



GAYRİMENKULLERİN DEĞERLEMESİ

Nur YEŞİLKAYA^(*)

1 - GİRİŞ

“Değerini bilen değerlendirir” mi gerçekten¹? Biten bir yılın ardından şirketler açısından yapılması gereken öncelikli konuların başında şirkete kayıtlı değerlerin gerçek değeri yansıtip yansıtmadığını kontrol etmektir. Varlık ve bunların finansmanında kullanılan kaynaklarda meydana gelen değer artış ve azalışlarının tespit edilerek bu değerlerin gerçeği yansıtmaları için gerekli tüm işlemler dönem sonu itibarıyla yapılmış olmalıdır. Bu hesaplama işlemi, firma açısından bir zaruriyet olmasının yanında aynı zamanda şirket açısından yerine getirilmesi gereken bir yükümlülüktür.

Değerleme konusunun neden önemli olduğu sorusuna dört farklı pencereden bakarak, farklı cevapların verilmesi mümkündür. Değerleme, başta firma olmak üzere, firmanın kayıtlı olduğu Sermaye Piyasası Kurulu, devletin mali otoritesi

ve firmaya yatırım yapacak kişiler için önemli ve vazgeçilmez kavramlardan biridir. Yukarıda firma için öneminin ne olduğuna değindiğimiz değerlendirme kavramı devletin mali otoritesi açısından, tarh edilen vergilere dayanak oluşturan vergi matrahının doğru tespit edilmesi için başvuru yöntemlerinden biridir. Sermaye Piyasası Kurulu ise, mevcut piyasanın daha adil çalışması ve yatırımcıların haklarının korunması açısından firmaların yayınlamış olduğu bilgileri kontrol etmekle yükümlüdür. Başka bir deyişle Kurul’un görevi, firmaların yaptığı işlemlerin doğruluğunu denetlemektir. Firmalara fon desteği sağlayacak olan yatırımcılar ise, firmanın gerçek resmini görmek isterler. Varlık ve kaynaklarının yapısına bakarak, bunların deklare edilen planları gerçekleştirecek yapıda olup olmadığını test ederler. Bu da kuşkusuz varlıkların doğru değerlendirilmesi ile mümkündür. Kısacası, söz konusu olan tüm katılımcılar kendi çıkar ve planları doğrultusunda doğru değerlendirilmiş şirket bilançolarına ihtiyaç

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹Anreva Gayrimenkul Ve Danışmanlık A.Ş.

duyarlar. Ancak, şunu da unutmamak gerekir ki, varlık takibini sağlamak için bu dört katılımcının kullandığı tablolar ve bu tabloları hazırlarken kabul edilen ilkeler, birbirinin aynısı değildir. Biri bazı harcamaları gider kabul ederken, diğeri kendi dayandığı mevzuat gereğince bunu reddedebilmektedir. Böylece, aynı sonuca ulaşmak genellikle mümkün olmamaktadır. Dolayısı ile bu konuda mutabakat sağlanmış mutlak bir doğru bulunmamaktadır.

2- DEĞERLEMENİN MEVZUATTAKİ YERİ

Değerleme, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları açısından önemli bir kavramdır. Çünkü gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin işletmeden satışı durumunda, oluşan olumlu fark bu Kanunların hükümlerine göre vergilendirilecektir. Bu sebeple, iktisadi işletmeye dahil kıymetlerin değerinden daha düşük bir değerle fiyatlanması, bunların satışı esnasında fazladan tarh edilecek bir verginin habercisidir.

Vergi mevzuatımızda değerlendirme, mükellef işletmenin cari yıldaki safi kazancının tam olarak tespit edilmesi ve bu kazanç üzerinden adaletli ve tarafsız vergilendirme yapılması için önemlidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Değerleme" başlıklı 3. kitabının "Değerleme Esasları" isimli birinci bölümü değerlemenin tanımıyla başlamaktadır. İlgili maddeye göre, değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir. Yukarıda belirtildiği gibi Kanun Koyucu vergi matrahların tespiti iktisadi kıymetlerin doğru bir şekilde takdir ve tespit edilmesine bağlamıştır.

"Sermaye Piyasası'nda Uluslararası Değerleme Standartları Hakkında Tebliğ'de sıralanan Uluslararası değerlemenin amaçlarına bakıldığında SPK ile Maliye Bakanlığı'nın her ne kadar yöntem farklılıkları olsa da benzer amaçları be-

nimsedikleri görülmektedir. Söz konusu Tebliğ'e değerlemenin amacı:

- Sınır ötesi işlemleri kolaylaştırmak, mülkiyetin devri işlemleri ile ilgili olarak alınan kredilerin ve ipotek karşılığı verilen kredilerin teminat altına alınması için yapılan değerlemelerin güvenilirliği ile finansal bilgilendirme raporlarının şeffaflığını sağlamak, hukuk davalarını ve vergi sorunlarını çözüme kavuşturarak uluslararası mülk piyasalarının gelişimine katkıda bulunmak,

- Dünyadaki değerlendirme uzmanları için yol gösterici olarak çalışmak, böylece onların uluslararası mülk piyasalarının güvenilir bir değerlendirme olan taleplerini karşılar duruma gelmelerini sağlamak, küresel alandaki iş dünyasının finansal bilgilendirme raporları konusundaki istemlerini karşılamak,

- Yeni kurulan ve sanayileşmeye yeni başlamış ülkelerin ihtiyaçlarını karşılamak üzere değerlendirme standartları ve finansal bilgilendirme raporları sağlamak, olarak belirtilmiştir.

VUK'da değerlendirme ölçüleri başta maliyet bedeli olmak üzere, borsa rayıcı, tasarruf değeri, mukayyet değeri, itibari değeri, rayiç bedel, emsal bedeli ve vergi değeri olarak tanımlanmıştır.

Kanunda, bu değerlendirme ölçülerinin tanımını verdikten sonra VUK'nun üçüncü kitabında iktisadi işletmelere dahil olan iktisadi kıymetlerin bu ölçütlerden hangisi ile değerlendirilmesi gerektiği hükme bağlamıştır.

3- GAYRİMENKUL NEDİR?

VUK'un 269. maddesinde, gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceğini hükme bağlamıştır. Ancak, bu maddede gayrimenkul tanımı na yer verilmemiş sadece gayrimenkul gibi değerlendirilecek iktisadi kıymetlerin neler olduğu sayılmıştır. Öncelikle gayrimenkul nedir sorusunun cevabını vermek gerekir. SPK mevzuatı ile Türk

Medeni Kanunu bu konu ile ilgili hükümler ortaya koymuşlardır.

SPK mevzuatı gayrimenkulü, fiziksel bir varlık olan arazi ve bu arazi üzerine insanlar tarafından yapılmış yapılar olarak tanımlamıştır. SPK, VII-I Seri ve 45 numaralı Tebliğ’inde ise gayrimenkul, yerin üstünde, üzerinde veya altındaki tüm ilaveleriyle birlikte, görülebilen, dokunulabilen maddi bir ‘şey’ olarak ifadesini bulmuştur.

Değerini ve niteliğini yitirmeksizin bir yerden başka bir yere götürülemeyen ve hukuk literatüründe taşınmaz mallar olarak adlandırılan gayrimenkullerin 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun 704. maddesinde ise şu şekilde sıralamıştır:

- 1- Arazi,
- 2- Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- 3- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler.

4- GAYRİMENKUL GİBİ DEĞERLENEN İKTİSADİ KIYMETLER

SPK ve IFRS, maddi ve maddi olmayan varlıklar ayırımını esas almıştır. Bu ayırma göre cari varlıklar, işletmenin faaliyetlerinde sürekli bir şekilde kullanılma niyeti bulunmayan varlıklardır. Normalde sabit kıymet olarak kabul edilen gayrimenkuller, belirli şartlar altında cari varlık olarak da kabul görür (satış için stoklarda bulundurulmuş araziler ve üzerinde iyileştirmeler yapılmış gayrimenkuller gibi). Cari olmayan varlıklar ise (sabit kıymetler veya uzun vadeli varlıklar) maddi ve maddi olmayan varlıklardan oluşur. İşletmenin faaliyetlerinde sürekli olarak kullanılması düşünülen ve ilgili amortismanlar düşüldükten sonra kalan tutarları temsil eden arazi, binalar, makine, teçhizat ve uygun bir şekilde tanımlanmış diğer varlık kategorileridir. Gayrimenkul, makine ve teçhizat maddi veya fiziksel varlıklardır. Diğer

cari olmayan varlıklar, işletmenin faaliyetlerinde sürekli olarak kullanılması düşünülmeyen, fakat uzun vadeli yatırımlar ve alacaklar, şerefiye, gelecek yıllara ait giderler; patentler, markalar ve benzeri varlıklar gibi uzun süre elde bulundurulması düşünülen varlıklardır. Bu kategori maddi ve maddi olmayan varlıkları kapsar. Maddi olmayan varlıklar, gayrimaddi kişisel mülkiyet kalemleri olarak kabul edilir ve yönetim ve pazarlama becerileri, kredi derecelendirmesi, şerefiye ile çeşitli hak ve araçları (patentler, markalar, telif hakları, imtiyaz hakları ve sözleşmeleri) içine alır.

Daha önce de belirtildiği üzere, Türk Medeni Kanunu’nun 704. maddesine göre gayrimenkuller; arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümlerdir.

Yapılan bu tanımlamalarla vergi mevzuatı arasında büyük bezerlikler söz konusudur. VUK’a göre Türk Medeni Kanun’da sıralanan arazi dışındaki bu haklar gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler arasındaki gayrimaddi haklar içinde düzenlemiştir. VUK, bunları gayrimenkul olarak adlandırmak yerine gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler başlığı altında incelemiştir. VUK’un 269. maddesi, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceğini hüküm altına almıştır. Diğer yandan VUK gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetleri dört başlık altında düzenlemiştir. Söz konusu madde metninde sıralanan değerler şunlardır:

- 1- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı,
- 2- Tesiat ve makinalar,
- 3- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- 4- Gayrimaddi haklar.

Bu iktisadi kıymetlerin her birinin birçok alt başlığı ve özellikli durumu söz konusu olmakla

birlikte bunların ayrıntılarını vermeden önce VUK'da izlenen yöntem takip edilerek maliyet bedeli nedir, maliyet bedeli denilince ne anlaşılması gerekmektedir, neler maliyet bedeline girer sorularına cevap vermek, çalışmanın sonrasını anlama açısından kolaylık sağlayacaktır.

5- MALİYET BEDELİ

Gider, harcama ve maliyet kavramları birbiriyle yakından ilişkisi olan kavramlardır. Gerekli özellikleri taşıdıkları takdirde harcamalar gidere, giderler de maliyete dönüşebilmektedir. Harcama kısaca, şirketin yaptığı her türlü ödemedir. Eğer bu ödemeler şirketin devamı için başka bir deyişle üretim yapmak, yeni bir varlık meydana getirmek için yapılıyorsa bu harcamalar gider olarak adlandırılmaktadır. Gideri, varlık sebebi gelir elde etmek olan işletmelerin bu gelirin elde edilmesinde katlandıkları varlık azalışları olarak da ifade edebiliriz. Gider olarak adlandırılan bu harcamalar özsermayede azalışa yol açmaktadır. Dolayısıyla giderler ile özsermaye arasında ters yönlü bir ilişki mevcuttur.

Ancak, yukarıda da ifade edildiği üzere, her gider bir maliyet unsuru değildir. SPK maliyeti şu şekilde tanımlamıştır: "Mal ve hizmetler için ödenen tutar veya o mal ve hizmeti üretmek, yaratmak için katlanması gereken bedeldir. Söz konusu mal veya hizmet tamamlandığında, maliyet artık tarihi bir gerçektir. Mal veya hizmet için ödenen bedel alıcı için onun maliyeti olmaktadır." Tek düzen hesap planına göre, işletmeler oluşan giderlerden, üretilen mal veya hizmetin maliyetine eklenecek olanların takibini 7 numaralı "Maliyet Hesabı" başlığı altındaki hesap kalemleri ile yapmakta, daha sonra bu maliyetleri yansıtma hesapları ile ilgili varlık hesaplarına aktarmaktadırlar. Ancak, yapılan bu tanımlamalar üretim işletmeleri için söz konusudur ki, giderler

sadece üretim işletmelerinde yapılmaz. Kaldı ki, üretim işletmeleri de dahil olmak üzere işletmelerin yaptıkları giderler sadece imal giderlerinden de oluşmaz. İktisadi kıymetlerin satın alınması sırasında ödenen satın alma bedelleri ile diğer başka giderler de maliyete eklenir.

VUK'un 262. maddesine göre maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder. Maliyet bedeli, bir malı meydana getirmek veya yeni bir mal satın alma sırasında ödenecek giderlerin yanı sıra, mevcut mallara yapılacak değer arttırıcı harcamaları da kapsamaktadır.

5.1- Gayrimenkullerde Maliyet Bedeline Eklennesi Gereken/Eklenebilen Giderler

Satın alınan gayrimenkullerde maliyet bedeline dahil edilmesi gereken giderlerin başında satın alma bedeli gelmektedir. Ayrıca, VUK'un 270. maddesinde sayılan aşağıdaki giderlerin de özellikli durumlara göre maliyet bedeline ilavesi gerekmektedir.

1- Makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;

2- Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Bunlar, maliyete eklenmesi zorunlu olan giderlerdir. Bir de Kanun'un, maliyete ekleyip eklememe konusunda mükellefe seçimlik hak tanıdığı giderler vardır. Bu giderlerin maliyet unsuru olarak değerlendirilip değerlendirilmemesi tamamen mükellefin tercihinine bırakılmıştır. Mükellefler ihtiyari olarak bu giderleri ister maliyete ekleyerek malın tabi olduğu amortisman süresince itfa eder, isterlerse de bu giderlerin yapıldıkları yılda tamamını bir defada gider yazarlar. Bu gider

çeşitleri; noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergileri'dir.

İnşa edilen bina ve gemi ile imal edilen makine ve tesisatta ise, bunların inşa ve imal giderleri VUK'un 271. maddesi gereğince satın alma bedeli yerine geçer. Başka bir deyişle bunların maliyetini inşa ve imal giderleri oluşturur.

5.2- Kredi faizleri ve Kur Farkları

Yatırım finansmanında kullanılan kredi faizleri ile maliyet ilişkisi, Kanun ile değil tebliğ ile düzenlenmiş bir konudur. 163 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'ne göre; yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte olup; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmesi mükellefin inisiyatifine bırakılmaktadır.

Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi durumunda ise, ithalat sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta iken; yukarıdaki uygulamanın aynısı olarak aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise ya ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması gerekmektedir.

334 Seri Numaralı VUK Genel Tebliği, bunlara ek olarak, lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olan-

ların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortisman tabi tutulması gerektiğini hükme bağlamıştır. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimsel olarak hangi hak kullanılmışsa o yönetime göre işlem yapılması gerekmektedir.

Özetle, iktisadi kıymetlerin iktisap edilmesi sırasında kullanılan kredilere ilişkin faiz ve kur farklarından, iktisadi kıymetin aktifleştirildiği döneme kadar oluşan kısmının maliyete eklenmesi zorunlu iken, bu dönemden sonra oluşacak olanların doğrudan gider yazılması veya maliyetle ilişkilendirilmesi konusunda mükelleflere seçimsel hak tanınmıştır. Ancak, tesis edilen bu uygulama dünyada uygulanagelen yöntemlerle örtüşmemektedir. IFRS'e göre yatırım kredisiyle elde edilen varlıklara ait faizler maliyet ile ilişkilendirilmeden doğrudan finansman gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Yaşadığımız çağı yakalama adına bu konu ile ilgili çalışmalar yapılması faydalı olacaktır. Bu çalışmalar neticesinde yapılacak değişiklikler ile işletmelerin sahip oldukları varlıklara ait giderlerin uygun başlıklar altında yer alması sağlanırken, aynı zamanda varlıkların gerçeğe uygun değerlenmeleri de gerçekleşecektir. Bu da kuşkusuz dünya ile teorik birlikteliği beraberinde getirecektir.

Bu konu akıllara 1980 yıllarında yapılan amortisman uygulamasını getirmektedir. O zamanki vergi mevzuatı gereğince bilançoda özkaynak bölümü altında muhasebeleştirilen amortisman giderleriyle ilgili uygulama, şimdi baktığımızda ne kadar yanlış gözüküyorsa, önümüzdeki yıllarda bu konu da aynı şekilde eleştiri konusu olacaktır. Vergi mevzuatımızı gelişmiş ülkelere mevzuatlarına uyumlaştırma ihtiyacı neticesinde yapacağımız değişimler ile bu ve benzeri uygulamalardan vazgeçilmesinin faydasını daha doğru analiz edebilme fırsatı bulacağız.

Mevcut uygulama, sahip olunan iktisadi değerlerin firmalar tarafından gerçek değerlerinden farklı değerlendirilmesine sebebiyet vermektedir. Örneğin, yıllık %15 faiz oranıyla 200.000-TL tutarında 2 yıllık kredi ile taşıt alan bir işletme, taşıtını kredi ödemeleri bitiminde aktifleştireceği varsayıldığında, ilgili Tebliğ uyarınca bu krediye ilişkin iki yıllık 30.000-TL kredi faizinin maliyete eklenmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle, gerçek değeri 200.000-TL olan taşıtın, bu durumda muhasebe değeri 230.000-TL olacaktır. Ancak, bu değer makinenin gerçek değerini göstermenin ötesinde, firma için ifade ettiği değeri göstermektedir.

Örnek biraz daha genişleterek, bu taşıtın ekonomik ömrünün 5 yıl olduğu kabul edilirse, taşıta yıllık % 20 amortisman oranı uygulanacaktır. Normal şartlarda bu yöntemle göre ilk yıl için ayrılması gereken amortisman bedeli $200.000 \times 20\% = 40.000$ -TL'dir ve birinci yılın sonunda taşıtın gerçek değeri $200.000 - 40.000 = 160.000$ -TL olacaktır. Taşıt, Tebliğ'de belirtildiği gibi 230.000-TL üzerinden aktifleştirdiği takdirde ise aynı amortisman oranı üzerinden, amortisman hesaplaması yapıldığında ilk yıl için 46.000-TL yıpranma payı hesaplanacaktır. Yılsınunda önceki hesaplamaya göre 160.000-TL olan taşıt değeri, bu hesaplamaya göre 184.000-TL olacaktır.

Bir adım daha ileri gidip işletmenin işlerinin iyi olamadığı ve birinci yılın sonunda taşıtı elden çıkarma isteğinin doğması durumu değerlendirilirse bu konu ile ilgili gerçek daha iyi anlaşılacaktır. O yıl içerisinde 1 yıllık bir makinenin piyasa değeri ortalama olarak 1. örnekte hesaplanan değere yakın bir değer olacaktır başka bir deyişle bu araç 160.000-TL'nin biraz altında veya biraz üzerinde alıcı bulacaktır. Mevcut uygulamaya göre ise 184.000-TL ile kayıtlı varlık

160.000-TL'ye satılmış gibi gözükmekte ve 24.000-TL'lik bir zarar oluşmaktadır. Ancak, konuyla ilgili düşünüldüğünde bu zarar, firmanın makineyi değerinden düşük bir fiyatla sattığı için uğradığı bir zarar değil, araç için çekmiş olduğu kredi faizidir ve bunu telafi edememiş olması dolayısı ile uğramış olduğu zarardır; kısacası bu zarar firmanın finansman zararidir.

İşletme ihtiyaçlarında kullanmak üzere banka kredisi ile alınan binek otomobil için ödenen kredi faiz ödemelerinin gider olarak yazılıp yazılmayacağı konusunda ilgili İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 163 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde düzenlenen uygulamayı benimsemiştir. Zikredilen Başkanlık'ın 07.09.2004 tarihinde yayınladığı B.07.4.DEF.0.35.11/ 176200-1740/4653 sayılı özelve göre; finansmanının bir kısmı banka kredisi ile karşılanarak satın alınan işletmeye dahil nakil aracı için bankaya ödenen kredi faizinin, aracın iktisap tarihine kadar ödenen kısmını ilgili dönemde sabit kıymetlerle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere otomobilin maliyetine eklenmesi, otomobil alındıktan sonraki dönemde ödenen faizlerin ise ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortisman tabi tutulması gerekmektedir.

Maliki bulunduğu arsa üzerine inşaat yapmak isteyen mükellefin, ortaklara ait olan arsayı işletmenin aktifine dahil ettiği takdirde değerlemenin ne şekilde olacağı hakkında görüş istemesi üzerine Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 19.10.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02/ 32262 sayılı özelveğinde; VUK'un 262, 268, 269 ve 270. maddelerini dayanak göstererek maliki bulunan arsanın, işletmeye dahil edildiği tarih itibarıyla varsa maliyet bedeli, yoksa vergi değeri ile değerlendirilerek işletme kayıtlarına alınması gerektiğini belirtmiştir.

5.3- İşletmeden Çekilen Gayrimenkuller

İşletme aktifinde kayıtlı bulunan gayrimenkul veya gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, işletme ortaklarına veya ortakların eş ve çocuklarına gerçek bedelinden düşük bir bedel ile veya bedelsiz olarak devredilmesi işletmeden çekiş olarak adlandırılmaktadır. Aslında, bu devir işlemi gerçekte bir satış işleminin şartlarını taşımaktadır. Devre konu kıymetler işletmeden çekilme yerine piyasadan temin edilseydi, bunlar rayiç bedel üzerinden iktisap edilecekti. Bu yüzden, bu şartlara tabi olan iktisadi kıymetlerin gerçek bedelleri tespit edilmeli, bulunan tutar, satış hasılatı kabul edilerek ticari kazançta dahil edilmelidir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde kazançları kurumlar vergisine tabi olan mükellefler sayılmıştır. Aynı Kanun'un 6. maddesinde ise; kurumlar vergisinin, bu mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağını ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağını hükme bağlanmıştır.

GVK'nın 38. maddesi, bilanço esasına göre ticari kazancı, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet fark olarak tanımlanmış ve bilanço esasında ticari kazancın nasıl hesaplanması gerektiğini açıklamıştır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir,

2- İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, VUK'un değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nın 40 ve 41. maddeleri hükümlerine uyulur.

GVK'nın 41/1 maddesine göre, teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerlerin gider olarak indirilemeyeceği, aynen alınan bu değerlerin emsal bedel ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunacağı belirtilmiştir. Bu itibarla işletmeden çekilen gayrimenkullerin, VUK'un emsal bedel ile ilgili hükümlerine uyularak değerlendirilme yapılmalıdır.

6- EMSAL BEDEL

VUK'un 267. maddesi uyarınca emsal bedeli; gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirilme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Emsal bedeli sıra ile ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esas ve takdir esas ile belli edilir. Ancak bu esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelede yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Birinci sıra (Ortalama fiyat esası): Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.

Bu yöntemin kullanılması için önemli olan, emsal bedeli hesaplanacak olan malın baz alınan mallarla aynı özelliklere sahip olmasıdır. Bu hesaplama yöntemi genellikle misli mallar için kullanılmaktadır. Ayrıca, işletme tarafından satın alınan veya üretimi yapılan malların içinde bulunulan ayda veya daha önceki aylarda satışı yapılmışsa, o ayların satış fiyatları esas alınır. Zaman

süresi olarak içinde bulunulan ay dahil olmak üzere, en fazla 3 ayın satış fiyatları gösterge kabul edilir.

Gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler arasında bulunan makine, teçhizat ve taşıtların satışıyla ilgili faaliyette bulunan işletmelerde, bu varlıkların gerçek bedelinin belli olmadığı durumlarda birinci sıra emsal bedeli yöntemi başka bir deyişle ortalama fiyat esası uygulanabilir.

İkinci sıra (Maliyet bedeli esası): Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat tayin eder.

Bu yöntem genellikle üretim işletmelerinde kullanılır. Ürettiği malın fiyatını bilen mükellefin bu değerlendirme ölçüsünü kullanması doğal bir durumdur. Ancak, gayrimenkullerin değerlemesi yapılırken genel olarak bu yöntemin uygulanması çok uygun olmayacaktır. Örneğin, bina değerlemesinde bu yöntemin kullanılması, varlığın gerçek değerle gösterilmesi amacını karşılamayacaktır. İnşa edilen binaların maliyet bedelleri bellidir. Ancak, binalar inşa bedellerinin çok üstünde bir değerden alıcı bulmaktadır. Diğer taraftan inşaat maliyetleri tarihi maliyetten oluşmaktadır. Bu nedenlerle, maliyet bedeline perakende satışlar için yalnızca %10 gider ilave ederek iktisadi değer gerçek değerine ulaşmak mümkün olmayacaktır.

Üçüncü sıra (Takdir esası): Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma

hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir.

Ayrıca, işletmeden çekilen gayrimenkullerin de değerinden düşük bir bedelle veya bedelsiz alınması durumunda emsal bedel yönteminin kullanılması gerekmektedir.

6.1- Gerçek Değeri Bilinmeyen

Binalarda Emsal Bedel Uygulaması

Günümüzde arsa payı karşılığı inşaat işleri sıklıkla karşılaşılan bir uygulamadır. Bu uygulamaya göre, arsayı satın alan müteahhit arsa bedelini nakden ödemek yerine, inşaat bittiğinde yapılan binanın belli bir kısmını (bir veya birkaç daire), arsa sahibine verme taahhüdü altına girer. Böylece, üretici kesimden, dışarı bir fon akımı gerçekleşmeden en büyük girdi olan arsa elde edilmiş olur. VUK'un 271. maddesinde inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderlerinin, satın alma bedeli yerine geçeceğini hüküm altına almıştır. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde ise, yapımı üstlenilen binanın oturduğu imar parselinin sözleşmedeki paylaşım oranına göre arsa sahiplerine teslimi gereken daireler dışında kalan bağımsız bölümlerine isabet eden kısmının, müteahhide bedelsiz bırakıldığı kabul edilmektedir. Bu yüzden, maliyet hesaplarında takip edilen inşaa giderlerinin gerçek maliyeti yansıtmadığını söylemek yanlış olmayacaktır. Dolayısıyla, binalarda emsal bedel yöntemlerinden ikincisi olan, maliyet bedeli esası kullanılmamaktadır.

Ayrıca, şunu da unutmamak gerekir ki, daire fiyatları konusunda ortalama bir satış fiyatı çıkarmak sağlıklı bir yöntem değildir. Çünkü aynı bina içerisinde dahi, dairelerin konumlarına göre

kuzey veya güney cephesi olması, bulunduğu katlar itibariyle zemin, orta veya üst kat olması, dairelerin büyüklüğü ve daha eklenebilecek birçok özellik sebebiyle farklı fiyatlandırmalar söz konusu olmaktadır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri 25.06.2004 tarih ve 76 sayılı kararında; VUK'un servetleri değerlemeye ilişkin 297. maddesinde, ticari sermayeye dahil olsun veya olmasın bilumum binalar ile arazinin vergi değeri ile değerlendirilmesinin öngörüldüğünü ve 268. maddede vergi değerinin, bina ve arazinin rayiç bedeli olduğu, mükerrer 266. maddesinde ise rayiç bedelin, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım-satım değeri olduğu belirtmiştir. Aynı kararın devamında, birinci sıradaki ortalama fiyat esasının misli mallarla ilgili olduğu, ikinci sıranın ise maliyetin bilinmesi koşuluna bağlı olması ve toptan ya da perakende satılabilir emtia ile ilgili olması yanında değerlendirme gününde satılması halinde emsaline göre bir gayrimenkulün normal alım satım değerini yansıtabilir saptama yapılmasına uygun düşmemesi nedeniyle inşa olunmuş gayrimenkullerin emsal bedelini belirlemeye elverişli olmadığı kanaatine varmıştır.

İlgili Daireye göre, arsa payı karşılığı inşa olunan binalar ve bu binalardaki bağımsız bölümlerin inşa yöntemi gereği gerçek maliyetinin belirlenmesine olanak bulunmaması ve müteahhidin kayıtlı maliyetinin esasen sadece inşa maliyetinden ibaret olması nedeniyle emsal değerinin, 267. maddenin üçüncü sırasında yer alan takdir esasına göre belirlenmesi kaçınılmazdır. Bu sıraya göre yapılan takdirlerde gerek maliyet bedelinin gerekse piyasa kıymetlerinin araştırılması zorunlu olduğundan, bağımsız bölüm satışlarına ait faturalarda yer alan değerlerin gerçeği yansıtmadığının ancak bu yöntemle göre saptanması olanaklıdır. Bu yöntem izlenerek fark bulunması,

tutulan defterlerin ve verilen beyannamelerin gerçeği yansıtmadığını gösteren kanıt kabul edilmek gerekeceğinden, fatura kıymetlerinin doğruluğunu ispat yükü ilgililere düşecektir.

Ankara Defterdarlığı 30.09.2004 tarih ve DEF.0.06.11/KVK-2004-13000 sayılı özelgesi ile; yukarıda sayılan kanun lafızlarını dayanak göstererek kat karşılığı inşaat işinde kazancın, hasılatlar ile maliyetlerin karşılaştırılması yoluyla tespit edildiğini ve ayrıca bu hesaplama yapılırken maliyet tespitinde arsa paylarının da dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir. Buna göre, başkasının arsası üzerine inşaat yapanların arsa sahibine vermiş oldukları daire ve dükkanların inşası için yapmış oldukları harcamalarla, kendilerine ait daire, kat ve dükkanlar için yapmış oldukları harcamaların toplamı inşaat maliyetini verir. Müteahhide ait daire ve dükkanların maliyeti ise, toplam inşaat maliyetinin bu daire ve dükkanlara dağıtımı suretiyle bulunur.

6.2- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun

30. Maddesine Göre İnceleme

Elemanlarına Verilen Takdir Yetkisinin

Emsal Bedel Takdirini de Kapsaması

Bu konu ile ilgili çeşitli tartışmalar olsa da bizim görüşümüze göre, vergi inceleme elemanlarının, Kanun'da sayılan re'sen vergi tarhı sebeplerine göre matrah tespiti yapmaları mümkündür. VUK'un 30 maddesine göre; re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. Bu itibarla vergi inceleme raporlarında bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah

farkı re'sen takdir olunmuş sayılır. Yine aynı maddenin 4. bendinde; defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa verginin re'sen tarh edileceği hükme bağlanmaktadır. Böylece, inceleme elemanı bedelsiz veya değerinden daha düşük bir bedelle işletmeden çekilen gayrimenkulün gerçek değerini saptama ve doğru vergi matrahına ulaşma konusunda bu madde gereğince işlem tesis etme hakkına haizdir.

Nakliyecilik faaliyetinde kullandığı aracını satan mükellefe, aracın satış bedelini emsaline nazaran düşük beyan ettiğinden bahisle, vergi inceleme raporu ile belirlenen matrah üzerinden salınan katma değer vergisi ile kesilen vergi ziya-ı cezasına ilişkin işlem vergi mahkemesince iptal edilmiştir. Bu iptal kararı, VUK'un 267/3 maddesine göre emsal bedele ilişkin tespitın takdir komisyonunca yapılması gerektiği; vergi inceleme raporuna dayanılarak re'sen salınan vergi ve cezada hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesine dayanmaktadır. Diğer yandan Danıştay Yedinci Dairesi 18.02.2003 tarih ve 435 sayılı kararı ile vergi mahkemesinin söz konusu kararını bozmuştur. Danıştay'ın Yedinci Dairesi de yukarıda değinilen görüşe benzer bir görüşü benimsemiştir. Söz konusu kararda, KDVK 27/1 ve VUK 267. maddeleri gerekçe gösterilerek, inceleme elemanlarına verilen takdir yetkisinin emsal bedel takdirini de kapsadığını kabul edilmiştir.

7- GAYRİMENKULLERDE VEYA ELEKTRİK ÜRETİM ve DAĞITIM VARLIKLARINDA MALİYET BEDELİNİ ARTTIRICI HARCAMALAR

VUK'un 272. maddesine göre, normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimen-

kulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.

Gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının iktisadi kıymetini devamlı olarak artırıcı harcamaların neler olduğu ve genişletme tabirinden ne anlaşılması gerektiği konusunda bir açıklama olmamakla birlikte, her olay ekonomik ve sosyal değişimler çerçevesinde revize edilerek kendine özgü koşullar içinde değerlendirilmelidir. Ayrıca, genişletmek tabirinden maksat bir gayrimenkulün kullanım alanının genişletilmesi-nin yanında daha kullanışlı hale getirmek veya kullanım ömrünün uzatılması anlamlarına da gelebilmektedir. Aynı maddenin devamında, bu tür harcamalara örnek verilmiştir. Buna göre, bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderler ile bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan gideler bu grupta değerlendirilmektedir.

Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir. Buna göre bir harcamanın kıymet artırıcı başka bir deyişle gayrimenkulün maliyetine eklenmesi gereken bir gider olarak nitelendirilebilmesi için, normal bakım, tamir ve temizleme gibi giderlerin aksine, iktisadi değerini sürekli olarak arttıran, gayrimenkulü genişleten ya da mezkur maddenin ikinci fıkrasında da belirtildiği üzere ticari faaliyeti icra için gerekli olan serma-

ye harcamalarından biri olmalıdır. Maddenin son fıkrasında belirtildiği üzere mutad giderlerle özel maliyet bedeline mevzuu giderlerin ayrıştırılması konusu önem arz etmektedir. Her ne kadar bu iki gider türünün ayrımı konusunda zaman zaman zorluklar yaşansa da art niyetli uygulamaların önlenmesi, vergi ziyasına sebebiyet vermemek ve dönemsellik kavramları gereği, harcamalar ilgili muhasebe kalemleri altında giderleştirilmelidir.

Yapılan harcamaların değer arttırıcı harcamalar olarak değerlendirilebilmesi için meydana getirilen kıymetin gayrimenkulden ve gayrimenkul gibi değerlendirilen kıymetlerden değer kaybına uğramadan ayrılması gerekmektedir.

7.1- Özel Maliyet

Günümüz koşulları, ekonomik değişim ve gelişmeler neticesinde firmaları gayrimenkul ve hakları kiralamaya mecbur bırakmaktadır. Bu yöneliş kimi zaman kısa süreli ihtiyaçlardan, kimi zaman da uzun süreli yatırımların yüksek maliyet içermesinden kaynaklanmaktadır. İşletmeler kiralamış oldukları bu gayrimenkul veya gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerle ilgili çeşitli harcamalar yapmaktadır. VUK'un 272. maddesi kapsamına giren ve özel maliyet olarak adlandırılan bu harcamalar, varlıkların iktisadi değerini arttıran, ekonomik ömrünü uzatan ya da bilfiil işletmelerin faaliyetlerini icra için vücuda getirdikleri bizzat kiracı tarafından yapılan ve kira süresinin bitiminde kiralayana devredilecek olan harcamalardır.

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan VUK'un 272/1 ve 267/2 maddelerindeki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyeti-

ni icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.

Yapılan harcamalar kiracı açısından doğrudan gider yazılmak yerine duran varlık gibi kabul edilip aktifleştirilmeli ve uygun amortisman oranları üzerinden itfa edilmelidir. VUK'un 327. maddesi özel maliyet bedellerinin itfasını şu şekilde açıklamıştır: "Gayrimenkullerin ve gemilerin iktisadi kıymetlerini arttıran ve 272. maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira süresi dolmadan, kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır."

Buna göre kiralanan gayrimenkul veya satın alınan işletme hakkı için özel maliyet ismi altında aktifleştirilen giderler kira süresi müddetince amortisman ayrılmak suretiyle itfa edilir. Genellikle uygulamada kira kontratları bir yıl için düzenlenmektedir. Bir yıl ve altı düzenlemelerde yapılan giderlerin aktifleştirilmesine engel bir durum söz konusu değildir. Çünkü tahliye halinde, yapılan değer arttırıcı harcamalar yine kiralayan açısından bir gelir unsuru olarak addedilmektedir. Ancak kira kontratları her yıl yenileniyorsa kira süresinin belirsiz olduğu farzedilmekte ve kira süresi beş yıl kabul edilerek % 20 oranında normal amortisman yöntemiyle amortisman hesaplanması gerekmektedir. Ayrıca, 25.11.1985 tarih ve 269/031-88208 sayılı Maliye Bakanlığı özelgesinde belirtildiği üzere, VUK'un 315. maddesinde yer alan azalan bakiyeler yönteminin özel maliyetler açısından uygulanması mümkün değildir.

Özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen iktisadi kıymetler, ilgili taşınmaz veya hakkın mütemmim cüz'ü olarak nitelendirildiğinden kira süresinin bitiminde kiralayana devredilmek zorundadır. Kiralanan arsalar üzerinde inşa edilen

gayrimenkuller de buna dahildir. Çünkü inşa edilen gayrimenkuller o gayrimenkulün maliki veya ortak malikleri tarafından yapılmadığı sürece, gayrimenkulün kat mülkiyetinin kazanılması mümkün değildir. Devir bedelli veya bedelsiz gerçekleşebilmektedir. Bedelsiz veya değeri emsal bedelinden düşük olduğu takdirde, oluşturulan bu iktisadi kıymetler kiralayan açısından ayın olarak tahsil edilmiş gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. Bu durum Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesinde şu şekilde açıklanmıştır: "Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette arttıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira müddetinin hitamında bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş addolunur." Kanun koyucu devredilen değerlerin kira bedeli olarak nitelendirilmesini iki şarta bağlamıştır. Birincisi, kira süresinin sona ermesi, diğeri de kira süresinin bitiminde iktisadi kıymetlerin kiracı tarafından kiralayana devredilmesidir.

Kira süresiyle anlatılmak istenen bize göre kira süresinin fiilen sona ermesidir. Her ne kadar Danıştay bazı kararlarında ilave değerlerin kira süresinin sonunda tahsil edilmiş sayılacağını, kira süresinin uzatılmasının o değerlerin hukuken elde edilmiş sayılmasına engel teşkil etmeyeceğini kabul etse de, madde metninin ikinci şartı olan devir işlemi gerçekleşmediği için gayrimenkul sermaye iradının tahsilinin vukuu bulmaması lazım gelmektedir.

Bedelsiz devirde gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak maksadıyla yapılan giderin o günkü değerinin tamamı için, emsal bedelinden düşük değerle devri durumunda ise aradaki farkın hesaplanmasında VUK'un 267. maddesine başvurmak gerekmektedir.

Devir işlemi, kiracı işletme açısından faaliyetiyle ilgili bir mal teslimi, kiralayan açısından da kiralama işleminden dolayı bir hizmet ifası olduğundan özel maliyet bedeli niteliğindeki kıymetin devri işlemiyle ilgili iki tarafın da fatura düzenlemesi gerekmektedir. Vergi mevzuatı açısından vergilendirmenin nasıl yapılacağı kiralayanın gerçek kişi, iktisadi işletme veya kamu kurum ve kuruluşu olması durumunda farklılık arz etmektedir.

VUK'un 313. maddesinde, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin kullanılabilirlikleri süre zarfında yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil edeceği hükme bağlanmıştır. Zikredilen "kullanılabilirlikleri süre" deyimini iktisadi kıymetin kullanılmaya başlanmasını değil, dayanma süresini belirlemektedir. Diğer taraftan aynı Kanun'un 320. maddesinde amortisman süresinin kıymetin aktife girdiği yıldan başlayacağını hükme bağlanmıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesi 13.11.1989 tarih ve 3895 sayılı kararında; toprak hafriyatı işinde kullanılan ağır iş makinasına alınan parçaların makineyi faal durumda tutabilmek amacına yönelik olup, makinanın değeriyle mukayese edildiğinde iktisadi kıymetini arttırıcı bir unsur olmadığından amortisman tabi tutulmayacağını hükme bağlanmıştır.

Danıştay Üçüncü Dairesi 16.02.1995 tarih ve 557 numaralı kararında; kiralanan işyerine iktisadi kıymetini arttırıcı mahiyette yapılan giderlerin, kira süresi dolmadan işyerinin boşaltılması nedeniyle 4 yılda itfa edilmesi gereken özel maliyet bedelinin, bir defada gider kaydedilebileceğini hükme bağlanmıştır.

Danıştay Üçüncü Dairesi 13.10.1992 tarih ve 3052 numaralı kararında; rektifiye olarak bilinen

harcamaların motorun tamir ve bakımı ile ilgili harcamalar olduğu, bu durumunda rektifiye harcamalarının motorun iktisadi kıymetini arttıran bir harcama olmadığından maliyete eklenmeden doğrudan gider kaydedilmesinde kanuna aykırılık görülmediği hükme bağlanmıştır.

Danıştay Üçüncü Dairesi 19.11.1986 tarih ve 2252 sayılı kararında; nakliyecilik yapan mükellefin 1982 yılına ait defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu, davacının otobüs ve kamyonlarıyla yolcu ve yük taşımacılığı yaptığı, şoförlük yapan personeli ile yardımcıları yönünden motorlu araçların bir nevi işyeri olduğu, bu personelin seyir anındaki yemek, konaklama ve giyim giderlerinin işverence karşılanmasının tabi olduğu, anılan ihtiyaçlar için yapılan harcamaların gider yazılmasında bir isabetsizlik olmadığı, motorlu araçlara yapılan harcamaların motor yenileme gideri olup olmadığı konusunda Mahkemelerince yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen raporda tamamının motor tamir gideri olduğunun belirtildiği, 213 sayılı Kanun'un 272. maddesinde bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi için yapılan giderlerin maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerden olduğunun hükme bağlandığı, bu hükme göre maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerin araç motorlarının tamir ve bakım giderleri değil araç motorlarının yenisi ile değiştirilmesi gideri olduğu, bu itibarla bakım ve tamir masrafının gider olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

8- GAYRİMENKULLERİN MÜTEMMİM CÜZÜ ve TEFERRUATI

Mütemmim cüz başka bir ifade ile bütünleyici parça, Medeni Kanun'un 684. maddesi uyarınca, yerel adetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır.

Mülkiyet hakkının dayanağını oluşturan bu kıymetler gayrimenkulle bir bütünlük oluşturarak, asıl eşyadan zarar vermeden ayrılması mümkün olmayan ya da eşyadan ayrıldığı takdirde kullanım olanağı kalmayıp tek başına anlam ifade etmeyen parçalar haline gelmektedir. Mütemmim cüz diğer bir ifadeyle tamamlayıcı unsurun, taşınır veya taşınmaz olmasında bir sakınca yoktur.

Teferruat ise aynı Kanun'un 686. maddesinde eklenti ismiyle anılmış ve asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel adetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır mal olarak tanımlanmıştır. Bir şeye ilişkin tasarruflar, aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsar. Medeni Kanun'un bu maddeyi izleyen maddesinde, asıl şeye zilyet olan kimsenin sadece geçici olarak kullanması veya tüketmesi için özgülünen ya da asıl şeyin özel niteliği ile herhangi bir ilişkisi bulunmadan sadece korunmak, satılmak veya kiraya verilmek üzere onunla birleştirilen şeylerin eklenti olmayacağı belirtilmiştir.

VUK'un 269. maddesine göre, iktisadi işletmelere dahil olan gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı gayrimenkul gibi değerlendirilir.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 22.10.2003 tarih ve E.2003/14-537 ve K.2003/597 esaslı kararına göre, teferruat (eklenti) ile mütemmim cüz (bütünleyici parça) arasındaki temel fark, teferruat niteliğini sadece asıl şeyden bağımsız durumdaki taşınır malların kazanabilmesidir. Diğer bir ifadeyle, teferruat kendisine ve gayrimenkule zarar vermeden asıl şeyden ayrılabilen taşınır malları kapsamaktadır. Böyle olmasına rağmen vergi mevzuatı açısından gayrimenkul gibi değerlemeye esas tutulmaktadır.

9- TESİSAT ve MAKİNELER

Tesisat ve makineler, iktisadi işletmenin aktifinde bir yıldan uzun süre kalması özelliğiyle VUK 313. maddesi gereği amortismanına tabi olan ve işletmenin mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetlerdir.

1 Seri Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde bu kavramları içeren hesap ismi "*Tesis, Makine Ve Cihazlar*"dır. Hesap tanımı ise aynı Tebliğde şu şekilde yapılmıştır: "Üretimde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin (konveyör, forklift vb) izlendiği hesaptır. Bu hesap kullanım amaçlarına ve makine çeşitlerine göre bölümlenebilir."

55 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği ise, yıpranma ve aşınmaya maruz bulunan iktisadi kıymetlere uygulanacak olan amortisman oranlarını güncellemeye yöneliktir. Tebliğe ilişkin ek tabloda yer alan tesis tanımlamasında aşağıda sıralanan yerler tesis kavramı içerisinde değerlendirilmiştir.

- a) Bahçeler, parklar,
- b) Aydınlatma, ısıtma, soğutma, telefon, telefon, radyo ve telsiz, yangın, tahmil ve tahliye (tekerlekli veya paletli hariç seyyar vinçler, ihraç vinçleri dahil), su, kanalizasyon, siperisaika, duba, kömür siloları, spor sahaları (tribünler hariç),
- c) Havai hatlar ve direkleri, asansörler, hudut ihata direkleri ve telleri, su soğutma havuzu,
- d) Rutubetlendirme, havalandırma (sıcak ve soğuk hava) , su soğutma kulesi,
- e) Tekerlekli, paletli seyyar vinçler, ihraç vinçleri, istif makineleri,
- f) Şamandıra tesisatı.

Ayrıca, 69 Seri Numaralı KDVK Genel Tebliği makine ve teçhizat kapsamında değerlendirilmemesi gereken iktisadi kıymetlerin bazılarında dikkat çekmiştir. Bunlar; sarf malzemeleri ve ye-

dek parçalar ile hizmet üretiminde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılanlar dışındaki masa, sandalye, koltuk, dolap, mefruşat gibi demirbaşlar ile taşıt araçları ve hava, deniz ve demiryolu taşıma araçlarıdır.

10- GEMİLER ve DİĞER TAŞITLAR

Her türlü kara, hava ve deniz ulaşım araçları ile petrol, gaz ve benzeri taşıtma boruları bu gruba girmektedir.

Danıştay 3. Dairesi'nin 20.11.1986 tarihinde hükme bağladığı 2272 sayılı kararına göre, davaya konu şirketin sahibi bulunduğu aracını özel işlerinde kullandığının saptanması halinde giderlerinin ve amortismanının işletme hesaplarına aktarılamayacağı ancak işletmeye kayıtlı ve amortismanına tabi malların satışından doğan kar ve zararların dikkate alınması gerektiği yönünde görüş belirtmiştir. İlgili karara göre, işletmeye dahil olan ve sadece işte kullanılan araçların gider ve amortismanlarının tamamı gider olarak yazılabilir. Kanun'da açıklandığı cihetle, şirketin iki yetkilisinin beyanlarına göre yönetim kurulu başkanının özel işlerinde kullandığı anlaşılan araçların giderleri ile amortismanlarının gider olarak kaydedilmesine olanak bulunmamaktadır. Ancak, otomobiller VUK'un 313 ve 269. maddeleri uyarınca amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden olup aynı Kanun'un 328. maddesine göre işletmeye kayıtlı ve amortismanına tabi malların satışından doğan kar ve zararın dikkate alınması zorunlu bulunduğu ve amortismanının gider yazılmamasının emtianın amortismanına tabi olma özelliğinden ayıramayacağı cihetle şirket kayıtlarında yer alan ve alım satım bedelleri taraflar arasında ihtilafsız bulunan araçların satışı sebebiyle meydana gelen zararın gider yazılmasında isabetsizlik bulunmadığından otomobil satışı nedeniyle meydana gelen farkın matrahtan çıkarılarak

tarhiyatın kalan matrah farkına göre yapılması gerektiğini belirterek konuya açıklık getirmiştir.

11- GAYRİMADDİ HAKLAR

Gayrimaddi hak kavramının, vergi mevzuatı dahil olmak üzere hukuk literatüründe mevcut bir tanımı bulunmamakla birlikte, gayrimaddi hakları başkası tarafından keşfedilmiş bir bilginin kullanma hakkının satın alınması veya bu hakkın kullanımının kiralanması şeklinde kısaca tanımlamak mümkündür. Bu tanıma, açıktır ki, bir de gayrimaddi hak ile bizzat hak sahibi olarak ilişki kurulması durumu da eklenmelidir.

Gayrimaddi hakların kullanımı genellikle kiralama yoluyla olmaktadır. Bu durumda hakkın gerçek sahibi ile kiracısı arasında bir sözleşme akdedilir ve iki tarafın da uyması gereken yükümlülükler belirlenir. Kişi veya işletmenin, hakkın gerçek sahibi olması durumunda ise, hakkın korunması için ilgili yerlere bildirilmesi ve gerekiyorsa tescil yapılması zorunluluğu mevcuttur.

VUK'un gayrimenkuller başlıklı 269. maddesinin 4. bendinde yer alan gayrimaddi haklar, aynı madde gereğince maliyet bedeli ile değerlendirilir. Değerlemeyi yapacak olan taraf, bilgiyi bulan başka bir ifade ile hakkın ilk sahibi değil, o kişiden bu hakkın kullanılmasını kiralayan kişidir.

Hak kısaca, kişilerin sahip olduğu ve hukuken korunan menfaatlerdir. Çalışmada kolaylık sağlanması açısından hakları ayni haklar ve fikri haklar olmak üzere ikili bir ayırıma tabi tutmak faydalı olacaktır. Fikri haklar, gayrimaddi hakların konusunu oluştururken, ayni haklar taşınır ve taşınmaz eşyalar üzerinde sahip olunan hakları ifade etmektedir. Ayni haklar, Medeni Kanun'un "Eşya Hukuku" başlıklı dördüncü kitabının konusudur ve kendi arasında sınırlı ve sınırsız ayni haklar olarak ikiye ayrılmaktadır:

Sınırsız ayni hak olarak adlandırılan mülkiyet hakkı, bir şeye malik olan kimseye, hukuk düzeninin sınırları içinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkilerini tanımaktadır. Sınırlı ayni haklarda ise en basit anlatımıyla mülkiyet sahibi kişi kendi isteğiyle mülkiyet hakkını sınırlandırarak üçüncü kişilere mülkiyet hakkı dışındaki yetkilerini devretmektedir. Sınırlı irtifak hakları, hak sahibi kişilere eşya üzerinde kullanma ve semerelerinden yararlanma hakları tanımaktadır. Bu hakların bir kısmı eşyaya bağlı iken, diğer bir kısmı şahıslara bağlıdır. Eşyaya bağlı haklar o eşyanın bir yükümlülüğü olduğundan bunlar yüklenim hakkı olarak da adlandırılmaktadır. Eski deyimiyle arzi irtifak hakları da denilen bu haklar, taşınmaz sahibi aynı kalmak suretiyle bir taşınmazın genellikle başka bir taşınmaz lehine birtakım yükümlülükler altına girmesine sebep olmaktadır. Burada önemli olan, irtifak hakkının kime tanındığı değil hangi taşınmaz lehine yapıldığıdır. Şahsi irtifak hakları ise, kişiye sıkı sıkıya bağlı olan haklardandır. Belirli bir şahıs lehine olan ve yalnızca o şahıs veya şahıslarca kullanılabilen haklardır.

Sınırlı ayni haklar, irtifak hakları, taşınmaz yükü ve rehin hakları olmak üzere üçe ayrılır. Konunun çok kapsamlı olması sebebiyle bu çalışmada yalnızca irtifak haklarına değinilecektir.

11.1- İrtifak Hakları

İrtifak hakları, hak sahiplerine hakka konu olan eşya üzerinde kullanma veya yararlanma yetkilerinden yalnızca birini, bazen de bu iki yetkiyi birden kullanma hakkı tanımaktadır. Malik ise, sınırsız olan mülkiyet hakkını sözleşme gereği belirlenen ölçüler doğrultusunda sınırlı olarak kullanabilmektedir. Yukarıda da değinildiği gibi irtifak hakları niteliği gereği kendi arasında ayrısı-

ma tabi tutulmuştur. Bunlar; taşınmaz lehine irtifak hakları, kişi lehine irtifak hakları ve karışık irtifak haklarıdır.

11.1.1- Taşınmaz Lehine İrtifak Hakları

Taşınmaz lehine irtifak hakları Medeni Kanun'un 779 ila 793 maddelerinde düzenlenmiştir. Yapma borçları, irtifaka başlı başına konu olamaz; ona ancak yan edim olarak bağlanabilir. Bu tür irtifak haklarında en az iki tane taşınmaz bulunmak zorundadır. Bir taşınmaz üzerinde, başka bir taşınmaz lehine bir yük tesis edilmektedir. Yüklü taşınmaz maliki mülkiyet hakkının sağladığı bazı yetkileri kullanmaktan kaçınarak yararlanan taşınmaz lehine bazı yükümlülüklerle katlanmaya mecbur kalmaktadır.

İrtifak hakkının kurulması için tapu kütüğüne tescil şarttır. İrtifak hakkının kazanılmasında ve tescilinde, aksi öngörülmüş olmadıkça taşınmaz mülkiyetine ilişkin hükümler uygulanır. İrtifaktan doğan yetki ve yükümlülükleri açıkça belirlediği ölçüde tescil, irtifakın kapsamını belirlemede esas oluşturur.

İrtifak hakkının zamanaşımı yoluyla kazanılması, ancak mülkiyeti bu yolla elde edilebilecek taşınmazlarda mümkündür. İrtifak hakkının kurulmasına ilişkin sözleşmenin geçerli olması, resmi şekilde düzenlenmesine bağlıdır. Malik dilerse kendisine ait iki taşınmazdan biri üzerinde diğerinin lehine irtifak hakkı kurabilir.

İrtifak hakkı, tescilin terkinini veya yüklü ya da yararlanan taşınmazın yok olmasıyla sona erer. Yüklü ve yararlanan taşınmazlara aynı kimse malik olursa, bu kişi, irtifak hakkını terkin ettirebilir. Terkin edilmedikçe irtifak, aynı hak olarak varlığını sürdürür. Lehine irtifak kurulan taşınmaz için bu hakkın sağladığı hiç bir yarar kalmamışsa, yüklü taşınmazın maliki bu hakkın terkinini isteyebilir. Yüküne oranla çok az yarar sağlayan bir

irtifak hakkının, bedel karşılığında kısmen veya tamamen terkinini istenebilir.

İrtifak hakkı sahibi, hakkının korunması ve kullanılması için gerekli olan önlemleri alabilir. Ancak, hakkını yüklü taşınmazın malikine en az zarar verecek biçimde kullanmak zorundadır. Yüklü taşınmazın maliki, irtifak hakkının kullanılmasını engelleyecek ya da zorlaştıracak davranışlarda bulunamaz.

Yararlanan taşınmazın ihtiyaçlarındaki değişiklik, yüklü taşınmazın irtifaktan doğan yükünü ağırlaştırmaz. Tarla yolu, yaya veya araba geçidi gibi geçit hakları ile hayvan otlatma, hayvan sulama, tarlalara veya arklara su alma hakları ve benzeri hakların kapsamını belirlemede taraflar arasındaki anlaşma veya özel kanun hükümleri, yoksa yerel adet uygulanır.

İrtifak hakkının kullanılması için gerekli tesislerin bakımı, yararlanan taşınmaz malikine aittir. Tesisler yüklü taşınmazın malikine de yararlı ise, bunların bakım giderlerine her iki malik yararları oranında katılır.

İrtifak hakkı yüklü taşınmazın yalnız belli bir kısmının kullanılması koşuluyla kurulmuşsa, bu taşınmazın maliki, menfaatini ispat etmek ve giderleri üstlenmek kaydıyla; irtifakın, hakkın kullanılmasını güçleştirmeyecek biçimde taşınmazın başka bir yerine naklini isteyebilir. İrtifak hakkının kullanılacağı yer tapu kütüğünde belirtilmiş olsa bile yüklü taşınmaz maliki bu yetkiyi kullanabilir. Mecraların bir yerden başka bir yere naklinde komşuluk hukuku kuralları da göz önünde tutulur.

Yararlanan taşınmazın parsellere bölünmesi halinde kural, irtifak hakkının her parsel yararına devam etmesidir. Ancak, durum ve koşullara göre irtifak hakkı yalnız bir parselin yararına kullanılabiliriyorsa, yüklü taşınmazın maliki diğer parseller için irtifak hakkının terkinini isteyebilir. Ta-

pu sicil memuru, bu istemi irtifak hakkı sahibine bildirir ve onun bir ay içinde itiraz etmemesi halinde irtifak hakkını terkin eder.

Yüklü taşınmazın parsellere bölünmesi halinde kural, irtifak hakkının her parsel üzerinde devam etmesidir. Ancak, irtifak hakkı belirli parseller üzerinde kullanılmıyorsa, durum ve koşullara göre de kullanılamayacaksa, bu parsellerin maliklerinden her biri, kendi taşınmazı üzerindeki irtifak hakkının terkinini isteyebilir. Tapu sicil memuru, bu istemi irtifak hakkı sahibine bildirir ve onun bir ay içinde itiraz etmemesi halinde irtifak hakkını terkin eder.

11.1.2- Kişi Lehine İrtifak Hakları

11.1.2.1- İntifa Hakkı

İntifa hakkı, Medeni Kanun'un 794 ile 822. maddeleri arasında düzenlenmiştir. İntifa hakkı, taşınırlar, taşınmazlar, haklar veya bir malvarlığı üzerinde kurulabilir. Aksine düzenleme olmadıkça bu hak, intifa sahibine, intifaya konu eşya üzerinde tam yararlanma yetkisi sağlar.

İntifa hakkı, taşınırlarda zilyetliğin devri, alacaklarda alacağın devri, taşınmazlarda tapu kütüğüne tescil ile kurulur. Taşınır ve taşınmazlarda intifa hakkının kazanılması ve tescilinde, aksine düzenleme olmadıkça, mülkiyete ilişkin hükümler uygulanır. Taşınmaz üzerindeki yasal intifa hakkı tapu kütüğüne tescil edilmemiş olsa bile, durumu bilen üçüncü kişilere karşı bu hak ileri sürülebilir. Tescil edilmiş ise, herkese karşı ileri sürülebilir.

İntifa hakkı, genel olarak konusunun tamamen yok olmasıyla sona erer. Taşınmazlarda tescilin terkinini; yasal intifa hakkında ise, intifa hakkı sebebinin ortadan kalkması ile son bulur. Sürenin dolması, hak sahibinin vazgeçmesi veya ölümü gibi diğer sona erme sebeplerinde de, taşınmaz malikine intifa hakkı terkinini isteme yet-

kisini verir. İntifa hakkı, gerçek kişilerde hak sahibinin ölümü; tüzel kişilerde kararlaştırılan sürenin dolması, süre kararlaştırılmamışsa kişiliğin ortadan kalkmasıyla sona erer. Tüzel kişilerin intifa hakkı, en çok yüz yıl devam edebilir.

Malik, yararlanılamayacak derecede harap olan intifa konusu malı yararlanılacak hale getirmekle yükümlü değildir; getirirse intifa hakkı yeniden kurulmuş olur. Sigorta ve kamulaştırma gibi durumlarda intifa hakkı, hakkın konusu yerine geçen karşılık üzerinden devam eder.

İntifa hakkı sona erince hak sahibi, hakkın konusu olan malı malike geri vermekle yükümlüdür. İntifa hakkı sahibi, zararın kendi kusurundan ileri gelmediğini ispat etmedikçe, malın yok olmasından veya değerinin azalmasından sorumludur. Yararlanması için gerekli olmadığı halde tükettiği şeyleri tazmin etmekle yükümlüdür. Malın olağan kullanılması sonucunda meydana gelen değer azalmalarından sorumlu değildir.

İntifa hakkı sahibi, yükümlü olmadığı halde yaptığı giderler, yenilemeler ve eklemeler için, hak sona erdiğinde, vekaletsiz iş görme hükümleri uyarınca tazminat isteyebilir. Malikin tazminat vermekten kaçınması halinde, yaptığı eklemeleri, malı eski haline getirmek kaydıyla söküp alabilir. Geri verme anında malik ve intifa hakkı sahibi tarafından ileri sürülebilecek bütün istem hakları, bu andan başlayarak bir yıl geçmekle zaman aşımına uğrar.

İntifa hakkı sahibi, hakkın konusu olan malı zilyetliğinde bulundurma, yönetme, kullanma ve ondan yararlanma yetkilerine sahiptir. Bu yetkilerini kullanırken iyi bir yönetici gibi özen göstermek zorundadır.

İntifa hakkı süresi içinde olgunlaşan doğal ürünler, intifa hakkı sahibine aittir. Ekimi veya dikimi yapan malik veya intifa hakkı sahibi, olgunlaşan ürünleri toplayan diğer taraftan, yaptığı gi-

derler için ürünün değerini aşmamak üzere uygun bir bedel isteyebilir. Nitelikleri itibarıyla malın doğal verimi veya ürünün sayılmayan bütünleyici parçaları malike aittir.

İntifa hakkına konu olan sermayenin faizleri ve diğer dönemsel gelirleri, daha geç muaccel olsalar bile, intifa hakkının başladığı tarihten sonra erdiği tarihe kadar intifa hakkı sahibine ait olur.

Sözleşmede aksine hüküm yoksa veya durum ve koşullardan hak sahibince şahsen kullanılması gerektiği anlaşılmıyorsa, intifa hakkının kullanılması başkasına devredilebilir. Bu takdirde malik, haklarını, devralana karşı doğrudan doğruya ileri sürebilir.

Malik, hakkın konusu olan malın hukuka aykırı ya da niteliğine uygun düşmeyen kullanış biçimine itiraz edebilir. Haklarının tehlikeye düştüğünü ispat ederse, intifa hakkı sahibinden güvence isteyebilir. İntifa hakkının konusu tüketilebilen şey veya kıymetli evrak ise, tehlikenin ispatına gerek olmaksızın teslimden önce de güvence isteyebilir. Kıymetli evrakın güvenilir bir yere tevdi edilmesi güvence yerine geçer.

İntifa hakkı sahibi, kendisine tanınan uygun süre içinde güvence göstermez veya hakkın konusu olan malı malikin itiraz etmesine rağmen hukuka aykırı şekilde kullanmaya devam ederse; sulh hakimî, yeni bir karara kadar intifa hakkı sahibinin zilyetliğini kaldırarak hakkın konusunu atayacağı bir kayyıma tevdi eder. İntifa hakkı kendisinde kalmak üzere yapılan bağışlamalarda ise, bağışlayandan güvence istenemez.

Malik veya intifa hakkı sahibi, diğerinden giderleri paylaşmak üzere intifa hakkına konu olan malların noterlikçe resmen defterinin tutulmasını her zaman isteyebilir. İntifa hakkı sahibi, hakkın konusu olan malın muhafazası ve olağan bakımı

için gerekli onarım ve yenilemeleri yapmakla yükümlüdür. Malın muhafazası, daha önemli işlerin yapılmasını veya önlemlerin alınmasını gerektiriyorsa; durumu malike bildirmek ve bunların gerçekleştirilmesine izin vermek zorundadır. Malikin gereken işleri yapmaktan kaçınması halinde, bunları onun hesabına kendisi yapabilir.

İntifa hakkı konusu olan malın olağan bakım ve işletme giderleri, güvencesini oluşturduğu borçların faizleri, vergi ve resimleri, intifa süresince intifa hakkı sahibine aittir. Vergi ve resimleri malik ödemişse, intifa hakkı sahibi, yukarıda belirtilen esasa göre bunları malike tazmin etmek zorundadır. Diğer bütün yükümlülükler malike aittir. Ancak, intifa hakkı sahibi bunların yerine getirilmesi için gereken parayı, istemi üzerine malike karşılıksız olarak sağlamazsa; malik, intifa hakkı konusu malı bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi için kısmen veya tamamen paraya çevirebilir.

Malvarlığı intifaında, intifa hakkı sahibi bu malvarlığındaki borçların faizlerini ödemekle yükümlüdür. Ancak, durum ve koşullar haklı gösteriyorsa, intifa hakkı sahibi bu yükümlülükten kurtarılmasını isteyebilir. Bu takdirde intifa hakkı, borçların ödenmesinden sonra kalan kısım üzerinde devam eder.

Yerel adetlere göre iyi bir yönetimin gereği olduğu takdirde intifa hakkı sahibi, malikin lehine malı yangına ve diğer tehlikelere karşı sigorta ettirmekle yükümlüdür. Bu durumda veya intifa hakkının sigortalı bir mal üzerinde kurulmuş olması halinde intifa hakkı sahibi, hakkının devamı süresince sigorta primlerini ödemekle yükümlüdür.

Bir taşınmaz üzerinde intifa hakkına sahip olan kimse, yararlanmanın olağan sınırlar içerisinde kalmasına özen göstermekle yükümlüdür. Bu ölçü aşılarak elde edilen ürünler malike ait olur.

İntifa hakkı sahibi, intifa konusu taşınmazın ekonomik özgülenme yönünü malike önemli zarar verecek şekilde değiştiremez; özellikle onu yeni bir şekle dönüştüremeyeceği gibi, onda önemli bir değişiklik de yapamaz. Malike önceden haber vermek ve taşınmazın ekonomik özgülenme yönünde önemli değişiklik yapmamak koşuluyla taş, kireç, mermer ve turba ocakları ile benzerlerini açabilir.

Bir orman üzerinde intifa hakkına sahip olan kimse, ondan özel kanun hükümlerine uygun bir işletme planı çerçevesinde yararlanabilir. Malik ile intifa hakkı sahibi, işletme planı yapılırken kendi haklarının gözetilmesini isteyebilirler. Fırtına, kar, yangın, sel, zararlı böcek akını veya diğer sebepler yüzünden olağan yararlanma önemli ölçüde aşılmışsa orman, bu kaybı giderek azaltacak şekilde işletilir veya işletme planı yeni duruma uygun hale getirilir. Aşırı yararlanma dolayısıyla elde edilen bedel, faiz getirecek şekilde yatırılır ve verim noksanını gidermeye ayrılır.

Tüketilebilen şeylerin mülkiyeti, aksi kararlaştırılmadıkça, intifa hakkı sahibine geçer; ancak, intifa hakkı sahibi geri verme sırasında bu şeylerin o günkü değerini ödemekle yükümlü olur. İntifa hakkı sahibi, değeri biçilerek kendisine teslim olunan diğer taşınırılar üzerinde, aksi kararlaştırılmadıkça, serbestçe tasarrufta bulunabilir; ancak, bu yetkisini kullandığı takdirde bu şeylerin biçilen değerlerini geri verme sırasında ödemekle yükümlü olur. Bu ödeme, tarım işletmesi gereçleri, hayvan sürüleri, ticari mallar veya benzeri şeylerde aynı cins ve nitelikte eşya verilmesi suretiyle yerine getirilebilir.

11.1.2.2- Oturma Hakkı (Sükna Hakkı)

Bu hak, Medeni Kanun'un 823 ile 825. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Oturma hakkı, bir binadan veya onun bir bölümünden konut olarak yararlanma yetkisi verir. Başkasına devre-

dilemez ve mirasçılara geçmez. Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, intifa hakkına ilişkin hükümler oturma hakkına da uygulanır.

Oturma hakkının kapsamı, genel olarak hak sahibinin kişisel ihtiyaçlarına göre belirlenir. Oturma hakkı sahibi, hakkın şahsına özgü olduğu açıkça belirtilmedikçe, bina veya onun bir bölümünde ailesi ve ev halkı ile birlikte oturabilir. Binanın bir bölümü üzerinde oturma hakkına sahip olan kimse, ortaklaşa kullanmaya özgülenen yerlerden de yararlanabilir.

Oturma hakkı, binanın veya bir bölümünün tamamından yararlanma yetkisi veriyorsa; bina veya bölümün muhafazası ve olağan bakımı için gerekli onarım ve yenileme giderleri, oturma hakkı sahibine aittir. Oturma hakkı sahibi bina veya onun bir bölümünü malik ile birlikte kullanıyorsa, bakım ve onarım giderleri malike ait olur.

Kişi lehine irtifak haklarından olan intifa hakkı ile sükna hakkı her ne kadar iktisadi işletme ile ilgisizmiş gibi gözükse de, bu haklara haiz olan kişilerin ilgili haklarını işletmelerine dahil etmeleri durumunda bu hakların, VUK'un 269. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

11.1.3- Üst Hakkı

Tapu kütüğüne gayrimenkul olarak kaydedilecek haklardan biridir. Üst hakkı, taşınmaz malikin, üçüncü kişi lehine arazisinin altında veya üstünde yapı yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etmek yetkisi veren bir irtifak hakkı kurmasını ifade etmektedir. Medeni Kanun'un 826 ile 836. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Buna göre, aksi kararlaştırılmış olmadıkça bu hak, devredilebilir ve mirasçılara geçer. Eğer, bu hak bağımsız ve sürekli nitelikte ise üst hakkı sahibinin istemi üzerine tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilebilir. En az otuz yıl için kurulan üst hakkı, sürekli niteliktedir.

Üst hakkının içerik ve kapsamıyla ilgili olarak resmi senette yer alan, özellikle yapının konumu-na, şekline, niteliğine, boyutlarına, özgülenme amacına ve üzerinde yapı bulunmayan alandan faydalanmaya ilişkin sözleşme kayıtları herkes için bağlayıcıdır. Üst hakkı sona erince yapılar, arazi malikine kalır ve arazinin bütünleyici parçası olur. Bağımsız ve sürekli üst hakkı tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilmişse, üst hakkı sona erince bu sayfa kapatılır. Taşınmaz olarak kaydedilmiş olan üst hakkı üzerindeki rehin hakları, diğer bütün hak, kısıtlama ve yükümlülükler de sayfanın kapatılmasıyla birlikte sona erer. Bedele ilişkin hükümler saklıdır.

Taşınmaz maliki, aksi kararlaştırılmadıkça, kendisine kalan yapılar için üst hakkı sahibine bir bedel ödemez. Uygun bir bedel ödenmesi kararlaştırılmışsa, miktarı ve hesaplanış biçimi belirlenir. Ödenmesi kararlaştırılan bedel, üst hakkı kendileri için rehnedilmiş olan alacaklıların henüz ödenmemiş alacaklarının güvencesini oluşturur ve rızaları olmaksızın üst hakkı sahibine ödenmez. Kararlaştırılan bedel ödenmez veya güvence altına alınmazsa, üst hakkı sahibi veya bu hak kendisine rehnedilmiş olan alacaklı, bedel alacağına güvence olmak üzere, terkin edilen üst hakkı yerine aynı derecede ve sırada bir ipotegİN tescilini isteyebilir. Bu ipotek, üst hakkının sona ermesinden başlayarak üç ay içinde tescil edilir.

Taşınmaz malikine kalan yapılar için üst hakkı sahibine ödenmesi kararlaştırılan bedelin miktarı ve bunun hesaplanış biçimi ile bu bedel borcunun kaldırılmasına ve arazinin ilk haline getirilmesine ilişkin anlaşmalar, üst hakkının kurulması için gerekli olan resmi şekle tabidir ve tapu kütüğüne şerh verilebilir.

Üst hakkı sahibi, bu haktan doğan yetkilerinin sınırını ağır şekilde aşar veya sözleşmeden doğan

yükümlülüklerine önemli ölçüde aykırı davranır-sa; malik, üst hakkının ona bağlı bütün hak ve yükümlülükleri ile birlikte süresinden önce kendisine devrini isteyebilir. Malik, üst hakkının devrini, kendisine geçecek yapılar için uygun bir bedel ödemek kaydıyla isteyebilir. Üst hakkı sahibinin kusuru, bedelin belirlenmesinde indirim sebebi olarak göz önüne alınabilir. Üst hakkı sahibinin yükümlülüklerine aykırı davranması halinde sözleşmede malik lehine saklı tutulan, üst hakkını süresinden önce sona erdirmeye veya devrini isteme yetkisi, süresinden önce devir istemi-ne ilişkin hükümlere tabidir.

Malik, üst hakkı karşılığı olarak irat biçiminde borçlanılan edimleri güvence altına almak amacıyla, o tarihteki üst hakkı sahibinden en çok üç yıllık irat için tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilmiş üst hakkının ipotek edilmesini isteyebilir. İrat, her yıl için eşit edimler biçiminde belirlenmemiş ise; bu kanuni ipotegİN tescili, iradın eşit olarak dağıtılmasında üç yıla düşecek miktarı için istenebilir. İpotek, üst hakkı devam ettiği sürece, her zaman tescil edilebilir ve icra yoluyla satışta terkin olunmaz. Yapı alacaklıları ipotegİNin kurulmasına ilişkin hükümler kıyas yoluyla uygulanır.

Üst hakkı, bağımsız bir hak olarak en çok yüz yıl için kurulabilir. Üst hakkı, süresinin dörtte üçü dolduktan sonra, kurulması için öngörülen şekle uyularak her zaman en çok yüz yıllık yeni bir süre için uzatılabilir. Bu konuda önceden yapılan taahhüt bağlayıcı değildir.

11.1.4- Kaynak Hakkı

Tapu kütüğüne gayrimenkul olarak kaydedilen haklardan bir diğeri de kaynak hakkıdır. Başkasının arazisinde bulunan kaynak üzerinde irtifak hakkı, bu arazinin malikini suyun alınmasına ve akıtılmasına katlanmakla yükümlü kılar. Kay-

nak hakkı Medeni Kanun'un 837. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hak, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, başkasına devredilebilir ve mirasçıya geçer. Kaynak hakkı, bağımsız nitelikte ve en az otuz yıl için kurulmuş ise tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilebilir.

Medeni Kanun ayrıca taşınmaz malikinin, taşınmazı üzerinde herhangi bir kişi veya topluluk lehine atış eğitimi veya spor alanı ya da geçit olarak kullanılmak gibi belirli bir yararlanmaya hizmet etmek üzere başka irtifak hakları kurabileceğini belirtmiştir. Ancak, Kanun'a göre bu haklar, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, başkasına devredilemez ve mirasçılara geçmez. Bu hakların kapsamı, hak sahibinin olağan ihtiyaçlarına göre belirlenir. Taşınmaz lehine irtifaklara ilişkin hükümler, bu tür irtifak haklarına da uygulanır.

11.2- İrtifak Hakları Dışındaki

Gayrimaddi Haklar

1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Genel Tebliği'nin 10. bölümünde, gayrimaddi hak kapsamında değerlendirilmesi gereken kıymetlerin neler olduğu konusuna bir açıklama getirilmiştir. Bu Tebliğ uyarınca aşağıda bahsi geçen kıymetler gayrimaddi hak kapsamında değerlendirilmeli, bu yüzden de gayrimenkul gibi maliyet bedeli ile değerlendirilmelidir. Gayrimaddi haklar, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alamet-i 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, gayrimaddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gi-

bi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.

Gayrimaddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayrimaddi haklar ve pazarlama amaçlı gayrimaddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir. Ticari gayrimaddi haklar; bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip gayrimaddi hakları ifade etmektedir. Pazarlama amaçlı gayrimaddi haklar ise, bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı olarak kullanımına 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 gayrimaddi hakları ifade etmektedir.

Maliye Bakanlığı bu tanımında daha çok ticari ve sınai haklar ile fikri haklara ağırlık vermiştir. Ancak bunun yanı sıra, kişiye ait olan ve dayanağını Medeni Kanun'dan alan irtifak hakları da gayrimaddi hak kapsamında değerlendirilmektedir.

GVK'nın 70/5 maddesinde ise gayrimaddi haklar, arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alamet-i farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar şeklinde sıralanmıştır.

11.2.1- Ticari Haklar

Ticari haklar, bir işletmeyi diğer işletmelerden ayıran adlar ile işletmenin faaliyetinin devamı

için lüzumlu olan birtakım hakları kapsamaktadır. Bunları; ticaret unvanı, işletme hakkı ve imtiyaz hakkı şeklinde sınıflandırmak mümkündür.

11.2.1.1- Ticaret Unvanı

Ticaret unvanı ve işletme adı Türk Ticaret Kanunu'nun 3. faslında düzenlenmiştir. Ticaret siciline kaydedilmek zorunda olan ticaret unvanı gerçek veya tüzel kişi tacirleri benzerlerinden ayırt etmede kullanılır.

Her tacir, işletmesiyle ilgili muameleleri ticaret unvanı ile yapmak ve işletmesiyle ilgili senet ve sair evrakı bu unvan altında imzalamak zorundadır. Tescil olunan bu unvan, ticari işletmenin giriş cephesine herkes tarafından kolayca görülebilecek bir yere okunaklı bir şekilde yazılmalıdır.

Ticaret unvanı işletmeden ayrı olarak başkasına devredilemez. Bir işletmenin devri, aksi belirtilmedikçe ticaret unvanına da kapsar. Ticaret unvanı kanuna aykırı olarak başkası tarafından kullanılan kimse, bunun men'ini ve haksız kullanılan ticaret unvanı tescil edilmişse kanuna uygun bir şekilde değiştirilmesini veya silinmesini ve zarar görmüş ise, kusur halinde bunun da tazminini isteyebilir.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın 2003 yılında yayınladığı 2003/3 sayılı İç Ticaret Tebliği'ne göre, ticaret unvanı muhayyel isimler de dahil olmak üzere Türkçe olmalıdır. Yabancı kelime bulunmasına ancak kanuna, milli, kültürel ve tarihi menfaatlerimize aykırı olmaması şartıyla, şirketin faaliyet konusuna giren mal veya hizmetin tanıtıcı ad veya markasının yabancı dilde olması ve yabancı ortak bulunması halinde izin verilebilir.

Ticaret unvanı, tacirler arasında belirleyici bir rol üstlenirken işletme adı işletme sahibini hedef göstermeden, daha çok müşteri çevresinde işletmeyi diğerlerinden ayırıcı ve tanıtıcı bir misyona sahiptir. Tacirler sahip oldukları bu hakları, tica-

ri işletmenin açıldığı günden itibaren on beş gün içerisinde, işletme merkezinin bulunduğu yer ticaret siciline tescil ve ilan ettirmelidir. Tacirler, ticaret unvanları ile birlikte notere tasdik ettirdikleri kendilerinin ve temsilcilerinin kullanacakları imzaları da sicil memuruna tevdi etmelidir.

Kanun Koyucu sicil memuruna ayrıca bir inceleme keyfiyeti getirilmeden şubeler için de merkezin tabi olduğu yükümlülükleri getirmiştir. Merkezi Türkiye'de bulunan ticari işletmelerin şubeleri bulundukları yerin ticaret siciline tescil ettirilir. Ticaret unvanı ve noterce onaylı imza örneklerine ilişkin yukarıdaki uygulamalar şubeler için de aynen tatbik olunur. Merkezi Türkiye dışında bulunan ticari işletmelerin Türkiye'deki şubelerinde ise uygulama biraz farklıdır. Bu şubeler merkezin bağlı bulunduğu ülke kanunlarının ticaret unvanı hakkındaki hükümleri saklı kalmak kaydıyla, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tescil olunur. Bu şartlara sahip şubelere ikametgahı Türkiye'de bulunan tam yetkili bir ticari mümessilin tayini mecburidir. Söz konusu yabancı işletmenin birden fazla şubesi varsa, ilk şubenin tescilinden sonra açılacak şubeler, bu ilk tescil edilen işletmenin şubeleri gibi tescil olunacaktır. Ancak, her şube, kendi merkezinin ticaret unvanını şube olduğunu belirterek kullanmak mecburiyetindedir. Bu unvana şube ile ilgili ilavelerin yapılması mümkündür.

11.2.1.1.1- Gerçek Kişilerde Ticaret Unvanı

Gerçek kişi tacirlerde ticaret unvanı kısaltılma yapılmadan yazılacak olan ad ve soyadından oluşur. Ancak, işletmeyi benzerlerinden ayıracak ve kamuoyunda yanlış algı oluşturmayacak ilavelerin yapılması mümkündür.

TTK, ticaret unvanında kullanılacak ilaveler ile ilgili tüm tacirleri ilgilendiren bazı açıklamalar yapmıştır. Kanun'un çizdiği çerçeveye göre

ilaveler, tacirin ve işletmenin genişlik ve önemi ile mali durumu hakkında üçüncü şahıslarda yanlış bir kanaat oluşturmamalıdır. Ayrıca, gerçeğe veya kamu düzenine aykırı ilavelere yer verilmemelidir. İşletmenin mahiyetini gösteren veya ticaret unvanında yer alan kişilerin kimliğini belirten ya da hayal mahsulü isimlerden oluşan ilavelerin yapılması mümkündür. Tek başına ticaret yapan gerçek kişilerin, ticaret unvanlarına mevcut bir şirket olduğu izlenimi yaratacak ilaveleri yapmaları caiz değildir. Türk, Türkiye, Cumhuriyet ve Milli kelimelerinin bir ticaret unvanında kullanılması ancak Bakanlar Kurulu kararı ile mümkündür.

11.2.1.1.2- Tüzel Kişilerde Ticaret Unvanı

Kolektif şirketin ticaret unvanı, bütün ortakların veya en az ortaklardan birinin adı ve soyadı ile şirketi ve nevini gösterecek bir ibareden oluşur.

Adi veya sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin ticaret unvanı, komandite ortaklardan en az birinin ad ve soyadı ile şirketi ve nevini gösterecek bir ibareden oluşur. Bu şirketlerin ticaret unvanlarında komanditer ortakların ad ve soyadlarının bulunması yasaktır.

Limited, anonim ve kooperatif şirketler, işletme mevzuu gösterilmek ve Ticaret Kanunu'nda belirtilen kullanılabilecek ilavelere aykırı olmak kaydıyla ticaret unvanlarını serbestçe seçebilirler. Ancak, ticaret unvanlarında şirket türünü gösteren limited şirket, anonim şirket ve kooperatif kelimelerinin bulunması şarttır. Bunların ticaret unvanında hakiki bir şahsın ad veya soyadı bulunduğu takdirde kısaltma yapılarak yazılması mümkün değildir. Ticari işletmeye sahip olan dernek ve diğer hükmi şahısların ticaret unvanları, bu teşekküllerin adlarının aynısıdır.

Donatma iştirakinde ticaret unvanı, müşterek donatanlardan en az birinin ad ve soyadından veya deniz ticaretinde kullanılan geminin isminden oluşur. Donatanların soyadları ve geminin ismi kısaltılamaz. Ticaret unvanında ayrıca donatma iştiraki olduğunu gösteren bir ibarenin bulunması zorunludur.

11.2.1.2- İşletme Hakkı

İşletme hakkının devri, 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un Özelleştirme Yöntemleri, Değer Tespiti, İhale Yöntemleri" başlıklı 18. maddesinde; "kuruluşların bir bütün olarak veya aktiflerindeki mal ve hizmet üretim birimlerinin mülkiyet hakkı saklı kalmak kaydıyla bedel karşılığında belli süre ve şartlarla işletilmesi hakkının verilmesidir." şeklinde tanımlanmıştır. Kamu giderlerinde azalma sağlamak için mülkiyeti devlete ait olan bazı işletmelerin özelleştirilmesi yoluna gidilmektedir. Bu uygulamayla hem bu şirketlerin devlete yüklediği yükü azaltmak, hem de ekonomik verimlilikte artış hedeflenmektedir. İşletme hakkı maksimum 49 yıl için verilmektedir. Kar ve zarar işletme hakkı sahibi gerçek veya tüzel kişiye aittir. Kiralanan bu hak karşılığında işletme sahibince ödenen bedel hazine hesaplarına intikal etmektedir. Kanun'un 35. maddesinde belirtilen kamu iktisadi kuruluşları ise şunlardır:

- T.C. Devlet Demir Yolları İşletmesi Genel Müdürlüğü,
- Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü,
- Tütün, Tütün Mamulleri, Tuz ve Alkol İşletmeleri Genel Müdürlüğü,
- T.C. Posta İşletmeleri Genel Müdürlüğü,
- Türk Telekomünikasyon A.Ş.

11.2.1.3- İmtiyaz Hakkı²

Özel hukuk kişilerinin idare ile imzaladıkları uzun süreli bir idari sözleşme uyarınca, kamu hizmetini sermayesi, karı, hasar ve zararı kendilerine ait olmak üzere yerine getirmelerine “imtiyaz” denilmektedir. İmtiyaz usulünde, bir kamu hizmetinin görülmesi, devlet ya da diğer kamu tüzelkişisi tarafından, sözleşmeyle bir anonim şirkete, hizmetin gerektirdiği tüm harcamaları, kar ve zararı da kapsayacak şekilde devredilmektedir.

Danıştay’ın imtiyaz sözleşmelerini inceleme yetkisi, 1999 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile iki ay içinde görüş bildirme yetkisi haline getirilmiştir. Buna ek olarak, 1999 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile Devlet, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzelkişileri tarafından yürütülen bazı hizmetlerin özel hukuk sözleşmeleri ile gerçek veya tüzel kişilere yaptırılabilmesi de mümkün kılınmıştır. Yine 1999 yılında yapılan değişiklikle özelleştirme ifadesi ilk kez Anayasaya girmiştir.

Devlet adına kamu hizmeti imtiyazı verme yetkisi Bakanlar Kurulu’na, belediyelerde ise belediye meclisine aittir. Ancak, belediye meclisi kararının İçişleri Bakanlığı tarafından onaylanması gerekmektedir. Belediyelerde su, havagazı, tramvay tesisatı kurmak ve işletmek, vapur nakliyatı yapmak, belde içinde yolcu taşıma işi hakları, devletçe tespit edilen kurallara uygun olarak imtiyaz usulüyle devredilebilir.

Yabancı bir gerçek veya tüzel kişiye imtiyaz verilmeyeceği gibi, Türk anonim şirketi statüsünde bulunmayan bir Türk gerçek veya tüzel kişisine de verilemez. Bu konuda özel kanunlardaki hükümler saklıdır. İmtiyaz veren tarafından baştan izin verilmedikçe, imtiyazın üçüncü kişiye

devri geçersizdir. Çünkü kamu hizmeti imtiyazı, imtiyaz alanın teknik yeterliliği ve mali gücü gibi ölçütler dikkate alınarak verilmektedir.

Kamu hizmeti imtiyazı verme işlemleri yazılı şekle tabidir. İmtiyaz sahibi, hizmetten yararlanılardan belli bir ücret alabilir. Ayrıca çeşitli yardımlar ve borç garantileri gibi avantajlar da öngörülebilir. İmtiyazcı tarafından işletilen ve/veya kurulan kamu hizmeti, imtiyaz sözleşmesindeki süre sonunda tamamen ve bedelsiz olarak idareye geçmektedir.

İdare, sözleşmede belirlenen şartlara sadık kalmalı, imtiyaz hakkı sahibinin durumunu ağırlaştıracak değişikliklerden kaçınmalıdır. İdarenin, kamu hizmeti imtiyaz sözleşmesinde bulunmayan ek bir mali yük getirmesine karşılık imtiyaz hakkı sahibinin “fait du prince” kuramı gereğince oluşan zararın idare tarafından tazmin edilmesini isteme hakkı mevcuttur. Bazen de, sözleşmenin uygulanması sırasında taraflara yüklene-meyecek ve öngörülemeyecek nitelikte büyük ve köklü değişiklikler meydana gelebilmektedir. Böyle durumlarda, idare imtiyaz hakkı sahibi şirket ile zararların paylaşılması yoluna gitmektedir.

İmtiyaz sözleşme süresinin dolması, rachata, anlaşma, zorlayıcı sebepler ve imtiyaz sahibinin kişiliğinde değişme gibi sebeplerle sona ermektedir. Rachata; idarenin, imtiyaz sahibinin hiçbir kusuru olmasa bile, ya sözleşmede öngörülen koşullar gereği ya da tek taraflı olarak imtiyazı satın alarak kamu hizmetini yeniden üstlenmesidir.

11.2.2- Sınâî Haklar**11.2.2.1- Marka (Alameti Farika)**

551 sayılı Markalar Kanunu’nda marka diğer ismiyle alamet-i farika; sanayide, küçük sanatlar-

²ODYAKMAZ Zehra, KAYMAK Ümit, ERCAN İsmail, “Anayasa Hukuku İdare Hukuku”, İkinci Sayfa Yayınları, İstanbul, s.344

da, tarımda, imal, izhar, istihsal olunan veya ticarete satışa çıkartılan her nevi emtiayı başkalarından ayırt etmek için bu emtia ve ambalaj üzerine konulan, emtia üzerinde konulmadığı takdirde ambalajlarına konan ve bu safhada elverişli bulunan işaretler olarak tanımlanmıştır. 556 sayılı Markaların Korunması Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararnamede ise markanın, bir teşebbüsün mal veya hizmetlerini bir başka teşebbüsün mal veya hizmetlerinden ayırt etmeyi sağlaması koşuluyla, kişi adları dahil, özellikle sözcükler, şekiller, harfler, sayılar malların biçimi veya ambalajları gibi çizimle görüntülenebilen veya benzer biçimde ifade edilebilen, baskı yoluyla yayınlanabilen ve çoğaltılabilen her türlü işaretlerden oluşabileceği belirtilmiştir.

Tescilli bir marka, eğer ferdi bir marka ise miras yoluyla intikal edebilir. Ferdi markalar dahil olmak üzere diğer tüm tescilli markalar satılabilir, devredilebilir, rehin ve lisans sözleşmelerine konu edilebilir. Ancak, devir ve lisans sözleşmelerinin noterlerce onaylanması gerekmektedir. Rehin sözleşmelerinde Medeni Kanun hükümleri uygulanır. Ayrıca, markalarla ilgili tüm hukuki işlemler yazılı şekle tabidir.

Tescilli markanın koruma süresi başvuru tarihinden itibaren on yıldır. Bu süre, onar yıllık dönemler halinde yenilenir. Koruma süresi sona eren marka, sahibinin veya onun yetkili kıldığı vekilin talebi ve yönetmelikte öngörülen yenileme ücretinin ödenmesi koşuluyla yenilenir.

Kullanım süresi sözleşmeyle belirlenenler dışındaki tüm gayrimaddi haklarda olduğu gibi markalarda da 333 sıra numaralı VUK Genel Tebliği hükümleri uygulanmaktadır. Buna göre, maliyet bedeliyle aktifleştirilen marka bedelleri 15 yıl içerisinde % 6.66 amortisman oranı ile itfa edilmektedir. Ancak, yukarıda belirtildiği gibi marka tescillerinin koruma süresi 10 yıl içindir.

Bu süre sonunda yenilenmeyen markalarda itfa olunmamış marka bedelleri bir defada gider yazılır. 10 yılın sonunda markanın yenilemesi durumunda ise yenileme ücreti de aktifleştirilip maliyet bedeline eklenerek kalan 5 yıl daha aynı şekilde itfaya devam olunur.

11.2.2.2- Patent (İhtira Beratı)

Türk Patent Enstitüsü buluşu; tarım dahil sanayideki teknik bir problemin çözümü olarak tanımlamıştır. Yeni, tekniğin bilinen durumunu aşan ve sanayiye uygulanabilir olan buluşlar, patent verilerek korunur. Tekniğin bilinen durumuna dahil olmayan buluş yenidir. Tekniğin bilinen durumu, patent başvurusunun yapıldığı tarihten önce, buluş konusunda dünyanın herhangi bir yerinde toplumca erişilebilir yazılı veya sözlü tanıtım, kullanım veya bir başka yolla açıklanan bilgilerden oluşur. Patent, buluş sahibinin izni olmadan başkalarının buluşu üretmesini, kullanmasını veya satmasını belirli bir süre boyunca engelleme hakkı vermektedir. Bu süre 7 ile 20 yıl arasında değişmektedir. İncelenerek verilen patentin süresi başvuru tarihinden itibaren hesaplanan ve uzatılamayan yirmi yıldır. İncelemesiz verilen patentin süresi ise yedi yıldır. İnceleme talebinin yedi yıllık süre içinde yapılması ile inceleme sonucunda patent verilmesine kesin olarak karar verilmesi halinde patentin süresi başvuru tarihinden itibaren hesaplanan yirmi yıla tamamlanır. Patent, firma sahibinin mülkiyetinde bulunan diğer kıymetler gibi alınıp, satılabilir, kiraya verilebilir ya da başkasından kiralanabilir. Ancak, patentler yalnızca alındıkları ülke içinde bir hak sahipliği vermektedir. Örneğin, Türkiye’de alınmış bir patent, buluşu yalnızca ülke sınırları içinde korumaktadır. Ayrıca, ürün başkaları tarafından ithal edilecek olursa, ithalatı durdurma hakkı vermektedir. Diğer ülkelerde buluşun korunmasını sağlamak için her ülkeye ayrı

ayrı patent belgesi alma başvurusu yapılması gerekmektedir. Bu ise, hem zor hem maliyetli bir yöntemdir. Ülkeler bu zorlukları bir nebze olsun azaltmak amacıyla inceleme ve raporlama yapan kuruluşlar oluşturmuşlardır. Sınai ve fikri yeniliklerin korunması amacıyla Birleşmiş Milletlere üye devletlerce 1967 yılında Stockholm'de Dünya Fikri Mülkiyet Teşkilatı (World Intellectual Property Organization-WIPO) protokolü imzalanmıştır. Bu protokol ile yeni buluşların, markaların, projelerin, amblemlerin vs. daha çok ülke çapında kolaylıkla korunmasını amaçlanmıştır. Böylelikle idari işbirliği ile çağdaş bir ortam oluşturulmaya çalışılmıştır. Türkiye ise 1976 yılında bu sözleşmeyi imzalamıştır. Buna benzer diğer bir kuruluş ise European Patent Office (EPO)'dir. Bu kuruluş da benzer misyonları üstlenmiştir. Türkiye'de de temsilciliği mevcuttur.

Patent başvurusunun veya patentin kullanma hakkı, milli sınırların bütünü içinde veya bir kısmında geçerli olacak şekilde, lisans sözleşmesine konu olabilir. Lisans, inhisari lisans veya inhisari olmayan lisans şeklinde verilebilir. Aksi sözleşmede kararlaştırılmamışsa, lisans inhisari değildir. Lisans veren patent konusu buluşu kendi kullanabileceği gibi, üçüncü kişilere aynı buluşa ilişkin başka lisanslar da verebilir.

Inhisari lisans söz konusu olduğu zaman, lisans veren başkasına lisans veremez ve hakkını açıkça saklı tutmadıkça, kendisi de patent konusu buluşu kullanamaz.

Aksi sözleşmede kararlaştırılmamışsa, sözleşmeye dayalı lisans sahipleri, lisanstan doğan haklarını üçüncü kişilere devredemez veya alt lisans veremez. Yine, aksi sözleşmede kararlaştırılmamışsa, sözleşmeye dayalı olarak lisans hakkını alan kişi, patentin koruma süresi boyunca milli sınırların bütünü içinde patent konusu buluşun kullanılmasına ilişkin her türlü tasarrufta bulunabilir.

Lisans hakkının muhasebeleştirilmesi ve itfa edilmesi konusunda Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 13.03.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32315 sayılı özelgesinde; akaryakıt dağıtım lisansı alabilmek için Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu hesabına para yatıran mükellefin, akaryakıt dağıtım lisansını "260 Haklar" hesabını borçlandırılmak suretiyle aktifleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Aynı özelgeye göre, EPDK'dan alınan akaryakıt dağıtım lisansının gayrimaddi iktisadi kıymetler kapsamında değerlendirilerek 339 ve 365 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki listenin "55.Gayrimaddi İktisadi Kıymetler"; imtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (İşletme hakkı gibi) ve bunların benzerleri) bölümü uyarınca 15 yılda ve % 6,66 amortisman oranı ile amortisman tabi tutulması gerekmektedir.

Royalty ise patent hakkı sahibine lisans sözleşmeleri karşılığında yapılan ödemelerdir. Bunun miktarı sözleşmede belirtilir. Genellikle satış hasılatı üzerinden belli bir oran şeklinde belirlenir. Gayrimaddi haklar kavramı içerisinde yer alan royalty'lerin tanımı vergi mevzuatımızda yapılmamıştır. OECD Model Anlaşması'nın "Royalty" başlıklı 12. maddesine göre; royalty terimi, ilim, edebiyat ve güzel sanat eserleri üzerindeki her türlü telif hakları ile sinema filmleri, her nevi patent hakkı, marka, tasarım ve model, plan, gizli formül veya süreç yahut sınaî, ticari ve bilimsel tecrübe ve bilgilerin kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeleri ifade eder.

11.2.3- Fikri Haklar**11.2.3.1- Telif Hakkı (Copyright)**

Hukuk literatüründe yapılmış bir tanımı bulunmamaktadır. Kanun Koyucu, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun amacını; fikir ve sanat eserlerini meydana getiren eser sahipleri ile bu eserleri icra eden veya yorumlayan icracı sanatçıların, seslerin ilk tespitini yapan fonogram (*fonogram; sinema eseri gibi görsel-işitsel eserler içindeki ses tespitleri hariç olmak üzere, bir icrada yer alan seslerin veya diğer seslerin veya ses temsillerinin tespit edildiği ses taşıyıcısı fiziki ortamdır*) yapımcıları ile filmlerin ilk tespitini gerçekleştiren yapımcıların ve radyo-televizyon kuruluşlarının ürünleri üzerindeki manevi ve mali haklarını belirlemek, korumak, bu ürünlerden yararlanma şartlarını düzenlemek, öngörülen esas ve usullere aykırı yararlanma halinde yaptırımları tespit etmek olarak belirlemiştir. Telif hakkına konu olacak eserleri kanun şu şekilde sınıflandırmıştır:

a) İlim ve edebiyat eserleri:

- Herhangi bir şekilde dil ve yazı ile ifade olunan eserler ve her biçim altında ifade edilen bilgisayar programları ve bir sonraki aşamada program sonucu doğurması koşuluyla bunların hazırlık tasarımları,

- Her nevi rakıslar, yazılı koreografi eserleri, Pantomimaller ve buna benzer sözsüz sahne eserleri,

- Bedii vasfı bulunmayan her nevi teknik ve ilmi mahiyette fotoğraf eserleriyle, her nevi haritalar, planlar, projeler, krokiler, resimler, coğrafya ve topoğrafyaya ait maket ve benzerleri, her çeşit mimarlık ve şehircilik tasarım ve projeleri, mimari maketler, endüstri, çevre ve sahne tasarım ve projeleridir.

Arayüzüne temel oluşturan düşünce ve ilkele-ri de içine almak üzere, bir bilgisayar programı-

nın herhangi bir ögesine temel oluşturan düşünce ve ilkeler eser sayılmazlar. (Arayüz, bilgisayarın donanım ve yazılım unsurları arasında karşılıklı etkilenme ve bağlantıyı oluşturan program bölümleridir.)

b) Musiki Eserleri: Her nevi sözlü ve sözsüz bestelerdir.

c) Güzel Sanat Eserleri: Güzel sanat eserleri, estetik değere sahip olan;

- Yağlı ve suluboya tablolar; her türlü resimler, desenler, pasteller, gravürler, güzel yazılar ve tezhipler, kazıma, oyma, kakma veya benzeri usullerle maden, taş, ağaç veya diğer maddelerle çizilen veya tespit edilen eserler, kaligrafi, serigrafi,

- Heykeller, kabartmalar ve oymalar,

- Mimarlık eserleri,

- El işleri ve küçük sanat eserleri, minyatürler ve süsleme sanatı ürünleri ile tekstil, moda tasarımları,

- Fotoğrafik eserler ve slaytlar,

- Grafik eserler,

- Karikatür eserleri,

- Her türlü tiplerlerdir.

Krokiler, resimler, maketler, tasarımlar ve benzeri eserlerin endüstriyel model ve resim olarak kullanılması, düşünce ve sanat eserleri olmak sıfatlarını etkilemez.

d) Sinema Eserleri:

Sinema eserleri, her nevi bedii, ilmi, öğretici veya teknik mahiyette olan veya günlük olayları tespit eden filmler veya sinema filmleri gibi, tespit edildiği materyale bakılmaksızın, elektronik veya mekanik veya benzeri araçlarla gösterilebilen, sesli veya sessiz, birbiriyle ilişkili hareketli görüntüler dizisidir.

Eser sahibi, onu meydana getirendir. Bir işlenmenin ve derlemenin sahibi, asıl eser sahibinin hakları mahfuz kalmak şartıyla onu işleyendir.

Sinema eserlerinde; yönetmen, özgün müzik bestecisi, senaryo yazarı ve diyalog yazarı, eserin birlikte sahibidirler. Canlandırma tekniğiyle yapılmış sinema eserlerinde, animatör de eserin birlikte sahipleri arasındadır. Eser sahibinin 5846 sayılı Kanundan kaynaklanan maddi ve manevi hakları vardır. Maddi haklar; işleme hakkı, çoğaltma hakkı, yayma hakkı, temsil hakkı, işaret, ses ve/veya görüntü nakline yarayan araçlarla umuma iletim hakkıdır. Manevi hakları ise umuma arz yetkisi, adın belirtilmesi yetkisi, eserde değişiklik yapılmasını menetme yetkisi, eser sahibinin zilyed ve malike karşı haklarıdır.

İngilizce "copyright" kelimesinden türetilen © işareti gösterilir. Bu işaret eserin koruma altında olduğunu belirtir. Fikir veya sanat eserini kullanmak, çoğaltmak, sahnelemek, dağıtmak ya da kopyalamak isteyen kişiler telif hakkını ellerinde bulunduran kişilerden izin almak zorundadırlar.

Telif hakkı genellikle belli bir süre için geçerlidir. Koruma süresi eser sahibinin yaşadığı müddetçe ve ölümünden itibaren 70 yıl devam eder. Bu süre, eser sahibinin birden fazla olması durumunda, hayatta kalan son eser sahibinin ölümünden itibaren yetmiş yıl geçmekle son bulur. Sahibinin ölümünden sonra alenileşen eserlerde koruma süresi ölüm tarihinden sonra 70 yıldır.

Yayımlanmış eser nüshalarında veya güzel sanat eserinin aslında, o eserin sahibi olarak adını veya bunun yerine tanınmış müstear adını kullanan kimse, aksi sabit oluncaya kadar o eserin sahibi sayılır. Bu ifadeye göre, yayımlanmış olan bir eserin sahibi belli olmadıkça, yayımlayan ve o da belli değilse çoğaltan, eser sahibine ait hak ve salahiyetleri kendi namına kullanabilir. Bu gibi durumlarda koruma süresi, eserin aleniyet tarihinden sonra 70 yıldır. İlk eser sahibi tüzelkişi ise, koruma süresi aleniyet tarihinden itibaren 70 yıldır.

11.2.3.2- Bilgisayar Yazılımları

Son zamanlarda, teknolojinin gelişmesiyle birlikte artan makineleşmenin sonucu olarak, bilgisayarlar ve onun sayesinde çalışan cihazlar, insan hayatındaki öncelikli yerlerini çoktan almış bulunmaktadır. Bilgisayarlar, fiziki olarak bakıldığında, genel olarak ana cihaz ve ana cihaz üzerinde çalışan donanım ismi verilen parçalardan oluşmaktadır. Bu parçalara anakart, hardisc, ram, ekran kartı ve CPU örnek olarak verilebilir. Bunların hepsi bilgisayarın fiziki yapısı ile ilgili olup değerlemeleri demirbaşların değerlemesi hükümlerine göre yapılmalıdır.

Donanım parçalarından CPU, bir bilgisayarın en önemli parçasıdır. Bir diğer adı da işlemcidir. Yazılım komutlarını işler ve sistem bu komutlara göre davranışını belirler. İşlemciler gelişen teknoloji ile birlikte tek yonga içine yerleştirilmiş ve mikro işlemci ismini almıştır.

Yazılım ise özet olarak bilgisayar ve benzeri cihazları çalıştırmak için kullanılan programlar için kullanılan genel bir terimdir. Birçok türü bulunmaktadır. Bunlardan bazıları şunlardır:

Assembly yazılımları: Daha çok makine ile birebir ilişki içindedir. Çoğunlukla sanayi sektöründeki araçlar üzerinde kullanılmakla beraber sağlık, iletişim, teknoloji alanında da bulunan yazılımlardır.

Form yazılımları: İşletim sistemleri üzerinde kullanılır. (windows, linux vs) görsel arayüzü olan çoğunlukla ticari alanda kullanılan yazılımlardır. İşletmelerin muhasebe departmanlarında kullandığı muhasebe programları ile satış departmanlarında kullandıkları satış programları bu yazılım türüne girmektedir.

Web yazılımları: işletim sistemlerinde bulunan tarayıcılar (internet explorer, chrome vs) aracılığıyla çalıştırılan yazılımlardır. İnternet üzerinde açtığınız her bir site birer yazılım olarak ta-

nımlanabilir. Birçok işletmenin kendine ait özel web sitesi bulunmaktadır.

Servis yazılımları: belli bir platforma bağlı olmak sizin (assembly, işletim sistemi vs) hazırlanan yazılımlardır. Oluşturulan bu yazılımların üzerine web, form, assembly yazılımları entegre edilerek sistem bütünlüğü oluşturulur.

İşletim sistemi yazılımları: İşletim sistemi, bilgisayar donanımının doğrudan denetimi ve yönetiminden, temel sistem işlemlerinden ve uygulama programlarını çalıştırmaktan sorumlu olan sistem yazılımıdır. Bu yazılımlar genellikle bilgisayar satın alınırken içinde mevcut bulunur. Ancak, müşterinin isteği doğrultusunda ayrı da satın alınabilmektedir. Bilgisayar alınırken alınması gereken yazılım türlerinden biri olduğu için bilgisayarın maliyetine ekleyip bilgisayarın tabi olduğu amortisman oranına göre bedelin itfa edilmesi daha doğru bir uygulama olacaktır.

Programlama dilleri yazılımları: Bütün yazılımların temelini oluşturur. Programlama dilleri sayesinde diğer yazılımlar elde edilir.

Yazılımları bir kaç başlık altında daha sınıflandırılabilir. Bunlar açık kaynaklı ve kapalı kaynaklı yazılımlar ile ücretli ve ücretsiz yazılımlardır.

Açık kaynaklı yazılımlar: Herkes tarafından üzerinde değişiklik yapılabilen geliştirilebilen yazılımlardır. Çoğunlukla ücretsizdir.

Kapalı kaynaklı yazılımlar: Çoğunlukla yazılım şirketleri tarafından oluşturulan yazılımlardır. Geliştirilen sistemdeki kaynaklar yazılımı oluşturulan kişilerce saklı tutulur. İşletmelerin ihtiyaç duyduğu ve çalışmanın kapsamına giren yazılımlar da bunlardır.

Bilgisayar yazılımları, işletmenin iktisap ettiği bedel üzerinden aktife alınmalı ve bu bedel 333 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere, % 33.33 amortisman oranı üzerinden 3 yılda itfa edilmelidir.

Bilgisayarların değerlemesi yapılırken, bilgisayarın fiziki parçasına dahil edilmesi gereken harcamaların bilgisayarın maliyetine eklenip demirbaş olarak, bilgisayar yazılımlarına yapılan harcamaların ise bu ad altında gayrimenkul gibi değerlendirilerek amortisman tabi tutulması gerekmektedir.

11.2.3.3- İlaç Ruhsatları

Tıbbi ürünlerin ruhsatlandırılması aşamasında, ruhsatlandırmanın amacı, uyulması gereken hususlar ve tabi olduğu şartlar "Beşeri Tıbbi Ürünler Ruhsatlandırma Yönetmeliği" ile belirlenmiştir. Bu yönetmeliğin çıkış amacı; beşeri tıbbi ürünlerin istenen etkinlik ve güvenilirliğe, gereken kaliteye sahip olmalarını sağlamak üzere, ruhsatlandırma işlemlerinde uygulanacak usul ve esaslar ile ruhsatlandırılmış beşeri tıbbi ürünlere ilişkin uygulamaları belirlemektir.

İlaçlar için verilen ruhsatlar sayesinde ilacın hem sağlık yönünden hem de ticari açıdan denetimi sağlanmaktadır. Ayrıca bu yönetmelik uyarınca, Bakanlıkça ruhsatlandırılan aynı formül ve farmasötik şeklindeki ürün için, aynı gerçek veya tüzel kişiye, farklı bir ticari isimle de olsa ikinci bir yerli veya ithal ruhsatı verilemez. Böylece, müşteriye yanıltmanın da önüne geçilmiş olunur.

Ruhsatlar 5 yıl süreyle geçerlidir. Ruhsat sahibi, ruhsatın geçerlilik süresi sona ermeden en az 3 ay öncesinde, gerekli farmakovijilans verileri ile birlikte ruhsatın verildiği tarihten itibaren tüm değişiklikleri kapsayacak biçimde kalite, güvenilirlik ve etkinliğine ilişkin bilgileri ruhsatın yenilenmesi için Bakanlığa sunar. Yönetmeliğin bu maddesinden anlaşılacağı üzere, ilaç ruhsatlarının ekonomik ömrü 5 yıl kabul edilmeli ve % 20 amortisman oranı üzerinden her yıl için amortisman hesaplanarak ruhsat bedelleri itfa edilmelidir.

Ruhsat sahibi olan gerçek veya tüzel kişinin bu ürünü piyasaya sunup satabilmesi için bir de

satış izni alması gerekmektedir. Ruhsat sahibi, ruhsatını aldığı beşeri tıbbi bir ürünü ilk kez pazara sunmadan önce, satışa sunulacak son şekliyle iki adet numuneyi satış izni almak üzere Sağlık Bakanlığı'na sunar. Bakanlık, satış izni vereceği ürünün numunelerini, kullanma talimatının, ambalaj ve etiket bilgilerinin doğruluğu ve fiyatının uygunluğu açısından inceler. Ürünün ruhsata esas ambalaj ve etiket bilgilerinin ve/veya özelliklerinin değişmesine yol açan işlemler için yeniden satış izni alınması zorunludur.

Ruhsatı alınan ürün, kan ürünü veya kan ürünü içeren beşeri tıbbi ürün ise, ruhsat sahibi bu ürünü piyasaya arz etmeden önce birinci fıkrada yer alan hususlara ek olarak ürünün her serisi için satış izni almak üzere Bakanlığa başvurur. Bu seriye ait ürüne göre yapılacak analizler ulusal bir laboratuarda veya Bakanlık tarafından bu amaçla atanmış bir laboratuarda test edilmesini müteakiben verilir.

Bir ürüne ruhsat almak üzere başvuru sahibi tarafından Bakanlığa sunulan bilgiler gizlidir. Bu gizlilik Bakanlıkça korunur.

Bu Yönetmeliğin hükümlerine göre ruhsat başvuru dosyasında yer alması gereken bilgi ve belgeler aşağıda sınıflandırıldığı şekilde beş modül olarak sunulmalıdır:

Modül 1 İdari Bilgiler,

Modül 2 Kalite Bilgileri, Klinik Dışı ve Klinik Özetler,

Modül 3 Kimyasal, Farmasötik ve Biyolojik Bilgiler,

Modül 4 Klinik Dışı Raporlar,

Modül 5 Klinik Çalışma Raporları.

Beşeri Tıbbi Ürünler Ruhsatlandırma Yönetmeliği, 2005 yılında Avrupa Birliği ile uyum kapsamında yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmelikten önce 1995 yılında yayınlanan Tıbbi Farmasötik Ürünler Ruhsatlandırma Yönetmeliği uygulan-

maktaydı. Ruhsat başvurusunda istenen belgeler arasında yer alan, önceki yönetmeliğin 8. maddesinde, yeni yönetmeliğin ise 5. Modülünde belirtilen biyoeşdeğerlik/biyoyararlanım raporlarına yapılan ödemelerin doğrudan gider mi yazılacağı, yoksa ruhsat maliyetine eklenip amortisman mı ayrılması gerektiği konusunda farklı görüşler mevcuttur:

Birinci görüşe göre, Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesine göre, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin değerlerinin yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil etmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda sayılan, telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri haklar ile Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı, kullanma hakkı ve imtiyazı gibi haklar gayrimaddi haklar kapsamında sayıldığından, anılan yasal düzenlemeler uyarınca, işletmelerin yetkili kurumlardan aldıkları ruhsatlara ait harcamalar maliyet bedelleri ile aktifleştirilerek amortisman tabi tutulması gerekmekte olup, bu türden giderlerin tamamının ilgili yılda gider yazılmasına olanak bulunmadığı kabul edilmektedir. Bu görüşe göre, ruhsatların gayrimaddi hak kapsamında bulunduğu açık olup bu konuda ihtilaf yoktur. İhtilaf, yukarıda bahsedilen analiz raporlarına ilişkin giderlerin ruhsatlandırma işlemine ait bir gider olup olmadığına ilişkindir. 1995 tarih ve 22218 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Tıbbi Farmasötik Ürünler Ruhsatlandırma Yönetmeliği'nin 8. maddesinde, bir tıbbi farmasötik ürüne ruhsat almak üzere yapılan başvuru dilekçesi ekinde madde bentlerinde sayılan belgelerin yanında 3 numaralı bent uyarınca, biyoeşdeğerlik/ biyoyararlanım rapor-

larının ve bunlarla ilgili bilgi ve dokümanların bulunması zorunluluğunun getirildiği, bu nedenle satışa çıkarılan ilaçların ruhsata bağlanması amacıyla yapılan başvuruda bulunması zorunlu belgeler arasında yer alan söz konusu analizlere ait raporlara ilişkin harcama ve giderleri, ruhsatlandırma işleminden ayrı olarak düşünmeye olanak bulunmadığından, yapılan bu türden giderlerin gayrimaddi hak kapsamında olan ruhsatın maliyet bedeli içerisinde aktifleştirilip amortisman yöntemiyle itfa edilmesi gerekmektedir.

İkinci görüşe göre, söz konusu analiz sonuçları ve raporları ruhsatlandırma işleminden ayrı, klinik ve laboratuvar çalışmaları olduğundan, gayrimaddi hak kapsamında değerlendirilemeyecek, bu nedenle bu çalışmalar için yapılan harcamaların gider kaydedilerek sonuç hesaplarına yansıtılacaktır.

Konu ile ilgili Sağlık Bakanlığı İlaç ve Eczacılık Genel Müdürlüğü'nün ve İstanbul Ticaret Odası'nın Etüd ve Araştırma şubesinin yazılarında, biyoeşdeğerlik giderlerinin AR-GE kapsamında tanımlanacak bir klinik ve laboratuvar çalışması olduğu, bu çalışmaların patent, ruhsat, lisans, ihtira, telif, marka, unvan gibi gayrimaddi hak olmadığı, süreklilik arz etmediği, geçiçi olduğu, tek başına bir hak ve netice doğurmadığından biyoeşdeğerlik analizleri için yapılan harcamaların gayrimaddi hak olarak kabul edilip aktifleştirilmesinin mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi'nin 09/02/2006 tarih ve 118 sayılı kararına göre, anılan yasal düzenlemeler gereğince, işletmeler tarafından yetkili kurumlardan alınan işletme hakları ve ruhsatların gayrimaddi hak kapsamında olduğu ve bunlar için yapılan harcamaların maliyet bedeli ile aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulacağı açıktır. Uyuşmazlık, yurt dışında bulunan laboratuvarlara yaptırılan analiz sonuçları ve alınan raporların ruh-

satlandırma işleminin ayrılmaz bir parçası olarak gayrimaddi hak kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğine ilişkin bulunmaktadır. İlgili konuda mevcut bulunan dosya içeriği bilgi ve belgelerden; patent koruma süresi dolan ilaçların, jenerik ilaç şeklinde patent sahibi dışındaki firmalarca ruhsatlandırılarak üretilebilmesi için, diğer laboratuvar çalışmalarının yanında, eşdeğer olan ilacın orijinal ilaç ile aynı dozda verilışinden sonra aynı etkinlikte, aynı kalite ve güvencilikte bulunması, yani biyoyararlanımının aynı olması gerektiği, bu çalışmaların, jenerik üretici firmalar tarafından yurt içi ve yurt dışında uzman kliniklere yaptırıldığı anlaşılmaktadır. 2.3.1995 tarih ve 22218 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren, Tıbbi Farmasötik Ürünler Ruhsatlandırma Yönetmeliği uyarınca, bir tıbbi farmasötik ürüne ruhsat almak üzere yapılan başvuru dilekçelerine, biyoeşdeğerlik/biyoyararlanım raporlarının ve bunlarla ilgili dokümanların eklenmesi zorunluluğu getirilmiş olmakla birlikte, başvuru sahiplerinin bu amaçla harcama yapmaları, ürünün mutlaka ruhsata bağlanmasını gerektiren bir durum olarak öngörülmemiştir. Dosyada bulunan T.C Sağlık Bakanlığı İlaç ve Eczacılık Genel Müdürlüğü'nün 3.9.2004 günlü ve 035521 sayılı yazısında da; herhangi bir ilacın veya hammaddenin, teknik olarak analiz edilmesi sonucunda analizi yapılan maddi eşyanın fiziksel ve kimyasal özellikleri, farmasötik özellikleri, kalitesi hususlarının rapora bağlanması, sonuçta bir tahlil, analiz ve araştırma anlamında olup, biyoeşdeğerlik çalışması da ilacın ancak mevcut değerini, geçerliliğini muhafaza ettiren, gönüllü denekler üzerinde yapılan klinik ve laboratuvar çalışmalarının neticesi olduğu, biyoeşdeğerlik analizlerinin doğrudan doğruya ruhsatlandırma işlemi olmadığı, analiz sonuçlarının kapsamında tanımlanacak bir klinik ve laboratuvar

çalışması olduğu belirtildiğinden, bu çalışmaların patent, ruhsat, lisans, ihtira beratı, telif hakkı, marka, ticaret unvanı gibi gayrimaddi hak kapsamında değerlendirilmesine olanak bulunmamaktadır. Bu nedenle gayrimaddi hak kapsamında olmadığı anlaşılan söz konusu laboratuvar çalışmaları, analiz sonuçları ve raporlar için davacı tarafından yapılan harcamaların GVK'nın 40. maddesi kapsamında değerlendirilip, gider kaydedilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Bizim görüşümüze göre, analiz çalışmaları şirketlerin inisiyatifinde yapıldığında, sonuçlarının bir defada gider yazılmasında bir sakınca yoktur. Çünkü işletmeler bir iktisadi kıymeti iktisap ederken belli bir standart oluşturulamayan birçok hizmeti yanında alabilmektedir. Böylelikle, hizmetlerin fiyatlandırılması farklı olduğundan, çok farklı sonuçlara ulaşılmakta ve şirket bilançolarında birbiriyle örtüşmeyen sonuçlar gözlenmektedir. Söz konusu raporlar için durum değerlendirildiğinde ise, bu çalışmalar için zorunluluk getirildiğinden, maliyet unsuru olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Her ne kadar Sağlık Bakanlığı, bu raporlar için para ödenmesinin zorunlu olmadığı ve bu yüzden gayrimaddi hak kapsamında değerlendirilmemesi gerektiğini ifade etse de, yurt dışındaki firmalara yaptırılan bu analizlerin bir bedeli olduğu da açıktır ve ruhsatı almak için yaptırılması zorunludur. İşin mahiyeti göz önünde bulundurulduğunda bu analiz sonuçlarına ödenen bedellerin, ruhsat maliyetine eklenip aktifleştirilmesi daha doğru bir uygulama olacaktır. Bu giderler, nakliye ve montaj giderleri gibi de düşünülebilir. Şöyle ki, bir iktisadi kıymet işletme bünyesine dahil olana kadar katlanılan bu tarz giderler nasıl maliyete dahil ediliyorsa, ruhsatın alınması için alınması zorunlu olan bu ve buna benzer klinik analizlerinin bedelleri de maliyet kapsamında mütalaa edilmelidir.

11.2.3.4- Maden Arama Hakkı (Ruhsatı)

Maden arama hakkı, 3213 sayılı Maden Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu hak maden arama hakkı olarak adlandırılrsa da aslında madenin aranması, işletilmesi, üzerinde hak sahibi olunması ve terk edilmesi durumlarının hepsini kapsamaktadır. Söz konusu Kanun, yer kabuğunda ve su kaynaklarında tabii olarak bulunan, ekonomik ve ticari değeri olan petrol, doğal gaz, jeotermal ve su kaynakları dışında kalan her türlü madenin maden olduğunu kabul etmiştir. Aynı Kanun'da belirtildiği üzere, madenler Devletin hüküm ve tasarrufu altında olup, içinde bulundukları arzın mülkiyetine tabi değildir. Bu yüzden, söz konusu Kanuna göre maden aramasına izin verilmesi ruhsata bağlanmıştır. Başka bir deyişle, bu hakkın kullanılabilmesi için yetkili mercilerden izin alınması gerekmektedir. Ruhsatlar, sicile kaydedildiği tarihte yürürlüğe girer. Maden arama ruhsatı gerçek ve tüzel kişilere 30 yıl için verilmektedir. Ayrıca bu hak, miras ile devredilebilir.

12- GAYRİMENKUL GİBİ DEĞERLENEN İKTİSADİ KIYMETLERDE AMORTİSMAN MEVZUU

Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesine göre, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler ile alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortismanın mevzuunu oluşturmaktadır. Amortisman ayrılabilmesi için iktisadi kıymet işletmenin aktifinde kayıtlı olmalıdır. Diğer yandan kayıtlı olma yeter şart olmayıp bu iktisadi kıymet işletmede bilfiil kullanılmak zorundadır. Kanun'un aynı maddesi gereğince, değeri 700 lirayı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 700 lirayı aşmayan alet, ede-

vat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.

Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır. Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan olunan amortisman nispetleri ilan yapıldığı, ayrı ayrı tespit edilen nispetlerin ilgililerin müracatta bulunduğu hesap döneminden muteberdir. Maliye Bakanlığı tespit ve ilan ettiği amortisman nispetlerini gerektiğinde değiştirmeye ve amortismanlarla ilgili hususları tespiti yetkilidir.

333 seri numaralı VUK Genel Tebliğine ekli listenin 1-6 bölümleri arasında genel sınıflamalar

yapılmış ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları tespit edilmiştir. Listenin diğer bölümlerinde ise sektörler itibarı ile kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları belirlenmiştir. Mükellefler, uygun amortisman oranlarını tespit ederken öncelikle, sektörel bazda tespit edilen amortisman oranlarını dikkate alacaklar, bu ayrımlarda bulunmayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak oranları, genel sınıflamada yer verilen oranlara göre tespit edeceklerdir.

Gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlere ilişkin söz konusu tabloda yer alan faydalı ömür ve amortisman oranları bilgileri aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

Amortisman Tabi İktisadi Kıymet	Faydalı Ömür (Yıl)	Normal Amortisman Oranı
Filmler	2	1. Yıl %60, 2. Yıl %40,
Teyp kasetleri, video kasetler, DVD, CD vb.	2	1. Yıl %60, 2. Yıl %40,
Gayrimaddi İktisadi Kıymetler: İşletmenin mevcut değeri, imtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (İşletme hakkı gibi) ve bunların benzerleri	15	6,66%
Özel maliyetler (Kira müddeti belli olmayanlar)	5	20,00%
Bilgisayar yazılımları	3	33,33%
Otomobiller ve taksiler (Jipler ve arazi taşıtları dahil)	5	20,00%
Otobüs, Minibüs, Midibüsler	5	20,00%
Hafif kamyonlar (Yüksüz ağırlığı 6 tona kadar olanlar) ve kamyonetler	4	25,00%
Ağır yük kamyonları (Yüksüz ağırlığı 6 ton ve üzeri olanlar)	5	20,00%
Motosikletler (Mopedler ve Triportörler dahil)	4	25,00%
Bisikletler ve at arabaları	4	25,00%
Kendinden hareketli yük arabaları (Kaldırma tertibatı ile donatılmış olanlar ve forkliftler, krikolar v.b. dahil)	4	25,00%
Çekiciler (Transpaletler dahil)	5	20,00%
Demiryolları araçları ve lokomotifler	15	6,66%
Yük ve yolcu gemileri	18	5,55%
Tankerler ve frigorifik gemiler	8	12,50%
Ray ve tel üzerinde çalışan makineli ve makinesiz araçlar	15	6,66%
Uçak ve helikopterler	6	16,66%

Tabloda gayrimenkul gibi değerlendirilecek iktisadi kıymetlerin neredeyse tamamı ile ilgili bilgi mevcuttur. Ancak, bazı durumlarda tablodaki ekonomik ömür süreleri ile gerçek durum birbiriyle örtüşmemektedir. Örneğin, 3. satırda görüldüğü üzere ekonomik ömrü 15 yıl kabul edilen gayrimaddi hakların amortisman oranı % 6,66 olarak belirlenmiştir. Ancak, gayrimaddi hakların kullanım hakkı, ilgili bölümlerde anlatıldığı üzere sözleşme ile elde edilmekte ve belli süreler

içinde kullanılmaktadır. Bu süre, ticaret unvanı gibi haklarda 10 yıl olurken, işletme hakkı sözleşmelerinde 49 yıla kadar ulaşabilmektedir. Dolayısıyla, 15 yıl sınırlaması, gayrimaddi hakların ekonomik ömürlerini tam olarak yansıtmamaktadır. Bizim düşüncemize göre, bunlarla ilgili olarak, özel maliyetlerde benimsenen yöntemin aynısı benimsenmelidir. Başka bir deyişle, sözleşme ile kullanım hakkı kiralanan gayrimaddi hakların sözleşme süreleri ekonomik ömür olarak

kabul edilmeli ve bu süre üzerinden amortisman ayrılmalıdır. Söz konusu konu ile ilgili gerekli düzenlemelerin yapılması işin mahiyeti açısından daha faydalı olacaktır.

13- SONUÇ

Şirket bilançolarında genellikle en geniş yere sahip olan gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesi gereği maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Aynı maddede gayrimenkul gibi değerlendirilen kıymetler dört ana başlık altında sıralanmıştır. Gerçekte, birçok iktisadi kıymeti kapsayan bu başlıkların neler olduğu konusunda VUK'un diğer maddelerinde ve GVK'nın ilgili maddelerinde birtakım bilgiler mevcuttur. Ancak, bu Kanun maddelerinde dahi, bu kapsamda değerlendirilen iktisadi kıymetlerin hangi özellikleri taşıdığı ve kullanıcısına ne gibi haklar tanıdığı konusunda herhangi bir bilgi bulunmamaktadır. Özellikle, gayrimaddi haklar konusunda ihtiyaç duyulan bilgilere ulaşmak için diğer kanunlardan faydalanılması gerekmektedir. Örneğin, tapuya kayıtlı taşınmazlarla ilgili olarak Türk Medeni Kanunu'na, lisans, patent gibi telif hakları için OECD Model Antlaşma ve yorumlarına, ticaret unvanı, işletme hakkı gibi ticari kavramlar için ise Türk Ticaret Kanunu'na ve ilgili diğer mevzuatlara başvurulması gerekmektedir. Çünkü bu kavramlar her ne kadar vergi mevzuatımız açısından vergilendirilmesi gereken unsurlar olsa da, bu hakların tanımları, hak sahiplerine ne gibi ayrıcalıklar tanıdıkları ve özellikle sahip olunabilecek süreler ile ilgili bilgiler kendi mevzuatlarında yer almaktadır.

Gayrimenkullerde maliyet bedeline başta satın alma bedeli olmak üzere VUK'un 270. maddesinde yazılı olan giderler girmektedir. Bunlar, makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve

montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderlerdir. Ayrıca aynı madde gereğince, maliyet bedeline dahil etme veya bir defada gider yazma konusunda mükellefin inisiyatifine bırakılan noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergileri gibi giderler bulunmaktadır.

Gayrimenkullerin maliyetine eklenmesi gereken giderler, sadece bu kıymetlerin iktisap edildikleri aşamada oluşmaz. İnşa edilen ve imal edilen kıymetlerde, bunların inşa ve imal giderleri de, satın alma bedeli yerine geçmekte dolayısıyla maliyet bedelini oluşturmaktadır. Ayrıca, mevcut iktisadi kıymetlere yapılan değer arttırıcı harcamalar da maliyet unsuru olarak değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
- 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 551 sayılı Markalar Kanunu
- 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu
- 3213 sayılı Maden Kanunu
- 556 sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
- 163 Seri No.lu VUK Genel Tebliği
- 334 Seri Numaralı VUK Genel Tebliği
- 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- 69 Seri Numaralı KDVK Genel Tebliği
- Sermaye Piyasası'nda Uluslararası Değerleme Standartları Hakkında Tebliğ

- VIII Seri ve 45 numaralı SPK Genel Tebliği
- 1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması
Yoluyla Örtülü Kazaç Dağıtım başlıklı KVK Ge-
nel Tebliği
- 2003/3 Sayılı Sanayi ve Ticaret Bakanlığı
Tebliği
- 333 Seri Numaralı VUK Genel Tebliği
- Tıbbi Farmasotik Ürünler Ruhsatlandırma
Yönetmeliği
- Beşeri Tıbbi Ürünler Ruhsatlandırma Yönet-
meliği
- ODYAKMAZ Zehra, KAYMAK Ümit, ER-
CAN İsmail, “Anayasa Hukuku İdare Hukuku”,
İkinci Sayfa Yayınları, İstanbul
- <http://www.tpe.gov.tr>
- <http://www.wipo.int>
- <http://www.epo.org>
- <http://www.danistay.gov.tr>
- <http://www.ivdb.gov.tr>
- <http://www.avdb.gov.tr>
- <http://izmirvdb.gov.tr>