

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK KAVRAMI AÇISINDAN WEB SİTESİ İLE İLGİLİ HARCAMALAR VE TASLAK HALİNDEKİ YENİ TÜRK TİCARET KANUNU

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK KAVRAMI AÇISINDAN WEB SİTESİ İLE İLGİLİ HARCAMALAR VE TASLAK HALİNDEKİ YENİ TÜRK TİCARET KANUNU

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

Vergi Dünyası, Ekim 2005, Sayı:290

1- GİRİŞ

Şirketlere Web Sitesi Yaptırma Zorunluluğu Geliyor...

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Taslağı ile şirketlere web sitesi yaptırma zorunluluğu geliyor. 1 Ocak 1957 tarihinden itibaren yürürlükte olan 6762 sayılı "Türk Ticaret Kanunu" bugünün şartlarına göre yeniden elden geçirildi. Kanun tasarısı taslağı ile şirketlerin web sitesi oluşturmaları ve burada şirkete ait bilgilerin yer alması zorunlu tutuluyor.

Türk Ticaret Kanunu'nun değişmesindeki önemli kriterler arasında elektronik ortamda hukuki işlem kurmanın yaygınlık kazanması gösteriliyor. "Elektronik işlemler ve bilgi toplumu hizmetleri" başlığı ile belirtilen bölümde, şirketlere web sitesi oluşturma zorunluluğu kanuni hükümlere bağlanıyor.

Adalet Bakanlığı'nda oluşturulan 45 kişilik komisyon tarafından 5 yılda hazırlanan bin 514 maddelik Türk Ticaret Kanunu (TTK) taslağında zihniyet değişimine gidilmiştir. Yasanın hedefini, "Türk şirketlerini, uluslararası rekabetin güvenilir partneri yapmak" olarak belirleyen komisyon başkanı Prof. Ünal Tekinalp, "Bu yasayı uygulayamazsak, AB'nin güvenilir partneri olamayız" şeklinde yeni yasanın önemini dile getirmiştir. Taslak hazırlanırken, mevcut TTK'nun 50 yıllık uygulama sonuçlarının yanı sıra AB müktesebatı ve uluslararası sözleşmeler ile teknolojiye gelişmelerde dikkate alınmıştır. Prof. Tekinalp'de taslağın, uluslararası muhasebe standartları açısından AB'den bir adım önde olduğunu savunmaktadır. Ticari İşletme, Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak, Taşıma İşleri, Deniz Ticareti ve Sigorta Hukuku olmak üzere altı 'kitap'tan oluşan taslak, bin 475 maddelik mevcut TTK'nın binden fazla maddesini tümüyle değiştiriyor. [1]

Şirketlerde şeffaflık dönemi olarak adlandırılan yeni TTK'na göre, her sermaye şirketi bir Web sitesi oluşturarak, sitede pay sahipleri ve ortaklara sunulması gereken belgeleri açıklayacak. Bu çerçevede finansal tablolar, dipnotları, yıllık raporlar, yönetim kurulunun kurumsal yönetim ilkelerine ne oranda uyduğuna ilişkin yıllık değerlendirme açıklaması ve denetim raporları üç yıl burada yayımlanacak. Denetim mekanizmalarınca yapılan her türlü uyarılar ile erken uyarı sistemi kurulacak şirketlerde, iki ayda bir hazırlanacak raporlar da sitede duyurulacak. Piyasa otoritelerinin istediği bilgiler de sitede yer alacak. Örneğin dünyada dolar faizi yüzde 3 iken, yüzde 15 faiz veren banka, bunun gerekçesini sitede açıklayacak [2]

Taslakla bütün sermaye şirketleri için web sitesi açmaları ve bunun bir bölümünü kamuya ve şeffaflığa ayırmaları zorunlu hale getirildi. Bu web sitesinde pay sahiplerine, sermaye piyasasının bütün aktörlerine, üçüncü şahıslara ve kamuya açıklanacak bilgilerin konulması zorunlu olacak.

Tüketiciyi ilgilendiren bütün hususlar burada yer alacak. Web sitesinde ilgili bilgilerin yer almaması durumu, hukuka aykırılık olarak kabul edilecek.

Web sitesi oluşturmayan şirketlerin yöneticilerine 6 aya kadar hapis cezası getirilmesi öngörülüyor. Taslağa göre kanun yürürlüğe girdikten 3 ay içinde web sitesini oluşturmayan ya da mevcut sitesini yeni kurallara göre düzenlemeyen yönetici ve ortaklar 6 aya kadar hapis ve 100 günden 300 güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılacak.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Taslağında yer alan ilgili hükümler aşağıdaki gibidir.

A) Suçlar ve cezalar

MADDE

562.(1)

1) 1502 nci maddede öngörülen Web sitesini bu Kanunun yürürlüğe girmesinden itibaren üç ay içinde oluşturmayan veya Web sitesi mevcut ise aynı süre içinde gerekli tahsis yapmayan anonim şirket yönetim kurulu üyeleri, limited şirket müdürleri ve sermayesi paylara bölünmüş anonim şirkette komandite ortaklar altı aya kadar hapis ve yüz günden üçyüz güne kadar adli para cezasıyla ve aynı madde uyarınca Web sitesine konulması gereken içeriği usulüne uygun bir şekilde koymayan bu bentte sayılan failler üç aya kadar hapis ve yüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılırlar.

SON HÜKÜMLER

D) Elektronik işlemler ve bilgi toplumu hizmetleri

I - Web sitesi

MADDE 1502. – (1) Her sermaye şirketi bir Web sitesi oluşturmaya ve sitenin belirli bir bölümünü, şirketin kanunen yapması gereken ilânlarına, pay sahipleri ve ortakları açısından önem taşıyan açıklamalarına, yönetim kurulu ve genel kurul toplantılarının hazırlıkları ve yapılması ile ilgili, ortaklara sunulması gereken belgelerin açıklanmasına, bu kurullara ilişkin davetlerin yapılmasına, oy verme, şeffaflık ve kamuyu aydınlatma yönünden zorunlu ve bilgi toplumu bağlamında yararlı görülen hizmet ve bilgilerin sunulmasına, bilgi almaya yönelik sorulara, verilen bilgiye ve benzeri diğer işlemler ile bu kanunda ve diğer kanunlarda pahasahiplerinin veya ortakların aydınlatılmasının öngörüldüğü konulara tahsis etmek zorundadır. Ayrıca, finansal tabloları, bunların dipnotları, yıllık rapor, yönetim kurulunun kurumsal yönetim ilkelerine ne oranda uyulduğuna ilişkin yıllık değerlendirme açıklaması, denetçinin, özel denetçinin, işlem denetçilerinin raporları ve yetkili kurul ve bakanlıkların istedikleri pay sahiplerinin ve sermaye piyasasını ilgilendiren konulara ilişkin olarak şirketin cevap ve bildirimleri ve diğer ilgili hususlar şirketin web sitesinde yayınlanır. Bu hükümdeki yükümlülüğe uymama, kanuna aykırılığın ve yönetim kurulunun görevini yerine getirmemesinin bütün sonuçlarını doğurur. Ceza hükümleri saklıdır. Finansal tabloları ile her türlü rapor üç yıl sitede kalır.

(2) Web sitesinin bilgi toplumu hizmetlerine ayrılmış kısmının ticaret siciline kaydı da dahil olmak üzere, bu maddenin amaçlarına tahsis edilmiş bulunan bu kısmının herkese açık nitelik taşıdığı, burada yer alan mesajlar ile bilgilerin ilgililere yönlendirilmiş açıklamalar ve hukukî iradeler olduğu, sitenin bu kısmına ulaşılmasının usul ve esasları ile ilgili diğer hususlar Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından bir yönetmelikle düzenlenir.

(3) Web sitesinin bu maddenin amaçlarına tahsis edilmiş kısmında yayımlanan bilgilerin başına parantez içinde "yönlendirilmiş mesaj" ibaresi konulur. Bu ibareli mesaj ancak Kanuna ve yukarıda anılan yönetmeliğe uyulmak suretiyle değiştirilebilir. Tahsis edilen kısımda yer alan bir mesajın yönlendirildiği karinedir.

(4) Yönlendirilmiş mesajların basılı şekilleri 82 nci madde uyarınca ayrıca saklanır. Web sitesinde yer alacak bilgiler metin haline getirilip şirket yönetimince tarih ve saati gösterilerek noterlikçe onaylı bir deftere sıra numarasına göre yazılır veya yapıştırılır. Daha sonra sitede yayınlanan bilgilerde bir değişiklik yapılırsa, değişikliğe ilişkin olarak yukarıdaki işlem tekrarlanır.

II - Beyanlar, belgeler ve senetler

MADDE 1503. – (1) Tarafların açıkça anlaşmaları ve 18 inci maddenin üçüncü fıkrası saklı kalmak şartıyla, ihbarlar, ihtarlar, itirazlar ve benzeri beyanlar; fatura, teyid mektubu, iştirak taahhünamesi, toplantı çağrıları ve bu hüküm uyarınca yapılan elektronik gönderme ve elektronik saklama sözleşmesi, elektronik ortamda düzenlenebilir, yollanabilir, itiraza uğrayabilir ve kabul edilmişse hüküm ifade eder.

III - Güvenli elektronik imza

MADDE 1504 – (1) Poliçe, bono, çek makbuz senedi, varant ve kambiyo senetlerine benzeyen senetler güvenli elektronik imza ile düzenlenemez. Bu senetlere ilişkin arz, kabul, aval gibi senet üzerinde gerçekleştirilen işlemler güvenli elektronik imza ile yapılamaz.

(2) Konişmentonun, taşıma senedinin ve sigorta poliçesinin imzası elle, faksimile baskı, zımba, istampa, sembol şeklinde mekanik veya elektronik herhangi bir araç ile de atılabilir. Düzenlenedikleri ülke kanunlarının izin verdiği ölçüde bu senetlerde yer alacak kayıtlar el yazısı, telgraf, teleks, faks ve elektronik diğer araçlarla yazılabilir, oluşturulabilir, gönderilebilir.

(3) Güvenli elektronik imzanın yabancı ülkelerde yaygınlık kazanıp kullanıldığının Adalet Bakanlığı tarafından belirlenmesi halinde poliçe, bono, çek, makbuz senedi varant ve kambiyo senetlerine benzeyen diğer senetlere ilişkin yasak Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca kaldırılıp aynı bakanlığın önerisine göre bir tüzükle düzenlenebilir.

IV - Elektronik ortamda yönetim kurulu ve genel kurul

1. Genel olarak

MADDE 1505. – (1) a) Sermaye şirketlerinde müdürler kurulu ve yönetim kurulu üyelerinin, öngörülen belirli durumlarda, kurul toplantılarına görüntü ve ses aktarılması yoluyla katılabilmeleri ve oy vermeleri esas sözleşme veya şirket sözleşmesiyle düzenlenebilir.

b) Kollektif, komandit, limited ve sermayesi paylara bölünmüş şirketlerde, şirket sözleşmesinde ve esas sözleşmede öngörülerek elektronik ortamda ortaklar kuruluna ve genel kurula katılma, öneride bulunma ve oy verme fiziki katılımın öneride bulunmanın ve oy vermenin bütün sonuçlarını doğurur.

c) Yukarıda öngörülen hallerde, elektronik ortamda oy kullanabilmek için, şirketin bu amaca özgülenmiş bir Web sitesine sahip bulunulması, ortağın bu yolda talepte bulunması elektronik ortam araçlarının etkin katılmaya elverişliliğinin bir teknik raporla kanıtlanıp bu raporun tescil ve ilân edilmiş olması, oy kullananların kimliklerinin saklanması gerekir.

d) Yukarıda anılan şirketlerde esas sözleşme veya şirket sözleşmesi gereği şirket yönetimi, bu yolla oy kullanmanın bütün şartlarını gerçekleştirir ve ortağa gerekli bütün araçları sağlar.

e) Yukarıdaki hükümler çerçevesinde oyun gerçek sahibi tarafından kullanılmasına ve uygulamaya ilişkin kurallar Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanacak bir yönetmelikle düzenlenir.

(2) a) Anonim şirketlerde genel kurullara elektronik ortamda katılma, öneride bulunma, görüş açıklama ve oy verme, fizikî katılmanın ve oy vermenin bütün hukukî sonuçlarını doğurur. Bu hükmün uygulanması esasları bir Bakanlar Kurulu Tüzüğü ile düzenlenir. Tüzükte, genel kurula elektronik ortamda katılmaya ve oy vermeye ilişkin esas sözleşme hükmünün örneği yer alır. Anonim şirketler Tüzükten aynen aktarılabilecek olan bu hükümde değişiklik yapamazlar. Tüzük ayrıca oyun gerçek sahibi veya temsilcisi tarafından kullanılmasını sağlayan kurallar ile 407 nci maddenin üçüncü fıkrasında öngörülen komiserlerin bu hususa ilişkin yetkilerini içerir.

b) Bu Tüzüğün yürürlüğe girmesi ile birlikte genel kurullara elektronik ortamda katılma ve oy kullanma sisteminin uygulanması pay senetleri borsaya kota edilmiş şirketlerde zorunlu hale gelir.

(3) Birinci fıkranın (e) bendindeki yönetmelik ile pay sahibinin temsilcisine Web sitesi aracılığıyla talimat vermesi esas ve usulleri düzenlenebilir.

2. Uygulama kuralları

MADDE 1506. – (1) Elektronik ortamı kullanmak isteyen ortaklar, pay sahipleri ve yönetim kurulu üyeleri e-posta adreslerini şirkete bildirirler.

Çalışmamızda web sitesi ile ilgili harcamaların vergi mevzuatımızda yer alan değerlendirme hükümleri çerçevesinde nasıl ele alınması gerektiğini ve muhasebe kayıtları hakkında bilgi vermeyi amaçlıyoruz.

2- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK KAVRAMI

Şüphesiz oluşturulacak web sitesi ile ilgili yapılacak harcamaların doğrudan gider olarak mı yoksa maddi olmayan duran varlıklar hesapları içinde aktifleştirilmesi ve amortismanına mı tabi tutulacağı sorusu akıllara gelecektir. Maddi olmayan duran varlık hesapları içinde ise tanımı çoğu zaman tam olarak yapılamayan kavram ise gayri maddi haklardır.

Gayri maddi hakların neler olduğu hem mevzuatımızda hem vergicilik literatüründe tam olarak açıklığa kavuşturulamamıştır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde maddi olmayan duran varlıklar grubu altında haklar hesabı ile gayri maddi hak anlatılmak istenmiştir. Buna göre, "imtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamalar " haklar başlığı altında izlenecektir. [3]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 70'nci maddesinin 5 ve 6 numaralı bentlerinde, gayri maddi haklar sayılmıştır. Söz konusu Kanun maddesine göre;

- Arama, işletme, imtiyaz, marka, ticaret ünvanı
- İhtira beratı, alameti farika, marka, model, plan
- Her türlü teknik resim, desen, model, plan
- Sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları,
- Sanayi, ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş ve tecrübeye ait bilgilerle, gizli bir formül veya üretim usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı
- Telif hakları

gayri maddi hak olarak belirtilmiştir. Gayri maddi hakkın iki şekilde devri mümkündür. Bunlardan birincisi gayri maddi hakkın satın alınmak suretiyle devralınması , ikincisi ise bu hakkın belirli bir bedel karşılığında ve belirli bir süre kullanılmak şartıyla devralınmasıdır. [4]

Çalışmamızın izleyen bölümlerinde gayri maddi hakların kısaca tanımlamalarına yer verilecektir.

Maden Arama Hakkı (Ruhsatı) : Maden arama ruhsatı, 3213 sayılı Maden Kanununda düzenlenmiştir. Söz konusu kanuna göre maden aranması maden ruhsatı alınmasına bağlıdır. Ruhsatname, hakiki veya hükmi (tüzel) bir şahsa 30 ay süreyle verilir.

İşletme Hakkı : Maden Kanunu ile birlikte ihdas edilen işletme hakkı, tarifini Maden Kanunu hükümlerinde bulmaktadır. Maden Kanunu hükümlerine göre; bir madeni bulan kimse, ruhsat almak şartı ile, belli bir süre, o madenin bulunduğu sahada maden cevheri aramak, çıkartmak, bulardan faydalanmak ve maden cevherlerinin çıkartılması için yer altı ve yer üstü tesisleri yapmak hakkına sahip olmaktadır ki, bu hakka işletme hakkı adı verilmiştir.

İmtiyaz Hakkı: İmtiyaz, devlet organları tarafından, bir kimseye belli bir kamu emlakının kullanılması hakkının verilmesini ifade eder. Anayasa hükümlerine göre, İdarenin şahıslara bir takım borç ve hükümlere tabi olmak kaydıyla ile Devlete veya kişilere ait sahalarda bazı hak ve yararlar verilmesi mümkündür. Ancak idarece bu hakların parlamentonun tasdikine sunulması şarttır.

İhtira Beratı (Patent) : İhtira beratı, sanayide ve diğer alanlarda kullanılmaya mahsus makine, alet ve araçların tamamen yenisini, yeni bir şekli veya yeni bir kullanım tarzını keşfeden ya da bunları geliştiren kimselere, keşif ve icatlarından yalnız kendisinin, belirli bir süre yararlanması için **devlet tarafından verilen belgedir.**

Lisans: Patent hakkı sahibince bu hakkın belli bir süre için başkası tarafından kullanılmasına izin verilmesi anlamına gelir. **İşletme hakkı** da denmektedir.

Royalty: Verilen lisans hakkı karşılığında lisans (patent) hakkı sahibine ücret, kira..v.s. şekillerde yapılan ödemelerdir. Bazen lisans ile aynı anlamda kullanılır. Ama doğru değildir. Lisans bir işletme hakkı olduğu halde, royalty devralınan bu hak karşılığında yapılan ödemeyi ifade eder ve bu ödeme genellikle satışlar üzerinden belli bir oranda yapılır.

Ticaret Ünvanı: Ticaret ünvanı, tacirin, ticari işletmesiyle ilgili işlerinde kullandığı ve işletmesini ilgilendiren bütün senet ve evrakı imzaladığı adıdır.

Alameti Farika (Marka) : Alameti farika veya marka; sanayide, küçük sanatlarda, 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 elverişi bulunan işaretlerdir.

Know-How (Teknik Hüner, Tecrübe Hakkı/Ticari-Teknik Bilgi faydalanma hakkı) : Bir sınai işletmenin uzun tecrübe ve araştırmalar sonunda bulduğu ve gizli tuttuğu, yeni bir üretim usulünün fiilen uygulanması için gerekli teknik bilgi ve tecrübelerin tümüdür. Sanayi alanındaki hızlı gelişmenin bir sonucu olarak sanayide kullanılan tekniklerde gelişmiş ve kompleks bir hal almıştır. İşte tekniğin gelişmesi ve karmaşıklığı sonucunda bazı bilgilerin ve hünerlerin yazılı olarak ifade edebilme olanağı kalmamış ve bu bilgiler sahiplerinin fiili tekelinde ve gizliliğinde kalmıştır. Böylece tenkil hüner ve tecrübe hakkı doğmuştur. Bu haklar sınai haklar niteliğindedir. **Know-How;** gizli **formül** veya **üretim yönteminin** veya sınai, ticari, bilimsel **tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı**olarak ta tanımlanabilir.

Telif Hakkı: Telif hakkı; ilim, edebiyat veya güzel sanatlar alanında, fikir mahsulü bir eser vücuda getiren veya yaratanın o eser üzerinde sahip olduğu fikri ve mali haktır.[5]

Vergi mevzuatında gayri maddi hak bedeline kavram olarak, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer verilmektedir. Bu anlaşmalarda gayri maddi hak bedeli ile; "sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik bilimsel her nevi telif hakkının veya patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedellerin" kastedildiği ifade edilmektedir.

Ayrıca geçici vergi uygulamasına ilişkin açıklamaların yapıldığı 217 seri numaralı GVK Genel Tebliğinin (4.6.) bölümünde gayri maddi hak bedeli olarak lisans, knom-how gibi ödemelere atıf yapılmıştır. Vergi İdaresi GSM (cep telefonlarının) aboneliğinin özelleştirilmesi ihalesini kazanan firmaların lisans hakkı için ödedikleri bedel karşılığında imtiyaz hakkı iktisap ettikleri ve bu hakkın gayri maddi hak olarak değerlendirilmesi gerektiği şeklinde görüş bildirmiştir. Aynı şekilde Turban Turizm A.Ş. tarafından işletilen marinaların belli bir süre işletilmesi izni karşılığında bu şirkete ödenen bedellerin de gayri maddi hak olarak değerlendirilmesinin uygun olduğu ifade edilmiştir. Bu şekilde alınan hak için yapılan ödemelerin taksitle veya defaten yapılmasının bir önemi bulunmamaktadır. [6]

3- MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

3.1- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Tekdüzen Hesap Planı) Açısından Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Tekdüzen hesap planında maddi olmayan duran varlıklar aşağıdaki şekilde yer almıştır.

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli ölçüde yararlandığı ya da yararlanmayı planladığı aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye göre haklar bilançonun maddi

olmayan duran varlıkları içinde gösterilir. Bu varlıklar TDHP uyarınca şu şekilde ayırma tabi tutulmuştur:

- Haklar,
- Şerefiye,
- Kuruluş ve örgütlenme gideri,
- Araştırma ve geliştirme gideri,
- Özel maliyetler,
- Diğer maddi olmayan duran varlıklar.

Maddi olmayan duran varlıkların envanteri kayıtlar üzerinden yapılır. Hakların değerleri, kullanım sürelerine göre VUK'un amortismanına ilişkin hükümleri çerçevesinde amortisman ayrılmak suretiyle gider veya maliyete intikal ettirilir. Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin olarak ayrılan amortismanlar bilanço aktifinde negatif değer olarak gösterilir. Böylece maddi olmayan duran varlıklar net değer bilançosuna uygun olarak net değeri ile bilançoda yer almış olur.

A- HAKLAR

Belli konuda hukuki olarak kullanım ve yararlanma özerkliği sağlanması bir hakkı ifade eder. Haklara; marka, ticaret unvanı, know-how, telif, ihtira berati, lisans, royalty, işletme, imtiyaz, franchising örnek verilebilir. Haklar satın alma yoluyla veya ortaya çıkarma yoluyla edinilir. Haklar duran varlık niteliğinde olup bilanço aktifine maliyet bedeli ile kaydedilir.

İşletmenin aktifine kayıtlı haklar, mukayyet bedeli ile değerlendirilir. Genel esaslara göre amortismanına tabi tutulur.

Finansal Kiralama Hakları: 4842 sayılı Kanunla VUK'a mük. 290. madde eklenmek suretiyle düzenlenen finansal kiralamaya ilişkin hükümler uyarınca kiracılar, finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetleri bilançonun Haklar'a ilişkin bölümünde gösterecektir. Bu haklar, iktisadi kıymete ilişkin rayiç bedel ile kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşük olanı ile aktifleştirilecek, dönem sonunda da mukayyet bedelle değerlendirilecektir.

Finansal kiralama hakları VUK'un kiralamaya konu iktisadi kıymetlere ilişkin hükümler uyarınca amortismanına tabi tutulabilir.

B- ŞEREFİYE

Şerefiye; devren alınan işletmenin devir alım bedeli ile devir tarihi itibarıyla rayiç bedele göre hesaplanacak işletme değeri arasındaki farktır. Şerefiye bir nevi isim hakkı (itibar) karşılığıdır. VUK'un 313. maddesinde düzenlenen haddi (2004 yılı için 440.000.000TL) geçen tutardaki şerefiyenin aktifleştirilmesi zorunludur. Şerefiye maliyet bedeli ile değerlendirilir ve genel esaslara göre amortismanına tabi tutulur.

C- KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERİ

Yeni kuruluş veya işletme bünyesinin genişletilmesinde, bu işlemlere özgü giderler bir defada gider yazılabileceği gibi aktifleştirilerek amortisman yoluyla da giderleştirilebilir. Mükellefin bu konuda tercih hakkı vardır. Kuruluş ve örgütlenme giderlerinde değerlendirme mukayyet bedeli ile yapılır. Amortisman da genel esaslara göre uygulanır (VUK md. 326).

D- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

Araştırma ve geliştirme giderleri yeni bir ürün veya ileri bir teknoloji geliştirmek için yapılan araştırma giderleri ile araştırma sonuçlarının yeni ürünler, varlıklar, üretim yöntemleri, sistemler veya hizmetler için projeye dönüştürülmesinde katılan geliştirme giderlerinden oluşur. Bu giderlerin aktifleştirilmesi zorunlu değildir. Aktifleştirme maliyet bedeli üzerinden yapılır, genel esaslara göre amortisman ayrılır.

E- ÖZEL MALİYETLER

Kiralanan gayrimenkullerle ilgili olarak işletmeler tarafından yapılan değer artırıcı veya gayrimenkulü genişletici nitelikteki giderlerden kira süresi sonunda kiralayanda bırakılacak olan kıymetler doğrudan gider yazılmayıp aktifleştirilir (VUK md. 272). Normal tamir bakım giderleri, tutarı ne olursa olsun özel maliyet kapsamında değerlendirilmez. Özel maliyetler, maliyet bedeli ile değerlendirilir.

Hangi tür giderlerin özel maliyet uygulamasına konu edileceği hususunda vergi kanunlarında net bir belirleme yoktur. İşletmeler bu tür giderleri yukarıda belirtilen esaslar dahilinde kendileri belirleyecektir. Özel maliyet bedelleri maddi duran varlıklara ilişkin bölümde açıklanan esaslar çerçevesinde amortisman uygulamasına konu edilir. Özel maliyet bedelinin amortisman süresi kira süresidir. Kira süresinin belirsiz olması durumunda amortisman beş yıllık süre esas alınarak hesaplanacaktır (VUK md. 327).

Kira süresinin bir yıl olması halinde duruma göre değerlendirme yapılacaktır. Örneğin, kira süresi bir yıl olmakla birlikte kira mukavelesi her yıl yenileniyorsa özel maliyetler bizce beş yıllık sürede amorti edilmelidir. Böyle bir durum yoksa, kira süresi bir yıl ise ve özel maliyet bedeli yüksek tutarda ise bu durumda söz konusu kıymetin kiracıya bedelsiz teslim olarak (aynı kira) değerlendirilmesi gerekecektir. Çünkü bir yıllık kiralamalarda özel maliyet konusuna girecek harcamaların yapılması mutad ve ticari icaplara uygun değildir.

Özel maliyet bedellerinin itfasında kıst yapılmayacak ve azalan bakiyeler usulü kullanılamayacaktır. Özel maliyet bedellerinin kiraya bir bedel karşılığı devredilmesi durumunda iktisadi kıymet satışı yapılmış gibi işlem ve kayıt yapılmalıdır.

F- DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Yukarıda belirtilenler dışında kalan fakat mahiyet itibariyle bunlara benzeyen maddi olmayan duran varlıklar da yukarıda açıklanan esaslar çerçevesinde değerlendirilerek bilanço aktifinde gösterilecektir.

3.2- Taslak Halindeki Türkiye Muhasebe Standardı No:18 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı ve 15.11.2003 tarihli seri XI No: 25 SPK Tebliğine (Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları hakkında tebliğ) Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Sermaye Piyasası Kanunu ilgili kurumlar tarafından uluslararası muhasebe standartlarına daha çabuk adapte edildiğinden ve Türkiye Muhasebe Standartlarının hazırlanmasında da uluslar arası muhasebe standartları emsal alındığından her iki düzenleme metninde de yer alan ifadeler aynı şekilde oluşmuştur. Bu nedenle aşağıda bu ifadelere topluca yer verilmiştir.

Maddi Olmayan Varlıklar

Maddi olmayan varlıklar

Madde 179. İşletmeler, bilimsel veya teknik bilgi, yeni süreçler ve sistemlerin tasarlanması ve uygulaması, lisanslar, fikri mülkiyet, piyasa bilgisi ve ticari markalar gibi maddi olmayan kaynakların iktisabı, geliştirilmesi, idamesi veya iyileştirilmesi için ekonomik kaynaklarını kullanır veya borçlanır. Bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmet hakları, avlanma lisansları, ithalat kotaları, isim hakkı, müşteri veya tedarikçiyle ilişkiler, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama hakları söz konusu maddi olmayan varlık örnekleridir.

Bir kalemin maddi olmayan varlık olarak kabul edilebilmesi için, **tanımlanabilir olması, ilgili kaynak üzerinde kontrolün bulunması ve gelecekte elde edilmesi beklenen bir ekonomik faydanın varlığı şarttır.** Bu çerçevede, **bu şartları taşımayan,** bu Maddenin birinci fıkrasında sayılan kalemler maddi olmayan varlık kapsamına girmez. Maddi olmayan varlık kapsamına girmeyen bir varlığı iktisap etmek veya işletme bünyesinde üretmek için yapılan harcamalar, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Ancak, söz konusu varlık iktisap yoluyla elde edilmişse, bu kalem iktisap tarihi itibarıyla mali tablolara alınan şerefiyenin bir parçasını oluşturur.

Tanımlanabilirlik

Madde 180. Tanımlanabilir olması için, maddi olmayan varlığın şerefiyeden kolaylıkla ayırt edilebilmesi şarttır. İktisap işlemlerinde ortaya çıkan şerefiye, iktisap edenin geleceğe yönelik ekonomik fayda beklentisiyle yaptığı bir ödemeyi temsil eder. Geleceğe yönelik ekonomik fayda, iktisap edilen tanımlanabilir varlıklar arasındaki sinerjiden veya mali tablolarda yalnız başına gösterilme niteliği olmayan fakat iktisap edenin iktisap sırasında ödeme yapmaya razı olduğu varlıklardan ortaya çıkar.

Maddi olmayan bir varlık, varlığın ayrılabilir olması durumunda şerefiyeden kolaylıkla ayırt edilebilir. Varlığın ayrılabilir olması, aynı gelir yaratan faaliyette kullanılan diğer varlıklardan kaynaklanan geleceğe yönelik ekonomik faydalar elden çıkarılmaksızın, varlığa atfedilebilen ekonomik faydaların kiraya verilmesi, satılması, takası ve dağıtımının mümkün olması durumudur.

Maddi olmayan varlıkların farklı yollarla da tanımlanması mümkün olduğundan, ayrılabilirlik, tanımlanabilirlik için gerekli bir şart değildir. (Örnek; bir maddi olmayan varlık, bir grup varlıkla birlikte iktisap edilmiş ve iktisap işlemi de söz konusu maddi olmayan varlığı tanımlamayı mümkün kılan yasal hakların varlığı söz konusu olabilir.) Benzer şekilde, işletme içindeki bir proje işletme için yasal haklar yaratmayı amaçlıyorsa, bu hakların yapısı işletme içinde üretilen ilgili maddi olmayan varlığın işletme tarafından tanımlanmasına yardımcı olabilir. Ayrıca, bir varlığın diğer varlıklarla birlikte gelecekte ekonomik fayda yaratıyor olması durumunda, varlıktan sağlanacak gelecekteki ekonomik faydaların tanımlanabilir olması durumunda varlık tanımlanabilir olarak kabul edilir

Kontrol

Madde 181. İşletmenin varlıkla ilgili kaynaklardan gelecekte sağlanacak **ekonomik faydaları** elde etme gücüne sahip olması ve de üçüncü kişilerin bu **faydalara ulaşımını** kısıtlayabilmesi durumunda, işletmenin ilgili varlığı kontrol ettiği kabul edilir.

Bir işletmenin, maddi olmayan bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaları kontrol etme kapasitesi, normal olarak, mahkemelerde ileri sürülebilecek **yasal hakların mevcut olması** durumunda söz konusudur. Maddi olmayan varlıklar üzerinde **yasal hakların** mevcut olmaması halinde, kontrolü göstermek daha zor olmakla birlikte, **ekonomik faydaların başka yollarla kontrol edildiğinin ispatı durumunda, yasal olarak kullanılabilir bir hakkın varlığı kontrol için gerekli bir koşul değildir.** Piyasa bilgisi ve teknik bilgi, gelecekte ekonomik faydanın doğmasını sağlayabilir. İşletmeler, bu faydaları, söz konusu bilginin, **teelif hakları gibi yasal haklarla** korunduğu durumlarda kontrol edebilir.

İşletmeler, vasıflı elemanlardan oluşan bir ekibe sahip olabilir ve elemanların gelecekte ekonomik fayda üretmesi beklenen vasıflarında eğitimden kaynaklanan marjinal artışları tanımlayabilir. İşletmeler, ayrıca, söz konusu elemanların vasıflarını işletmenin hizmetine sunmaya devam edeceğini bekleyebilir. Ancak, işletmeler, genellikle, vasıflı elemanlardan oluşan ekibin ve bu ekibe verilecek eğitimin gelecekte yaratması beklenen faydası üzerinde, bu kalemlerin maddi olmayan varlık olarak tanımlanmasını sağlayacak yeterli kontrole sahip değildir. Bu şekilde kontrolün olmadığı durumlarda söz konusu eğitim harcamaları maddi olmayan varlık olarak mali tablolara alınmaz. Benzer nedenlerle özel bir yönetim ya da teknik beceri, bunların kullanılmasına ve ekonomik açıdan bunlardan fayda sağlanmasına ilişkin **yasal bir güvence olmadığı durumlarda**, tanımın diğer unsurları sağlansa bile, maddi olmayan varlık sayılmayacaktır.

Bir işletme, bir müşteri portföyüne veya bir pazar payına sahip olabilir ve müşteri ilişkisi ve müşteri sadakati konusundaki çabaları sonucunda müşterilerin işletmeyle ticaret yapmaya devam edeceğini bekleyebilir. Ancak, müşteriyle ilişkiyi veya müşterinin işletmeye olan sadakatini koruyacak **yasal hakların** veya bunları kontrol etmenin başka yollarının bulunmadığı durumlarda, işletme müşteri ilişkisi ve bağlılığı nedeniyle ortaya çıkacak ekonomik faydalar, şirket tarafından kontrol edilemediğinden bunlar (müşteri listesi, pazar payı, müşteri ilişkileri, müşteri sadakati) maddi olmayan varlık olarak kabul edilmez.

Gelecekteki ekonomik faydalar

Madde 182. Maddi olmayan varlıktan sağlanacak gelecekteki ekonomik faydalar, ürünlerin veya hizmetlerin satışından elde edilecek geliri, maliyet tasarrufunu veya varlığın işletme tarafından kullanımından kaynaklanan diğer faydaları kapsar. (Örnek; bir üretim sürecinde fikri mülkiyetin kullanımı, gelecekteki gelirleri artırmaktan ziyade gelecekteki üretim maliyetlerini azaltabilir.)

3.3- Uluslar arası Muhasebe Standartları Açısından Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan bir varlık; fiziki varlığı olmayan, mal ve hizmetlerin üretimi veya tedarik edilmesi, üçüncü şahıslara kiraya verilmesi veya idari amaçlar için elde tutulan parasal olmayan varlıklardır.

İşletmeler, bilimsel veya teknik bilgi, yeni süreçler ve sistemlerin tasarlanması ve uygulaması, entelektüel mülkiyet (lisans, fikri mülkiyet), piyasa bilgisi ve ticari markalar **gibi** maddi olmayan kaynakların iktisabı, geliştirilmesi, idamesi veya iyileştirilmesi için ekonomik kaynaklarını kullanır veya borçlanır. Bilgisayar yazılımı, patentler, teelif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmet hakları, avlanma lisansları, ithalat kotaları, isim hakkı, müşteri veya tedarikçiyle ilişkiler, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama hakları söz konusu maddi olmayan varlık örnekleridir.

Bir maddi olmayan varlık, sadece aşağıdaki koşulların varlığı halinde aktif olarak kaydedilerek finansal tablolara alınır:

- a) Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydanın işletmeye akışının muhtemel olması,
- b) Varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi [7]

Görüldüğü üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan taslak no:18 maddi olmayan duran varlıklar standardı ve SPK tarafından yayınlanan muhasebe standartları tebliği ile uluslar arası muhasebe standartlarında yer alan açıklamalar paraleldir.

Özetle gayri maddi haklar konusunda şunu söyleyebiliriz. İşletme gayri maddi bir hak edinmekle, **ekonomik ve faydalı ömrünün bir yıldan fazla süreceği**, kanundan gelen bir ayrıcalık, kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı veya iki taraflı ticari bir sözleşme ile (bu sözleşmenin de elbette

hukuki bağlayıcılığı olacaktır) bir takım imtiyazlar, kullanım hakları, ..v.b. ekonomik faydalar edinmektedir. Sonuç itibariyle gayri maddi hak konusunda gerek hakkı devredeni gerek hakkı devralanı bağlayan hukuki ilişkiler söz konusudur.

Ancak, maddi olmayan duran varlık kavramı sadece haklar ile sınırlı değildir.

Bu noktaya kadar yapılan açıklamalar sonucunda şunu söyleyebiliriz ki; tekdüzen hesap planı açısından web sitesi harcamalarının muhasebeleştirilmesi ve vergi kanunlarımız açısından da bu harcamaların değerlendirilmesi konusunda önümüze iki soru çıkacaktır. Web sitesi harcamaları sonucunda bir işletme bir gayri maddi hak edinmektedir midir veya maddi olmayan bir duran varlık oluşturmaktadır mıdır? Yoksa bunların hiç biri oluşmamakta ve harcamaların tamamı yapıldıkları dönemde gider olarak mı dikkate alınmalıdır.?

4- WEB SİTESİ İLE İLGİLİ BAZI HARCAMALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ [8]

İnternette web sitesi kuran şirketlerin muhatap oldukları bazı harcamaları şöyle sıralamak mümkündür:

- Hardware (server, modem vs.),
- Alan adı (domain name) tescili,
- İnternet bağlantısı,
- Güvenlik,
- Web yayınlama (web hosting),
- Web tasarımı ve sair danışmanlık hizmetleri.

Web sitesi açan firmaların yapacağı harcamalar bunlarla sınırlı değildir. İşin özelliğine, firma önceliklerine ve teknolojik yeniliklere göre yukarıda belirtilen harcamaların dışındaki harcamalara da rastlanmaktadır.

Aşağıdaki bölümlerde, yukarıda belirtilen harcamaların vergisel durumuna kısaca temas edilecektir.

A- DONANIM (HARDWARE) HARCAMALARI

İnternet kullanımı, bağlantısı, güvenlik ve bazı servislerden yararlanmak maksadıyla yapılan donanım (hardware) harcamaları doğrudan gider yazılmayıp, söz konusu donanım ister Türkiye'den alınsın isterse ithal edilmiş olsun, maliyet bedelleri ile sabit kıymet olarak kayda alınır ve amortisman yoluyla gider yazılır (VUK Md. 269, 270 ve 313).

B- ALAN ADI (DOMAIN NAME) TESCİLİ

"Domain Name" kavramı, internette IP (Internet Protocol) adreslerinin rakamlardan oluşması (örnek 195.45.123.12 gibi) nedeniyle, hatırlaması kolay olsun diye isimlendirme ihtiyacından doğmuştur.

İnternet alan adları, uluslararası platformda gTLD (generic Top Level Domain) olarak adlandırılan .com, .org, .net, .edu, .mil, .k12, şeklindeki 7 alan ile, ccTLD (CountryCode Top Level Domain) olarak adlandırılan ve ISO-3166 standardında yaklaşık 200 ülke kodundan (.uk, .us, .tr, vb.) oluşan adlandırma sistemine tabidir.

- **.tr** üst düzey alan adının (TLD) altında yer alan ikinci düzey alan adlarının örgütlenme yapısı aşağıdaki gibidir:
- **.com.tr**: Ticari kuruluşlar için alt alan.
- **.edu.tr**: Eğitim kurum ve kuruluşları (üniversite) için alt alan.

- *.gen.tr*: Kişisel ve kurumsal başvurunun (genel) yapılabilirdiği ve "ilk gelen alır", "alan adı-kuruluş ilişkisi aranmaz" ilkeleri ile ad tahsisi yapılan alt alan.
- *.gov.tr*: Devlet kurum ve kuruluşları için alt alan.
- *.k12.tr*: Eğitim kurum ve kuruluşları (orta öğrenim) için alt alan.
- *.mil.tr*: Askeri kurum ve kuruluşlar için alt alan.
- *.net.tr*: İnternet servisi sunan kuruluşlar için alt alan.
- *.nom.tr*: Bireylerin kullanımı için alt alan.
- *.org.tr*: Diğer kuruluşlar için (vakıf, sivil toplum örgütleri vb.) alt alan.

.tr üst düzey alan adı ve onun altında yer alan ikinci seviye alan adlarının yönetimi ve koordinasyonu, Inter-NIC'e ilk olarak kayıt edildiği 1990 yılından beri Orta Doğu Teknik Üniversitesi (ODTÜ) tarafından sürdürülmektedir.

Alan adının kaydettirilmesi için aracı kuruluşlar (İnternet Servis ve içerik sağlayıcılar, bilgisayar/ağ hizmeti sunan kuruluşlar vb.) kanalıyla yapılabilir.

Başvuru yapılan yıl için kayıt ücreti dışında ayrıca bir ücret ödenmemektedir. İzleyen yıllar için ise yıllık ücret ayrıca faturalandırılmaktadır.

Web sitesi kuran şirketler, aracı kuruluşlar tarafından fatura edilen bu ücretleri dönemsellik ilkesini de göz önünde bulundurmak suretiyle gider yazacaklardır. Her ne kadar, kayıt ile bir hakka sahip olduğu ve bu hakkın devredilebilir bir hak olduğu iddia edilebilirse de, **alan adı ücretleri yıllık olarak fatura edildiği için**, yapılan ödemeleri "**gayri maddi hak**" olarak kayda alıp bunu amortisman yoluyla ifta etmek söz konusu değildir. **Zira "hak" olarak nitelendirilse bile, yıllık tutarı belli olduğu için (yani yapılan ödeme yıllık olduğu için) amortisman uygulamasına gerek yoktur . Zira amortisman uygulaması, gider yazılacak yıllık tutar belli olmadığı için yıllık tutarı belirlemek amacıyla yapılır.**

Uluslararası alan adı (yani .com, .net, .org gibi) tescilini ise interNIC'e kayıtlı Amerikalı kuruluşlar yapmaktadır. Uluslararası tescil için de İnternet Servis Sağlayıcı (ISP) şirketler kanalıyla müracaat edilebilir. Yapılan ödemeler yukarıda açıklandığı üzere, dönemsellik prensibi de gözönünde bulundurularak (yani gelecek yılı ilgilendiren kısmı "peşin ödenen giderler" hesabına aktarılacak suretiyle ilgili olduğu yıla mal edilerek) gider yazılır. Yurtdışına bu maksatla yapılan ödemeler, bize göre ticari nitelik arzettiğinden, üzerinden KVK'nın 24. maddesi gereğince stopaj yapılmaz. Ancak yurt dışından ithal edilen bu hizmet üzerinden, sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanarak 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilmelidir.

C- İNTERNET BAĞLANTI HARCAMALARI

İnternete çeşitli şekillerde bağlanmak mümkündür. Bağlantı için bir modem ve telefon hattı ile internet aboneliği yeterlidir. Bu bağlantı türü için yapılan **donanım (hardware) harcamaları** genel esaslara göre **amortisman** yoluyla giderleştirilir. **Bağlantı ücretleri** ilgili kurumlar tarafından **aylık olarak fatura edildiğinden** genel esaslar kapsamında **gider** olarak kayıtlara alınacaktır.

D- GÜVENLİK HARCAMALARI

İnternet bağlantıları, bir taraftan kullanıcıları dünyaya açarken diğer taraftan internet üzerinden gelebilecek saldırılara, dolayısıyla maddi ve manevi zararlara açıktır. Bu risk özellikle kurumlar açısından önem taşımaktadır. Bu nedenle, internette güvenlik için donanım ve yazılım (software) alanında bazı harcamaların (Örneğin: antivirüs programları) yapılmasına gerek duyulmaktadır.

Donanım harcamalarının genel esaslara göre amortisman yoluyla giderleştirilmesi gerektiği konusunda tereddüt yoktur. Yazılım harcamaları da;

- Yazılımlar için yapılan harcamalar karşılığında maddi bir değer iktisap edilmemesi,
- Yazılımların bir yıldan fazla bir süre kullanılma imkanının bulunması,
- Yazılımların kullanım hakkı karşılığında lisans ücreti ödenmesi ve lisanssız kullanımının yasak olması,
- Yazılımların bir kısmının devredilebilir nitelikte olması

nedenleriyle **yazılımların (bilgisayar programlarının) maddi olmayan duran varlık (hak) olarak aktifleştirilmesi ve amortisman yoluyla giderleştirilmesi gerekir.**

Yazılımın yurt dışından ithal edilmesi halinde; yukarıda belirtilen birinci görüşe göre, ödenen lisans ücretleri (gayrimaddi hak bedelleri) üzerinden KVK'nın 24. maddesi uyarınca kurumlar vergisi stopajı yapılması gerekir. Bu konudaki diğer görüşler ise, bu tür ödemelerin ticari nitelik taşıyan bir ödeme olduğu, dolayısıyla stopajın konusuna girmediği yönündedir. Her iki görüşe göre de, yapılan ödemeler üzerinden (brütleştirilerek stopaj yapılmışsa brüt tutar üzerinden) sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmalıdır.

E- WEB YAYINLAMA (WEB HOSTİNG) HİZMETİ KARŞILIĞINDA YAPILAN ÖDEMELER

Şirketler web sitelerini, kendi web server'larını kullanmak suretiyle yayınlatabilecekleri gibi, internet servis sağlayıcı şirketlerden web yayınlama (webhosting) hizmeti de alabilirler. Web yayınlama hizmetinin dışarıdan alınması, güvenlik ve bağlantı hızı gibi nedenlerle tercih edilmektedir. Bu gibi hizmetler dışarıdan alınması durumunda ilgili kuruluşlarca belirli dönemler itibarıyla verilen hizmetin bedeli fatura edilmektedir. **Bu amaçla ödenen ücretlerin dönemsellik ilkesi de dikkate alınarak gider kaydedilmesi gerekir.** Bu hizmet ticari nitelikte bir hizmet olduğundan, yurtdışından temin edilmesi durumunda kurumlar vergisi stopajı yapılmaz. Ancak sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması ve 2 no.lu beyanname ile beyanı gerekir.

F- WEB TASARIMI VE SAİR DANIŞMANLIK HİZMETLERİ KARŞILIĞINDA YAPILAN ÖDEMELER

Web tasarımı teknik bir iş olduğundan, genellikle bu iş şirket dışından, bu işte uzmanlaşmış kuruluşlardan temin edilmektedir. Bu alanda, internet servis sağlayıcı şirketlerin yanısıra çok sayıda danışmanlık şirketi faaliyet göstermektedir. Ayrıca web sitesinin inşasını tamamlayıp yayınlamaya başlamış şirketler de **hem güncelleme hem de bu konudaki yenilikler ve muhtemel sorunlar nedeniyle internet danışmanlığına** ihtiyaç duyabilmektedirler.

Bu noktaya kadar açıklamaya çalıştığımız WEB sitesi harcamalarının amortisman yoluyla mı yoksa doğrudan gider yazılarak mı kayıtlara alınacağı rahatlıkla tespit edilebilmektedir. **WEB tasarımı** karşılığında yapılan ödeme doğrudan gider olarak mı yoksa maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilerek amortisman yoluyla mı giderleştirilmelidir?

Maddi olmayan duran varlıklar TDHP'nda herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli ölçüde yararlandığı ya da yararlanmayı planladığı aktifleştirilen giderler olarak tanımlanmıştır. Uluslar arası muhasebe standartlarında da maddi olmayan varlık; fiziki varlığı olmayan, mal ve hizmetlerin üretimi veya tedarik edilmesi veya idari amaçlar için elde tutulan parasal olmayan varlıklardır.

Çalışmamızda ele aldığımız muhasebe standartları içinde yer en önemli kıstas; maddi olmayan varlıktan sağlanacak **gelecekteki ekonomik faydalar**, ürünlerin veya hizmetlerin **satışından** elde

edilecek **geliri, maliyet tasarrufunu** veya varlığın işletme tarafından kullanımından kaynaklanan **diğer faydaları** kapsar. (Örnek; bir üretim sürecinde fikri mülkiyetin kullanımı, gelecekteki gelirleri artırmaktan ziyade gelecekteki üretim maliyetlerini azaltabilir.) Örneğin; şirketler günümüzde WEB sitesi aracılığıyla **pazarlama, mal ve hizmet satışı** yapabilmektedir. Yine bu siteler aracılığıyla müşterilerine çeşitli hizmetler sunabilmektedir. Mesela, mali danışmanlık ve denetim şirketleri internet sitelerinde **sirkülerler** yayınlamaktadırlar. Bu gibi tanıtım ve bilgi faaliyetleri hizmet kalitelerine ve potansiyel müşteri gruplarına ulaşmalarına etki etmektedir. İnternet ortamında **yayın yapan** (gazeteler, mesleki dergiler..v.b.), bu **yayınlarını ücret karşılığı abonelik sisteminde pazarlayan** kuruluşlar bulunmaktadır. Bir anlamda ticari faaliyetler yavaş yavaş internet ortamına kaymaktadır diyebiliriz. **Bu durumda oluşturulan WEB siteleri günümüzde müşteri ile ilişki kurulmasında en önemli iletişim yollarından birisi olmakta ve işletmenin ticari faaliyetlerine önemli ölçüde etki etmektedir. Ticari faaliyetlerde bu derece önemli yer tutmaya başlayan WEB sitelerine ait harcamalarının ise doğrudan gider olarak yazılması ya da aktifleştirilmesi konusu ciddi olarak değerlendirilmesi gereken bir konudur.**

Söz konusu muhasebe standartlarında yer alan bir diğer kıstas ise; işletmenin varlıkla ilgili kaynaklardan gelecekte sağlanacak **ekonomik faydaları** elde etme gücüne sahip olması ve de üçüncü kişilerin bu **faydalara ulaşımını** kısıtlayabilmesi durumunda, işletmenin ilgili varlığı kontrol ettiği kabul edilir. Bir işletmenin, maddi olmayan bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaları kontrol etme kapasitesi, normal olarak, mahkemelerde ileri sürülebilecek **yasal hakların mevcut olması** durumunda söz konusudur. Söz konusu şirkete ait WEB sitesinde yer alan bir bilginin izinsiz kullanımı, bu siteye yapılabilecek çeşitli teknolojik saldırılar, sitede tanıtılan ürünlerin şirketten izinsiz satışı, kullanımı, tanıtımı, ..v.b hususlar yasal olarak suçtur. Bu gibi konular genellikle sitelerde "Tüm hakları saklıdır" ibaresi ile veya ".....sitesi içerisinde yer alan tüm metin, resim ve diğer içeriğin hakları A.Ş'ye aittir. Hiçbir şekilde basılı veya herhangi diğer bir elektronik ortamda (CD, İnternet vs.) izinsiz kullanılamaz." ya da © işareti ve copyright [9] ibaresi ile belirtilmektedir.

Bu gibi saydığımız özellikleri barındıran WEB siteleri bizce **maddi olmayan duran varlık** olarak değerlendirilmeli, site tasarımı için yapılan harcamalar **26 no.lu maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunda aktifleştirilmeli ve amortisman tabi tutulmalıdır**. Tabi burada şu sorular gündeme gelecektir. 5024 sayılı kanun değişikliği sonrası ve yayınlanan 333 ve 339 sıra numaralı VUK genel Tebliği ile amortisman ayrılmasında artık iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınmaktadır. Acaba bir WEB sitesinin faydalı ömürü ne kadar olabilir ki? 333 sıra numaralı VUK genel Tebliğine ekli listede 55. numaralı kısımda "Gayri Maddi İktisadi Kıymetler" için faydalı ömür olarak 15 yıl, normal amortisman oranı da % 6,66 olarak belirtilmiştir. Bu bölümde sayılan gayri maddi iktisadi kıymet örnekleri arasında "...dizayn, format, telif hakkı,..v.b." kavramlara yer verilmiştir. Ancak, yinede en doğrusu, Maliye Bakanlığında WEB sitesi harcamaları konusunda görüşünü açıklaması, aktifleştirilmesi şeklinde görüş belirtmesi durumunda da amortisman oranı hakkında Genel Tebliğ yayınlamasıdır.

WEB sitesinin oluşturulmasından sonra elbette bu sitenin sürekli olarak yenilenmesi, beklide yeni baştan oluşturulması gündeme gelebilecektir. Bu gibi harcamaların ise VUK md.272 kapsamında ele alınması gerektiği kanaatindeyiz.

Ancak, bu harcamaların doğrudan gider olarak kayıtlara alınmasını da savunan görüşler vardır. [10]

Eğer bu hizmet yurtdışından alınmakta ve yapılan iş serbest meslek işi niteliğinde olduğundan, yapılan ödemeler brüt tutarı üzerinden, KVK'nın 24. maddesi uyarınca stopaja tabidir . Ancak vergi anlaşmaları bu stopajı önleyebilir. Yapılan ödemelerin brüt tutarı üzerinden, ayrıca sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması gerektiği unutulmamalıdır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, hükümetin AB'ye uyum gayretlerini de göz önünde bulundurursak önümüzdeki haftalarda T.B.M.M.'de oylanıp yürürlüğe girecektir. Eğer firmanız Anonim ya da Limited Şirket ise fazla geç kalmadan web sitenizin düzenlenmesi için gerekli adımları atmanız gerekiyor. Eğer firmanız web site projesini programınıza alıp araştırmalara başlamakta gecikerseniz, kanunun yürürlüğe girmesiyle, her iş kolunda olduğu gibi web tasarım sektörü de birden bire nitelsiz ve biran önce işi bitirip parasını almak isteyen gününbirlik çalışan firmalarla dolacaktır. Böyle sap ile samanın karıştığı bir ortamda ise web site projenizi vereceğiniz firmayı yanlış kriterlere göre değerlendirip hatalı bir seçim yapma şansı hayli yükselmektedir.

[1] 25.02.2005 Radikal Gazetesi

[2] 25.02.2005 Milliyet Gazetesi

[3] Mehmet Ali ÖZYER (E. Hesap Uzmanı) ; “Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması”, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 3. Baskı, Aralık 2004, Sayfa: 432

[4] Timur ÇAKMAK (Hesap Uzmanı); “Gayri maddi Hakların Amortismanı”, Vergi Dünyası, Ocak 1999, Sayı: 209, Sayfa: 73-76

[5] Mustafa KAŞİF (Hesap Uzmanı); “Gayri maddi Hakların Değerlemesi”, Vergi Dünyası, Aralık 1998, Sayı:208, Sayfa: 172-173

[6] Mehmet Ali ÖZYER; a.g.e. Sayfa: 434

[7] Doç. Dr. Başak Ataman AKGÜL ve Yrd.Doç. Dr. Hüseyin AKAY ; “Uluslar arası Muhasebe Standartları”, Türken Kitabevi, 2003, Sayfa:185-186

[8] Bu bölümde **büyük ölçüde** sayın Erdoğan SAĞLAM'ın Yaklaşım dergisinin Ocak 2001 sayısında yayınlanmış “Web Sitesi İle İlgili Harcamaların Vergisel Açından Değerlendirilmesi” konulu çalışmasından yararlanılmıştır.

[9] Copyright: isim olarak telif hakkı, sıfat olarak telif hakkı ile korunan, telif hakkı saklı tutulan , fiil olarak ise telif hakkını saklı tutmak, telif hakkı ile korumak anlamlarına gelmektedir. (www.pratiksozluk.com)

[10] Bkz. Erdoğan SAĞLAM; a.g.m