

GAYRİ MADDİ HAKLARIN KULLANIMI İÇİN YAPILAN ÖDEMELERİN MUHASEBE ve VERGİ DÜZENLEMELERİ KAPSAMINDA ANALİZ

Dr. M. Uğur AKDOĞAN*

ÖZET

Bu çalışmada, “Gayri Maddi Hak” kavramı kapsamına giren işlemler ve bu hakların kullanımına yönelik yapılan ödemelerin vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi konuları incelenmiştir. Öncelikle gayri maddi hak bedeli kapsamında yapılan ödemelerin içeriği tespit edilip, mevzatta yer alan yaklaşımlar analiz edilmiştir. Başka işletmelerce sahip olunan gayri maddi hakların kullanımı için yapılan ödemelerin farklı vergi uygulamalarına tabi olması sebebiyle, vergi türleri itibarıyla bu ödemelerin tabi olduğu koşullar incelenmiştir. Özellikle hak sahibinin yurtdışında olduğu durumlarda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve gümrük mevzuatının da kullanılması gerektiği için örnekler üzerinden konu değerlendirilmiştir. Muhasebe etkileri açısından da konu örnekler üzerinden açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Gayri Maddi Haklar, Royalti ödemeleri, Vergilendirme

Jel Kod: M41, H21

ANALYSIS OF THE PAYMENTS MADE FOR THE USAGE OF INTANGIBLE RIGHTS, FROM THE PERSPECTIVE OF ACCOUNTING AND TAXATION RULES

ABSTRACT

Within this study, the transactions that can be considered under “Intangible Rights” together with the taxation and accounting principles for such payments were analysed. Primarily the approaches stated in the legislation to define the scope of those payments were examined. Since the payments made to the owners of the intangible rights are subject to different taxation rules, the payments and the applicable taxes on them were analysed separately. Especially since it is a requirement to consider the customs regulations and the double taxation treaties between countries in the cases where the intangible right holders are non-resident, the subject was analysed using samples from the implementation. Moreover, the transactions that can cause hesitations during the implementation were also included. The accounting effects of the topic were also analysed and detailed using samples.

Key Words: Intangible Rights, Royalty payments, Taxation

Jel Code: M41, H21

* Yeminli Mali Müşavir

1- GİRİŞ

Bir ürünün satışında, satılan ürünün kalitesi kadar, o ürün ile ilgili o güne kadar oluşmuş piyasadaki algı marka değeri gibi faktörler de önem taşımaktadır. Bu algı, ürünlerin piyasadaki paylarının önemli ölçüde farklılaşmasını sağlanmakta ve bazılarına göreceli üstünlükler getirmektedir. Bu değeri oluşturan unsurlara bakıldığında üretim veya faaliyet sürecine ilişkin formüller (know-how), müşterilerde oluşturulan güven ve kalite algısı, piyasada bulunulan süre gibi birçok faktörün etkili olabildiği görülmektedir.

Bu değere sahip olan işletmelerin, kendi ürünlerinin satışını yaparak kazanç elde eden bayi, dağıtımçı gibi organize olmuş işletmelere, kendi kendine geliştirdiği ve sahibi olduğu maddi olmayan bu varlıklarından fayda sağlıyor olmaları sebebi ile “royalty”, “gayri maddi hak kullanım bedeli” veya “marka veya formül kullanım bedeli” gibi çeşitli açıklamalar altında yapılan bedel yansıtmaları, uygulamada sıklıkla karşılaşılan bir durumdur.

Çalışmamızda bu tarz ödemeleri yapan işletmelerin, yaptıkları ödemeleri muhasebe ve vergi uygulamaları çerçevesinde nasıl muhasebeleştirtilmeleri ve raporlamaları gerektiği konusu incelenmiştir. Özellikle yurtdışına yapılan ödemelerde ortaya çıkan ilave vergi yükleri ve uygulamada devam eden bazı tartışmalı durumlara da çalışma içinde yer verilmiştir.

2- TANIM OLARAK “GAYRİ MADDİ HAK BEDELLERİ”

2.1- Kavramsal Olarak Gayri Madi Hak Bedeli

“Gayri Maddi Hak” kavramı, İngilizce’de “ro-

yalty” olarak ifade edilen kavramın Türkçe’leştirilmiş hali olarak kullanılmaktadır. Başka bir kişiye sahip olan bir hakkın kullanımı karşılığında yapılan ödemeleri ifade etmektedir. Söz konusu “hak”, marka, ticari formül, mesleki uzmanlık gibi birçok kavramı barındırıyor olabileceğinden ortak bir başlık olarak “gayri maddi hak” kavramı altında incelenmiştir.

Muhasebe terimi olarak değerlendirildiğinde “Haklar”, bir maddi olmayan duran varlık unsuru olarak sınıflandırılmıştır. İşletmenin sahip olduğu, değeri güvenilir olarak tespit edilebilen ve işletmeye katkı sağlayacak bu hakların, bir duran varlık kalemi olarak bilançoda gösterimi istenmiştir. Kullanım bedeli olarak yapılan “hak” ödemelerinin, kullandığı dönemde giderleştirilmesi esası benimsenirken “hak” kavramı kapsamında hangi unsurların olduğu tartışılmamıştır.

Zaten maddi duran varlık niteliği taşımayan “hak” bedelleri için, “gayrimaddi hak” kavramının kullanılıyor olması, kavramdaki “gayri maddi” ifadesine gerek bulunmadığı sebebiyle eleştirilmiştir. Diğer taraftan, “hak” ifadesinin daha geniş olarak algılanabileceği ve karışıklığa sebep olabileceği düşüncesi ile “hak” ifadesinin niteliğini belirleyen bir sıfat ile birlikte “gayri maddi hak” olarak kullanımına özellikle vergi düzenlemelerinde yer verilmiştir.

İngilizce’den tam çeviri niteliğinde olan “royalti” kavramının da çeşitli kaynaklarda kullanıldığı görülmektedir. Redevans olarak da ifade edilen¹ ve “Telif hakkı” kavramının karşılığı olarak Türkçe’ye tercüme edilen² bu kavramın “gayri maddi hak” kavramını daha daraltmış olduğu düşüncesi ile çalışmamızda “gayri maddi hak” kavramının kullanımı tercih edilmiştir.

¹ Levet, Başak; “Yabancı Kurumlara Yapılan “Royalty Ödemelerinin” Kurum Stopajı Karşısındaki Durumu ve Özellikli Bazı Hususların Analizi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi; Sayı 29; Mayıs-2006; İstanbul, s.29)

² <http://www.tdk.org.tr>

2.2. Anlam Olarak Gayri Madi Hak Bedeli

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesinde açıklanan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım" konusunun açıklandığı 1 Seri No'lu Genel Tebliğin 10. Maddesinde gayri maddi haklara ilişkin bir tanım yapılmış olduğu görülmektedir. Madde hükmünde gayri maddi haklar aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

"sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, gayri maddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.

Gayri maddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir. Ticari gayri maddi 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 gayri maddi hakları ifade etmektedir.

Pazarlama amaçlı gayri maddi haklar ise, bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı olarak kulla-

nımına yardımcı olan ticari markalar ve ticari unvanlar, müşteri listeleri, dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip nevi şahsına münhasır isimler, semboller ya da resimler gibi gayri maddi hakları ifade etmektedir."

Diğer taraftan Türkiye'nin de taraf olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının'ın temelini oluşturan OECD rehberlerinde³ "Royalty" olarak açıklanan ve Türkçe metinlerde "Gayri Maddi Hak" olarak tercüme edilen madde içinde verilen tanımda "gayri maddi hak bedelleri" teriminin, sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı, kullanım hakkı veya satışı için veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan, toplu ödemeler dahil her türlü ödemeyi ifade ettiği" düzenlenmiştir⁴.

3- VERGİ DÜZENLEMELERİ AÇISINDAN GAYRİ MADDİ HAKLARIN KULLANIMI İÇİN YAPILAN ÖDEMELER

3.1- Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirme

İşletmelerin, başka bir işletmenin sahibi olduğu gayri maddi hakları kullanması sebebi ile bu işletmelere fatura karşılığında yaptıkları ödemeler ilke olarak dönemin gideri olarak dikkate alınmakta ve kurumlar vergisi matrahının hesabında ilave bir işlem yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Bununla birlikte dönemesellik ilkesi çerçevesinde sonraki dönemlere ait kullanım bedel-

³ <http://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>

⁴ Kara, Çetin; Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Türkiye Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2000, Ankara, s.56

lerinin peşin faturalandırılması söz konusu ise yapılan ödemelerin kendi ilgili oldukları dönemlerde giderleştirilmesi gerekmektedir⁵.

Kurumlar vergisi açısından bu konudaki önemli bir düzenleme “transfer fiyatlandırması” mevzuatında yer almaktadır. Bu düzenlemelerde ilişkili kişilerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri ve gayri maddi hakların da dahil olduğu mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde fiyatın ya da bedelin, emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu işlemde gayri maddi haklara ilişkin emsallere uygun fiyat ya da bedelin belirlenmesinde gayri maddi hakkı devreden ile devralan taraf ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği açıklanmış ve “gayri maddi hakka ilişkin emsal fiyat/bedel devreden yönünden; karşılaştırılabilir nitelikteki bağımsız bir işlemde, gayri maddi hakkın sahibinin söz konusu hakkı başkasına devretmeyi kabul edebileceği bedel olmalıdır” hükmüne yer verilmiştir. Devralan yönünden de emsal fiyatın veya bedelin, karşılaştırılabilir ilişkisiz bir kurumun faaliyetlerinde kullanmayı düşündüğü gayri maddi varlık için ödemeyi kabul edeceği tutarı ifade etmelidir denmiştir. Yukarıda açıklanan koşulların, hem gayri maddi varlığın doğrudan satışına ilişkin hem de imzalanan bir lisans anlaşması sonucunda gayri maddi varlığa ilişkin hakkın karşılığında ödenen bir royalti ödenmesi biçiminde de gerçekleştirilebileceği düzenlenmiştir.

Transfer Fiyatlandırması düzenlemeleri çerçevesinde, yukarıda açıklanan emsale uygunluk koşullarına uymayan gayri maddi hak ödemelerinin, kurumlar vergisi matrahının hesabında gider olarak dikkate alınması mümkün olmayacaktır. Bu nitelikteki ödemeler kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurumlar vergisi matra-

hına ilave edilmelidir. Diğer taraftan bu nitelikteki ödemeler, ortağa örtülü olarak dağıtılan kazanç olarak değerlendirilmekte olduğundan, kar dağıtımını gibi işlem görecektir ve buna göre geliri elde eden tarafın tam mükellef gerçek kişi olup olmamasına bağlı olarak ilave kar dağıtımını stopajına da tabi olacaktır.

3.2- Stopaj Açısından Değerlendirme

Gayri maddi hak bedeli kullanımına yönelik ödemeler tam mükellef bir gerçek kişiye veya yurtdışına yapılmakta ise ilgili giderin tahakkuku ve ödemesi esnasında gelir vergisi stopajına tabi tutulması gerekmektedir.

Gerçek kişiler tarafından elde edilen gayri maddi hak bedeli kullanımına yönelik kazançlar Gelir Vergisi Kanunu’nun 70/4 ve takip eden maddelerinde düzenlenerek “gayri menkul sermaye iradı” olarak nitelendirilmiş; istisna kapsamına girmeyen kazançların, ödemeleri yapan kurum tarafından %20 oranında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir. Diğer taraftan tevkifata tabi kira geliri elde eden gerçek kişi olarak, kazancı elde eden gerçek kişilerin ayrıca kendi özel durumlarını dikkate alarak bireysel gelir vergisi beyanname vermesi durumu da söz konusu olabilmektedir⁶.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlara gayrimaddi bir hakkın çeşitli şekillerde kullanılmasını içeren ödeme kira ödemesi şeklinde değerlendirildiği durumlarda; gelirin gayrimenkul sermaye iradı olarak nitelendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu durumda yapılacak ödemelerden %20 nispetinde kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hükme bağlanmıştır. (Dar mükellefiyete tâbi kurumlara sözleşme kapsamında yapılan ödeme, gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında yapılıyorsa yapılacak öde-

⁵ Yıldırım, Musa; Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi; Seçkin yayıncılık, 2011, Ankara, s.32

⁶ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013, İstanbul, s.188

meler üzerinden, ilgili B.K.K. gereğince %25 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.)

Diğer taraftan gayri maddi hak ödemesi yapılan kişinin mukim olduğu ülke ile Türkiye arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması bulunmakta ise, yerel mevzuatta yer alan orandan daha düşük olması şartı ile, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasında yer alan oranların

uygulanması gerekmektedir. 2014 Şubat ayı itibari ile Türkiye Cumhuriyeti ile diğer ülkeler arasında imzalanmış Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının ülke isimlerinin harf sırasına göre hazırlanmış listesi ve bu anlaşmaların 12.maddesinde düzenlenen gayri maddi hak bedeli ödemelerinin tabi olduğu stopaj oranlarına ilişkin bilgilere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo:1 - GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİ ÜZERİNDEN KAYNAK DEVLETTE ALINACAK VERGİ ORANLARI

	TARAF DEVLET	GAYRİMADDİ HAK BEDELİ (%)		TARAF DEVLET	GAYRİMADDİ HAK BEDELİ (%)
1	A.B.D.	5-10	41	KAZAKİSTAN	10
2	ALMANYA	10	42	KIRGIZİSTAN	10
3	ARNAVUTLUK	10	43	KKTC	10
4	AVUSTRALYA	10	44	KUVEYT	10
5	AVUSTURYA	10	45	LETONYA	5-10
6	AZERBAYCAN	10	46	LİTVANYA	5-10
7	B.A.E	10	47	LÜBNAN	10
8	BAHREYN	10	48	LÜKSEMBURG	10
9	BANGLADEŞ	10	49	MACARİSTAN	10
10	BELÇİKA	10	50	MAKEDONYA	10
11	BEYAZ RUSYA	10	51	MALEZYA	10
12	BOSNA HERSEK	10	52	MALTA	10
13	BULGARİSTAN	10	53	MISIR	10
14	ÇEK CUMHURİYETİ	10	54	MOĞOLİSTAN	10
15	CEZAYİR	10	55	MOLDOVA	10
16	ÇİN	10	56	NORVEÇ	10
17	DANİMARKA	10	57	ÖZBEKİSTAN	10
18	ENDONEZYA	10	58	PAKİSTAN	10
19	ESTONYA	5-10	59	POLONYA	10
20	ETİYOPYA	10	60	PORTEKİZ	10

21	FAS	10	61	ROMANYA	10
22	FİNLANDİYA	10	62	RUSYA	10
23	FRANSA	10	63	SİNGAPUR	10
24	GÜNEY AFRİKA C.	10	64	SİRBİSTAN VE KARADAĞ	10
25	GÜNEY KORE	10	65	SLOVAKYA	10
26	GÜRCİSTAN	10	66	SLOVENYA	10
27	HİNDİSTAN	15	67	SUDAN	10
28	HIRVATİSTAN	10	68	SURİYE	10-15
29	HOLLANDA	10	69	SUUDİ ARABİSTAN	10
30	İNGİLTERE	10	70	TACİKİSTAN	10
31	İRAN	10	71	TAYLAND	15
32	İRLANDA	10	72	TUNUS	10
33	İSPANYA	10	73	TÜRKMENİSTAN	10
34	İSRAİL	10	74	UKRAYNA	10
35	İSVEÇ	10	75	UMMAN	10
36	İSVİÇRE	10	76	ÜRDÜN	12
37	İTALYA	10	77	YEMEN	10
38	JAPONYA	10	78	YENİ ZELANDA	10
39	KANADA	10	79	YUNANİSTAN	10
40	KATAR	10			

Yukarıdaki tabloda yer verilen ve yerel mevzuattan daha düşük olan stopaj oranlarından faydalanabilmesi için ödeme yapılan ülkedeki kurumun, o ülkede mukim olduğunu kanıtlayacak şekilde mukimlik belgesini ibraz edebiliyor olması gerekmektedir.

3.3- KDV Açısından Değerlendirme

KDV Kanunu 1. Maddesinde Türkiye’de ticari, sınai veya zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarının KDV’nin konusuna girdiği ifade edilmiştir. Bu doğrultuda iki Türk kurum arasında olan gayri maddi hakların kullanılması

masına yönelik işlemler de %18 oranında KDV’ye tabidir. İşlemin bir gerçek kişi tarafından yapılıyor olması durumunda ise ticari, sınai, zirai veya bir serbest meslek faaliyetinden bahsedilmediği sürece ilgili teslim KDV’nin konusuna girmeyecektir.

Gayri maddi hakların kullanım bedelinin yurtdışına ödeniyor olması durumunda, KDV Kanunu’nun 9. Maddesi hükümleri doğrultusunda hareket edilmesi gerekecektir. Buna göre gayri maddi hak bedeli kullanımından elde edilen gelirin Türkiye içinde ikametgahın, işyerini, kanuni merkezi ve iş merkezini bulunmayan bir kişi-

ye yapılması durumunda, Türkiye’de KDV’ye tabi olan bu işlemin vergisinin ödenmesi, Maliye Bakanlığı’nca vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla Türkiye’de ödemeyi yapan kurumun sorumluluğu altında bulunmaktadır. Başka bir ifade ile ilgili gelir üzerinden hesaplanması gereken KDV tutarını, teslim eden yabancı şirket yerine Türkiye’de bulunan şirket gerçekleştirmek durumundadır. Ödemeyi yapan Türkiye’deki şirket 2 nolu KDV beyannamesi adı verilen Sorumlu Sıfatı ile KDV beyannamesini ilgili vergi dairesine beyan ederek, doğan KDV tutarını ödeyecektir. Bu şekilde ödenen KDV, mükellef açısından aynı zamanda “indirilecek kdv” olarak gösterilebilecek ve kendi 1 nolu KDV beyannamesinde dikkate alınabilecektir.

Sorumlu sıfatı ile beyan edilecek KDV tutarının hesaplanması için hesaplanan gayri maddi hak kullanım bedeli üzerinden hesaplanan stopaj tutarı da KDV matrahında dikkate alınmalıdır.

3.4- Gümrük Vergileri Açısından Değerlendirme

4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 24. Maddesi’nde, üzerinden gümrük vergisi hesaplanacak ithal eşyasının gümrük kıymetinin eşyanın satış bedeli olduğu ifade edildikten sonra satış bedelinin Türkiye’ye ihraç amacıyla yapılan satışta fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olduğu açıklanmış, daha sonra da 27/c maddesinde alınan eşya ile ilişkili alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan royalti ve lisans ücretleri ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına ilave edilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

Gümrük Yönetmeliği’nde royalti ve lisans ücreti, “ithal eşyasının imalatı, ihraç edilmek üzere satışı veya kullanımı ya da yeniden satışı ile ilgili hakların kullanımı nedeniyle patent, dizayn,

know-how, model, marka, tescilli tasarım, telif hakkı ve imalat prosesleri gibi adlar adı altında yapılan ödemeler” olarak tanımlanmıştır.

Royalti ve lisans ücretlerine ilişkin olarak yapılan ilave bir düzenlemede, ithal eşyasının gümrük kıymeti satış bedeli yöntemine göre belirlenirken, royalti veya lisans ücreti ödemeleri fiilen ödenen veya ödenecek fiyata aşağıdaki koşullarla ilave edileceği hükme bağlanmıştır:

- Ödeme kıymeti belirlenecek eşya ile ilgili olmalıdır.
- Ödeme bu eşyanın satış koşulu olarak yapılmalıdır.

Royalti veya lisans ücretlerinin kısmen ithal edilen eşya ile kısmen de ithal edilmelerinden sonra eşyaya eklenen unsur ya da parçalarla veya ithalat sonrası faaliyetler veya hizmetler ile ilgili olması durumunda, uygun bir paylaşım ölçütüne dayalı olarak ilgili eşyalara dağıtımın yapılması istenmiştir.

Bir markanın kullanılmasına ilişkin bir royalti veya lisans hakkı söz konusu olması durumunda ise ithal edilen eşya için fiilen ödenen veya ödenecek fiyata sadece aşağıdaki durumlarda ilave edilmesi gerektiği açıklanmıştır:

- Royalti veya lisans ücreti, aynı durumda yeniden satılan veya ithal edildikten sonra sadece önemsiz işlemde geçen eşyaya ilişkin ise,
- Eşya, ithalattan önce veya sonra yapıştırılan ve royalti veya lisans ücretinin ödendiği marka altında pazarlanıyorsa,
- Alıcı, bu tür eşyayı satıcı ile ilişkisi olmayan diğer satıcılardan temin etme özgürlüğüne sahip değilse.

Yukarıdaki düzenlemelerden de görülebileceği üzere, yurtdışına ödenen gayri maddi hak bedeli

leeri özellikle ithal edilen bir eşya ile ilişkilendirilebiliyorsa, bu gayri maddi hak ödemelerinin ilgili eşyanın maliyeti olarak değerlendirilmesi söz konusudur. Diğer vergi kanunlarında benimsenmemiş olan bu yaklaşımın, eşyanın ithalat fiyatı ve daha sonradan ödenen gayri maddi hak bedeli arasında geçişmeler yapıp gümrük vergisi yükünü azaltmaya çalışması muhtemel kişiler için getirilmiş olduğu dikkate alındığında, vergi alacağının muhafaza edilebilmesi için Gümrük mevzuatında kabul edilmiş olmasının gerekçeleri anlaşılabilir.

3.5- Özel Tüketim Vergisi Açısından Değerlendirme

Özel Tüketim Vergisi, kanunda listelenen bazı malların ithali, ilk satışı veya iktisabı üzerinden hesaplanabilen; bu bakımdan ilgili malın değeri üzerinden belirlenen bir vergidir⁷. Bu bakımdan gayri maddi hak kullanımına yönelik yapılan ödemeler ilke olarak özel tüketim vergisinin konusuna girmemektedir.

Diğer taraftan konunun “3.4 Gümrük Vergileri Açısından Değerlendirme” bölümünde analiz edildiği üzere, gümrük mevzuatı çerçevesinde ödenen gayri maddi hak bedelleri ithal edilen eşyanın maliyeti olarak değerlendirildiği için, ithal yapılan ilgili malın özel tüketim vergisine tabi olması durumunda, ithalat esnasında ödenen özel tüketim vergisinin matrahında gayri maddi hak kullanım bedelleri de yer alabilmektedir.

Yukarıda açıklanan durumlar, özel tüketim vergisi açısından değerlendirildiğinde ithal edilen bir ürün ile yurt içinde üretilen ürüne ilişkin arasında farklılıklara neden olmaktadır. Örnek olarak; yurt içinde üretilen bir beyaz eşyanın, üre-

ticisi tarafından bayiiine satışı esnasında özel tüketim vergisi uygulanırken, daha sonra üretici tarafından bayiiine düzenlenen gayri maddi haklara yönelik kullanım bedeli faturası özel tüketim vergisine tabi olarak değerlendirilmektedir. Ancak aynı beyaz eşyanın ithal edilmiş olması durumunda ve yurtdışına benzer şekilde gayri maddi haklar için kullanım bedeli ödeniyorsa, ilgili tutar ürünün maliyeti olarak gümrük kıymetinde değerlendirildiği için ithalat sırasında üzerinden özel tüketim vergisi de ödenmektedir.

3.6- Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirme

Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesinde gayri-maddi hakların gayrimenkuller gibi değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. Gayrimenkullerin “maliyet bedeli” ile değerlendirilmesi gerektiği hükmüne bağlandığı için gayri maddi hakların da maliyet bedeli değerlendirilmesinin yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte gayrimenkullerde maliyet bedelinin nasıl tespit edileceği aynı kanunun 270. Maddesinde açıklanmıştır. Buna göre, satın alma bedeline, gümrük, nakliye ve montaj giderleri ile bir binanın satın alınarak yıkılması veya arsa düzenlemesi sözkonusu ise, bunların maliyetlerinin ilave edilerek maliyet bedelinin tespit edilebileceği ifade edilmiştir. Gayrimaddi haklar için konu değerlendirildiğinde, bu hakları fiilen kullanabilir hale gelene kadar katlanılan giderler, ilgili gayrimaddi hakkın maliyet bedeli içinde gösterilmesi gerekir sonucu ortaya çıkmaktadır⁸.

Gayrimaddi hak bedellerinin sahibi olunmadan, sadece kullanımı için ödeme yapıldığında bu ödemelerin hangi işlem ile ilgili olduğuna bakılarak aktifleştirilmesi veya giderleştirilmesi ge-

⁷ Oktar, Kemal; Özel Tüketim Vergisi, PricewaterhouseCoopers Danışmanlık, 2012, İstanbul, s.13

⁸ Özyer, Mehmet Ali; Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2008, İstanbul, s.493

rekebilecektir. Örnek olarak üretim sürecine yönelik bir “telif hakkı” ödenmekte ise, ilgili tutarın üretimin maliyeti ile ilişkilendirilerek stoklar üzerine pay verilmesi daha doğru olacaktır. Diğer taraftan bir markanın kullanımına yönelik bir ödeme yapılmakta ise, bu tutarın pazarlama giderleri ile ilişkilendirilmesi gerekecektir.

4- MUHASEBE UYGULAMALARI AÇISINDAN GAYRİ MADDİ HAKLARIN KULLANIM BEDELLERİ

4.1- Tek Düzen Muhasebe Sistemi Açısından Değerlendirme

Tek Düzen Hesap Planında Gayri Maddi Haklar, Duran Varlıklar Sınıfında “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” grubu altında takip edilmektedir. “26” ile başlayan hesap kodları altında incelenen gayri maddi haklar aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır⁹:

260-Haklar,

261-Şerefiye

262-Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri

264-Özel Maliyetler

267-Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar olarak yer almaktadır.

Yukarıdaki sınıflandırmalardan da anlaşılacağı üzere işletmenin sahip olduğu gayri maddi haklar tek bir başlık altında 260- Haklar altında ağırlıklı olarak incelenmektedir. Bu hesabın kapsamında imtiyaz, patent, Lisans, ticari marka, unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamalar bulunmaktadır.

Bununla birlikte sahibi olunmayan gayri maddi hakalara ilişkin kullanım bedelleri, yukarıdaki bölümlerde açıklanan esaslar dahilinde aktifleştirilmekte veya kullanıldığı fonksiyona bağlı olarak giderleştirilmektedir. Örnek olarak, yönetim işleminin yürütülmesi maksadıyla İngiltere’ye ödenen 300,000 TL karşılığı royalti ödemesi söz konusu olduğunda aşağıdaki hesaplamaları ve muhasebe kayıtları yapılması gerekecektir:

İngiltere’ye gönderilecek tutarın TL karşılığı:	300,000 TL
İngiltere – Türkiye Çifte vergiyi önleme anlaşmasında belirlenen stopaj oranı	%10
Sorumlu Sıfatı ile hesaplanacak KDV oranı	%18

Brüt Royalti Ödemesi (300,000/0.9)	333,333 TL
Ödenecek Stopaj (%10)	33,333 TL
Sorumlu Sıfatı ile hesaplanacak KDV (333,333 x %18)	60,000 TL

⁹ Akdoğan, Nalan; Sevilengül, Orhan; Türkiye Muhasebe Standartlarıyla Uyumlu Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Onikinci Baskı, Gazi Kitabevi, 2007, s.348

Yukarıdaki bilgiler ışığında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	333,333 TL	
770.01 Royalti Ödemeleri		
191 İNDİRİLECEK KDV	60,000 TL	
320 SATICILAR		300,000 TL
360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR		93,333 TL
360.01 Stopaj (33,333 TL)		
360.01 2 nolu KDV (60,000 TL)		

Yukarıda yer verilen örnekte ödemenin Ocak ayı içinde yapıldığı, ancak 1 yıllık bir dönemi kapsadığı düşünüldüğünde, ilgili tutarın sonraki aylara ait 305,555 TL'lik kısmı, her ay 27,778 TL'si giderleştirilecek şekilde 180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER hesabında takip edilmelidir.

4.2- Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Değerlendirme

38 nolu Türkiye Muhasebe Standartı, Maddi Olmayan Duran Varlıkların raporlama esaslarını belirlemiştir. Vergi uygulamalarına paralel olarak ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirmede maliyet değerleriyle kaydedilmesi gerektiği ifade edilmiştir. İlgili varlığın maliyetine; ithalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dâhil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı ve varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen giderlerin dahil edilmesi istenmiştir.

Maddi olmayan duran varlıklar, bu bağlamda gayri maddi haklar; TMS 38 standardına göre "varlık üzerindeki hakların sözleşmede yer alan haklardan yada diğer yasal haklardan kaynaklanması" ve ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme

özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da ilgili sözleşme, varlık ya da borçla beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması; durumlarında tanımlanabildiğini (belirlenebilir niteliğine sahip olduğunu) ve varlık olarak muhasebeleştirilebileceğini vurgulamaktadır. Ayrıca maddi olmayan duran varlıkların tanınması için, Standarda göre işletmenin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararları erişimini kısıtlama gücü olması ve bu varlıktan ekonomik yarar sağlama gücünü olması gerekmektedir (TMS 38 madde 12). Standart; maddi olmayan duran varlık kaleminin sadece varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması; ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, muhasebeleştirileceğini açıklamaktadır. (TMS 38-21). Dolayısıyla işletme, beklenen gelecekteki ekonomik yararların gerçekleşme olasılığını; ilgili varlığın yararlı ömrü boyunca mevcut olacak ekonomik koşullarla ilgili yönetimin en iyi tahminini yansıtan makul ve desteklenebilir varsayımları kullanmak suretiyle değerlendirecektir.

İşletmenin bir maddi olmayan duran varlığı ayrı olarak elde etmek için ödemiş olduğu fiyat, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar

rın işletme tarafından elde edilme olasılığı ile ilgili işletmenin beklentilerini yansıtır.¹⁰ İşletmenin kendi kendine ürettiği bir gayrimaddi varlık bulunması durumunda da aşağıdaki koşulların varlığı halinde geliştirme aşamasından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir denmiştir.¹¹

- (a) Teknik olarak tamamlanmasının mümkün olması;
- (b) İşletmenin geliştirmekte olduğu maddi olmayan duran varlığı tamamlama niyetinin bulunması;
- (c) Bu maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkânının bulunması;
- (d) Maddi olmayan duran varlıktan muhtemel gelecek ekonomik faydanın nasıl sağlanacağına belirli olması; (Örneğin, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması)
- (e) Geliştirme safhasını tamamlamak için yeterli kaynakların mevcut olması;
- (f) Yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

Maddi olmayan duran varlıkların işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenen süre için öngörülebilir bir sınır olması durumunda itfa edilebilmektedir. Türkiye Finansal raporlama standartları maddi olmayan duran varlıklar için “değer düşüklüğü” testine tabi tutularak itfa haricinde ortaya çıkabilecek değer düşüklüklerinin de tanınmasına imkan sağlamıştır.

İşletmenin maddi olmayan duran varlığa kendisinin sahip olmadığı ve bu gayri maddi hakları dönemsel olarak başka işletmelerden aldığı durumlarda, ilgili varlıktan elde edilecek faydanın dönemine bağlı olarak giderleştirilmesi esası Türkiye Muhasebe Standartlarında da kabul edilmiştir.

5- GAYRİ MADDİ HAKLARIN KULLANIM BEDELLERİNE YÖNELİK UYGULAMADA ORTAYA ÇIKAN BAZI TEREDÜTLÜ DURUMLAR

Üçüncü ve dördüncü bölümlerde açıklanan gayri maddi haklara yönelik düzenlemeler, uygulamada yapılan bazı işlemlerde tereddütlere neden olabilmektedir. Aşağıda gayri maddi haklarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılan başlıca sorunlara ilişkin tartışmalar incelenmiştir.

5.1- Gümrüklerde beyanı gereken gayri maddi hak bedellerinin KDV karşısındaki durumu

İthal edilen bir ürüne yönelik royalti bedeli ödendiği durumlarda, ilgili KDV tutarı, ithalat esnasında eşyanın gümrük bedeli içinde değerlendirilerek mi KDV’si ödenmelidir, yoksa royalti faturasına istinaden sorumlu sıfatı KDV beyannameyi aracılığı ile mi ödenmelidir konusu uygulamada uzun bir süre tartışılmıştır.

Gümrük idaresi Sorumlu sıfatı ile KDV’si beyan edilmiş olmasına rağmen, ithal edilen ürünle ilişkilendirilen royalti bedellerinin KDV’sinin esas olarak gümrüklerde ödenmesi gerektiği savıyla işletmelere eleştirilerde bulunmuş ve ceza uygulaması yoluna gitmiştir. Mükerrer KDV tahsilatına yol açan fiili uygulamaların engellenmesi amacıyla Gümrük ve Ticaret Bakanlığı

¹⁰ Akdoğan M. Uğur; Gedik, Aslı; Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Değerleme Esasları, Benzerlikler, Farklılıklar; Pricewaterhousecoopers Danışmanlık, 2014, İstanbul 2014, s.22

¹¹ Örtün, Remzi; Kaval, Hasan; Karapınar, Aydın; Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları, Gazi Kitabevi, 2007, Ankara, s.574

Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından Gümrük Kıymeti ve Katma Değer Vergisi konulu Genelge (2011/48) ile de aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

1- 4458 sayılı Gümrük Kanununun 27/1-c ve Gümrük Yönetmeliğinin 56 ncı maddeleri uyarınca ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken, ancak ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği miktarı gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belli olacak royalti ve lisans ücretlerinin gümrük idaresine beyan edilmemesi durumunda; beyan edilmeyen royalti ve lisans ücretine ilişkin fark Gümrük Vergisi, ÖTV ve KDV'nin ilgili gümrük idaresince yükümlüsünden gümrük mevzuatı hükümleri uyarınca takip ve tahsili,

2- Gümrükte ödenmeyen royalti bedeline ilişkin KDV'nin 1 veya 2 nolu KDV Beyannamesi ile vergi dairesine ödenmesi durumunda, bu tutara ilişkin KDV ek tahakkuku yapılmaması, Royalti bedeliyle ilgisi olmayan ve 2 nolu KDV beyannamesiyle ödenen KDV'nin göz önünde bulundurulmaması,

3- Royalti bedeline ilişkin KDV'nin hem gümrükte beyan edilmesi hem de 2 nolu KDV beyannamesi ile mükerrer olarak ödenmesi halinde, fazla ödenen vergi, 2 nolu KDV beyannamesi ile ödenen vergiden kaynaklandığından gümrük idaresince iade yapılmaması, (bu durumda vergi dairesince yapılacak işlem KDV mevzuatında düzenlenmektedir),

4- Royalti bedelinin gümrük kıymetine dahil edilmemesi durumunda, KDV'nin yanı sıra Gümrük Vergisi ve ÖTV açısından da vergi farkı ortaya çıkabileceğinden, vergilerin hesaplanmasında bu hususun da göz önünde bulundurulması,

gerektiği ifade edilmiştir.

5.2- İthalat esnasında malın maliyeti olarak yansıtılan “gayri maddi hak” kullanımına tekabül eden değerler üzerinden stopaj uygulaması

Gümrük İdaresi'nin ve Vergi İdaresi'nin kendi mevzuatları çerçevesinde “gayri maddi hak” kullanım bedellerini farklı nitelendirmesi uygulamada farklı bir tereddüte de neden olmaktadır. Özellikle mal bedelinden ayrı olarak faturalanan gayri maddi hak kullanım bedelleri için gümrük mevzuatına göre düzeltilme yapma zorunluluğu, işletmeleri, bu şekilde ithalat yapmaları durumunda mal maliyetlerini söz konusu gayri maddi hak bedellerini yükseltecek derecede arttırmalarına, böylece gayri maddi hak kullanım bedeli için ayrı bir fatura düzenlenmeden işlemlerini gerçekleştirmeye yöneltmiştir. Ancak bu durumda da stopaja tabi gayri maddi hak bedelleri üzerinden ödenmeyen stopajlar sebebi ile vergi idaresinin dikkati çekilebilecektir. Bu konuyla doğrudan ilgili bir vergi incelemesi, muktezası veya yargı kararı bulunmadığı için, bu durum teorik bir tartışma niteliğini muhafaza etmektedir.

5.3- Yurt dışında yazılım kullanımı için bir ödeme yapıldığında, bu ödeme gayri maddi hak kullanım bedeli olarak nitelendirilebilir mi?

Yazılım kullanımı sebebiyle yapılan ödemelerin nasıl nitelendirileceği hususu özellikle ilgili ödemelerin tabi olduğu stopaj oranının belirlenmesi için çok önem taşımaktadır. Ticari Kazanç kapsamına giren bir ödemede stopaj uygulanmazken, yularıda açıklandığı üzere gayri maddi hak kullanım bedelleri için stopaj uygulanması öngörülmüştür. Diğer taraftan bir yazılım hizmeti alınması durumunda bunun serbest meslek ödemesi niteliğinde olması halinde de tabi oluncak stopaj uygulaması farklılaşmaktadır. Çifte Vergilendirmeyi Önleme anlaşmalarında da Ti-

cari kazanç, gayri maddi hak bedeli ödemeleri ve serbest meslek ödemeleri birbirlerinden farklı değerlendirilmiş ve farklı uygulamalara tabi tutulmuşlardır. Mali İdare konu ile ilgili tereddütleri gidermek için düzenlemeler yapmış ve bunları işletmelere verdiği muktezalarda da paylaşmıştır. Yapılan açıklamalara aşağıda yer verilmiştir:

“...1) Şirketinizce yurtdışında mukim firmalardan piyasada hazır paket programların alınarak üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan işletmenizde kullanılması halinde yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç ticari kazanç niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

2) “Copyright” kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme vb. gibi haklarının satın alınması halinde, şirketiniz tarafından bir gayri-maddi hak elde edilecek olup, yurt dışında mukim firmaya yapılacak söz konusu gayri maddi hak bedeli ödemelerinden Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30’uncu maddesinin ikinci fıkrası ve 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

3) Yurt dışında mukim firmalara, şirketinizde kullanılmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması halinde veya daha önce üretilmiş, piyasada bulunan bilgisayar programlarının üzerinde, şirketinize kaynak kodları açılmaksızın yazılımı hazırlayan firmalar tarafından şirketinize özel geliştirme, sistemlere uyarlama ve entegrasyon yapılması halinde yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30’uncu maddesinin bi-

rinci fıkrasının “b” bendi ve 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekecektir...”

Yukarıdaki açıklamalarda yer alan oranların Çifte Vergilendirmeyi Öneleme Anlaşması kapsamına girmesi durumunda farklılaşabileceği unutulmamalıdır.

5.4- Yurt dışına düzenli olarak “üretim sırları (know how)” için ödeme yapılması durumu

İşletmelerin düzenli olarak özellikle kendi ilişkili şirketlerine “üretim sırları” gibi sebeplerle ödeme yapıyor olması durumunda, Mali İdare’nin transfer fiyatlandırması ve olayın bir peçeleme niteliği taşıması sebebi ile eleştirdiği görülebilmektedir¹². Konu ile ilgili olarak Mali İdare, “sırlar bir kere elde edildikten sonra şirketin kullanabileceği bir bilgi haline gelmiştir ve bu sebeple sonraki yıllarda yapılan ödemelerin işletmeden grup şirketlerine aktarılan bir para transferi gibi değerlendirilmesi gerektiği” yaklaşımını benimsemiştir.

Bu işlemde telif hakkının elde edilebilmesi için üreten şirket tarafından katlanılan maliyetler, gösterilmesi gereken çaba, bunun ekonomik değeri ve bunların kullanımı için yanstılan tutarları arasındaki ilişki söz konusu argümanın savunulabilirliğini etkileyebilecektir.

6- SONUÇ

Gayri maddi hak ödemeleri, adı üzerinde bir maddi varlık niteliğinde olmadığı için, içeriğinin kanıtlanması açısından belirli zorlukları barındırmaktadır. Ayrıca başka işletmelerin sahip olduğu bu gayri maddi hakların kullanımı için yapılan ödemeler de farklı vergi uygulamalarına tabi bulunmaktadır. Özellikle hak sahibinin yurtdışında olduğu durumlarda gümrük mevzuatının

¹² Bıyık, Recep; Kıratlı, Aydın; Giderler ve İndirimler; PwC Business School, 2010, İstanbul, s.892

da kapsamına girildiği için konu daha karmaşıklaşabilmektedir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, Mali İdare tarafından verilen muktezalar ve yargı kararları dikkate alınarak işlemlerin vergilendirilme ve muhasebeleştirilme esasları belirlenmelidir. Vergi İdaresi ve gümrük idaresinin gayri maddi hak tanımı olarak ortak bir tanım belirlemeleri ve vergilendirme prensiplerinde benzer anlayış içinde olmaları, uygulamada ortaya çıkan tartışmaların giderilmesi açısından önem taşımaktadır. OECD tarafından

yapılan tanımlamalar gibi, uluslararası çevrece kabul görmüş tanımlamalar, ortak belirleme yapılırken kabul edilirse, genel kabul görmüş bir yaklaşım olarak kullanıcılar tarafından da daha çabuk benimsenebileceklerdir.

Diğer taraftan bağımsız denetim kapsamında bulunan işletmelerin finansal raporlamada gayri maddi hakları, TMS 38 hükümlerine göre muhasebeleştirileceği ve bu bağlamda vergi mevzuatı ile bazı farkların ortaya çıkabileceği unutulmamalıdır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalan; Sevilengül, Orhan; Türkiye Muhasebe Standartlarıyla Uyumlu Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Onikinci Baskı, Gazi Kitabevi, 2007,

Akdoğan, Uğur; Gedik, Aslı; Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Değerleme Esasları, Benzerlikler, Farklılıklar; Pricewaterhousecoopers Danışmanlık, 2014, İstanbul

Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013, İstanbul

Bıyık, Recep; Kıratlı, Aydın; Giderler ve İndirimler; PwC Business School, 2010, İstanbul

Kara, Çetin; Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Türkiye Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2000, Ankara

Levet, Başak; “Yabancı Kurumlara Yapılan “Royalty Ödemelerinin” Kurum Stopajı Karşısındaki Durumu ve Özellikli Bazı Hususların Analizi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi; Sayı 29; Mayıs-2006; İstanbul

Oktar, Kemal; Özel Tüketim Vergisi, PricewaterhouseCoopers Danışmanlık, 2012, İstanbul

Örten, Remzi; Kaval, Hasan; Karapınar, Aydın; Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları, Gazi Kitabevi, 2007, Ankara

Özyer, Mehmet Ali; Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2008, İstanbul

Yıldırım, Musa; Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi; Seçkin yayıncılık, 2011, Ankara

Türkiye Muhasebe Standartları

<http://www.tdk.org.tr>

<http://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>

