiracı, kira tutarlarına ilave olarak elde edilen dönem gelirlerinin belli bir yüzdesini kira olarak ödemektedir. Yüzdeli finansal kiralamada, kiracının kar düzeyi önceden belirlenen miktarın üstüne çıktığında kiracıdan ek ödeme talebinde bulunulur ⁵⁸.

1.2.5.7.3 Kısa Süreli-Uzun Süreli Finansal Kiralama (Short-Long Term Financial Leasing)

Sözleşme süresi üç yıla kadar olan finansal kiralamalar kısa süreli, üç yıldan uzun olanlar ise uzun süreli finansal kiralama olarak adlandırılırlar ⁵⁹.

1.2.5.7.4 Brüt-Net Finansal Kiralama (Gross-Net Financial Leasing)

Brüt finansal kiralamada, kiralamaya konu mallara ait bakım ve onarım masrafları, vergi, resim ve harçlar ile sigorta masrafları kiralayan taraf aittir.

⁵⁷ Söyler, a.g.e., s.34.

⁵⁸ Funda Çundur ve Diğerleri, "Finansal Yenilikler Kapsamında Leasingin Kobi' lerde Kullanımına İlişkin Bir Araştırma", *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt:4, Sayı:2, 2008, s.10.

⁵⁹ Tuğlu, Atila, a.g.e. s.33.

Net finansal kiralamada ise, kiralamaya konu mallara ait masraflar kiracı tarafından ödenir. Uygulamada kiralamalar genellikle net finansal kiralama olarak yapılmaktadır⁶⁰.

1.2.5.7.5 Trampa Kiralama (Swap Leasing)

Bu tür finansal kiralama kiracının, finansal kiralamaya konu makine ve teçhizatın bakım ve onarım masraflarından korunabilmesi ve bakım onarım ile ilgili zaman kaybına uğramaması için kiralamaya konu malları değiştirebilmesine olanak sağlayan kiralama türüdür⁶¹.

1.3 Şerefiye (Goodwill) ve Peştemallık Kavramı

Şerefiye kavramı iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. İlk olarak şerefiye, devlet veya belediyelerin bayındırlık, altyapı hizmetleri ve imar uygulamalarından dolayı, kişilerin malvarlıklarında meydana gelen değer artışı diye tanımlanmıştır⁶².

Şerefiye uygulamasında amaçlanan bu değer artışlarının vergilendirilmesidir. Bu değer artışı ise, yeni yolların yapılması, mevcut olan yolların iyi hale getirilmesi ve ulaşım hizmetlerinin modernize edilmesi sonucu o yerdeki ev, dükkan ve arsaların değerinde meydana gelen artıştır. Oluşan gayrimenkul değer artışlarında kişiler böyle bir hizmetin yapılmasını istememiş, herhangi bir talepte de bulunmamış olabilirler. Buna rağmen yapılan hizmet sonucu bir değer artışı söz konusu olmuşsa, bu artıştan yararlanan kimselerde ilgili şerefiyeyi ödemek zorundadır. Şerefiyeler bu yönüyle vergi olarak da kabul edilirler. Vergilerden farkı ise şerefiyenin gayrimenkullerde yarattığı değer artışı gibi bir karşılığının olmasıdır⁶³.

Ancak şerefiyelerde bazı uygulama güçlükleri bulunmaktadır. Bunlar, şerefiye tutarının belirlenmesinde kullanılacak ölçüler, hesaplanacak şerefiye tutarının kişileri zor durumda bırakmayacak şekil ve zamanlarda toplanmasının sağlanması gibi

⁶⁰ Şevkiye Kapan, **3226 Sayılı Finansal Kiralama Kanunu ve İlgili Mevzuat**, 1.Basım, İstanbul: Legal Yayıncılık, Kasım 2009, s.18.

⁶¹ Tuğlu, Atila, a.g.e. s.33.

⁶² Ahmet Ulusoy ve Tekin Akdemir, **Mahalli İdareler**, 4.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006, s.99.

⁶³ Nebi Yılmaz, "Bir Otokontrol Sistemi Olarak Belediyelerde Harcamalara Katılma Payı", **Sayıştay Dergisi**, Ekim-Aralık 2008, Sayı:71, s.79.

zorluklardır. Bu gerekçelerle de şerefiye uygulamasına 29.05.1981 yılında 17354 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile de son verilmiştir. Sonuç itibari ile şu anda belediye gelirleri arasında şerefiye gelirleri bulunmamakta, sadece 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu 86'ncı ve 89'uncu maddeler arasında sayılan yol, kanalizasyon ve su tesisleri harcamalarına katılma payları gibi ilgili hizmetlerden yararlananların ödeyeceği katılım payları alınmaktadır ⁶⁴.

Şerefiye ikinci olarak muhasebe alanında karşımıza çıkmaktadır. Yapılan bir tanımlamada şerefiye, bir işletmenin satın alınması esnasında ödenen satış fiyatının, satın alınan işletmenin net varlıklarının piyasa değeri üzerindeki satın alma maliyetini aşan kısımdır ⁶⁵. Bu bağlamda şerefiye bir şirketin başka bir şirketi satın alma sırasında ortaya çıkmaktadır.

Peştemallık ise, bir ticari işletmenin zaman içerisinde müşterileri nezdinde kazandığı güven ve saygınlık nedeniyle söz konusu işletmenin devir alınması halinde maddi varlıklarının değeri üzerinde ödenen bedelin peştemallık olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bir işletme başarılı faaliyetlerinin sonucu olarak bilanço değerlerinin üzerinde ilave bir değere sahip olabilir. Bu değer de ancak işletmenin devri halinde belirlenebilir. Benzer şekilde işletme konumu son derece önemli olan işyerlerinin kiralanmasında, içindeki kiracının çıkarılması veya o yerin kiralanabilmesi amacıyla ödenen hava paraları da peştemallık niteliğinde bir harcamadır. Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere peştemallık, maddi olmayan unsurların karşılığında fiilen yapılan bir ödemeyi ifade etmektedir. Buna karşılık peştemallıklar hukuken gayrimaddi haklardan farklıdır. Çünkü gayrimaddi haklar zilyetliğe yani kullanım hakkına konu olabildiklerinden, alıkonabilmekte, saklanabilmekte, devredilebilmektedir. Ancak peştemallığın alınması veya saklanması söz konusu değildir ⁶⁶.

⁶⁴ Yılmaz, Nebi, a.g.m., s.80.

⁶⁵ Ali İhsan Akgün, "Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda Şerefiye ve Gerçeğe Uygun Değer İlişkisi, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:12, Sayı:2, 2011, s.41.

⁶⁶ Veysi Seviğ, "Şerefiye veya peştemallıkta amortisman", *Referans Gazetesi*, 06 Temmuz 2007, http://www.radikalreferansarsivi.com/print.aspx?HBR_KOD=72315 (24.12.2012).

VUK'un 282.maddesinde peştemallıkların mukayyet değeri ile değeri olacağı belirtilmiştir. Bu bağlamda peştemallıkların aktifleştirilmesi zorunludur. VUK'un 313.maddesi uyarınca 2013 yılı için olmak üzere 800 TL' yi aşmayan peştemallıklar doğrudan gider yazılabilmektedir. 800 TL'yi aşan peştemallıklar ise 5 yıl içinde ve %20 oranında amortisman ayrılarak giderleştirilir.

Yine, 1 No' lu Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği'nde 261.Şerefiye Hesabı için, *“bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net öz varlıklarının değeri arasındaki olumlu farkların izlenmesinde kullanılır. Şerefiye hesaplanırken rayiç bedelin tespit edilmemesi halinde, net defter değeri esas alınır”* şeklinde açıklamaya yer verilmiştir.

Yapılan bu açıklamadan da anlayacağımız gibi, şerefiye için hesaplanan değer bir işletme satın alınmasında ortaya çıkmaktadır. Şerefiyeler amortisman tabii olmayıp yalnız yıllık olarak değer düşüklüğüne tabii tutulmaktadır.

Şerefiyenin de bir gayrimaddi varlık olduğu hususunda fazla bir tartışma bulunmamaktadır. Ancak, şerefiyenin, patent, marka gibi diğer gayrimaddi varlıklardan daha farklı özelliklere sahip olduğu da anlaşılmaktadır. Bir görüşe göre, aralarındaki fark şudur: diğer gayrimaddi varlıkların işletmenin sağladığı mal ve hizmetlerin arzına ilişkin olmasına karşılık; şerefiyenin bu mal ve/veya hizmetlere yönelik talebe ilişkin olmasıdır. Şerefiye, işletme kazancının normal tutarların üstüne çıkmasını sağlayan, ancak tefrik edilemeyen tüm gayrimaddi faktörleri kapsar. Kazancın normal tutarların üstüne çıkmasını sağlayan gayrimaddi etkenlerin tek tek belirlenebilmesinin olanaklı olması durumunda, şerefiye yerine patent, marka gibi belli gayrimaddi varlıklar söz konusu olacaktır⁶⁷.

Giderek tek bir pazara dönüşen dünyada, uluslararası ticaretin serbestçe yapılabilmesinde, fikri haklara ilişkin düzenlemeler uygulamaların büyük bir önemi vardır.

⁶⁷ Bayazıt Balcı, “Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Açısından Şerefiye (Peştemallık)”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 314, Ekim 2007, s.42.

Ülkemizde, fikri hakların kullanılması ve korunması konusunda oluşturulan bilinç önemli bir boyuta kavuşmuştur. Ulusal ve uluslararası düzenlemeler kabul edilmiş, ihtisas mahkemeleri ile Türk Patent Enstitüsü (TPE) kurulmuş, patent ve marka vekillerinin sayısında önemli artışlar gerçekleştirilmiştir.

Bu gelişmeler ışığında, ülkemizde çağdaş anlamda bir sınaî haklar sisteminin var olduğunu söyleyebiliriz ⁶⁸. Bu bağlamda sonraki konularda sinai haklar sisteminin parçası olan gayrimaddi haklardan sırasıyla söz edilecektir.

1.4 Marka (Brand)

1.4.1 Marka Kavramı

Kısaca OMPI (L'Organisation Mondiale De La Propriété Intellectuelle) veya WIPO (World Intellectual Property Organization) olarak tanınan Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü'nün yaptığı tarife göre marka için şunu söyleyebiliriz: bir ticari ya da sınaî kuruluşun ürünlerini başkalarından ayırt etmek için kullanılan işarete marka denir ⁶⁹.

556 Sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ⁷⁰ (MKHKHK)'de markanın açık bir tanımına yer verilmemiştir. Ancak marka kavramı, "Markanın İçereceği İşaretler" başlığını taşıyan Kanun Hükmünde Kararname (KHK) 5. maddesinde dolaylı olarak tanımlanmıştır. İlgili maddede bir yandan dolaylı olarak markayı tanımlamakta, bir yandan da marka olabilecek işaretleri oldukça geniş düzenlemiştir.

KHK 5.maddesine göre "*Marka, bir teşebbüsün mal veya hizmetlerini bir başka teşebbüsün mal veya hizmetlerinden ayırt etmeyi sağlaması koşuluyla, kişi adları dahil, özellikle sözcükler, şekiller, harfler, sayılar, malların biçimi veya ambalajları gibi çizimle görüntülenebilen veya benzer biçimde ifade edilebilen, baskı yoluyla yayınlanabilen ve çoğaltılabilen her türlü işaretleri içerir*" ⁷¹.

⁶⁸ Mevci Ergün, "Marka Değerlemesi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 184, Ocak 2004, s.117.

⁶⁹ Nevzat Yosmaoğlu, **Patentler Know-How'lar Markalar**, 1.Basım, Ankara: Mis Matbaası, 1978, s.109

⁷⁰ 556 Sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 27.06.1995 tarihli 22326 sayılı Resmi Gazete.

⁷¹ Mücahit Ünal, **Marka Tescilinden Doğan Haklarla İlgili Hukuki İşlemler**, 1.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık A.Ş., 2007, s.17.

Bu düzenleme ile uluslararası uygulamalara paralel olarak, marka kavramına sınırlama getirilmemiş ve marka kavramının doğrudan tanımlanmasından kaçınılmıştır.

1.4.2 Marka Türleri

556 Sayılı MKHKHK' ye göre tescil edilecek markaların çeşitleri aşağıda gösterilmiştir:

1.4.2.1 Ticaret (Mal) Markası (Commercial Brand)

Mal markası da denilen ticaret markası, bir menkul mal ile ilgili olan, onun üstüne ve/veya ambalajına konan markadır. Para, kıymetli evrak, adi senet gibi istisnalar bir tarafa bırakılacak olursa menkul malların büyük çoğunluğu markaya konu olabilir ⁷².

1.4.2.2 Hizmet Markası (Service Brand)

Hizmet markası bir işletmenin hizmetini diğer bir işletmenin hizmetlerinden ayıran işarettir. Bankacılık, sigortacılık, turizm, sağlık, taşıma, danışmanlık, otelcilik, eğitim gibi alanlarda çalışan işletmelerin hizmetlerini tanıtmak için kullandıkları markalara hizmet markaları nedir ⁷³.

1.4.2.3 Garanti Markası (Warranty Brand)

Garanti markası, marka sahibi tarafından değil, marka sahibinin belirlediği, malın kalitesine ilişkin bulunan şartları gerçekleştiren her işletme tarafından kullanılabilen, malın kalitesi hakkında garantiyi simgeleyen markadır. Garanti markasındaki garanti kelimesinin “garanti” si, marka sahibinin malla ilgili olarak kamuya açıkladığı bir veya birkaç özelliğine ilişkindir. Kalite, malın bir özelliği (örneğin: saf yün), üretiliş biçimi (örneğin: el yapımı), ya da coğrafi kökeni (örneğin: Kütahya işi) veya diğer başka bir özelliği ile ilgili de olabilir. Garanti markası, bir kişi adına tescil edilmiş ve tescilli olarak korunan markadır. Bu kişi çoğu kez bir meslek mensuplarının derneği, bir meslek odası ya da bir gerçek veya tüzel kişidir ⁷⁴.

⁷² Ünal Tekinalp, **Fikri Mülkiyet Hukuku**, 1.Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım A.Ş., 1999, s.341.

⁷³ *Marka Çeşitleri*, (t.y.) <http://www.avrupapatent.com/marka.php?tescili=markacesitleri> (24.12.2012).

⁷⁴ Tekinalp, a.g.e. s.342.

1.4.2.4 Ortak Marka (Common Brand)

Ortak marka birden çok işletmenin adına tescilli, markanın her bir sahibinin, markanın tümü üzerinde, markanın diğer sahiplerinin de aynı nitelikteki hakları ile sınırlı bir şekilde, ancak bağımsız olarak hak sahibi olduğu markadır. Örnek verecek olursak, aynı gruba dahil üç bira şirketinin biralarını aynı marka altında pazarlamaları gibi. Ortak marka her türlü hukuki işleme konu olabilir ve ihlal halinde hukuki ve cezai talep hakkını verir ⁷⁵.

Ortak marka bir gruba ait olmayıp, aynı veya ayrı gruplara dahil ve tamamen bağımsız işletmeler ve kişiler adına tescilli olan markadır.

1.4.3 Marka İle İlgili Ulusal ve Uluslararası Mevzuat

1.4.3.1 Ulusal Mevzuat

Türkiye’de markaların korunması ile ilgili ilk yasal mevzuat Osmanlı döneminde 20 Eylül 1871 tarihinde çıkarılan Alamenti Farika Nizamnamesi’dir. Nizamname 1844 Fransız Kanunu tercüme edilerek yapılmıştır. Bu nizamnamede markalar herhangi bir inceleme yapılmadan tescil ediliyordu ⁷⁶.

Nizamnameye 20.5.1955 tarihinde 6591 Sayılı Kanun ile ek yapılmış ve böylelikle markaların incelemeli hale getirilmesi sağlanmıştır. 12.3.1965 tarihinde 551 Sayılı Markalar Kanunu ile de Alamenti Farika Nizamnamesi yürürlükten kaldırılmıştır. Markalar Kanunu otuz yıldan fazla yürürlükte kalmış, 27.6.1995 tarihinde ise değiştirilmiştir.

Bu kanun başvuruların yayınlanması, üçüncü kişilerin başvurulara itiraz yapabilmesi, hizmet markalarının korunması, yenileme süresi, sınıf sistemi gibi çağdaş hükümleri içermediğinden, 27.6.1995 tarihinde 556 Sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile yenilenmiştir ⁷⁷.

⁷⁵ Tekinalp, a.g.e. s.343.

⁷⁶Devlet Planlama Teşkilatı, **Fikri Haklar: Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000, s.190.

⁷⁷ Devlet Planlama Teşkilatı, s.190.

1.4.3.1.1 Ulusal Mevzuattaki Son Değişiklikler:

Tescilden doğan haklarla ve marka hakkının ihlaline ilişkin hükümlerle ilgili olarak değişiklikler yapılmıştır.

1.4.3.1.1.1 Tescilden Doğan Haklara İlişkin Hükümler

Anayasa Mahkemesi, 03.01.2008 tarih ve E.2005/15 K.2008/2 sayılı kararı ⁷⁸ ile 556 Sayılı Kararname'nin 9.maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi ile ikinci fıkrasının (b) bendi hükümlerini iptal edilmiştir. Yine 5833 Sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'de Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un ⁷⁹ 1. maddesi ile de 556 Sayılı Kararname'nin Anayasa Mahkemesi'nce iptal hükümlerinin de yer aldığı 9. maddesi yeniden düzenlenmiştir.

Bu maddede marka tescilinden doğan hakkın kapsamı belirtilmiş olup, marka sahibinin izni olmadan üçüncü kişilerin markayı kullanmalarının yasaklanabileceği haller örneklemelerle sayılmıştır. Topluluk marka tüzüğü ile Alman Marka Kanunu'nun ilgili hükümleri dikkate alınarak konulan bu madde ile sözü edilen düzenlemelere uyum amaçlanmıştır.

Yeni düzenlemeye göre, marka tescilinden doğan haklar yalnız marka sahibine ait olup marka sahibi aşağıda belirtilen fiillerin önlenmesini talep edebilecektir. Bu fiiller şunlardır ⁸⁰:

- *Markanın tescil kapsamına giren aynı mal veya hizmetlerle ilgili olarak, tescilli marka ile aynı olan herhangi bir işaretin kullanılması,*

- *Tescilli marka ile aynı veya benzer olan ve tescilli markanın kapsamına giren mal veya hizmetlerin aynı veya benzeri mal veya hizmetleri kapsayan ve bu nedenle halk tarafından, işaret ile tescilli marka arasında ilişkilendirilme ihtimali de dahil, karıştırılma ihtimali bulunan herhangi bir işaretin kullanılması,*

⁷⁸Anayasa Mahkemesi E.2005/15 K.2008/2, 05.07.2008 tarih 26927 sayılı Resmi Gazete.

⁷⁹ 5833 Sayılı Kanun, 28.01.2009 tarih 27124 sayılı Resmi Gazete.

⁸⁰Salim Karadeniz, "Marka Mevzuatında Son Durum", **Yaklaşım**, Sayı: 195, Mart 2009, s.56.

- Tescilli marka ile aynı veya benzer olan ve tescilli markanın kapsamına giren mal veya hizmetlerle benzer olmayan ancak Türkiye’de ulaştığı tanınmışlık düzeyi nedeniyle tescilli markanın itibarından dolayı haksız bir yarar elde edecek veya tescilli markanın itibarına zarar verecek veya tescilli markanın ayırt edici karakterini zedeleyecek nitelikteki herhangi bir işaretin kullanılmasını talep edebilecektir.

Aynı düzenlemede marka sahibinin yasaklayabileceği faaliyetler belirtilmiş olup ilgili hüküm, marka sahibine ⁸¹:

- İşaretin mal veya malın ambalajı üzerine konulmasını,
- İşareti taşıyan malın piyasaya sürülmesi veya bu amaçla stoklanması, teslim edileceğinin teklif edilmesi veya o işaret altında hizmetlerin sunulması veya sağlanmasını,
- İşareti taşıyan malın gümrük bölgesine girmesi, gümrükçe onaylanmış bir işlem ya da kullanıma tabi tutulmasını,
- İşaretin, teşebbüsün iş evrakı ve reklamlarında kullanılmasını

yasaklama yetkisi vermektedir.

9.madde ile ilgili başka bir yenilik de, ikinci fıkranın e bendi olarak getirilen düzenlemedir. Buna göre, “işareti kullanan kişinin işaretin kullanımına ilişkin hakkı veya meşru bir bağlantısı olmaması koşuluyla, işaretin aynı veya benzerinin internet ortamında ticari etki yaratacak biçimde, alan adı, yönlendirici kod, anahtar sözcük veya benzeri biçimlerde kullanılması” yasaklanabilecektir. Bu bağlamda, tescilli bir markanın, haklı bir sebep olmaksızın ya da marka sahibinin izni olmaksızın internet ortamında, ticari bir amaçla kullanılmasının yasaklanabileceği düzenlenmektedir ⁸².

Yine bu madde hükmüne göre; markanın sağladığı haklar, üçüncü kişilere karşı marka tescilinin yayın tarihi itibarıyla hüküm ifade edecektir. Marka tescil başvurusunun bültende yayınlanmasından sonra gerçekleşen ve marka tescilinin ilan

⁸¹ Tolga Ayoğlu, “Anayasa Mahkemesi’nin 556 Sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’nin 9 ve 61.maddelerinin Bazı Bentlerinin İptaline İlişkin 3.1.2008 Tarihli Kararı Üzerine Düşüncüler”, **Ankara Barosu Fikri Mülkiyet ve Rekabet Hukuku Dergisi**, Cilt.8, Sayı: 2008/4, 2008, s.35-36.

⁸² Hayrettin Çağlar, “556 Sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’de 28.01.2009 Tarihinde Yapılan Değişiklikler Üzerine Bir Değerlendirme”, http://www.webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/11_5.pdf (24.12.2012).

edilmesi halinde yasaklanması söz konusu olabilecek fiiller nedeniyle başvuru sahibi, tazminat davası açmaya yetkilidir.

1.4.3.1.1.2 Marka Hakkının İhlaline İlişkin Hükümler

5833 Sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'de Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 2. maddesi ile 556 Sayılı Kararname'nin, 61. maddesi Anayasa Mahkemesinin iptal kararları gereği yeniden düzenlenmiştir. Bu maddenin amacı, marka sahibinin yetkisinde olan markayı kullanma hakkına, başkaları tarafından tecavüz edilmesini engellemektir. Yine bu madde kapsamında aşağıda sayılan fiiller marka hakkına tecavüz sayılır⁸³:

-Marka sahibinin izni olmaksızın, markayı 9.maddede belirtilen biçimlerde kullanmak,

-Marka sahibinin izni olmaksızın, markayı veya ayırt edilmeyecek derecede benzerini kullanmak suretiyle markayı taklit etmek,

-Markayı veya ayırt edilmeyecek derecede benzerini kullanmak suretiyle markanın taklit edildiğini bildiği veya bilmesi gerektiği halde tecavüz yoluyla kullanılan markayı taşıyan ürünleri satmak, dağıtmak veya başka şekilde ticaret alanına çıkarmak veya bu amaçlar için gümrük bölgesine yerleştirmek, gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutmak veya ticari amaçla elde bulundurmak,

-Marka sahibi tarafından lisans yoluyla verilmiş hakları izinsiz olarak genişleterek bu hakları üçüncü kişilere devretmek olarak sıralayabiliriz.

Yine 5833 Sayılı Kanun'un 3.maddesi ile 556 Sayılı KHK'nın ceza hükümlerini içeren 61/A maddesinde yapılan düzenleme ile hem suçun maddi unsurları hem de yaptırımları aynı madde içinde düzenlenerek tam bir ceza normu oluşturulmuştur. Yapılan değişikliğe göre; marka hakkına tecavüz edenlerin, ilgili

⁸³ Karadeniz, a.g.m. s.58.

eylemin cinsine göre süre ve tutarları değişmek üzere, hapis ve adli para cezası ile cezalandırılmaları gerekmektedir⁸⁴.

Bu maddeler çerçevesinde, marka hakkının ihlaline yönelik yapılan eylemlerle ilgili caydırıcı cezalar verilerek marka hakkı kavramı güvence altına alınmıştır diyebiliriz. Marka ile uluslararası mevzuat ilgili bölümde detaylı anlatılmıştır.

1.4.3.2 Uluslararası Mevzuat

556 Sayılı KHK'nin 4. maddesi gereğince, *“Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşma hükümlerinin, Kanun Hükmünde Kararname hükümlerinden daha elverişli olması halinde 3. madde de belirtilen kişiler kendi lehlerine elverişli hükümlerin uygulanmasını talep etme hakkına sahiptir”*⁸⁵. Bu kişiler:

-Türkiye sınırları içinde ikametgahı olan veya sınai veya ticari faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişilerce veya Paris Sözleşmesi ya da Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş antlaşması hükümlerine göre başvuru hakkına sahip kişiler,

-Yukarıda belirtilen kapsama girmemekle beraber, Türkiye Cumhuriyeti uyuğundaki kişilere kanunen veya fiilen marka koruması tanımış yabancı devletlerin gerçek veya tüzel kişileri.

Belirtilen bu kişiler karşılıklılık ilkesi uyarınca Türkiye’de marka korumasından aynı şekilde yararlanır. Karşılıklılık ilkesi, ülkelerin Türk vatandaşlarının markalarını tescil etmesi veya edeceğini yazılı bildirmesi olarak kabul edilir. Marka ile ilgili uluslararası sözleşme ve anlaşmalar şunlardır:

⁸⁴ Mustafa Özen, “Marka Hakkına Karşı İşlenen Suçlar ve Yaptırımları”, **Ankara Barosu Fikri Mülkiyet ve Rekabet Hukuku Dergisi**, Cilt.9, Sayı: 2009/2, 2009, s.62.

⁸⁵556 Sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, md.4.

1.4.3.2.1 1883 Paris Sözleşmesi (Paris Convention)

Sınai mülkiyetin korunmasına ilişkin ilk büyük sözleşme, 20.03.1883'de Paris'te Belçika, Brezilya, İspanya, Hollanda, Tunus, İngiltere, Fransa, İsviçre, İtalya ve Portekiz ülkeleri arasında imzalanmıştır ⁸⁶. Paris Sözleşmesi 14.12.1900 yılında Brüksel'de, 2.6.1911'de Washington'da, 6.11.1925'de La Haye'de, 2.6.1934 yılında Londra'da, 31.10.1958'de Lizbon'da ve 14.7.1967'de Stokholm'de ⁸⁷ son olarak da 28 Eylül 1979 yılında gözden geçirilmiştir.

Ülkemiz ise bu sözleşmeye katılmayı Lozan Sulh Antlaşması'nın eki olan Ticaret Mukavelenamesi'nin 14. maddesiyle kabul etmiş ve taahhüdünü 1925 yılında Ticaret Mukavelenamesi'ni 342 Sayılı Kanun'la onayarak yerine getirmiştir.

Daha sonra, Paris Sözleşmesi'nin La Haye metnini 1619 Sayılı Kanun'la benimsemiş, 6894 sayılı kanun ile Paris Sözleşmesi'nin 1934 tarihli Londra metnini onaylamıştır ⁸⁸.

1967 tarihli Stockholm metninin 1. ve 12. maddelerine çekince koymuş, Bakanlar Kurulu'nun 08.08.1975 yılında almış olduğu kararla da metne iştirak etmiştir. İlgili çekincelerde 1994 yılında kaldırılmıştır ⁸⁹.

1.4.3.2.2 Nice Anlaşması (Nice Agreement)

Markaların Tescili Amaçları İçin Eşyaların ve Hizmetlerin Uluslararası Sınıflandırması Hakkında Nice Anlaşması, Nice Diplomatik Konferansı'na katılan Avusturya, Belçika, Danimarka, Fransa, Almanya, Macaristan, İtalya, Lübnan, Liechtenstein, Luxemburg, Monako, Fas, Hollanda, Norveç, Portekiz, İspanya, İsveç, İsviçre, Tunus ve İngiltere devletleri arasında 15 Haziran 1957 yılında imzalanmıştır. Anlaşma 08 Nisan 1961 tarihinde de yürürlüğe girmiştir. Ülkemiz ise Nice Anlaşmasını

⁸⁶ Alkan Soyak, "Fikri ve Sınai Mülkiyet Hakları: Tanımı, Tarihsel Gelişimi ve Göü'ler Açısından Önemi", **Legal Fikri ve Sınai Haklar Dergisi**, Sayı:1, 2005, s.15.

⁸⁷ *Paris Convention*, (t.y.) <http://www.rkdewan.com/ipr/OverviewTrademarkParisConvention.jsp> (14.11.2012).

⁸⁸ Tekinalp, a.g.e. s.82.

⁸⁹ *Tanınımiş Markalar ve Uygulamaya Genel Bakış*, (t.y.) http://www.istanbulpatent.com/tr/mak_marka_taninmis.htm (14.11.2012).

18.12.1958 yılında imzalamıştır. Nice Anlaşması Türkiye’de 01 Ekim 1995’de kabul ederek 01.01.1996 tarihinde yürürlüğe girmiştir.⁹⁰

Daha sonra anlaşma 1967 yılında Stockholm’de, 1977 yılında Cenevre’de revize edilerek tekrar 1979 yılında Cenevre’de nihai şeklini almıştır. Anlaşmayı şuana kadar 83 ülke imzalamış olup bu anlaşmaya göre eşyalar 34 sınıfa hizmetler de 11 sınıf ayrılmış bulunmaktadır. Marka başvuruları da bu sınıflandırma esasına göre yapılmaktadır. Yapılan sınıflandırma dünyadaki tek geçerli sınıflandırma sistemi olup arşivlenmesi ve denetlenmesi kolaylıkla yapılmaktadır⁹¹.

Ayrıca sınıflandırma birkaç lisanla eşya ve hizmetleri sınıflandırdığından başvuru sahibinin kendi lisanı dışında başka bir lisanla da sınıflandırma olanağını sağlamıştır.

1.4.3.2.3 Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü Sözleşmesi (World Intellectual Property Organization Convention)

Bir fikri mülkiyet hakları sistemi kurmak ve yönetmek amacıyla oluşturulan kuruluşların en başında gelen kısa adı WIPO olan Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü (World Intellectual Property Organization) İsveç’in başkenti Stockholm’de 14 Temmuz 1967 yılında imzalanan bir sözleşme ile kurulmuştur. Anlaşma 1970 yılında yürürlüğe girmiş son şeklini de 1979 yılında almıştır. Kurulan bu örgüt aslında 1883 tarihli Sınai Mülkiyetin Korunmasına İlişkin Paris Sözleşmesi’ne ve 1886 tarihli Edebiyat ve Sanat Eserlerinin Korunmasına İlişkin Bern Sözleşme’sine dayanmaktadır. Her iki sözleşme sonucunda da iki tane uluslararası büro oluşturulmuştur. Daha sonra 1893 yılında bu bürolar birleştirilmiş ve bu büroların yerini 1970 yılında WIPO almıştır. WIPO’ nun iki temel amacı vardır. Bunlar⁹²:

- Bütün dünyada fikri mülkiyetin korunmasını teşvik etmek,
- Fikri mülkiyet birlikleri arasında idari işbirliğini sağlamaktır.

⁹⁰ *Treaties and Contracting Parties*, (t.y.) http://www.wipo.int/treaties/en/ShowResults.jsp?long=en&treaty_id=12 (15.11.2012)

⁹¹ *Uluslararası Anlaşmalar*, (11.06.2012) http://www.upb.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=40&Itemid=39 (15.11.2012)

⁹² World Intellectual Property Organization, *Summaries of Conventions, Treaties and Agreements*, 2011, http://www.wipo.int/freepublications/en/intproperty/442/wipo_pub_442.pdf (15.11.2012), s.6.

Türkiye WIPO'ya 12 Şubat 1976 yılında katılmış olup, günümüzde WIPO' ya 185 ülke üyedir ⁹³.

1.4.3.2.4 Trips Anlaşması (Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights)

Bu anlaşmayı açıklamadan önce anlaşmanın temelini de oluşturan Dünya Ticaret Örgütü'nün (World Trade Organization) (WTO)'den kısaca bahsetmemiz gerekmektedir. Dünya Ticaret Örgütü'nün temelleri 1947 yılında imzalanan ve 1 Ocak 1948 tarihinde yürürlüğe giren Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (General Agreement on Tariffs and Trade) (GATT)'na dayanır. GATT'ın başlıca amacı, gümrük tarifelerini düzenleyerek uluslararası ticaretin önündeki engelleri kaldırmaktır. Türkiye'nin GATT'a katılımı 1951 yılında İngiltere-Troquay'da yapılan müzakereler sonucu uygun bulunmuş, ülkemiz de GATT'ı 1953 yılında imzalamıştır. Sonraki yıllarda GATT kapsamında yapılan müzakere turlarında gümrük tarifelerinin indirimine ilişkin birtakım düzenlemeler yapılmıştır ⁹⁴.

Fakat bu düzenlemeler de sadece tarife indirimlerine ilişkin yapılmış, kapsamı ve teknik yapısı ile ilgili herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

GATT, 1986–1994 yılları arasında yapılan en kapsamlı müzakere turları olan Uruguay Görüşmeleri (Uruguay Round) sonucunda 15 Nisan 1994 Fas'ın Marakeş kentinde Dünya Ticaret Örgütü'nü kuran anlaşma ile kurumsal bir yapıya dönüşmüştür. Ülkemiz 26 Mart 1995 yılından beri WTO' nun üyesidir. Diğer taraftan Uruguay Görüşmeleri (Uruguay Round) sonunda imzalanan anlaşmalardan biri de Ticaretle Bağlantılı Fikri Mülkiyet Hakları Anlaşması (Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights) (TRIPS)'dir. Bu anlaşma ile fikri haklar kapsam altına alınmıştır. Anlaşma 1 Ocak 1995 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

⁹³ Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü (WIPO-OMPI), (t.y.) <http://www.telifhaklari.gov.tr/ana/sayfa.asp?id=350> (11.11.2012).

⁹⁴ Dünya Ticaret Örgütü (WTO), (t.y.) <http://www.telifhaklari.gov.tr/ana/sayfa.asp?id=352> (12.11.2012).

TRIPS Anlaşması ile telif hakları sahiplerine, haklarının başkaları tarafından ticari olarak kiralanmasını yasaklama ve bu hakları diledikleri gibi kullanma yetkisi verilmiştir⁹⁵. Bu anlaşma tüm WTO üyesi ülkeleri bağlamaktadır.

Anlaşma ülkemizde 31.12.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi kabul edilerek 26.1.1995 tarih ve 4067 Sayılı Kanun'la onaylanmıştır.

1.4.3.2.5 Viyana Anlaşması (Vienna Agreement)

Kısaca Viyana Anlaşması olarak adlandırılan Markaların Figüratif Elemanlarının Uluslararası Sınıflandırması'na İlişkin Uluslararası Anlaşması (Vienna Agreement Establishing an International Classification of the Figurative Elements of Marks) 12 Haziran 1973 yılında Viyana'da kabul edilmiştir.

1985 yılında değişikliğe uğrayarak son şeklini alan bu anlaşmayla tasarım, resim, çizim ve logo gibi şekilli markaların daha kolay kodlanması için özel bir kodlama sistemi geliştirilmiştir.

Viyana Anlaşması ülkemizde 13 Ağustos 1995 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmış ve 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere de yürürlüğe girmiştir⁹⁶. Bu anlaşmaya şimdiye kadar 31 ülke taraf olmuştur.

1.4.3.2.6 Madrid Anlaşması ve 28 Haziran 1989 Tarihli Madrid Protokolü (Madrid Agreement and Madrid Protocol, Dated 29 June 1989)

Markaların uluslararası tescili iki anlaşma tarafından düzenlenmiştir. Bu anlaşmalardan birincisi, 14 Nisan 1891 tarihinde imzalanan Markaların Uluslararası Tesciline İlişkin Madrid Anlaşmasıdır. Bu anlaşma 1900 tarihinde Brüksel'de, 1911 tarihinde Washington'da, 1925 tarihinde Lahey'de, 1934 tarihinde Londra'da, 1957 tarihinde Nice'de, 1967 tarihinde Stockholm'de revize edilmiş ve 1979 tarihinde de değiştirilmiştir. Anlaşmaya 56 ülke taraftır.

⁹⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, GATT Bilgilendirme Rehberi, 2009, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararasi_mevzuat/gatt95.pdf (10.11.2012), s.16.

⁹⁶ *International Treaties*, (t.y.) 2012, <http://www.inta.org/TrademarkBasics/FactSheets/Pages/InternationalTreaties.aspx> (12.11.2012).

İkinci anlaşma ise, 28 Haziran 1989'da kabul edilip, 01 Aralık 1995'te yürürlüğe giren ve 01 Nisan 1996 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan Madrid Anlaşmasına İlişkin Protokol'dür. Bu Protokol ülkemizde 01 Ocak 1999 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

Türkiye sadece Protokol'e taraftır. Paris Sözleşmesi'ne taraf olan her devlet; Anlaşma veya Protokol'e ya da her ikisine birden taraf olabilir. Protokol'e taraf devletler ve Protokol'e taraf örgütler bütün olarak akit taraf olarak kabul edilirler. Protokol'e şuan da 88 ülke taraftır.

Akit taraflar aynı zamanda toplu olarak, Paris Sözleşmesi'nin 19. maddesi (Birlik ülkeleri sınaî mülkiyetin himayesi için, kendi aralarında ayrı ayrı, özel anlaşmalar yapma hakkını saklı tuttuklarında mutabıktırlar) çerçevesinde özel bir birlik olan Madrid Birliği'ni oluştururlar.

Madrid Birliği'ne üye olan her ülke, aynı zamanda birlikçe oluşturulan kurulun da üyesi sayılır. Kurulun görevleri arasında; programın kabulü, birlik bütçesinin ve Madrid Sistemi'nin işlemleriyle ilgili ücretlerin belirlenmesini içeren yönetmeliklerin kabulü ve değiştirilmesi sayılabilir. Madrid Sistemi'nin amaçlarını da şu şekilde sıralayabiliriz⁹⁷:

- Markaların ek bir başvuru yapılarak ve tek bir dil kullanarak Protokole taraf ülkelerde uluslararası tescilini sağlamak,

- Marka tescil edildikten sonra yapılacak olan unvan veya adres değişikliği, devir gibi yapılacak işlemlerin tek ve basit bir işlem aracılığıyla uluslararası sicile kaydedilmesini sağlamaktır. Yapılan sicili kaydıyla da markanın uluslararası geçerliliği sağlanmıştır.

⁹⁷ Türk Patent Enstitüsü, **Madrid Protokolü Çerçevesinde Markaların Uluslararası Tescili ile İlgili Prosedürün Uygulanmasına İlişkin Temel Bilgiler**, Ocak, Ankara, 2007, s.7.

1.4.3.2.7 Marka Kanunu Antlaşması (Trademark Law Treaty) (TLT)

27 Ekim 1994 tarihinde Cenevre’de kabul edilerek 1 Ağustos 1996 tarihinde yürürlüğe giren Marka Kanunu Antlaşması’nın temel amacı işlemleri basitleştirmek ve farklı ülkelerde marka prosedürlerini uyumlu hale getirmektir. Kısaca marka tescil sürecini uyumlaştırmaya çalışmaktır. Antlaşma ticari marka ve hizmet markaları için geçerli olan Paris Sözleşmesi hükümlerini kapsamaktadır ⁹⁸.

Ayrıca bu antlaşma, görülebilen işaretlerden oluşan mal ve hizmetlere ya da bunlardan meydana gelmiş markalara uygulanır. Görünmeyen nitelikteki yani ses ve kokuya dayalı markalara uygulanmaz. Yine antlaşma hükümleri kapsamında tescile taraf ülkeler kanunda belirtildiği süre zarfında olmak üzere hiçbir belgede noter tasdiki, doğruluğunu ispat etme, kanuni izin isteme hakkında bulunamazlar. Bunun tek istisnası ise, imzalı talebin tescilinden vazgeçilmesi durumudur ⁹⁹.

Marka Kanunu Antlaşması ülkemizde, 1 Ekim 2004 tarihinde onaylanmış olup, 1 Ekim 2005 tarihinden itibaren de yürürlüktedir. Bugüne kadar da 53 ülke tarafından imzalanmıştır.

1.4.3.2.8 Marka Kanunu’na İlişkin Singapur Antlaşması (Singapore Treaty on the Law of Trademarks)

28 Mart 2006 tarihinde Singapur’da kabul edilen Marka Kanunu’na İlişkin Singapur Antlaşması, marka tescil işlemlerinin uluslararası modern bir yapıya kavuşturmayı amaçlamaktadır ¹⁰⁰. Marka Kanunu Antlaşması’ndan daha geniş bir kapsama sahiptir. Ayrıca iletişim teknolojileri alanındaki yeniliklerle ilgili düzenlemeleri içermektedir.

⁹⁸ Office of Policy and External Affairs: Trademark Law Treaty, http://www.uspto.gov/ip/global/trademarks/ir_tm_lawtreaty.jsp (11.06.2013)

⁹⁹ Uluslararası Anlaşmalar, (11.06.2012)

http://www.upb.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=40&Itemid=39 (15.11.2012)

¹⁰⁰ World Intellectual Property Organization, Summaries of Conventions, Treaties and Agreements, 2013, http://www.wipo.int/freepublications/en/intproperty/442/wipo_pub_442.pdf (15.05.2013), s.35.

Marka Kanunu Antlaşması ile karşılaştıracak olursak, Singapur Antlaşması kayıt edilebilen işaretlerin tüm türleri için geçerlidir.

Şöyle ki, hologram, üç boyutlu işaretler gibi görülebilen işaretleri ve ses, koku ya da tat gibi görünemeyen işaretleri de kapsamaktadır ¹⁰¹. Ayrıca ulusal marka ofislerinin izin vermeleri durumunda marka başvuruları ve işlemlerinin tamamını elektronik iletişim sistemleri ile yapılabilir. Antlaşma ülkemiz tarafından 28.03.2006 tarihinde imzalanmış olup henüz yürürlüğe girmemiştir.

1.4.4 Markanın Ulusal ve Uluslararası Tescili

1.4.4.1 Ulusal Tescil

1.4.4.1.1 Marka Tescil Başvurusunu Yapabilecek Kişiler

27 Haziran 1995 tarihli 22326 numaralı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 556 Sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (MKHKHK)' nin 3.maddesinde marka korumasından kimlerin yararlanacağı belirtilmiştir. Bu madde aynı zamanda bizlere kimlerin marka tescil başvurusu yapabileceğini de belirtmiş olmaktadır. Bu maddeye göre,

- *Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde ikametgâhı olan veya*
- *Sınâî veya ticari faaliyette bulunan gerçek ya da tüzel kişilerce veya*
- *Paris Sözleşmesi yahut Dünya Ticaret Örgütü Anlaşması hükümleri dahilinde başvuru hakkına sahip kişiler,*
- *Kanun Hükmünde Kararname kapsamına girmemekle beraber Türkiye Cumhuriyeti uyruğundaki şahıslara kanunen veya fiilen koruma tanımış yabancı devletlerin gerçek veya tüzel kişileri başvuru hakkına sahiptir.*

¹⁰¹ *Summary of the Singapore Treaty on the Law Trademarks (2006)*
http://www.wipo.int/treaties/en/ip/singapore/summary_singapore.html (19.11.2012)

1.4.4.1.2 Marka Olarak Tescil Edilebilecek veya Edilemeyecek İşaretler

Herhangi bir işaretin marka olarak tescil edilebilmesi bazı özelliklere sahip olmasını gerektirmektedir. Mevzuatımıza göre marka olarak tescil edilemeyecek işaretler sayılmış olup, bunlar ¹⁰²:

- 556 Sayılı Kararname'nin 5. Maddesine ¹⁰³ aykırı nitelikteki işaretler,
- Aynı veya aynı türdeki mal veya hizmetle ilgili olarak tescil edilmiş veya daha önce tescil için başvurusu yapılmış bir marka ile aynı veya ayırt edilemeyecek kadar benzer olan markalar,
- Ticaret alanında cins, çeşit, vasıf, kalite, miktar, amaç, değer, coğrafi kaynak belirten veya malların üretildiği, hizmetlerin yapıldığı zamanı gösteren veya malların ve hizmetlerin diğer karakteristik özelliklerini belirten işaret ve adlandırmaları münhasıran veya unsur olarak içeren markalar,
- Ticaret alanından herkes tarafından kullanılan veya belirli bir meslek, sanat veya ticaret grubuna mensup olanları birbirinden ayırt etmeye yarayan işaret ve adları münhasıran veya esas unsur olarak içeren markalar,
- Malın özgün yapısından ortaya çıkan şeklini veya bir teknik sonucu elde etmek için zorunlu olan, kendine malın şeklini veya mala asli değerini veren şekli içeren işaretler,
- Mal veya hizmetin niteliği, kalitesi veya üretim yeri, coğrafi kaynağı gibi konularda halkı yanıltacak markalar,
- Yetkili mercilerden kullanmak için izin alınmayan ve dolayısıyla Paris Sözleşmesi'nin 2. mükerrer 6. maddesine göre reddedilecek markalar,

¹⁰² Türk Patent Enstitüsü, **Marka ve Coğrafi İşaret Başvurularının Hazırlanması Marka ve Coğrafi İşaret İşlemleri ile İlgili Bilgiler ve Gerekli Belgeler**, Ocak, Ankara, 2009, s.2.

¹⁰³ **Madde 5** - Marka, bir teşebbüsün mal veya hizmetlerini bir başka teşebbüsün mal veya hizmetlerinden ayırt etmeyi sağlaması koşuluyla, kişi adları dahil, özellikle sözcükler, şekiller, harfler, sayılar (Ek ibare: 4128 - 3.11.1995) "malların biçimi veya (Değişik ibare: 5194 - 22.6.2004 /m.12) "ambalajları" gibi çizimle görüntülenebilen veya benzer biçimde ifade edilebilen, baskı yoluyla yayınlanabilen ve çoğaltılabilen her türlü işaretleri içerir.

Marka, mal veya ambalajı ile birlikte tescil ettirilebilir. Bu durumda mal veya ambalajın tescili marka sahibine mal veya ambalaj için inhisari bir hak sağlamaz. (Ek cümle: 5194 - 22.6.2004 / m.12) "Inhisari hak sağlamayan bu tür unsurlar tescil belgesi üzerinde açıkça belirtilir.

- Paris Sözleşmesi'nin 2. mükerrer 6. maddesi kapsamı dışında kalan, ancak kamuyu ilgilendiren, tarihi, kültürel değerler bakımından halka mal olmuş ve ilgili mercilerin tesciline izin vermediği diğer armalar, amblemler veya nişanları içeren markalar,
- Sahibi tarafından izin verilmeyen Paris Sözleşmesi'nin 1. mükerrer 6. maddesine göre tanınmış markalar,
- Dini değerleri ve sembolleri içeren markalar,
- Kamu düzenine ve genel ahlaka aykırı markalar.

Saymış olduğumuz işaretler dışında kalanlar için yapılacak tescil başvurusu bir sonraki konuda anlatılacaktır.

1.4.4.1.3 Tescil Başvurusu

Markasını tescil ettirmek isteyen kimse, şahsen ya da vekili aracılığıyla Türk Patent Enstitüsü Başkanlığı (TPE)'na elden veya posta yoluyla başvurusunu yapabilir. Aynı zamanda elektronik imza sahibi kişiler, TPE' nün internet sitesinden online başvuru yoluyla da marka başvurusunda bulunabilirler. Marka tescil başvuruları 556 Sayılı Kararname ile uygulama şeklini gösterir Yönetmelik hükümlerine göre yapılır.

Marka korumasının başlama tarihi; başvuru dilekçesinin usulüne uygun olarak hazırlanıp TPE'ne verildiği gün, saat ve dakikadan itibaren başlar. Başvuru sahibinin, posta aracılığıyla başvuruda bulunması halinde ise TPE'ne geliş tarihinden itibaren başlamaktadır ¹⁰⁴.

Marka tescil başvurusunda eksiklik bulunduğunda bu eksikliğin iki ay içinde tamamlanması gerekmektedir. Bu durumlarda da eksikliklerin tamamlandığı gün, saat, dakika itibariyle yapılmış başvuru yapılmış sayılır. Eksiklikleri tamamlanmayan başvurular ise yapılmamış gibi işlem görür ¹⁰⁵.

¹⁰⁴ Türk Patent Enstitüsü, *Marka ve Coğrafi İşaret Başvurularının Hazırlanması Marka ve Coğrafi İşaret İşlemleri ile İlgili Bilgiler ve Gerekli Belgeler*, s.3.

¹⁰⁵ Türk Patent Enstitüsü, *Marka ve Coğrafi İşaret Başvurularının Hazırlanması Marka ve Coğrafi İşaret İşlemleri ile İlgili Bilgiler ve Gerekli Belgeler*, s.3.

Başvuru sahibi isterse marka tescil başvurusu öncesi, tescilini istediği markanın başkası adına tescile ya da başvuruya konu olup olmadığını belirli bir ücret karşılığında, Enformasyon Dokümantasyon ve Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı'nca yapabileceği gibi aynı zamanda TPE internet sitesinden ücretsiz olarak da yapabilir ¹⁰⁶.

1.4.4.1.4 Marka Başvurusunun Hazırlanması

Bir marka başvurusunun geçerli sayılabilmesi için aşağıdaki belgelerin eksiksiz olarak TPE'ne teslim edilmesi gerekmektedir. Marka başvurusunda aranacak belgeler şunlardır ¹⁰⁷:

Dilekçe: Örneğe uygun olarak başlıksız düz beyaz kağıda daktilo veya bilgisayar yazıcısıyla yazılıp, istenilen bilgiler noksansız olarak verilerek imzalanacak ve ilgili bölüme marka örneği yapıştırılacaktır.

5 Adet Marka Örneği: Marka olarak kullanılmak üzere belirlenen işaret ya da sembol en az 5x5 cm. en fazla 7x7 cm. ebadında hazırlanmalıdır.

Marka Başvuru Harcı ve Ücreti Ödenti Belgesi Aslı: Marka sahibi ya da kanuni vekili adına yatırılan marka başvuru harcı ödeme belgesinin aslı.

Eğer ilgili başvuru; “Garanti Markası” ya da “Ortak Marka” tescili için yapılıyorsa markanın kullanılma usul ve şeklini gösterir, noter onaylı bir teknik yönetmelik hazırlanmalı ve müracaat evrakı ile birlikte verilmelidir. İlgili belgelerin eksik olması halinde, başvuru sahibine eksikliklerin tamamlanması için iki ay kadar ek bir süre verilir. Başvuru tarihi de eksikliklerin tamamlandığı tarih itibarıyla belirlenir. Eksikliklerin tamamlanmaması durumunda ise başvuru hiç yapılmamış sayılır. Başvurunun tesciline karar verildikten sonra istenen belgeler ise şunlardır;

Marka Tescil Harcı ve Ücreti: Marka tescili için ödenen harcın ve ücretin ödendiğine dair belgenin aslı.

¹⁰⁶ Türk Patent Enstitüsü, *Marka ve Coğrafi İşaret Başvurularının Hazırlanması Marka ve Coğrafi İşaret İşlemleri ile İlgili Bilgiler ve Gerekli Belgeler*, s.3.

¹⁰⁷ Türk Patent Enstitüsü, *Marka ve Coğrafi İşaret Başvurularının Hazırlanması Marka ve Coğrafi İşaret İşlemleri ile İlgili Bilgiler ve Gerekli Belgeler*, s.4.

Vekâletname: Marka başvuru sahibinin bir vekil tayin etmesi durumunda gerekli olmaktadır. Türkiye’de yerleşik olmayanlar, markalarını tescil ettirmek ve tescilden doğan haklarını kullanabilmek için Türkiye’de yerleşik olan bir vekil tayin etmek zorundadırlar. Enstitü nezdinde vekillik yapma yetkisi olmayan marka vekillerinin yapacakları marka tescil başvurularında düzenlenecek bildirimler başvuru sahibinin Türkiye’de ikametgahı varsa doğrudan başvuru sahibine yapılır. Başvuru sahibinin ikametgahının olmaması halinde başvuru sahibine vekil ataması için iki aylık bir süre verilir. Bu süre içinde vekilin atanmaması halinde başvuru işleminden kaldırılır.

Başvuru esnasında belgelerde eksiklik tespit edilmesi durumunda başvuru sahibine ya da vekiline eksikliklerin tamamlanması için iki ay süre verilir. Bu sürede tamamlanıp geri gönderilmelidir. Bu süre zarfında isten belgeler tamamlanmazsa başvuru geçersiz sayılır.

1.4.4.1.5 Rüçhan Hakkı

Öncelik hakkı da denilen rüçhan hakkı, marka tescil başvurusunun Paris Sözleşmesi’ne taraf ülkelerden birinde yapılmış bir başvuru olması halinde doğar.

Bu hak ilk başvurunun yapıldığı tarihten itibaren altı ay içerisinde kullanılmalıdır. Bu altı aylık süre zarfında kullanılmayan rüçhan hakkı sona erer.

Marka başvurusu yapma hakkına sahip gerçek ya da tüzel kişiler, marka tescil ettirebilecek ülkelerin herhangi birinde bir markanın tescili için usulüne uygun bir başvuru yapmaları halinde, diğer ülkede aynı markanın tescili için de yaptıkları başvurularda rüçhan hakkından yararlanabilirler. Rüçhan hakkından yararlanabilmek için,

Marka, Paris Sözleşmesi’ne taraf ülkelerden herhangi birinde tescil edilmiş ya da tescil için başvuruda bulunulmuş ise, o ülke tarafından verilen noter onayından geçmiş tam tercümeli başvuru belgesi ve rüçhan hakkı isteminin belirtildiği bir dilekçe ve dilekçeye eklenecek harç ve ödeme belgelerinin olması şarttır¹⁰⁸.

¹⁰⁸ *Rüçhan (Öncelik) Hakkı*, (t.y.) <http://www.tpe.gov.tr/portal/default2.jsp?sayfa=223&konu=55> (10.12.2012).

1.4.4.1.6 Başvurunun İncelenmesi

Tescil başvurusu yapılan marka Türk Patent Enstitüsü tarafından incelemeye tabi tutulur. Marka başvurusunun, yürürlükteki mevzuat hükümlerine göre yapıp yapılmadığı ve gerekli şekil şartlarına uygun olup olmadığı incelenir. Yapılan şekli incelemede başvuru dilekçesinin ve diğer başvuru belgelerinin Yönetmelik hükümlerine uygunluğuna bakılır. Ayrıca başvuruyu yapan kişinin 556 Sayılı Kararname'nin 3. maddesi kapsamında değerlendirilen bir gerçek veya tüzel kişi olup olmadığı incelenir¹⁰⁹. Yapılan bu başvuru incelemelerinden sonra da marka yayınlanma safhasına gelir.

1.4.4.1.7 Başvurunun Yayınlanması

İlgili mevzuat ve yönetmelikte belirtilen kanuni şartlar eksiksiz yerine getirilmişse ve başvurunun reddini gerektirecek herhangi bir durum da yoksa marka başvurusu TPE'nin aylık olarak yayınladığı marka bülteninde yayına çıkarılır¹¹⁰. Böylelikle başvuru sahibi markasını üçüncü kişilere tanıtmış olur.

1.4.4.1.8 Tescile İtirazlar

Tescil başvurusu yapılmış ve marka bülteninde ilan edilmiş bir marka başvurusuna ilişkin tescile itiraz başvuruları ilgili kişilerce marka başvurusunun yayınından itibaren üç ay içerisinde yapılmalıdır.

Yapılan itirazlar gerekçeleriyle beraber yazılı olarak yapılır. Eğer itiraz vekil aracılığıyla yapılıyor ise, bu vekilin TPE vekil siciline kayıtlı vekillerden olması şarttır. İtirazda, belgelerin tamamı itiraz anında verilmemiş ise, ek bir bildirim beklenilmeden eksik belgeler itiraz süresi içinde verilmelidir. İtiraz süresi içerisinde verilen belgelerin eksik olması durumunda itiraz hiç yapılmamış sayılır. TPE itirazı yapan kişiden, belirtilen sürede gönderilmek üzere ek belge, kanıt ve gerekçeler isteyebilir. Ek belge, kanıt ve gerekçeler belirtilen sürede TPE'ye verilmezse itiraz yapılmamış sayılır¹¹¹.

¹⁰⁹ Türk Paten Enstitüsü Araştırma ve İnceleme Süreci, (t.y.)

<http://www.markatescil.gen.tr/marka-tescil-sure-ve-sureci.html> (10.12.2012).

¹¹⁰ Ali Türker Pirtini, "Yapılan Son Düzenlemeler Çerçevesinde Marka Tescilinde Başvuru Süreci", 27.04.2005, http://www.alomaliye.com/ali_pirtini_marka.htm (12.12.2012).

¹¹¹ Türk Patent Enstitüsü, *Marka ve Coğrafi İşaret Başvurularının Hazırlanması Marka ve Coğrafi İşaret İşlemleri ile İlgili Bilgiler ve Gerekli Belgeler*, s.7.

1.4.4.1.9 Markanın Tescili

Başvurusu eksiksiz yapılmış ya da eksiklikleri daha önce belirtilerek düzeltme talebinde bulunulmuş ve düzeltilmiş ayrıca süresi içinde hakkında itiraz yapılmamış ya da yapılan itiraz kesin olarak reddedilmiş işaret marka siciline tescil edilerek sicil kaydı yapılır. Sicil kaydı yapılan markalar yayınlanır ve başvuru sahibine ya da vekiline TPE tarafından “Marka Tescil Belgesi” verilir.

1.4.4.1.10. Markanın Koruma Süresi:

556 Sayılı Kararname'nin 40. maddesine göre tescilli bir markanın koruma süresi başvuru tarihinden itibaren on yıldır. Bu süre onar yıllık dönemler halinde yenilenebilir. Bu yenileme işlemi Kararname'nin 41. maddesi ile Yönetmeliğin 16. maddesine göre, on yıllık sürenin sona erdiği ayın son günü esas alınarak önceki altı ay içerisinde gerçekleştirilir.

Bu sürenin geçirilmesi durumunda, yenileme talebi ek bir ücretin ödenmesi koşuluyla, koruma süresinin sona erdiği ayın son gününden itibaren altı aylık ilave süre içerisinde de yapılabilir. Yenileme sicile kayıt edilerek yayınlanır.

Koruma süresinin bitiminden itibaren altı aylık süre içerisinde yenilenmeyen markalar hükümsüz sayılır¹¹². Görüldüğü gibi, koruma süresi dönemlerini kaçırmamak markanın geçerliliği için son derece önemlidir.

1.4.4.2 Uluslararası Tescil

Markaların uluslararası tescili iki anlaşma tarafından düzenlenmiştir. Bu anlaşmalar 1891 tarihli Markaların Uluslararası Tesciline İlişkin Madrid Anlaşması ve 1989'da kabul edilip, 1 Aralık 1995'te yürürlüğe giren ve 1 Nisan 1996'da uygulanmaya başlayan Madrid Anlaşması'na ilişkin Protokol'dür.

Protokol, ülkemizde 01.01.1999 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanmıştır. Paris Sözleşmesi'ne taraf olan her devlet, Anlaşma veya Protokol'e veya her ikisine birden taraf olmuş sayılır¹¹³.

¹¹² Erkan Yetkiner, “Marka Değerlemesi ve Amortismanı”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 287, Temmuz 2005, s.32.

1.4.4.2.1 Uluslararası Tescil Başvurusu

Uluslararası tescil başvurusunun üç çeşidi vardır:

-Yalnızca Anlaşma çerçevesinde düzenlenen uluslararası başvuru, bu aynı zamanda tüm belirlemelerin Anlaşma çerçevesinde yapıldığı anlamına gelir.

-Yalnızca Protokol çerçevesinde düzenlenen uluslararası başvuru, bu tüm belirlemelerin Protokol çerçevesinde yapıldığı anlamına gelir.

-Hem Anlaşma hem de Protokol çerçevesinde düzenlenen uluslararası başvuru, bazı belirlemelerin Anlaşma bazı belirlemelerin de Protokol çerçevesinde yapıldığı anlamına gelir.

Ülkemiz sadece Protokol'e taraf olduğundan, Türkiye'den yapılacak başvurularda yalnızca Protokol çerçevesinde düzenlenen uluslararası başvurulara ilişkin hükümler uygulanacaktır. Uluslararası marka tescilinin sağlanabilmesi için öncelikle ilgili menşe ofiste, tescilli bir markanın ya da bir marka tescil başvurusunun olması şarttır.

Marka başvurusu Uluslararası Büro'ya menşe ofis aracılığıyla yapılmalıdır. Başvuru sahibi tarafından Uluslararası Büro'ya doğrudan yapılan başvuru usulüne uygun olarak yapılmamış kabul edilerek iade edilir.

Yapılan uluslararası başvurunun, daha önce menşe ofiste tescilli bulunan markada veya esas başvuruda yer alan marka örneğiyle, mal ve hizmet listesiyle ve uluslararası sınıflandırmayla aynı olması şarttır.

Başvuru sahibi, Paris Sözleşmesi'nin 4. maddesine göre, menşe ofise veya başka bir ofise yapılan önceki bir başvurudan dolayı rüçhan hakkı talebinde bulunabilir. Rüçhan hakkı talebi için rüçhan hakkının kaynaklandığı ofisin Anlaşma veya Protokol'e taraf olmasına gerek yoktur.

¹¹³ *Markaların Uluslararası Tescili İle İlgili Madrid Protokolünün Amaçları, Temel Özellikleri ve Avantajları*, (t.y.) <http://www.turkpatent.gov.tr/portal/default2.jsp?sayfa=225&konu=132> (14.12.2012).

Yine uluslararası başvuru yalnızca Protokol çerçevesinde düzenlenmiş ise, İngilizce ya da Fransızca olabilir. Bununla birlikte menşe ofis, başvuru sahibinin bu dillere ilişkin seçimini sınırlayabilir (TPE kendisine yapılacak uluslararası başvuruların sadece İngilizce yapılabileceğini belirterek, dile ilişkin sınırlama getirmiştir) ¹¹⁴. Tescil başvurusunda gerekli belgeler aşağıda anlatılmıştır.

1.4.4.2 Uluslararası Marka Tescil Başvurusu İçin Gerekli Belgeler

TPE’de tescilli veya başvuru halinde bulunan bir markaya dayanılarak, Madrid Protokolü hükümleri çerçevesinde bir uluslararası tescil başvurusunun veya uluslararası tescillerle ilgili herhangi bir talebin Dünya Fikri Mülkiyet Teşkilatına iletilmesinin istenmesi durumunda; TPE, ilgili Yönetmeliğin 32. maddede belirtilen Protokol ve Yönetmelik hükümleri çerçevesinde gerekli işlemleri yapar. Yapılan taleplerin incelenip değerlendirmeye alınması için aşağıdaki belgelerin verilmesi zorunludur ¹¹⁵:

- Enstitüye yazılmış ve talebin içeriğini belirten dilekçe,
- İlgili talebe ilişkin usulüne uygun ve İngilizce doldurulmuş standart form,
- Madrid Protokolü çerçevesindeki işlem ücretinin ödendiğini gösterir belge,
- Yapılan talebin vekil aracılığıyla olması halinde, talep edilen işleme ilişkin yetkinin varlığının açıkça belirtildiği vekaletname veya söz konusu yetkinin varlığının açıkça belirtilmiş olduğu vekaletnameye yapılan atıf.

Bu atıftan kasıt ise, vekilin talep sahibi kişiden önceden alıp Enstitüye vermiş olduğu vekaletnameye yapılan atıftır.

¹¹⁴ Türk Patent Enstitüsü, *Madrid Protokolü Çerçevesinde Markaların Uluslararası Tescili ile İlgili Prosedürün Uygulanmasına İlişkin Temel Bilgiler*, s.8-9.

¹¹⁵ Türk Patent Enstitüsü, *Madrid Protokolü Çerçevesinde Markaların Uluslararası Tescili ile İlgili Prosedürün Uygulanmasına İlişkin Temel Bilgiler*, s.13.

1.4.4.2.3 Uluslararası Marka Tescilinin Sicil Kaydı

Menşee ofis tarafından, uluslararası başvurunun alındığı tarih uluslararası başvuru tarihi olarak kabul edilir. Başvuru tarihinden itibaren menşee ofisin, uluslararası başvuruyu iki ay içerisinde Uluslararası Büro'ya eksiksiz olarak iletmesi gerekir. Eğer menşee ofis başvuruya ilişkin uygunsuzluk tespit ederse başvuru sahibinin uygunsuzlukları gidermesini talep eder. Uygun başvuru yapıldığı takdirde başvuru tarihi aynı zamanda uluslararası tescil tarihi olarak Uluslararası Sicile kaydedilir ¹¹⁶.

Daha sonra Uluslararası Büro, uluslararası başvurunun mal ve hizmetlerinin açık şekilde belirtilmesi, sınıflandırmanın doğru olarak yapılması ve ücretlerin doğru olarak ödenmesi gibi konularda Protokol'ün gerekliliklerine uyulup uyulmadığını bir kez daha kontrol eder. Eğer bir uygunsuzluk var ise, konu hakkında menşee ofisi ve başvuru sahibini bilgilendirir ve belirtilen süre içerisinde bu uygunsuzlukların giderilmesini talep eder. Belirtilen süre içerisinde uygunsuzluk giderilmez ise, uluslararası başvurudan vazgeçilmiş sayılır ¹¹⁷.

Eğer uluslararası başvuru menşee ofis tarafından eksiksiz olarak ve süre içerisinde de Uluslararası Büro'ya gönderilir ise Uluslararası Büro, başvuruyu Uluslararası Sicile kayıt eder ve WIPO Gazetesi'nde yayınlar. Daha sonra Uluslararası Büro, marka korumasının talep eden ilgililere bildirimde bulunur ¹¹⁸.

1.4.4.2.4 Uluslararası Tescilin Esas Markaya Bağımlılığı

Uluslararası tescilli marka, menşee ofiste başvuru halinde bulunan veya tescil edilen esas markaya uluslararası tescil tarihinde itibaren beş yıl süreyle bağımlı kalır. Eğer uluslararası tescil tarihinden itibaren beş yıllık süre içerisinde, menşee ofis

¹¹⁶ Türk Patent Enstitüsü, *Madrid Protokolü Çerçevesinde Markaların Uluslararası Tescili ile İlgili Prosedürün Uygulanmasına İlişkin Temel Bilgiler*, s.10.

¹¹⁷ Türk Patent Enstitüsü, *Madrid Protokolü Çerçevesinde Markaların Uluslararası Tescili ile İlgili Prosedürün Uygulanmasına İlişkin Temel Bilgiler*, s.10.

¹¹⁸ Türk Patent Enstitüsü, *Madrid Protokolü Çerçevesinde Markaların Uluslararası Tescili ile İlgili Prosedürün Uygulanmasına İlişkin Temel Bilgiler*, s.10.

tarafından tescil edilen marka, mahkeme kararıyla veya marka sahibi tarafından iptal edilir ise, uluslararası marka tescili de iptal edilir ¹¹⁹.

1.4.4.2.5 Uluslararası Tescilin Koruma Süresi

Uluslararası marka tescili on yıl süre ile korunur. Uluslararası tescil, marka sahibi veya vekilinin talebi üzerine yenileme ücretinin ödenmesi koşuluyla on yıllık süre için yeniden yenilenebilir. Uluslararası Büro marka sahibine veya vekiline uluslararası koruma süresi bitmeden altı ay içerisinde bir hatırlatma yaparak koruma süresinin dolmak üzere olduğunu bildirir ¹²⁰.

1.5 Patent (İhtira Beratı) (Patent)

1.5.1 Patent Kavramı ve Tarihi Gelişimi

Patent kelimesi Latince “Patera” kelimesinden gelmekte olup, en sade ifadesiyle; aleni tasdik anlamına gelmektedir. Patent kelimesi, eski dilde, Arapça kökenli bir kelime olan ihtira beratı olarak da ifade edilmektedir. İhtira, yeni bir şey bulma, teknik buluş, icat etme, yeni bir şey yaratma anlamlarına gelmektedir.

Terimsel anlamı ise, bilinen araç gereçlerle ve yaratıcı güçle yeni bir şey bulana, bulduğu şeyden bir süre yalnız kendisinin yararlanması için devletçe verilen belge anlamına gelmektedir ¹²¹. Patent, en çok buluşlar için verildiğinden bir süre sonra buluş üzerindeki mutlak hakkı belirtilen ve kanıtlayan resmi belge ile özdeşleşmiştir.

Bu resmi belge uygulaması ilk olarak Venedik’te başlamıştır. Görüş birliğine varılan ilk patent yasası da, 1474 tarihinde Venedik Cumhuriyeti’nin kabul ettiği patent yasasıdır. Bundan yüzyıllar sonra da 1790 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde patent yasası yürürlüğe girmiştir. Daha sonra 1791 yılında Fransa’da patent kanunu yasallaştırılmıştır. Bu kanun Avrupa’daki birçok kanuna örnek olmuş 1815 yılında Rusya, 1864’te İtalya, 1877’de Almanya ve 1885’te Japonya’da patent yasaları yürürlüğe

¹¹⁹ Türk Patent Enstitüsü, *Madrid Protokolü Çerçevesinde Markaların Uluslararası Tescili ile İlgili Prosedürün Uygulanmasına İlişkin Temel Bilgiler*, s.11.

¹²⁰ Emre Alcan, “Marka ve Marka Hakkının Korunması”, (t.y.) <http://www.abchukuk.com/makale2.html> (12.12.2012).

¹²¹ Hakkı Sayan, “Patent Haklarının İşletme Bilançolarında Yer Alması ve Vergisel Değerlemesi ile Amortismanı”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 306, Şubat 2007, s.108-109.

girmiştir. Ülkemiz, çıkarılan bu patent yasalarına kayıtsız kalmamış, 1871 yılında Eşya-i Ticariyeye Mahsus Alamet-i Farikalara Dair Nizamname'yi ve 23 Mart 1879 yılında İhtira Beratı Kanunu'nu çıkartmıştır. Bu kanunların yerini de 1995 yılında yürürlüğe giren 551 Sayılı Patentlerin Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname almıştır¹²².

1.5.2 Patent Verilebilirlik Şartları

Patent verilebilirlik şartı 551 Sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 5. maddesinde şu şekilde açıklanmıştır:

“Yeni, tekniğin bilinen durumunu aşan ve sanayiye uygulanabilir olan buluşlar, patent verilerek korunur.”

İlgili maddede belirtilen yeni kavramı ile daha önce dünyanın herhangi bir yerinde açıklanmayan buluşların yeni olacağı ifade edilmiştir. Yine patent başvuru tarihinde ya da bu tarihten sonra yayınlanmış olan ve patent başvuru tarihinden önceki tarihli Türk patent başvurusunun yayınlanan ilk metinleri tekniğin bilinen durumuna dahil olarak kabul edilmiştir.

Buluş, ilgili olduğu teknik alandaki bir uzman tarafından, tekniğin bilinen durumundan aşikâr bir şekilde çıkarılmayan bir faaliyet sonucu gerçekleşmiş ise, tekniğin bilinen durumunun aşıldığı kabul edilmektedir. Bir buluşun patent ile korunabilmesi için, sanayiye uygulanabilir nitelikte olması gerekir. Bir buluşun sanayiye uygulanabilir olması ile kastedilen, o buluşun niteliği itibariyle sanayide elde edilebilmesi yahut bir çalışma vasıtası olarak kullanılabilmesi demektir¹²³. Patent ayrıca sanayi alanında uygulanabilecek buluşlar için verildiğinden diğer haklardan ayrılan bir hak niteliği taşımaktadır.

¹²² *Patentin Tarihesine ve Patent Sistemine Bir Bakış*, (23.11.2012)

<http://www.serenti.org/patentin-tarihcesine-ve-patent-sistemine-bir-bakis/> (17.12.2012).

¹²³ Serkan Elidolu, “Gayri Maddi Hakların Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi”, **Yeterlik Etüd Raporu**, Ankara, 2002, s.62-63.

1.5.3 Patent Verilemeyecek Konular ve Buluşlar

551 Sayılı Kararname'nin 6.maddesine göre buluş niteliğinde olmadıkları için patent verilemeyecek konular şunlardır:

- *Keşifler, bilimsel teoriler, matematik metotları,*
- *Zihni, ticari ve oyun faaliyetlerine ilişkin plan, usul ve kurallar,*
- *Edebiyat ve sanat eserleri, bilim eserleri, estetik niteliği olan yaratmalar,*
- *Bilginin derlenmesi, düzenlenmesi, sunulması ve iletilmesi ile ilgili teknik yönü bulunmayan usuller,*
- *İnsan veya hayvan vücuduna uygulanacak cerrahi ve tedavi usulleri ile insan, hayvan vücudu ile ilgili teşhis usulleri, bu usullerin herhangi birinde kullanılan terkip ve maddeler ile bunların üretim usullerine ilişkin işlemlere patent verilmez.*

Ayrıca patentle korunamayacak buluşlar da şunlardır:

- *Konusu kamu düzenine veya genel ahlaka aykırı olan buluşlar,*
- *Bitki veya hayvan türleri veya önemli ölçüde biyolojik esaslara dayanan bitki veya hayvan yetiştirilmesi usulleri patentle korunamayacak buluşlar kapsamında değerlendirilmektedir*¹²⁴.

1.5.4 Patent İsteme Hakkı

Patent isteme hakkı, buluşu ortaya çıkaran veya onun haleflerine ait olup, başkalarına devri mümkündür.

Buluş birden çok kişi tarafından birlikte gerçekleştirilmişse, patent isteme hakkı, taraflar başka türlü kararlaştırmamışsa, bunlara müştereken ait olur. Aynı buluş birbirinden bağımsız birden çok kişi tarafından aynı zamanda gerçekleştirilmişse, patent isteme hakkı, daha önce başvuru yapana veya diğerine göre rüçhan hakkı olana aittir.

¹²⁴ **Başalan Patent Hukuk Yayınları**, Patent Hukuku ve Mevzuatı, 1.Baskı, 2008, s.29.

Patent almak için ilk başvuran kişi, aksi sabit oluncaya kadar, patent isteme hakkının da sahibi olur ¹²⁵.

1.5.5 Ulusal Patent Başvurusu

Patent başvurusu yapılmadan önce, başvuru sahibinin buluş konusu teknik ile ilgili bir ön araştırma yapması tavsiye edilir. Tekniğin bilinen durumunun araştırılması, buluş sahibine kendi buluşunu mevcut patentlerle karşılaştırma, benzerlikleri ve farklılıkları görme olanağı sağlar.

Başvuru sahibi buluşunun yeni olup olmadığı konusunda genel bir fikre sahip olur. Böylelikle de mevcut teknoloji bilinerek yapılan bir patent başvurusunun reddedilme olasılığı azaltılmış olur ¹²⁶. Ulusal patent başvurusu için gereken belgeler şunlardır ¹²⁷:

Başvuru dilekçesi: Bu dilekçede, buluşu yapan kişinin belirtilmesi ve patent isteme hakkının ne şekilde elde edildiğinin açıklanması şarttır, aksi halde başvurunun incelenmesine başlanmaz.

Tarifname: Burada buluşun konusu, ilgili olduğu teknik saha, tekniğin bilinen durumu, buluşun çözümünü amaçladığı teknik problemler gibi buluşu en iyi şekilde ve eksiksiz olarak açıklayan yazılı metindir.

İstemler: Buluşun korunması gereken unsurlarını tanımlar.

Teknik resimler: Tarifnameyle istemlerde atıf yapılan resimlerdir.

Özet: Buluşa ilişkin teknik bilgiyi verir.

Başvuru ücretinin ödendiğini gösterir bilgi veya belge: Ücret tarifesinde belirtilen başvuru ücreti, başvuru esnasında ya da başvuru tarihinden itibaren yedi gün içinde ödenir.

¹²⁵ Başalan Patent Hukuk Yayınları, *Patent Hukuku ve Mevzuatı*, s.31.

¹²⁶ Türk Patent Enstitüsü, **Patent/Faydalı Model Belgesi Başvuru Kılavuzu**, Haziran, Ankara, 2009, s.11.

¹²⁷ *Patent*, (t.y.) <http://www.ulusalpatent.com/page.asp?pageid=patent> (17.12.2012).

Vekaletname: Patent başvurusu vekil aracılığı ile yapılıyorsa istenir. Patent başvurusunun diğer aşamaları aşağıdaki gibidir.

1.5.5.1 Başvurunun İncelenmesi

Patent başvuruları öncelikle şekil şartlarına uygunluk açısından incelenir. Şekli yönden eksikliği olan veya patentle korunabilir buluş özelliği olmayan başvuruların incelenmesi durdurulur. Başvuru sahibinden bu eksiklikleri gidermesi veya konuya ilişkin karşı görüşleri bildirmesi istenir. Başvuru sahibinin karşı görüşlerinin de incelenmesinden sonra olumsuz bir karara varılırsa başvuru reddedilir, olumlu bir karara varıldığında ise araştırma talebinde bulunulması istenir. Yapılan başvuru, on sekiz aylık sürenin dolması ile Resmi Patent Bülteninde yayımlanır. Başvuru sahibi, başvuru tarihinden itibaren on beş ay içinde tekniğin bilinen durumu ile ilgili araştırma talebinde bulunabilir ve üç ay içerisinde de buna ilişkin ücreti öder. Eğer bu talep yapılmaz veya ücreti ödenmez ise, başvuru geri alınmış sayılır. Belirlenen yabancı ülkelerdeki patent kuruluşlarında araştırma raporu düzenletilir ve başvuru sahibine tebliğ edilir. Patent verilme çeşitleri iki tür olup bu türler aşağıda açıklanmıştır¹²⁸.

1.5.5.2 Patent Verilme Çeşitleri

1.5.5.2.1 İncelemesiz Patent Verilmesi

Başvuru sahibi incelenerek patent verilmesi sistemini tercih ettiğini, araştırma raporunun tebliğinden itibaren, üç ay içinde belirtilmezse, incelemesiz patent istendiği kabul edilir. Tercih edilen sistem de belirtilerek, araştırma raporu ilgili bültende yayımlanır. Üçüncü kişiler, yayım tarihinden itibaren altı ay içinde araştırma raporu hakkında görüşlerini bildirebilirler.

Bu görüşler altı aylık sürenin bitiminde başvuru sahibine iletilir ve değişiklik yapabilmesi için üç aylık süre tanınır. Bu sürenin sonunda, gerekli ücretlerin de ödenmesiyle incelemesiz patent verilmesine karar verilir.

¹²⁸ Mehmet Demiroğlu, "Patentler, Faydalı Modeller", **Yaklaşım**, Sayı: 96, Aralık 2000, s.139

Başvuru tarihinden itibaren yedi yıl süre ile koruma hakkı verilen incelemesiz patent, ilgili bültende ilan edilir ¹²⁹. Bu tür patent incelemesinde patent konusunun gerçekliği devletçe garanti edilmez.

Patent sahibi veya üçüncü kişiler, yedi yıllık koruma süresi dolmadan gerekli ücreti ödeyerek inceleme talebinde bulunabilirler. Yedi yıllık sürenin geçmesinden sonra inceleme talebi yapılamaz.

1.5.5.2.2 İncelemeli Patent Verilmesi

İncelemeli sistemde, araştırma raporundan sonra buluşun yeni olup olmadığı, tekniğin bilinen durumunun aşılıp aşılmadığı ve sanayiye uygulanabilir olup olmadığı gibi şartlar incelenir ve bu niteliklere sahip buluşlara patent verilmektedir.

Araştırma raporunun yayımlanmasından sonra ve yayım tarihinden itibaren başlayarak altı ay içinde patent başvurusunu yapan incelemeli patent verilmesini TPE'den isteyebilir. Ancak bu incelemenin olabilmesi için üçüncü kişilere tanınmış olan altı aylık itiraz süresinin bitmesi ve yine inceleme başvuru ücretinin de ödenmesi gerekir. Bu süre zarfında inceleme talebinin yapılmaması ya da ücretinin ödenmemesi durumunda başvuru incelemesiz başvuru sistemine göre gerçekleştirilir ¹³⁰.

Patentin verilmesi ilgili bültende ilan edilir. İnceleme yapılarak verilen patentin koruma süresi başvuru tarihinden itibaren yirmi yıldır ve bu süre uzatılamaz.

1.5.6 Uluslararası Patent Başvurusu

Patentin uluslararası başvuru şekli iki anlaşmaya göre farklılık göstermekte olup, aşağıdaki bölümde açıklanmıştır.

1.5.6.1 Patent İşbirliği Anlaşması'na Göre Uluslararası Başvuru

1970 yılında imzalanan ülkemizin 1 Ekim 1995 yılında katıldığı ve 1 Ocak 1996'dan bu yana da taraf olduğu Patent İşbirliği Anlaşması (Patent Cooperation Treaty) kısa adıyla PCT hükümlerine göre uluslararası patent başvuruları ülkesel olarak

¹²⁹ Demiroğlu, a.g.m. s.139

¹³⁰ Sistem Tercih, (t.y.) <http://www.turkpatent.gov.tr/portal/default2.jsp?sayfa=123&konu=28> (17.12.2012).

gerçekleşmektedir. Yani patent başvurusu yapılmış bir buluş için koruma ancak patent başvurusu yapılan ülkelerde geçerli olmaktadır ¹³¹.

PCT sistemine göre yapılan başvuru sonrası düzenlenen araştırma raporu sonuçları oniki ay sonra alınır. Bu araştırma raporunun içeriğinde, başvuru istemleri ve tekniğin bilinen durumunu gösteren belgeler vardır ¹³².

Araştırma raporunun olumlu olması patentin korunması istenen ülkede başvuruyu devam ettirme olanağı sağlamaktadır. Raporun olumsuz olması durumunda ise, uluslararası başvuruda yapılan istekleri kısmen değiştirmek mümkündür. Araştırma raporunun sağladığı yararlarından biri de başvurusu yapılan patentin itiraz edilebilir olma ihtimalini azaltmasıdır ¹³³.

Yapılan patent başvurusu geri çekilmemişse, Uluslararası Büro tarafından ilk başvuru tarihinden itibaren onsekiz ay sonra araştırma raporu ile birlikte yayımlanır ve PCT' ye üye ülkelerin Ulusal Patent Ofislerine bildirilir ¹³⁴.

Yine başvurunun devam ettirilerek ulusal safhaya girmesi için yapılması gerekli olan işlemler vardır. Bu işlemler, ulusal ücret ödemesi ve başvuruya dair tercüme edilmiş bir nüshasının sunulmasıdır. Ancak bu işlemlerin ilk başvuru tarihinden itibaren 30. ayın bitiminden önce yapılması gerekmektedir. Yalnız bazı ülkeler 20. ayı ya da 24. ayı gibi sınırlamalar getirmiştir. Bu sürelerin geçilmesi halinde ise ilgili ülkelerde patent alınamaz ¹³⁵.

1.5.6.2 Avrupa Patent Sözleşmesi'ne Göre Uluslararası Patent

Avrupa patentlerinin tescil edilmesine ilişkin Avrupa Patent Sözleşmesi (European Patent Convention) (EPC), 5 Ekim 1973'de imzalanmış ve 7 Ekim 1977'de

¹³¹ PCT (Patent İşbirliği Anlaşması), (t.y.)

[http://www.kizilaypatent.com/Hizmetlerimiz-23-PCT-\(Patent-İşbirliği-Anlaşması\).html](http://www.kizilaypatent.com/Hizmetlerimiz-23-PCT-(Patent-İşbirliği-Anlaşması).html) (30.10.2012).

¹³² Uluslararası Patent Başvurusu (PCT Patent), (t.y.)

[http://www.patentturkiye.com/icerikler/1779_0_0/uluslararası-patent-basvurusu--\(pct\).htm](http://www.patentturkiye.com/icerikler/1779_0_0/uluslararası-patent-basvurusu--(pct).htm) (18.12.2012).

¹³³ Uluslararası Patent Başvurusu (PCT Patent), (t.y.)

[http://www.patentturkiye.com/icerikler/1779_0_0/uluslararası-patent-basvurusu--\(pct\).htm](http://www.patentturkiye.com/icerikler/1779_0_0/uluslararası-patent-basvurusu--(pct).htm) (18.12.2012).

¹³⁴ Patent İşbirliği Anlaşması (PCT), (t.y.) <http://www.markasehir.com/siteic.php~id=&altno=473&back=true.html> (30.10.2012).

¹³⁵ Uluslararası Patent Başvurusu (PCT Patent), (t.y.)

[http://www.patentturkiye.com/icerikler/1779_0_0/uluslararası-patent-basvurusu--\(pct\).htm](http://www.patentturkiye.com/icerikler/1779_0_0/uluslararası-patent-basvurusu--(pct).htm) (18.12.2012).

yürürlüğe girmiştir. Türkiye EPC' ye 1 Kasım 2000 tarihinde taraf olmuştur. Bu sözleşme uyarınca kurulan ve yasama organı olan İdari Konsey ve yürütme organı olan Avrupa Patent Ofisi (APO) Avrupa Patent Organizasyonu'nu oluşturmaktadır¹³⁶.

EPC'nin başlıca amaçlarını, buluşların korunması konusunda Avrupa ülkeleri arasında işbirliğinin artırılması, üye ülkelerin hepsinde geçerli bir patent verilme sisteminin kurulması ve Avrupa ülkeleri arasında ortak bir patent hukukunun oluşturulması olarak sıralayabiliriz. Ayrıca tek bir başvuru ile sözleşmeye üye ülkelerde geçerli bir patent koruması sağlanması amaçlanmaktadır. Böylelikle de daha kısa sürede ve daha düşük maliyetle bir patent koruması elde etmek mümkündür¹³⁷.

Avrupa patenti, bir buluşun EPC' ye üye ülkelerde tek bir başvuru ve tescil prosedürü ile korunmasını sağlayan bir patenttir. Koruma süresi başvuru tarihinden itibaren yirmi yıldır. Avrupa patenti başvurusu ile ilgili şekli inceleme, araştırma, yayın, inceleme, tescil kararı ve itiraz gibi işlemler APO tarafından yürütülmektedir¹³⁸.

Başvuru işlemleri APO' da devam ederken, herhangi bir üye ülkede geçici koruma elde edebilmek için, başvuruya ait istenen belgelerin o üye ülkenin resmi dilindeki çevirisinin üye ülkenin ulusal ofisine verilmesi gerekir. Başvuruya patent verilmesi kararının ilanından itibaren Avrupa patentinin bir üye ülkede geçerli olabilmesi için, patent fasikülünün o üye ülkenin resmi dilindeki çevirisinin üye ülkenin belirtmiş olduğu süre içinde, üye ülkenin ilgili resmi kurumuna verilmesi gerekir.

Tescil edilen bir Avrupa patentine, tescil kararının Avrupa Patent Bülteninde ilan edilmesinden itibaren dokuz aylık süre içinde itiraz edilebilir¹³⁹.

¹³⁶ *Avrupa Patent Antlaşması'na Göre Patent Başvurusu*, (t.y.)

http://www.avrupapatent.com/patent_tescili_avrupa.htm (14.11.2012).

¹³⁷ Mehmet Akif Hakan, "Mülkiyet, Fikri Mülkiyet, Patent ve Avrupa Patenti", (Mayıs 2008),

<http://www.mfa.gov.tr/data/Kutuphane/yayinlar/EkonomikSorunlarDergisi/Sayi29/dergi-patent.pdf> (14.11.2012).

¹³⁸ *Avrupa Patent Antlaşması'na Göre Patent Başvurusu*, (t.y.)

http://www.avrupapatent.com/patent_tescili_avrupa.htm (14.11.2012).

¹³⁹ *Avrupa Patent Antlaşması'na Göre Patent Başvurusu*, (t.y.)

http://www.avrupapatent.com/patent_tescili_avrupa.htm (14.11.2012).

1.5.7 Patentin Hükümsüzlüğü ve Patent Hakkının Sona Ermesi

Patentin geçersizliğini ortaya koyan belli durumların ispatı halinde, patent hakkının tamamen veya kısmen hükümsüz sayılmasına yetkili mahkemeler karar verir.

Patentin mahkeme kararları sonucu hükümsüzlüğüne karar verilmesi halinde, bu kararın sonuçları geçmişe etkili olur ve koruma hakkı hiç doğmamış sayılır. Patent hakkı aşağıda belirtilen hallerde sona erer¹⁴⁰:

- Koruma süresi sona erdiğinde,
- Patent hakkından vazgeçilmesi halinde,
- Yıllık ücretlerin süresinde ödenmemesi durumunda, sona ermektedir.

Hakkı sona eren patent konusu, sona ermenin gerçekleştiği andan itibaren artık topluluğun malı sayılır ve bu durum ilgili bültende ilan edilir.

1.6 Telif Hakları (Copyright)

1.6.1 Telif Hakları ve Telif Haklarına İlişkin Düzenlemeler

Telif hakları konusu aslında eser yaratıcılarının orijinal fikir ve yeteneklerinden doğan ürünlerin ticaretle bağlantılı hale gelmesiyle gündeme gelmektedir. Günümüzde gördüğümüz her türlü eserde telif haklarına konu olayları görmekteyiz.

Bilginin inanılmaz derecede değer ve güç kazandığı günümüzde, bilgi temeline oturan telif hakları da aynı şekilde önemli hale gelmiştir¹⁴¹.

Telif hakları fikri hakların bir bölümünü oluşturmakla beraber, dünya üzerinde en yoğun olarak tecavüze ve suiistimale uğrayan haklardan biridir. Bu yüzden son yıllarda telif haklarının korunması daha çok konuşulur hale gelmiştir¹⁴². Bunun nedeni de internetin yaygın olarak kullanılmaya başlanmasıdır. İnternet kullanımı ile beraber, telif haklarının ihlallerinde önemli bir artış meydana gelmiştir.

¹⁴⁰ Demiroğlu, a.g.m. s.141.

¹⁴¹ TSE Telif Hakları, (t.y.) <http://www.tse.org.tr/tse-hakkında/telif-hakları> (14.11.2012)

¹⁴² Ercan Alptürk, "Hukuksal ve Vergisel Boyutlarıyla Telif Hakları", **Vergi Sorunları**, Sayı:186, Mart 2004, s.74.

Telif haklarını bir anlamda uygarlık yolunda ilerlemek isteyen ülkeler için önemli bir basamak şeklinde de ifade etmek mümkündür. İnsan değerinin az olduğu toplumlarda elbette ki insan yaratıcılığının ve zekasının ürünü olan eserlerin bizzat sahip olduğu hukuksal hakların hiçe sayıldığını söylememiz mümkündür.

Telif hakları, fikri mülkiyet hakları kapsamında değerlendirilirken evrensel düzeyde yapılan düzenlemelerin ve çalışmaların da dikkate alınması gerekmektedir.

Bu konuda en göze çarpan gelişme, daha önceki konularda bahsettiğimiz 1986–1994 yılları arasında yapılan Uruguay Görüşmeleri (Uruguay Round) sonucunda imzalanan anlaşmalardan olan Ticaretle Bağlantılı Fikri Mülkiyet Hakları Anlaşması (Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights) (TRIPS)'nin imzalanmasıdır.

Bu anlaşmayla da telif hakları ve ilgili konuların, ticari markaların, patentlerin, endüstriyel tasarımların, faydalı modellerin, korunmasını sağlanmıştır. Ayrıca fikri mülkiyet hakkı, İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nin 27.maddesine göre vazgeçilemeyecek temel haklar arasında sayılmıştır. Fikri haklarla ilgili uluslararası sözleşmeler ve örgütleri de bu kapsam dahilinde değerlendirmek gerekmektedir. Sözü edilen örgütlerden başta geleni olan ve WIPO olarak bilinen ve 1883 Paris Sözleşmesi ile 1886 Bern Sözleşmesi'ne dayanarak 14 Temmuz 1967 yılında Stockholm'de kurulmuş olan örgütün temel amacı, ülkeler ve uluslararası örgütlerle işbirliği yaparak evrensel düzeyde fikri hakların korunmasıdır¹⁴³.

Ülkemizde ise telif hakları ile ilgili yapılan ilk yasal düzenleme, 08.05.1926 tarihli “Hakkı Telif Kanunu” dur. Hakkı Telif Kanunu 05.12.1951 tarihli 7981 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu (FSEK) ile 01.01.1952 tarihinden itibaren kaldırılmıştır. 5846 Sayılı Kanun'da önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişikliklerden biri 5846 Sayılı Kanun'a göre fikir ve sanat yapıtlarından sadece eser niteliği olanların Kanun kapsamında değerlendirilmesidir.

¹⁴³ Alptürk, a.g.m. s.75.

Bundan dolayı vergi uygulamalarında telif hakkı olarak sözü edilen hakkın konusunun, 5846 Sayılı Kanun'a göre eser niteliğinde olması gerekmektedir ¹⁴⁴.

1.6.2 Fikir ve Sanat Eserlerinin Çeşitleri

FSEK'de fikir ve sanat eserleri çeşitleri ilim ve edebiyat eserleri, musiki eserleri, güzel sanat eserleri, sinema eserleri, işlenmeler ve derlemeler olmak üzere beş başlık altında açıklanmıştır. Buna göre ¹⁴⁵:

İlim ve edebiyat eserleri: Herhangi bir şekilde dil ve yazı ile ifade olunan eserler ve her biçim altında ifade edilen bilgisayar programları ve bir sonraki aşamada program sonucu doğurması koşuluyla bunların hazırlık tasarımları, her nevi rakıslar, yazılı koreografi eserleri, pandomimalar ve buna benzer sözsüz sahne eserleri.

Bedii vasfı bulunmayan her nevi teknik ve ilmi mahiyette fotoğraf eserleri, her nevi haritalar, planlar, projeler, krokiler, resimler, coğrafya ve topografyaya ait maket ve benzerleri, her çeşit mimarlık ve şehircilik tasarım ve projeleri, mimari maketler, endüstri, çevre ve sahne tasarım ve projeleri ile ara yüzüne temel oluşturan düşünce ve ilkeleri de içine almak üzere, bir bilgisayar programının herhangi bir ögesine temel oluşturan düşünce ve ilkeler eser sayılmazlar.

Musiki eserleri: Her nevi sözlü ve sözsüz bestelerdir.

Güzel sanat eserleri: Güzel sanat eserleri, estetik değere sahip olan; yağlı ve suluboya tablolar, heykeller, kabartmalar ve oymalar, mimarlık eserleri, el işleri ve küçük sanat eserleri, minyatürler ve süsleme sanatı ürünleri ile tekstil, moda tasarımları, fotoğraflık eserler ve slaytlar, grafik eserler, karikatür eserleri, her türlü tipleridir.

Sinema eserleri: Her nevi bedii, ilmi, öğretici veya teknik mahiyette olan veya günlük olayları tespit eden filmler veya sinema filmleri gibi, tespit edildiği materyale

¹⁴⁴ Erkan Ateşli, "Dar Mükellef Kurumlardan Satın Alınan Gayri Maddi Haklar ve Kurumlar Vergisi Tevkifatı", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:149, Eylül 2000, s.35.

¹⁴⁵ **Başalan Patent Hukuk Yayınları**, Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu, 1.Baskı, 2007, s.18-19.

bakılmaksızın, elektronik veya mekanik veya benzeri araçlarla gösterilebilen, sesli veya sessiz, birbiriyle ilişkili hareketli görüntüler dizisidir.

İşlenmeler ve Derlemeler: Diğer bir eserden istifade suretiyle vücuda getirilip bu esere nispetle müstakil olmayan fikir ve sanat mahsulleri işlenmez.

Bu işleme ve derleme sayılabilecekler ise, tercüme, roman, hikaye, şiir ve tiyatro piyesi gibi eserlerden birinin bu sayılan çeşitlerden birine çevrilmesi sonucu oluşan yeni durum, musiki, güzel sanatlar, ilim ve edebiyat eserlerinin film haline getirilmesi, musiki aranjman ve tertipleri, güzel sanat eserlerinin bir şekilden diğer bir şekle sokulması gibi eser sahibinin haklarına zarar getirmemek şartıyla oluşturulan işlenmeler bu kanuna göre eser sayılırlar. Çeşitleri sayılan fikir ve sanat eserlerinin eser niteliğine haiz olması için birtakım şartları taşımaları gerekmektedir. Bu şartlar aşağıda açıklanmıştır.

1.6.3 Fikir ve Sanat Eseri Sayılma Şartları

Bir fikir ve sanat eserinin FSEK anlamında eser olarak kabul edilebilmesi bazı özellikleri taşıması ile mümkündür. Fikir ve sanat eseri, sahibinin hususiyetini taşıyan, aynı zamanda sahibinin hususiyetini yansıtacak düzeyde şekillenmiş olan ve FSEK’ de belirtilen eserler türlerinden birine uygun olan eserlerdir.

1.6.4 Telif Hakkı Sahibinin Hakları

Telif hakkının sembolü “c” şeklindedir. Bu sembolün bir eser üzerinde mevcut olması, o eserin telif hakkı tesciliyle sahiplenildiğini ve korunduğunu gösterir. Bu sembol İngilizce “copyright” sözcüğünden getirilmiştir. Korunan telif hakları eser sahiplerine manevi ve mali olmak üzere bir takım haklar sağlamıştır. Bu hakları inceleyecek olursak:

1.6.4.1 Manevi Haklar

Manevi haklar şunlardır ¹⁴⁶:

¹⁴⁶ Cahit Suluk, “Telif Hakları”, (t.y.) <http://www.fikrimulkiyet.com/telif-haklari.html> (18.12.2012).

- Eseri kamuoyuna sunma hakkı,
- Eser sahibi olarak tanıtılma hakkı,
- Eserde değişiklik yapılmasını önleme hakkı,
- Eser sahibi olarak eserin aslına ulaşma hakkı.

1.6.4.2 Mali Haklar

Eser sahibi eserinden her türlü mali, diğer bir ifade ile ekonomik yararlanma ve kazanç sağlama hakkına da sahip olmaktadır. Bu mali hakları şöyle sıralayabiliriz:

İşleme hakkı: Başka bir eserden yararlanmak suretiyle, bu esere oranla bağımsız olmayan ve işleyenin hususiyetini taşıyan fikir ve sanat ürünleri meydana getirme hakkıdır ¹⁴⁷. Bu hak ekonomik yararlanmanın bir şekli olduğundan mali haklar arasında sayılmıştır.

Çoğaltma hakkı: Eserden, sahibinin ekonomik yönden kazanç elde etmesinin en eski ve en yaygın yolu çoğaltmadır ¹⁴⁸. Bu çoğaltma işlemi tüm dünyada yaygın olarak kullanılan ve simgesi “c” olan copyright kelimesi ile ifade edilmektedir.

Yayma hakkı: Bir eserin aslı veya kopyalarının kiralanması, ödünç verilmesi, satılması ya da diğer yollara dağıtılması işlemidir ¹⁴⁹. Yayma, bu işlemlerle eserin ticarete sunulması demektir.

Temsil hakkı: Bir eserden, doğrudan doğruya ya da işaret, ses veya resim nakline yarayan aletlerle umumi mahallerde okumak, çalmak, oynamak ve göstermek gibi temsil suretiyle faydalanma hakkı münhasıran eser sahibine aittir. Bir müzik eserinin bir konserde ya da televizyonda icra edilmesini temsil hakkına örnek verebiliriz.

İşaret, ses ve/veya görüntü nakline yarayan araçlarla umuma iletim hakkı: Bir eserin aslını veya çoğaltılmış nüshalarını, radyo-televizyon, uydu ve kablo gibi telli

¹⁴⁷ Genel Sorular, (t.y.) <http://www.telifhaklari.gov.tr/ana/sayfa.asp?id=408> (19.12.2012).

¹⁴⁸ Tekinalp, a.g.e. s.175.

¹⁴⁹ Gülperi Eldeniz, “Eser Sahipliğinden Doğan Hakların Miras Yoluyla İntikali”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:79, Kasım-Aralık 2008, s.104.

veya telsiz yayın yapan kuruluşlar aracılığıyla veya dijital iletişim de dahil olmak üzere işaret, ses ve/veya görüntü nakline yarayan araçlarla yayınlanması ve yayınlanan eserlerin bu kuruluşların yayınlarından alınarak başka yayın kuruluşları tarafından yeniden yayınlanması suretiyle umuma iletilmesi hakkı eser sahibine aittir ¹⁵⁰. Yayını yapılan eser aynı zamanda yayını yapanlarca tekrar yayınlanabilir.

1.6.5 Bağlantılı Haklar

FSEK tanımlar başlıklı 1/B maddesinde bağlantılı haklar, komşu hak sahipleri ile filmlerin ilk tespitini gerçekleştiren film yapımcılarının hakları olarak tanımlanmıştır. Yine aynı madde de komşu haklar olarak karşımıza çıkan hak ise, eser sahibinin mali ve manevi haklarına zarar vermemek şartıyla, aynı zamanda eser sahibinin izni ile bir eseri özgün bir şekilde yorumlayan, tanıtan, anlatan, söyleyen, çalan ve çeşitli biçimlerde icra eden sanatçıların bununla birlikte, bir icra ürünü olan sesleri ilk tespit eden fonogram ¹⁵¹ yapımcılarının ve radyo televizyon kuruluşlarının sahip oldukları hakları ifade etmektedir.

Bağlantılı hak, eser hakkı kavramından farklıdır. Bu hak, icracı sanatçı, fonogram yapımcısı, radyo televizyon yayın organları ve film yapımcılarının icra, tespit, yayın ve yapımları üzerindeki fikri haklarıdır ¹⁵².

Eser sahibinin haklarına zarar vermeden ve rızası alınmak suretiyle eseri özgün biçimde icra eden, bir icrayı veya sesleri ilk defa tespit eden, yayınlayan eserin kamuoyuna ulaşmasını sağlayan kişi ve kuruluşların bağlantılı hak olarak ifade edilen hakları FSEK kapsamında korunmaktadır ¹⁵³.

¹⁵⁰ Başalan Patent Hukuk Yayınları, *Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu*, s.29-30.

¹⁵¹ FSEK 1/B maddesinde yapılan tanıma göre fonogram, “*Sinema eseri gibi görsel-işitsel eserler içindeki ses tespitleri hariç olmak üzere, bir icrada yer alan seslerin veya diğer seslerin veya ses temsillerinin tepsi edildiği ses taşıyıcı fiziki ortamlardır.*”

¹⁵² Ayşe Saadet Arıkan, “Avrupa Topluluğu’nda Fikri-Sınai Mülkiyet Hakları ve Son Gelişmeler”, **Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi**, Cilt.7, Sayı.1, 2007, s.154.

¹⁵³ Ahmet Bülter, “Eser Sahibinin Hakları ve Bağlantılı Haklar”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:59, Temmuz-Ağustos 2005, s.91.

1.6.6 Telif Hakkında Süre Kavramı ve Korunma Süresi

Telif hakkının koruma süresi FSEK 26.madde de belirtilmiştir. Bu maddeye göre, *eser sahibine tanınan mali haklar zamanla mukayettir. 46. ve 47.maddelerdeki haller dışında koruma süresinin bitiminden sonra herkes, eser sahibine tanınan mali haklardan faydalanabilir. Bir eserin aslı veya işlemleri için tanınan koruma süreleri birbirine tabi değildir. Koruma süresi, eserin alenişmesinden önce başlamaz.*

Yine ilgili madde de belirtildiği üzere, *forma veya fasikül halinde yayımlanan eserlerde son forma veya fasikülün yayımlandığı tarih, eserin aleniyeti tarihi sayılır.*

Fasıla ile yayımlanan müteaddit ciltlerden müteşekkil eserlerin her bir cildi ile bülten, risale, mevkute ve yıllıklar gibi eserlerde aleniyet tarihi bunlardan her birinin yayımlanma tarihidir.

Ayrıca eser sahibinin ölümünden itibaren başlayan sürelerin hesabında ise, eser sahibinin öldüğü seneyi takip eden yılın ilk günü başlangıç tarihi kabul edilir ¹⁵⁴.

Korunma süresi eser sahibinin yaşadığı süredir. Eser sahibinin ölümü halinde ise, öldüğü tarihten itibaren yetmiş yıl devam eder. Eğer eser sahibi birden fazla ise, en son hayatta kalan eser sahibinin ölümünden itibaren yetmiş yıl bitiminde son bulur.

1.7 Know-How (Teknik Bilgi)

1.7.1 Know-How Hakkı Kavramı:

Know-how kelime anlamı olarak teknik bilgi anlamına gelmekle beraber, bir kişi veya kurumun kendine özgü üretim ve işletme biçimini başkalarına satması veya kiralaması anlamında da kullanılmaktadır ¹⁵⁵. Know-how kavramı ile ilgili olarak üzerinde uzlaşılan bir tanım olmamakla beraber, belirli bir tekniği uygulamaya

¹⁵⁴ Başalan Patent Hukuk Yayınları, *Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu*, s.31.

¹⁵⁵ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 4.Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 1992, s.512.

koyabilmek için gerekli teknik, ticari ve işletmesel bilgi ve beceriler olarak da nitelendirilir ¹⁵⁶.

Son yıllarda gelişmiş ülkelerin sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçmesiyle birlikte, know-how kavramı daha geniş olarak tanımlanmaya başlamıştır. Know-how sözleşmelerinin içeriğini ilk dönemlerde üretimde kullanılan teknik buluşlar, yöntemler ve planlar oluşturmaktaydı ve teknik alana ilişkin olmayan bilgi ve yöntemler know-how sayılmamaktaydı. Fakat ekonomik gelişmeler ışığında organizasyon ve pazarlama kavramlarının değeri anlaşılmış ve işletme organizasyonuna ve pazarlama alanlarına ilişkin bilgi ve tecrübelerde know-how sözleşmelerine konu olmuştur ¹⁵⁷. Bu bağlamda know-how kavramı teknik bilgilerin yanında, teknik olmayan bilgi ve tecrübeleri de kapsamaktadır.

Yine know-how, bütün kademeleriyle baştan sona üretimin nasıl yapılacağını gösterebileceği gibi, üretimin yalnızca belirli aşamaları ile de yetinebilir. Örgütlenme ve yöntemle ilgili işletme etkinlikleri de know-how'ın konusunu oluşturabilir ki, o zaman buna ticari know-how denir ¹⁵⁸.

Know-how tescil ve ilan edilen patentten edinilen bilgilerden veya işletme sırrı denilen yöntemin gizli tutulmuş bilgilerinden oluşabilir. Ayrıca know-how'ın mutlaka patente bağlanmış bir bölümü bulunması gerektiği yolunda bir kural yoktur. Hatta know-how'ın hiçbir bölümüne patent alınmamış da olabilir. Bu durumda kamuya açık olmayan know-how, tek başına tescil edilerek koruma altına alınması mümkün olmadığı için, ulusal yasalar tarafından akdi düzeyde, ceza hukuku bakımından ya da haksız rekabet açısından güvence altına alınan mülkiyet değerine sahiptir ¹⁵⁹. Ancak know-how'a ilişkin bilgi ve deneyimler, gerekli koşulları taşıyorlarsa patent alınmak suretiyle patent korumasından yararlanabilirler ve 551 Sayılı KHK hükümlerine tabi olurlar.

Vergi kanunlarımızda gayrimaddi haklar arasında know-how kavramı kullanılmamakla birlikte, know-how anlamına gelen tanımlamalar yapılmıştır.

¹⁵⁶ İrfan Çetin ve Batuhan Odak, "Gelişen Know-How Tanımı ve Uluslararası Firmalar Tarafından Yapılan Know-How Aktarımlarının Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:264, Ağustos 2003, s.133.

¹⁵⁷ Hakan Boztaş, "Know-How Kavramı ve Vergisel Durumu-I", **Yaklaşım**, Sayı:206, Şubat 2010, s.127.

¹⁵⁸ Lokman Yıldızhan ve Songül Alpay, "Gayrimaddi Hak Olarak Know-How ve Patentlerin Tüm Yönleriyle Vergilendirilmesi", **Yaklaşım**, Sayı: 170, Şubat 2007, s.168.

¹⁵⁹ Yıldızhan ve Alpay, a.g.m., s.168.

Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K.)'nun 70.maddesinin 5. fıkrasında sanayi, ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş tecrübelerle ait bilgiler ile gizli bir formül veya imalat usulü üzerindeki kullanma haklarından bahsedilmekle beraber esasında know-how'un içeriği anlatılmaktadır.

1.7.2 Know-How Sözleşmesi

Know-how sözleşmesi, taraflardan birine (know-how verene) diğerk 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. Know-how sözleşmesinin türleri şunlardır:

1.7.2.1 Know-How Sözleşmesi Türleri

1.7.2.1.1 Yalın-Karma Know-How Sözleşmeler (Simple-Mixed Know-How Agreements)

Sözleşmenin konusunu yalnız kanunen korunmayan ticari, teknik, işletmesel ve yönetsel bilgi, beceri ve tecrübeler oluşturuyorsa bu sözleşme, yalın know-how sözleşmesi; sözleşmede know-how devrinin yanında başka sözleşme tiplerine ilişkin unsurlar da yer alıyorsa bu sözleşme de, karma know-how sözleşmesi niteliğini taşır¹⁶⁰.

1.7.2.1.2 Basit Know-How ve İnhisari Know-How Sözleşmeleri (Simple Know-How and Exclusive Know-How Agreements)

Know-how veren, know-how sözleşmesi konusu bilgi ve tecrübeleri bizzat kullanmama ve üçüncü kişilere devretmeme yükümlülüğü altına giriyorsa, bir başka ifadeyle know-how sözleşmesinde sadece know-how alanın yararlanma imkanına sahip olması kararlaştırılmışsa, bu tür sözleşmeye inhisari know-how sözleşmesi; know-how veren, know-how üzerinde bizzat kullanma ve üçüncü kişilere devretme imkanını saklı tutuyorsa, bu tür sözleşmeye de basit know-how sözleşmesi denilir.

¹⁶⁰ Tufan Öğüz, **Know-How Sözleşmesi**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2001, s.66.

1.7.2.1.3 Alt Know-How Sözleşmeleri (Sub Know-How Agreements)

Know-how alanı, know-how'ı üçüncü kişilere devretme yani alt know-how sözleşmesi yapma yetkisinin tanınmasıyla oluşturulan sözleşme türüdür ¹⁶¹.

Burada know-how alan ve veren arasındaki var olan ilişki devam ederken, know-how alan ile üçüncü kişi arasında başka bir hukuki ilişki doğmuş olacağından bu durum bir alacağın temliki olmayacaktır. Alt know-how sözleşmesinde, know-how alanın know-how üzerindeki tasarruf hakkını koruyarak know-how'ı üçüncü kişilere vermesi söz konusudur.

Ayrıca alt know-how sözleşmesi, asıl sözleşme diye nitelendirilen sözleşmenin sona ermesi veya hukuken geçerliliğini yitirmesi durumunda hukuken geçerliliğini yitirir.

1.7.2.1.4 Bir Defalık ve Sürekli Bilgi Aktarımlı Know-How Sözleşmeleri (Once and Constant Information Fed Know-How Agreements)

Know-how verenin, sadece sözleşmenin yapıldığı sırada sahip olduğu bilgilerinin devrini borçlandığı durumlarda bir defalık bilgi aktarımlı know-how sözleşmesinden bahsedebilir. Buna karşılık, know-how verenin gelecekte know-how'daki yenilik ve gelişmeleri de devretme yükümlülüğünü üstlendiği durumlarda ise sürekli bilgi aktarımlı know-how sözleşmesinden söz edilecektir.

1.7.2.1.5 Ani İfalı-Sürekli Borç İlişkisi Niteliğindeki Know-How Sözleşmeleri (A Sudden Debt-Continuous Nature Of The Relationship Know-How Agreements)

Bir sözleşmenin ani ifalı mı, yoksa sürekli borç ilişkisi niteliğinde mi olduğunun belirlenmesinde, asli edimlerin ifasında alacaklının edim çıkarımının gerçekleştiği an esas alınmalıdır. Borcun ifasında alacaklının ifaya olan çıkarımının zaman birimiyle ölçülemeyecek bir an içinde gerçekleştiği durumlarda (alım-satım

¹⁶¹ Betül Şen, "Teknik Bilgi (Know-How) Sözleşmesi", *Yaşar Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı:1, Nisan 2012, s.117.

akdindeki borçlar gibi) ani edim söz konusu olup asli edimleri ani edim olan borç ilişkileri de ani ifalı borç ilişkisi olarak isimlendirilir ¹⁶².

1.7.2.2 Know-How Sözleşmesinin Hukuki Niteliği

Know-how gayrimaddi bir mal olmasına rağmen, hukuk düzeninin hak konusu olarak seçtiği ve özel hak konusu olarak düzenlediği gayrimaddi mallar kapsamına girmemektedir.

Know-how'ın özel bir hakkın konusunu teşkil etmesi onun korunmadığı anlamına gelmediği gibi, sahibi tarafından gizli tutulduğu sürece de haksız rekabet kapsamında saldırının haksız fiil teşkil ettiği oranda haksız fiil kapsamında korunur.

Ancak know-how'ın bu şekilde korunması da ona hak olma vasfını tanımaz. Haksız rekabette esas olan, ekonomik hayatta rekabetin eşitçe sağlanmasıdır.

Korumanın amacı know-how'ın bir hak olmasına dayanmayıp, ticari hayatta rekabetin tesis edilerek, işletmelerin verimini arttırarak mal veya hizmetlerin kalitesini yükseltmektir.

Vergi kanunlarımıza bakacak olursak know-how'ın bir hak olmadığına dair önemli karinelere bulunmasına rağmen, 217 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 50.maddesinde *“Hangi esasa göre hesaplanırsa hesaplanırsın, lisans, know-how gibi gayrimaddi hak bedeli ile ciro primi niteliğindeki ödemeler tahakkuk ettikleri dönemde gelir veya gider olarak dikkate alınacaktır”* denilerek, know-how'dan bir hak olarak bahsedilmiştir.

Yine kanunda açıkça hak olarak geçmeyen know-how'la ilgili olarak tebliğde kullanılan gayrimaddi hak bedeli ifadesinin know-how üzerindeki kullanma hakkı bedeli olarak anlaşılması gerekmektedir.

Know-how sözleşmeleri know-how'ın bir hak olarak tanımlanmamasından dolayı lisans sözleşmelerinden de ayrılmaktadır. Ayrıca lisans sözleşmelerinde sürekli

¹⁶² Altan Fahri Gülerci, *“Know-How Sözleşmesinin Hukuki Niteliği”*, (01.04.2008).
<http://www.baybul.com/hukuk/40160-know-how-sozlesmesinin-hukuki-niteliği.html> (19.12.2012)

bir borç ilişkisi doğmasına rağmen, know-how sözleşmelerinde sürekli bir borç ilişkisi görülmemektedir. Bunun dışında lisans sözleşmeleri sona erdiğinde lisans hakkını kullanan lisans sözleşmesinin bitiminde bu hakkını kaybederken, know-how sözleşmelerinde elde edilen bilgiler işletme bünyesinde kalmaktadır ¹⁶³. Uygulamada ise know-how' ı da kapsayan karma lisans sözleşmeleri görülmektedir.

1.8 Lisans Sözleşmesi (License Agreement)

1.8.1 Lisans Sözleşmesi Tanımı

Uygulamada çok sayıda ve çeşitte hukuki işlemin lisans sözleşmesi adı altında toplandığı görülmekte olup lisanslar sözleşmesi, iki tarafın irade beyanlarının uzlaşmasıyla kurulan, iki tarafa da borç yükleyen, fonksiyonel karşılıklılık içeren, sürekli borç ilişkisi doğuran ve kullandırma amacı olan sözleşmelerdir ¹⁶⁴.

Lisans sözleşmesinin en belirgin işlevi, ekonomik bir değer, hak sahibince kısmen ya da tamamen, üçüncü kişinin doğrudan doğruya yararlanması amacıyla, kullanımına izin verilmesi işlemidir ¹⁶⁵.

1.8.2 Lisans Sözleşme Türleri

Lisans sözleşmeleri, sözleşmenin sağladığı yetkiler, konusu, kaynağı, içeriği gibi kriterler kullanılarak çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır. Uygulamada karşılaşılan birçok lisans türü mevcuttur. Bunlar:

1.8.2.1 Tamamen-Kısmen Lisans (Full-Semi License)

Tamamen lisans sözleşmesinde, ekonomik değer, bir veya birden çok mal veya hizmet için tescil edilmiş olması ve tescil edildiği bu mal veya hizmetlerin tümü için lisans sözleşmesine konu olması gerekmektedir. Kısmen lisans sözleşmesinde ise, ekonomik değer, birden çok mal veya hizmet için tescil edilmiş olması ve tescil

¹⁶³ Çetin ve Odak, a.g.m., s.134-136.

¹⁶⁴ Özlem Tüzüner, "Farazi Sözleşme İlişkisi Hakkında Bir Yargıtay Kararının Tazminat Hukukununun Esasları Çerçevesinde İncelenmesi", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:2012/2, s.88.

¹⁶⁵ Gülsen Güneş, **Türk Hukukunda Entelektüel Sınai Haklar ve Vergilendirilmesi**, 1.Basım, İstanbul: Alfa Basım, 1997, s.24.

edildiği bu birden çok mal veya hizmetten sadece biri veya tamamı olmamak şartıyla sadece birkaçının sözleşmeye konu edilmesi gerekmektedir ¹⁶⁶.

1.8.2.2 İnhisari Lisans-Basit Lisans (Exclusive License-Simple License)

İnhisari lisans ve basit lisans, uygulamada en çok karşılaşılan lisans türleridir. İnhisari lisans sözleşmesinde, lisans alan gayrimaddi malı lisansın geçerliliği süresince ve kapsadığı bölgede tek başına kullanma hakkına sahiptir ¹⁶⁷.

Bir lisans sözleşmesinin inhisari lisans sözleşmesi olabilmesi için öncelikle inhisari nitelikte olduğunun sözleşmede açık bir şekilde belirtilmesi gerekir. 556 Sayılı Markaların Korunması Hakkında KHK'nin 21.maddesinin 2.fıkrası uyarınca sözleşmede lisansın niteliğine yer verilmemişse, sözleşmenin basit lisans sözleşmesi olduğu kabul edilir.

Basit lisans, lisans alanın inhisari yetkilerinin olmadığı lisans sözleşmesidir. Basit lisansla lisans veren, sadece lisans konusu hakkın kullanımını lisans alana tanıdığından hakkın özüne sahip olmakta ve dolayısıyla başkalarına da kullanım hakkını vermektedir ¹⁶⁸.

1.8.2.3 Alt Lisans (Sub License)

Alt lisans, lisans alanın, lisans verenle yaptığı sözleşme hükümlerince kendine sağlanan yetkiler çerçevesinde, bir başkasına markayı kullanma hakkı vermesidir. Lisans alan, ancak lisans verenle yaptığı sözleşme hükümlerince sağlanan yetkiler çerçevesinde alt lisans verebilir. Başka bir ifadeyle, lisans alanın yapacağı alt lisans sözleşmesinin üst sınırını, lisans alanın kendine lisans hakkı verenle yaptığı sözleşme oluşturmaktadır ¹⁶⁹. Lisans alanın, lisans verenle yapmış olduğu sözleşme sona erdiğinde alt lisans sözleşmesi de sona erer.

¹⁶⁶ Ünal, a.g.e., s.163.

¹⁶⁷ Ülgen Aslan Düzgün, "Marka Lisans Sözleşmelerinde Hakkın Tükenmesi Prensibi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.16, Sayı.3, Temmuz 2012, s.53.

¹⁶⁸ Yunus Çelikbiz, "Lisans Sözleşmeleri", (07.2008), <http://www.hukukiboyut.com/arsiv/d2010126151651.pdf> (10.01.2013).

¹⁶⁹ Ünal, a.g.e., s.169.

1.8.3 Sözcüşmenin Sona Ermesi

Marka lisans sözcüşmesi, sözcüşmede öngörülen nedenlerle, ihbarla, somut olayın özellikleri imkân verdiği takdirde ve haklı sebeplerin varlığında fesihle sona erer. Ölümün, ehliyetin kaybının, gaipliğın ve iflasın sözcüşmeyi sona erdirip erdirmeyeceğı, sözcüşmeye göre, sözcüşmede bununla ilgili bir hükmün olmaması halinde ilişkinin nitelendirilmesinin sonucuna göre belirlenir¹⁷⁰.

¹⁷⁰ Tekinalp, a.g.e., s.432.

2. GAYRİMADDİ HAKLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1 Franchise İşlemlerinin Vergilendirilmesi

2.1.1 Gelir Vergisi Bakımından Vergilendirme

2.1.1.1 Franchise Veren Vergilendirilmesi

Franchise sisteminde taraflar arasında, koşulları ve süresi sözleşmede belirlenmiş olan gayrimaddi hak kullanımı devredilmektedir. Bu devir karşılığında da giriş ücreti, royalti ve diğer ücretler ve ödemeler olarak adlandırabileceğimiz ödemeler yapılmaktadır ¹⁷¹.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 70/1/5.maddesi uyarınca, “*Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret ünvanı, 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 ve imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.)*”

Bu düzenlemeye göre, franchise verme işlemlerinde sözleşmeye konu gayrimaddi haklar kiralama kapsamına girmekte, franchise veren işletme açısından da gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılmaktadır.

Ancak, franchise işlemine konu gayrimaddi hakkın, franchise veren işletmesine dahil olması halinde kiralamadan doğan gelirler ticari kazanç olarak kabul edilir ¹⁷². Bu ticari kazanç yıllık gelir vergi beyannamesi ile de beyan edilir.

¹⁷¹ Erkan Aydın, “Franchise Sözleşmeleri ve Bu sözleşmeler Çerçevesinde Sağlanan Gelirlerin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Bakımından Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 249, Haziran 2009, s.157.

¹⁷² Çağlan Gençer, “Franchising İşlemleri ve Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:131, Ağustos 1999, s.84.

Franchise verenin tam mükellef olması halinde franchise alanın tam mükellef veya dar mükellef olması vergilendirme rejimi bakımından bir farklılık yaratmayacak ve her iki durumda da elde edilen kazanç, ticari kazanç olarak vergilendirilecek ve yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Ancak dar mükelleflerin franchise sözleşmesi kapsamında elde ettikleri gelirlerin vergilendirmesi tam mükelleflerden farklıdır. GVK m.7/5'e göre, dar mükellefiyette gayrimenkul sermaye iradının Türkiye'de elde edilmesi ve bu nitelikteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi koşuluna bağlanmıştır¹⁷³. Burada sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı ülkede yapılmışsa bile Türkiye'de ödeyenin ya da nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır. Karından ayrılması gider yazılması anlamına gelmektedir.

Böylelikle, dar mükelleflerin franchise vermek suretiyle elde ettikleri gayrimaddi hak bedelleri gayrimenkul sermaye iradı olarak Türkiye'de vergilendirilecektir.

Yalnız GVK m.7/1'sine göre, "*Ticari kazançlarda: Kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması*" halinde vergilendirme, tam mükelleflerin tabi olduğu esaslara göre olacaktır. Bu nedenle dar mükelleflerin Türkiye'de bulundukları daimi temsilcileri veya işyerleri vasıtasıyla franchise veren olarak elde ettikleri kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş ticari kazanç sayılacak ve yıllık beyana tabi olacaktır.

2.1.1.1.1 Gayrimaddi Hak Bedelinde Gelir Vergisi Tevkifatı

GVK'nın vergi tevkifatını düzenleyen 94.maddesine göre, "*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*

¹⁷³ Aydın, a.g.m., s.158-159.

eden çiftçiler”, yine bu madde de sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

Bu bağlamda GVK m.94/5-a uyarınca “70.maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden” adı geçen düzenleme uyarınca tevkifat yapılması gerekmekte olup, GVK 70. maddede yazılı olan mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gereklidir¹⁷⁴.

Daha önce belirttiğimiz gibi, franchise sisteminde franchise işlemine konu gayrimaddi hakkın franchise verenin işletmesine dahil olması durumunda, franchise veren tam mükelleflere gayrimaddi hak kullanım bedeli olarak yapılan ödemeler gayrimenkul sermaye iradı olarak değil, ticari kazanç olarak kabul edilir ve GVK m.94/5 kapsamında tevkifata tabi tutulmazlar.

Bu durumda sadece franchise veren dar mükellef gelir vergisi mükelleflerine yapılan gayrimaddi hak kullanım bedeli ödemelerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır. Yalnız vergilemede franchise veren dar mükellefin bulunduğu ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının yapılmış olması halinde ilgili anlaşmada belirtilen tevkifat oranı dikkate alınır.

2.1.1.1.2 Gayrimaddi Hak Bedelinin Yıllık Beyanname ile Beyanı

GVK 86/1-c maddesi uyarınca, tam mükellefiyette vergiye tabi gelirlerin Türkiye’de tevkifata tabi tutulmuş olan ve beyan sınırını aşmayan gayrimenkul sermaye iratlarından oluşması halinde yıllık beyanname ile beyan edilmesi söz konusu değildir¹⁷⁵. 2013 takvim yılı için tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iratları beyan sınırı 26.000 TL olarak belirlenmiştir. Tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iratları için beyanname verme sınırı 284 Sayılı Gelir Vergisi

¹⁷⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, Dar Mükellefler İçin Kira Geliri Rehberi, 2013, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2013darmukellef.pdf> (15.03.2013), s.17.

¹⁷⁵ Murat Yıldız, “Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanında Özellik Gösteren Hususlar”, (05.03.2013), <http://www.aktifsmmm.com.tr/?p=8348> (15.03.2013).

Genel Tebliği'nce 2013 yılı gelirlerine uygulanmak üzere 1.390 TL olarak tespit edilmiştir.

Ancak elde edilen gelirin ticari işletmeye kayıtlı olan gayrimaddi hakların kiralanmasından sağlanması halinde ticari kazanç olarak kabul edilir ve beyan sınırı dikkate alınmaksızın yıllık beyanname ile beyan edilir. Bu bağlamda franchise sözleşmeleri kapsamında franchise alan tarafından gayrimaddi hak kullanımı karşılığında yapılan ödemeler, franchise veren tarafından elde edilen ticari kazanç olarak kabul edilecektir.

Yine GVK 86/2 maddesi uyarınca, franchise veren tarafın dar mükellef gerçek kişi olması durumunda tamamı üzerinden tevkifat yapılmış olan gayrimenkul sermaye iratları için yıllık gelir vergisi beyannameyi vermeyecektir. Bu kişilerin vergilendirilmeleri, franchise bedeli ödemeleri üzerinden GVK 94/5-a maddesine göre yapılacak olan %20 oranındaki gelir vergisi tevkifatından ibarettir¹⁷⁶. Dolayısıyla tevkifat yoluyla alınan vergi nihai vergi olacaktır.

2.1.1.2 Franchise Alanın Vergilendirilmesi

Franchise sisteminde franchise alan, franchise veren tarafla yapmış olduğu sözleşmeyle sözleşme konusu olan ürünlerin satışı ve hizmetlerin sunumu faaliyetlerini yürütmektedir. Bu bakımdan franchise alanın yapmış olduğu bu faaliyetleri sonucu elde ettiği kazanç GVK 37.maddesi kapsamında ticari kazanç olarak değerlendirilir.

Ayrıca tam mükellefiyet kapsamında ticari faaliyet yürütenler, kazanç elde etmeseler dahi yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Dolayısıyla franchise alarak faaliyet gösteren ticari kazanç sahipleri kazançlarını yıllık beyanname ile beyan etmek zorundadırlar.

Diğer yandan GVK m.7/1 hükmüne göre, dar mükelleflerin Türkiye'de gelir elde edebilmeleri ancak işyeri veya daimi temsilciler vasıtasıyla mümkündür. Bu iki

¹⁷⁶ Musa Yıldırım, **Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi**, 1.Basım, Ankara: Seçkin, 2011, s.100.

unsurdan birinin varlığı halinde, elde edilen kazanç ticari kazanç olarak kabul edilir ve yıllık beyanname ile de vergilendirilir ¹⁷⁷.

Franchise sisteminde franchise alanın ödediği sisteme giriş ücreti, işletmenin kurulması için yapılan masraflar, franchise verenin bilgi, deneyim ve tecrübelerini, üretim, işletme ve pazarlama metodlarını içeren know-how aktarımı karşılığı yapılan bir ödeme olup, bu şekilde franchise alan bir gayrimaddi hak satın almış olmaktadır.

Bu nedenle franchise alan tarafından sözleşmenin başlangıcında ödenen sisteme giriş ücreti, franchise alan tarafından gayrimaddi hak olarak aktive alınmalı ve bilançoda maddi olmayan duran varlıklar içerisinde haklar hesabında gösterilmelidir ¹⁷⁸.

Bu bağlamda franchise ücreti veya gayrimaddi hak kullanım bedeli olarak yapılan ödemelerin, ticari kazancın tespitinde GVK m.40/1 hükmü gereğince gider olarak indirilmesi mümkündür.

2.1.2 Kurumlar Vergisi Bakımından Vergilendirme

2.1.2.1 Franchise Veren Vergilendirilmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nun verginin konusu başlıklı 1/1.maddesine göre, *“Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tabidir:*

- a) *Sermaye şirketleri,*
- b) *Kooperatifler,*
- c) *İktisadi kamu kuruluşları,*
- ç) *Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler,*
- d) *İş ortaklıkları.*

Bu madde kapsamında franchise veren tarafın bu kurumlardan olması halinde elde ettiği kazanç kurumlar vergisine tabi olacaktır. Yine KVK 3/1. maddesine göre, *“Tam mükellefiyet: Kanunun İnci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.”*

¹⁷⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 12.Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2005, s.259.

¹⁷⁸ Yıldırım, a.g.e., s.98.

Yine bu madde kapsamında franchise verenin kanuni veya iş merkezinden herhangi birinin Türkiye’de olması durumunda, tam mükellef olarak kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Kurum kazancı tespit edilirken GVK ilgili maddesinde yer alan ticari kazancının tespit hükümleri uygulanır. Franchise verenin sözleşme kapsamında franchise işleminden elde ettiği gelirler kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilir.

Bunun yanında kurum kazancının tespitinde KVK 8.madde de sayılan giderlerin yanında GVK m.40’ta sayılan ticari kazançlar ile ilgili giderler de indirim konusu yapılabilecektir ¹⁷⁹.

Yine KVK 3/3-a maddesi uyarınca, Türkiye’de iş yeri olan veya daimi temsilci bulunduran dar mükellef kurumlar bu iş yerlerinde veya daimi temsilcileri vasıtasıyla yaptıkları işlerden ticari kazanç elde edebilirler.

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de yaptıkları ticari faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazançlar, tam mükellefiyet esasında kurum kazancının tespiti ile ilgili hükümlerine göre hesaplanır.

Yalnız kurum kazancının tespitinde dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye dışındaki merkezleri ile olan ilişkileri özellik arz etmektedir. Nitekim aşağıda saydığımız giderler ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılmamaktadır ¹⁸⁰:

- Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım-satım işlemleri için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzeri gider payları,
- Türkiye’de ki kurumun kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar,

¹⁷⁹ Volkan Yüksel, “Kurum Kazancının Tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler”, **Mali Çözüm**, Sayı:110, Mart-Nisan 2012, s.127.

¹⁸⁰ Veysi Seviğ, “Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi İle İlgili Özellikler”, *Referans*, 20 Nisan 2010, http://www.radikalreferansarsivi.com/print.aspx?HBR_KOD=139014 (07.10.2012)

- Türkiye’de bulunan kurumu denetlemek için yabancı ülkelerden gönderilen kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere alınan paylar.

Franchise verenin Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci bulundurmeyen dar mükellef kurum olması halinde ise vergilendirme şu şekilde olacaktır:

Dar mükellef kurum tarafından elde edilen gayrimaddi hak kullanım bedeli ticari kazanç kapsamında yıllık beyanname ile beyan zorunluluğuna tabi olmayacak, GVK 70.madde kapsamında gayrimenkul sermaye iradı olarak nitelendirilecektir. Nitekim GVK 7/5.maddesine göre, mükelleflerin Türkiye’de gayrimenkul sermaye iradı elde etmeleri, gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi halinde söz konusu olacaktır. Açıklayacak olursak, dar mükellef kurumların Türkiye sınırları içerisinde bulunan gayrimenkullerden elde ettikleri kira gelirleri, Türkiye’deki işletmelerin gayrimenkul kullanımı karşılığında dar mükellef kapsamında değerlendirilen kurumlara yaptıkları ödemeler ve yine Türkiye’deki işletmelerin dar mükellef kurumlardan sağladıkları gayrimenkul kullanım bedelleri için Türkiye’de yaptıkları ödemeler dar mükellefiyet vergilendirme rejimi ile vergilendirilir.

Bu bağlamda, dar mükelleflerce elde edilmiş olan tevkifata tabi gayrimenkul sermaye iratlarının yıllık beyanname ile beyanı zorunlu olmadığından aşağıda belirtilen koşullarda tevkifat yoluyla alınan vergi nihai vergi olacak ve başka bir vergilendirmeye tabi tutulmayacaktır.

2.1.2.1.1 Gayrimaddi Hak Bedelinde Kurumlar Vergisi Tevkifatı

KVK’ da yapılan iki ayrı düzenlemeyle birlikte kurumlara yapılan ödemeler üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı farklılık göstermektedir. Bu düzenlemeler, KVK 15.maddede yer alan mükellefiyet türü dikkate alınmaksızın kurumlara, 30.maddesinde

ise dar mükellef kurumlara yapılan ve adı geçen ödemeler üzerinden tevkifat yapılmasını zorunlu kılan düzenlemelerdir¹⁸¹.

Bu bağlamda franchise veren firmaların tam mükellef olmaları halinde franchising işleminden dolayı elde ettiği kazançları üzerinden KVK 15.madde kapsamında kurumlar vergisi tevkifatı yapılmayacağı gibi elde etmiş oldukları kazançları da kurum kazancına eklenerek yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir¹⁸².

İkinci düzenlemeyi incelersek, KVK 30/1.maddesinde belirtildiği gibi dar mükellefiyete tabi kurumların bu maddenin devamında sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Yine KVK 30/2.maddesinde belirtilen ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedellerin tevkifat kapsamında olduğu belirtilmiştir.

Franchise veren tarafın yurt dışında yerleşik dar mükellef kurum olması halinde franchise sözleşmesi kapsamında yapılan gayrimaddi hak kullanım bedeli ödemeleri GVK 70/5.maddesinde yazılı gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilecektir.¹⁸³ Ayrıca KVK 30.madde kapsamında %20 oranında tevkifata tabi tutulacaktır. Yapılacak olan bu tevkifatta ödemenin yapıldığı dar mükellef kurumun bulunduğu ülke ile Türkiye arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması dikkate alınacaktır.

2.1.2.2 Franchise Alanın Vergilendirilmesi

Franchise sistemindeki kurumların gerek franchise işlemleri sonucu elde ettikleri kazançları gerekse diğer faaliyetleri sonucu elde ettikleri tüm kazançları KVK 6.maddesine göre ticari kazanç olarak kabul edilir ve kurumlar vergisine tabi tutulur.

¹⁸¹ Serdar Aytekin, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Dar Mükellef Kurumlarda Kurum Kazancının Beyanı”, **Mali Çözüm**, Sayı:79, Ocak-Şubat 2007, s.220.

¹⁸² Yıldırım, a.g.e., s.100.

¹⁸³ Mustafa İnanç, “Franchising Sistemi ve Yurt Dışında Yerleşik Kurumlara Franchise Fee ve Royalty Ödemelerinin Vergilendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 97, Ocak 2012, s.312.

Ayrıca tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci bulundurarak faaliyet gösteren dar mükellef kurumların kazançları yıllık beyanname ile beyan edilerek vergilendirilir.

Yine KVK 22/1.maddesi uyarınca dar mükelleflerin işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri ticari kazançlarının tespitinde, tam mükelleflerin tabi oldukları vergilendirme rejimi dikkate alınır.

Franchise alan işletmeler tarafından franchise verene franchise ücreti veya gayrimaddi hak bedeli olarak yapılan ödemeler, ticari kazancın tespitinde GVK 40/1.maddesinde belirtildiği üzere gider olarak kabul edilir ¹⁸⁴.

Bununla birlikte franchise alanlarca, franchise veren dar mükelleflere yapılan bu ödemeler üzerinden GVK 94/5. ve KVK 30.maddeleri gereğince %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Yine franchise alanın sözleşme uyarınca yıllık ciro üzerinden belli oran dahilinde ödediği royalty, bir ayrıcalık veya hak karşılığında yapılan veya talep edilen ödeme olarak tanımlanabilir ¹⁸⁵. Royalty ödemeleri, hak sahiplerine belli zamanlarda ödenen ve esas itibari ile kira ödemelerine benzeyen bedellerdir. Sözleşmeye göre yapılan royalty ödemeleri, yılın belirli dönemlerinde düzenli olarak yapılan ödemeler şeklinde ise kira gideri olarak kabul edilmelidir ¹⁸⁶. Bu bağlamda, yapılan ödemeler GVK 40/1.maddesi kapsamında değerlendirilerek ticari kazancın tespitinde gider olarak gösterilmelidir.

2.1.3 Damga Vergisi Bakımından Vergilendirme

Damga Vergisi Kanunu (DVK) 1.maddesine göre,

“Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga vergisine tabidir. Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçer bir işaret konmak

¹⁸⁴ Aydın, a.g.m., s.164.

¹⁸⁵ Hakan Uçak, “Gümrük Kıymeti İçerisinde Gizlenmiş Royalti ve Lisans Bedellerinin Yol Açtığı Gelir ve Kurumlar Vergisi Kaybı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:94, Ekim 2011, s.158.

¹⁸⁶ Levent Başak, (06.2006), “Yabancı Kurumlara Yapılan Royalty Ödemelerinin Kurum Stopajı Karşısındaki Durumu ve Özellikli Bazı Hususların Analizi”, http://www.lebibyalkin.com.tr/dergi_icerik_p.asp?dicerik_id=12&dergi_id=22 (10.03.2013).

suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder. Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalandığı takdirde vergiye tabi tutulur.

Franchise işlemleri, franchising sözleşmesinin taraflarca imzalanmasından sonra başlamaktadır. Bu bağlamda, franchising sisteminde düzenlenen ve taraflarca imzalanan sözleşmeler DVK' nun (1) sayılı tablosunun 1-1.bölümünde mukaveleler başlığı altında damga vergisine tabidirler. Yine DVK' nu 3.maddesine göre, damga vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir. Bu bağlamda, franchise sözleşmesini imzalayan franchise alan ve franchise veren taraf damga vergisi mükellefidirler ¹⁸⁷.

Sözleşmelerde geçerli olan damga vergisi oranı 56 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği uyarınca 01.01.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere binde 9,48 olup bir nüshadan fazla düzenlenmesi halinde, DVK' nu 5.madde hükmü çerçevesinde her nüsha ayrı ayrı damga vergisine tabi tutulacaktır.

2.1.4 Katma Değer Vergisi Bakımından Vergilendirme

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) 1/3-f.maddesine göre GVK' nın 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilme işlemleri verginin konusuna girmektedir. Kiraya verme işlemi, ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyet sonucu gerçekleşirse işlem KDV' nun 1/1.maddesine göre vergiye tabi olur ¹⁸⁸. Bu bağlamda franchise alan tarafın franchise verene yaptığı franchising sistemine giriş ücreti, royalty ödemeleri gibi ödemeler KDV'ye tabidir. Yine franchising işleminin ticari faaliyet çerçevesinde olması halinde bu işlem KDVK 1/1.maddesine göre KDV'ye tabi tutulacaktır.

¹⁸⁷ Gençer, a.g.m. s.79-80.

¹⁸⁸ Zihni Kartal, "KDV Tevkifatı Konusundaki Son Düzenlemeler (Tam Tevkifat) ", **Mali Çözüm**, Sayı:110, Mart-Nisan 2012, s.107.

KDVK' nu 8/h maddesine göre, KDV mükellefi mal ve hakları kiraya verenlerdir. Bu bağlamda franchise işlemlerinde KDV mükellefi franchise veren taraf olmaktadır.

Ancak, franchise veren tarafın Türkiye'de işyeri veya kanuni merkezi bulunmuyorsa sisteme giriş, royalty gibi ödemeler üzerinden tevkifatı yapılan KDV, KDVK' nu 9/1.maddesine göre franchise alan tarafından sorumlu sıfatıyla 2 no'lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek vergi dairesine ödenir. Ayrıca sorumlu sıfatıyla ödenen bu KDV aynı dönemde olmak üzere franchise alan tarafından 1 no'lu KDV beyannamesinde de indirim konusu yapılır¹⁸⁹.

2.2 Finansal Kiralama İşlemlerinin Vergilendirilmesi

2.2.1. Gelir Vergisi Bakımından Vergilendirme

Finansal kiralama sözleşmesinde, kira süresi sonunda kiralanan iktisadi kıymet kiracı tarafından satın alındığından, basit bir kira sözleşmesinden ziyade bir satım sözleşmesinden söz edebiliriz. Bu bağlamda, finansal kiralamaya konu malın mülkiyeti sözleşme bitimine kadar kiralayana ait olduğundan amortismanları da kiralayan tarafından ayrılacak olup, kiracı tarafından ödenen kira bedelleri kiralayan tarafından gelir, kiracı tarafından gider kaydedilecek denilmektedir¹⁹⁰.

2.2.1.1 Kira Ödemeleri Üzerinden Vergi Kesintisi

GVK' nu 94/5-a maddesi uyarınca, mal ve hakların finansal kiralama yoluyla sağlanması durumunda, %20 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır¹⁹¹.

2.2.2 Finansal Kiralama ve Yatırım İndirimi

6361 Sayılı Kanun'un 35.maddesine istinaden yatırımların tümünün ya da bir bölümünün finansal kiralama yoluyla yapılması halinde kiralayan, kiralamaya konu

¹⁸⁹ İnanç, a.g.m., s.312.

¹⁹⁰ Funda Başaran, **Alman ve Türk Vergi Bilançosu Hukuklarında Gayrimaddi İktisadi Kıymetleri Aktifleştirme Şartları**, 1. Baskı, İstanbul: Beta Basım, 1999, s.175.

¹⁹¹ Ahmet Erol, "Finansal Kiralama ve Gelir Vergisi Kanunu", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 51, Mart 2008, s.121.

iktisadi kıymeti satın alması durumunda kiracının yararlanabileceği teşviklerden aynen yararlanacaktır.

24.04.2003 tarihinden önce başvuru sonucu teşvik belgesine bağlanmış yatırımlara konu iktisadi kıymetlerin tümünün veya bir bölümünün, 24.04.2003 tarihinden sonra finansal kiralama yoluyla edinilmesi halinde, kiralayan sıfatını taşıyan finansal kiralama şirketi yatırım indiriminden yararlanacaktır. Yatırım indirimi yatırım mallarının üretilmesi ve satın alınması gibi durumlarda söz konusu olmaktadır.

Kiralayanın yani finansal kiralama şirketinin yatırım indiriminden yararlanması, kiracının yani finansal kiralama yoluyla yatırım yapanın ya da yatırım malı edinenin yatırım indirimi koşullarını taşıyıp taşıyamamasına bağlıdır ¹⁹². Yatırım indirimi ile ilgili olarak daha sonra yapılan çeşitli düzenlemeleri ilerleyen bölümlerde de incelemeye devam edeceğiz.

2.2.2.1 Kur Farkı ve Kredi Faizlerinin Yatırım İndirimi Karşısındaki Durumu

Yatırım indirimi konusunu oluşturan aktif değerlerin finansmanı sırasında kullanılan kredilerin neden olduğu kur farkları ve faizler, yatırıma konu iktisadi kıymetlerin maliyet unsuru olduğundan, yatırım indirimi kapsamına girecektir. Bu bağlamda, yatırım konusu iktisadi kıymetlerin aktife alındığı dönemin sonuna kadar ortaya çıkan ve maliyete intikal ettirilen kur farkları ve faizlere yatırım indirimi uygulanacaktır. Ancak, yatırım konusu iktisadi kıymetlerin aktifleştirilerek üzerinden amortisman ayrılabilir hale geldiği dönemi izleyen dönemden itibaren ortaya çıkan kur farkları ve faizlere yatırım indirimi uygulanması mümkün değildir ¹⁹³.

Diğer taraftan, iktisadi kıymetin montaj ve taşıma giderleri de maliyet unsuru olduğundan bu harcamalarında yatırım indiriminden faydalanacağı esastır.

¹⁹² Erol, *Finansal Kiralama ve Gelir Vergisi Kanunu*, s.122-123.

¹⁹³ Tuğlu, Atıla, a.g.e., s.82.

2.2.2.2 2006 Sonrası Dönemde Yatırım İndirimi

GVK' nın yatırım indirimi istisnasını düzenleyen 19.maddesi, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5479 Sayılı Yasa ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yine aynı yasa ile geçiş dönemi olan 2006, 2007, 2008 dönemleri için GVK'ya Geçici 69.madde eklenmiştir. Anılan madde şöyledir:

“Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31.12.2005 tarihi itibariyle mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a. 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 Sayılı GVK' nun 09.04.2003 tarihli ve 4842 Sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6.maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b. 193 Sayılı GVK' nun mülga 19.maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları, nedeniyle, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlardan indirebilirler” denilmektedir.

Ancak yapılan bu düzenleme ile 01.01.2006 öncesinde devreden yatırım indirimleri ile yine bu tarihten önce başlamış yatırımlarla ilgili yatırım harcamaları üzerinden hesaplanacak istisna tutarının, 01.01.2006 sonrasında da kazançtan indirilebilmesi ancak 2006 yılında Kurumlar Vergisi oranında meydana gelen düşmeden yararlanmama koşuluna bağlanmıştır.¹⁹⁴ Başka bir ifadeyle, Kurumlar Vergisi mükellefleri eski 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun %30 oranındaki vergi oranını indirimin uygulandığı yıl kazançlarına uygulamak suretiyle, anılan yıllara vergilerini hesaplamaları halinde indirim konusu yapacaklardır. Fakat bu düzenlemede

¹⁹⁴ Bumin Doğrusöz, “Yatırım indiriminde anayasaya aykırılıklar”, *Referans Gazetesi*, 04 Ağustos 2008, http://www.radikalreferansarsivi.com/print.aspx?HBR_KOD=103189 (30.01.2013).

Anayasaya aykırı bazı durumlardan söz edebiliriz. Şöyle ki, yasa ile tanınmış haklardan yararlanan yatırımcılar ve hukuki güvenlik ilkesine güvenerek yatırım yapanların bu düzenlemeden yararlanmaları sadece yüksek vergi ödeme koşuluna bağlanmıştır.

Yine eklenen geçici 69. madde ile kazanılmış yatırım indirimi hakkı olanlara indirilemeyen yatırım harcama tutarının 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlardan indirilmesi mümkün kılınmış, sonraki yıllarda indirim imkanı ortadan kaldırılmıştır. Ancak yatırım indirimi istisnasının uygulanmasına ilişkin 193 Sayılı GVK' nın 19. maddesinin 1 numaralı fıkrasının 1. bendinde şöyle denilmiştir, "*Yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam olunur.*"

Görüldüğü üzere, indirilecek tutara ulaşıncaya kadar yatırım indirimi istisnasının uygulanması, gelir ve kurumlar vergileri açısından koşulları oluşturularak yatırımcı statüsünü kazanmış yatırımcılar için kazanılmış bir haktır¹⁹⁵. Bu düzenlemede de Anayasaya aykırılıklar söz konusudur. Şöyle ki, Anayasanın 2. maddesine "Türkiye Cumhuriyeti sosyal bir hukuk devletidir" hükmüne aykırı olan bu uygulama ile kazanılmış bir hakkın ortadan kalkması sosyal bir hukuk devleti ile bağdaşmamaktadır. Sosyal hukuk devleti her alanda olduğu gibi vergi düzenlemelerinde de eşitlik, adaletlilik ilkelerini göz ardı etmemeli toplumda hukuka güven eksikliğinin oluşmasını önlemelidir. Ayrıca kazanılmış bir hakkın korunması hukuk devletinin, hukukun temel ilkelerine bağlılığını ortaya koyar.

Belirttiğimiz aykırılıklar neticesinde, ilgili düzenleme Anayasa Mahkemesi'ne taşınmış ve Anayasa Mahkemesi'nin 2009/144 sayılı kararı ile Gelir Vergisi uygulamasına yönelik olarak bazı yasa maddeleri iptal edilmiştir. İptal edilen yasa maddelerinden biri de yukarıda belirttiğimiz yatırım indirimi ile ilgili olan GVK geçici 69. madde ile ilgilidir. Şöyle ki,

¹⁹⁵ Bumin Doğrusöz, "Yatırım indiriminde kaybolan indirim hakkı", *Referans Gazetesi*, 07 Ağustos 2008, http://www.radikalreferansarsivi.com/print.aspx?HBR_KOD=103420 (30.01.2013).

GVK' nın geçici 69. maddesinde yer alan “sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait” ibaresini iptal ederek kazanılmış yatırım indiriminden yararlanma hakkını ortadan kaldıran bu düzenlemeyi iptal etmiştir. İstisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanması ve indirilecek tutara ulaşınca kadar devam olunması biçimindeki yatırım indirimi istisnası, bu istisnadan yararlanmaya zamanında yürürlükteki mevzuata göre hak kazananlar, bu haklarına böylece kavuşmuşlardır. Anayasa Mahkemesi bu kararı ile ayrıca 5479 sayılı kanunun yatırım indirimi düzenlenmesini, 01.01.2006 tarihinde yürürlükten kaldıran düzenlemesini de iptal etmiştir. Böylelikle yatırım indirimi istisnasının yürürlükten kalkma tarihi 5479 sayılı kanunun yürürlük tarihi olan 08.04.2006 tarihine taşınmıştır.

Sonuç olarak, mükelleflerin 08.04.2006 tarihine kadar yapmış oldukları ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi kapsamında bulunan yatırımları, 01.01.2006 tarihinden önce başlayan yatırımlarla bir bütünlük oluşturmasa dahi yatırım indiriminden yararlanı hale getirmiştir ¹⁹⁶. Ancak Maliye Bakanlığı, Anayasa Mahkemesi'nin 2009/144 sayılı bu kararını, 08 Ocak 2010 tarihinde yürürlüğe girdiği gerekçesi ile 2009/4.Dönem Geçici Vergi Beyannamesi ile Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamelerinde uygulamamıştır. Konu ile ilgili Maliye Bakanlığı'nın yaptığı yeni düzenlemeyi aşağıda irdelemeye çalışacağız.

2.2.2.3 6009 Sayılı Kanun Sonrası Yatırım İndirimi

Gelir İdaresi Başkanlığı yaptığı “08.01.2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Anayasa Mahkemesi’nin 2009/144 Sayılı Kararı, Anayasanın 153. Maddesi uyarınca, 08.01.2010 tarihinde yürürlüğe girdiğinden dolayı 2009 hesap dönemi içerisinde geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere yatırım indirimi istisnasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır” açıklaması ile, 2009/4. Dönem Geçici Vergi Beyannamesi ile Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamelerinde yatırım indirimi istisnasını uygulamamıştır.

¹⁹⁶ Bumin Doğrusöz, “Vergide Anayasa Mahkemesi kararları”, *Referans Gazetesi*, 19 Ekim 2009, http://www.radikalreferansarsivi.com/print.aspx?HBR_KOD=131115 (31.01.2013).

Bu konu ile ilgili olarak yayınlanmış birçok makalede ve vergi uzmanlarınca hazırlanmış birçok sirkülerde mükelleflerin geçici vergi ve gelir, kurumlar vergisi beyannamelerini ihtirazı kayıtla vermeleri ve 30 gün içerisinde de dava açmaları önerilmiştir. Bu bağlamda beyannamelerini ihtirazı kayıtla veren mükelleflerin açmış oldukları davalarda, vergi mahkemelerinin de Anayasa Mahkemesi'nin iptal gerekçesine paralel nedenlerle mükellef lehine karar verdikleri görülmektedir.

Ayrıca yatırım indirimi istisnasından yararlanma hakkı ile ilgili olarak 23.07.2010 tarihinde kabul edilerek 01.08.2010'da 27659 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile bazı düzenlemeler yapılmıştır. 6009 Sayılı Kanun'un 5.maddesi uyarınca, 193 Sayılı Kanunun geçici 69. Maddesinin birinci fıkrasında yer alan "yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler." İbaresini, "yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dahil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler." şeklinde değiştirilmiş ve bu ibareden sonra gelmek üzere

"Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz.

Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır." cümleleri eklenmiştir. Yapılan bu değişiklikleri ele alırsak:

"Vergi oranına ilişkin hükümleri dahil" ibaresinde yapılan değişiklik neticesinde, mükelleflerin hem önceki dönemlerden devreden yatırım indirimi istisna tutarları, hem de 01.01.2006 tarihinden sonra yapmış oldukları ve GVK Geçici 69. maddesinde yer alan şartları taşıyan yatırımları dolayısıyla hesapladıkları istisna tutarları nedeniyle yatırım indiriminden yararlanmaları durumunda % 30 yerine, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 32. maddesinde yer alan % 20' lik kurumlar vergisi

oranına göre vergi hesaplamalarına imkan verilerek mükellefler için avantajlı bir durum oluşturulmuştur ¹⁹⁷.

Yalnız, Geçici 61. maddenin 2. fıkrasında belirtildiği üzere, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında yapılan yatırımlar için istisnadan yararlanılması halinde, indirimden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın ya da dağıtılmasın %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı unutulmamalıdır.

“Yatırım indiriminin ilgili kazancın %25’ini aşamayacağı durumunda” ise mükellefler kazançlarının ancak %25’i kadar yatırım indiriminden yararlanabileceklerdir. Vergi matrahının tespitinde yatırım istisnası olarak kazancın % 25 ‘i indirildikten sonra kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranı dikkate alınır. Kanunda belirtilen “ilgili kazanç” beyanname üzerinde KVK 10. maddesinde sayılan indirilebilecek istisna ve indirimler (Ar-Ge, sponsorluk harcamaları, bağış ve yardımlar) sonrası kalan tutarı ifade eder ve bu kalan tutar üzerinden %25’lik yatırım indirimi hesaplanır ¹⁹⁸. Getirilen bu düzenlemede de daha önce bahsettiğimiz gibi Anayasaya aykırılık söz konusudur. Anayasa Mahkemesi tarafından verilen karar gerekçesinde yasaların kişilerin haklarını ihlal edici nitelikte geriye doğru uygulanmayacağı belirtilmektedir.

Buna karşın Gelir Vergisi geçici 69. maddesinde yapılan değişiklik kişilerin haklarını ve yasaların geriye yönelik olarak uygulanamayacağı ilkesini ihlal eder niteliktedir. Yapılan değişiklik neticesinde yatırım indiriminden ancak, ilgili kazancın %25’i oranında faydalanılabileceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca mükellefin yatırım indirimi konusunda kazanılmış hakkına tutar açısından bir sınır getirilerek, yatırımın yapıldığı dönemde öngörülmeleyen bir vergi yükü getirilmiştir.

İlgili değişiklik, Adana 2. Vergi Mahkemesi, Hatay 1. Vergi Mahkemesi ve Cumhuriyet Halk Partisi tarafından Anayasa Mahkemesi’nin önüne gitmiş ve 18.02.2012 tarihli ve 28208 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan Anayasa

¹⁹⁷ Ali Çiçen ve Bilge Oksel, “Yatırım İndirimi Uygulamasına İlişkin Anayasa Mahkemesinin İptal Kararı ve 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 349, Eylül 2010, s.41.

¹⁹⁸ Ata Diliçiklik, “Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrasında Yatırım İndirimi Uygulaması ve 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 349, Eylül 2010, s.20.

Mahkemesi'nin 2012/9 sayılı (Yürürlüğü Durdurma) kararıyla da yürürlüğü durdurulmuştur. Yine Anayasa Mahkemesi 6009 Sayılı Kanun'un 5. maddesi ile 193 Sayılı Kanun'un geçici 69. maddesine eklenen "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz." cümlesini 2012/20 sayılı kararı ile iptal etmiştir. Bu cümlenin uygulanmasından doğacak sonradan giderilmesi güç ve olanaksız durum ve zararların önlenmesi ve iptal kararının sonuçsuz kalmaması için kararın Resmi Gazete'de yayımlanacağı tarihe kadar yürürlüğün durdurulmasına karar verilmiştir¹⁹⁹. Bu durumda daha önce yatırım indirimi hakkından yararlanamamış mükellefler bunları matrahtan indirme ve iade alma imkânlarına kavuşmuşlardır.

2.2.3 Kurumlar Vergisi Bakımından Vergilendirme

2.2.3.1. Dar Mükellef Kurumlardan Yapılacak Tevkifat

KVK' nun 3.maddesinin 2.fikra hükmüne göre ve yine aynı Kanun'un 1.maddesinde yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanlar, dar mükellef kurum olarak, sadece Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir²⁰⁰.

KVK' nun 30.maddesi gereğince, dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen gayrimenkul sermaye iratları kurumlar vergisi tevkifatına tabi tutulmaktadır. KVK' nun 30.maddesine göre, avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

Bu bağlamda, Türkiye'de şubesi bulunmayan dar mükellef kurumun elde ettiği finansal kiralama gelirleri KVK' nun 30.maddesine göre gayrisafî miktarı üzerinden tevkifata tabi tutulur. Tevkifat oranını belirleme konusunda KVK' nun 30.maddesinde belirtildiği gibi Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Bu yetkiye istinaden çıkarılan 12.01.2009 tarihli 2009/14593 Sayılı BKK ile FKK kapsamındaki faaliyetlerden

¹⁹⁹ Hakan Üzeltürk, "Yatırım İndiriminde Beklenen Netice", (20.02.2012), <http://www.bumindogrusoz.com/m.aspx?id=714> (23.01.2013)

²⁰⁰ Tuğlu, Atila, a.g.e.s., s.89.

sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından yapılacak tevkifat oranı %1 olarak belirlenmiştir ²⁰¹.

KVK' nun 30. maddesinde yapılan vergi kesintisinde kazanç ve iratlar gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınır. Kesilmesi gereken vergi ödemeyi yapan tarafından üstlenilirse vergi kesintisi, ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanmalıdır.

2.2.3.2 Finansal Kiralama ve Örtülü Sermaye Dağıtımı

5520 Sayılı KVK' nun örtülü sermayeye ilişkin 12. maddesinin 6/ç bendine göre, “3226 Sayılı F.K.K. kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 Sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortaklarla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar” örtülü sermaye olarak sayılmayan borçlanmalardır.

2.2.3.3 Finansal Kiralamada İstisna Uygulaması

KVK' nun 5.maddesinin 1/e bendine göre, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlarının %75'lik kısmı, kurumlar vergisinden müstesnadır. Yalnız bu istisnadan yararlanabilmek için aşağıda belirtilen şartlar aranır:

- İstisna kazancı 5 yıl süre ile pasifte özel bir fon hesabında tutulmalı,
- Satış bedeli, satışı izleyen ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilmeli.

Aksi durumlarda taşınmazların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar için kurumlar vergisi istisnasından yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

²⁰¹ Capital, 2013 Vergi Rehberi, Ocak 2013, s.99.

Ayrıca kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde kayıtlı bulunan taşınmazların elden çıkarılmasından sağlanan kazançların %75'inin kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için, ayrıca ilgili taşınmazın kurum adına tapu siciline tescil edilmesi gerekmektedir²⁰².

Yalnız, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla işiyle uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları kıymetlerinin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Bunun yanında 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde 05.05.2012 tarihli 28283 No'lu Resmi Gazete'de yayımlanan 6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişiklik uyarınca, taşınmazların kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançların tamamı vergiden istisnadır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartı aranmayacaktır.

Öte yandan, 6361 Sayılı Kanun'un 18/1.maddesi uyarınca finansal kiralama sözleşmesi, *“kiralayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü bir kişiden veya bizzat kiracıdan satın aldığı veya başka suretle temin ettiği veya daha önce mülkiyetine geçirmiş bulunduğu bir malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmasını öngören sözleşmedir”*.

Bu tanımlamaya göre, kiracı elindeki varlığı finansal kiralama şirketine satıp, tekrar finansal kiralama şirketinden aynı varlığı kiralayabilecektir. Böylece, uluslararası uygulamada yaygın bir finansman yöntemi olan sat ve geri kiralama (sale and lease back) yönteminin uygulanmasına imkan tanınmıştır²⁰³.

2 Ağustos 2013 tarih ve 28726 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 6495 Sayılı “Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair

²⁰² Ahmet Kavak, “Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Zararın Kazançtan İndirimi Mümkün mü?”, *Dünya Gazetesi*, 14 Ağustos 2013, <http://www.dunya.com/tasinmaz-ve-istirak-hissesi-satis-zararin-kazanctan-indirimi-mumkun-mu-152878yy.htm> (14.09.2013).

²⁰³ Emrah Aygül, “Yeni Bir Finansman İmkânı “Satıp Geri Kiralama”(Sale and Leaseback) İşlemi”, (01.07. 2013), <http://www.alomaliye.com/2013/emrah-aygul-yeni-bir-finansman.htm> (01.09.2013).

Kanun” la, taşınmazlar için yapılacak sat ve geri kirala şeklindeki finansal kiralama işlemleri ile ilgili bir takım vergisel düzenlemeler yapılmıştır.

6495 Sayılı Kanun’un 42.maddesi ile 5520 Sayılı KVK’ nun 5/1.maddesine eklenen (e) bendinin parantez içi hükmü uyarınca, 2 Ağustos 2013 tarihinden itibaren taşınmazların 6361 Sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve bu taşınmazların finansal kiralama şirketlerince tekrar devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için istisna oranı %100 oranında uygulanacak ve en az iki tam süreyle aktifte bulunma şartı aranmayacaktır²⁰⁴.

Ancak söz konusu taşınmazların, kaynak kuruluş, kiracı veya sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi durumu hariç olmak üzere, finansal kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, bu taşınmazların kaynak kuruluşta veya kiracıdaki finansal kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değer ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştirilen kurum nezdinde vergilendirme yapılacaktır²⁰⁵.

Yine 6495 Sayılı Kanun’un 29.maddesi ile 3065 Sayılı KDV Kanunu’nun 17/4.maddesine eklenen (y) bendi uyarınca, 2 Ağustos 2013 tarihinden itibaren 6361 Sayılı Kanun kapsamında, finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanın taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşu ile kiralanmaya konu taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devri katma değer vergisinden istisnadır. Ancak KDV Kanunu’nun 30/a maddesine göre, vergiden istisna edilmiş bu işlemle ilgili olarak bu taşınmazın alımı ya da inşası sırasında yüklenilen katma değer vergilerinin indirim konusu yapılmaması, yapılmışsa

²⁰⁴ Yasin Eraydın, “Sell and Leaseback (Sat ve Geri Kirala) ile İşletmelere Büyük Avantajlar”, (30.08.2013), <http://www.alomaliye.com/2013/yasin-eraydin-sell-and-leaseback-sat-ve-geri-kirala.htm> (01.09.2013).

²⁰⁵ Tayfun Ercan, “Satıp Geri Kiralama Yöntemiyle İlgili Yeni Vergisel Düzen”, *Dünya Gazetesi*, 30 Ağustos 2013, <http://www.dunya.com/satip-geri-kiralama-yontemiyle-ilgili-yeni-vergisel-duzen-201411h.htm> (01.09.2013).

ilgili dönem KDV beyannamesinde hesaplanan katma değer vergisine ilave edilerek düzeltilmesi gerekmektedir²⁰⁶.

2.2.4 Katma Değer Vergisi Bakımından Vergilendirme

Bilindiği gibi, 30 Aralık 2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2007/13033 Sayılı “Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı” ile finansal kiralama işlemlerinde indirimli katma değer vergisi oranı uygulaması 30.12.2007 tarihi itibarıyla sona ermiştir.

Ancak, 30.12.2007 tarihinden önce yapılan sözleşmeler nedeniyle düzenlenen kira faturaları ile sözleşme sürelerinin bitiminde düzenlenecek devir faturalarında, %18 oranına tabi sözleşmeler hariç olmak üzere %1 ve %8'lik indirimli Katma Değer Vergisi (KDV) oranlarının uygulanmasına devam edilecek olup, 30.12.2007 tarihinden sonra düzenlenen finansal kiralama sözleşmelerinde işleme konu olan malın tabi olduğu KDV oranı uygulanacaktır²⁰⁷.

Bu bağlamda, işleme konu malın, 2007/13033 Sayılı Karara ekli (I) sayılı listede olması durumunda bu mala ait finansal kiralama sözleşmesi %1, Karara ekli (II) sayılı listede olması durumunda %8 KDV oranına tabi olacak, finansal kiralama konusu mal (I) ve (II) sayılı listelerde yer almıyor ise %18 oranında KDV uygulanacaktır.

Öte yandan Bakanlar Kurulu'nun 27 Aralık 2011 tarih ve 28155 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 2011/2604 Sayılı kararı ile bazı mal teslimleri ve hizmet ifalarına uygulanacak KDV oranı yeniden belirlenmiştir. Buna göre, 27 Aralık 2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere,

- a) Yatırım teşvik belgesine sahip mükelleflere, belge kapsamında makine ve teçhizatın finansal kiralama şirketleri tarafından kiralanması işlemleri,

²⁰⁶ Akif Akarca ve Mehmet Şafak, “Sat ve Geri Kirala Yöntemiyle Yapılan Finansal Kiralama İşlemleri”, *Dünya Gazetesi*, 26 Eylül 2013, <http://www.dunya.com/sat-ve-geri-kirala-yontemiyle-yapilan-finansal-kiralama-islemleri-153326yy.htm> (01.10.2013).

²⁰⁷ Vefa Toroslu, “Finansal Kiralama İşlemlerinde KDV Uygulamasında Son Durum”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 50, Şubat 2008, s.152.

- b) 2011/2604 Sayılı BKK ile 2007/13033 Sayılı BKK eki (I) Sayılı Listeye eklenen (17.) sıra ile 2010/1180 Sayılı BKK ile yürürlüğe konulan İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin gümrük tarife istatistik pozisyonlarında yer alan ve amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan makine ve cihazların finansal kiralama şirketlerine tesliminde,
- c) Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin finansal kiralama şirketi tarafından KDV mükelleflerine tesliminde,
- d) Yine Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin finansal kiralama şirketi tarafından, işlemleri KDV'den istisna edildiği için KDV mükellefiyeti bulunmayan ancak kazançları bilanço esasına göre tespit edilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine kiralanması ve teslimi işlemlerinde %1 KDV oranı uygulanacaktır²⁰⁸.

Uygulanacak %1 KDV oranı 27 Aralık 2011 tarihinden sonra düzenlenen finansal kiralama sözleşmesi kapsamındaki kiralama ve teslimler için geçerli olacak olup, bu tarihten önce düzenlenen finansal kiralama ve teslimler için eski oranlar uygulanmaya devam edecektir. Ayrıca yukarıda sayılanlar dışındaki finansal kiralama işlemlerinde, %1 KDV oranı değil, işleme konu malın tabi olduğu KDV oranı uygulanacaktır.

Bunun yanında, yurtdışından finansal kiralama yöntemiyle sağlanan makine ve teçhizat bedellerinin yabancı para cinsinden ödendiği göz önüne alındığında, kiralama bedeli KDV Kanunu'nun 26.maddesi uyarınca ödeme tarihindeki Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası (TCMB) döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilecek ve hesaplanan bu tutar üzerinden de KDV tevkiyatı yapılacaktır. Yapılan bu tevkiyat da 2 No' lu KDV Beyannamesi ile bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenir. Yurt dışından finansal kiralama yoluyla temin edilen makine ve teçhizat için ödenen kira bedelleri üzerinden hesaplanan KDV'nin oranı, yurtiçindeki benzer mallar için uygulanan KDV oranının aynısıdır.

²⁰⁸ Yaser Gürsoy, "Leasing'de (Finansal Kiralamada) Yeni KDV Oranları", (02.01.2012), http://www.alomalive.com/2012/yaser_gursoy_leasing.htm (17.02.2013)

Öte yandan, finansal kiralama işleminde kiralamaya konu olan makine ve teçhizatın KDV Kanunu'nun 13/a maddesinde belirtilen mallar olması halinde kiralama işlemi de KDV'den istisna olacaktır ²⁰⁹.

Yine KDV Kanunu'nun 13/d maddesi uyarınca, yatırım teşvik belgesine haiz yatırımcılara teşvik belgesi kapsamında yapılacak makine ve teçhizat ithal ve yerli teslimatlarının asgari 200.000,00.-Türk Lirası olması halinde KDV'den istisna tutulmuştur ²¹⁰. Ancak finansal kiralama şirketinin KDV istisnasından yararlanması için yatırım teşvik belgesi sahibi yatırımcı ile sözleşme imzalaması ve yatırıma konu olan makine ve teçhizatın teşvik belgesini düzenleyen tarafından onaylanmış olması gerekmektedir.

2.2.5 Damga Vergisi ve Harçlar Kanunu Bakımından Vergilendirme

6361 Sayılı FKK' nun 37/1.maddesine göre, finansal kiralama sözleşmeleri her türlü vergi, resim ve harçtan istisnadır. Bu nedenle finansal kiralama sözleşmeleri dolayısıyla damga vergisi ve harç hesaplanmayacaktır.

Yine ilgili Kanun'un 37/2.maddesi uyarınca, sat ve geri kirala yöntemi ile yapılan kira sözleşmeleri kapsamında kiralanan taşınmazların sözleşme bitiminde kiracı adına tapuya tescilinin tapu harcından müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır. Ancak, 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun ekinde yer alan 4 Sayılı Tarife'nin I-Tapu İşlemlerine ilişkin harç bölümündeki 20/g bendinde, satıp geri kiralama yöntemiyle gerçekleştirilen kiralama sözleşmeleri kapsamında kiracı tarafından sözleşme bitiminde geri alınmak koşuluyla kiralanan taşınmazların kiralayana satışı sırasında devreden taraftan binde 4,55 oranında harç alınması öngörülmüştür. Bu bağlamda, kiracı tarafından kiralayana yapılacak devir işlemlerinde binde 4,55 oranında harç alınacak, taşınmazın finansal kiralama sonunda kiralayandan kiracıya devrinde ise harç alınmayacaktır ²¹¹.

²⁰⁹ İlker Şadi İşleyen, "Finansal Kiralama İşlemlerinde KDV Uygulaması", **Mali Çözüm**, Sayı:112, Temmuz-Ağustos 2012, s.216.

²¹⁰ Emrah Aygül, "Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizat Yatırımlarının Finansal Kiralama Yolu İle Gerçekleştirilmesi", (20.11.2012), <http://www.alomaliye.com/2012/emrah-aygul-tesvik-belgesi-kapsamindaki-makine.htm> (20.01.2013)

²¹¹ Akif Akarca ve Mehmet Şafak, "Sat ve Geri Kirala Yöntemiyle Yapılan Finansal Kiralama İşlemleri", *Dünya Gazetesi*, 26 Eylül 2013, <http://www.dunya.com/sat-ve-geri-kirala-yontemiyle-yapilan-finansal-kiralama-islemleri-153326yy.htm> (01.10.2013).

Ayrıca ilgili 37/1.madde uyarınca finansal kiralama sözleşmelerinde yapılacak olan, ödeme planının revize edilmesi, sözleşmeye yeni bir mal eklenmesi veya çıkarılması, sözleşmenin süresinde, teminat hükümlerinde ve kiracı değişikliği işlemleri nedeniyle düzenlenecek kağıtlar ve yapılacak işlemler de damga vergisi ve harçtan istisna tutulmuştur.

2.3 Markanın Vergilendirilmesi

2.3.1 Markanın Değerlemesi

Markalar, sınai haklar kapsamında değerlendirilen gayrimaddi bir hak olup, VUK' un 269. maddesi uyarınca gayrimenkul gibi değerlendirilecek kıymetler arasında sayılmıştır. Bu maddeye göre, markalar maliyet bedeli ile değerlendirilecektir. Maliyet bedeli VUK' un 262.maddesi uyarınca, iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade etmektedir ²¹². Markaların değerlendirme yöntemleri aşağıda sıralanmıştır.

2.3.1.1 Marka Değerleme Yöntemleri

2.3.1.1.1 Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (Comparable Price Method)

Bu değerlendirme yöntemin uygulanabilmesi için ilişkisiz kişiler arasında oluşmuş bir piyasa fiyatının oluşması gerekir. Yani markanın faaliyette bulunduğu sektördeki başka kurumların da markalarını ilişkili olmadıkları şirketlere kiralamaları gerekmektedir ²¹³.

2.3.1.1.2 Maliyet Artı Yöntemi (Cost-Plus Method)

Maliyet bedeline ilişkin yöntemler sadece markayı kullandıran şirketin markayı ayrı olarak iktisap etmesi durumunda kullanılabilir ²¹⁴.

²¹² Refik Yaşar Durusoy, "Marka Değerleme Yöntemleri ve Bu Yöntemlerin Türkiye'de Kullanılması", **Vergi Dünyası**, Sayı:290, Ekim 2005, s.51.

²¹³ Zeynullah Gider, "Marka Değerlemesi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 321, Mayıs 2008, s.115.

²¹⁴ Gider,a.g.m., s.115.

2.3.2 Tam Mükellefiyette Markaların Vergilendirilmesi

Markalar ticari işletmelerin üretmiş oldukları mal ve hizmetlerin diğer mal ve hizmetlerden ayırt edilmesini sağlayan semboller bütünüdür. Bu nedenle markalar üzerindeki haklar maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilerek ticari işletmelerin aktifinde yer almışlardır.

Tam mükellefiyete tabi gerçek kişilerin ticari işletmenin aktifine kayıtlı olan haklarını kiraya vermelerinden elde ettikleri kazançlarında beyan esaslı geçerlidir. Yani, ticari işletmenin aktifine kayıtlı olan gayrimaddi duran varlıkların kiralanması karşılığı alınan bedeller ticari kazanç içerisinde dahil edilerek yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Ticari işletmelerin sahip oldukları ve tescilli olan markalarını elden çıkarmaları halinde elde edecekleri kazançları, ticari kazanç olarak vergilendirilecektir²¹⁵.

GVK' nın 70. maddesinde gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilen gelirler belirtilmiş, bu maddenin 5. bendinde yer alan düzenleme uyarınca da markanın kiraya verilmesinden elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılmıştır. Bu bağlamda, marka hakkının ticari bir işletmeye dahil edilmesi halinde elde edilen kazanç ticari kazanç, ticari bir işletmeye dahil olmayıp şahsi tasarruf şeklindeki kira gelirleri olması halinde ise gayrimenkul sermaye iradı olmaktadır.

Gayrimenkul sermaye iratlarında tahsil esaslı geçerli olduğundan gayrisafi hasılat, bir takvim yılı içerisinde o yıla ya da geçmiş yıllara ait tahsil edilen kira gelirinden oluşmaktadır. Gayrimenkul sermaye iratları için geçerli olan %25 götürü gider uygulaması hakların kiraya verilmesinde uygulanmamaktadır. Yine kira bedeli GVK 73. maddesinde belirtilen emsal kira bedelinden düşük olamaz. Emsal kira bedeli ise hakların maliyetinin %10'u kadardır.

²¹⁵ Levent Başak, "Tam ve Dar Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişi ve Kurumlardan Kiralanan Veya Satın Alınan Markalar Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi-I", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 196, Ağustos 2004, s.146-147.

Marka üzerindeki hakların kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden GVK' nın 94.maddesinin 5/a bendi uyarınca 12.01.2009 tarihli ve 2009/14592 Sayılı BKK' nın Eki Kararı ile %20 gelir vergisi tevkifat yapılması gerekmektedir.

KVK' nun 1.maddesinde sayılan ve tam mükellefiyete tabi kurum olarak vergilendirilen kurumların kiraya verdikleri mal ve haklar için, bu kurumlara yapılan ödemelerden herhangi bir vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

Ayrıca, GVK' nın 94.maddesine göre, mal ve hakların kiralanmasında gelir vergisi tevkifatı yapılması için elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı olması gerekmektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin aktifine kayıtlı olan markaların kiraya verilmesi karşılığında elde ettiği kazanç ticari kazanç olacağından vergi tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır²¹⁶.

Marka haklarının elden çıkarılması sonu elde edilen kazançlar değer artış kazancı olarak vergiye tabidir. GVK' nın mükerrer 80.maddesinin 2.fıkrasında, "ihtira beratları hariç" denilerek (GVK' nın 70/5.maddesinde, ihtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır), bunun dışında kalan hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançların değer artış kazancı olduğu hükme bağlanmıştır. Bir takvim yılı içerisinde elde edilen değer artış kazancının, 31.12.2012 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 284 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca 2013 yılı takvim yılı için 9.400 TL'ye kadar olan kısmı gelir vergisinden istisnadır.

Ayrıca GVK mükerrer 81.maddesine göre hesaplanan değer artış kazancının istisna tutarını aşan kısmı izleyen yılın Mart ayının başından itibaren 25. günün akşamına kadar beyan edilmelidir²¹⁷.

Değer artış kazancının tam mükellefler tarafından elde edilmesinde 94.maddede herhangi bir tevkifat oranı öngörülmediğinden hesaplanan gelir vergisinin tamamı ödenecektir.

²¹⁶ Levent Başak, "Tam ve Dar Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişi ve Kurumlardan Kiralanan Veya Satın Alınan Markalar Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi-II", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 197, Eylül 2004, s.116.

²¹⁷ Akif Akarca ve Mehmet Şafak, "Markalar ve Vergileme", *Dünya Gazetesi*, 17 Kasım 2011, <http://www.dunya.com/markalar-ve-vergileme-137815yy.htm> (18.05.2012)

2.3.3 Dar Mükellefiyette Markaların Vergilendirilmesi

GVK' nın 7.maddesinin 5.bendine göre, gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi halinde dar mükellefiyete tabi gerçek kişiler açısından gayrimenkul sermaye iratları Türkiye'de elde edilmiş kabul edilir ve bu kişiler dar mükellef hükümlerine göre vergilendirilirler.

Yine aynı maddenin 7.bendi hükmüne göre, diğer kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi halinde dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerce elde edilen kazancın Türkiye'de elde edildiği kabul edilir ve dar mükellefiyet esasında vergilendirilir ²¹⁸.

Dar mükellefiyete tabi gerçek kişilere ödeme yapan kişilerin GVK 94.maddesinin 1.fıkrasında sayılan kişi, kurum ve kuruluşlardan olması halinde yapılan ödemelerden, aynı maddenin 5/a bendi gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Marka haklarının satışı karşılığı dar mükelleflere yapılan ödemeler 12.01.2009 tarihli ve 2009/14593 Sayılı BKK' nın Eki Kararı ile %20 oranında stopaja tabi tutulacaktır.

Dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerce elde edilen ve tevkif sureti ile vergilendirilmiş olan gayrimenkul sermaye iratları için, GVK' nın 86/2.maddesi hükmü gereğince, yıllık beyanname verilmez diğer gelirler için yıllık beyanname verilmesi halinde ise bu gelir beyannameye dahil edilmez.

Dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin yurtdışında bulunan ticari işletmelerinin aktifine dahil olsa bile sahip oldukları ve tescile tabi markalar üzerindeki haklarını çeşitli nedenlerle Türkiye'de elden çıkarmaları halinde elde ettikleri kazançlar değer artış kazancıdır.

5520 Sayılı KVK' nun 30. maddesi uyarınca, dar mükellefiyete tabi kurumlara marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen ya da tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden %20 oranında vergi kesintisi

²¹⁸ Başak, "Tam ve Dar Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişi ve Kurumlardan Kiralanan Veya Satın Alınan Markalar Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi-I", s.147.

yapılır. Kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunan yabancı kurumların aktifine kayıtlı gayrimenkullerin ve hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen irat, gayrimenkul sermaye iradıdır. Buna göre, dar mükellefiyete tabi kurumların sahip olduğu ve ilgili yerlere tescil ettirilerek aktiflerine maddi olmayan duran varlık olarak kayıt edilen marka hakkının kurumlardan kiralanması sonucu bu kurumlara yapılan ödemeler neticesinde yabancı kurumların elde ettiği kazanç, gayrimenkul sermaye iradıdır²¹⁹.

Ayrıca markanın dar mükellef kurumlarca satışı, devir veya temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu kazancı nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapacaktır²²⁰.

2.4 Patentlerin Vergilendirilmesi

2.4.1 Patentlerin Kurumlar Vergisi Açısından Durumu

5520 Sayılı KVK’ nun 1.maddesinde sayılan kurumlardan kanuni merkezi ya da işyeri merkezi Türkiye’de bulunanlar tam mükellef sayılmakta ve Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri tüm gelirleri üzerinden tam mükellefiyet kapsamına göre vergilendirilmektedir. Yani tam mükellef kurumlar için vergilendirme, mükellefler tarafından verilen yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden yapılmaktadır.

Bu bağlamda kurum aktifine kayıtlı patent hakkının satışı, devir ve temlik ile kiralanması suretiyle elde edilen kazançlarının tamamı kurum kazancı sayılacak ve %20 oranında kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Yine KVK’ nun 3/2.maddesine göre, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayan kurumlar, dar mükellef kurum olarak sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecektir. KVK’ nun 3.maddesinin 3.bendine göre dar mükellefiyette kurum kazancı, Türkiye’de elde ettikleri ticari kazançlardan, zirai kazançlardan, mal ve hakların kiralanması sonucu elde ettikleri iratlardan, serbest

²¹⁹ Başak, “*Tam ve Dar Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişi ve Kurumlardan Kiralanan Veya Satın Alınan Markalar Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi-II*” s.115-116.

²²⁰ Gider, a.g.m. , s.111.

meslek kazançlarından ve menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlardan oluşmaktadır.

Buna göre, patent sahibi veya imtiyaz sahibi olan şahısların kanuni ve iş merkezinin yurtdışında bulunması durumunda bu kurumlara yapılan ödemeler nedeniyle ilgili kurumlar Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlardan dolayı dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.

Dar mükellefiyette kurumun elde ettiği kazancın niteliğinin değişmesi vergilendirme yöntemini de değiştirecektir. KVK’ nun 22/1.maddesine göre, dar mükellef kurumların işyeri ya da daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançların tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır ²²¹.

Buna göre, dar mükellef kurumların Türkiye’deki ticari ve zirai faaliyetlerinden sağladıkları kazançları ticari kazanç sayılacak ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile vergilendirilecektir ²²².

Dar mükellef kurum Türkiye’deki işyeri ya da temsilcisi aracılığıyla ticari kazanç elde ediyor ve aktifine kayıtlı olan patent hakkının satışı ya da kiralanması karşılığı bir kazanç elde ediyorsa bu kazancı da ticari kazanç olacak ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile vergilendirilecektir. Türkiye’de işyeri ya da temsilci bulundurmeyen dar mükellef kurumların aktiflerine kayıtlı patent hakkının kiralanması nedeniyle yurtdışına yapılan ödemeler ise gayrimenkul sermaye iradı olarak, hakkın satışı halinde yapılan ödemeler ise değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir ²²³. Konuyu öncelikle bir örnek yardımıyla açıklayalım;

Örneğin, kanuni ve iş merkezi İsviçre’de bulunan (A) A.Ş. mukim olduğu ülkede ilaç üretimi ve pazarlama işi ile iştigal etmektedir. Bu firma gizli bir formülle yapılan bir ilaç bulmuş ve bu ilacın patentini kendi adına tescil ettirmiştir. Daha sonra ilacın patent hakkını çeşitli ülkelerde bulunan ilaç firmalarına kiralamak üzere lisans sözleşmeleri imzalamıştır. Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunan (B) A.Ş. (A) A.Ş.’nin bulunduğu ilacın kullanım hakkını on yıllığına satın almış ve bunun karşılığında

²²¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Klavuzu**, İstanbul: Acar Basım, Ocak 2012, s.860.

²²² Cem Tekin, **Kurumlar Vergisi Rehberi**, Vergi Sorunları Dergisi Özel Eki, Sayı:259, Nisan 2010, s.153.

²²³ Yıldırım, a.g.e., s.87.

bir lisans sözleşmesi taraflar arasında imzalanmıştır. Yapılan sözleşmeler gereğince (B) A.Ş. her yıl düzenli olarak (A) A.Ş.'ye kira ödemesinde bulunacaktır. Bu bağlamda, patent haklarının kiralanması karşılığında yurt dışında mukim kurumun elde ettiği gelir gayrimenkul sermaye iradı olacaktır²²⁴.

Sonuç olarak, dar mükellefiyete tabi kurumlara gayrimenkul sermaye iradı mahiyetinde ödeme yapanların KVK' nun 30.maddesinin 2.fıkrası hükmüne göre 12.01.2009 tarihli ve 2009/14593 Sayılı BKK' nın Eki Kararı ile %20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapması gerekmektedir. Verilen örnekle ilgili olarak lisans sözleşmelerinin vergisel durumu sonraki bölümde incelenmiştir.

2.4.2 Patent Lisans Ücretlerinin Vergilendirilmesi

Türkiye'de mukim firmalarca marka sahibi yurt dışında yerleşik firmalara patent hakkının kullanımı için ödenen ücretlere patent lisans ücretleri adı verilmektedir²²⁵.

Yapılan bu ödemeler 193 Sayılı GVK' nın 70/5.maddesinde sayılan haklar kapsamında değerlendirilir, lisans ücreti patent hakkının kiralanması mukabilinde yapılan bir ödeme olduğu içinde gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilerek %20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılır²²⁶. Yalnız, patent hakkının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır. Bu itibarla, patent hakkını kiralayan yurt dışında mukim marka sahibi firmaların patent hakkının mucidi veya kanuni mirasçısı olup olmadığına göre elde edilen kazancın mahiyeti değişecektir.

Bu bağlamda, dar mükellefiyete tabi kurum patent hakkının mucidi ya da kanuni mirasçısı ise elde edilen kazanç serbest meslek kazancıdır. Dar mükellefiyete tabi kurumlara serbest meslek ödemesi yapan Türkiye'de yerleşik şahıslar, 12.01.2009 tarihli ve 2009/14593 Sayılı BKK' nın Eki Kararı ile %20 tevkifat yapmak zorundadır.

²²⁴ Levent Başak, "Patent Müessesesi' nin Hukuki Niteliği ve Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlara Patent Haklarının Kullanılması Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları", **Vergi Sorunları**, Sayı: 205, Ekim 2005, s.79.

²²⁵ Başak, "Patent Müessesesi' nin Hukuki Niteliği ve Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlara Patent Haklarının Kullanılması Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları", s.80

²²⁶ Uçak, a.g.m., s.161.

2.4.3 Patentlerin Gelir Vergisi Açısından Durumu

Ticari işletme aktifinde bulunan ve patent hakkına konu olan bir gayrimaddi hakkın alınıp satılması ya da kiraya verilmesi sonucunda elde edilecek olan kazanç ticari kazanç hükümleri çerçevesinde değerlendirilecektir.

Yalnız 551 Sayılı Patent Kararnamesi'nin 22. ve 23.maddelerine göre, işçi, buluşu nedeniyle kendisine uygun bir bedelin ödenmesini işverenden talep etme hakkına sahiptir²²⁷. Söz konusu bu bedel de işçiye ödenen ücret niteliğinde bir bedel olacaktır. Ücretlerde vergileme, genel olarak kesinti suretiyle yapılmaktadır. İşveren, hizmet erbabına sağladığı ücret tutarı üzerinden GVK' nın 94/1.maddesi uyarınca, aynı Kanun'un 103.maddesindeki tarifeye göre, gelir vergisi kesintisi yaparak, bağlı olduğu vergi dairesine, muhtasar beyanname ile beyan etmek zorundadır²²⁸.

GVK' nın 70/5.maddesinde belirtilen hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hükme bağlanmıştır.

İlgili madde de ihtira beratı (ihtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.) üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi hakların kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir. Bu bağlamda patent kullanım bedeli 2009/14592 Sayılı BKK' nın Eki Kararı ile %20 oranında tevkifata tabi tutulacaktır. Yine GVK' nın mükerrer 80/2.maddesinde, 70/5. maddesinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabi olacağı belirtilmiştir.

İlgili madde de ihtira beratları hariç demek suretiyle, patentlere ilişkin düzenleme bu genel düzenlemenin dışında tutulmuştur. Patentlere ilişkin düzenleme mükerrer 80/3. maddesinde ayrıca yapılmış olup, telif haklarının ve ihtira beratlarının mükellefleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından

²²⁷ Doğu Sever, "Gelir Vergisi Açısından Patent Hakkının Elden Çıkarılması ve Kiralanması", **Yaklaşım**, Sayı: 193, Ocak 2009, s.97.

²²⁸ Sever, "Gelir Vergisi Açısından Patent Hakkının Elden Çıkarılması ve Kiralanması", s.98.

elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabi olacakları belirtilmiştir²²⁹.

Yalnız bir takvim yılı içerisinde elde edilen değer artış kazancının, 31.12.2012 tarihinde Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 284 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca 2013 yılı takvim yılı için 9.400 TL'ye kadar olan kısmı gelir vergisinden istisnadır.

2.4.4 Patentlerin Katma Değer Vergisi Açısından Durumu

Patent hukukuna konu olabilecek bir buluşun ticari işletme aktifinde bulunması halinde ve patentin kiralanması veya elden çıkarılması durumunda elde edilecek olan kazancın ticari kazanç olduğundan daha önce bahsetmiştik. Dolayısıyla söz konusu faaliyetin KDV'nin konusuna gireceği açıktır.

Diğer taraftan Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nun 1. maddesinin 3/f bendine göre, GVK' nın 70.maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV'ye tabidir. KDV mükellefi ise bunları kiraya verenlerdir. Yalnız ticari, sinai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti dışında gayrimaddi hakların kiralanması işlemi KDV'ye tabi iken, satış işlemi olması halinde KDV'ye tabi değildir.

Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

Bu bağlamda Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 15 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (c) bölümünde,

“Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre işlemler Türkiye'de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilecektir. Aynı Kanun'un 6/b maddesine göre, Türkiye'de yapılan, değerlendirilen veya faydalanılan hizmetler Türkiye'de ifa edilmiş

²²⁹ Sever, “Gelir Vergisi Açısından Patent Hakkının Elden Çıkarılması ve Kiralanması”, s.101.

sayılacak ve yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenler vergiye tabi olacaktır.” denilerek verginin ödenmesini güvence altına almıştır.

Ayrıca bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye’de merkezi bulunmaması halinde vergi, sözü edilen KDV Kanun’un 9/1.maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Yabancı bir firma ile olan ilişki neticesinde sorumlu sıfatıyla vergi tevkifatı yapan Türkiye’de bulunan firma söz konusu tevkifatı 2 No’lu KDV Beyannamesi ile beyan edecek ve beyan ettiği bu tutarı 1 No’lu KDV Beyannamesi’nde de ayrıca indirilecek KDV olarak dikkate alabilecektir²³⁰.

KDVK’ nın 1/3-f maddesi ile GVK’nın 70.maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV’nin konusuna gireceği hüküm altına alınmış olup KDVK’ nın 8/1-h maddesinde GVK’ nın 70.maddesinde belirtilen mal ve hakları kiralayanlar KDV mükellefi olarak sayılmışlardır. Gayrimaddi hakların kiraya verilmesi işlemlerinde, kiraya veren başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde KDV mükellefi değilse, kiracı gerçek usulde KDV mükellefi ise kiracı, kira bedeli üzerinden KDV hesaplayıp sorumlu sıfatıyla ödeyecektir.

Kiraya veren başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde KDV mükellefi ise, kiralama işlemine ait KDV’sini kendisi beyan edip ödeyecek, sorumluluk uygulamasına tabi olmayacaktır. Fakat KDVK’ nın 40/3.maddesi gereğince her iki tarafın başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde KDV mükellefi olmamaları halinde gayrimaddi hakkı kiraya veren taraf KDV’ye tabi olan bu işlemi dolayısıyla beyanname vermek zorunda kalacaktır.

Patent hukukuna konu olan hakların mucitleri ve kanuni mirasçıları tarafından satılması işlemleri serbest meslek kazancı olarak gelir vergisine konu olmaktadır. GVK’nın mükerrer 80/3.maddesine göre, söz konusu hakların mucit ve kanuni

²³⁰ Doğu Sever, “KDV Açısından Patent Hakkının Elden Çıkarılması ve Kiralanması”, **Yaklaşım**, Sayı: 195, Mart 2009, s.97.

mirasçılar dışındaki kişilerce satılmasından elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabidir²³¹.

Patent hukukuna konu olan hakların kiralanması işleminin KDV'ye tabi, söz konusu hakların elden çıkarılması yani satılması işleminin KDV'ye tabi olmadığına daha önce değinmiştik.

Bu bağlamda, KDVK' nun 1/1.maddesi uyarınca, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'ye tabidir. Bir mal teslimi ve hizmet ifasının verginin konusuna girebilmesi için ticari, sınai, zirai faaliyet ya da serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması gerekir. Sözü edilen "faaliyet" sözcüğü, söz konusu işlerin devamlılığını, başka bir ifade ile devamlı surette yapılması gerektiğini ifade etmektedir²³². Bununla birlikte, 1 Seri No' lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin I/B-1 bölümü şu şekildedir,

"1. Kanununun 1/1.maddesinde ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olacağı, 2.fıkrasında ise bu faaliyetlerin kapsamı, niteliği ve devamlılığının Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanunu'nda açıklık bulunmadığı hallerde Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre,

a) Gelir Vergisi Kanunu'na göre ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti sayılan faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabi olacaktır. Ayrıca Gelir Vergisi Kanununa göre faaliyeti ticari sayılan esnafın teslim ve hizmetleri de vergiye tabi tutulacaktır. Kısaca Gelir Vergisi Kanunu'na göre ticari, zirai ve serbest meslek kazancı elde edilen faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabi olacaktır.

b) Yukarıda belirtilen faaliyetlerden devamlılık arzedenler vergiye tabi olacak, arazi faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ise vergiye tabi tutulmayacaktır.

²³¹ Sever, "KDV Açısından Patent Hakkının Elden Çıkarılması ve Kiralanması", s.99-100.

²³² Şükrü Kızılot, **Açıklamalı ve İctihath Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, 5.Basım, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2010, s.54.

Ancak aşaşıda açıklanacağı üzere Kanunun 1. maddesinin 3/h bendi hükmüne göre ihtiyari mükellefiyet şeklinde vergilendirilmelerini isteyen mükelleflerin faaliyetleri de vergiye tabi olacaktır.”

Bu tebliğden de anlayacağımız gibi arızı (sürekli yapılmayan veya ara sıra yapılan) olarak yapılan ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesindeki mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV’ye tabi değildir. Mal teslim ve hizmet ifalarının KDV’ye tabi olması için bu faaliyetlerin devamlı olarak yapılması gerekmektedir²³³.

Sonuç olarak, patent hukukuna konu olan hakların devamlı olarak yapılan bir ticari faaliyet ya da serbest meslek faaliyeti çerçevesinde olmayacak şekilde elden çıkarılması durumu KDV’nin konusuna girmemektedir.

2.5 Telif Haklarının Vergilendirilmesi

Telif haklarından sağlanan gelirler GVK’nın 80/3.maddesinde yer alan diğer kazanç ve iratlar içinde yer almaktadır. Telif hakkı, sahibine bir gelir sağlıyorsa bu gelir serbest meslek kazancı olarak sayılır ve bu serbest meslek kazancı GVK’ın 18.maddesine göre gelir vergisinden müstesnadır. İlgili madde de şöyle denmektedir;

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

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

²³³ Kızılot, a.g.e., s.63.

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

Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanununun 94.maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.”

Yalnız bu istisnanın uygulanabilmesi için elde edilen gelirin de serbest meslek kazancı olması gerekir. Bu bağlamda, eser sahiplerinin, mucitlerin ve kanuni mirasçılarının sözü edilen eserleri ve ihtira beratlarını satmaları veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmeleri veya kiralamaları gelir vergisinden istisna edilmiştir.

GVK’ nın 94/2-a maddesine göre, fikir ve sanat eserlerinden kazanç sağlayan ya da kazanç sağlamasa bile yaptığı iş ticari faaliyet sayılan kişi ve kuruluşlar, sahibinden satın aldıkları, kiraladıkları eserin telif hakkı bedelini eser sahibine öderken %17 oranında gelir vergisi tevkifat yaparlar ²³⁴. GVK’ nın 18.maddesi kapsamına girmeyen ödemelerden ise, 2009/1452 Sayılı BKK gereğince %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır. Yapılan bu tevkifat telif kazançları için nihai vergi olmaktadır.

Yazılı veya sözlü hizmet sözleşmesi ile bir işverene bağlı olarak çalışanların işleri dolayısıyla meydana getirdikleri eserler istisna kapsamında değerlendirilmez. Çünkü bir işverene bağlı olarak çalışanları elde ettikleri kazançlar serbest meslek kazancı değil, ücret niteliğinde gelirdir.

Yine eserin ticari bir organizasyon kapsamında yaratılması durumunda da istisna söz konusu olmayacak ve eserlere reklam alınması halinde elde edilen hasılat istisna kapsamında olmayacaktır ²³⁵.

GVK’ nın 70/5-6 maddesine göre, ihtira beratı ve telif haklarının mucitleri, müellifleri veya kanuni mirasçıları dışındaki kişiler tarafından kiralanması gayrimenkul sermaye iradı kapsamında vergilendirilir ve telif hakları istisnasından yararlandırılmaz. Yine GVK’ nın 80/4.maddesi hükmünce, ihtira beratı ve telif

²³⁴ Salih Özel, “Telif (Yazma) Hakları ve Vergi İlişkisi”, **Yaklaşım**, Sayı:220, Nisan 2011, s.10.

²³⁵ Hasan Yalçın, “Telif Kazançları İstisnası nedir? Kimler Yararlanır”, (09.04.2012), <http://www.muhasibevevergi.com/makale.aspx?=341> (09.04.2012)

haklarının mucitleri, müellifleri veya kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir ²³⁶. Değer artış kazançlarının, 31.12.2012 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 284 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca 2013 yılı takvim yılı için 9.400 TL’ye kadar olan kısmı gelir vergisinden istisnadır.

2.6 Know-How (Teknik Bilgi)’in Vergilendirilmesi

Know-How kavramı, ticari hayata ilişkin olarak ekonomik faaliyette kullanılan bir unsurdur. GVK’nın 70/5.maddesinde yer alan “.....sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül ya da bir imalat usulü üzerindeki kullanmak hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar” kavramının karşılığı olarak know-how (teknik bilgi) den söz edebiliriz.

Buna göre, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formülün veya bir imalat usulünün kullandırılması karşılığında elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. Know-how vergilendirmesini inceleyecek olursak,

5520 Sayılı KVK’ nın 1.maddesi hükmünce, sermaye şirketlerinin kurum kazançları kurumlar vergisine tabidir. Yine aynı Kanun’un 3/3.maddesinin (ç) alt bendine göre, taşınır ve ya taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen gayrimenkul sermaye iratları, dar mükellef kurum kazancıdır. Buna göre, dar mükellef kurumların bu kapsamda elde ettiği gelirler Türkiye’de vergilendirilecektir.

Dar mükellef kurumların Türkiye’de gayrimenkul sermaye iradı elde etme esasları GVK’nın 7.maddesinde düzenlenmiştir. GVK’ nın da yer alan bu düzenlemenin dar mükellef kurumlar açısından da geçerli olduğu KVK’ nın 3/4.maddesinde açıklanmıştır. İlgili madde de,

“4) Bu madde de belirtilen kazanç ve iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması konularında, 31.12.1960

²³⁶ Ömer Duman ve Nazmi Karyağdı, **Telif Kazançlarının Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirilmesi**, 1.Baskı, İstanbul: Bilnet Matbaacılık, 2010, s.98-99.

tarikli ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanır.” denilmektedir.

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratları üzerinden alınması gereken kurumlar vergisi, KVK’ nın 30.maddesi hükmü uyarınca tevkifat suretiyle yapılmaktadır. 12.01.2009 tarihli 2009/14593 Sayılı B.K.K ile know-how ödemelerinden yapılacak olan tevkifat oranı %20’dir. Yalnız, kurumun mukimi olduğu devlet ile ülkemiz arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunması durumunda bu oran anlaşma da yazılı oran olacaktır. Yapılacak tevkifatlar muhtasar beyanname ile vergilendirme dönemini takip eden ayın 23. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine beyan edilmelidir ²³⁷.

3065 Sayılı KDVK’ nın 1/1. maddesinde Türkiye’de yapılan ve maddede sayılan işlemlerin KDV’ye tabi olduğu ifade edilmiştir. Söz konusu maddenin 3/f bendi ise, GVK’ nın 70.maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin katma değer vergisinin konusunu oluşturulduğu belirtilmiştir.

Yine anılan Kanunun, hizmetin Türkiye’de yapılmasından ne anlaşılacağını ifade eden 6. maddesine göre işlemlerin Türkiye’de yapılması, hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydanılmasını ifade eder.

Bu bağlamda, know-how gibi gayrimaddi hak ve unsurlarının bilgilerinden Türkiye’de faydanıldığına açık olması halinde, diğer bir deyişle, ödenen bu bedellerin Türkiye’deki projelerle ilgili olması halinde, söz konusu ödemelerin KDV’ye tabi olması ve yine aynı Kanun’un 9/1. maddesine göre sorumlu sıfatıyla ödenmesi gerekmektedir ²³⁸. Sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV oranı 2007/13033 Sayılı BKK’ na göre karara ekli listede yer almayan işlemler için %18’dir. Ayrıca vergi kesintisi yapmakla yükümlü tutulan sorumlular 2 No’lu KDV beyannamelerini vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. Günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler.

²³⁷ Boztaş, a.g.m., s.129.

²³⁸ Şibli Güneş, “Know-How ve Patent Haklarının Vergilendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:56, Ağustos 2008, s.189-190.

2.7 Gayrimaddi Haklarla İlgili Diğer Vergisel Bilgiler

2.7.1 Gayrimaddi Haklar ve Transfer Fiyatlandırması

Ülkemizde transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemeler 5520 Sayılı KVK'nın 13.maddesinde yer almaktadır. Örtülü kazanç dağıtımını yeniden düzenleyen bu maddeye istinaden hazırlanan 18.11.2007 Tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nde gayri maddi hakların tanımı da yapılmıştır.

Tebliğe göre gayri maddi haklar, *“patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınaî varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know-how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.”*

Gayrimaddi hak kapsamı ve içeriği ile ilgili düzenlemeler, Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) tarafından hazırlanan Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde bulunan açıklamalara paralellik göstermektedir ²³⁹.

Şöyle ki, söz konusu 1 Seri No' lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nde, gayrimaddi hakların ticari ve pazarlama amaçlı gayrimaddi haklar olmak üzere iki ana grupta toplandığını görmekteyiz:

“Ticari gayrimaddi haklar, bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip gayrimaddi hakları ifade etmektedir.

Pazarlama amaçlı gayrimaddi haklar ise, bir ürün veya hizmetin ticari amaçlı olarak kullanımına yardımcı olan ticari markalar ve ticari ünvanlar, müşteri listeleri,

²³⁹ Ayça Değer, “Transfer Fiyatlandırması Konusunda OECD Tarafındaki Gelişmeler”, *Dünya Gazetesi*, 2 Haziran 2010, <http://www.dunya.com/transfer-fiyatlandirmasi-konusunda-oecd-tarafındaki-gelistmeler-89595h.htm> (02.04.2012).

dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip nevi şahsına münhasır isimler, semboller ya da resimler gibi gayrimaddi hakları ifade etmektedir.”

2.7.1.1 Gayrimaddi Haklarda Emsallere Uygunluk İlkesi

Gayrimaddi haklarda transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak diğer bir husus da gayrimaddi hakkın sahibinin belirlenmesidir. Transfer fiyatlandırması uygulamaları anlamında gayrimaddi hakkın gelirinde tasarruf sahibi olacak kişi, hukuki anlamda mülkiyeti elinde bulundurandan farklı olabilir. Örneğin, gayrimaddi hak yabancı bir kurum adına tescil edilip, söz konusu kurumun şubesi tarafından da kullanılıyor olabilir. Bu durumda gayrimaddi hakkın esas sahibinin belirlenmesinde tarafların gerçek iradelerini gösteren eylemleri önemlidir. OECD rehberine göre, söz konusu gerçek iradenin saptanmasında, gayrimaddi hak ile ilgili olarak iki tarafında üstlendiği fonksiyonlar, risk ve maliyetler önemlidir. Yine gayrimaddi varlığın temsil ettiği haklardan yararlanma yetkisine sahip olan kişi bu hakları ilişkili kişilere transfer ettiği zaman emsallere uygun bir şekilde tazmin edilmelidir ²⁴⁰.

Emsallere uygun bedelin tespitinde öncelikle gayrimaddi hakkının taraflarının değerlendirilmesi gerekir. Emsale uygun bedel devreden yönünden, karşılaştırılabilir nitelikteki kontrol dışı bir işlemde, gayrimaddi hakkın sahibinin söz konusu hakkı başkasına devretmeyi kabul edebileceği bir bedel olması gerekmektedir ²⁴¹.

Devralan yönünden ise emsallere uygun bedel, karşılaştırılabilir ilişkisiz bir kurumun faaliyetlerinde kullanmayı düşündüğü gayrimaddi hak için ödemeyi kabul ettiği bedeli ifade etmektedir ²⁴².

Ayrıca, ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde gayrimaddi hakların yer alması halinde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasında karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması

²⁴⁰ Çağatay Yüce, “Gayrimaddi Haklarda Uluslararası Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı:382, Haziran 2013, s.110.

²⁴¹ Cem Tekin ve Emre Kartaloğlu, “Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri”, **İSMMMO Yayınları**, Yayın No:96, 2007, s.138.

²⁴² Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., s.138.

gerekmektedir ²⁴³. Karşılaştırılabilirlik analizinde, gayrimaddi hakkın tekel gücü, gayrimaddi hakka ilişkin yasal korumanın süresi ve kapsamı, hakkın kullanımının sınırlandırıldığı coğrafik alan, faydalı ömür ve gayrimaddi haktan gelecekte beklenen faydalardır ²⁴⁴.

Yapılan analizden sonra ise, gayrimaddi hakkın alım veya satım işleminde kullanılacak en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi belirlenir. Uygulanacak transfer fiyatlandırma yöntemlerinden bahsedecek olursak;

Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi: Kontrol altındaki işlemlerde mal ve hizmet için uygulanan fiyatın, karşılaştırılabilir koşullarda, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerde uygulanan fiyatla kıyaslanmasına dayanmaktadır. Eğer iki fiyat arasında fark varsa, bu durum bağlantılı şirketlerdeki ticari ve mali ilişkilerin koşullarında emsallere uygun değildir ve kontrol dışı işlemde uygulanan fiyat, kontrol altındaki işlemde uygulanan fiyatın yerine konacaktır ²⁴⁵.

Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi: Bu yöntem, bağlantılı bir firmadan alınan ürünün, bağımsız bir firmaya yeniden satıldığı fiyata dayanmaktadır. Bu fiyat, uygun bir brüt satış karı kadar azaltılır. Brüt satış karı, yeniden satışı yapanın satış ve diğer faaliyet harcamalarını ve gerçekleştirilen işlevleri (kullanılan varlıkların ve katlanıldığı varsayılan risk hesaba katılmaktadır) kapsayan uygun karını ifade etmektedir. Brüt satış karı düşüldükten sonra kalan tutar, bağlantılı şirketler arasındaki orijinal mal transferinin emsallere uygun fiyatı olarak dikkate alınacaktır. Bu yöntem, özellikle pazarlama faaliyetleri ile ilgili olarak en yararlı yöntemdir ²⁴⁶.

Kar Bölüşümü Yöntemi: Kar bölüşüm yöntemi, ilk olarak bağlantılı şirketlerin taahhüt ettiği kontrol altındaki işlemlerden kaynaklanan bağlantılı şirkete ait bölüştürülecek karı tanımlamaktadır. Daha sonra, bağlantılı şirketler arasında ekonomik olarak geçerli bir temelde bu karın bölüşümü yapılmaktadır ²⁴⁷.

²⁴³ Tekin, Kartaloğlu, a.g.e. , s.139

²⁴⁴ Yüce, a.g.m., s.114.

²⁴⁵ OECD, **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**, France: OECD Publications, 2010, 2.13, s.63.

²⁴⁶ OECD, 2.21, s.65.

²⁴⁷ OECD, 2.108, s.93.

İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi: Bu yöntem, uygun bir temelde (maliyetler, satışlar, varlıklar gibi), mükellefin gerçekleştirdiği kontrol altındaki işlemin net karlılık payını kontrol etmektedir. Böylelikle, bu yöntem maliyet artı ve yeniden satış fiyat yöntemi ile aynı biçimde çalışmaktadır. Bu husus, güvenilirlik açısından işleme dayalı net kar marjı yönteminin, maliyet artı ve yeniden satışta fiyat yöntemleriyle aynı tutarlılığa sahip olacağı anlamına gelmektedir²⁴⁸.

Maliyet Artı Yöntemi: Maliyet artı yöntemi, tedarikçinin mal veya hizmete ait kontrol altındaki işlemlerle üstlendiği maliyetlere dayanmaktadır. Söz konusu kontrol altındaki işlem, bağlantılı bir satıcı tarafından sağlanan hizmet ya da transfer edilen mala ilişkindir. Pazar koşullarını ve gerçekleştirilen işlevleri yansıtan uygun bir karlılığı elde etmek için, uygun bir kar payı tutarı, söz konusu bu maliyete eklenecektir. Bu yöntem, yarı mamullerin bağlantılı şirketler arasındaki satışında, bağlantılı şirketlerin belli bir amaç için beraberce bir ortaklık kurmalarında veya uzun dönemli alım-satım sözleşmesi yapıldığı durumlarda ya da kontrol altındaki bir işlemlerle hizmet sağlanmasında en yararlı yöntemdir²⁴⁹.

2.7.2 Gayrimaddi Haklarda Amortisman Süresi

Vergi Usul Kanunu (VUK)' nun 313.maddesine göre;

“İşletmede bir yıldan uzun süreli kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya, kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerin, 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.” Bu madde kapsamında değerlendirecek olursak, bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulması için aşağıdaki koşulların olması gerekmektedir.

- a) İşletmede kullanılıyor olması ve işletme envanterine kayıtlı olması,
- b) Kullanım süresinin bir yılı aşması,

²⁴⁸ OECD, 2.58, s.77.

²⁴⁹ OECD, 2.39, s.70-71.

- c) Söz konusu kıymetin zamana bağılı olarak yıpranmaya ve aşınmaya maruz kalıyor olması,
- d) Belirli bir tutarı aşılıyor olması gerekmektedir.

Bu tutar 422 Seri No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca 2013 yılı için 800 TL' dir. Bu tutarın altında kalan peştemallıklar ile alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar için amortisman ayrılmaz, doğrudan gider yazılır.

VUK' nun 269. maddesinde gayrimaddi hakların gayrimenkuller gibi değerlendirileceği belirtilmiştir. Buna göre, işletme aktifine kayıtlı olan telif hakkı, marka, patent, faydalı model, arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları gibi gayrimaddi haklar, maliyet bedelleri üzerinden amortismanına tabi tutulurlar.

VUK' un 315.maddesinde, “*Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı' nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır*” denilmektedir.

Maliye Bakanlığı' da madde hükmünce yetkisini kullanarak faydalı ömürleri ve oranları tespit etmiştir²⁵⁰. En son 365 Seri No' lu VUK Genel Tebliği' nde yer alan ekli listede imtiyaz hakları, patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi, format, telif hakkı v.b. gayrimaddi hakların amortisman süresi 15 yıl, amortisman oranı ise %6,66 olarak belirtilmiştir. Peştemallıklar²⁵¹ için ise faydalı ömür 5 yıl, amortisman oranı %20' dir.

2.7.3 Gayrimaddi Hak Bedellerinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Karşısındaki Durumu

5520 Sayılı KVK' nın “Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Sınırı” başlıklı 35/2.maddesine göre, kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, uluslararası anlaşma hükümleri saklı kalmak suretiyle, ancak bu Kanun,

²⁵⁰ Veysi Seviğ, “Sanat eserleri amortismanına tabi tutulabilir mi?”, *Referans Gazetesi*, 07.09.2010, http://www.radikalreferansarsivi.com/print.aspx?HBR_KOD=143573 (07.10.2012).

²⁵¹ *Peştemallık*: Bir ticari işletmenin bulunduğu yerin önemi, sahip olduğu şöhreti, tutmuş olduğu müşteri kitlesi ve benzeri unsurlara bağılı olarak bilanço değerlerine ilave olarak sahip olduğu değerdir.

GVK ve VUK' na hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenmektedir.

Bu bağlamda, ödeme yapıldığı dar mükellef kurum ve kişilerin mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması (ÇVÖA)'nın bulunması halinde, bu anlaşma hükümleri, dar mükellefiyette vergilemeyi anlatan KVK'nın 30. madde hükmüne göre yapılacak vergilemeye yön verecektir²⁵².

Gayrimaddi haklardan elde edilen gelirlerin vergilendirmesi ile ilgili hükümler ÇVÖA'nın 12.maddesinde düzenlenmiştir. Gayrimaddi hakların satışı ve kiralanması halinde dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden %10 oranını aşmamak üzere KVK 30.maddesine göre tevkifat yapılacaktır. Bu oran her ülke ile yapılan anlaşmaya göre değişmektedir.

²⁵²Yıldızhan, Alpay, a.g.m., s.171.

SONUÇ

Tarih boyunca bütün devletler, daha büyük bir ekonomik yapı nasıl elde edebiliriz arayışına girmişlerdir. Bu arayış günümüzde de devam etmekte, ülkeler hedefledikleri büyük ekonomik yapılar için, iktisat ve ekonomi politikalarına ilişkin olarak, alternatif ekonomik kaynaklar üzerinde çalışmalarda bulunmaktadır.

Ekonomik büyümeye yönelik bu alternatif kaynaklardan biri de yenilikçi araştırma, geliştirme ve buluşlardır. Bu yeni ve yaratıcı fikrin ürünleri olan marka, patent, know-how gibi gayrimaddi hakların sahiplerinin yani onları bulan ve meydana getiren kişilerin de haklarının kanuni olarak korunması gerekmektedir. Bu kapsamda ülkemizin de imzaladığı birçok uluslararası anlaşma mevcuttur.

Yine, ülkemizde gayrimaddi haklara ilişkin yapılan vergisel düzenlemeler, son on yıl içerisinde gelişme göstermiştir. 2008 yılında 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunu ile Ar-Ge indirimi, gelir vergisi stopaj teşviki, sigorta primi desteği, damga vergisi istisnası gibi vergisel teşvikler yürürlüğe girmiştir.

Bu Kanun' un yürürlüğe girmesiyle birlikte, bir veya birden fazla üniversite veya diğer yükseköğretim kurumu ve araştırma merkezleri ile resmi veya faaliyet bazında ilişkili, bünyesinde bilgiye ve ileri teknolojilere dayalı sanayi firmalarının kurulup gelişmesini teşvik etmek üzere tasarlanmış, içinde yer alan kiracı firmalara, teknoloji transferi ve iş idaresi konularında destek sağlayacak bir yönetim fonksiyonuna sahip, teşvik ve mülkiyete dayalı teşebbüsler olan teknoparklar ülke çapında yaygın bir şekilde faaliyet göstermişlerdir.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından desteklenen San-Tez (sanayi ve üniversite) projeleri ile bilimsel araştırmaların sayısı artmıştır. Bu araştırmaların sonucunda ortaya çıkan gayrimaddi haklar (patent, marka) Türk Patent Enstitüsü tarafından tescile bağlanmaktadır.

Ayrıca Türkiye Bilim ve Teknoloji Araştırmaları Kurumu (TÜBİTAK) sanayi kuruluşlarının projelerine kaynak aktarmakta ve destek sağlamaktadır.

Ar-ge projelerinin vergisel anlamda desteklenmesine ilişkin düzenlemeler 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Gayrimaddi hakların vergilendirilmesini incelediğimizde ise, kazanç sahiplerinin gerçek kişi, kurum, dar mükellef, tam mükellef, buluşun sahibi ya da mirasçısı olma durumlarına göre vergilendirilmelerinde bazı farklılık gözlenmektedir.

İşletme aktifine kayıtlı olan gayrimaddi haklar amortisman ayırmak suretiyle giderleştirilmekte aktife kayıtlı olmayanların giderleştirilmesi dönemsellik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu bağlamda gayrimaddi hakların, VUK' da ayrıntılı olarak ele alınmasında ve amortisman uygulama esaslarının da, ayrı bir başlık altında düzenlenmesinde büyük yarar olduğu kanısındayız.

Ayrıca ülkemizde yaygın olarak uygulanmaya başlanan franchise işlemlerinin vergilendirilmesinde yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Örneğin GVK' nın gayrimaddi hakları saydığı 75.maddesinde yapılacak bir ilave ile franchise işlemlerinin gayrimaddi hak kapsamında olduğu belirtilmelidir.

Türkiye'de Finansal Kiralama Kanunu gereğince, ancak taşınır ve taşınmaz mallar sözleşmeye konu olabilirken, patent, marka ve telif hakkı gibi diğer gayri maddi hakların konu olabilmesi mümkün olamamaktadır. Oysaki globalleşen dünyada birçok ülkede bilgisayar programları, satış geliştirme ve ürün geliştirme programları leasing konusu mallar kapsamına girmektedir. Söz konusu gayri maddi iktisadi kıymetlerle ilgili hukuki engelleri kaldırmamak ülkemiz açısından iktisadi alanda yaşanan gelişmelere engel teşkil edecektir.

Gayrimaddi haklarla ilgili yapılacak vergisel düzenlemelerle, bu engellerin ortadan kaldırılması sonucu, vergi gelirlerinde de belirli bir artış sağlanmış olacaktır.

Çalışmamızda tüm açıklamaya ve incelemeye çalıştığımız konular ve uygulamalar bağlamında, büyük ekonomik değerlere ulaşması dolayısıyla ve git gide artan önemi nedeniyle, gayrimaddi haklar konusunda yeni düzenlemeler yapılması kanımızca hem çok önemlidir ve hem de kaçınılmazdır.

EK:1 YÜRÜRLÜKTE BULUNAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI

(21.08.2013 tarihi İtibariyle)

				Yayımlandığı Resmi Gazete		Vergiler Açısından Uygulanmaya Başlandı Tarihi	
	Taraf Devlet	Anlaşmanın İmza Edildiği Tarih	Tarih	No	Yürürlük Tarihi		
1)	Avusturya	03.11.1970	01.08.1973 - 14612		24.09.1973	01.01.1974	
	Avusturya(Revize)	28.03.2008	26.06.2009 - 27270		01.10.2009	01.01.2010	
2)	Norveç	16.12.1971	21.12.1975 - 15445		30.01.1976	01.01.1977	
	Norveç (Revize)	15.01.2010	28.05.2011 - 27947 (m.)		15.06.2011	01.01.2012	
3)	Güney Kore	24.12.1983	02.10.1985 - 18886		25.03.1986	01.01.1987	
4)	Ürdün	06.06.1985	15.07.1986 - 19165		03.12.1986	01.01.1987	
5)	Tunus	02.10.1986	30.09.1987 - 19590		28.12.1987	01.01.1988	
6)	Romanya	01.07.1986	21.08.1988 - 19906		15.09.1988	01.01.1989	
7)	Hollanda	27.03.1986	22.08.1988 - 19907		30.09.1988	01.01.1989	
8)	Pakistan	14.11.1985	26.08.1988 - 19911		08.08.1988	01.01.1989	
9)	İngiltere	19.02.1986	19.10.1988 - 19964		26.10.1988	01.01.1989	
10)	Finlandiya	09.05.1986	30.11.1988 - 20005		30.12.1988	01.01.1989	
	Finlandiya (revize)	06.10.2009	24.03.2012 - 28243		04.05.2012	01.01.2013	
11)	K.K.T.C.	22.12.1987	26.12.1988 - 20031		30.12.1988	01.01.1989	(1)
12)	Fransa	18.02.1987	10.04.1989 - 20135		01.07.1989	01.01.1990	
13)	Almanya (Feshedilen)	16.04.1985	09.07.1986 - 19159		30.12.1989	01.01.1990	(2)
	Almanya (Yeni)	19.09.2011	24.01.2012 - 28183		01.08.2012	01.01.2011	
14)	İsveç	21.01.1988	30.09.1990 - 20651		18.11.1990	01.01.1991	
15)	Belçika	02.06.1987	15.09.1991 - 20992		08.10.1991	01.01.1992	(3)
16)	Danimarka	30.05.1991	23.05.1993 - 21589		20.06.1993	01.01.1991	
17)	İtalya	27.07.1990	09.09.1993 - 21693		01.12.1993	01.01.1994	
18)	Japonya	08.03.1993	13.11.1994 - 22110		28.12.1994	01.01.1995	
19)	B.A.E.	29.01.1993	27.12.1994 - 22154		26.12.1994	01.01.1995	(4)
20)	Macaristan	10.03.1993	25.12.1994 - 22152		09.11.1995	01.01.1993	
21)	Kazakistan	15.08.1995	08.11.1996 - 22811		18.11.1996	01.01.1997	
22)	Makedonya	16.06.1995	07.10.1996 - 22780		28.11.1996	01.01.1997	
23)	Arnavutluk	04.04.1994	05.10.1996 - 22778		26.12.1996	01.01.1997	
24)	Cezayir	02.08.1994	30.12.1996 - 22863		30.12.1996	01.01.1997	
25)	Moğolistan	12.09.1995	30.12.1996 - 22863		30.12.1996	01.01.1997	
26)	Hindistan	31.01.1995	30.12.1996 - 22863		30.12.1996	01.01.1994	
27)	Malezya	27.09.1994	30.12.1996 - 22863		31.12.1996	01.01.1997	
28)	Mısır	25.12.1993	30.12.1996 - 22863		31.12.1996	01.01.1997	
29)	Çin Halk Cum.	23.05.1995	30.12.1996 - 22863		20.01.1997	01.01.1998	

30)	Polonya	03.11.1993	30.12.1996 - 22863	01.04.1997	01.01.1998	
31)	Türkmenistan	17.08.1995	13.06.1997 - 23018	24.06.1997	01.01.1998	(5)
32)	Azerbaycan	09.02.1994	27.06.1997 - 23032	01.09.1997	01.01.1998	
33)	Bulgaristan	07.07.1994	15.09.1997 - 23111	17.09.1997	01.01.1998	
34)	Özbekistan	08.05.1996	07.09.1997 - 23103	30.09.1997	01.01.1997	
35)	A.B.D.	28.03.1996	31.12.1997 - 23217	19.12.1997	01.01.1998	
36)	Beyaz Rusya	24.07.1996	22.04.1998 - 23321	29.04.1998	01.01.1999	
37)	Ukrayna	27.11.1996	22.04.1998 - 23321	29.04.1998	01.01.1999	
38)	İsrail	14.03.1996	24.05.1998 - 23351	27.05.1998	01.01.1999	
39)	Slovakya	02.04.1997	03.10.1999 - 23835	02.12.1999	01.01.2000	
40)	Kuveyt	06.10.1997	28.11.1999 - 23890	13.12.1999	01.01.1997	
41)	Rusya	15.12.1997	17.12.1999 - 23909	31.12.1999	01.01.2000	
42)	Endonezya	25.02.1997	15.02.2000 - 23965	06.03.2000	01.01.2001	
43)	Litvanya	24.11.1998	10.05.2000 - 24045	17.05.2000	01.01.2001	
44)	Hırvatistan	22.09.1997	10.05.2000 - 24045	18.05.2000	01.01.2001	
45)	Moldova	25.06.1998	25.07.2000 - 24120	28.07.2000	01.01.2001	
46)	Singapur	09.07.1999	18.07.2001 - 24466	27.08.2001	01.01.2002	(6)
47)	Kırgızistan	01.07.1999	12.12.2001 - 24611	20.12.2001	01.01.2002	
48)	Tacikistan	06.05.1996	24.12.2001 - 24620	26.12.2001	01.01.2002	
49)	Çek Cumhuriyeti	12.11.1999	15.12.2003 - 25317	16.12.2003	01.01.2004	
50)	İspanya	05.07.2002	18.12.2003 - 25320	18.12.2003	01.01.2004	
51)	Bangladeş	31.10.1999	15.12.2003 - 25317	23.12.2003	01.01.2004	
52)	Letonya	03.06.1999	22.12.2003 - 25324	23.12.2003	01.01.2004	
53)	Slovenya	19.04.2001	23.12.2003 - 25325	23.12.2003	01.01.2004	
54)	Yunanistan	02.12.2003	02.03.2004 - 25390	05.03.2004	01.01.2005	
55)	Suriye	06.01.2004	28.06.2004 - 25506	21.08.2004	01.01.2005	
56)	Tayland	11.04.2002	08.01.2005 - 25694	13.01.2005	01.01.2006	
57)	Sudan	26.08.2001	17.09.2003 - 25232	31.01.2005	01.01.2006	
58)	Lüksemburg	09.06.2003	08.01.2005 - 25694	18.01.2005	01.01.2006	(7)
59)	Estonya	25.08.2003	04.07.2004 - 25512	21.02.2005	01.01.2006	
60)	İran	17.06.2002	09.10.2003 - 25254	27.02.2005	01.01.2006	
61)	Fas	07.04.2004	22.06.2005 - 25853	18.07.2006	01.01.2007	
62)	Lübnan	12.05.2004	17.08.2006 - 26262	21.08.2006	01.01.2007	
63)	Güney Afrika Cum.	03.03.2005	20.11.2006 - 26352	06.12.2006	01.01.2007	
64)	Portekiz	11.05.2005	15.12.2006 - 26377	18.12.2006	01.01.2007	
65)	Sırbistan-Karadağ	12.10.2005	08.08.2007 - 26607	10.08.2007	01.01.2008	
66)	Etiyopya	02.03.2005	09.08.2007 - 26608	14.08.2007	01.01.2008	
67)	Bahreyn	14.11.2005	21.08.2007 - 26620	02.09.2007	01.01.2008	
68)	Katar	25.12.2001	05.02.2008 - 26778	11.02.2008	01.01.2009	
69)	Bosna-Hersek	16.02.2005	08.04.2007 - 26487	18.09.2008	01.01.2009	

70)	Suudi Arabistan *	09.11.2007	03.02.2009 - 27130 (m.)	01.04.2009	01.01.2010	
71)	Gürcistan	21.11.2007	10.02.2010 - 27489	15.02.2010	01.01.2011	
72)	Umman	31.05.2006	13.03.2010 - 27520	15.03.2010	01.01.2011	(8)
73)	Yemen	26.10.2005	13.03.2010 - 27520	16.03.2010	01.01.2011	
74)	İrlanda	24.10.2008	10.08.2010 - 27668	18.08.2010	01.01.2011	
75)	Yeni Zelanda	22.04.2010	04.07.2011 - 27984 (m.)	28.07.2011	01.01.2012	
76)	Kanada	14.07.2009	29.04.2011 - 27919 (m.)	04.05.2011	01.01.2012	
77)	İsviçre	18.06.2010	12.01.2012 - 28171	08.02.2012	01.01.2013	

- (1) Anlaşmanın 5 inci maddesinin 2 nci fıkrasının (h) bendinin 2 nci fıkrası, 11 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (c) bendi ve 14 üncü maddesinin 2 nci fıkrası gereğince bir Akit Devlette vergilendirilmeyecek olan kazanç ve iratlar hakkında 1.1.1987 tarihinden itibaren başlayan vergilendirilme dönemleri için yürürlüğe girmiştir.
- (2) Anlaşmanın deniz ve hava taşımacılığına ilişkin hükümleri 1.1.1983 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Ancak söz konusu Anlaşma feshedilmiş olup, hükümleri 1.1.1990 – 31.12.2010 tarihleri arasındaki vergilendirme dönemleri için uygulanmaktadır.
- (3) Anlaşma, uçakların uluslararası trafikte işletilmesinden sağlanan kazançlar yönünden 1.1.1987 tarihinden itibaren elde edilen gelirler üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır.
- (4) Anlaşma, hava taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen gelirler ile bu kazançlar için açtırılan mevduat hesabı dolayısıyla elde edilen faiz gelirleri için 1.1.1988 tarihinden itibaren uygulanacaktır.
- (5) Anlaşma hükümleri müteahhitlik yönünden 17.08.1995; diğer hükümler yönünden ise 1.1.1998 tarihinden itibaren uygulanacaktır.
- (6) Anlaşmanın “Bilgi Değişimi” başlıklı 26 ncı maddesini değiştiren “9 Temmuz 1999 Tarihinde Singapur’da İmzalanan Türkiye Cumhuriyeti ile Singapur Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını Değiştiren Protokol” 05.03.2012 tarihinde imzalanmıştır. Söz konusu Protokol 07.08.2013 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hükümleri 07.08.2013 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.
- (7) Anlaşmanın “Bilgi Değişimi” başlıklı 26 ncı maddesini değiştiren “Türkiye Cumhuriyeti ile Lüksemburg Dükalığı Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını Değiştiren Protokol” 30.09.2009 tarihinde imzalanmıştır. Söz konusu Protokol 14.07.2011 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hükümleri 01.01.2012 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.
- (8) Anlaşma, Gulf Air tarafından uluslararası trafikte hava taşımacılığı işletmesinden elde edilen kazançlar ile işletilen vasıtaların veya bunların işletilmesiyle ilgili menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar yönünden 1.1.1987 tarihinden itibaren uygulanacaktır.

* "Türkiye Cumhuriyeti ile Suudi Arabistan Krallığı Arasında İki Akit Devletin Hava Taşımacılık Teşebbüslerinin Faaliyetleri Dolayısıyla Alınan Vergilerde Karşılıklı Muafiyet Anlaşması" 11.01.1989 tarihinde imzalanmıştır. Anlaşma, 09.08.1990 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hükümleri 01.01.1987 tarihinden itibaren uygulanmaktadır. Söz konusu Anlaşma, yalnızca Akit Devletler tarafından hava taşımacılık faaliyetleri dolayısıyla alınan vergileri kapsamaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Türkiye’nin Sonuçlandığı Vergi Anlaşmaları Listesi”(21.08.2013),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055> (21.08.2013)

**EK 2: GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİ ÜZERİNDEN KAYNAK DEVLETTE
ALINACAK VERGİ ORANLARI**

TARAF DEVLET	GAYRİMADDİ HAK BEDELİ (%)
1. AVUSTURYA	10
2. NORVEÇ	10
3. GÜNEY KORE	10
4. ÜRDÜN	12
5. TUNUS	10
6. ROMANYA	10
7. HOLLANDA	10
8. PAKİSTAN	10
9. İNGİLTERE	10
10. FİNLANDİYA	10
11. KKTC	10
12. FRANSA	10
13. ALMANYA	10
14. İSVEÇ	10
15. BELÇİKA	10
16. DANİMARKA	10
17. İTALYA	10
18. JAPONYA	10
19. B.A.E	10
20. MACARİSTAN	10
21. KAZAKİSTAN	10
22. MAKEDONYA	10
23. ARNAVUTLUK	10

24. CEZAYİR	10
25. MOĞOLİSTAN	10
26. HİNDİSTAN	15
27. MALEZYA	10
28. MISIR	10
29. Ç.H.C	10
30. POLONYA	10
31. TÜRKMENİSTAN	10
32. AZERBAYCAN	10
33. BULGARİSTAN	10
34. ÖZBEKİSTAN	10
35. A.B.D.	5-10
36. BEYAZ RUSYA	10
37. UKRAYNA	10
38. İSRAİL	10
39. KUVEYT	10
40. RUSYA	10
41. SLOVAKYA	10
42. ENDONEZYA	10
43. LİTVANYA	5 (Sınai, ticari ve bilimsel teçizatın kullanım hakkı karşılığı ödenen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının)
	10 (diğer durumlarda)
44. HIRVATİSTAN	10
45. MOLDOVA	10
46. SİNGAPUR	10

47. KIRGIZİSTAN	10
48. TACİKİSTAN	10
49. ÇEK CUMHURİYETİ	10
50. BANGLADEŞ	10
51. LETONYA	5 (Sınai, ticari ve bilimsel teçhizatın kullanım hakkı karşılığı ödenen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının)
	10 (tüm diğer durumlarda)
52. İSPANYA	10
53. SUDAN	10
54. SLOVENYA	10
55. SURİYE	15 (patent, alameti farika, desen veya model, plan, gizli formül ya da üretim yöntemi veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için)
	10 (sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının kullanımı veya kullanım hakkı için)
56. YUNANİSTAN	10
57. TAYLAND	15
58. LÜKSEMBURG	10
59. ESTONYA	5 (sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanım hakkı karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının)
	10 (tüm diğer durumlarda)
60. İRAN	10
61. FAS	10
62. LÜBNAN	10
63. GÜNEY AFRİKA C.	10

64. PORTEKİZ	10
65. SIRBİSTAN VE KARADAĞ	10
66. ETİYOPYA	10
67. BAHREYN	10
68. KATAR	10
69. BOSNA HERSEK	10
70. SUUDİ ARABİSTAN	10
71. GÜRCİSTAN	10
72. UMMAN	10
73. YEMEN	10
74. İRLANDA	10
75. YENİ ZELANDA	10
76. KANADA	10
77. İSVİÇRE	10

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Faiz ve Gayrimaddi Hak Bedelleri Üzerinden Kaynak Devlette Alınacak Vergi Oranları ” (21.08.2013), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055> (21.08.2013)

KAYNAKÇA

Kitaplar

Başalan Patent Hukuk Yayınları. Patent Hukuku ve Mevzuatı. 1.Baskı. 2008.

Başalan Patent Hukuk Yayınları. Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu. 1.Baskı. 2007.

Başaran, Funda. **Alman ve Türk Vergi Bilançosu Hukuklarında Gayrimaddi İktisadi Kıymetleri Aktifleştirme Şartları.** 1. Baskı. İstanbul: Beta Basım, 1999.

Duman, Ömer ve Nazmi Karyağdı. **Telif Kazançlarının Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirilmesi.** 1.Baskı. İstanbul: Bilnet Matbaacılık, 2010.

Güneş, Gülsen. **Türk Hukukunda Entelektüel Sınâî Haklar ve Vergilendirilmesi.** 1.Basım. İstanbul: Alfa Basım, 1997.

Kapan, Şevkiye. **3226 Sayılı Finansal Kiralama Kanunu ve İlgili Mevzuat.** 1.Basım. İstanbul: Legal Yayıncılık. Kasım 2009.

Kızılot, Şükrü. **Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması.** 5.Basım. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2010.

Koç, Mehmet. **Finansal Kiralama (Leasing).** 2.Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., 2004.

OECD. **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.** France: OECD Publications, 2010.

Öğüz, Tufan. **Know-How Sözleşmesi.** İstanbul : Filiz Kitabevi, 2001.

Öncel, Mualla Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku.** 12.Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2005.

Söyler, İlhami. **Finansal Kiralama.** 1.Basım. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2007.

Tekinalp, Ünal. **Fikri Mülkiyet Hukuku.** 1.Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım A.Ş., 1999.

Tuğlu, Ali ve Özkan Atila. **Finansal Kiralama İşlemleri.** 2.Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.

Ulusoy, Ahmet ve Tekin Akdemir. **Mahalli İdareler.** 4.Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006.

Ünal, Mücahit. **Marka Tescilinden Doğan Haklarla İlgili Hukuki İşlemler**. 1.Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2007.

Yıldırım, Musa. **Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi**. 1.Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011.

Yılmaz, Ejder. **Hukuk Sözlüğü**. 4.Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 1992.

Yosmaoğlu, Nevzat. **Patentler Know-How'lar Markalar**. 1.Basım. Ankara: Mis Matbaası, 1978.

Sürekli Yayınlar

Akgün, Ali İhsan. “Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nda Şerefiye ve Gerçeğe Uygun Değer İlişkisi. **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**. Cilt:12. Sayı:2, 2011. ss.39-61.

Alptürk, Ercan. “Hukuksal ve Vergisel Boyutlarıyla Telif Hakları”. **Vergi Sorunları**. Sayı:186, Mart 2004. ss.74-81.

Arıkan, Ayşe Saadet, “Avrupa Topluluğu’nda Fikri-Sınai Mülkiyet Hakları ve Son Gelişmeler”, **Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi**, Cilt.7, Sayı.1, 2007, ss.149-173.

Arvasi, Zerrin. “Franchise Sözleşmesi”. **Ankara Barosu Dergisi**. 2000-4, ss.135-151.

Aslanoğlu, Suphi. “Bir Büyüme Stratejisi Olarak Franchising Sistemi; Firmalar Açısından Önemi, Mevzuat Boyutu ve Muhasebe Uygulaması”. **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**. Cilt.9. Sayı:1, 2007. ss.71-94.

Ateşli, Erkan. “Dar Mükellef Kurumlardan Satın Alınan Gayri Maddi Haklar ve Kurumlar Vergisi Tevkifatı”. **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. Sayı:149, Eylül 2000. ss.34-43.

Aydın, Erkan. “Franchise Sözleşmeleri ve Bu sözleşmeler Çerçevesinde Sağlanan Gelirlerin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Bakımından Vergilendirilmesi”. **Vergi Sorunları**. Sayı: 249, Haziran 2009. ss.149-167.

Ayoğlu, Tolga. “Anayasa Mahkemesi’nin 556 Sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’nin 9 ve 61.maddelerinin Bazı Bentlerinin İptaline İlişkin 3.1.2008 Tarihli Kararı Üzerine Düşüncüler”. **Ankara Barosu Fikri Mülkiyet ve Rekabet Hukuku Dergisi**. Cilt.8. Sayı: 2008/4, 2008, ss.23-37.

Aytekin, Serdar. “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Dar Mükellef Kurumlarda Kurum Kazancının Beyanı”. **Mali Çözüm**. Sayı:79, Ocak-Şubat 2007. ss.219-232.

Balcı, Bayazıt. “Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Açısından Şerefiye (Peştemallık)”. **Vergi Dünyası**. Sayı: 314, Ekim 2007. ss.41-48.

Başak, Levent. “Tam ve Dar Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişi ve Kurumlardan Kiralanan Veya Satın Alınan Markalar Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi-II”. **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. Sayı: 197, Eylül 2004. ss.115-120.

Başak, Levent. “Patent Müessesesi’nin Hukuki Niteliği ve Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlara Patent Haklarının Kullanılması Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları”. **Vergi Sorunları**. Sayı: 205. Ekim 2005. ss.73-88.

Başak, Levent. “Tam ve Dar Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişi ve Kurumlardan Kiralanan Veya Satın Alınan Markalar Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi-I”. **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. Sayı: 196. Ağustos 2004. ss.140-147.

Boztaş, Hakan. “Know-How Kavramı ve Vergisel Durumu-I”. **Yaklaşım**. Sayı:206. Şubat 2010. ss.126-131.

Bülter, Ahmet. “Eser Sahibinin Hakları ve Bağlantılı Haklar”. **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**. Sayı:59, Temmuz-Ağustsos 2005. ss.90-107.

Çetin, İrfan ve Batuhan Odak. “Gelişen Know-How Tanımı ve Uluslararası Firmalar Tarafından Yapılan Know-How Aktarımlarının Vergilendirilmesi”. **Vergi Dünyası**. Sayı:26. Ağustos 2003. ss.132-142.

Çiçen, Ali ve Bilge Oksel. “Yatırım İndirimi Uygulamasına İlişkin Anayasa Mahkemesinin İptal Kararı ve 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler”. **Vergi Dünyası**. Sayı: 349. Eylül 2010. ss.38-43.

Çondur, Funda, Umut Evlimoğlu, E.Yasemin Bozdağlıoğlu. “Finansal Yenilikler Kapsamında Leasingin Kobi’ lerde Kullanımına İlişkin Bir Araştırma”. **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**. Cilt:4. Sayı:2. 2008. ss.1-26.

Demiroğlu, Mehmet. “Patentler, Faydalı Modeller”. **Yaklaşım**. Sayı: 96, Aralık 2000. ss.137-143.

Diliçikık, Ata. “Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrasında Yatırım İndirimi Uygulaması ve 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler”. **Vergi Dünyası**. Sayı: 349, Eylül 2010. ss.14-23.

Dilmen, Atilla ve Ersin Kaplan. “Finansal Kiralama İşlemlerinin Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi”. **Vergi Dünyası**. Sayı: 328, Aralık 2008. ss.187-200.

Durusoy, Refik Yaşar. “Marka Değerleme Yöntemleri ve Bu Yöntemlerin Türkiye’de Kullanılması”. **Vergi Dünyası**. Sayı:290, Ekim 2005. ss.50-54.

Düzgün, Ülgen Aslan. “Marka Lisans Sözleşmelerinde Hakkın Tükenmesi Prensibi”. **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt.16, Sayı.3, Temmuz 2012, ss.47-66.

Eldeniz, Gülperi. “Eser Sahipliğinden Doğan Hakların Miras Yoluyla İntikali”. **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**. Sayı:79, Kasım-Aralık 2008. ss.103-122.

Ergün, Mevci. “Marka Değerlemesi”. **Vergi Sorunları**. Sayı: 184, Ocak 2004. ss.117-120.

Erol, Ahmet. “Finansal Kiralama ve Gelir Vergisi Kanunu”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı: 51, Mart 2008. ss.121-134.

Gençer, Çağlan. “Franchising İşlemleri ve Vergilendirilmesi”. **Vergi Sorunları**. Sayı:131, Ağustos 1999. ss.63-88.

Gider, Zeynullah. “Marka Değerlemesi”. **Vergi Dünyası**. Sayı: 321, Mayıs 2008. ss.110-121.

Güneş, Şibli. “Know-How ve Patent Haklarının Vergilendirilmesi”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı:56, Ağustos 2008. ss.185-190.

İnanç, Mustafa. “Franchising Sistemi ve Yurt Dışında Yerleşik Kurumlara Franchise Fee ve Royalty Ödemelerinin Vergilendirilmesi”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı: 97, Ocak 2012. ss.306-314.

İşleyen, İlker Şadi. “Finansal Kiralama İşlemlerinde KDV Uygulaması”. **Mali Çözüm**. Sayı:112, Temmuz-Ağustos 2012. ss.213-217.

Karadeniz, Salim. “Marka Mevzuatında Son Durum”. **Yaklaşım**. Sayı: 195, Mart 2009. ss.55-58.

Kartal, Zihni. “KDV Tevkifatı Konusundaki Son Düzenlemeler (Tam Tevkifat)”. **Mali Çözüm**. Sayı:110, Mart-Nisan 2012. ss.97-110.

Menderes, Münevver ve Erkan Malkoç. “Hastanelerde Alternatif Bir Fon Kaynağı Olarak Finansal Kiralama (Leasing)”. **Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi**. Cilt.5. Sayı.2. 2000. ss.55-82.

Nart, Sima. “Türkiye’de Franchising Sisteminin Gelişimi ve Franchise alan Girişimcilerin İş Memnuniyeti Belirleyicilerinin Analizi Üzerine Bir Araştırma”. **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Cilt 2005/2. Sayı:10, 2005. ss.123-149.

Özel, Salih. “Telif (Yazma) Hakları ve Vergi İlişkisi”. **Yaklaşım**. Sayı:220, Nisan 2011. ss.9-11.

Özen, Mustafa. “Marka Hakkına Karşı İşlenen Suçlar ve Yaptırımları”. **Ankara Barosu Fikri Mülkiyet ve Rekabet Hukuku Dergisi**. Cilt.9, Sayı: 2009/2, 2009. s.53-76.

Özulucan, Abitter. “Türkiye Muhasebe Standardı-8 ve Tek Düzen Hesap Planı Çerçevesinde, Franchising İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi”. **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**. Cilt:16. Sayı:3-4, 2002. ss.149-164.

Sayan, Hakkı. “Patent Haklarının İşletme Bilançolarında Yer Alması ve Vergisel Değerlemesi ile Amortismanı”. **Vergi Dünyası**. Sayı: 306, Şubat 2007. ss.107-112.

Sever, Doğu. “KDV Açısından Patent Hakkının Elden Çıkarılması ve Kiralanması”. **Yaklaşım**. Sayı: 195, Mart 2009. ss.96-103.

Sever, Doğu. “Gelir Vergisi Açısından Patent Hakkının Elden Çıkarılması ve Kiralanması”. **Yaklaşım**. Sayı: 193, Ocak 2009. ss.95-102.

Soyak, Alkan. “Fikri ve Sinai Mülkiyet Hakları: Tanımı, Tarihsel Gelişimi ve Gou’ler Açısından Önemi”. **Legal Fikri ve Sinai Haklar Dergisi**. Sayı:1, 2005. ss.11-30.

Şeker, Sakıp. “Maliye Bakanlığı’nca Belirlenen Orandan Daha Düşük Oranda Amortisman Hesaplanabilir Mi?”. **Legal Mali Hukuk Dergisi**. Sayı:25. Ocak 2007. ss.109-112.

Şen, Betül. “Teknik Bilgi (Know-How) Sözleşmesi”. **Yaşar Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Sayı:1, Nisan 2012. ss.101-125.

Tekin, Cem. **Kurumlar Vergisi Rehberi**. Vergi Sorunları Dergisi Özel Eki. Sayı:259, Nisan 2010.

Toroslu, Vefa. “Finansal Kiralama İşlemlerinde KDV Uygulamasında Son Durum”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı: 50, Şubat 2008. ss.150-153.

Tüzüner, Özlem. “Farazi Sözleşme İlişkisi Hakkında Bir Yargıtay Kararının Tazminat Hukukunun Esasları Çerçevesinde İncelenmesi”. **Ankara Barosu Dergisi**. Sayı:2012/2, ss.69-95.

Uçak, Hakan. “Gümrük Kıymeti İçerisinde Gizlenmiş Royalti ve Lisans Bedellerinin Yol Açtığı Gelir ve Kurumlar Vergisi Kaybı”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı:94, Ekim 2011, ss.158-164.

Ulaş, Dilber. “Franchising Sisteminin Girişimcilik Açısından Değerlendirilmesi”. **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**. Cilt 8. Sayı: 3, 2006. ss.133-151.

Yetkiner, Erkan. “Marka Değerlemesi ve Amortismanı”. **Vergi Dünyası**. Sayı: 287, Temmuz 2005. ss.31-34.

Yıldızhan, Lokman ve Songül Alpay. “Gayrimaddi Hak Olarak Know-How ve Patentlerin Tüm Yönleriyle Vergilendirilmesi”. **Yaklaşım**. Sayı: 170, Şubat 2007. ss.167-172.

Yılmaz, Nebi. “Bir Otokontrol Sistemi Olarak Belediyelerde Harcamalara Katılma Payı”. **Sayıştay Dergisi**. Sayı:71, Ekim-Aralık 2008. ss.75-90.

Yüce, Çağatay. “Gayrimaddi Haklarda Uluslararası Transfer Fiyatlandırması”. **Vergi Dünyası**. Sayı:382, Haziran 2013. ss.106-116.

Yüksel, Volkan. “Kurum Kazancının Tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler”. **Mali Çözüm**. Sayı:110, Mart-Nisan 2012. ss.127-133.

Yargı Kararları

Anayasa Mahkemesi Kararı, 15.10.2009 tarih, E.2006/95, K.2009/144
(<http://www.anayasa.gov.tr>)

Anayasa Mahkemesi Kararı, 09.02.2012 tarih, E.2010/93, K.2012/9
(<http://www.anayasa.gov.tr>)

Vergi Kanunları

4842 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

3226 Sayılı Finansal Kiralama Kanunu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

551 Sayılı Patent Kanunu

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

6361 Sayılı Finansal Kiralama Kanunu

6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu

Tebliğ ve Yönetmelikler

217 Seri No' lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

333 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

551 Sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve Yönetmelik

556 Sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve Yönetmelik

1 No' lu Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği

1 Seri No' lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ

İnternet Kaynakları

10 Soruda Franchising, (t.y.) <http://www.ufrad.org.tr/tr/10sorudafranchise.asp#soru1> (05.02.2012).

10 Soruda Franchising. (t.y.) <http://www.ufrad.org.tr/tr/10sorudafranchise.asp#soru2> (06.02.2012).

10 Soruda Franchising, (t.y.) <http://www.ufrad.org.tr/tr/10sorudafranchise.asp#soru8> (15.02.2012).

10 Soruda Franchising, (t.y.) <http://www.ufrad.org.tr/tr/10sorudafranchise.asp#soru10> (16.02.2012).

Akarca, Akif ve Mehmet Şafak. "Markalar ve Vergileme", *Dünya Gazetesi*, 17 Kasım 2011, <http://www.dunya.com/markalar-ve-vergileme-137815yy.htm> (18.05.2012)

Akarca, Akif ve Mehmet Şafak. "Sat ve Geri Kirala Yöntemiyle Yapılan Finansal Kiralama İşlemleri", *Dünya Gazetesi*. (26 Eylül 2013). <http://www.dunya.com/sat-ve-geri-kirala-yontemiyle-yapilan-finansal-kiralama-islemleri-153326yy.htm> (01.10.2013).

Alcan, Emre. "Marka ve Marka Hakkının Korunması". (t.y.) <http://www.abchukuk.com/makale2.html> (12.12.2012).

Avrupa Patent Antlaşması'na Göre Patent Başvurusu, (t.y.) http://www.avrupapatent.com/patent_tescili_avrupa.htm (14.11.2012).

Aygül, Emrah. “Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizat Yatırımlarının Finansal Kiralama Yolu İle Gerçekleştirilmesi”. 20 Kasım 2012.
<http://www.alomaliye.com/2012/emrah-aygul-tesvik-belgesi-kapsamindaki-makine.htm>
(20.01.2013)

Aygül, Emrah. “Yeni Bir Finansman İmkanı “Satıp Geri Kiralama”(Sale and Leaseback) İşlemi”, 1 Temmuz 2013, <http://www.alomaliye.com/2013/emrah-aygul-yeni-bir-finansman.htm> (01.09.2013).

Başak, Levent. (Mayıs 2006), “Yabancı Kurumlara Yapılan Royalty Ödemelerinin Kurum Stopajı Karşısındaki Durumu ve Özellikli Bazı Hususların Analizi,
http://www.lebiblyalkin.com.tr/dergi_icerik_p.asp?dicerik_id=12&dergi_id=22
(10.03.2013).

Büyük Türkçe Sözlük, (t.y.)
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.52515401897145.25439659 (01.02.2012)

Çağlar, Hayrettin. “556 Sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’de 28.01.2009 Tarihinde Yapılan Değişiklikler Üzerine Bir Değerlendirme”.
http://www.webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/11_5.pdf (24.12.2012).

Çelikbiz, Yunus. “Lisans Sözleşmeleri”, (Temmuz 2008),
<http://www.hukukiboyut.com/arsiv/d2010126151651.pdf> (10.01.2013).

Çetin, Cumhur. (6 Mart 2008). “Dövizli Finansal Kiralama (Leasing) İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları”. http://www.alomaliye.com/2008/cumhur_cetin_dovizli.htm
(20.02.2012).

Değer, Ayça. “Transfer Fiyatlandırması Konusunda OECD Tarafındaki Gelişmeler”, *Dünya Gazetesi*. 2 Haziran 2010. <http://www.dunya.com/transfer-fiyatlandirmasi-konusunda-oecd-tarafindaki-gelismeler-89595h.htm> (02.04.2012).

Doğrusöz, Bumin. “Yatırım indiriminde anayasaya aykırılıklar”, *Referans Gazetesi*, 04 Ağustos 2008, http://www.radikalreferansarsivi.com/print.aspx?HBR_KOD=103189
(30.01.2013).

Doğrusöz, Bumin. “Yatırım indiriminde kaybolan indirim hakkı”, *Referans Gazetesi*, 07 Ağustos 2008, http://www.radikalreferansarsivi.com/print.aspx?HBR_KOD=103420
(30.01.2013).

Doğrusöz, Bumin. “Vergide Anayasa Mahkemesi kararları”, *Referans Gazetesi*, 19 Ekim 2009, http://www.radikalreferansarsivi.com/print.aspx?HBR_KOD=131115
(30.01.2013).

Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü (WIPO-OMPI). (t.y.)
<http://www.telifhaklari.gov.tr/ana/sayfa.asp?id=350> (11.11.2012).

Dünya Ticaret Örgütü (WTO). (t.y.) <http://www.telifhaklari.gov.tr/ana/sayfa.asp?id=352> (12.11.2012).

Eraydın, Yasin. “Sell and Leaseback (Sat ve Geri Kirala) ile İşletmelere Büyük Avantajlar”, 30 Ağustos 2013, <http://www.alomaliye.com/2013/yasin-eraydin-sell-and-leaseback-sat-ve-geri-kirala.htm> (01.09.2013).

Ercan, Tayfun. “Satıp Geri Kiralama Yöntemiyle İlgili Yeni Vergisel Düzen”, *Dünya Gazetesi*. (30 Ağustos 2013). <http://www.dunya.com/satip-geri-kiralama-yontemiyle-ilgili-yeni-vergisel-duzen-201411h.htm> (01.09.2013).

Franchise Fee. (t.y.) <http://www.franchises.about.com/od/franchiseglossary/g/franchise-fee.htm> (06.02.2012).

Franchise Nedir?,2006. <http://www.franchise.com.tr/franchise-nedir.html> (05.02.2012).

Franchise Sözleşmesi Nasıl Olmalıdır?, (t.y.) http://www.franchiseturkey.com/franchise_bayilik_nedir/franchise_sozlesmesi_nasil_olmalidir/27/ (16.02.2012).

Franchise Türleri Nelerdir?.(t.y.) http://www.franchiseturkey.com/franchise_bayilik_nedir/franchising_turleri_nelerdir/4/4/ (06.02.2012).

Finansal Kiralama Derneği. Leasing Dünyası. 2012. http://www.fider.org.tr/wswFiles/document/document_290/E-Bulten-Kasim-2012-2.pdf (17.12.2012)

Gelir İdaresi Başkanlığı. Dar Mükellefler İçin Kira Geliri Rehberi. 2013. <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2013darmukellef.pdf> (15.03.2013).

Gelir İdaresi Başkanlığı. GATT Bilgilendirme Rehberi. 2009. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/gatt95.pdf (10.11.2012).

Genel Sorular. (t.y.) <http://www.telifhaklari.gov.tr/ana/sayfa.asp?id=408> (19.12.2012).

Gökmen, Cengiz. “Leasing”. http://www.dengeymm.com.tr/userfiles/File/leasing_cengiz%20gokmen.pdf (17.02.2012).

Gülerci, Altan Fahri. “*Know-How Sözleşmesinin Hukuki Niteliği*”, 1 Nisan 2008. <http://www.baybul.com/hukuk/40160-know-how-sozlesmesinin-hukuki-niteliği.html> (19.12.2012)

Gürsoy, Yaser. “Leasing’de (Finansal Kiralamada) Yeni KDV Oranları”, 2 Ocak 2012. http://www.alomaliye.com/2012/yaser_gursoy_leasing.htm (17.02.2013)

Hakan, Mehmet Akif. “Mülkiyet, Fikri Mülkiyet, Patent ve Avrupa Patenti”, (Mayıs 2008). <http://www.mfa.gov.tr/data/Kutuphane/yayinlar/EkonomikSorunlarDergisi/Sayi29/dergi-patent.pdf> (14.11.2012).

History of Leasing, <http://www.whatisaleasing.blogspot.com/p/history-of-leasing.html> (16.02.2012).

Hukuk Sözlüğü, (t.y.) <http://sozluk.adalet.gov.tr> (01.02.2012).

International Treaties. (t.y.) <http://www.inta.org/TrademarkBasics/FactSheets/Pages/InternationalTreaties.aspx> (12.11.2012).

Jeffrey Taylor. “The History of Leasing”. http://www.fbibusiness.com/history_of_leasing.htm (17.02.2012).

Kavak, Ahmet. “Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Zararın Kazançtan İndirimi Mümkün mü?”, *Dünya Gazetesi*. (14 Ağustos 2013). <http://www.dunya.com/tasinmaz-ve-istirak-hissesi-satis-zararin-kazanctan-indirimi-mumkun-mu-152878yy.htm> (14.09.2013).

Leasing İşleminin Özel Uygulamaları ve Muhasebe Kayıtları İle İlgili Teknik Konular. (25.04.2008). <http://www.leasingportali.com/detayyenportal.asp?id=57> (14.10.2012).

Leasing İşleminin Uygulama Özellikleri. 09.06.2013. <http://www.leasingportali.com/detayyenportal.asp?id=271> (14.07.2013).

Markaların Uluslararası Tescili İle İlgili Madrid Protokolünün Amaçları, Temel Özellikleri ve Avantajları. (t.y.) <http://www.turkpatent.gov.tr/portal/default2.jsp?sayfa=225&konu=132> (14.12.2012).

Office of Policy and External Affair: Trademark Law Treaty, http://www.uspto.gov/ip/global/trademarks/ir_tm_lawtreaty.jsp (11.06.2013).

Öcal, Erdoğan. “Hizmet Bedeli-Garimaddi Hak Bedeli Karmaşası”, *Dünya Gazetesi*. 29 Ekim 2010. <http://www.dunya.com/hizmet-bedeli-gayri-maddi-hak-bedeli-karmasasi-104607h.htm> (02.02.2012).

Öztürk Salih ve Deniz Özyakışır. “Türkiye Ekonomisinde 1980 Sonrası Yaşanan Yapısal Dönüşümlerin GSMH, Dış Ticaret ve Dış Ticaret ve Dış Borçlar Bağlamında Teorik Bir Değerlendirmesi”. *Mevzuat Dergisi*. Sayı:94. Ekim 2005. <http://www.mevzuatdergisi.com/2005/10a/01.htm> (07.02.2012).

PCT (Patent İşbirliği Anlaşması), (t.y.)
[http://www.kizilaypatent.com/Hizmetlerimiz-23-PCT-\(Patent-İsbirligi-Anlasmasi\).html](http://www.kizilaypatent.com/Hizmetlerimiz-23-PCT-(Patent-İsbirligi-Anlasmasi).html)
(30.10.2012).

Patent. (t.y.) <http://www.ulusalpatent.com/page.asp?pageid=patent> (17.12.2012).

Patent İşbirliği Anlaşması (PCT),
<http://www.markasehir.com/siteic.php~id=&altno=473&back=true.html>
(30.10.2012).

Patentin Tarihçesine ve Patent Sistemine Bir Bakış. 23 Kasım 2012.
<http://www.serenti.org/patentin-tarihcesine-ve-patent-sistemine-bir-bakis/> (17.12.2012).

Paris Convention. (t.y.)
<http://www.rkdewan.com/iprOverviewTrademarkParisConvention.jsp> (14.11.2012).

Pirtini, Ali Türker. “Yapılan Son Düzenlemeler Çerçevesinde Marka Tescilinde Başvuru Süreci”.27.04.2005. http://www.alomaliye.com/ali_pirtini_marka.htm
(12.12.2012).

Rüçhan (Öncelik) Hakkı. (t.y.)
<http://www.tpe.gov.tr/portal/default2.jsp?sayfa=223&konu=55> (10.12.2012).

Sadıklar, Tayyar. “Türkiye’deki Son 20 Yılın Ekonomik Krizleri Konusunda Bir Değerlendirme”.
http://www.ekodialog.com/Makaleler/Ekonomik_Krizler_son_20_yil.html
(07.02.2012).

Seviğ, Veysi. “Şerefiye veya peştemallıklarda amortisman”, *Referans Gazetesi*,
06 Temmuz 2007, http://www.radikalreferansarsivi.com/print.aspx?HBR_KOD=72315
(24.12.2012).

Seviğ, Veysi. “Dar mükellef kurumların vergilendirilmesi ile ilgili özellikler”, *Referans*,
20 Nisan 2010, http://www.radikalreferansarsivi.com/print.aspx?HBR_KOD=139014
(07.10.2012)

Seviğ, Veysi. “Sanat eserleri amortismanına tabi tutulabilir mi?”, *Referans Gazetesi*,
07 Eylül 2010, http://www.radikalreferansarsivi.com/print.aspx?HBR_KOD=143573
(07.10.2012).

Sistem Tercih. (t.y.)
<http://www.turkpatent.gov.tr/portal/default2.jsp?sayfa=123&konu=28> (17.12.2012).

Suluk, Cahit. “Telif Hakları”. (t.y.) <http://www.fikrimulkiyet.com/telif-haklari.html>
(18.12.2012)

Summary of the Singapore Treaty on the Law Trademarks (2006).
http://www.wipo.int/treaties/en/ip/singapore/summary_singapore.html (19.11.2012)

TSE Telif Hakları, (t.y.) <http://www.tse.org.tr/tse-hakkinda/telif-haklari> (14.11.2012).

Tanınmış Markalar ve Uygulamaya Genel Bakış. (t.y.)
http://www.istanbulpatent.com/tr/mak_marka_taninmis.htm (14.11.2012).

Treaties and Contracting Parties. (t.y.)
http://www.wipo.int/treaties/en/ShowResults.jsp?long=en&treaty_id=12 (15.11.2012).

Türk Paten Enstitüsü Araştırma ve İnceleme Süreci. (t.y.)
<http://www.markatescil.gen.tr/marka-tescil-sure-ve-sureci.html> (10.12.2012).

UFRAD Hakkında. (t.y.) <http://www.franchise-net.com.tr/TR/Girisimciler-icin/Franchise-Know/Franchise-Branndan/UFRAD/UFRAD-Hakkında/K1052.htm> (08.02.2012).

Uluslararası Anlaşmalar. (11.06.2012)
http://www.upb.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=40&Itemid=39 (15.11.2012)

Uluslararası Patent Başvurusu (PCT Patent). (t.y.)
[http://www.patentturkiye.com/icerikler/1779_0_0/uluslararasi-patent-basvurusu--\(pct\).htm](http://www.patentturkiye.com/icerikler/1779_0_0/uluslararasi-patent-basvurusu--(pct).htm) (18.12.2012).

Üzeltürk, Hakan. “Yatırım İndiriminde Beklenen Netice”, 20 Şubat 2012.
<http://www.bumindogruso.com/m.aspx?id=714> (23.01.2013)

World Intellectual Property Organization. Summaries of Conventions, Treaties and Agreements. 2011.
http://www.wipo.int/freepublications/en/intproperty/442/wipo_pub_442.pdf (15.11.2012).

World Intellectual Property Organization, Summaries of Conventions, Treaties and Agreements. 2013.
http://www.wipo.int/freepublications/en/intproperty/442/wipo_pub_442.pdf (15.05 2013).

Yalçın, Hasan. “Telif Kazançları İstisnası nedir? Kimler Yararlanır”, 9 Nisan 2012.
<http://www.muhasbevergi.com/makale.aspx?=341> (09.04.2012)

Yıldız, Murat. “Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanında Özellik Gösteren Hususlar”, 5 Mart 2013. <http://www.aktifsmmm.com.tr/?p=8348> (15.03.2013).

Zuvin, Serap ve Duygu Beyazo. “Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Hakkında Kanun’un Finansal Kiralama Sözleşmeleri Bakımından Getirdiği Yenilik ve Değişiklikler I”. *Dünya Gazetesi*. 2 Şubat 2013. <http://www.dunya.com/finansal-kiralama-sozlesmeleri-bakimindan-getirdigi-yenilik-ve-degisiklikler-i-180431h.htm> (10.02.2013).

Diğer Yayınlar

Capital. **2013 Vergi Rehberi**. Ocak 2013.

Devlet Planlama Teşkilatı. **Fikri Haklar: Özel İhtisas Komisyonu Raporu**. Ankara, 2000.

Elidolu, Serkan. “Gayri Maddi Hakların Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi”. **Yeterlik Etüd Raporu**. Ankara, 2002.

KOSGEB Girişimciliği Geliştirme Vakfı. **Franchising Rehberi**. Ankara, 2005.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Beyanname Düzenleme Klavuzu**. İstanbul: Acar Basım. Ocak 2012.

Oxford-Hachette French Dictionary. “Franchise”, Oxford University Press, 2007.

Tekin, Cem ve Emre Kartaloğlu. “Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri”. **İSMMM Yayınları**. Yayın No:96, 2007.

Türk Patent Enstitüsü. **Madrid Protokolü Çerçevesinde Markaların Uluslararası Tescili ile İlgili Prosedürün Uygulanmasına İlişkin Temel Bilgiler**. Ocak, Ankara, 2007.

Türk Patent Enstitüsü. **Marka ve Coğrafi İşaret Başvurularının Hazırlanması Marka ve Coğrafi İşaret İşlemleri ile İlgili Bilgiler ve Gerekli Belgeler**. Ocak. Ankara, 2009.

Türk Patent Enstitüsü. **Patent/Faydalı Model Belgesi Başvuru Kılavuzu**. Haziran. Ankara, 2009.

Yağcı, Kürşad. (hızl.). **6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu Yenilikler ve Değişiklikler**. İstanbul Ticaret Odası, İstanbul: İnter Basım. Yayın No:2012-4. 2012.