

## PAPER DETAILS

TITLE: Gelir Vergisi Yönünden Uluslararası Vergi Anlaşması Sorunsalına Genel Bir Bakış

AUTHORS: Orçun AVCI

PAGES: 85-106

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/319557>

**Gelir Vergisi Yönünden Uluslararası Vergi Anlaşması****Sorunsalına Genel Bir Bakış****Orçun AVCİ<sup>1</sup>****Öz**

*Gelir Vergisi Kanunu uygulamalarında uluslararası sözleşmeler kapsamında birtakım sorunlar yaşanmaktadır. Esas itibarıyla yaşanan bu sorunların vergileme açısından araştırılması gerekmektedir. Özellikle Gelir Vergisi uygulamalarında hakların vergilendirilmesi konusu ayrı bir önem arz etmektedir. Gayrimaddi hakların gerçek kişiler açısından vergilendirilmesinde, bu hakların kişilerin zilyetinde bulunmaları, bu hakların iktisadi bir işletmeye dahil olması, kanuni mirasçıları ve dahil olduğu gelir unsurlarının vergilendirilmesi farklılık göstermektedir. Bu farklılık, bu hakların satışı veya kiralanması halinde değerlendirilmesi açısından ayrı ayrı ele alınmalıdır. Gayrimaddi haklar içerisinde yer alan telif hakkı ve patent gelirlerinin müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları açısından değerlendirilmesi sonucunda kazancın niteliğinin ortaya konulması konumuz çerçevesinde ele alınacaktır. Ayrıca istisna uygulamaları, kaynakta vergilendirme ve uluslararası sözleşmelerin kapsamı açısından içeriği itibarıyla de makalede değerlendirilecektir.*

**Anahtar Kelimeler:** Gelir Vergisi, Telif Hakkı, Gayrimaddi Hak, Uluslararası Vergi Anlaşmaları

**A General Look At International Taxation Agreement From The Point Of Income Taxation****Abstract**

*There are some problems about practicing the income law within the context of international agreements. These problems should be inquired in terms of taxation. The issue of taxation of rights is very important especially in terms of income taxation practices. In taxation of the incorporeal rights, there is a difference between the case in which these rights are held by person, these rights are held by commercial enterprise, taxation of legal heirs and the corresponding items of income. This difference should be dealt with separately in terms of the evaluation of the selling and renting of these rights. This article will reveal the characteristics of the income by assessing the copyrights of authors and inventors and patent income, which are classified as incorporeal rights, and legal heirs of these. Exception implementations will also be evaluated from the respect of taxation at source and scope of international agreements.*

**Keywords:** Income Tax, Copyrights, Incorporeal Rights, International Taxation Agreements

---

<sup>1</sup>Arş. Gör., Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, orcun.avci@outlook.com

## 1. Giriş

Gelir vergisi gerçek kişilerin vergilendirilmesine dayanmaktadır. Bu vergi türü için, tam mükellefiyette ikametgâh ve uyrukluk ilkeleri benimsenirken, dar mükellefiyette kaynak ilkesi kabul edilmiştir. Bu açıdan, dar mükellefiyette yükümlüler sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirler üzerinden, tam mükellefiyette ise hem Türkiye hem de Türkiye dışından elde ettikleri gelirler üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır. Gelir vergisinde yer alan çeşitli kazanç ve iratlar üzerinden beklenen verimlilik, vergileme açısından sağlanamayabilir.

Gelir vergisi açısından genel olarak konuya bakıldığında, vergilendirmede bir takım sorunlara rastlanılmaktadır. Sorunların temelinde gayrimaddi hakların vergilendirilmesi yer almaktadır. Gayrimaddi haklar özelinde yaratıcı faaliyetler neticesinde ortaya çıkan fikir ve sanat eserleri ülkemizde ayrıca yasal korumaya alınmıştır. Söz konusu yasal düzenlemede bu haklar “telif hakkı” olarak anılmaktadır. Genelinde gayrimaddi haklar, özelinde telif hakkı uluslararası değişimin yani sirkülasyonun yüksek olması nedeniyle uluslararası sözleşmelere konu olmuş ve uluslararası vergileme açısından incelenmiştir.

## 2.Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Gelir Vergisi Çerçevesi

Modern dünyanın en önemli özelliklerinden biri olan sermaye akışının hızlanarak, ülkeler arası mobilitenin artması çeşitli değişimler meydana getirmiştir. Günümüzde, hem sermaye hem de teknolojinin tek bir devletle bağı kalmamıştır. Ancak sınırların bu denli kalkmış olması da vergilendirme açısından bir takım sorunları beraberinde getirmektedir. Her devlet, ülkesi üzerindeki egemenliğini kullanarak vergilendirme yetkisine vergi toplamaktadır. Vergilendirirken ise, çeşitli ölçütler kullanmaktadır. İkametgah ve uyrukluk ölçütü ise, bu esaslardandır<sup>2</sup>.

Küreselleşen dünya ile birlikte, birden fazla ülkeyi kapsayan ekonomik faaliyetler yaygınlaşarak, bu faaliyetlerin birden fazla ülkede vergilendirilmesi ya da hiçbir ülkede vergiye tabi olmaması sorunları gündeme gelmiştir<sup>3</sup>. Vergiye tabi gelirin birden fazla ülkede

<sup>2</sup> Billur Yaltı Soydan, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Kitabevi, Birinci Baskı, İstanbul, 1995, s. 1.

<sup>3</sup> M. Erdoğan Öcal (a), “Vergi Anlaşmaları Açısından Dar Mükellef Kurumların Ticari Faaliyetlerinin Vergilendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:248, Mayıs, 2009, (<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2489>), (24.11.2015)

vergi konusu olması durumunda, aynı gelirin hem elde edildiği ülkede hem de geliri elde edenin yerleşik (mukim) olduğu ülkede vergilendirilmesi “çifte vergilendirme” olarak adlandırılmaktadır. Uluslararası vergi anlaşmalarının anlaşma kapsamına dahil kişilere ilişkin birinci maddesinde; “bu anlaşma, akit ülkelerden birinde veya her ikisinde de mukim kişilere uygulanacaktır” hükmü yer almaktadır<sup>4</sup>. Dolayısıyla, anlaşmaya taraf olan devletlerle mukimlik ilişkisi bulunmayan vergi mükellefleri anlaşma kapsamı dışında tutulmaktadır.

Uluslararası vergi anlaşmaları ile ilgili, Anayasa’nın 73. maddesinin 3. fıkrası<sup>5</sup> ve 90. maddesi<sup>6</sup> hükümleri gereği bazı sonuçlara varmak mümkündür. Her iki madde göz önüne alındığında vergi anlaşmalarının genellikle süresinin bir yılı aştığı ve devlet maliyesi açısından bir yük meydana getirdiği söylenebilir. Bu açıdan hem çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının hem de vergilendirmeye ilişkin hükümler içeren diğer uluslararası anlaşmalarının yasama organınca bir kanunla uygun bulunması esastır<sup>7</sup>.

Vergi anlaşmalarında yer alan “kişi” terimi, yalnızca gerçek kişileri değil, şirketleri ve kişilerin oluşturduğu diğer kuruluşları da kapsamaktadır. “Mukim” ise, anlaşmaların ilgili maddesinde gerçek ve tüzel kişiler açısından ayrıntılı bir biçimde tanımlanmış ve bir kişinin iki devlette de mukim olması durumunda hangi devletin mukimi sayılacağına ilişkin kurallar saptanmıştır. Türkiye’deki yerleşikler açısından anlaşmaya taraf diğer devlette ödenen vergiler,

<sup>4</sup> Onur Elele, “Uluslararası Vergi Anlaşmalarından Yararlanacak Kişilerin Belirlenmesinde Mukimlik Sorunu ve Mukimlik Belgesi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:181, Ocak, 2008, (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8309>), (24.11.2015)

<sup>5</sup> “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”

<sup>6</sup> “Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak andlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır. Ekonomik, ticarî veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan andlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanma ile yürürlüğe konabilir. Bu takdirde bu andlaşmalar, yayımlarından başlayarak iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulur.....”

<sup>7</sup> Osman Pehlivan ve Ersan Öz, Uluslararası Vergilendirme, Celepler Matbaacılık, Ekim, 2015, s. 202.

elde edilen gelir unsurlarına göre bazı anlaşmalarda duruma göre mahsup veya istisna olurken, bazı anlaşmalarda bütün gelir unsurları için mahsup sistemi benimsenmiştir<sup>8</sup>. Gelir ve servet vergileri açısından, bir vergi mükellefinin iki ayrı devlette mükellef olarak kabul edilebilmesinin temeli, devletlerden birinde tam mükellef (mukim) sıfatıyla dünya çapındaki gelirleri üzerinden; diğerinde ise dar mükellef sıfatıyla o ülke içinde elde ettiği gelirleri üzerinden vergilendirilmesidir. Tam mükellefiyette esas alınan ölçütlerin, iki devlette farklı tanımlanması nedeniyle her iki devlette de tam mükellef olarak veya gelirin elde edildiği yerin farklı ölçütlere bağlanması sebebiyle her iki devlette de dar mükellef olarak vergilendirmesi söz konusu olabilir<sup>9</sup>.

Şirketler yani tüzel kişiler açısından bakıldığında esas olarak kurumlar vergisi önem arz etmekle beraber, gerçek kişiler de ise; gelir vergisi uygulamalarında çeşitli sorunlar ortaya çıkmaktadır. Kurumlar Vergisi özellikle, büyük ölçekli yatırım yapacak olan yabancı yatırımcılar için önemlidir. Bu şirketler yatırım kararlarında özellikle, düşük oranlı vergi uygulayan ülkeleri ve hatta vergi cenneti olan ülkeleri tercih etmektedirler. Çalışmamız itibarıyla, gelir vergisi bakımından yaşanan sorunlar esas konumuzu oluşturmakla birlikte; telif hakları, gayrimaddi hakların vergilendirilmesi gibi konular ayrı başlıklar altında ele alınacaktır.

Gerçek kişilerin vergilendirilmesi gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 1. maddesinde gelirin tanımı ise; "Bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır" şeklinde yapılmıştır. Bu tanımdan gelirin özellikleri de ortaya çıkmaktadır. Gelir kişiseldir, yıllıktır, elde edilmiş olmalıdır, gerçek ve safidir ve son olarak gelir genel toplamdır<sup>10</sup>.

GVK'da iki tür mükellefiyet söz konusudur. Bunlardan ilki "Tam Mükellefiyet", diğeri ise "Dar Mükellefiyet"tir. Burada ayırım, vergiye tabi gelirin mükellefler ve yer esasıyla kapsamının

---

<sup>8</sup> Harun Naci Özbek, "Dar Mükellefiyet, Çifte Vergilendirme ve Mukimlik", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:325, Ekim, 1969, (<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=5698>), (24.11.2015)

<sup>9</sup> Billur Yaltı Soydan, "Vergi Anlaşmalarında Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:71, Mart-Nisan, 1994, (<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=3756>), (25.11.2015)

<sup>10</sup> Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, Türk Vergi Sistemi, Kanyılmaz Matbaası, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Yirminci Baskı, İzmir, Şubat, 2015, s. 17.

belirlenmesi olarak ele alınmıştır. Türk vatandaşlarının ya da Türkiye’de yerleşmiş kişilerin Türkiye içinde ve Türkiye dışında elde ettikleri kazanç ve iratları söz konusudur. Aynı şekilde yabancı uyruklu kişiler ya da Türkiye’de yerleşmemiş olan kişiler de Türkiye’deki ekonomik ve ticari faaliyetlerinden ötürü gelir elde edebilmektedirler<sup>11</sup>. Tam mükellefler; Türkiye içinde ya da dışındaki tüm gelirleri üzerinden Türkiye’de vergilendirilirken, dar mükellefler sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirleri Türkiye’de vergilendirilmektedir. G.V.K.’nın Mükellefler başlıklı 3. maddesine göre,

- Türkiye’de yerleşmiş olanlar (yerleşme ölçütü),
- Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları<sup>12</sup> (uyrukluk ölçütü).

Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellefiyet ile tam mükellefiyet arasında gelirin niteliği bakımından ve unsurları yönünden bir farklılık bulunmamaktadır. Fakat, gelirin elde edilmiş sayılması ayrıntılı olarak düzenlenmiş ve tam mükellefiyetten farklı esaslara dayanmaktadır<sup>13</sup>. G.V.K. tam mükellefiyette kişiselilik ilkesini (ikametgah, uyrukluk) kabul etmiştir ancak dar mükellefiyette mülk ilkesini benimsemiştir. Çünkü vergilendirme, gelirin Türkiye’de elde edilmesine dayanmaktadır.

Gelir vergisi bilindiği üzere yedi kazanç ve irat<sup>14</sup> unsurundan oluşmaktadır. Konumuz itibarıyla, esas sorun teşkil eden serbest meslek kazancı, telif hakları ve hakların vergilendirilmesi konuları uluslararası vergi anlaşmaları perspektifinden açıklanmaya çalışılacaktır.

---

<sup>11</sup> Tosuner ve Arıkan, s. 26.

<sup>12</sup> “Bu statüdeki Türk vatandaşlarından, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tutulmamış bulunanlar, bu kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler” (Tosuner ve Arıkan, s. 27)

<sup>13</sup> Ali Fuat Uruş, “Dar Mükellefiyetin Türk Gelir Vergisi Açısından İncelenmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:322, Temmuz, 2015, (<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=5651>), (25.11.2015)

<sup>14</sup> Ticari Kazanç, Zirai Kazanç, Ücret, Serbest Meslek Kazancı, Gayrimenkul Sermaye İradı, Menkul Sermaye İradı, Diğer Kazanç ve İratlar.

### 3. Gayrimaddi Haklarla İlgili Genel Bilgiler

Dokunulabilen ya da maddi bir varlığı olan mallar üzerindeki mülkiyete ve öteki haklara maddi haklar denir. Patent, alacak hakkı, telif hakkı, şerefiye gibi maddi varlığı olmayan değerler üzerindeki haklar ise, “gayrimaddi haklar”dır<sup>15</sup>. Türkiye’de fikri haklar, vergi hukuku tanımı içinde “gayrimaddi haklar” başlığı altında yer almaktadır. Fakat, Dünya Fikri Mülkiyet Teşkilatı’nın (WIPO) tanımlamasında fikri mülkiyet hakları kapsamına, insan zihni ürünü olan tüm telif ve sınai ürünler üzerindeki haklar girmektedir<sup>16</sup>. WIPO, 1883 Paris Sözleşmesi ile 1886 Bern Sözleşmesine dayanarak 1967 yılında Stockholm’de kurulmuş olan bir teşkilattır. Teşkilatın temel gayesi, ülkeler ve uluslararası örgütlerle işbirliği yaparak evrensel düzeyde fikri hakların korunmasını sağlayabilmektir<sup>17</sup>.

Gayrimaddi haklar, gayri mallar üzerindeki mutlak haklardır. Mutlak haklar, sahibine bütün mallar üzerinde en geniş yetki tanıyan ve herkese karşı ileri sürülebilen haklardır. Maddi olmayan varlıklar üzerindeki mutlak haklar, fikir eserleri şeklinde olabileceği gibi sınai eserler şeklinde de olabilir<sup>18</sup>. Gayrimaddi haklar değişik şekillerde sınıflandırılabilir. En çok kullanılan sınıflandırma, sınırlı ayni haklar ile fikri, sınai ve ticari haklar şeklinde olan sınıflandırmadır<sup>19</sup>. Gayrimaddi haklara ilişkin düzenlemeler Medeni Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu (VUK), Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu ve tali mevzuatta yer almaktadır. Gayrimaddi haklar iktisadi işletmeye dahil bir varlık olarak VUK hükümlerine göre değerlendirilmekte ve amortisman yoluyla itfa edilmektedir ayrıca 1 Seri No’lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği’ne (MUGT) göre muhasebeleştirilmektedir<sup>20</sup>.

<sup>15</sup> Fehmi Günay, “Vergi Usul Kanununa Göre İktisadi İşletmelere Dahil Gayri Maddi Hakların Değerlemesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:247, Nisan, 2009, (<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2472>), (26.11.2015)

<sup>16</sup> Mehmet Demiroğlu, “Fikri Haklarda Vergi Teşvikleri ve Son Değişiklikler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:423, Kasım, 2016, s. 15.

<sup>17</sup> Ercan Alptürk (a), “Hukuksal ve Vergisel Boyutlarıyla Telif Hakları”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:186, Mart, 2004, s. 75.

<sup>18</sup> Naciye Taşkesen, “Gayrimaddi Hakların Değerlemesi ve Aktifleştirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:302, Kasım, 2013, s. 130.

<sup>19</sup> Musa Yıldırım (a), “Gayrimaddi Hakların Aktifleştirilmesi”, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:255, Mart, 2014, (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=23603>), (26.11.2015)

<sup>20</sup> Taşkesen, s. 131.

Gayrimaddi haklardan fikri ve sınai haklar, fikri ürün temelinde fikir ve sanat eserleri ile marka, patent, faydalı model, tasarım, coğrafi işaret, know how v.b. içine alan bir kavramdır. Teknolojide ve ekonomide yaşanan birtakım gelişmeler neticesinde fikri ve sınai hakların kapsamı her geçen gün artmaktadır. Örneğin, bilgisayar yazılımları, veri tabanları, yarı iletken topografyalar da bu kapsama dahil olmuştur<sup>21</sup>.

GVK'nın 18. maddesinde, fikri hakların dalı olarak "telif hakları" ile diğer bir alt dalı olan sınai mülkiyet haklarından sadece "ihtira beratı (patent)" kavramına yer verilmiştir. Patent hakları dışında kalan diğer sınai mülkiyet hakları (marka, endüstriyel tasarım, coğrafi işaret, entegre devre topoğrafyası, yeni bitki çeşitleri gibi gelişen diğer haklar) kavramları bu düzenlemede yer almamaktadır. Yani, telif eser müellifleri ile patent mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları serbest meslek erbabı sayılmakta, diğer sınai mülkiyet hakkı sahipleri ve kanuni mirasçıları ise, bu kapsamda değildir. Patent haricinde diğer sınai mülkiyet hakları için de kanun hükmünün yeniden düzenlenmesi bir ihtiyaç olarak gözükmemektedir<sup>22</sup>. Telif hakkı, kanun tarafından eser sahibine tanınan imtiyaz ve tasarruf hakkı olarak tanımlanabilir. Telif hakkı, fikir ve sanat eserleri üzerinde sahibinin maddi ve manevi tüm haklarını kapsamaktadır<sup>23</sup>.

Eser sahibi, telif hakkı kim tarafından ve hangi suretle kullanılırsa kullanılsın, bu kullanımdan sağlanan kazanç üzerinden koruma süresi içerisinde belli bir paya sahip olur. Çünkü, gayrimaddi hak olarak kullanılan telif hakkından maddi bir yarar ya da gelir elde etmek, ancak bu suretle mümkündür. Bu hakkın konusu ise, maddi bir mal değil, eser sahibinin yaratıcılığının bedeli "imtiyaz" şeklinde nitelendirilebilmektedir<sup>24</sup>.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin 5. bendinde;

---

<sup>21</sup> Musa Yıldırım, Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 17.

<sup>22</sup> Demiroğlu, s. 17.

<sup>23</sup> Abdullah Barış, "Gelir ve Katma Değer Vergisi Açısından Telif Hakları ve İhtira Beratlarından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:318, Mart, 2015, s. 132.

<sup>24</sup> Yaşar Methibay, "Türkiye'de Telif Hakları ve Vergilendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:116, Mayıs, 1998, (http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2995), (26.11.2015)

- “Arama, işletme, imtiyaz hakları ve ruhsatları,
- İhtira beratı (patent), alameti farika, marka, ticaret ünvanı,
- Her türlü teknik resim, desen, model, plan,
- Sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları,
- Sanayi, ticaret, bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle, gizli bir formül veya bir üretim usulü (know how) üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı” gibi haklar gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılmıştır.

Aynı maddenin 6. bendinde ise, telif hakları (bu hakların müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar) serbest meslek kazancıdır.

Fikri ve sınai hakların ülke dışında da uluslararası düzeyde korunmasını sağlamak için birçok uluslararası sözleşme imzalanmıştır. Uluslararası ikili anlaşmalardan daha geniş kapsamlı koruma sağlayan uluslararası sözleşmelerin önemi gün geçtikçe artmaktadır. Bugün, uluslararası sözleşmeleri kabul eden ülkeler tarafından fikri ve sınai hakları tek bir başvuru ile birden fazla ülkede korumaya almak mümkün hale gelmiştir. Avrupa patenti uygulamaları ve topluluk markası bunun en somut örneklerindendir. Marka, patent ve endüstriyel tasarımlarla ilgili Kanun Hükmünde Kararname (KHK)<sup>25</sup>’lerde, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre yürürlüğe konulan milletlerarası anlaşma hükümlerinin bu kararname hükümlerinden daha uygun olması halinde korumadan yararlanacak kişilerin daha elverişli hükümlerin uygulanmasını talep etme haklarının bulunduğu kabul edilmiştir. Bununla birlikte daha uygun hükümler içeren milletlerarası anlaşma hükümlerinin öncelikle uygulanması esası kabul edilmiştir<sup>26</sup>.

#### **4.Gelir Vergisi Açısından Gayrimaddi Haklar**

Konunun daha iyi anlaşılması için gelir vergisi açısından iktisadi işletmeye dahil gayrimaddi hakların vergilendirilmesi, serbest meslek erbabı açısından gayrimaddi hakların vergilendirilmesi, ücretliler açısından gayrimaddi hakların vergilendirilmesinin ve dar mükellef gerçek kişilerin vergilendirilmesi konularının kısaca açıklanmasında yarar bulunmaktadır.

<sup>25</sup> 551 Sayılı KHK. Madde 4, 556 Sayılı KHK madde 4, 554 Sayılı KHK madde 4.

<sup>26</sup> Yıldırım, s. 24-25.

#### **4.1. İktisadi İşletmeye Dahil Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi**

GVK'nın 37. maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazancın ticari kazanç olduğu belirtilmiş ve ticari kazancın tespiti ve vergilendirilme esasları GVK'nın 37-51. maddelerinde düzenlenmiştir. GVK'nın 52. maddesinde ise, zirai faaliyetten<sup>27</sup> doğan kazançların zirai kazanç sayılacağı belirtilmiş, zirai faaliyetin içinde yapıldığı işletmeler zirai işletme olarak tanımlanmış ve zirai kazancın tespiti ve vergilendirme esasları GVK'nın 52-60'ıncı maddelerinde düzenlenmiştir<sup>28</sup>.

Gayrimaddi hakların kullanılması karşılığında yapılan kira ödemeleri (lisans bedeli), ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi için yapıyorsa, GVK'nın 40. maddesinin 1 No'lu bendine göre ilgili dönemlerde doğrudan indirilebilecektir. Ancak, gayrimaddi hakların sahiplik haklarının satın alınması durumunda ise, gider yazılarak doğrudan düşülmesi söz konusu değildir. Böyle bir durumda gayrimaddi haklar maliyeti üzerinden aktifleştirilerek amortismanı tabi olmalıdır<sup>29</sup>.

#### **4.2. Serbest Meslek Erbabı Açısından Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi**

GVK'nın 65. maddesinde, serbest meslek faaliyetlerinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiş ve aynı maddede serbest meslek faaliyeti; "sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması" olarak tanımlanmıştır.

GVK'da serbest meslek kazançları üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatına ilişkin düzenleme GVK'nın 94. maddesinde yer almaktadır. Bu tevkifat uygulamasına göre tevkifat yapacak kişi ve

---

<sup>27</sup> GVK'nın 52'nci maddesine göre; "Zirai faaliyet, arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatı istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder".

<sup>28</sup> Yıldırım, s. 70.

<sup>29</sup> Yıldırım, s. 70.

kurumlar<sup>30</sup>; serbest meslek faaliyetleri neticesinde gelir vergisi tevkifatı yapacaklardır.

Maliye Bakanlığı tarafından verilen çeşitli özgelelerde, telif kazançlarıyla ilgili olarak aynı yılda ya da birbirini izleyen yıllarda birden fazla eser meydana getirilmesi durumunda faaliyetin devamlılık unsuru taşıdığı kabul edileceği belirtilmiştir<sup>31</sup>.

Serbest meslek faaliyetinin yanında başka bir iş ile devamlı ilgilenilmesi serbest meslek erbabı vasfını etkilememektedir. Bu sebeple serbest meslek erbabı olan bir kimse aynı zamanda ticari kazanç sahibi veya ücretli de olabilir. Böylesi bir durum o kişinin serbest meslek erbabı olma niteliğini de etkilememektedir. Benzeri bir durumda, serbest meslek faaliyetinin arızı olarak yapılması halinde de, mükellefin KDV ve geçici vergi yükümlülüğü bulunmadığı gibi defter tutma ve makbuz düzenleme zorunluluğu hususu da yer almamaktadır<sup>32</sup>.

#### **4.3. Ücretliler Açısından Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi**

GVK'nın 61. maddesinde ücret; "işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para, ayın veya para ile temsil edilebilen diğer menfaatler" şeklinde tanımlanmıştır. Ücret, hizmet erbabına farklı biçimler ve farklı isimler altında verilebilir. Ödemenin ücret, ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye v.b. isimlerle ücret olarak anılabilmektedir<sup>33</sup>. Başka bir ifadeyle, serbest meslek faaliyeti, bir işverene tabi olmadan sahibinin kendi nam ve hesabına yaptığı faaliyetler olması gerekmektedir. Bir işverene tabi olarak yapılan faaliyetlerden elde edilen kazançlar ücret kapsamındadır. Bu kazanç

---

<sup>30</sup> G.V.K.'nın 94/1. maddesine göre: "Kamu idareleri ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler ilgili bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar".

<sup>31</sup> Yıldırım, s. 72.

<sup>32</sup> Özge İnci Hurşitoğlu, "Telif Hakları İstisnası Yanılgısı", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:339, Aralık, 2016, s. 94.

<sup>33</sup> Doğan Şenyüz vd., Türk Vergi Sistemi, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013, s. 67.

serbest meslek kazancı sayılmadığı gibi aynı zamanda serbest meslek kazançları istisnasından da faydalanılamayacaktır<sup>34</sup>.

551 Sayılı KHK'nın 22 ve 23'üncü maddeleri bağlamında, bir işletmede ücretli olarak çalışanların hizmet akdi kapsamında meydana getirdikleri eserler üzerindeki mali haklar işverene aittir. Bu kapsamda, ücretli olarak çalışanların meydana getirdiği eserlerin işletme eliyle yayınlanması, satılması, kiralanması v.b. şekillerde elde edilecek kazançlar, işletme bünyesinde ticari kazanç olarak vergilendirilir. Ancak çalışanlara bu sebeple ödenecek ek ücretler ise, ücret geliri kapsamındadır<sup>35</sup>.

Ücret-serbest meslek kazancı ayırımının önemi, vergilendirmeye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesinde esas teşkil etmektedir. Serbest meslek faaliyetinin bir hizmet akdi kapsamında bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak sürdürülmesi durumunda elde edilen gelir ücret olarak vergilendirilecektir. Böylesi durumda bir mükellefin defter tutma, makbuz düzenleme, KDV ve geçici vergi yükümlülükleri söz konusu olmayacaktır<sup>36</sup>. Ücretlilerin vergilendirilmesi esas olarak tevkifat usulüne dayanmaktadır. Ücretlilerin yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi ise, tevkifat yapılmamış ücretlilerde söz konusudur. Aynı zamanda, birden fazla işverenden ücret alınması ve bunu gelir vergisi tarifesinde ikinci gelir diliminde yer alan tutarı<sup>37</sup> aşması halinde yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmektedir.

#### **4.4. Dar Mükellef Gerçek Kişilerde Vergilendirme**

G.V.K.'nın 6. maddesine göre, Türkiye'de yerleşik olmayan gerçek kişiler dar mükellef sayılmaktadır ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmektedir. Bu esasa göre, dar mükellef gerçek kişilerin, gayrimaddi hakları satışı, devir ve temlik veya kiralaması işlemleri sebebiyle sadece Türkiye'de elde ettikleri gelirler vergilendirilecektir. Dar mükellef gerçek kişiler gayrimaddi haklara konu olan serbest meslek faaliyeti icra ederek serbest meslek kazancı, gayrimaddi hakları kiralarak gayrimenkul

<sup>34</sup> Barış, s. 136-137.

<sup>35</sup> Yıldırım, s. 78.

<sup>36</sup> Hurşitoğlu, s. 95.

<sup>37</sup> (2017 yılı için 30.000 TL).

sermaye iradı, gayrimaddi hakları satarak değer artış kazancı elde edebilirler<sup>38</sup>.

G.V.K.'nın 18. maddesinde düzenlenen istisna hükmü, tam mükelleflerde olduğu gibi dar mükelleflerde de uygulanır. Bu esasa göre, dar mükellef gerçek kişilerin GVK'nın 18. maddesi kapsamında elde ettikleri serbest meslek kazançları için de istisna hükmü uygulanacaktır. Ek olarak, GVK'nın 70. maddesinde belirtilen, ihtira beratının mucit ve kanuni mirasçısı tarafından, telif haklarının ise, müellif ve kanuni mirasçısı tarafından kiralınmasından doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğuna ilişkin hüküm dar mükellefler için de geçerlidir<sup>39</sup>.

### **5.Uluslararası Vergi Anlaşmaları Açısından Gayrimaddi Haklar**

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), uluslararası çifte vergilemeyi, iki ya da daha fazla ülkenin, aynı mükellefi, aynı konuda ve aynı vergilendirme döneminde benzer vergilere tabi tutması olarak tanımlamaktadır<sup>40</sup>.

OECD ve Birleşmiş Milletler modeli olmak üzere iki tane vergi anlaşması modelinden söz edilmektedir. Birleşmiş Milletler modelinde kaynak (gelirin doğduğu) ülkede vergilendirilir. OECD modelinde ise, mukim (ikamet edilen) ülkede vergilemenin ağırlıklı olduğu söylenebilir. Gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesinde, OECD modeli vergilendirme hakkını sadece mukim devlete verirken, BM modeli vergilendirme hakkını ise, kaynak ve mukim devlet arasında paylaşmaktadır. Türkiye vergi anlaşmalarında OECD modelini uygulamaktadır fakat bazı maddelerine şerh koyarak vergilendirme hakkını saklı tutmaktadır<sup>41</sup>.

Özellikle know-how için yapılan ödemelerin hizmet ödemeleri ile karıştırılması birçok halde olasıdır. Bu sebeple, ayırım için aşağıdaki kriterlerin dikkate alınması önerilmektedir<sup>42</sup>:

<sup>38</sup> Musa Yıldırım (b), "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:301, Ekim, 2013, s. 35.

<sup>39</sup> Yıldırım, s. 82.

<sup>40</sup> A. Bayazıt Balcı, "Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-II", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:264, Ağustos, 2003, s. 15.

<sup>41</sup> Yıldırım, s. 102.

<sup>42</sup> M. Erdoğan Öcal (b), "Gayrimaddi Hak Bedelleri ve Dar Mükellefler", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:256, Ocak, 2010, (<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2691>), (26.11.2015)

- “Know-how anlaşmaları, var olan ya da yaratılacak olan bir bilginin aktarılması ve bunun gizliliğinin korunması ile ilgili hükümleri kapsar,
- Hizmet anlaşmaları, hizmet verenin özel bilgi, ustalık ve uzmanlığa dayalı bir hizmeti verme yükümlülüğü ile ilgili hükümleri kapsarken, hiçbir zaman bunların hizmet alana aktarılması zorunluluğunu kapsamaz.
- Know-how sağlayan anlaşmaların çoğunda, bunları sağlamayı yükümlenenlere; bu zaten hazır olan bu bilgi birikiminin aktarılmasından ve hali hazır malzemenin yeniden üretilmesinden daha fazla bir yükümlülük getirmez. Halbuki, hizmet anlaşmalarında; hizmet verenlere çok daha fazla bir şey yapma ya da araştırma, çizim, test ve diğer ilgili faaliyetler nedeniyle çalışanlara ya da taseronlara daha fazla ödeme yapma yükümlülüğü getirir”.

Bahsi geçen kriterler dikkate alınarak, aşağıdaki ödemelerin gayri maddi hak bedeli değil fakat hizmet bedeli olarak dikkate alınması gerekir<sup>43</sup>:

- “satış sonrası hizmetler,
- garanti kapsamında sunulan hizmetler,
- teknik destek ve yardım,
- danışmanlık (elektronik olarak ya da veri tabanları vasıtasıyla verilenler dahil)”.

OECD Model anlaşması açıklamalarında, gayrimaddi haklardan sahiplik haklarının devredilmesi karşılığı alınan bedellerin 12’nci maddede düzenlenen gayrimaddi hak bedeli olarak değil, 13’üncü maddeye göre sermaye değer artış kazancı olarak vergilendirileceği belirtilmektedir. Ancak, Türkiye’nin imzaladığı bazı vergi anlaşmalarında gayrimaddi hakların kiralanması yanında satışı da 12’nci madde kapsamına dahil edilmiştir. Bu haliyle, gayrimaddi hakların kiralanması yanında satılması karşılığı alınan bedeller üstünden de Türkiye’nin tevkifat yapma hakkı saklı tutulmaktadır. Bu sebeple, Türkiye’de vergilendirme yapılırken, her ülkeyle yapılan anlaşmanın farklı bir takım hükümler de içerebileceği hususu dikkate alınmalıdır<sup>44</sup>. Özel bir kanunu bulunmayan know-how hukuki çerçevede açıkça tanımlanmamıştır. Ancak teknik bilgi, bilme-yapma

<sup>43</sup> Öcal (b), (<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2691>), (26.11.2015)

<sup>44</sup> Yıldırım, s. 104.

şeklinde kısaca açıklanmaktadır. “Belirli bir tekniği uygulamaya koyabilmek için gerekli teknik, ticaret ve işletmecilik bilgi ve becerileri ” olarak da tanımlanabilmektedir. WIPO ise, “sınai mülkiyet ile ilgili tekniğin kullanılmasına yarayan bilgi veya üretim yöntemleri” olarak tanımlamıştır. Lisans sözleşmelerine konu edilebilen know-how ile ilgili tartışmalar hep güncelliğini korumuştur. Rekabet hukuku uygulamalarına konu olan know-how lisans sözleşmeleri günümüz ekonomi ve teknolojisinde oldukça önemli bir yerdedir<sup>45</sup>.

OECD Modeli’nin 12. maddesinde gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesi yer almaktadır. Maddenin birinci paragrafı ile gayrimaddi hak bedellerini vergileme yetkisi münhasıran bu bedellerin gerçek lehdarının mukimi olduğu devlete verilmiştir. Kaynak devlette stopaj yoluyla da vergi alınmayacaktır. Ancak, Türkiye’nin de aralarında bulunduğu pek çok ülkenin bu maddeye ilişkin rezervi söz konusudur. Türkiye maddeye koyduğu rezerv ile gayrimaddi hak bedellerini kaynak ülkede vergileme hakkını saklı tuttuğunu belirtmiştir<sup>46</sup>.

Dijital telif hakları açısından taraf olduğumuz anlaşmalarda gayrimaddi hak bedeli olarak tanımlanan gelirler, iç hukukumuzda kısmen gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin GVK’nın 70. maddesinde, kısmen de değer artış kazançlarına ilişkin GVK mükerrer 80. maddesinde düzenlenmiştir. Dijital telif haklarının ihlali neticesinde, korsan olarak nitelendirilebilecek ürünlerden elde edilen gelirlerde vergi kaybı sanıldığından daha büyük boyutlardadır ancak bu ihlalleri tam anlamıyla önlemenin yolu henüz bulunmamıştır<sup>47</sup>. Faiz ve gayrimaddi hak bedellerinden kaynak devlette alınacak vergi oranlarına ilişkin değerler Tablo 1’de yer almaktadır.

---

<sup>45</sup> Gültekin Aydın, “Gayrimaddi Haklar (Fikri ve Sınai Mülkiyet Hakları)”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:267, Kasım, 2003, (<http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4312>), (31.01.2017)

<sup>46</sup> Mehmet Batun , “OECD Model Anlaşmasına Göre Gayrimaddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:419, Temmuz, 2016, s. 199.

<sup>47</sup> Ercan Alptürk (b), “Dijital Telif Haklarının Vergilendirilmesi, Sorunlar ve Değerlendirmeler”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:293, Şubat, 2013, s. 11.

**Tablo 1. Faiz ve Gayrimaddi Hak Bedelleri Üzerinden  
Kaynak Devlette Alınacak Vergi Oranları**

| <b>Taraf Devlet</b>     | <b>Faiz (%)</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | <b>Gayrimaddi Hak Bedeli (%)</b> |
|-------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|
| AVUSTURYA <sup>48</sup> | 15                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 10                               |
| AVUSTURYA<br>(REVİZE)   | 5 (Oesterreihische<br>Kontrollbank AG ya da<br>amacı ihracatı teşvik<br>etmek olan benzeri bir<br>Türk kamu kuruluşu<br>tarafından ihracatı<br>teşvik amacıyla<br>verilmesi, garanti<br>edilmesi ya da<br>sigortalanması<br>durumunda)<br>10(Faiz bir banka<br>tarafından elde<br>edilmişse)<br>15(Tüm diğer<br>durumlarda)      | 10                               |
| NORVEÇ (REVİZE)         | 5 (Norveç yönünden,<br>Devlet emeklilik<br>Fonu'na, Norveç<br>İhracat Kredileri<br>Garanti Kurumu'na,<br>faizin tamamının veya<br>büyük bir kısmının<br>Norveç Hükümeti'ne<br>aktarılması şartıyla,<br>Eksportfinans ASA'ya<br>ödenmesi halinde;<br>Türkiye yönünden,<br>Sosyal Güvenlik<br>Fonu'na, Türkiye<br>İhracat ve Kredi | 10                               |

<sup>48</sup> Norveç, İngiltere, Finlandiya, Fransa, Almanya (Feshedilen), İsveç, Belçika, Danimarka, İtalya, Malezya gibi ülkelerde de aynı oranlar bulunduğu tablodan bir ülkeye yer verilmiştir.

|                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                       |    |
|------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
|                        | Bankası'na ödenmesi halinde)<br>10 (faizin bir bankaya ödenmesi halinde)<br>15 (tüm diğer durumlarda)                                                                                                                                                                                 |    |
| GÜNEY KORE             | 10 (İki yılı aşan borçlarda ve alacak taleplerinde)<br>15 (diğerlerinde)                                                                                                                                                                                                              | 10 |
| ÜRDÜN                  | 10                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 12 |
| HOLLANDA               | 10 (İki yılı aşan kredilerde)<br>15 (Diğerlerinde)                                                                                                                                                                                                                                    | 10 |
| PAKİSTAN <sup>49</sup> | 10                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 10 |
| HOLLANDA               | 10 (İki yılı aşan kredilerde)<br>15 (Diğerlerinde)                                                                                                                                                                                                                                    | 10 |
| FİNLANDİYA (REVİZE)    | 5 (Finlandiya İhracat Kredi Kurumu (Finnish Export Credit) veya FINNERA ile amacı ihracatı teşvik olan benzeri Türk kamu kurumları tarafından ihracatı teşvik amacıyla verilen, garanti edilen veya sigortalanan borç veya krediler yönünden)<br>10 (faizin bir banka tarafından elde | 10 |

<sup>49</sup> Tunus, Romanya, Pakistan, K.K.T.C., Almanya (Yeni), B.A.E., Macaristan, Kazakistan, Makedonya, Arnavutluk, Cezayir, Moğolistan, Mısır, Ç.H.C., Polonya, Türkmenistan, Azerbaycan, Bulgaristan, Özbekistan, Beyaz Rusya, Ukrayna, İsrail, Kuveyt, Rusya, Slovakya, Endonezya, Hırvatistan, Moldova, Kırgızistan, Tacikistan, Çek Cumhuriyeti, Bangladeş, Sudan, Slovenya, Lüksemburg, İran, Fas, Lübnan, Güney Afrika C., Sırbistan ve Karadağ gibi ülkelerde de aynı oranlar bulunduğu tablodan bir ülkeye yer verilmiştir.

**Gelir Vergisi Yönünden Uluslararası Vergi Anlaşması Sorunsalına  
Genel Bir Bakış**

|           |                                                                                                                                            |                                                                                                                                                       |
|-----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|           | edilmesi durumunda)<br>15 (diğer tüm durumlarda)                                                                                           |                                                                                                                                                       |
| JAPONYA   | 10 (Kredi, finans kurumlarından alınmış ise)<br>15 (Diğer tüm durumlarda)                                                                  | 15                                                                                                                                                    |
| HİNDİSTAN | 10 (Finansal kurum veya banka tarafından verilen herhangi bir borca karşılık ödeniyorsa)<br>15 (Diğer tüm durumlarda)                      | 15                                                                                                                                                    |
| A.B.D.    | 10 (Faiz banka, finansal veya tasarruf kuruluşları ile sigorta şirketlerince verilen kredilerden kaynaklanıyorsa)<br>15 (Diğer durumlarda) | 5-10                                                                                                                                                  |
| LİTVANYA  | 10                                                                                                                                         | 5 (Sınai, ticari ve bilimsel teçhizatın kullanım hakkı karşılığı ödenen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının)<br>10 (Diğer tüm durumlarda) |
| SİNGAPUR  | 7,5 (Herhangi bir finansal kurum tarafından alınan faizler için)<br>10 (Diğer tüm durumlarda)                                              | 10                                                                                                                                                    |
|           |                                                                                                                                            | 5 (Sınai, ticari ve bilimsel teçhizatın kullanım hakkı)                                                                                               |

|            |                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| LETONYA    | 10                                                                                                                                                                                                                                      | karşılığı ödenen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının) 10 (Diğer tüm durumlarda                                                                                                                                                                                                                                        |
| İSPANYA    | 10 (Faiz bir banka tarafından verilen herhangi bir borçtan kaynaklanıyorsa veya sözkonusu faiz, ticari eşya veya ekipmanın bir Akit Devlet teşebbüsüne kredili olarak verilmesi karşılığında ödeniyor ise)<br>15 (Tüm diğer durumlarda) | 10                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| SURİYE     | 10                                                                                                                                                                                                                                      | 15 (Patent, alameti farika, desen veya model, plan, gizli formül ya da üretim yöntemi veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için)<br>10 (Sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının kullanımı veya kullanım hakkı için) |
| YUNANİSTAN | 12                                                                                                                                                                                                                                      | 10                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| TAYLAND    | 10 (Sigorta şirketi dahil herhangi bir finansal kurum                                                                                                                                                                                   | 15                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |

**Gelir Vergisi Yönünden Uluslararası Vergi Anlaşması Sorunsalına  
Genel Bir Bakış**

|         | tarafından alınmış ise) |                                                                                                                         |
|---------|-------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ESTONYA | 10                      | 5(Sınai, ticari ve bilimsel teçhizatın kullanım hakkı karşılığı ödenen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının) |

**Kaynak:**([http://www.gib.gov.tr/uluslararasi\\_mevzuat](http://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat)),  
(11.12.2015)

İki ülke arasında yapılan anlaşmalarda, elektronik ticaret yapan firmaların elde ettiği gelirin türünün “ticari kazanç” veya “royalty-gayrimenkul sermaye iradı” olarak sınıflandırıldığı görülmektedir. OECD ülkeleri ve ABD’nin vergilendirme uygulamalarında royalty ile ticari kazançlar aynı tür vergilendirme sistemine tabi olduğu görülmektedir. Fakat, bazı vergi anlaşmalarında bir diğer ülke mukiminden elde edilen royaltylerin elektronik ticaret yapan kimsenin bu ülkede yer almasına bağlı olmadan vergilendirmeye tabi tutulduğu görülmektedir. Örneğin; ABD-Fransa ve ABD-Kanada arasındaki vergi anlaşmalarında, bu ülkelerin herhangi birinde elde edilen royaltylerin yine bu ülkede vergilendirilmesi gerekmektedir<sup>50</sup>.

#### **6. Sonuç**

Gelir vergisi açısından uluslararası sözleşmeler kapsamında bir takım sorunlar yaşanmaktadır. Bu sorunlar kapsamında; telif hakları, hakların vergilendirilmesi ve serbest meslek kazancı çerçevesince yaşanan sorunlar, sorunun büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Kuşkusuz bu sorunların hukuki, mali ve ekonomik etkileri de gözlemlenmektedir. Çünkü, birbirine bağlı bir yapı bulunmaktadır. Örneğin, gayrimaddi haklar ile vergilendirme hakkı OECD Model Anlaşması’nın 12. maddesinde açıkça düzenlenmiştir. Fakat, Türkiye ve diğer ülkeler arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında buna birebir riayet edilmediği görülmektedir. Oysa ki bu durum ödemelerin mahiyeti ve vergisel yükümlülükler açısından büyük önem arz etmektedir. Bir diğer husus ise, telif haklarının ülkemizde sıklıkla ihlal edilmesi durumudur. Bu konuyla ilgili de tam anlamıyla çözüm bulunmuş değildir. Bunun çok ciddi ekonomik etkileri görülmektedir.

---

<sup>50</sup> Alptürk (b), s. 16.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 6. maddesine göre, gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler bu varlıkların bulunduğu devlette vergiye tabi olmaktadır. Aynı maddenin devamında ise, maden ocaklarının, kaynakların ve diğer doğal kaynakların işletme hakkından veya işletilmesinden doğan ödemeler, gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler kapsamında değerlendirilmektedir ve vergilendirilmektedir. Görüldüğü üzere uluslararası sözleşmeler kapsamında her kazanç ve irat türünde problem yaşanmamaktadır.

GVK'nın 18. maddesinde düzenlenen telif hakkı ve patente ilişkin istisnanın, söz konusu maddede belirtildiği gibi serbest meslek kazancı istisnası olarak tanımlanması kavram kargaşasına neden olmaktadır. Bu istisnanın fikri haklar istisnası olarak yeniden düzenlenmesinin daha doğru olacağı kanaatindeyiz. Nitekim, GVK'nın 18. maddesinde düzenlenen istisnadan kiralama gibi serbest meslek kazancı kapsamına girmeyen gelirlerinde yararlandığı görülmektedir. Bazı kiralama işlemleri serbest meslek kazancı olarak sayılarak istisnadan yararlandırılmaktadır. Telif hakkı madde hükmüne göre ise, bir eserin müellif ya da kanuni mirasçısı tarafından satışı değer artış kazancına girmemektedir. Bu sebeple söz konusu istisna, diğer gelir unsurlarını da kapsar durumdadır. Bu nedenle, istisnanın fikri haklar istisnası olarak düzenlemesi daha doğru olacaktır. Ayrıca, bu istisnadan serbest meslek kazancı elde etmeyen kanuni mirasçılar gibi kişiler de faydalanabilmektedir. Bu sebeple serbest meslek kazançları başlığı ile içerik uyumu bulunmamaktadır.

Sonuç olarak, günümüzde önemli bir paya sahip olan telif hakları; gayrimaddi hakların ekonomik olarak büyük değerlere ulaşmasından kaynaklı, bunların vergilendirilmesi konusuna da daha fazla önem verilmesi ve mevzuatta çeşitli düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Bu hakların vergilendirilmesine ilişkin uyumlaştırma süreci devam etmektedir. Çeşitli sorunlar giderildiğinde ulusal ve uluslararası boyutta daha iyi işleyen bir vergi yapısının oluşacağı şüphesizdir. Aksi taktirde ülkeler, vergi kayıp ve kaçaklarıyla karşı karşıya kalabileceklerdir.

#### **Kaynakça**

ALPTÜRK, Ercan (2004a), "Hukuksal ve Vergisel Boyutlarıyla Telif Hakları", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:186, Mart, 2004, ss. 74-81.

---

ALPTÜRK, Ercan (2013b), “Dijital Telif Haklarının Vergilendirilmesi, Sorunlar ve Değerlendirmeler”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:293, Şubat, ss. 11-17.

AYDIN, Gültekin (2003), “Gayrimaddi Haklar (Fikri ve Sınai Mülkiyet Hakları)”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:267, Kasım, (<http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4312>), (31.01.2017).

BALCI, A. Bayazıt (2003), “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-II”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:264, Ağustos.

BARIŞ, Abdullah (2015), “Gelir ve Katma Değer Vergisi Açısından Telif Hakları ve İhtira Beratlarından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:318, Mart, ss. 131-142.

BATUN, Mehmet (2016), “OECD Model Anlaşmasına Göre Gayrimaddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:419, Temmuz, ss. 198-208.

DEMİROĞLU, Mehmet (2016), “Fikri Haklarda Vergi Teşvikleri ve Son Değişiklikler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:423, Kasım, ss. 14-22.

ELELE, Onur (2008), “Uluslararası Vergi Anlaşmalarından Yararlanacak Kişilerin Belirlenmesinde Mukimlik Sorunu ve Mukimlik Belgesi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:181, Ocak, (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8309>), (24.11.2015).

GİB, ([http://www.gib.gov.tr/uluslararasi\\_mevzuat](http://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat)), (11.12.2015).

GÜNAY, Fehmi (2009), “Vergi Usul Kanununa Göre İktisadi İşletmelere Dahil Gayri Maddi Hakların Değerlemesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:247, Nisan, (<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2472>), (26.11.2015).

HURŞİTOĞLU, Özge İnci (2016), “Telif Hakları İstisnası Yanılgısı”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:339, Aralık, ss. 90-99.

METHİBAY, Yaşar (1998), “Türkiye’de Telif Hakları ve Vergilendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:116, Mayıs, (<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2995>), (26.11.2015).

ÖCAL, M. Erdoğan (2009a), “Vergi Anlaşmaları Açısından Dar Mükellef Kurumların Ticari Faaliyetlerinin Vergilendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:248, Mayıs,

---

(<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2489>), (24.11.2015).

ÖCAL, M. Erdoğan (2010b), “Gayrimaddi Hak Bedelleri ve Dar Mükellefler”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:256, Ocak, (<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2691>), (26.11.2015).

ÖZBEK, Harun Naci (1969), “Dar Mükellefiyet, Çifte Vergilendirme ve Mukimlik”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:325, Ekim, (<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=5698>), (24.11.2015).

PEHLIVAN, Osman ve Ersan ÖZ (2015), Uluslararası Vergilendirme, Celepler Matbaacılık, Ekim.

SOYDAN, Billur Yaltı (1994), “Vergi Anlaşmalarında Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:71, Mart-Nisan, (<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=3756>), (25.11.2015).

SOYDAN, Billur Yaltı (1995), Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Kitabevi, Birinci Baskı, İstanbul.

ŞENYÜZ, Doğan, Mehmet YÜCE ve Adnan GERÇEK (2013), Türk Vergi Sistemi, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

TAŞKESEN, Naciye (2013), “Gayrimaddi Hakların Değerlemesi ve Aktifleştirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:302, Kasım, ss. 130-136.

TOSUNER, Mehmet ve Zeynep ARIKAN (2015), Türk Vergi Sistemi, Kanyılmaz Matbaası, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Yirminci Baskı, İzmir, Şubat.

URUŞ, Ali Fuat (2015), “Dar Mükellefiyetin Türk Gelir Vergisi Açısından İncelenmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:322, Temmuz, (<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=5651>), (25.11.2015).

YILDIRIM, Musa (2011), Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

YILDIRIM, Musa (2014a), “Gayrimaddi Hakların Aktifleştirilmesi”, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:255, Mart, (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=23603>), (26.11.2015).

YILDIRIM, Musa (2013b), “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:301, Ekim, ss. 33-42.