



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

**TÜRKİYE'DE GAYRİ MADDİ HAKLARDA
TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE VERGİLENDİRME**

Murat SOLMAZ

Doktora Tezi

Ankara, 2024

TÜRKİYE'DE GAYRİ MADDİ HAKLARDA
TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE VERGİLENDİRME

Murat SOLMAZ

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Doktora Tezi

Ankara, 2024

KABUL VE ONAY

Murat Solmaz tarafından hazırlanan ‘‘Türkiye’de Gayri Maddi Haklarda Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme’’ başlıklı bu çalışma, 26/12/2023 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ (Başkan)

Prof. Dr. İbrahim Erdem SEÇİLMİŞ (Danışman)

Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN

Doç. Dr. Oytun CANYAŞ

Dr. Öğretim Üyesi İbrahim Nihat BAYAR

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylım.

Pro. Dr. Uğur ÖMÜRGÖNÜLŞEN

Enstitü Müdürü

YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kağıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinleri yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayınlanan **“Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge”** kapsamında tezimin aşağıda belirtilen koşullar haricince YÖK Ulusal Tez Merkezi / H.Ü. Kütüphaneleri Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

- Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir. ⁽¹⁾
- Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren ay ertelenmiştir. ⁽²⁾
- Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir. ⁽³⁾

26/12/2023

Murat SOLMAZ

¹“Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge”

- (1) Madde 6. 1. Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu** iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.
- (2) Madde 6. 2. Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulunun** gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.
- (3) Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, **tezin yapıldığı kurum** tarafından verilir *. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlerle ilişkin gizlilik kararı ise, **ilgili kurum ve kuruluşun önerisi** ile **enstitü** veya **fakültenin** uygun görüşü üzerine **üniversite yönetim kurulu** tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.
Madde 7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

* Tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu tarafından karar verilir.**

ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında özgün olduğunu, **Prof. Dr. İbrahim Erdem SEÇİLMİŞ** danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.

Murat SOLMAZ

ÖZET

SOLMAZ, Murat. *Türkiye’de Gayri Maddi Haklarda Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme*, Doktora Tezi, Ankara, 2024

Küreselleşmenin etkisiyle birlikte para ve sermaye hareketleri önündeki engeller kalkmış, ticarete yaşanan bu serbestleşme sonucunda uluslararası ticaret hacmi hızla büyümüş, para ve sermaye piyasalarında uluslararası entegrasyon gerçekleşmiştir. Çağımızda bilgi önemli bir sermaye haline gelmiştir. Küreselleşen ekonomide ülkelerin rekabet avantajı sağlamasındaki stratejik kaynak artık sermayeden ziyade bilgi olmuştur. Günümüzde özellikle sanayi, teknoloji, yazılım ve ilaç sektörü gibi bilgi yoğun alanlarda faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin piyasa değerinin önemli bir kısmını gayri maddi haklar/maddi olmayan duran varlıklar oluşturmaktadır.

İşletmeler açısından gayri maddi hakların öneminin artması sonucu, gayri maddi haklar aynı ülke içerisinde ya da farklı ülkelerde faaliyette bulunan grup işletmeleri ya da ilişkili işletmeler arasında lisans, kiralama, devir ve rehin gibi işlemlere de konu olmaya başlamıştır. İlişkili kişiler arasında gerçekleşen bu gayri maddi hak ödemelerinin emseline uygun yapıp yapılmadığının tespiti transfer fiyatlandırmasının konusuna girmektedir. Transfer fiyatlandırması, işletmelerin, ilişkili kişilerden mal veya hizmet alım ya da satımında emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyattır. Transfer fiyatlandırması konusu iktisat, işletme ve maliye gibi birçok disiplin tarafından incelenmiştir. Ancak günümüzde transfer fiyatlandırması deyince ilk akla gelen konu vergisel yönüdür. Mali açıdan bakıldığında, transfer fiyatlandırması muhtemelen uluslararası en önemli vergi sorunlarının başında gelmektedir. Transfer fiyatlandırması uygulamasında emsal bedelin tespitinde en fazla güçlük yaşanan varlıkların başında ise gayri maddi haklar gelmektedir.

Tez çalışmamızda gayri maddi haklar ayrıntılı olarak irdelenerek, bu varlıkların vergi kanunları karşısındaki durumu ve transfer fiyatlandırması işlemleri incelenmiştir. Türkiye’nin transfer fiyatlandırması uygulamasında temel aldığı OECD’nin transfer

fiyatlandırması rehberindeki gayri maddi haklara ilişkin güncel değerlendirmeleri esas alınarak, bu varlıkların emsal fiyatının belirlenmesine ilişkin yeni yaklaşımlar ele alınmıştır.

Anahtar Sözcükler

Gayri Maddi Haklar, Transfer Fiyatlandırması, Emsallere Uygunluk İlkesi, Değerleme Teknikleri

ABSTRACT

SOLMAZ, Murat. *Transfer Pricing and Taxation of Intangibles in Turkey*, PhD Thesis, Ankara, 2024

With the impact of globalization, barriers to money and capital movements have been removed, international trade volume has grown rapidly as a result of this liberalization in trade, and international integration has taken place in money and capital markets. In our age, information has become an important capital. In the globalizing economy, the strategic source of competitive advantage for countries has become knowledge rather than capital. Today, a significant portion of the market value of multinational companies operating in knowledge-intensive fields such as industry, technology, software and pharmaceuticals is composed of intangibles/intangible assets.

As a result of the increasing importance of intangible rights for businesses, intangible rights have started to be subject to transactions such as licenses, leases, transfers and pledges between group enterprises or related enterprises operating in the same country or in different countries. The determination of whether these intangible rights payments between related parties are made at arm's length is within the scope of transfer pricing. Transfer pricing is the price or price determined by the enterprises in violation of the arm's length principle in the purchase or sale of goods or services from related parties. Transfer pricing has been studied by many disciplines such as economics, business and finance. However, the first issue that comes to mind when transfer pricing is mentioned today is the tax aspect. From a fiscal perspective, transfer pricing is probably one of the most important international tax issues. One of the most difficult assets to determine the arm's length price in transfer pricing is intangibles.

In our thesis, intangibles are analyzed in detail and the status of these assets against tax laws and transfer pricing transactions are examined. Based on the current assessments on intangibles in the transfer pricing guidelines of the OECD, which Turkey takes as a basis in transfer pricing practice, new approaches to determining the imputed price of these assets are discussed.

Keywords

Intangibles, Transfer Pricing, Arm's Length Principle, Valuation Techniques

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI	ii
ETİK BEYAN	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR DİZİNİ	xvi
TABLOLAR DİZİNİ	xviii
ŞEKİLLER DİZİNİ	xix
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM: GAYRİ MADDİ HAKLAR	4
1.1. HAK KAVRAMI VE TÜRLERİ	4
1.2. FİKRİ MÜLKİYET	5
1.2.1. Fikri Mülkiyet ile Mülkiyet Hakkı Arasındaki Farklar	6
1.2.2. Fikri Mülkiyet Haklarının Özellikleri	8
1.2.3. Fikri Mülkiyet Haklarının Temel İlkeleri	10
1.3. GAYRİ MADDİ HAKLAR VE ÇEŞİTLERİ	12
1.3.1. Sınai Haklar	13
1.3.1.1. Ürünler Üzerindeki Haklar	13
1.3.1.1.1. Patentler (Buluşlar)	13
1.3.1.1.2. Faydalı Modeller	15
1.3.1.1.3. Tasarımlar	16
1.3.1.1.4. Entegre Devre Topografyaları (Çipler)	17
1.3.1.1.5. Yeni Bitki Çeşitleri Islahçı Hakları	18

1.3.1.1.6. Açıklanmamış Bilgiler (Teknik Bilgiler, Know-How)	18
1.3.1.2. Ayırt Edici İşaretler ve Adlar Üzerindeki Haklar	19
1.3.1.2.1. Markalar	20
1.3.1.2.2. Coğrafi İşaretler ve Geleneksel Ürün Adı	21
1.3.1.2.3. İşletme Adı ve Ticaret Unvanı	22
1.3.1.3. Diğer Haklar	23
1.3.1.3.1. Alan Adları	23
1.3.1.3.2. Şerefiye	24
1.3.1.3.3. Arama, İşletme ve İmtiyaz Hakları	25
1.3.1.3.4. Kripto Paralar	26
1.3.2. Fikri Haklar (Telif Hakları)	29
1.3.2.1. Eser ve Eser Sahibi	30
1.3.2.2. Fikir ve Sanat Eseri Çeşitleri	31
1.3.2.2.1. İlim ve Edebiyat Eserleri	31
1.3.2.2.2. Musiki Eserleri	32
1.3.2.2.3. Güzel Sanat Eserleri	33
1.3.2.2.4. Sinema Eserleri	33
1.3.2.2.5. İşlenme ve Derlemeler	34
1.3.2.3. Eser Sahibinin Hakları	34
1.3.2.3.1. Mali Haklar	35
1.3.2.3.2. Manevi Haklar	37
1.3.2.3.2.1. Umuma Sunma Hakkı	37
1.3.2.3.2.2. Adın Belirtilmesi Hakkı	38
1.3.2.3.2.3. Eserde Değişiklik Yapılmasını Menetme Hakkı	38
1.3.2.3.2.4. Eser Sahibinin Zilyet Ve Malike Karşı Olan Hakları	39
1.4. GAYRİ MADDİ HAKLARIN TÜRK VERGİ MEVZUATINDAKİ YERİ ve VERGİLENDİRİLMESİ	40
1.4.1. Vergi Usul Kanununa Göre Gayri Maddi Haklar	41
1.4.1.1. Gayri Maddi Haklarda Amortisman	44
1.4.2. Gelir Vergisi Kanununa Göre Gayri Maddi Hakların Vergilendirilmesi	49
1.4.2.1. Ticari veya Zirai İşletmeye Dahil Gayri Maddi Hakların Vergilendirilmesi	50

1.4.2.2. Ücret Geliri Kapsamında Gayri Maddi Haklar	51
1.4.2.3. Serbest Meslek Kazancı Kapsamında Gayri Maddi Haklar	52
1.4.2.4. Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazanç İstisnası	54
1.4.2.5. Teşvik Ödülü İstisnası	55
1.4.2.6. Sergi ve Panayır İstisnası	55
1.4.2.7. Gayrimenkul Sermaye İradı Kapsamında Gayri Maddi Haklar	56
1.4.2.8. Diğer Kazanç ve İratlar Kapsamında Gayri Maddi Haklar	58
1.4.2.9. Dar Mükellef Gerçek Kişiler ve Gayri Maddi Haklar	60
1.4.3. Kurumlar Vergisi Kanuna Göre Gayri Maddi Hakların Vergilendirilmesi	62
1.4.3.1. Tam Mükellef Kurumlar ve Gayri Maddi Hakların Vergilendirilmesi ..	63
1.4.3.2. Dar Mükellef Kurumlar ve Gayri Maddi Hakların Vergilendirilmesi	64
1.4.3.3. Yıllık Beyan Esasında Vergilendirme	65
1.4.3.4. Özel Beyan Esasında Vergilendirme	66
1.4.3.5. Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi	66
1.4.3.6. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna	69
1.4.3.7. Gayri Maddi Hakların Geliştirilmesine Yönelik Diğer Kanunlardaki İstisnalar	71
1.4.3.7.1. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu	72
1.4.3.7.2. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun	72
1.4.4. Katma Değer Vergisi Kanununa Göre Gayri Maddi Hakların Vergilendirilmesi	73
1.4.4.1. Gayri Maddi Hakların Teslimi ve Kiralanması İşlemleri	74
1.4.4.2. Gayri Maddi Hakların Ticari, Zirai ve Serbest Meslek Faaliyeti Kapsamında Teslimi ve Kiralanması	74
1.4.4.3. Tam Tevkifat Kapsamındaki İşlemler	75
1.4.4.3.1. İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye’de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler	75
1.4.4.3.2. Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler	76
1.4.4.3.3. Kiralama İşlemleri	76
1.4.4.3.4. Gayri Maddi Hakların Ticari, Zirai ve Serbest Meslek Faaliyeti Kapsamı Dışında Kiralanması	77

1.4.4.3.5. Gayri Maddi Hakların Dar Mükellefler Tarafından Teslimi ve Kiraya Verilmesi	77
1.4.4.4. Katma Değer Vergisi Kanununda Yer Alan İstisnalar	78
1.5. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINA GÖRE GAYRİ MADDİ HAKLARIN VERGİLENDİRİLMESİ	79
1.5.1. OECD Modeline Göre Gayri Maddi Hakların Vergilendirilmesi	81
1.5.2. BM Modeline Göre Gayri Maddi Hakları Vergilendirilmesi	83
1.5.3. Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Göre Gayri Maddi Hakların Vergilendirilmesi	85
1.5.3.1. Uydu Hizmetleri, Haberleşme ve Boru Hatları	96
1.5.3.2. Roaming	98
1.5.3.3. Know-How	99
1.5.3.4. Yazılım.....	100
1.5.3.5. Taşıt Kiralamaları	102
1.5.3.6. Radyo Frekansları- Sinema Film Kiralamaları	104
1.5.3.7. Tasarım, Plan veya Model.....	104
1.5.3.8. Dijital Ürünler	105
1.5.3.9. Müzisyenler	106
1.5.3.10. Maden Yatakları ve Diğer Doğal Kaynaklar.....	106
2. BÖLÜM: TRANSFER FİYATLANDIRMASI.....	107
2.1. TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMI	107
2.2. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TARİHÇESİ	109
2.3. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ AMAÇLARI.....	111
2.3.1. Yönetim Odaklı Amaçlar	114
2.3.2. Vergilendirmeye Yönelik Amaçlar	115
2.3.3. Uluslararası Amaçlar	115
2.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ÜLKELER AÇISINDAN OLUŞTURDUĞU SORUN VE ÖNEMİ	116
2.5. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR	117
2.5.1. İlişkili Kişi.....	118

2.5.2. Emsallere Uygunluk İlkesi	120
2.5.3. Karşılaştırılabilirlik Analizi	122
2.5.3.1. Karşılaştırılabilirliği Etkileyen Unsurlar	123
2.5.3.1.1. Mal veya Hizmetlerin Nitelikleri	124
2.5.3.1.2. İşlev Analizi	124
2.5.3.1.3. Sözleşme Koşulları	125
2.5.3.1.4. Ekonomik Koşullar	126
2.5.3.1.5. İşletme Stratejileri	126
2.5.4. Emsal Fiyat Aralığı	127
2.6. EMSALLERE UYGUN BEDEL TESPİT YÖNTEMLERİ	128
2.6.1. Geleneksel İşlem Yöntemleri	128
2.6.2. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	128
2.6.3. Maliyet Artı Yöntemi	130
2.6.4. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	130
2.6.5. İşleme Dayalı Kâr Yöntemleri	131
2.6.5.1. Kâr Bölüşüm Yöntemi	132
2.6.5.2. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi	133
2.6.6. Global Formüllere Dayalı Bölüşüm Yöntemi	135
2.6.7. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması	136
2.7. BELGELENDİRME	138
2.7.1. Genel Rapor	140
2.7.2. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu	142
2.7.3. Ülke Bazlı Raporlama	142
2.7.4. Transfer Fiyatlandırması Formu	143
2.8. TÜRK VERGİ HUKUKUNA GÖRE TRANSFER FİYATLANDIRMASININ HUKUKİ SONUÇLARI	144
2.8.1. Kurumlar Vergisi Yönünden Hukuki Sonuçları	144
2.8.1.1. Hazine Zararı	145

2.8.1.2. Düzeltme İşlemleri.....	146
2.8.1.2.1. Fatura Düzenleme Yoluyla Düzeltme Yapılması	150
2.8.1.2.2. Hesaben Düzeltme Yapılması.....	150
2.8.1.2.3. Beyanname Üzerinde Düzeltme Yapılması.....	151
2.8.2. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Hukuki Sonuçları.....	151
2.8.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Hukuki Sonuçları	153
3. BÖLÜM: GAYRİ MADDİ HAKLARDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI	158
3.1. GAYRİ MADDİ HAKLARIN KÜRESEL EKONOMİDEKİ YERİ.....	158
3.1.1. Yargı Kararları.....	164
3.2. GAYRİ MADDİ HAKLARIN TÜRKİYE EKONOMİSİNDEKİ YERİ.....	169
3.3. TÜRK MEVZUATINA GÖRE GAYRİ MADDİ HAKLARDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI.....	173
3.3.1. Türk Vergi Mevzuatına Göre Gayri Maddi Haklar	173
3.3.2. Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygunluk İlkesi	174
3.3.3. Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler	175
3.3.4. Gayri Maddi Haklara İlişkin Belgelendirme.....	177
3.3.5. Dış Emsal Araştırma Kaynakları.....	177
3.4. OECD TRANSFER FİYATLANDIRMASI REHBERİNE GÖRE GAYRİ MADDİ HAKLARDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI.....	183
3.4.1. OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberine Göre Gayri Maddi Haklar	185
3.4.2. Gayri Maddi Hakların Sınıflandırılması	186
3.4.3. Gayri Maddi Hak Çeşitleri.....	187
3.4.4. Çok Uluslu İşletmelerde Gayri Maddi Haklar	189
3.4.5. Gayri Maddi Haklarla İlgili İşlemlerin Analizi.....	191
3.4.6. Gayri Maddi Hak Sahipliği ve Sözleşme Hükümleri	197
3.4.7. Gayri Maddi Haklarda Fonksiyon Analizi	199

3.4.7.1. DEMPE İşlevlerinin Analizi	200
3.4.7.2. Varlıkların kullanımı.....	201
3.4.7.3. Üstlenilen riskler.....	202
3.4.8. Emsallere Uygunluk İlkesinin Uygulanması	203
3.4.9. Gayri Maddi Hakların Transferiyle İlgili Karşılaştırılabilirlik Düzeltmesi	204
3.4.10. Gayri Maddi Haklarda Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri	205
3.4.11. Değeri Belirsiz Gayri Maddi Haklarda Emsal Bedel	207
3.4.12. Değerlemesi Zor Gayri Maddi Haklar.....	207
3.4.13. Değerleme Tekniklerinin Kullanılması.....	210
3.5. DEĞERLEME YÖNTEMLERİ.....	212
3.5.1. Pazar Yaklaşımı.....	212
3.5.1.1. Karşılaştırılabilir İşlemler Yöntemi	214
3.5.1.2. Borsa Kılavuz Emsalleri Yöntemi	214
3.5.1.3. Pazar Yaklaşımı ile Maddi Olmayan Varlıkları Değerleme	215
3.5.2. Gelir Yaklaşımı.....	215
3.5.2.1. İndirgenmiş Nakit Akışları Yöntemi	216
3.5.2.1.1. Nakit Akışları.....	217
3.5.2.1.2. Büyüme Oranı	218
3.5.2.1.3. Kesin Tahmin Süresi	219
3.5.2.1.4. Nakit Akış Tahminleri.....	219
3.5.2.1.5. Devam Eden Değer	220
3.5.2.1.6. İskonto Oranı.....	220
3.5.2.1.7. Faydalı Ömür ve Nihai Değer	222
3.5.2.1.8. Vergi.....	223
3.5.2.2. Gelir Yaklaşımı ile Maddi Olmayan Varlıkları Değerleme	223
3.5.2.2.1. Fazla Kazanç Yöntemi.....	224
3.5.2.2.2. İsim (Telif) Hakkından Kurtulma Yöntemi	225
3.5.2.2.3. Kazanç Primleri Yöntemi	225
3.5.2.2.4. Kalıntı Değer Yöntemi	226
3.5.2.2.5. Sıfırdan Yatırım Yöntemi	227

3.5.2.2.6. Dağıtıcı Yöntemi	227
3.5.3. Maliyet Yaklaşımı.....	228
3.5.3.1. İkame Maliyet Yöntemi	229
3.5.3.2. Yeniden Üretim Maliyeti Yöntemi.....	230
3.5.3.3. Tarihi Maliyet Yöntemi	231
3.5.4. Değerleme Teknikleri ile Gayri Maddi Hakları Değerleme.....	231
3.6. GAYRİ MADDİ HAKLARA İLİŞKİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI	
İŞLEMLERİNDE YENİ YAKLAŞIMIN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	237
SONUÇ.....	247
KAYNAKÇA.....	256
EK 1. NASDAQ 100 Endeksindeki Şirketlerin Maddi Olmayan Duran Varlıklarının	
Toplam Varlıklara Oranı (2021)	274
EK 2. WIPO-En Çok Patent Başvurusunda Bulunan 20 Ülke.....	277
EK 3. WIPO-En Çok Endüstriyel Tasarım Başvurusunda Bulunan 20 Ülke	278
EK 4. WIPO- En Çok Faydalı Model Başvurusunda Bulunan 10 Ülke	279
EK 5. WIPO- En Çok Ticari Marka Başvurusunda Bulunan 20 Ülke	280
EK 6. Türkiye’de Patent Başvurusu ve Tescilinin Yıllara Göre Dağılımı	281
EK 7. Türkiye’de Faydalı Model Başvurularının ve Tescilinin Yıllara Göre Dağılımı	
.....	282
EK 8. Türkiye’de Marka Başvurularının ve Tescilinin Yıllara Göre Dağılımı	283
EK 9. Türkiye’de Tasarım Başvurularının ve Tescillerinin Yıllara Göre Dağılımı	
.....	284
EK 10. BİST 30 Endeksindeki Şirketlerin Maddi Olmayan Duran Varlıklarının	
Toplam Varlıklara Oranı (2021)	285
EK 11. Türkiye’nin 2016-2022 Yılları Arasındaki Fikri Mülkiyet Hakları	
Uluslararası Ticaret İstatistikleri	286
EK 12. Orijinallik Raporu	287
EK 13. Etik Kurul Muafiyeti Formu.....	289

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AK	: Avrupa Komisyonu
AOSM	: Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti
Ar-Ge	: Araştırma ve Geliştirme
BM	: Birleşmiş Milletler
BAE	: Birleşik Arap Emirlikleri
BEPS	: Base Erosion and Profit Shifting (Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması)
BİST	: Borsa İstanbul
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BTK	: Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu
ÇUI	: Çok Uluslu İşletme
ÇVÖA	: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
DED	: Devam Eden Değer
DZGH	: Değerlemesi Zor Gayri Maddi Hak
FSEK	: Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu
FVÖK	: Faiz ve Vergi Öncesi Kâr
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYİH	: Gayrisafi Yurtiçi Hasıla
GUT	: Genel Uygulama Tebliği
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İNA	: İndirgenmiş Nakit Akışları
İVO	: İç Verim Oranı
IMF	: International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
KAP:	Kamuyu Aydınlatma Platformu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KFY	: Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi
KHK	: Kanun Hükümünde Kararname

KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
NASDAQ	: National Association of Securities Dealers Automated Quotations
OECD	: Organisation for Economics and Co-Operation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı)
Para	: Paragraf
PWC	: Price Waterhouse Coopers
SMK	: Sınai Mülkiyet Kanunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
S&P	: Standart and Poor's
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TGBK	: Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TF Tebliği	: Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Tebliğ
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRKPATENT	: Türk Patent ve Marka Kurumu
UDS	: Uluslararası Değerleme Standardı
UNIDO	: United Nations Industrial Development Organization (Birleşmiş Milletler Sınai Kalkınma Teşkilatı)
VUK	: Vergi Usul Kanunu
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
WIPO	: The World Intellectual Property Organization (Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü)

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1- Transfer Fiyatlandırmasının Ana Amaçları	114
Tablo 2- Emsal Bedel Tespit Yöntemlerinin Karşılaştırılması	134
Tablo 3- Forbes Dergisi 2021 Yılı En Değerli 10 Marka	162
Tablo 4- BİST 30 Endeksinde Maddi Olmayan Duran Varlık/Toplam Varlık Oranı En Yüksek Olan Üç Şirketin Maddi Olmayan Duran Varlıklarının Yapısı	172
Tablo 5- Otomotiv Yedek Parça Üreticisi Şirketlerin Lisans Bedeli (AB Ülkeleri)	180
Tablo 6- BEPS Eylem Planları	184
Tablo 7- Transfer Fiyatlandırmasında Kullanılabilecek Değerleme Tekniklerinin Güçlü ve Zayıf Yönlerinin Analizi	232
Tablo 8- Transfer Fiyatlandırmasında Kullanılabilecek Değerleme Tekniklerine İlişkin Fırsatlar ve Tehditler	234
Tablo 9- Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri ve Bazı Değerleme Teknikleri İlişkisine Genel Bakış	236
Tablo 10- Türk Vergi Mevzuatı ile Yeni OECD TF Rehberinde Gayri Maddi Haklara İlişkin Yapılan Değişikliklerin Karşılaştırılması	238
Tablo 11- Dar Mükellefiyete Tabi Olanlara Yapılan Ödemeler Sebebiyle Yapılan Tevkifat Tutarlarının Muhtasar Beyanname İçindeki Payı	239
Tablo 12- Dar Mükellefiyete Tabi Olanlara Yapılan Gayri Maddi Hak Ödemeleri	242

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: S&P 500 Piyasa Değerinin Bileşenleri	159
Şekil 2: WIPO- Fikri Mülkiyet Hakkı Toplam Başvuru.....	163
Şekil 3: Ar-Ge Harcamalarının GSYİH'ye Oranı	170
Şekil 4: Ar-Ge Harcamalarının Dağılımı	171
Şekil 5: Gayri Maddi Haklara İlişkin Analiz Adımları.....	196
Şekil 6: Dar Mükelleflere Yapılan Gayri Maddi Hak Ödemelerine İlişkin Kesintiler .	241

GİRİŞ

Ticarette yaşanan serbestleşme ve sermayenin dolaşımının önündeki engellerin kalkması özellikle çok uluslu işletmelerin (ÇUI) yatırım politikalarını etkilemiştir. Gelişmekte olan ülkelerin yabancı sermaye çekmek adına sundukları vergi kolaylıklarının yanı sıra düşük maliyetler ve pazara yakınlık gibi etkenler ÇUI'leri o ülkelere yatırım yapmaya teşvik etmiştir. Yaşanan bu gelişmeler sonucunda birçok farklı ülkede üretim ve satış yapan ancak merkezi genelde Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Avrupa Birliği (AB), Japonya, Güney Kore ve Çin gibi ülkelerde bulunan birçok devletin bütçesinden daha büyük bütçeye sahip olan şirketler ortaya çıkmıştır. ÇUI olarak tanımlanan bu şirketler birçok farklı ülkede faaliyette bulunmakta olup, ülkelerin vergi yasalarındaki farklılıklarından ve diğer iktisadi araçlardan faydalanarak vergi planlaması yapmakta ve faaliyette bulunduğu ülkelerdeki vergi matrahını aşındırabilmektedir. ÇUI'ler faaliyette bulunduğu ülkelerde vergi matrahını aşındırmak ya da vergi ödememek adına satın aldığı ya da sattığı mal ve hizmetleri ilişkili kişilere emseline aykırı bir fiyat üzerinden satarak ya da satın alarak karını düşük vergilendirmenin yapıldığı ülkelerdeki ilişkili işletmelerine transfer edebilmektedir. Bu yolla söz konusu işletmeler vergi matrahını aşındırarak faaliyette bulunduğu ülkelerin vergi gelirlerinde önemli kayba sebep olmaktadır. Mal ve hizmetlerin emseline aykırı bir fiyat üzerinden alınıp satılması sadece farklı ülkelerde faaliyette bulunan şirketler için söz konusu değildir, aynı ülke içinde faaliyette bulunan ilişkili şirketler için de geçerlidir.

Küreselleşme süreci ile birlikte sermayenin önündeki engeller kalkmış, bilgi önemli bir sermaye haline gelmiştir. Öyle ki garajda kurulan şirketler bilginin gücüyle günümüzde dünyanın en büyük şirketleri haline gelmiştir. Yaşanan dönüşüm sonucunda sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş yaşanmış, artık sermaye odaklı yaklaşımdan bilgi odaklı yaklaşıma geçilmiştir. Günümüzde özellikle sanayi, teknoloji, yazılım ve ilaç sektörü gibi bilgi yoğun alanlarda faaliyet gösteren ÇUI'lerin bilançolarının önemli bir kalemini gayri maddi varlıklar oluşturmaktadır. İşletmeler açısından gayri maddi hakların öneminin artması sonucu, gayri maddi haklar farklı ülkelerde faaliyette bulunan grup işletmeleri arasında lisans ve kiralama gibi çeşitli ticari muamelelere de konu olmaya

başlamıştır. İlişkili kişiler arasında gerçekleşen bu gayri maddi hak ödemelerinin emseline uygun yapıp yapılmadığının tespiti vergi idareleri açısından sorunlu bir alandır.

Gayri maddi hak ödemelerinde emsal fiyatın tespitinde yaşanan uyumsuzluklar vergi idaresi ile şirketleri hatta ülkeleri karşı karşıya getirebilmektedir. Bu yönüyle yaşadığımız bilgi çağında gayri maddi haklar hem işletmeler hem de vergi idareleri açısından büyük önem taşımaktadır.

Yaşanan sorunlar nedeniyle Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberinin (TF Rehberi) "Gayri Maddi Varlıklar" başlıklı VI'ncı bölümünün güncellenmesi için çalışmalar yapmış ve hazırlanan sonuç raporu 4 Ekim 2015 tarihinde yayınlamıştır. Bu çalışma gayri maddi varlıkların tanımı, mülkiyeti ve getirisinin paylaşılması ve işlemlerin fiyatlandırılması gibi konularda değişiklikler içermektedir. Bununla birlikte OECD "Matrah Aşınımının ve Kâr Aktarımının (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS)" engellenmesine ilişkin proje başlatmıştır. OECD'nin bu projesi neticesinde OECD Model Vergi Anlaşması ve Yorumları ile OECD TF Rehberinde değişiklikler yapılmış, ülkelerin iç mevzuatının ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının (ÇVÖA) BEPS sonuçlarına uyumlu hale getirilmesi için çeşitli değişiklikler yapılması önerilmiştir. Türkiye'nin de OECD tarafından yapılan değişiklikleri ve tavsiyeleri dikkate alarak vergi kanunlarında ve ÇVÖA'larında çeşitli değişiklikler yapması gerekmektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde gayri maddi haklar tanımlanarak, gayri maddi hakların türleri ve vergilendirilmesi ayrıntılı olarak incelenecektir. İkinci bölümde transfer fiyatlandırması düzenlenmesinin amacı ve tarihçesi hakkında kısaca bilgi verildikten sonra, Türkiye'de yürürlükte bulunan mevzuata ve OECD düzenlemelerine göre transfer fiyatlandırması anlatılacak, bu kapsamda ilişkili kişi, emsal bedel, transfer fiyatlandırması yöntemleri ve belgelendirme konuları ele alınacaktır. Üçüncü bölümde ise gayri maddi varlıklara ilişkin ulusal ve uluslararası istatistiklere yer verilerek küresel ekonomi ve Türk hazinesi açısından gayri maddi hakların transfer fiyatlandırması işlemlerinin önemi

ortaya koyulacaktır. Ayrıca konuya ilişkin yurtdışında verilmiş yargı kararları üzerinde durularak bu alanda yaşanan sorunlara yer verilecektir. Bununla birlikte OECD TF Rehberinin “VI. Gayri Maddi Varlıklar” bölümündeki yeni düzenlemeler de dikkate alınarak gayri maddi hakların transfer fiyatlandırması işlemlerinde kullanılacak transfer fiyatlandırması yöntemleri ve değerlendirme teknikleri irdelenecektir. Ek olarak, gayri maddi hak ödemeleri yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına karşı alınması gereken tedbirler konusunda çeşitli önerilerde bulunulacaktır.

1. BÖLÜM

GAYRİ MADDİ HAKLAR

İlk fikri ürünlerin gelişimi ortaçağın başları hatta ilkçağa kadar uzansa da fikri ürünlere ilişkin hukukun gelişimi maddi mallara nazaran daha geç olmuştur (Yarsuvat, 1984, s. 13). Gayri maddi hakları irdelemeden önce öncelikle "hak" kavramını betimlemek elzemdir. Hukukun en temel mefhumlarından birisi kuşkusuz hak kavramıdır. Etimolojik kökeni Arapçaya dayanan "hak" sözcüğünün çoğul hali olan "hukuk" kelimesi, Türkçeye yerleşmiş ve genel kabul görmüştür (Beysan, 2008, s. 1).

1.1. HAK KAVRAMI VE TÜRLERİ

En basit haliyle hak, hukuk düzeninin kişilere tanıdığı yetkiler olarak tanımlanabilir. Diğer bir ifadeyle hak, hukuken tanınan ve bireylerin korunmasını talep etme yetkisinin olduğu menfaatlerdir (Ataay, 1980, s. 363). Her hakkın mutlaka dayandığı bir hukuk kuralı vardır. Söz konusu hukuk kuralının yazılı veya yazılı olmayan bir kural olması önem arz etmez. Hukuka dayanmayan bir yetki, hukukun korumadığı bir çıkar "hak" olarak nitelendirilemez. Bununla birlikte her hakkın mutlaka hukuk düzeninde bir sahibi olmalıdır, sahibi olmayan hak olmaz (Akıntürk, 1999, s. 28).

Haklar, düzenledikleri hukuk alanına göre kamu hakları ve özel haklar olmak üzere iki başlık altında incelenir. Kamu hakları, kişilerin toplumla ve devletle olan ilişkilerini düzenlerken; özel haklar, kişiler arasındaki ilişkileri düzenlemektedir. Özel haklar, parasal değeri olup olmamaları, el değiştirip değiştirememeleri, herkese karşı hak iddia edilip edilememesi, bizzat kullanılmasının zorunlu olup olmaması, bağımsız olup olmamaları ve kullanılmasının etkisi gibi unsurlara göre ayırt edilebilir (Ayan, 1997, s. 79).

Haklar, herkese karşı hak iddia edilip edilememesine göre mutlak haklar ve nispi haklar olarak ikiye ayrılır. Mutlak haklar; herkesin uymakla mükellef olduğu ve herkese karşı korunması talep edilebilen haklardır. Bu tür haklar belli bir süre geçtikten sonra sona

ermezler (Ayan, 1997, s. 85). Bu yönüyle mutlak haklar; sahibine maddi veya gayri maddi mallar veya kişiler üzerinde en geniş yetkileri veren haklardır. Hukuk düzeninin belirlediği kurallar içinde kalmak şartıyla mutlak haklar sahibi tarafından istenilen şekilde kullanılabilir. Nispi haklar ise, yalnızca yükümlüye karşı etkisi olan, başkalarına karşı ileri sürülemeyen haklardır. Dolayısıyla hakkı hukuka aykırı olarak kullanabilecek olan taraf yükümlüdür. Mutlak haklardan farklı olarak nispi hakların hukukun öngördüğü zaman içinde kullanılması gerekmekte olup, belirlenen bu sürede kullanılmazsa zamanaşımına uğrar (Ayan, 1997, s.89).

Hukuki anlamda mal; başkasına devredilebilen ve değeri para ile ölçülebilen şeylerdir. Mallar, maddi ve gayri maddi mallar olarak kendi içinde ikiye ayrılmaktadır. Maddi mallara hukukta eşya denmekte olup, eşya üzerindeki maddi haklara da aynı haklar denilmektedir. Bazı aynı haklar sahibine tam ve sınırsız yetkiler verirler, buna mülkiyet hakkı denir. Bazıları ise sahibine mülkiyet hakkında olduğu gibi tam ve kapsamlı yetkiler vermez, daha sınırlı ve dar kapsamlı yetkiler verir, bu haklara ise sınırlı aynı haklar denir. (Akıntürk, 1999, s. 31-34).

Teknolojide, sanayide, sanatta ve bilimde yaşanan gelişmeler ile birlikte kendine özgü özelliklere sahip fikri mülkiyet hakları ortaya çıkmıştır. Çalışmamızın bundan sonraki bölümünde fikri mülkiyet kavramı tanımlanarak, fikri mülkiyet haklarının özellikleri üzerinde durulacaktır.

1.2. FİKRİ MÜLKİYET

İngilizcede "intellectual property" ve Fransızcada "propriete intellectuelle" olarak geçen kavram Türk hukukunda "fikri mülkiyet, fikri ve sınai mülkiyet veya fikri, sınai ve ticari mülkiyet" olarak geçmektedir. Farklı adlarla ifade edilen bu kavram; patent, marka, faydalı model, tasarım, coğrafi ad ve işaretler, çipler, bilgisayar programları ile fikir ve sanat eserlerini kapsamaktadır (Tekinalp, 1999, s. 1).

Fikri ürünlere ilişkin hukuki ilk düzenlemelere bakıldığında insanlık tarihine kıyasla oldukça yeni olduğu görülmektedir. 1443 yılında Venedik'te verilen imtiyaz dünyadaki

ilk fikri mülkiyet koruması olarak kabul edilmekte olup, yine ilk patent kanunu da Venedik'te 1474 yılında çıkarılmıştır. Dünyada önce telif haklarına ilişkin düzenlemeler kabul edilirken, sınai haklara ilişkin fikri mülkiyet koruması daha sonra ortaya çıkmıştır (Karahana ve diğerleri, 2015, s. 26). Eser sahiplerinin ekonomik haklarını koruyan ve teşvik eden ilk yasal düzenleme, İngiltere'de 1709 yılında çıkarılan "Act Anne" adlı yasadır. Fransa'da eser sahibinin haklarını koruyan yasal düzenlemeler ise Fransız İhtilalinden sonra 1791 ve 1793 yıllarında kabul edilmiştir. 1790 yılında ABD'nin yeni Anayasası ile birlikte kabul edilen Telif Hakları yasası ise ABD'de fikri mülkiyet ile ilgili ilk yasal düzenlemedir. Başlangıçta yalnızca kitapları ve haritaları koruyan bu yasa, zamanla diğer fikri ürünleri de kapsamına alarak korumaya başlamıştır (Bozbel, 2015, s. 19).

Fikri mülkiyet kavramına Anglo-Amerikan doktrini bağlamında atanan geniş anlam tüm dünyada genel geçer bir kabul görmüştür. "Sınai mülkiyet" haklarının korunmasına ilişkin Paris Sözleşmesi (1883) ile "edebi ve sanat eserlerinin" korunmasına ilişkin Bern Sözleşmesindeki (1886) ayırmda fikri mülkiyet ve sınai mülkiyet kavramları dar anlamda kullanılmıştır. Bu sözleşmelerde fikri mülkiyet kısmı "fikir ve sanat eserlerini" içerirken, patentler, ticari unvanlar, ticari markalar ve diğer isim ve semboller "sınai mülkiyet" kapsamında değerlendirilmiştir. Sözleşmelerde dar anlamda kullanılan fikri ve sınai mülkiyet kavramları, zamanla daha geniş manada kullanılmaya başlanmıştır. Çünkü fikir ürünü olma özelliği sadece fikir ve sanat eserlerine özgü değildir, bu özellik patent, faydalı model, tasarım gibi sınai mülkiyet kapsamında değerlendirilen varlıklar için de geçerlidir. Ancak sınai mülkiyet kapsamında olsa da yalnızca ayırt etme özelliği olduğu için ticari unvanlar, markalar, işletme adları ve semboller ise fikri ürün kapsamında kabul edilmez (Tekinalp, 1999, s. 2).

1.2.1. Fikri Mülkiyet ile Mülkiyet Hakkı Arasındaki Farklar

Fikri mülkiyet hakları kavramı içindeki mülkiyet sözcüğünü, özel hukukta özellikle de eşya hukukunda kullanılan mülkiyet kavramıyla karıştırmamak gerekir. Mülkiyet hakkı, özel hukuktan kaynaklanan ve maddi varlıklar üzerinde kurulabilen haktır. Fikri mülkiyetteki, mülkiyet kavramı ile kast edilen fikri bir faaliyet gerçekleştiren kişi

tarafından yaratılan sonuçlar üzerindeki hak sahipliğidir. Fikri mülkiyet hakkını, mülkiyet hakkından ayıran birçok farklı özelliğe sahiptir. Bunları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Kılıçoğlu, 2017, s. 2).

- Mülkiyet hakkı, maddi varlıklar üzerinde bir hakken; fikri mülkiyet hakkı gayri maddi varlıklar üzerindeki bir haktır. Bu bakımdan, mülkiyet hakkında her zaman somut, görünür bir varlık yani bir eşya vardır.
- Mülkiyet hakkının geçerliliği için herhangi bir süre ile sınırı olmadığı gibi bu hakla ilgili sınırlı bir koruma süresi de yoktur. Fikri mülkiyet haklarında ise hukukun öngördüğü belli bir koruma süresi vardır. Bu haklar, bu süreler içinde korunur ve kullanılır.
- Mülkiyet hakkı, maddi bir varlık yani bir eşya üzerinde kurulabilirken, fikri mülkiyet hakkı, gayri maddi varlık üzerinde kurulabilmektedir. Dolayısıyla, fikri mülkiyet haklarının üzerinde somutlaştığı eşyalar, izinsiz bir şekilde zor kullanılarak başka bir kimse tarafından alınsa da, hakkın sahibi değişmez.
- Fikri mülkiyet hakları sebebiyle bazı durumlarda eşya üzerindeki mülkiyet hakkı sınırlandırılabilir. Mülkiyet hakları hak sahibine söz konusu eşya üzerinde kullanma, yararlanma, tasarruf edebilme, başkalarının müdahalesine karşı koruma gibi haklar sağlar. Bu bakımdan malik, kendisine ait olan eşyayı değiştirebileceği gibi isterse yok da edebilir. Ancak mülkiyet hakkı, başkasının fikri mülkiyetini de içeriyorsa söz konusu geniş yetkilere bazı sınırlandırmalar getirilmiştir. Eser üzerinde değişiklik yapılmasının yasaklanması hakkı, esere ulaşma hakkı sınırlandırılmış mülkiyet haklarına örnek gösterilebilir.

1.2.2. Fikri Mülkiyet Haklarının Özellikleri

- İnsan Zihninin Ürünü Olması

Fikri ürünler insan zihninin ürünü olup, soyutturlar (Tekinalp, 1999, s. 5). Fikri ve sınai mülkiyet haklarının en önemli müşterek özelliği her ikisinin de insan zekâsı tarafından üretilmiş olmalarıdır (Erdem, 2003, s. 22). Patentler, endüstriyel tasarımlar, faydalı modeller, edebiyat eserleri, filmler, yazılımlar hepsi insan zihninin yarattığı ürünlerdir.

- Gayri Maddi Mallar Üzerine Kurulabilmesi

Fikri mülkiyet hakları, gayri maddi varlıklar üzerinde kurulabilir. Türk Medeni Kanununda (TMK) gayri maddi varlık ya da gayri maddi mal kavramına yer verilmemiştir. Medeni Kanun kişiler tarafından hukuki muamelelere tabi tutulabilen ve maddi değeri olan maddi malları; kendi içinde ayrıma tabi tutarak taşınır ve taşınmaz mallar şeklinde ikiye ayırmıştır. Medeni Kanunda tanımlanan taşınır ve taşınmaz mallar dışında kalan gayri maddi mallar ise, insanın yaratıcı zekâsının ürünü olup, somutlaştığı maddi malların dışında ayrı bir hukuki ve ekonomik değere sahiptir (Erdem, 2003, s. 23). Fikri ürün ile bu ürünün üzerinde cisimleştiği madde arasında fark vardır. Fikri ürünün herhangi bir eşya ile somut hale gelmesi onun soyut olma niteliğini yok etmez ve cisimleştiği eşyanın yerine de geçirmez (Tekinalp, 1999, s. 6).

- Gayri Maddi Malların Sınırsız Olarak Her Yerde Bulunması

Fikri mülkiyet konusu gayri maddi malların diğer bir ortak özelliği de zamandan ve mekândan soyut olmaları olup, içerikleri değişmeksizin her yerde ve her zaman tekrar kullanılabilirlerdir. Maddi mallar taşınır eşya olsalar da, dünyanın yalnızca belirli alanlarında bulunabilirler. Gayri maddi mallarda ise herhangi bir coğrafi kural veya sınır yoktur. Gayri maddi mallar insanların varlığını algıladığı ve fark ettiği her yerde bulunabilirler. Gayri maddi mallar somutlaştıkları nesnelere varlığı ile algılanır. Gayri maddi mallar ticari markalı ürün ve hizmetlerde, bilgisayar programlarında, ilim ve

edebiyat eserlerinde, müzik eserlerinde, resim ve heykel gibi sanat eserlerinde ve her gün kullandığımız diğer sanatsal nesnelere bulunurlar (Erdem, 2003, s. 25).

- Özel Hukukun Alanına Girmesi

Fikri mülkiyet hukuku, kamu hukuku ile özel hukukun iç içe geçtiği bir disiplindir. Fikri mülkiyet hem bir şahsın gayri maddi bir mal ile olan ilişkisini belirlemekte hem de bu şahsın işaret edilen gayri maddi mal ile alakalı olan diğer şahıslarla ilişkisini düzenlemektedir. Bazı fikri ürünlere ilişkin haklar devlet tarafından verilen tescil ile doğduğundan bu yönüyle kamu hukuku alanına da girmektedir. Ancak nihai olarak fikri hakların özel hukuk karakterinin görece olarak ağır bastığı değerlendirilmek mümkündür (Erdem, 2003, s. 26). Ancak özellikle edebiyat ve sanat eserleri üzerindeki haklar dışındaki diğer fikri mülkiyet haklarında disiplinin kamu hukukuna ilişkin karakteri de dikkat çekmektedir. Fikri ürünler hukuku, temsil edildikleri nesnelere yani niteliklerinin görüldüğü mallara ilişkin olan eşya hukukundan ayrılır. Fikir ürünleri hukukunun kapsamına sınai haklar ile fikir ve sanat eserleri hukuku girmektedir (Tekinalp, 1999, s. 7).

- Mutlak Hak Kapsamında Olması

Fikrî haklar, fikri ürünler üzerinde oluşan ve özel hukuk alanına giren hak türü olması sebebiyle malvarlığına ait mutlak haklardan olup, sahibine tekel niteliğinde yetkiler tanır. Bu nedenle tüm mutlak haklarda olduğu gibi gayri maddi mallar üzerindeki haklar da sahiplerine üçüncü şahısların yararlanmasını yasaklama yetkisini haizdir (Erzurumlu, 2017, s. 169).

- Sahibine Maddi ve Manevi Menfaatler Sağlaması

Maddi haklar, fikri hak sahiplerine sağlanan en önemli hakların başında gelir. Buna ek olarak fikri haklar, sahibine bir takım manevi haklar da sağlar. Hukuk, fikri hak sahibi ile ortaya çıkardığı fikir ürün arasındaki yakın ve manevi güçlü bağı koruyarak sahibine

belirli yetkiler vermektedir. Hukukun tanıdığı manevi haklara eser sahibinin eser üzerinde değişiklik yapılmasını yasaklama hakkı örnek gösterilebilir (Erdem, 2003, s. 28).

1.2.3. Fikri Mülkiyet Haklarının Temel İlkeleri

Fikri mülkiyet hakları ile diğer hakları birbirinden ayırmak için dikkate almamız gereken bazı ilkeler vardır. Bu ilkeler fikri mülkiyet haklarının tam olarak anlaşılması açısından önem arz etmektedir.

- Tescil ilkesi: Fikri mülkiyet kapsamındaki marka, patent, endüstriyel tasarım gibi sınai haklar genel kural olarak yetkili makamlar tarafından tutulan sicile kayıt ettirmekle doğar. Telif hakları açısından ise herhangi bir resmi makama tescil şartı öngörülmemiştir, sadece müzik ve sinema eserlerinin ilgili Bakanlığa kaydı gereklidir (Bozbel, 2015, s. 7).
- Ülkesellik ilkesi: Her ülkenin hukuk düzenlemeleri kendine mahsustur ve bu durum benzer şekilde fikri mülkiyet hukuku için de geçerlidir. Uluslararası anlaşmalar yoluyla ülkeler arasındaki farklılıkların azaltılması amaçlansa bile marka, patent gibi fikri ürünlerin tek bir hukuki düzenleme ile korunması hala mümkün değildir. Ülkesellik ilkesinin istisnasını AB hukuku oluşturmaktadır. AB üyesi ülkelerin her birine tek tek başvuru yapmak yerine sadece bir tane başvuru yapılarak AB’de geçerli Topluluk Marka Belgesi veya Topluluk Tasarım Belgesi alınabilir (Karahan ve diğerleri, 2015, s. 9).
- Gerçek hak sahipliği ilkesi: Fikri mülkiyet hukuku esas itibariyle fikri ürünü meydana getireni, keşfedeni ya da geliştiren gerçek hak sahiplerini korur (Karahan ve diğerleri, 2015, s. 10).
- Rüçhan ilkesi: Bu ilke, tescil edilebilir haklarla ilgili olduğundan yalnızca sınai hakları ilgilendirmektedir. Bazen kişiler aynı ya da bezer buluş veya

tasarım için farklı zamanlarda, farklı ülkelerde tescil için başvuruda bulunabilir. Bu gibi durumlarda ilk başvuru ile diğer başvuru arasında zaman farkı oluşacağından hak kayıpları ortaya çıkabilecektir. Uluslararası anlaşmalar yoluyla bunun önüne geçilmesi amaçlanmıştır, böylece rüçhan hakkı sahibine başvuru için öncelik hakkı tanınmıştır. Rüçhan hakkının süresi hakkın özelliğine göre 6 veya 12 aydır. Başvuru ve sergi rüçhanı olarak iki tür rüçhan hakkı vardır. Başvuru rüçhanına göre, bir ülkede başvuruda bulunan kişi diğer ülkelerde de 6 ay veya 12 ay süreyle önceliğe sahip olacaktır. Bu süreler içinde başka bir ülkede başvuruda bulunulsa da uluslararası anlaşmalar gereğince ilk başvuruda bulunan kişinin öncelik hakkı olduğundan belge bu kişiye verilir. Sergi rüçhanında ise hak sahibi, bir ülkede gerçekleştirilen resmi sergide tasarımını veya markalı ürününü sergiledikten sonra, 6 ay ya da 12 aylık süre içinde o ülkede ya da uluslararası anlaşmaya taraf olan ülkelerde sergileme önceliği için başvuru yapabilir (Bozbel, 2015, s. 8).

- Ön kullanım hakkı: Yenilik özelliği gerektiren patent, faydalı model ve tasarım gibi sınai haklarla ilgilidir. Ticari markalar ve telif hakları açısından durum böyle değildir. Yukarıda belirtilen sınai mülkiyet haklarının birden fazla kişi tarafından birbirinin haberi olmadan bağımsız olarak geliştirilmesi durumunda, ilk başvuran kişiye belge verilir. Diğer kişinin kayıt talebi reddedilir. Ancak yasa koyucu, kayıt talebi reddedilen kişinin çalışmasını göz ardı etmemiş ve bu kişiye de ön kullanım hakkı vermiştir (Karahana ve diğerleri, 2015, s. 11).
- Tükenme ilkesi: Hak sahibi, fikri mülkiyet hakkına sahip olduğu ürünü sattıktan sonra bundan sonraki satışlara karışamaz. Ancak bu ilkenin uygulanabilmesi için iki şartın bir arada gerçekleşmesi gerekir. Buna göre hem ürünün hak sahibinin kendisi tarafından ya da hak sahibinin izniyle piyasaya sürülmesi, hem de sonradan satışı yapılan ürünün orijinal olması gerekmektedir (Bozbel, 2015, s. 9).

- Sessiz kalma nedeniyle hak kaybı ilkesi: Hak sahibi hakkını uzun süre kullanmaz ve bu durum karşı tarafta hakkını kullanmayacağına dair güven yaratırsa, söz konusu hakkın artık kullanılamayacağı kabul edilir. Sessiz kalma nedeniyle karşı tarafta hakkın kullanılamayacağına ilişkin oluşan güven 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanun (SMK) öncesinde dürüstlük kuralı ile korunurken, SMK'nın 25'inci maddesindeki düzenleme ile birlikte artık daha nitelikli duruma gelmiştir (Şahin, 2020, s. 8).
- Kümülatif koruma ilkesi: Fikri mülkiyet hukukunda koşulların sağlanması halinde fikri ürünün birden fazla mevzuat tarafından korunmasına kümülatif (çoklu) koruma ilkesi denir (Karahana ve diğerleri, 2015, s. 23).

1.3. GAYRİ MADDİ HAKLAR VE ÇEŞİTLERİ

Gayri maddi mallar, hukuk sözlüğünde (Yılmaz, 2002, s. 398) maddi olmayan mallar; taşınır, taşınmaz gibi maddi varlıkları olmayan fikir ve sanat eserleri ve benzeri mallar olarak tanımlanmıştır. Akıntürk (1999, s. 33) ise, gayri maddi malları, akıl ve düşüncenin ürünleri olarak betimlemiştir.

Gayri maddi hak kavramı ile işaret edilen "fikri mülkiyet hakkı" doktrinde sınai haklar ve fikri haklar olmak üzere ikiye ayrılarak incelenmektedir. Doktrinde, başlangıçta fikrî ürünün sadece fikir eserleri anlamına geldiği kabul ediliyordu. Ancak günümüzde bu dar yorum terk edilmiş ve sınaî hakları da kapsayan geniş anlamda fikrî ürün kavramı benimsenmiştir. Bu yeni anlayışla birlikte fikrî mülkiyetin konusu artık sadece fikrî çabalar sonucu ortaya çıkan fikir ve sanat eserlerini değil, aynı zamanda fikrî ürün niteliğindeki sınaî hakları da kapsamaktadır (Erzurumlu, 2017, s. 171).

Çalışmanın bu bölümünde sınıflandırma açısından doktrindeki klasik ayırım temel alınarak gayri maddi hak çeşitleri incelenecektir. Tez çalışmamızda klasik ayırımı esas almamızın ana sebebi Türk hukukunda bu ayırımı temel alan yasal düzenlemelerin varlığıdır.

1.3.1. Sınai Haklar

Sınai haklar, fikri faaliyetler neticesinde ortaya çıkan ve ticaret veya sanayide kullanılabilen ürünlere ilişkin haklardır. Hak sahibinin buradaki temel amacı; sanayi üretiminde ve ticaretle kullanmak üzere yaratıcı çabasını göstermektir (Kılıçoğlu, 2017, s. 6). Çalışmamızda sınai haklar; ürünler üzerindeki haklar, ayırt edici işaretler ve adlar üzerindeki haklar olmak üzere iki başlık altında ele alınacaktır.

1.3.1.1. Ürünler Üzerindeki Haklar

Bazı sınai haklar fikri çalışma sonucu üretim yapmaya yönelik olduğundan burada, fikri çalışma neticesinde ortaya çıkan ürünler vardır (Kılıçoğlu, 2017, s. 6). Bu hak türlerine aşağıda aktarılan sınai haklar girmektedir.

1.3.1.1.1. Patentler (Buluşlar)

Buluş, tanımlanması oldukça zor bir kavramdır. Buluş, herhangi bir konuyla ilgili teknik bir soruna çözüm üreten, herhangi bir şeyi üretmenin daha önce uygulanmayan yeni bir yöntemini gösteren ya da teknik bir alanda yenilik sağlayarak ilerleme gösteren bilginin, pratikte uygulanarak yeni bir nesne, usul ya da araç niteliğindeki icatlar yoluyla somutlaşan fikri bir ürün olarak tanımlanabilir (Tekinalp, 1999, s. 14). Buluş, sanayide kullanılabilen ve teknik sorunlara ilişkin teknik çözümler sağlayan, sürekli tekrarlandığında aynı teknik sonuçları veren ilkedir (Erdem, 2003, s. 29). Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü, (The World Intellectual Property Organization ,[WIPO]¹) ise patenti; “bir şeyi yapmanın yeni bir yolunu sağlayan veya bir soruna yeni bir teknik çözüm sunan bir ürün veya işlem için verilen münhasır bir hak” olarak tanımlamaktadır.

Patent hakkı, buluş sahiplerinin haklarını yasal olarak korumak amacıyla tanınmıştır. Bu hak ile amaçlanan buluşların endüstriye uygulanması suretiyle teknolojik ve ekonomik gelişmelerin sağlanması ve böylece sosyal refahın artırılmasıdır (Kılıçoğlu, 2017, s. 6). Bir mucidin, buluşunu koruyabilmesi için patent alması gerekmektedir. Patent hakkı,

¹ WIPO, <https://www.wipo.int/patents/en/> Erişim:16.11.2023

buluş üzerinde belli bir süre ile sınırlı olarak mutlak kullanım hakkı vermektedir (Erdem, 2013, s. 30).

Buluşlar yasada belirtilen üç özelliğe sahip olması durumunda patent verilerek koruma altına alınabilmektedir. SMK'nın 82/1'inci maddesine göre; "teknolojinin her alanındaki buluşlara yeni olması, buluş basamağı içermesi ve sanayiye uygulanabilir olması şartıyla patent verilir."

SMK'nın 83/1'inci maddesine göre tekniğin bilinen durumu içerisinde yer almayan buluş yeni sayılır. Aynı maddenin 2'nci bendinde tekniğin bilinen durumunun "başvuru tarihinden önce dünyanın herhangi bir yerinde, yazılı veya sözlü tanıtım yoluyla ortaya konulmuş veya kullanım ya da başka herhangi bir biçimde açıklanmış olan toplumca erişilebilir her şeyi kapsayacağı" şeklinde açıklanmıştır.

Buluşun patent ile korunabilmesi için gerekli olan "buluş basamağı içermesi" ifadesi aynı Kanunun 83/4'üncü maddesinde tekniğin bilinen durumuna göre ilgili teknik alanda uzman bir kişi için açık olmayan buluş şeklinde tanımlanmıştır.

Kanunun 83/6'ncı maddesi uyarınca buluş tarım ve sanayinin herhangi bir alanında üretilebilir veya kullanılabilir özelliğe sahipse sanayide uygulanabilir olma şartını sağladığı kabul edilir.

SMK 82/2'nci maddesinde buluş niteliğinde sayılmayan fikri ürünler belirtilmiş ve bunların buluş sayılmayacakları ve patent ile korunmayacakları düzenlenmiştir. Kanunda sayılan bu fikri ürünler şöyledir: "keşifler, bilimsel teoriler ve matematiksel yöntemler; zihni faaliyetler, iş faaliyetleri veya oyunlara ilişkin plan, kural ve yöntemler; bilgisayar programları; estetik niteliği bulunan mahsuller, edebiyat ve sanat eserleri ile bilim eserleri ve bilginin sunumu." Kanunun 82/3'üncü maddesinde ise bir takım buluşlara patent verilmeyeceği belirtilmiştir. Söz konusu bentte sayılanlar fikri çaba sonucu ortaya çıkan buluşlar olmasına karşın Kanun koyucu tarafından kapsama dahil edilmemiştir.

Kanunun 101/1'inci maddesine göre patent koruma süresi başvuru tarihinden itibaren 20 yıl olup, bu süre uzatılamaz. Patentler hangi ülkede alındıysa o ülkede patent hakkı sağlar. Patent hakkı korumasının geçerli olduğu ülkeler iki yol ile genişletilebilir. Ya patent hakkı elde etmek istenen ülkelere ayrı ayrı başvuru yapılmalı ya da bölgesel ve uluslararası başvuru sistemleri aracılığıyla geçerli olan ülkeler genişletilebilir (Türk Patent ve Marka Kurumu, [TÜRKPATENT], 2023a, s. 48).

1.3.1.1.2. Faydalı Modeller

Faydalı model, teknik bir buluşa özel koruma imkânı veren ve resmi kurum nezdinde kaydı bulunan hak olarak ifade edilebilir. Patent hakkına benzer şekilde faydalı model hakkının verilebilmesi için buluşun yeni olması, tekniğin bilinen durumunu geçmesi veya endüstriye uygulanabilme gibi özelliklere sahip olması gerekir. Faydalı model belgesi elde etme sürecinin patente göre daha kolay ve hızlı olduğu söylenebilir. Bu farkın başlıca sebebi buluşun gerçekten yeni olup olmadığı ya da tekniğin bilinen durumun ötesine geçip geçmediği araştırılmadan elde edilmesidir (Erdem, 2003, s. 30).

Faydalı model yalnızca ürünler için geçerlidir, usulde faydalı model belgesi alınmamaktadır. Koruma süresinde farklılık olmakla birlikte faydalı model belgesi sahibi de patent sahibi gibi benzer haklara sahiptir. Faydalı model başvuruları patent başvurusuna dönüştürülebilir, fakat aynı buluş için her iki hakkın elde edilmesi mümkün değildir. Faydalı model başvuruları ve belgesi haciz edilebilir, rehin edilebilir, devredilebilir ve mirasa konu edilebilir (Tekinalp, 1999, s. 17).

Türk hukukunda "faydalı model" SMK ile korunmaktadır. Faydalı modellerin korunma süresi Kanunda 10 yıl olarak düzenlenmiştir. Kanunun 142-145'inci maddelerinde faydalı model ile ilgili özel hükümler bulunmakta olup, Kanunda öngörülen ortak hükümler faydalı model için de uygulanmaktadır. Kanunda faydalı model ile ilgili açık bir düzenleme olmaması halinde ve faydalı modelin niteliğine aykırı olmaması şartıyla patentlere ilişkin hükümler bunlar için de uygulanır.

1.3.1.1.3. Tasarımlar

Tasarım, bir ürünün görme ya da dokunma gibi duyularla algılanan estetik görünümü olarak ifade edilebilir (Bozbel, 2015, s.602). SMK'nın 55'inci maddesinde "Tasarım, ürünün tümü veya bir parçasının ya da üzerindeki süslemenin çizgi, şekil, biçim, renk, malzeme veya yüzey dokusu gibi özelliklerinden kaynaklanan görünümüdür." şeklinde tanımlanmıştır. Otomobil, kıyafet, telefon, mobilya gibi ürünlerin biçimi, rengi, yüzey dokusu, şekli gibi görünüme ilişkin detaylarının hepsi tasarımın konusuna girmektedir. Sanayileşmenin doğal bir sonucu olarak malların dış özelliklerine verilen ekonomik değer artması, bu özelliklerin ortaya çıkması için yapılan fikri çalışmaların ve finansal yatırımların korunmasını zorunlu hale getirmiştir (Erdem, 2003, s. 32).

Tasarım hukukunda esas olan tescilli tasarımların korunmasıdır. Tescilli tasarımlar, tasarım sahibine mutlak hak sağlar ve inhisarı yetkiler verir. Ayrıca tescilli tasarımlar, tasarım hakkının hukuki işlemlere konu edilmesine imkân tanır ve tescilsiz tasarıma göre daha uzun bir süreyle koruma sağlar (Yurtseven, 2017, s. 670). Tescilsiz tasarımların korunması ilk defa 6769 sayılı SMK ile mümkün olmuştur. Kanununun 55/4'üncü maddesinde "Tasarım; bu Kanun hükümleri uyarınca tescil edilmiş olması hâlinde tescilli tasarım, ilk kez Türkiye'de kamuya sunulmuş olması hâlinde ise tescilsiz tasarım olarak korunur." hükmüne yer verilmiştir.

Tescilli tasarım sahibinin hakları Kanununun 59'uncu maddesinde düzenlenmiş olup, tescilli tasarıma tescilsiz tasarıma göre daha geniş haklar tanınmıştır. Tescilli tasarımda tasarım sahibinin müsaadesi olmadan üçüncü kişiler ürünü üretemez, satamaz, ticari amaçlı kullanamaz, ithal edemez. Tescilsiz tasarımda ise hak sahibinin korunan tasarımın aynısı ya da ayırt edilemeyecek kadar kopyası yapılması halinde Kanununun 59'uncu maddesinde belirtilen işlemleri menetme hakkı vardır.

SMK 56'ncı maddesinde belirtildiği üzere tasarımlar Kanunda belirtilen iki şartın sağlanması halinde koruma altına alınacağı belirtilmiştir. Buna göre tasarımın Kanun kapsamında korunabilmesi için yeni ve ayırt edici özellikleri olmalıdır. Kanuna göre tescilli tasarımların koruma süresi 5 yıl olup, bu 5 yıllık koruma süresi 5'er yıllık dönemler

halinde 25 yıla kadar uzatılabilmektedir. Kanunun 69/2'nci maddesine göre tescilsiz tasarımların koruma süresi, kamuya sunulduğu tarihten itibaren 3 yıldır.

1.3.1.1.4. Entegre Devre Topografyaları (Çipler)

Entegre devre topografyaları tarihte ilk kez, yoğun gelişim gösterdiği ABD'de 1984 yılında çıkarılan kanun ile korunmaya başlanmıştır. 1985 yılında çıkarılan Kanun ile Japonya'da, 1986 yılında yürürlüğe giren yönerge ile AB'de entegre devre topografyaları korunmaya başlanmıştır (Karahana ve diğerleri, 2015, s. 365). Ülkemizde ise 5147 sayılı Entegre Devre Topoğrafyasının Korunması Hakkında Kanunun (EDTK) ile ayrı bir fikri mülkiyet hakkı olarak 2004 yılından itibaren hukuki korumaya alınmıştır. Bu Kanun ile entegre devre topoğrafyalarının korunmaları ile ilgili esaslar, kurallar ve şartlar belirlenmiştir. Kanunun 2'nci maddesinde entegre devre ve entegre devre topoğrafyası aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

"Entegre devre: Elektronik bir işlevi veya bunun gibi diğer işlevleri yerine getirmek üzere tasarlanmış, en az bir aktif elemanı olan ve ara bağlantılarından bir kısmının ya da tümünün bir parça malzeme içerisinde ve/veya üzerinde bir araya getirilmiş ara veya son formdaki bir ürünü,

Entegre devre topoğrafyası: Entegre devreyi oluşturan tabakaların üç boyutlu dizilimini gösteren, üretim amacıyla hazırlanmış ve herhangi bir formatta sabitlenmiş görüntüler dizisi olup, her görüntü entegre devrenin üretiminin herhangi bir aşamasındaki yüzeyinin tamamının veya bir kısmının görünümünü" olarak tanımlanmıştır.

Kanunda da belirtildiği üzere entegre devre topoğrafyalarının koruma süresi 10 yıl olup, tescilden kaynaklanan haklar üçüncü kişilere lisans sözleşmeleri yoluyla devredilebilir. Kanunun 18'nci maddesine göre başvuru ve tescilden doğan hakla ilgili olarak inhisarî lisans ya da inhisarî olmayan lisans sözleşmeleri yapılabilir. Lisans veren, entegre devre topoğrafyasını kendi kullanabileceği gibi, üçüncü kişilere aynı entegre devre topoğrafyasına ilişkin başka lisanslar da verebilir. İnhisarî lisans söz konusu olduğu

zaman, lisans veren ayrıca başka bir kişiye lisans veremez ve kendisi de hakkını açıkça saklı tutmadıkça, entegre devre topoğrafyasını kullanamaz. Ayrıca tescilden doğan haklar miras yoluyla geçebilir ve bu haklar üzerinde ölüme bağlı tasarruflar da yapılabilir.

1.3.1.1.5. Yeni Bitki Çeşitleri İslahçı Hakları

Dünyada yaşanan savaşlar, kıtlık, küresel ısınma ve bunlara bağlı gelişmeler nüfusun beslenmesi konusunu gündeme getirmiştir. Nüfus artışıyla orantılı olarak gıda üretiminin artırılması ihtiyacı nedeniyle bitkiler üzerinde çeşitli araştırmalar yapılmıştır. Bu araştırmaların amacı mahsul verimini ve zararlılara karşı bitki direncini artırmaktır. Bitki ıslahı çalışmalarını teşvik etmek amacıyla yeni bitki çeşitleri ve bitki yetiştiricilerinin hakları korunma altına alınmaya başlanmıştır (Karahana ve diğerleri, 2015, s. 343).

5042 sayılı Yeni Bitki Çeşitlerine Ait İslahçı Haklarının Korunmasına İlişkin Kanun ile yeni bitki çeşitlerinin geliştirilmesi teşvik edilmekte, çalışmalar sonucunda ortaya çıkan yeni çeşitlerin ve bitki yetiştiricilerinin haklarının korunması amaçlanmaktadır. Kanunun 3'üncü maddesinde "yeni, farklı, yeknesak ve durulmuş olduğu tespit edilen bitki çeşitlerinin, aynı Kanunda belirtilen diğer şartların yerine getirilmesi kaydıyla, ıslahçı hakkı verilerek korunacağı" ifade edilmiştir. Kanunda ıslahçı; "yeni bir bitki çeşidini ıslah eden veya bulan ve geliştiren kişi", hak sahibi ise "ıslahçı veya onun hukukî halefleri" olarak tanımlanmıştır. Kanuna göre koruma süresi ıslahçı hakkının tescilinden itibaren 25 yıl olup, bu süre ağaçlar, asmalar ve patates için ise 30 yıl olarak uygulanmaktadır. Kanunun 14'üncü maddesi uyarınca ıslahçı hakkı korunan çeşit ile ilgili olarak, hak sahibine "üretme veya çoğaltma, çoğaltım amacıyla hazırlama, satışa arz etme, satmak veya diğer şekillerde piyasaya sürme, ihraç veya ithal etme, depolama hakkı" gibi inhisari yetkiler vermektedir.

1.3.1.1.6. Açıklanmamış Bilgiler (Teknik Bilgiler, Know-How)

Patent koruması haklarına sahip olmayan teknik bilgiler ve know-how açıklanmamış bilgiler olarak kabul edilmektedir. Teknik bilgiler de hemen hemen patentler ile aynı dönemde ayrı bir mülkiyete sahip varlık haline gelmiştir. Bu sınai haklar haksız rekabet

kapsamında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 56'ncı maddesi ile korunmaktadır. Üretim işletmelerinin uzun süreli çalışmaları ve araştırmaları neticesinde elde ettiği teknik deneyime dayanan açıklanmayan her türlü bilgi ve yöntemler teknik bilgi know-how olarak kabul edilmektedir. Bu tanımın işaret ettiği gibi yenilik ve buluş içermeyen bilgiler, patent şartlarını sağlamasa da know-how kapsamında kabul edilerek haksız rekabet hükümlerine aykırılık durumunda hak sahibi men ve tazminat davası açabilir (Güneş, 2014, s. 205).

Rekabet Kurulu'nun 2002/2 sayılı Dikey Anlaşmalara İlişkin Grup Muafiyeti Tebliğinin 3'üncü maddesinde "know-how; sağlayıcının tecrübe, denemeleri sonucu elde ettiği ve patentli olmayan, uygulamaya yönelik, gizli, esaslı ve belirlenmiş bilgi paketi" olarak tanımlanmıştır.

1.3.1.2. Ayırt Edici İşaretler ve Adlar Üzerindeki Haklar

Bir kurumu ya da işletmeyi başka işletmelerden ve kurumlardan, işletmenin sahiplerini başka işletmelerin sahiplerinden, bir işletmenin ürünlerini, başka işletmelerin özdeş ya da benzer ürünlerinden ayırmak için ticaret unvanı, işletme adı, marka, coğrafi ad ve işaret gibi çeşitli adlar kullanılmaktadır. Ayırt edici ad ve işaretler fikri ürün olmasalar da tanıtıcı veya ayırt edici olmaları dolayısıyla korunurlar. Ancak fikri ürün kapsamında olan markalar ise fikir ve sanat eseri veya tasarım hukukuna göre de koruma altındadır (Tekinalp, 1999, s. 23). Ayırt edici işaret ve adlar sınai haklar gibi sanayide ve ticarete kullanılmaktadır. Bu ad ve işaretler her ne kadar entelektüel bir çabanın, üretim tekniklerinin ya da üretimde kullanılan fikirlerin sonucu olmasa da işletmeyi ya da işletme sahiplerini, mal ve hizmetleri diğerinden ayırt etmek için kullanılmaktadır (Kılıçoğlu, 2017, s. 10).

Doktrinde marka, ticaret unvanı, işletme adı, coğrafi ad ve işaretler ile alan adları ayırt edici ad ve işaretler olarak kabul edilmektedir. Söz konusu ayırt edici ad ve işaretler üzerinde somutlaştığı maddeden ya da eşyadan farklı özelliğe sahiptir ve soyut olduğundan maddi bir varlığı da yoktur (Tekinalp, 1999, s. 23). Aşağıda söz konusu ayırt

edici ad ve işaretlerin taşınması gereken nitelikler hakkında bilgi verilerek kısaca bu ad ve işaretler betimlenecektir.

1.3.1.2.1. Markalar

Marka bir işletmenin mal ve hizmetlerini bir başka işletmenin mal ve hizmetlerinden ayırmaya yarayan herhangi bir işarettir. Ticari malları başka ticari mallarından ayırt etmeye yarayan işaretlere "ticaret markası", hizmet işletmeleri tarafından sunulan hizmetleri benzer hizmetleri veren işletmelerin hizmetlerden ayırt etmek amacıyla kullanılan markalara ise "hizmet markası" adı verilmektedir (Erdem, 2003, s. 36).

Markalar da sınai haklar gibi 6769 sayılı SMK ile korunmaktadır. Kanunda markaların hangi şartlarda tescil edilerek korunabileceği düzenlenmiştir. Kanunun 4'üncü maddesinde marka olabilecek işaretler aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

"Marka bir teşebbüsün mallarının veya hizmetlerinin diğer teşebbüslerin mallarından veya hizmetlerinden ayırt edilmesini sağlaması ve marka sahibine sağlanan korumanın konusunun açık ve kesin olarak anlaşılmasını sağlayabilecek şekilde sicilde gösterilebilir olması şartıyla kişi adları dâhil sözcükler, şekiller, renkler, harfler, sayılar, sesler ve malların veya ambalajlarının biçimi olmak üzere her tür işarettir oluşabilir."

Buna göre herhangi bir işaretin marka olarak kabul edilebilmesi için ayırt edici ve sicilde gösterilebilir nitelikte bir işaret olması gerekmektedir. Kanunun 5 ve 6'ncı maddelerinde marka tescilinde mutlak ret ve nispi ret nedenlerine yer verilmiştir. Kanunda belirtilen mutlak ve nispi ret nedenlerine bakıldığında herhangi bir işaretin marka olarak kabul edilmesindeki en önemli şart ayırt edici olma niteliğidir. Bu şart işaretin marka olarak kabul edilmesinin bir anlamda ana unsurudur. Bu unsurun yanı sıra işaretin marka olarak tescil edilebilmesi için daha önce bu işaret ile ilgili başvuru yapılmamış olması ya da tescili daha önce yapılmış marka ile aynı veya ayırt edilemeyecek derecede benzer olmaması gerekmektedir. Kanun tescilli bir marka ile ayırt edilemeyecek derecede

benzerliği mutlak ret nedeni olarak kabul etmişken tescilli bir marka ile benzerliği ise nispi ret nedeni kabul etmiştir.

Kanuna göre marka korumasının süresi başvurunun yapıldığı tarihten itibaren 10 yıldır ve tescilin yenilenmesi halinde her 10 yılda bir uzatılabilir. Yenileme talebi koruma süresinin sona erdiği tarihten itibaren 6 ay içinde yapılmazsa markalar hükümsüz sayılır.

Marka tescili ile birlikte doğan haklar yalnızca marka sahibine aittir. Tescil, marka sahibine aynı ya da benzer mal ve hizmetlerle karıştırılmasına yol açabilecek ve markanın itibarından haksız Şekilde yararlanacak veya ayırt edici özelliğini zedeleyecek herhangi bir işaretin izinsiz kullanımını engelleme hakkı verir. Tescilli markalar veya henüz tescil edilmemiş marka başvurusu lisans, devir, rehin, teminat, miras, haciz gibi çeşitli hukuki işlemlere tabi tutulabilir. Marka hakları tescilli olduğu mal ve hizmetlerin bir kısmı veya tamamı için inhisarı lisans ya da inhisarı olmayan lisans Şeklinde anlaşmaya konu olabilir (TÜRKPATENT, 2023b, s. 9-12).

1.3.1.2.2. Coğrafi İşaretler ve Geleneksel rn Adı

Coğrafi işaret, kısaca bir ürünün coğrafi menşeini gösteren bir ad veya işaret olarak tanımlanabilir. Coğrafi işaret ile amaçlanan kullanılan maddeler, desenler, malzemeler ve yöntemler yoluyla bir yöreye, Őehre veya ülkeye yollamada bulunarak kişilerin o ürünlere karşı talebini artırma ve güven duyması amaçlanmaktadır. (Bozbel, 2015, s. 757).

Markalarda olduğu gibi ayırt edici niteliğe sahip coğrafi işaretler de sınai hak olarak SMK kapsamında korunmaktadır. Kanunun 33'üncü maddesinde "Doğal ve beşerî unsurların bir araya gelmesi sonucu gıda, tarım, maden, el sanatları ürünleri ve sanayi ürünlerinden bu Kitapta yer alan Şartlara uygun olanlar, tescil edilmesi Şartıyla, coğrafi işaret veya geleneksel ürün adı korumasından yararlanır." hükmüne yer verilmiştir. "Coğrafi işaret; belirgin bir niteliği, n veya diğer özellikleri bakımından kökenin bulunduğu yöre, alan, bölge veya ülke ile özdeşleşmiş ürünü gösteren işarettir" (SMK, Md. 34). Coğrafi işaretlerden Kanunda belirtilen Şartları sağlayanlar menşe adı veya mahreç işareti Şeklinde tescil edilebilmektedir.

Kanunda menşei adı; "Coğrafi sınırları belirlenmiş bir yöre, bölge veya istisnai durumlarda ülkeden kaynaklanan, tüm veya esas özelliklerini bu coğrafi alana özgü doğal ve beşerî unsurlardan alan, üretimi, işlenmesi ve diğer işlemlerin tümü bu coğrafi alanın sınırları içinde gerçekleşen ürünleri tanımlayan adlar" şeklinde tanımlanmıştır (SMK, Md.34/1).

Kanunda mahreç işareti ise "Coğrafi sınırları belirlenmiş bir yöre, bölge veya ülkeden kaynaklanan, belirgin bir niteliği, ünü veya diğer özellikleri bakımından bu coğrafi alan ile özdeşleşen, üretimi, işlenmesi ve diğer işlemlerinden en az biri belirlenmiş coğrafi alanın sınırları içinde yapılan ürünleri tanımlayan adlar" olarak ifade edilmiştir (SMK, Md 34/2).

SMK "geleneksel ürün adlarını" da sınai hak olarak koruma altına almıştır. Kanunda bu hakka yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. "Menşe adı veya mahreç işareti kapsamına girmeyen ve ilgili piyasada bir ürünü tarif etmek için geleneksel olarak en az otuz yıl süreyle kullanıldığı kanıtlanan adlar; geleneksel üretim veya işleme yöntemi yahut geleneksel bileşimden kaynaklanması veya geleneksel hammadde veya malzemeden üretilmiş olması halinde geleneksel ürün adı" olarak tanımlanmaktadır (SMK, Md.34/3). Bu ürünlere pişmaniye, sucuk, baklava, pastırma ve benzerleri örnek gösterilebilir.

Geleneksel ürünleri ve coğrafi işaretleri diğer sınai mülkiyet hakları arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır; bu haklar kişilere mutlak hak sağlamazlar ve herhangi bir koruma süresi de yoktur. Ayrıca bu haklar dava konusu edilemez, haczedilemez, rehin edilemez ve miras yoluyla devredilemez (Kılıçoğlu, 2017, s. 15).

1.3.1.2.3. İşletme Adı ve Ticaret Unvanı

"İşletme adı; işletme sahibi ile ilgili olmaksızın doğrudan doğruya işletmeyi tanıtmak ve benzer işletmelerden ayırt etmek için kullanılan adlardır" (TTK. Md.53). İşletme adları her türlü hukuki işleme konu olabilir ve haczedilebilir. Bununla birlikte işletme adları işletmeyle birlikte ya da işletmeden ayrı olarak devredilebilir.

Ticaret unvanı ise bir işletmenin sahibi olan gerçek veya tüzel kişiyi belirtmenin yanı sıra, dolaylı olarak bir işletmeyi diğerlerinden ayırma gibi bir işlevi de vardır (Tekinalp, 1999, s. 26). TTK uyarınca tacirlerin ticaret unvanı kullanması zorunludur. "Her tacir, ticari işletmesine ilişkin işlemleri, ticaret unvanıyla yapmak ve işletmesiyle ilgili senetlerle diğer belgeleri bu unvan altında imzalamak zorundadır" (TTK Md. 39). "Ticaret unvanı işletmeden ayrı olarak başkasına devredilemez. Bir işletmenin devri, aksi açıkça kabul edilmiş olmadıkça, unvanın da devri sonucunu doğurur. Devir hâlinde devralan, unvanı aynen kullanma hakkına sahiptir" (TTK Md. 49).

TTK'nın 50'nci maddesine göre usulüne uygun olarak tescil edilen işletme adlarının ve ticaret unvanlarının kullanım hakkı yalnızca sahibine aittir. Tescilli işletme adları ve ticaret unvanları Kanununun 51 ve 52'nci maddelerine göre korunmakta olup, 52'nci maddeye göre işletme adı veya ticaret unvanının başka bir kişi tarafından ticari dürüstlüğe aykırı olarak kullanılması hâlinde hak sahibi, bu durumun tespitini ve yasaklanmasını talep edebilir. Bununla birlikte tescilli bir ticaret unvanının ya da işletme adının haksız bir şekilde kullanılması halinde hak sahibi bu durumun kanun çerçevesinde değiştirilmesini ya da kullanılmamasını, bu eylem sonucunda oluşan durumun ortadan kaldırılmasını, gerekmesi halinde malların imhasını isteyebilir. Ayrıca hak sahibinin zararı söz konusu ise maddi ve manevi tazminat davası açabilir.

1.3.1.3. Diğer Haklar

1.3.1.3.1. Alan Adları

İnternetin kullanımı ile birlikte alan adları kavramı ortaya çıkmıştır. Elektronik ticaretin yaygınlaşması ile birlikte alan adlarının önemi hukuki ve ticari açıdan daha da artmıştır. Türk hukukunda "İnternet alan adı; internet üzerinde bulunan bilgisayar veya internet sitelerinin adresini belirlemek için kullanılan internet protokol numarası" olarak tanımlanmaktadır (Elektronik Haberleşme Kanunu, Md 3.).

İngilizcede DNS-Domain Name Server olarak ifade edilen kavram Türkçeye alan adı sistemi olarak çevrilmiştir. Alan adları internet kullanıcılarının aradıkları adresi

bulmalarına yardımcı olur. İnternetteki her bilgisayarın "IP adresi" (İnternet Protokol Adresi) adı verilen bir dizi sayıdan oluşan benzersiz bir adresi vardır. Sayı dizisinden oluşan IP adresi yerine kullanıcılar harf dizininden oluşan alan adlarını kullanarak ilgili adrese ulaşmaktadır. Alan adı en basit haliyle, kullanıcıların elektronik ortamda kullandıkları adres veya web sayfası olarak tanımlanabilir. Örneğin www.hacettepe.edu.tr; bir alan adıdır. Burada sondaki "tr" ülke kodunu; "edu" kelimesi akademik kurumlara ilişkin alanı; Hacettepe ise Hacettepe Üniversitesi'ni ifade eder. Genel olarak, "edu" akademik kurumlar; "com" sınırlayıcı bir düzenleme olmamak ile birlikte çoğunlukla ticari kurumlar, "gov" devlet kurumları; "org" genellikle kâr amacı gütmeyen kurum ve kuruluşlar; "biz" ticari işletmeler tarafından kullanılan internet alan uzantılarıdır (Kılıçoğlu, 2017, s. 16).

Usulüne uygun şekilde tahsis işlemi yapılan ve yenilenen bir alan adı hak sahibi kaldırılmasını talep etmediği müddetçe teknik olarak sonsuza kadar kullanılabilir (Öngören, 2010, s. 37). Türkiye'de alan adlarına ilişkin özel bir yasal düzenleme bulunmadığından alan adlarıyla ilgili uyuşmazlıklar genel hukuka göre çözümlenmektedir (Dal, 2010, s. 495).

1.3.1.3.2. Şerefiye

Şerefiye, işletme değerinin finansal tablolarda yer almayan ancak satın alındığında ortaya çıkan kısmı olarak tanımlanabilir (Zanoni, 2009, s. 1). Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) 3 İşletme Birleşmeleri standardında şerefiye "Tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen bir işletme birleşmesinde edinilmiş diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik fayda" şeklinde tanımlanmıştır. OECD TF Rehberinde şerefiye, faaliyet gösteren bir işletmenin toplam değeri ile ayrı ayrı tanımlanabilen tüm maddi ve maddi olmayan varlıkların değerlerinin toplamı arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca şerefiye, bazen ayrı ayrı tanımlanmamış ve ayrı şekilde muhasebeleştirilmemiş işletme varlıklarıyla ilgili gelecekteki ekonomik faydaların bir temsili olarak da tanımlanır. Başka bir tanımlamada ise şerefiye, mevcut müşterilerden gelecekteki ticaret beklentisi olarak ifade edilmiştir (OECD, 2022, para. 6.27).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde ise şerefiye "Bir işletme devralırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının değeri arasındaki olumlu farklar" olarak ifade edilmiştir. Vergi kanunları açısından ise şerefiye peştamallık kapsamında değerlendirilmektedir. Gerçek veya tüzel kişilerde şerefiye kayıtlı değerleriyle değerlendirilir (VUK, Md.282).

İşletmenin kendi içinde oluşturduğu şerefiye, maliyeti güvenilir bir şekilde belirlenemeyen, işletmenin kontrol edebildiği tanımlanabilir bir kaynak olmadığından, ayrı bir varlık olarak aktife kayıt edilemez (Türkiye Muhasebe Standartları, (TMS) 38, para. 49).

Şerefiye günümüzde daha da anlamlı hale gelmeye başlamıştır, işletmeler tarafından oluşturulan değer önemli bir kısmını soyut ekonomik değerler oluşturmaktadır. Bu sebeple şerefiye, yorumlanması ve ölçülmesi kolay olmayan bir değerdir; teorik olarak güvenilir ve yeterince yapılandırılmış bir yaklaşımla analiz edilmesi ve belirlenmesi gerekir (Zanoni, 2009, s. 2).

1.3.1.3.3. Arama, İşletme ve İmtiyaz Hakları

GVK'nın 70'inci maddesinde arama, işletme ve imtiyaz hakları gayri maddi haklar arasında sayılmıştır. Devletler bazı kamu hizmetlerini ya da belirli bir işin yürütülmesini uzun bir süre için bedel karşılığında özel kişilere devredebilir. Maden kaynaklarının çıkarılması veya köprü, tünel ve yol gibi kamusal malların kullanılması ya da belirli bir ticari faaliyetin yürütülmesi kapsamında elektrik dağıtım ve telekomünikasyon hizmetlerine ilişkin haklar devletler tarafından devredilen haklara örnek gösterilebilir (OECD, 2022, para. 6.24).

Ülkemizde herhangi bir yerde maden arama faaliyetlerinin yapılabilmesi için ve bu alanlarda işletme faaliyetlerinin yürütülebilmesi için Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığından arama ve işletme ruhsatı alınması şarttır. Bununla birlikte madenlerin işletmeye alınabilmesi için aynı Bakanlıktan işletme izni de alınması gereklidir (Maden Kanunu, Md. 3).

Danıştay 1. Dairesi² imtiyazı "İdarenin gerçek ve genel olarak sermaye şirketi olan bir tüzel kişiyle yaptığı bir sözleşmeyle, bir kamu hizmetinin belirli ve uzun bir süre içinde kurulması ve işletilmesinin karşılığında hizmetten yararlananlardan ücret ya da bedel alınmak ve giderleriyle kâr ve zararı (risk) özel girişimciye ait olmak üzere idarenin kendi buyruğu ve sorumluluğu altında sağladığı bir yönetim biçimi" olarak tanımlamıştır.

İşletme hakkı sözleşmeleri, kamu iktisadi teşebbüsleri tarafından üretilen kamusal mal ve hizmetlerin üretiminin sözleşme yoluyla ve belli bir bedel karşılığında özel şahıslara devredilmesidir (Tekinsoy ve Mısıır, 2022, s. 1665).

Ticaret Kanununda düzenlenen ticari işletme devri ile işletme hakkının devri farklı kavramlardır. Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanunun 18'inci maddesinde "İşletme hakkının verilmesi; 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. Buna TEDAŞ'ın uhdesinde bulunan dağıtım sisteminin ve tesislerinin işletme haklarının özel şirketlere devri örnek gösterilebilir.

1.3.1.3.4. Kripto Paralar

Kripto paralar isimlerini şifreleme bilimi olan kriptografiden almaktadır. Şifreleme sistemleri, işlemlerin güvenilirliğini ve doğrulanmasını sağlamanın yanı sıra yeni kripto para birimlerinin üretimini kontrol etmek için kullanılmaktadır. Kripto para üretimi blok zincir teknolojisi kullanılarak gerçekleştirilmektedir. Kripto paralar diğer para birimleri gibi merkezi bir otoritelere bağlı değildir ve bu da kripto paraları diğer para birimlerinden ayıran en temel özelliktir. Diğer para birimlerinin aksine, kripto para birimlerini içeren işlemler finansal araçlara ihtiyaç duymaz; bunun yerine bu işlemler için bir doğrulama mekanizması sağlayan kripto madencileri vardır (Pirim, 2022, s. 10).

² Danıştay 1. Dairesinin 24.09.1992 tarih ve E: 1992/232, K: 1992/294 sayılı kararı.

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından yayınlanan Ödemelerde Kripto Varlıkların Kullanılmamasına Dair Yönetmeliğin 3'üncü maddesinde kripto varlık aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

"Bu Yönetmeliğin uygulanmasında kripto varlık, dağıtık defter teknolojisi veya benzer bir teknoloji kullanılarak sanal olarak oluşturulup dijital ağlar üzerinden dağıtımı yapılan, ancak itibari para, kaydi para, elektronik para, ödeme aracı, menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı olarak nitelendirilmeyen gayri maddi varlıkları ifade eder."

Günümüzde işlem hacmi en yüksek üç kripto para birimi olarak Bitcoin, Ethereum ve Ripple olduğu söylenebilir. Satoshi Nakamoto takma adlı bir bilgisayar programcısı Kasım 2008'de yayınlanan "Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System" adlı makalesinde elektronik parasal işlemler için yeni bir sistem önermiştir. Bu yeni elektronik sistemde merkezi bir otoriteye bağlı olmayan eşler arası ağ kurularak ödemelerin herhangi bir finansal kurumdan geçmeden doğrudan bir taraftan diğerine transferine imkân sağlayan bir yapı söz konusudur (Nakamoto, 2008). Merkezi bir yapıya sahip olmayan ve açık kaynaklı yazılım olarak 2009 yılında ihraç edilen Bitcoin ilk kripto para ağı ortaya çıkmıştır (Üzer, 2017, s.29).

Elektronik para ve kripto para birbirinden farklı kavramlardır. Türk Hukukunda ilk kez "elektronik para" kavramı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri Ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanunda geçmiştir. Kanunun 3'üncü maddesinde elektronik para şu şekilde tanımlanmıştır.

"Elektronik para; elektronik para ihraç eden kuruluş tarafından kabul edilen fon karşılığı ihraç edilen, elektronik olarak saklanan, bu Kanunda tanımlanan ödeme işlemlerini gerçekleştirmek için kullanılan ve elektronik para ihraç eden kuruluş dışındaki gerçek ve tüzel kişiler tarafından da ödeme aracı olarak kabul edilen parasal değer"

Yönetmelikte belirtildiği üzere elektronik paralar TCMB tarafından yetkilendirilmiş kuruluşlar tarafından fon karşılığı ihraç edilmekte ve ülkemizde ödeme aracı olarak kabul edilmektedir. Kripto paraların ise Ödemelerde Kripto Varlıkların Kullanılmamasına Dair Yönetmelik uyarınca Türkiye’de ödeme aracı olarak kullanılamayacağı belirtilmiştir.

Kripto paralar bazı ülkelerde ise ödeme aracı olarak kabul edilmiş ve bu konuda düzenleme yapan ülkeler vardır. Ancak halen kripto paralar uluslararası düzeyde üzerinde uzlaşa sağlanmış bir tanıma sahip değildir.

Kripto varlıklara ilişkin uluslararası düzeyde ilk yasal düzenleme Avrupa Konseyi tarafından 16 Mayıs 2023 tarihinde Kripto Varlık Piyasası Tüzüğü (Markets in Crypto-Assets Regulation (MICA)) ile yapılmıştır. Tüzük, kripto varlıklar için tek tip AB piyasa kuralları oluşturmaktadır. Tüzük, şu anda mevcut finansal hizmetler mevzuatı tarafından düzenlenmeyen kripto varlıkları kapsamaktadır. Tüzük, kripto varlığı dağıtılmış defter teknolojisi ya da benzeri teknolojilerden yararlanarak elektronik olarak transfer edilebilen ve muhafaza edilen bir değer ya da hakkın sayısal olarak temsil edilmesi olarak tanımlamaktadır. Yeni yasal çerçeve kripto varlıkların halka arzını düzenleyerek ve tüketicilerin ilgili riskler hakkında daha iyi bilgilendirilmesini sağlayarak piyasa bütünlüğünü ve finansal istikrarı desteklenmektedir. Tüzük ile kripto varlıkları ihraç eden ve ticaretini yapanlara yönelik temel hükümler, şeffaflık, yetkilendirme ve işlemlerin denetimi düzenlenmektedir (Ernst & Young, 2023).

AB kripto varlık piyasasına ilişkin düzenleme yapmasına karşın, bu varlıkların vergilendirilmesi konusunda henüz ortak bir düzenleme bulunmamaktadır. Örneğin Bitcoin konusunda AB’de merkezi bir yaklaşım henüz oluşmadığından konu ile ilgili herhangi bir resmi karar vermemiştir. Bu nedenle her AB ülkesi kendi yaklaşımını geliştirmektedir. Finlandiya Bitcoin’i emtia olarak kabul etmekte Bitcoin hizmetlerini ise finansal hizmet olarak kabul ederek KDV’den muaf tutulmuştur. Belçika’da da benzer şekilde Bitcoin KDV’ye tabi değildir (Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, [BTK], 2020). Almanya’da kripto para birimleri yasal bir ödeme aracı olarak kabul edilmezken, bu varlıklar hisse senedi olarak değerlendirilmektedir ve benzer şekilde Fransa’da kripto paraları menkul kıymet olarak kabul etmektedir (Erdem, 2022, s.22). Japonya kripto para

alanında önemli düzenlemeler yapan ülkelerin başında gelmektedir. Japonya Bitcoin'i 2017 yılında yasal para olarak kabul ederek ödemelerde kullanmaya başlamıştır. ABD'de ise durum biraz daha farklıdır şöyle ki ABD'de kripto paralar ile ilgili olarak farklı kurumlar farklı değerlendirmeler yapmaktadır. ABD İç Gelir İdaresi ve Vadeli Emtia İşlem Komisyonu Bitcoin'i emtia olarak tanımlamış ve emtialar için geçerli vergi kanunlarına göre vergilendirileceğini belirtmektedir. Ancak ABD Hazine Bakanlığı ise bu iki kurumdan ayrılarak Bitcoin'i sanal para birimi olarak kabul etmektedir (BTK, 2020).

Son zamanlardaki önemli bir tartışma konusu da kripto varlıkların vergilendirilmesidir. Vergilendirme açısından kripto varlıklar uluslararası kabul görmüş bir tanıma sahip değildir. Ülkeden ülkeye değişen farklı değerlendirmeler bulunmaktadır. Kripto varlıkların dahil edildiği varlık grubuna göre vergilendirilmesi değişeceğinden hangi varlık olarak kabul edildiği büyük öneme sahiptir. Dünyadaki uygulamalarına bakıldığında kripto varlıkların emtia, döviz, menkul kıymet ve gayri maddi hak gibi farklı varlık grubu içerisinde kabul edildiği görülmüştür. TCMB dünya uygulamalarının genel eğilimine uygun şekilde kripto varlıkları gayri maddi varlık olarak kabul etmektedir. Kripto varlıklar TCMB tarafından gayri maddi varlık olarak kabul edilse de vergi kanunlarında hala bu yönde bir düzenleme yapılmadığından kripto varlıkların vergilendirilemeyeceği değerlendirilmektedir. Bu sebeple kripto varlıkların elde tutulması ve elden çıkarılması sebebiyle oluşan gelirin hangi gelir unsuru kapsamında kabul edileceği vergi kanunlarında yapılacak bir değişiklik ile düzenlenmesi gerekmektedir.

1.3.2. Fikri Haklar (Telif Hakları)

Fikri mülkiyet haklarının önemli bir kısmını da fikri haklar ya da başka bir ifadeyle telif hakları oluşturmaktadır. Sınai mülkiyet haklarının aksine, fikri haklarda yaratılan eserin sanayi ve ticarete kullanılması amaçlanmaz. Fikri haklarda, ana öge eser sahibinin yarattığı eser üzerindeki haklarıdır. Fikri haklarda eserin hangi gaye için yaratıldığının ehemmiyeti yoktur (Kılıçoğlu, 2017, s. 17). Fikri hakların konusunu ekonomik değeri olan ve mali yönden eser sahibinin mal varlığında yer alan fikri ürünler oluşturur. Ancak

fikri ürünler üzerinde mali hakların yanı sıra, eser sahibinin kişilik haklarını ilgilendiren manevi haklar da vardır (Erel, 2009, s. 26).

Ülkemizde telif haklarını düzenleyen 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu (FSEK) 1951 yılında yürürlüğe girmiştir. FSEK'nin 1'inci maddesinde Kanunun amacı aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

"Fikir ve sanat eserlerini meydana getiren eser sahipleri ile bu eserleri icra eden veya yorumlayan icracı sanatçıların, seslerin ilk tespitini yapan fonogram 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 etmektir."

Bu yasa ile eser sahiplerinin fikir ve sanat eserleri üzerindeki maddi ve manevi hakları ve bu hakların kullanımıyla ilgili usul ve esaslar, usulüne aykırı kullanımında izlenecek hukuki yollar ve buna ilişkin yaptırımlar düzenlemektedir.

1.3.2.1. Eser ve Eser Sahibi

Fikri haklara ilişkin uluslararası sözleşmelerde eserin detaylı tanımına yer verilmemiştir. Bern Sözleşmesi'nde de bir tanım olmasa da bir eserin sahip olması gereken iki önemli özelliğine değinilmiştir. Bern sözleşmesinde yer verildiği üzere eserin orijinal ve yaratıcı fikri çalışmanın sonucu olması gerekmektedir (Beşiroğlu, 2004, s. 65).

FSEK'de (Md. 1/B) eser "Sahibinin hususiyetini taşıyan ve ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri olarak sayılan her nevi fikir ve sanat mahsullerini" ifade ettiği belirtilmiştir. Tanımdan görüldüğü üzere fikri bir ürünün eser olarak kabul edilebilmesi için öncelikle sahibinin özelliklerini taşıması gereklidir, bununla birlikte Kanunda belirtilen sınıflandırma içinde yer alan her türlü fikir ve sanat ürünün eser olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre; sahibinin özelliklerini taşımayan ve

Kanunda belirtilen eser çeşitleri arasında yer almayan eserler fikir ve sanat eseri olarak kabul edilmeyecektir.

Patent, faydalı model ve endüstriyel tasarım gibi diğer fikir ürünlerinde yenilik şartı aranırken eserde yenilik şartı aranmamakla birlikte orijinallik özelliğine sahip olması gereklidir (Erdem, 2003, s. 41). FSEK'nin "Eser Sahibi" başlıklı ikinci bölümünde; kimlerin eser sahibi olarak kabul edileceği, eser sahibinin birden fazla olması hali, eser sahipleri arasında birlik, eser sahipleri arasındaki karinelere yer verilmiştir.

"Bir eserin 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" (FSEK, Md. 8).

1.3.2.2. Fikir ve Sanat Eseri Çeşitleri

FSEK fikir ve sanat eserlerini beş gruba ayırarak düzenlemiştir. Bunlar; ilim ve edebiyat eserleri, musiki eserleri, güzel sanat eserleri, sinema eserleri, işleme ve derleme eserlerinden oluşmaktadır. FSEK'de fikir ve sanat eserleri sınırlı sayı kuralına göre sayarak düzenlenmiştir. Buna göre Kanunda sayılanlar dışındaki eserlerin Kanun kapsamında kabul edilmesi ve korunması mümkün değildir.

1.3.2.2.1. İlim ve Edebiyat Eserleri

Hangi eserlerin ilim ve edebiyat eseri olarak kabul edileceği sayma yöntemiyle FSEK'nin 2'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu sınıflandırma yöntemi maddede belirtilen eserler dikkate alındığında başlığının sözlük anlamını aşacak kadar geniş tutulmuştur. Kanunun 2'inci maddesinde belirtilen ilim ve edebiyat eserleri şunlardır.

"1. 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,

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

3. 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 projeleri.

Arayüzüne temel oluşturan düşünce ve ilkeleri de içine almak üzere, bir bilgisayar programının herhangi bir ögesine temel oluşturan düşünce ve ilkeler eser sayılmazlar."

FSEK Md. 2'deki "Arayüzüne temel oluşturan düşünce ve ilkeleri de içine almak üzere, bir bilgisayar programının herhangi bir ögesine temel oluşturan düşünce ve ilkeler eser sayılmazlar." hükmü ile birlikte bilgisayar programlarının hangi eser kategorisinde yer alacağı da netlik kazanmıştır. Bu düzenleme uyarınca Türk hukukunda bilgisayar programları edebi eser olarak kabul edilmekte olup, fikri hukuk kapsamında korunmaktadır. (Erel, 2009, s. 60).

1.3.2.2.2. Musiki Eserleri

FSEK'de musiki eserler, "her nevi sözlü ve sözsüz eserler" olarak tanımlanmıştır. Müzik eserleri, düşünceyi veya duyguyu ses yoluyla ifade eden ve işitme yolu ile algılanan eserlerdir. Bir müzik eserinde hukuken korunan şey, esasen dinleyiciyi cezbeden ve eserin ifade aracı olan sestir. Ancak ses duyusunun ötesinde görsel duyuya hitap eden çekicilikler varsa bunlar da koruma kapsamındadır. (Erel, 2009, s. 63).

1.3.2.2.3. Güzel Sanat Eserleri

Güzel sanat eserleri, insanlara güzel duyuusal zevk veren ve bir yüzey veya nesne üzerinde yaratılan gözümüze hoş gelen fikir ürünleridir (Erel, 2009, s. 70). FSEK'nin 4'üncü maddesinde güzel sanat eserleri estetik değere sahip eserler olarak tanımlandıktan sonra maddede alt türleri sayılarak belirtilmiştir. Buna göre güzel sanat eserleri:

"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 tiplerdir. Krokiler, resimler, maketler, tasarımlar ve benzeri eserlerin endüstriyel model ve resim olarak kullanılması, düşünce ve sanat eserleri olmak sıfatlarını etkilemez" (FSEK, Md.4).

1.3.2.2.4. Sinema Eserleri

Sinema eserleri yakın zamanda kendine mahsus ve bağımsız eser kategorisi olarak fikri hukuk kapsamında değerlendirilmeye ve korunmaya başlanmıştır. 1886 tarihli Bern Sözleşmesinde sinema eserlerinden bahsedilmemiştir, 1948 tarihinde Brüksel'de yapılan sözleşme değişikliğinde sinema eserlerine bağımsız eser statüsü verilmiştir (Erel, 2009, s. 73). FSEK'nin 5'inci maddesinde aşağıdaki şekilde tanılanmıştır.

"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."

Bir filmin sinema eseri olarak kabul edilmesi için eserin sahibi, yönetmeni ve senaryosu olmalı, film sahiplerinin özelliklerini taşımalı ve bunların yanı sıra FSEK'nin 5'inci

maddesinde listelenen kategorilerden birine girmesi gerekir. Bu dört koşulu sağlayan filmler sinema eseri olarak kabul edilir (Tekinalp, 2012, s. 127).

1.3.2.2.5. İşlenme ve Derlemeler

İşlenmiş eserler, bir fikir ürününün topluma sunulan biçiminden farklı olarak başka bir anlatım ve teknikle uyarlanması, düzenlenmesi ve türetilmesiyle oluşturulan fikir ürünleridir (Beşiroğlu, 2004, s. 119). FSEK, özgün eserler ile birlikte bu fikir ve sanat eserinden faydalanılarak geliştirilmiş ya da türetilmiş ürünleri de korumaktadır. Kanun ana üründen yararlanarak onu farklı bir biçime veya türe dönüştüren, başka bir dile aktaran, külliyat haline getiren, eseri düzenleyen, derleyen, toplayan, bir araya getiren ve yayınlamaya uygun duruma getiren ürünleri de eser olarak saymış ancak bunların asıl esere bağlı olmaları sebebiyle işlenme eser olarak isimlendirilmiştir. Derlemeler, toplama eser olarak kabul edilmekte olup bu yönüyle işlenmeden ayrılmaktadır ve ayrıca eser olmasına karşın özgünlük unsuru gözetilmez. Kanunda işlenme eser ile derleme eseri ayrı ayrı tanımlanmış olup, derleme eserde başka bir eserden faydalanma ve ona bağlılık ögesine yer vermemiş, özgünlük yerine insan zihninin yaratıcılığı sonucu olma ögesi ile mefhum betimlenmiştir (Tekinalp, 2012, s. 133).

İşleyenler ve derleyenler, eser sahipleri ile aynı maddi ve manevi haklara sahiptir. İşlenme ve derlemeler de telif hukuku kapsamında korunan diğer eserler gibi aynı hukuki ve cezai işlemlere tabi olabilir. İşleyenlere ve derleyenlere telif hukuku kapsamında söz konusu eserler üzerinde mutlak haklar verilmektedir. Eser sahibi ile işleyen arasında herhangi bir ortaklık yoktur. İşleyen şahsın, eseren müellifi sıfatını kazanabilmesi için esere ilişkin mali hakların asıl eser sahibinden alınması gerekmektedir. Asıl eser işlendikten sonra, meydana getirilen işleme eser üzerindeki eser mülkiyetinden doğan haklar, ancak asıl eser sahibinin izin verdiği ölçüde kullanılabilir (Erel, 2009, s. 99).

1.3.2.3. Eser Sahibinin Hakları

Telif haklarında eser sahipliği eserin yaratılması ile hukuken doğmakta olup, bu özellik telif haklarını diğer fikri haklardan ayıran önemli bir farktır. Eser üzerindeki haklar eser

doğduğu andan itibaren başladığı için herhangi bir sicile kaydedilmesine veya yetkili bir makama bildirilmeye ya da herhangi bir resmi işleme gerek yoktur. Eser sahibinin hakları ve korunma herhangi bir işleme gerek olmaksızın eserin doğması ile kendi kendine başlar (Erdem, 2003, s. 43). FSEK eser sahibinin eser üzerindeki haklarını mali ve manevi haklar olarak ayırmış ve bunu sınırlayıcı biçimde sayarak düzenlemiştir.

1.3.2.3.1. Mali Haklar

FSEK, eser sahibine eserinden mali bakımdan faydalanma ve değerlendirme konusunda münhasır haklar vermektedir. Mali haklar, eser sahibinin mülkiyetinden kaynaklanan ve kendine özgü yetkiler tanıyan mutlak haklardandır. Bu hakkın bir parçası olarak eser sahibi, eserin mali faydalarından tek başına yararlanma ve üçüncü kişilerin haksız çıkar sağlama girişimlerini engelleme hakkına sahiptir (Bozbel, 2015, s. 72). FSEK’de mali haklar; işleme hakkı, çoğaltma hakkı, yayma hakkı, temsil hakkı ve işaret, ses ve/veya görüntü nakline yarayan araçlarla kamuya iletim hakkı olarak sıralanmıştır. Mali haklar birbirinden bağımsız olarak kullanılabilir, haklardan birinin devir veya lisans gibi hukuki bir işleme tabi tutulması halinde, diğer haklar bundan etkilenmez (Karahana ve diğerleri, 2015, s. 93). Kanununun 21-25 inci maddelerinde mali hakların çeşitleri tanımlanmıştır.

Bir eseri, işleme hakkı sadece eser sahibine aittir. Bu sebeple, eseri başka teknikler kullanarak farklı bir şekilde uyarlamak isteyenlerin, öncelikle eser sahibinden izin alması gerekir. Eser sahibi işleme hakkı nedeniyle uyarlamadan elde edilecek mali hakları için tazminat talep etme hakkına sahiptir (Beşiroğlu, 2004, s. 276). Aynı şekilde bir eseri çoğaltma hakkı münhasıran eser sahibine aittir. Eser sahiplerinin mali hakları arasında önemli bir yer işgal eden çoğaltma haklarının FSEK Md. 22’de çeşitleri sayılmıştır. Buna göre;

"Eserlerin aslından ikinci bir kopyasının çıkarılması ya da eserin işaret, ses ve görüntü nakil ve tekrarına yarayan, bilinen ya da ileride geliştirilecek olan her türlü araca kayıt edilmesi, her türlü ses ve müzik kayıtları ile mimarlık eserlerine ait plan, proje ve krokilerin uygulanması da çoğaltma sayılır. Aynı kural, kabartma ve delikli kalıplar hakkında da geçerlidir. Çoğaltma hakkı, bilgisayar programının geçici

çoğaltılmasını gerektirdiği ölçüde, programın yüklenmesi, görüntülenmesi, çalıştırılması, iletilmesi ve depolanması fiillerini de kapsar."

Eserin asıllarını veya çoğaltılmış nüshalarını satma, kiralama, ödünç verme ya da başka yollarla dağıtma hakkı münhasıran eser sahibine aittir. Yayma hakkı, aslında eserin orijinalinin değil, çoğaltılmış nüshalarının satışa sunulmasıyla kullanılır. Bu bakımdan yayma hakkının konusunu, maddi eserlerin çoğaltılmasıyla elde edilen kopyaları oluşturur (Erel, 2004, s. 172).

Temsil etme hakkı esasen birçok hakkı ihtiva eden bir üst mefhum olarak ifade edilebilir. Bu haklar diğerlerinden bağımsız olarak FSEK'de eserlerin okunması, çalınması, oynanması ve gösterilmesi şeklinde geçmektedir (Bozbel, 2015, s. 84). "Bir eserden, doğrudan doğruya yahut işaret, ses veya resim nakline yarayan aletlerle umumi mahallerde okumak, çalmak, oynamak ve göstermek gibi temsil suretiyle faydalanma hakkı münhasıran eser sahibine aittir" (FSEK, Md.24).

Fikri mülkiyet hukukunda yayın haklarının kapsamına, eserlerin elektromanyetik dalgalar kullanılarak yapılan her türlü yayınının yanı sıra, kamuya yönelik kapalı devre radyo ve kablolu televizyon yayınları da girmektedir (Erel, 2004, s. 183). FSEK Md. 25'de eserlerin yayın hakları aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

"Eserin yayında yararlanılacak vasıtalar radyo-televizyon, uydu ve kablo gibi telli veya telsiz yayın yapan kuruluşlar vasıtasıyla veya dijital iletim de dahil olmak üzere işaret, ses ve/veya görüntü nakline yarayan araçlar şeklinde belirtilmiştir. Yukarıda belirtilen araçlar yoluyla eserlerin yayınlanması ve yayınlanan eserlerin bu kuruluşların yayınlarından alınarak başka yayın kuruluşları tarafından yeniden yayınlanması suretiyle umuma iletilmesi hakkı mutlak bir hak olarak münhasıran eser sahibine aittir. Eser sahibi, eserinin aslı ya da çoğaltılmış nüshalarının telli veya telsiz araçlarla satışı veya diğer biçimlerde umuma dağıtılmasına veya sunulmasına ve gerçek kişilerin seçtikleri yer ve zamanda eserine erişimini sağlamak suretiyle umuma iletimine izin vermek veya yasaklamak hakkına da sahiptir" (FSEK, Md.25).

Mali haklar devredilebilir, rehin dileyebilir, haczedilebilir, miras yoluyla intikal edebilir, üzerlerinde hapis hakkı kurulabilir. Eser sahibi veya mirasçı katı şekil şartlarına bağlanmakla birlikte maddi haklardan feragat edebilir. Yalnızca bir durumda mali haklar kanunen eser sahibi yerine başkasına verilmiştir. FSEK tüzel kişilerin eser sahipliğini kabul etmediğinden, aksi özel sözleşme ile kararlaştırılmadıkça, çalışanların işlerini görürken meydana getirdikleri eserlerin mali haklarını kanun bunları çalıştıranlara vermiştir (Tekinalp, 1999, s. 12).

1.3.2.3.2. Manevi Haklar

FSEK eser sahibine, meydana getirdiği eser dolayısıyla doğrudan şahsına bağlı haklar tanımıştır, Kanun bu hakları manevi haklar olarak nitelendirmiştir. Manevi haklar; umuma sunma hakkı, adın belirtilmesi hakkı, eserde değişiklik yapılmasını menetme hakkı, eser sahibinin zilyet ve malike karşı olan hakları olmak üzere dört başlık altında toplanmıştır.

1.3.2.3.2.1. Umuma Sunma Hakkı

Umuma arz, bir eserin sahibinin izni olsun veya olmasın her ne şekilde olursa olsun kamunun bilgisine girmesidir. Bu yönüyle yalnızca bir kez yapılabilecek hukuki bir işlemdir (Bozbel, 2015, s. 101). Kanununun 14'üncü maddesine göre;

"Bir eserin umuma arz edilip edilmemesini, yayımlanma zamanını ve tarzını münhasıran eser sahibi belirler. Bütünü veya esaslı bir kısmı alenileşmemiş olan yahut ana hatları her hangi bir suretle henüz umuma tanıtılmayan bir eserin içeriği hakkında ancak o eserin sahibi bilgi verebilir. Eserin umuma sunulması veya yayımlanma şekli, sahibinin şeref ve itibarını zedeleyecek nitelikte ise eser sahibi, başkasına yazılı izin vermiş olsa bile eserin gerek aslının gerekse işlenmiş şeklinin kamuya tanıtılmasını veya yayımlanmasını engelleyebilir."

Hak sahipleri sözleşme yaparak Kanunda belirtilen yasaklama hakkından vazgeçemez. Kanunda belirtilen şartların varlığı halinde eser sahibinin hakları çiğnenirse karşı taraftan

tazminat isteme hakkı saklıdır. Kamuya sunma hakkı, sözleşmeyle veya tasarruf işlemi yoluyla eser sahibi tarafından başkalarına devredilebilir (Bozbel, 2015, s. 102).

1.3.2.3.2.2. Adın Belirtilmesi Hakkı

Eser sahibi, kendisi ve eseri arasındaki ilişkinin umuma açıklanması konusunda manevi bir hakka sahiptir. Eser sahibi eserinde kendi adını zikrederek bu hakkını kullanır (Erel, 2004, s. 141). FSEK'nin 15'inci maddesine göre;

"Bir eserin, sahibinin adı veya takma adı ile yahut anonim olarak, umuma sunulması veya yayımlama hususunda karar verme hakkı yalnızca eser sahibine aittir. Bir güzel sanat eserinden çoğaltma ile elde edilen kopyalarla bir işlenmenin aslı veya çoğaltılmış nüshaları üzerinde asıl eser sahibinin ad veya alametinin, kararlaştırılan veya adet olan şekilde belirtilmesi ve vücuda getirilen eserin bir kopya veya işlenme olduğunun açıkça gösterilmesi şarttır."

Kanun bu temel kuralı oluşturduktan sonra, bu hakka ilişkin çeşitli kısıtlamalar getirmiştir. Örneğin Kanununun 32'nci maddesinde "parlamentoda veya çeşitli kongreler, mahkemeler ve genel toplantılarda yapılan konuşmalar ile ilgili bilgi ve haber vermek amacıyla bunların çoğaltılması, okunması ve yayımlanması serbest bırakılmış, olayın niteliği göz önünde bulundurarak konuşma sahiplerinin adlarının ifade edilmeyeceği" düzenlenmiştir. Yine aynı Kanununun 40'inci maddesi ile eser sahibinin adının belirtilmesi hakkına ikinci bir sınırlama daha getirilmiştir. Kanun, yollar, caddeler ve meydanlara, temelli kalmak üzere konulan güzel sanat eserlerini; resim, grafik, fotoğraf vb. kopyalarının yayımlanması sırasında, açık artırma ile satışa sunulan güzel sanat eserlerinin katalog ve benzeri basılı yayınlarda, aksine yerleşmiş ve gelenek olmadığı durumlarda, eser sahibinin adının belirtilmemesi mümkündür (Beşiroğlu, 2004, s. 219).

1.3.2.3.2.3. Eserde Değişiklik Yapılmasını Menetme Hakkı

Bir eserde değişiklik yapılmasını yasaklama hakkı, eserin varlığını ve bütünlüğünü korumaya yöneliktir. Değişiklik yapılmasını önleme hakkı, herkese karşı ileri

sürülebilecek bir haktır (Karahana ve diğlerleri, 2015, s. 90). Fikir ve sanat eserleri, manevi haklar açasından eser sahibinin adı, eserin adı ve içeriği ile eserin şeklinden oluşan bir bütündür. Eser sahibinin bu bütünlüğün korunmasında manevi menfaati olduğu ve izinsiz bir şekilde değişiklik yapılamayacağı açıktır (Erel, 2004, s. 145). FSEK'nun 16'ncı maddesine göre; "Eser sahibinin izni olmadıkça eserde veyahut eser sahibinin adında kısaltmalar, ekleme ve başka değiştirmeler yapılamaz. Kanunun veya eser sahibinin izniyle bir eseri işleyen, umuma sunan, çoğaltan, yayımlayan, temsil eden veya başka bir suretle yayan kimse; işleme, çoğaltma, temsil veya yayım tekniği icabı zaruri görülen değiştirmeleri eser sahibinin hususi bir izni olmaksızın da yapabilir."

Eser sahipleri eserlerinde yapılacak haksız değişikliklere karşı hukuk ve ceza davası açma hakkı tanınarak korunmaktadır. Bu davalar eser sahibi hayattayken bizzat kendisi tarafından açabileceği gibi, eser sahibinin ölümünden itibaren 70 yıl içinde FSEK Md. 19/1'de belirtilen kişiler tarafından da açılabilir (Erel, 2009, s. 147).

1.3.2.3.2.4. Eser Sahibinin Zilyet Ve Malike Karşı Olan Hakları

Eser sahibi, aslını elinde bulunduran malik veya zilyetten geçici bir süre yararlanma amacıyla talep edebilir. FSEK'nun 17'nci maddesine göre "eser sahibinin koruma şartlarını yerine getirmek kaydıyla", yağlı ve sulu boya tablolar ile heykel, kabartma ve oyma güzel sanat eserlerini, ilim ve edebi eserler ve yazarlarla bestecilerin el yazısıyla yazılmış musiki eserlerinin asıllarını talep etme hakkı vardır.

1995 yılında yapılan mevzuat değişikliği ile zarar verme yasağı fikri mülkiyet hukukumuzda girmiştir. Bu yasakla eşya hukukundan doğan mülkiyet haklarına, eser sahibi lehine kısıtlama getirilmiştir (Karahana ve diğlerleri, 2015, s. 90). Aslın maliki, eser sahibi ile yapılan sözleşme hükümlerine göre eser üzerinde tasarrufta bulunabilir. Fakat eseri bozmamalı, tahrip etmemeli ve eser sahibinin hakları zarar görmemelidir.

Eserin tek ve orijinal olması halinde eser sahibi, kendi çalışmasında veya sergilerde kullanmak amacıyla, gerekli koruma şartlarını ve tedbirlerini sağlayarak geri vermek üzere eseri malikten veya fiilen elinde bulunduran kişiden isteyebilir. Ancak eserin aslına

erişim hakkı, eser malikinin ya da zilyedinin menfaatleri açısından uygunsuz bir zamanda olması veya diğer haklı gerekçeler olması halinde reddedilebilir. (Bozbel, 2015, s. 112).

1.4. GAYRİ MADDİ HAKLARIN TÜRK VERGİ MEVZUATINDAKİ YERİ ve VERGİLENDİRİLMESİ

Vergi Usul Kanununda (VUK) gayri maddi haklara ilişkin değerlendirme ve amortisman hususları düzenlenmiştir, ancak hakların aktifleştirilme biçimine açık bir şekilde yer verilmemiştir. Benzer şekilde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde de gayri maddi hakların muhasebeleştirilmesine ilişkin hususlar mevcut değildir. İşaret edilen konuya ilişkin mevzuatta sadece muhasebe standartlarında düzenleme bulunmaktadır. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı (TMS 38) gayri maddi hakların uluslararası muhasebe standartlarına uygun yöntemlerle muhasebeleştirilmesi düzenlenmiştir. İşletmeler standartta belirlenen şartları sağlanması halinde maddi olmayan duran varlıklarını muhasebeleştirebilir. Bu standarda göre maddi olmayan varlıktan beklenen ekonomik faydaların gerçekleşme ihtimali varsa ve güvenilir bir şekilde maliyeti belirlenebiliyorsa muhasebeleştirilir.

İşletme içinde oluşturulan maddi olmayan varlığın muhasebeleştirilebilir nitelikte olup olmadığının TMS 38'e göre değerlendirmesi kimi durumlarda oldukça güçtür. TMS 38'de belirtildiği üzere işletmede oluşturulan markalar, yayın hakları, ticari başlıklar, müşteri listeleri ve benzeri varlıklarla ilgili harcamalar için bir bütünü için katlanılan maliyetlerden ayırtılamadığından maddi olmayan varlık olarak muhasebeleştirilmez. Bu sebeple, işletmede oluşturulan tüm maddi olmayan varlıklar hakkında TMS 38'de belirtilen gereklilik ve öneriler dikkate alınmalıdır.

Gayri maddi haklar, işletme bünyesinde oluşturulabileceği gibi, bir fiyat karşılığında satın alınabilir ya da kiralanabilir. Yukarıda da belirtildiği gibi TMS gereğince, işletme bünyesinde yaratılan gayri maddi haklar aktifleştirilmemekte ve bilançoya yansıtılmamaktadır. Çünkü işletme içinde oluşturulan gayri maddi haklar için katlanılan harcamalar ayırtılamadığından bu varlıkların ölçülmesi ve değerlendirilmesi mümkün değildir. İşletmeler, gayri maddi hakları belli bir fiyat karşılığında satın aldığı anda ise

varlığı aktifleştirir ve bilançoda gösterir. Bu durumda gayri maddi hakkın maliyeti satın alma bedeli ile bu kapsamda yapılan diğer giderlerden oluşur (Yıldırım, 2011, s. 52).

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere işletmeler kendi oluşturdukları markaları ayrı bir varlık olarak muhasebeleştiremez iken satın alma yoluyla edindiği markayı bilançoya alış bedeli ile kayıt edebilir. TMS 38’de belirtildiği üzere işletme içi yaratılan şerefiye için de aynı durum geçerli olup bunlar da ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirilemez, ancak işletme birleşmesi durumunda ortaya çıkan şerefiye ise ayrı bir varlık olarak aktife kayıt edilir. Benzer şekilde işletmelerin kendi içinde yarattıkları teknik bilgiyi yani know-how’u da aktife kayıt etmemeleri gerekmekte, satın alınma yoluyla edinme halinde muhasebeleştirmelidir.

1.4.1. Vergi Usul Kanununa Göre Gayri Maddi Haklar

Ticari kâr ve mali kâr kavramları farklı düzenlemeler esas alınarak belirlendiği için çoğu zaman ayrışmalar oluşmaktadır. Ticari kâr, işletmelerin muhasebe standartlarına göre oluşturdukları finansal tablolarda işaret edilen kâr iken, mali kâr muhasebe dışı işlem yapmak suretiyle vergi kanunlarındaki hükümler dikkate alınarak oluşturulan karı ifade etmektedir.

Ticari kâr ve mali kârı birbirinden ayırtıran temel husus farklı yasal mevzuatlara dayanmasıdır. Örneğin ticari kâr belirlenirken gider olarak kabul edilen bazı harcamalar vergi kanunlarına göre gider kabul edilmeyebilir. Benzer şekilde ticari kâr açısından gelir olarak dikkate alınan işlemler istisna ve muafiyet gibi özel düzenlemeler uyarınca vergi kanunları uyarınca mali kârın tespitinde dikkate alınmayabilir. Bu kapsamda mükellefler dönem sonlarında tespit ettikleri ticari kara vergi kanunlarını esas alarak çeşitli eklemeler ya da çıkarmalar yaparak vergi matrahını hesaplamaktadırlar.

Değerlemeye ilişkin hükümler VUK’un 258-330’uncu maddeleri arasında düzenlenmiştir. Düzenleme gereğince vergi matrahının hesaplanabilmesi için iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında belirtilen gün ve zamanlardaki değerinin saptanması gerekmektedir. Değerleme vergi matrahını doğrudan ilgilendiren bir süreç olduğundan,

Kanunda değerleme ölçüleri açık bir şekilde belirtilmiştir. Bu nedenle vergi mükelleflerinin, değerleme konusunda herhangi bir inisiyatifi ve seçeneği yoktur (Özyer, 2008, s. 467).

Kanunun 261'inci maddesinde değerleme ölçüleri sayma usulü ile belirtilmiştir. İktisadi kıymetlerin türü ve niteliği göz önünde bulundurularak hangi usul ile değerleneceği Kanunda düzenlenmiştir. VUK'un 269'uncu maddesinde gayri maddi hakların iktisadi işletmelere dahil gayrimenkuller gibi maliyet bedeli ile değerleneceği belirtilmiştir.

"Maliyet bedeli iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder" (VUK Md. 262). Maliyet bedeli tanımında işaret edildiği üzere üç unsurdan oluşmaktadır. Bunlar iktisadi kıymetin satın alma bedeli, varlığın değerinin artırılmasıyla ilgili ödemeler ve diğer müteferri giderlerdir. 7338 sayılı Kanunun (14.10.2021) 27'inci maddesi ile VUK 262'nci maddeye yeni bir fıkra eklenerek hangi unsurların malın maliyetine eklenmesi gerektiği konusuna açıklık getirilmiştir. Hatırlanacağı üzere maliyet bedeline dahil edilmesi gereken hususlara yasa değişikliğinden önce genel tebliğlerde ya da tebliğ ifadeleri genişletilerek özgelelerde yer verilmekteydi, bu durum yargıda idare aleyhine kararlar verilmesine sebep olmaktadır. Söz konusu Kanun değişikliği ile birlikte maliyet bedeline zorunlu ya da ihtiyari olarak ilavesi gereken unsurlar mezkur maddede toplanarak bu konudaki tereddütler ortadan kaldırılmıştır. Ayrıca söz konusu düzenleme gereği 7338 sayılı Kanunla VUK'un 270'inci maddesi ile 273/1'inci maddenin 2'nci cümlesi yürürlükten kaldırılmıştır.

VUK'un 262'nci maddesinde maliyet bedeline dahil edilecek giderler aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

"a) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri,

b) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,

c) İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.),

ç) İktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri,

d) Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla, bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilir.

İktisadi kıymetin (emtia hariç) iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonunu maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler."

Maddede bahsedilen giderler ağırlıklı olarak gayrimenkullere mahsus giderlerden oluşmaktadır. Ayrıca gayri maddi hakların iktisabında muhtemel olan noter ve mahkeme masrafları, komisyon ve kıymet takdiri gibi giderler maliyete eklenir. Öte yandan yalnızca gayri maddi haklara mahsus gider ve ödemeler de ortaya çıkabilir. Örneğin gayri maddi haklar ile ilgili olarak SMK, TTK, TMK ve diğer ilgili kanunlardaki yazılı zorunluluklar sebebiyle yapılan harcamalar ve ödemeler vardır. Hem bu kanunlarda

öngörülen zorunlu ödemeler hem de gayri maddi hakların tescil, devir, kiralama vb. işlemleri sebebiyle ortaya çıkan giderler gayri maddi hakların maliyetine dahil edilmesi gereken genel giderlerdir (Günay, 2009, s. 47).

Her ne kadar gayri maddi haklar gayrimenkullerle aynı şekilde değerlendirilse de, gayrimenkullere uygulanan bazı hükümler gayri maddi haklara uygulanmamaktadır. Örneğin yenileme fonu ve özel maliyet bedeli düzenlemesi diğer amortisman tabi varlıklar için geçerli iken gayri maddi haklar kapsam dışında tutulmuştur. Gayrimenkullere benzer şekilde gayri maddi haklarda da, aktife kayıt edildiği hesap döneminin sonuna kadar oluşan kredi faizlerinin ve bunlara bağlı kur farkının maliyete dahil edilmesi zorunludur. Takip eden dönemde ise mükellefler söz konusu tutarları maliyete eklemekte ya da genel gider olarak dikkate almakta serbesttirler (Yıldırım, 2011, s. 66).

Gayri maddi haklara iktisadi işletmeler yerine kişilerin sahip olması durumunda uygulanacak değerlendirme hükümleri değişmektedir. Gerçek kişilerin malvarlığına dahil gayri maddi hakların VUK'un "Servetleri Değerleme" başlıklı üçüncü bölümündeki hükümlere göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Kanununun "Haklar" başlıklı 296'ncı maddesi uyarınca tescile tabi hakların değerini, tapu siciline kaydedildiği sıradaki bedeli oluşturur. Bedeli tapu sicilinde bulunmayan haklar ise emsal bedeliyle değerlendirilir.

1.4.1.1. Gayri Maddi Haklarda Amortisman

Amortisman tabi tutulabilecek iktisadi kıymetlerin genel nitelikleri VUK'un 313'üncü maddesinde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

"İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder."

Yukarıda yer verilen kanun hükmü uyarınca işletmenin aktifine kayıtlı patent, marka, telif, ihtira, imtiyaz hakları vb. gayri maddi haklar gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymet olduğundan işletmeler amortisman hesaplayabilir.

VUK'un 313'üncü maddesi gereğince mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığınca belirlenen ve ilan edilen oranları kullanarak itfa ederler. Bakanlık iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerini esas alarak oranları belirlemektedir. Bu kapsamda belirlenen oranlar 333, 339, 365, 389, 399 ve 406 sıra numaralı VUK Genel Tebliğler ile ilan edilmiştir.

Gayri maddi iktisadi kıymetlerde uygulanacak amortisman oranlarına ilişkin ilk düzenleme 333 sayılı Genel Tebliğ ile yapılmıştır. Bu tebliğde gayri maddi iktisadi kıymetler:

"İşletmenin mevcut değeri, imtiyaz hakları (franchising), patentler, formüller, tasarımlar (dizayn), örnek kalıp, teknik bilgi (know-how), format, telif hakları ve benzeri kalemler, lisanslar, kullanım hakları ve izinleri veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen işletme hakları gibi diğer haklar ve bunların benzerleri" olarak belirtilmiştir.

Nihai düzenleme olan 365 Seri No.lu Tebliğ ile işletmenin mevcut değeri listeden çıkarılmıştır. Söz konusu Tebliğ uyarınca ekli listede sıralanan gayri maddi hakların faydalı ömrü 15 yıl olarak esas alındığından amortisman oranı (1/15) %6,66 olarak uygulanmaktadır.

Ancak uygulamada çeşitli belirsizliklerin mevcut olduğu belirtilmelidir. Örneğin bilgisayar programları ya da yazılımlara işaret edilen listenin 55. satırı dikkate alınarak 15 yıl faydalı ömür mü biçileceği yoksa listenin 4.3. satırı çerçevesinde 3 yıl faydalı ömür mü öngörülebileceği açık değildir. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının "Yazılım

projesi kapsamında yapılan ödemelerin faydalı ömrü ve amortismanı” konulu aşağıda alıntılanan özelgesi³ aydınlatıcıdır.

"Bahse konu 333 Sıra No.lu Vergi Usul Genel Tebliğinin "4-3" bölümünde, bilgisayar yazılımları tanımlanmaksızın genel olarak ifade edilmiş olup bu kapsamda değerlendirilmesi gereken iktisadi kıymetlerin neler olduğu ayrıca belirlenmemiştir. Söz konusu Tebliğde yer alan ifadeden, teknik anlamda "bilgisayar yazılımı" olarak değerlendirilecek bütün iktisadi kıymetlerin amortisman süresinin 3 yıl olduğu anlaşılmaktadır. Literatürde bilgisayar yazılımı; hem bilgisayar sistemini oluşturan donanım birimlerinin yönetimini hem de kullanıcıların işlerini yapmak için gerekli olan programlar şeklinde tanımlanmaktadır. Benzer ve daha kapsayıcı bir tanım olarak, bilgisayar üzerinde yer alan fiziksel tüm unsurlar donanım, geri kalan programlama unsurlarının tamamı ise yazılım olarak nitelendirilmektedir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar uyarınca, lisans olarak satın alınan iktisadi kıymetler gayri maddi hak kapsamında 15 yıl, yazılım olarak satın alınan iktisadi kıymetler 3 yıl içerisinde amortismanına tabi tutulacaktır."

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının “Lisans kullanım hakkı ve danışmanlık/geliştirme hizmeti karşılığı Almanya mukimi firmaya yapılacak ödemelerin vergilendirilmesi” konulu özelgesinde⁴ de benzer görüşe yer verilmiştir.

"Buna göre, şirketiniz tarafından sadece kullanma amaçlı olarak iktisap edilen bilgisayar yazılımlarının uyarılama vb. harcamaları dâhil maliyet bedelinin anılan listenin, “4.3. Bilgisayar Yazılımları” sınıflandırması uyarınca aktifleştirilerek 3 yılda ve %33,33 amortisman oranı ile itfa edilmesi gerekmektedir."

³ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 18.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-315-94 sayılı özelgesi. Erişim: 16.11.2023 <https://www.gib.gov.tr/node/90447>

⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 09.01.2017 tarih ve 62030549-125[30-2012/287]-7305 sayılı özelgesi. Erişim: 16.11.2023 <https://www.gib.gov.tr/lisans-kullanim-hakki-ve-danismanlik/gelistirme-hizmeti-karsiligi-almanya-mukimi-firmaya-yapilacak>

Yukarıdaki açıklamalardan görüldüğü üzere vergi idaresi gayri maddi hak iktisabı mahiyetinde olmayan sadece kullanım amaçlı bilgisayar programı için 3 yıl faydalı ömür, yazılım lisansı şeklinde satın alınan iktisadi kıymetler için ise 15 yıl faydalı ömür öngörmektedir.

Madenler için ise özel niteliklere haiz olmaları hasebiyle daha farklı bir amortisman düzenlemesi ihdas edilmiştir. VUK'un Madenlerde amortisman başlıklı 316'ncı maddesinde;

"İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir." hükmü yer almaktadır.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün özelgesinde⁵ VUK'un 316'ncı maddesi uyarınca, madenlerde uygulanacak amortisman nispetinin hesabında uygulanacak formül hususunda Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı arasında anlaşma bulunduğu belirtilmiştir. Madenlerde amortisman ayrılabilmesi için mükelleflerin öncelikle Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığına başvurarak maden rezerv miktarını tespit ettirmelidir. Ancak bu durum belgelendirildikten sonra özelgede belirtilen formülü⁶ uygulamak suretiyle amortisman hesaplanabilir. Ayrıca özelgede imtiyaz bedeline dahil edilmesi gereken harcamalar belirtilmiştir. Buna göre maden ile ilgili harç ve resimler, imtiyaz için gerekli topografik haritalara ilişkin giderler, maden sahasına gönderilen maden mühendisi veya fen memurlarının yol masrafları ve yevmiyeleri gibi harcamalar bu kapsamdadır. Maliyet bedeli ise, maden imtiyazının iktisabı için imtiyaz sahibi tarafından katlanılan tüm giderlerin toplamını ifade etmektedir. Dolayısıyla maden üretimi için satın alınan arsa ve arazilerin bedelleri maliyet bedeline dahil edilmesi zorunludur.

⁵ MB. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 30.04.2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.31/3185-64 sayılı özelgesi Erişim: 22.11.2023 <https://www.gib.gov.tr/node/99772>

⁶ [(İmtiyaz veya Maliyet Bedeli/Görünür veya Muhtemel Rezerv)x Yıllık İstihsal]

İşletmelerin aktiflerinde kayıtlı tablo, heykel vb. sanat eserlerinin amortisman tabii olup olmadığı ise uygulamadaki diğer bir tartışmalı husus olarak dikkat çeker. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının "İşletmeye alınacak sanat eserlerinin Vergi Usul Kanunu karşısındaki durumu" konulu özelgesinde⁷;

"İşletmenin çeşitli bölümlerine konulması düşünülen tablo, heykel vb. sanat eserlerinin yıpranma, aşınma veya kıymetten düşme gibi niteliklere sahip olmaması ve faydalı ömürlerinin belirlenememesi nedeniyle bu kıymetler için amortisman ayrılmasına imkan bulunmamakta olup, ayrıca kurum kazancının tespit edilmesinde indirim mümkün bulunmamaktadır." açıklamasına yer verilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının "Tefriş ve düzenleme maksadıyla satın alınan sanat değeri bulunan tabloların amortisman tabii olup olmadığı" konulu özelgesinde⁸ de aynı görüşe yer verilmiştir.

"Bu itibarla, şirket ofisinin tefriş ve düzenlenmesi amacı ile satın alınan tablolar, kullanma dolayısıyla yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunmadığından amortisman mevzuu yapılması mümkün bulunmamaktadır" açıklamasına yer verilmiştir.

Ancak konuya ilişkin örnek yargı kararları incelendiğinde mükellef lehine sonuçlanan uyuşmazlıklar da bulunmaktadır. İlgili çerçevede Danıştay 4. Dairesinin 1995/1616 numaralı kararı aşağıda aktarılmaktadır.

"Davacı bankanın tabloları amortisman tabii tutmasında ve Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinin tanıdığı olanak uyarınca yeniden değerlendirme kapsamında işlem yapmasında Kanun'a aykırılık görülmemiştir.

⁷ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 7.05.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk.553 sayılı özelgesi. Erişim: 16.11.2023 <https://muhasebe-haber.blogspot.com/2011/05/ozelge-isletmeye-alinacak-sanat.html>

⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 23/01/2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.30-238 sayılı özelgesi Erişim: 16.11.2023 <https://www.gib.gov.tr/node/96046>

Kaldı ki 55 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan Genel Tablonun IX Demirbaşlar bölümünün (c) ayrımındaki (... büst, portre, heykel ve benzerleri ...) açıklamasından da tablo ve diğer sanat eserlerinin Kanun'un öngördüğü koşulları taşımak kaydıyla amortisman mevzuuna girdiği belirtilmiştir.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, davacı temyiz isteminin kabulü ile ... Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına oybirliğiyle karar verilmiştir."

Aktarılan yargı kararının temel gerekçesi 55 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde büst, heykel, portre gibi varlıkların demirbaş olarak kabul edilmesidir. Yürürlükte bulunan mevzuatına göre büst, heykel, tablo gibi varlıklar için VUK Genel Tebliğlerinde faydalı ömür belirlenmemiş olduğundan, bu varlıklar için amortisman hesaplanamamaktadır.

1.4.2. Gelir Vergisi Kanununa Göre Gayri Maddi Hakların Vergilendirilmesi

Gelir vergisi gerçek kişilerin gelirleri üzerinden hesaplanan dolaysız bir vergi türüdür. Bu verginin konusunu gerçek kişilerin bir takvim yılında elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarı oluşturur (GVK, Md. 1). Kanunda gelir vergisinin kapsamına giren kazanç ve iratlar sayılarak gelir unsurları belirlenmiştir. Gelir vergisine tabi gelir unsurları; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlardan oluşmaktadır (GVK, Md. 2).

Yukarıda belirtilen gelir unsurları dışından elde edilen gelirler gelir vergisinin konusuna girmemektedir. Gelir vergisi mükellefleri Kanunda tam mükellef ve dar mükellef olarak ikiye ayrılmıştır. Tam mükellefler Türkiye'de ve yurt dışında elde ettikleri gelirlerin tamamı üzerinden vergilendirilirken, dar mükellefler yalnızca Türkiye'de elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir.

Gayri maddi hak sebebiyle gerçek kişilerin gelir elde etmesi durumunda, yukarıda sayılan gelir unsurlarından hangisine girdiği belirlenerek vergilendirme yapılmaktadır. Gayri

maddi haklardan elde edilen gelirler, menkul sermaye iradı dışındaki tüm gelir unsurları kapsamında vergilendirilebilmektedir.

1.4.2.1. Ticari veya Zirai İşletmeye Dahil Gayri Maddi Hakların Vergilendirilmesi

"Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır" (GVK, Md. 37). Kanunda ticari ve sınai faaliyetler tam olarak açıklanmamıştır, sadece genel açıklamalara yer verilmiştir. Bu sebeple ticari kazancın tam olarak kavranabilmesi için TTK'ndan faydalanılmaktadır. TTK'nın 3'üncü maddesinde "Bu Kanunda düzenlenen hususlar ile bir ticari işletmeyi ilgilendiren her türlü işlem ve fiiller ticari işlem sayılır." TTK'da ticari işlemin kapsamı oldukça geniş tutulmuştur.

Yukarıda da belirtildiği üzere GVK'ya göre her türlü ticari ve sınai faaliyetten elde edilen kazancı ticari kazanç olarak kabul etmektedir. Aynı Kanunun 37-51'inci maddelerinde ticari kazancın tespiti ve vergilendirme esasları düzenlenmiştir.

GVK'nın 52'nci maddesinde ise zirai kazanç "zirai faaliyetten doğan kazanç" olarak tanımlanmıştır. Zirai kazançlar, GVK'nın 94'üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmektedir. Ancak Kanunun 54'üncü maddesinde belirtilen şartları sağlayan çiftçiler ise gerçek usulde vergilendirilir. Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler açısından tevkifat yoluyla vergilendirme nihai vergilendirme olup bu kazançları için beyanname vermelerine gerek yoktur. İşletme hesabına göre defter tutan çiftçiler GVK'nın 56, 57 ve 58'inci madde hükümlerini esas alarak kazançlarını belirlerler. Bilanço usulüne göre defter tutan çiftçilerin ise GVK'nın 56, 57 ve 58'inci maddelerin yanı sıra ticari kazanç hükümlerini de dikkate alarak kazançlarını tespit ederler.

İşletmeler gayri maddi hakları niteliği gereği maddi olmayan duran varlık grubunda takip eder. Aktife kayıtlı söz konusu gayri maddi hakların kiralanması, satılması, devir veya temlik edilmesi durumunda oluşan kazanç işletmenin ticari faaliyette bulunması halinde ticari kazanç hükümlerine göre, zirai faaliyette bulunması halinde ise zirai kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

1.4.2.2. Ücret Geliri Kapsamında Gayri Maddi Haklar

Gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri ücret gelirleri gelir vergisine tabidir. Ücret, fiziksel ya da fikri bir çalışma karşılığında elde edilen gelirdir, bu gelir doğrudan para olabileceği gibi aynı ya da parayla ifade edilebilen menfaat şeklinde de sağlanabilir. GVK'nın 61'inci maddesinde ücret aşağıdaki şekilde tarif edilmiştir.

"Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez."

Gerçek usulde vergilendirilen ücretler, vergi kesintisi yapılmak suretiyle ve beyanname ile beyan edilmek üzere iki yolla vergilendirilmektedir. Gerçek usule tabi ücretliler esasında vergi kesintisi yoluyla vergilendirilmekte olup, GVK'da belirtilen şartları sağlayan gerçek kişilerin ücret gelirini yıllık beyanname ile beyan etmesi zorunludur.

FSEK uyarınca tüzel kişiler eser sahibi olamaz, ancak Kanun çalışanların görevleri sebebiyle iş yaparken ortaya çıkardıkları eserlerin mali haklarını işverene vermiştir (Tekinalp, 1999, s. 12). Buna göre bir işverene tabi olarak çalışan kişilerin bu işyerindeki çalışmaları sırasında meydana getirdikleri eserlerin mali hakları işverene aittir. Bu kapsamda bu hizmeti dolayısıyla işveren tarafından çalışana ödenen bedeller ücret olarak vergilendirilecektir.

"Aralarındaki özel sözleşmeden veya işin mahiyetinden aksi anlaşılmadıkça çalışanların bir işletmede yükümlü olduğu faaliyeti gereği gerçekleştirdiği ya da büyük ölçüde işletmenin deneyim ve çalışmalarına dayanarak iş ilişkisi sırasında yaptığı tasarımların hak sahibi işverenleridir" (SMK, Md. 73).

"Çalışan bir hizmet buluşu yaptığında, bu buluşunu yazılı olarak ve geciktirmeksizin işverene bildirmekle yükümlüdür" (SMK, Md. 114). Çalışan bildirim yaptıktan sonra işveren hizmet buluşu ile ilgili olarak tam veya kısmi hak talep edebilir. "İşverenin hizmet buluşuna ilişkin tam hak talebinde bulunması hâlinde bununla ilgili bildirim çalışanı ulaşması ile buluş üzerindeki tüm haklar işverene geçmiş olur" (SMK, Md. 115). Aynı maddenin 6'ncı bendinde belirtildiği üzere işveren hizmet buluşu üzerinde tam hak talep ederse, çalışan makul bir bedelin kendisine ödenmesini işverenden isteyebilir. İşveren hizmet buluşu üzerinde kısmi hak talep ederse, işverenin buluşu kullanması hâlinde, çalışanın makul bir bedelin kendisine ödenmesini isteme hakkı doğar.

Çalışan, hizmet akdi ile işverene tabi ve işyerine bağlı olarak çalıştığından hizmet buluşu kapsamında işverenin çalışana ödediği bedelin ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

1.4.2.3. Serbest Meslek Kazancı Kapsamında Gayri Maddi Haklar

GVK'nın 65'inci maddesine göre "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kolektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancıdır."

"Serbest meslek faaliyetini kendi nam ve hesabına, mutlak meslek halinde ifa edenler serbest meslek erbabıdır. (GVK, Md. 66)." Kanunun uygulamasında bu maddede belirtilen işleri yapanlar da serbest meslek erbabı sayılırlar. Serbest meslek erbabına örnek olarak mühendis, mimar, yazar, doktor, veteriner, diş hekimi, noter, yönetmen, danışman, besteci, ressam, menajer, öğretmen, muhasebeci, avukat gibi kişiler gösterilebilir (Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2018).

GVK'nın 67'nci maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınacak hususlar aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

"Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır."

Kanunda ifade edildiği üzere serbest meslek kazancında tahsil esası geçerlidir, yani kazancın gelir vergisi tabi tutulabilmesi için elde edilmesi gerekmektedir.

Serbest meslek erbapları, mesleki kazançlarını VUK hükümlerine göre tuttıkları "Serbest meslek kazanç defteri" ne dayanarak belirlerler. Serbest meslek faaliyeti yapan kolektif, adi komandit ve adi şirketler bilanço esasına göre defter tutmaları halinde bunlar serbest meslek kazanç defteri olarak kabul edilir. GVK uyarınca serbest meslek faaliyeti mutat meslek olarak gerçekleştirenlerin serbest meslek kazanç defterini tutmaları ve VUK'un 236'ncı maddesi uyarınca serbest meslek makbuzu düzenlemeleri gerekmektedir.

GVK'nın 94'üncü maddesinde adı geçen kişi ve kurumların serbest meslek faaliyetiyle işgal edenlere yaptıkları ödemeler sırasında gelir vergisi tevkifatı yapması gerekmektedir. Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla noterlere yapılan ödemeler maddedeki parantez içi hüküm ile tevkifat uygulaması dışında tutulduğundan bu ödemeler üzerinden tevkifat yapılmaz.

GVK Md. 94'te adı geçen kişi ve kurumlar aynı Maddenin 2'nci bendi uyarınca yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere GVK 18'inci maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla yapılan ödemelerden %17 oranında, diğer serbest meslek işleri sebebiyle yapılan ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekmektedir.

Serbest meslek faaliyetini mutlak olarak yapmayan kişilerin (arızı) serbest meslek kazançları için istisna sınırının altında kalan (2023 yılı için 129.000 TL) kazançlardan yapılan gelir vergisi tevkifatı ile serbest meslek kazanç istisnası kapsamına giren kazançlar üzerinden hesaplanan gelir vergisi tevkifatı nihai bir vergilendirilmedir.

1.4.2.4. Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazanç İstisnası

Serbest meslek kazançlarında uygulanacak istisnadan faydalanabilecek kişiler ve istisna kapsamındaki işlemler GVK'nın 18'inci maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

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

Bu serbest meslek kazanç istisnası düzenlemesi, GVK'nın 94'üncü maddesi kapsamında yapılacak vergi tevkifatına engel değildir.

5/12/2019 tarih ve 7194 sayılı Kanununun 10'uncu maddesi ile GVK'nın 18'inci maddesine eklenen fıkra göre;

"Bu madde kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2023 yılı için 1.900.000 TL) aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur."

İstisnanın uygulamasına ilişkin açıklamalara 311 No.lu GVK Genel Tebliğ yer verilmiştir. Tebliğde belirtildiği üzere GVK Md. 18 kapsamında elde edilen kazançların devamlı veya arızı olarak elde edilmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir. Maddede belirtilen sınırın aşılmış aşılmadığı 18'inci madde kapsamında elde edilen kazançlar toplamı dikkate alınarak ilgili takvim yılının sonunda belirlenecek olup, sınır aşılması halinde, elde edilen kazançların tamamının beyan edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte yıllık beyanname verilmesi durumunda, mesleki kazanç ile ilgili olarak yapılan giderler, eğitim ve sağlık harcamaları, şahıs sigorta primleri, sponsorluk harcamaları ve engellilik indirimi ile bağış ve yardımlar gibi bazı harcamaların da beyan edilen gelirden indirimi mümkündür. Ayrıca yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden yıl içinde kesilen vergiler mahsup etme imkanı vardır.

1.4.2.5. Teşvik Ödülü İstisnası

GVK'nın 29/1'inci maddesi uyarınca "İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadiyle verilen ikramiyeler ve mükafatlar" gelir vergisinden müstesnadır. Bu maddedeki istisna düzenlemesi GVK'nın 94'üncü maddesi kapsamındaki tevkifat içinde geçerlidir. Örneğin Kültür ve Turizm Bakanlığı'nın düzenlediği şiir yarışmasında birincilik ödülünün sahibi şaire verilen ödül bu istisna kapsamında vergilendirilmeyecektir.

1.4.2.6. Sergi ve Panayır İstisnası

GVK'nın 30/2'nci maddesinde dar mükellefiyete tabi olan serbest meslek erbaplarına yönelik istisna düzenlenmiştir. "Dar mükellefiyete tabi olanların: Hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır." Örneğin dar mükellef bir ressamın, Türk hükümetinin izin verdiği bir sergide tablolarını satması halinde elde edeceği kazanç gelir vergisinden istisnadır. Söz konusu ressamın serbest meslek faaliyeti kapsamında elde ettiği kazanç için GVK 94'üncü maddesi kapsamında tevkifat da yapılmayacaktır.

1.4.2.7. Gayrimenkul Sermaye İradı Kapsamında Gayri Maddi Haklar

GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradidir.

Bu maddede belirtilen mallar ve hakların ticari veya zirai bir işletmeye ait olması halinde bunların gelirleri ticari veya zirai kazancın tespitine ilişkin yasal düzenlemelere göre hesaplanır. Kanunda belirtildiği üzere tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan şahsi mal varlığına dahil gayrimenkullerle haklar hakkında gayrimenkul sermaye iradı hükümleri uygulanmaktadır.

Tez çalışmasının konusunu oluşturan gayri maddi haklara ilişkin hükümler GVK'nın 70'inci maddesinin 5 ve 6'ncı bentlerinde yer almaktadır. Bu hükümlere aynen aşağıda yer verilmiştir.

"5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret 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 (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.)

6. Telif hakları (Bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.)"

Yukarıda belirtilen gayri maddi hakların mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesi durumunda kiracıları tarafından elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı kapsamında vergilendirilmektedir.

Yukarıda yer verilen maddede belirtildiği üzere ihtira beratının mucidi ya da kanuni mirasçısı tarafından, telif haklarının müellifi ya da kanuni mirasçısı tarafından kiralanmasından doğan kazançların serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

GVK'nın 72'nci maddesinde belirtildiği üzere gayrimenkul sermaye iradında gelirin elde edilmiş sayılması için tahsili gerekmektedir. Dolayısıyla nakden veya aynı olarak tahsil edilen kira gelirleri vergilendirilebilmektedir. Bu maddeye göre gayrisafi hasılat, bir takvim yılı içerisinde o yıla ya da önceki yıllara ait olarak tahsil edilen kira tutarlarından oluşur.

Gayrimenkul sermaye iratlarında gelirin safi tutarı götürü gider ve gerçek gider usulü kullanılarak iki farklı yolla belirlenebilir. GVK'nın 74'üncü maddesinde gayri safi hasılatın indirilebilecek giderlere ve götürü gider uygulamasına yer verilmiştir. Kanun, hakları kiraya veren mükellefleri %15'lik götürü gider uygulamasının dışında tutmuştur.

GVK'nın 94'üncü maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlar gayrimenkul sermaye iradına konu olan mal ve hakları kiralaması halinde, aynı maddenin 5/a bendi uyarınca yapılan ödemelerin brüt tutarı üzerinden %20 oranında vergi tevkifatı yapmaları gerekmektedir. Ticari bir işletmeye ait olan mal ve hakların kiralanması durumunda elde edilen kira geliri ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecek olup, 94'üncü madde kapsamında kesinti yapılmayacaktır.

GVK'nın 73'üncü maddesinde vergi güvenlik müessesesi olarak "emsal kira bedeli" uygulamasına yer verilmiştir. Bu düzenleme uyarınca kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başka kişilerin faydalandığı mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kiradır, bu şekilde tespit edilmiş kira mevcut değilse VUK'a göre belirlenen vergi değerinin %5'i emsal kira kabul edilir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, VUK'un servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belirlenen değerlerinin %10'udur.

GVK'nın 86'ncı maddesinin 1/c bendi uyarınca vergiye tâbi gelir toplamının 103'üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir dilimindeki (2023 yılı için 150.000 TL) tutarı aşmaması şartıyla, Türkiye'de tevkiyata tâbi tutulmuş olan gayrimenkul sermaye iratları için beyanname verilmez. Bununla birlikte GVK'nın 86'ncı maddesinin 1/d bendi uyarınca beyana tabi geliri yalnızca gayrimenkul sermaye iradından ibaret olan mükelleflerden bir takvim yılı içinde mal ve hakların kiralanmasından elde edilen gelirlerden kesinti ve istisna uygulamasına konu olmayan ve tutarı beyanname verme sınırını (2023 yılı için 8.400 TL) aşanların yıllık beyanname vermesi gerekir.

1.4.2.8. Diğer Kazanç ve İratlar Kapsamında Gayri Maddi Haklar

GVK'da diğer kazanç ve iratlar iki ana başlıktan oluşmaktadır. Birinci düzenleme değer artış kazançları başlığını taşıyan mükerrer 80'inci madde, ikinci düzenleme ise arızı kazançlar başlıklı 82'nci maddedir. GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinde altı bent halinde sayılan mal ve hakların elden çıkartılmasından doğan kazançlar, değer artış kazancı olarak kabul edilmiştir. Kanun hükmünde elden çıkarma deyiimi ile tanım oldukça geniş tutulmuştur. Elden çıkarma ifadesi maddede sayılan mal ve hakların satışını, devir ve temlikini, trampa edilmesini, takasını, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını, kamulaştırılmasını, devletleştirilmesini kapsar (Atabey, 2016, s. 419).

GVK'nın Mükerrer 80'inci maddesinde yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır. Tez çalışmasının konusunu oluşturan gayri maddi haklara ilişkin hükümler GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinin 2 ve 3'üncü bentlerinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

"2. 70 inci maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

3. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar"

GVK Mükerrer 80/2'nci maddesi uyarınca Kanunun 70'inci maddenin 5'inci bendinde yer alan hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Aynı maddenin 3'üncü bendi uyarınca da telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları haricindeki kişiler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançların da değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte yukarıda belirtilen bu kazançların, ticari bir işletme tarafından elde edilmesi halinde ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Mükerrer Madde 80'de menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar hariç bir takvim yılında elde edilen değer artış kazancının 55.000 TL'si (2023 yılı için) gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bununla birlikte GVK'nın mükerrer 81'inci maddesinde belirtildiği üzere;

"Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur."

Gayri maddi hakların elden çıkarılması halinde elde edilen kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmesinde, değer artışındaki safi kazanç ve istisna tutarın karşılaştırılması gerekmektedir. GVK Mükerrer 80'inci maddede belirtilen diğer mal ve hakların elden çıkarılmasından da kazanç sağlandı ise bu kazançların toplanarak elde edilen değer artışı kazançlarının toplamı istisna tutarı ile karşılaştırılır. Kazanç toplamı istisna tutara eşit ya da altında kalması halinde bu kazanç için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmez. Başka gelir unsurları sebebiyle yıllık gelir vergisi beyannamesi verilse dahi değer artış kazancı bu beyannameye dahil edilmez. Elde edilen değer artış kazancının istisna tutarı aşması halinde ise bu kazançtan istisna tutarı düşüldükten sonraki kalan tutar diğer kazanç ve irat olarak yıllık beyanname ile beyan edilir. Söz konusu hakların elden çıkarılmasında oluşan enflasyonist kazançların vergilendirilmemesi amacıyla mal ve hakların iktisap bedelinin, elden çıkarılan ay hariç olmak üzere Türkiye

İstatistik Kurumunca (TÜİK) belirlenen üretici fiyat endeksindeki (ÜFE) artış oranında artırılarak tespit edilmesi imkanı verilmiştir (Atabey, 2016, s. 455). Bu hesaplamanın yapılabilmesi için ÜFE artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır.

Arızı kazanç olarak vergilendirilecek kazançlar GVK'nın 82'nci maddesinde düzenlenmiştir. Gayri maddi haklar ile arızı kazanç ilişkisi aynı maddenin 4'üncü bendinde belirtilen "arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetlerinde" ortaya çıkmaktadır. Örneğin bir mimarlık bürosunda ücretli olarak çalışan bir mimarın, işyerinden bağımsız olarak komşusunun yaptıracığı yazlık için proje çizmesi karşılığında elde ettiği kazanç arızı serbest meslek kazancı olarak değerlendirilir. Serbest meslek faaliyetinde devamlılık söz konusu ise bu kazancın serbest meslek kazancına göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

GVK'nın 82'nci maddesinde gelir vergisinden istisna edilen diğer kazanç ve irat tutarı aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

"Bir takvim yılında GVK'nın 82 inci maddesinin 1, 2, 3 ve 4 numaralı bentlerinde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticarî, ziraî veya meslekî bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının (2023 yılı için) 129.000 liralık kısmı gelir vergisinden müstesnadır."

Bu hüküm uyarınca bir takvim yılında arızı serbest meslek faaliyeti dolayısıyla elde edilen hasılatın 129.000 TL'si istisna olduğundan, bu tutarın altında kalan kazanç için yıllık beyanname verilmez. Bu tutarın üzerinde bir kazanç elde edilmesi halinde istisna tutarını aşan kısım yıllık beyanname ile beyan edilmelidir.

1.4.2.9. Dar Mükellef Gerçek Kişiler ve Gayri Maddi Haklar

GVK'nın 6'ncı maddesinde Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler dar mükellef olarak tanımlanmakta ve bunların yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar vergilendirilir. İkametgâhı Türkiye'de bulunanlar ve bir takvim yılı içinde Türkiye'de

devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar Türkiye'ye yerleşmiş sayılırlar (GVK, Md.4). Buna göre dar mükellefler Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan ve bir takvim yılında devamlı olarak Türkiye'de altı aydan fazla oturmayanlardır.

GVK'nın 7'nci maddesine göre dar mükellef gerçek kişiler; GVK'da belirtilen yedi gelir unsurunun her birini Türkiye'de elde edebilirler. Bu madde hükmünde dar mükellef gerçek kişinin her gelir unsuru için vergilendirme koşulları ayrı ayrı belirlenmiştir. Buna göre dar mükellef gerçek kişinin Türkiye'de elde edeceği kazanç ve iratlar hangi gelir unsuru kapsamına giriyorsa bu maddede belirtilen şartlara göre vergilendirme yapılacaktır. Dar mükellef gerçek kişilerin sahip oldukları gayri maddi hakların satışı, devri ve kiralaması sonucunda elde edecek gelir; duruma göre ticari kazanç, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilebilecektir. Örneğin dar mükellef gerçek kişinin Türkiye'de işyerinin olması ve kazancını bu yerlerde sağlaması durumunda ticari işletmeye dahil gayri maddi hakkın satışı ya da kiralanması dolayısıyla elde edeceği gelir ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir. Dar mükellef bir gerçek kişinin yazmış olduğu bir romanın telif hakkını bir yayınevine satması durumunda elde edeceği gelir serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir.

Telif hakları ve ihtira beratı istisnasının yararlanma şartları içerisinde tam mükellef olma şartı bulunmadığından bu istisna hükmünden dar mükellefler de faydalanabilir.

Dar mükellef gerçek kişilere yapılan bazı ödemelere ilişkin olarak GVK'nın 94'üncü maddesi kapsamında tevkifat yapılması öngörülmüştür. Buna göre GVK'nın 94'üncü maddesinin 2/a bendi uyarınca aynı Kanunun 18'inci maddesine giren serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17, diğer serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla yapılan ödemelerden ise %20 tevkifat yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte GVK'nın 94/4'üncü maddesi uyarınca dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden %20 tevkifat yapılması gerekmektedir. Yine aynı maddenin 5/a bendi uyarınca GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması karşılığında yapılan ödemeler üzerinden %20 tevkifat yapılması gerekmektedir.

Yukarıda yer verilen tevkifat oranları Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'larda farklılaşabilmektedir. GVK'ya göre belirlenen tevkifat oranı ile ÇVÖA'da belirlenen oran farklı ise anlaşmada yer alan oranın uygulanması gerekmektedir.

Dar mükellef gerçek kişiler gayri maddi haklar dolayısıyla Türkiye'de ticari kazanç, zirai kazanç elde ediyorsa ya da tevkifata tabi tutulmamış serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iradı varsa GVK Md. 85 uyarınca yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadır. GVK'nın 86'ncı maddesi 2'nci bendi uyarınca "Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar" için yıllık beyanname verilmez.

Dar mükelleflerin yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi kesinti yoluyla alınmamış olanlar münferit beyanname ile bildirilir. Yıllık beyanname vermeye mecbur olmayan dar mükelleflerin GVK'nın 101'inci maddesinde belirtilen kazançları için münferit beyanname vermesi zorunludur. GVK 101'inci maddesinde beyanname verilme zamanı ve ihtiyari olan haller aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

"Bu kazanç ve iratlardan serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olanların beyannamelerinin bu faaliyetlerin sona erdiği bu kazanç dışındaki diğer kazanç ve iratlarla ilgili beyannamelerin ise bu kazanç ve iratların iktisap olduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi mecburidir. Geliri telif ve patent haklarının satışından ibaret olan ve tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödemiş bulunan dar mükellefiyete tabi kimselerin bu gelirleri için münferit beyanname vermeleri ihtiyaridir."

1.4.3. Kurumlar Vergisi Kanuna Göre Gayri Maddi Hakların Vergilendirilmesi

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa (KVK) göre sermaye şirketlerinin, kooperatiflerin, iktisadi kamu kuruluşlarının, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerinin

ve iş ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisine tabidir. Kurumların kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunup bulunmaması vergilendirme esasını değiştirmektedir, bu kritere göre kurum kazançları tam mükellefiyet ya da dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmektedir. Kurumların gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından elde ettiği kazançlar kurum kazancı olarak vergilendirilmekte olup, safi kurum kazancının tespitinde, GVK’nın ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır (KVK, Md. 6).

Tam mükellef kurumların Türkiye’de ve yurt dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilme yapılırken, dar mükellef kurumların yalnızca Türkiye içinde elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirme yapılmaktadır (KVK, Md. 3).

1.4.3.1. Tam Mükellef Kurumlar ve Gayri Maddi Hakların Vergilendirilmesi

"Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır" (KVK, Md. 6). GVK’ya göre gayri maddi hakların kiralanması, devri, satılması halinde duruma göre serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı ve değer artış kazancı kabul edilmektedir. Ancak söz konusu gayri maddi hakların kurumlar vergisi mükellefine ait olması halinde bunların satışı, devri, kiralanması vb. sonucu elde edilen kazanç kurum kazancı sayılmaktadır. Safi kurum kazancı belirlenirken KVK’nın hükümleri ve GVK’nın ticari kazancın tespitine ilişkin hükümleri esas alınarak vergilendirme yapılmaktadır.

Kurumların gayri maddi hakların satışından, devrinden, temlikinden veya kiralanmasından kazanç elde ettiğinin kabulü için tahsil edilme şartı yoktur, bu işlemlerin bedellerin kurum adına tahakkuk etmesi yeterlidir. Ticari kazancın belirlenmesinde geçerli olan tahakkuk esas ilkesi, aynı şekilde kurum kazançları için de uygulanmaktadır. Gayri maddi haklar kurum tarafından satın alınmışsa, aktife maliyet bedeli üzerinden kayıt edilir ve bu tutar üzerinden amortisman ayrılır, gayri maddi hakların lisansı alınmışsa ve kullanımı karşılığında kira ödenmesi söz konusu ise ödenen kira bedelleri dönemsel ilkesi gereği dönem gideri olarak muhasebeleştirilir (Yıldırım, 2011, s. 80).

Kurumların aktifinde serbest meslek kazancı istisnasını düzenleyen GVK Md. 18'de belirtilen fikri mülkiyet hakları bulunabilir. GVK'nın 18'inci maddesinde yer alan serbest meslek kazancı istisnasından sadece maddede sayılan gerçek kişiler faydalanabileceğinden kurumlar vergisi mükellefleri bu istisnadan faydalanamaz.

Kurumlar vergisi mükelleflerin beyanı üzerine tarh olunur, tam mükellef kurumlar vergiye tabi kazancı olmasa dahi yıllık beyanname verir. Buna göre kurumlar vergisi matrahının (oluştugu) beyan edildiği varsayımıyla söz konusu gayri maddi hakların satılması ya da kiralanması halinde %25⁹ (2023) kurumlar vergisi uygulanarak kazanç vergilendirilmektedir (KVK, Md 14, 32).

1.4.3.2. Dar Mükellef Kurumlar ve Gayri Maddi Hakların Vergilendirilmesi

KVK'nın 1'nci maddesinde sayılı kurumlardan "kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler" (KVK, Md. 3).

Tam mükellef kurumlarda gelir unsuru fark etmeksizin tüm kazanç ve iratlar ticari kazanç olarak kabul edilirken, dar mükellef kurumlarda bu yaklaşım benimsenmemiştir. Dar mükellef kurumların kazançlarının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu, vergilendirme usul ve esasları ayrıca düzenlenmiştir. KVK'nın 3'üncü maddesine göre dar mükellef kurumların kazançları aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur.

- "a) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar,
- b) Türkiye'de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar.
- c) Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları.
- ç) Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar.

⁹ %25'lik KV oranı genel bir oran olup, KVK Md. 32'de belirtilen bazı mükellefler için %30, %23, %24 ve %20 gibi farklı oranlar belirlenmiştir.

- d) Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları.
- e) Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar. "

Yukarıda sayılan kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması hususlarında, GVK'nın 7 ve 8'inci maddesinin hükümleri dikkate alınır.

1.4.3.3. Yıllık Beyan Esasında Vergilendirme

Dar mükellef kurumların Türkiye'de iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla elde ettikleri kazançların belirlenmesinde, aksi yönde bir düzenleme olmadığı sürece tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır. Dar mükellef kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında ise GVK'nın bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı tam mükellef kurumlar için geçerli hükümlere göre tespit edilir (KVK, Md. 22).

Yukarıda belirtilen Kanun hükmü gereğince; Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla ticari faaliyette bulunan dar mükellef kurumların aktiflerinde kayıtlı gayri maddi hakların devir, satış ve kiralanması dolayısıyla elde ettikleri kazançlar ticari kazanç için geçerli hükümlere göre vergilendirilir.

Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef kurumdan gayri maddi hakların kiralanması halinde yurtdışına yapılan ödemelerin gayrimenkul sermaye iradı olarak, satın alınması durumunda ise yurtdışına yapılan ödemelerin değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir (Yıldırım, 2011, s. 82).

KVK'nın 30/9'uncu maddesine göre "Ticarî ve ziraî kazançlar hariç olmak üzere bu maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için Kanunun 24 veya 26'ncı maddelerine göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamele söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesi ihtiyaridir."

1.4.3.4. Özel Beyan Esasında Vergilendirme

KVK Md. 26'ya göre "Dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlikî karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kanunun 27'nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır." Dar mükellef kurumların gayri maddî haklarının satışı, devri ve temlikî nedeniyle elde ettiği kazançları KVK'nın 30'uncu maddesi gereğince tevkifata tabi tutulduğundan özel beyannameye dahil edilmesi ihtiyaridir.

1.4.3.5. Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi

Dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergi kesintisine tabi tutulacak olanlar KVK'nın 30'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Bu başlık altında sadece dar mükellef kurumların gayri maddî haklar dolayısıyla elde ettiği kazançlar üzerinden yapılması gereken vergi kesintisine yer verilecektir. "Dar mükellef kurumların bu madde uyarınca vergi kesintisine tabi kazançlarına ilişkin kesinti, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından yapılması gerekmektedir" (1 Seri No.lu KVK GT). Cumhurbaşkanınca başka bir oran belirlenmediği sürece Kanunda belirtilen %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Bu maddede yer alan dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi kesintisi oranları 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile belirlenmiştir. Gayri maddî haklar ile ilgili olan vergi kesintisi oranlarına aşağıda yer verilmiştir. Buna göre;

KVK 30/1-b ve c bentlerinde belirtilen serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları için BKK gereğince; Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratları hariç olmak üzere diğer

gayrimenkul sermaye iratlarında ve petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlar hariç diğer serbest meslek kazançlarında %20 kesinti yapılması gerekmektedir. KVK 30/2'nci maddesinde "Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın dar mükellef kurumların telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi haklarının satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden" %15 vergi kesintisi yapılacağı yer almaktadır. Ancak maddede belirlenen bu kesinti oranı Kanunun tanıdığı yetki kapsamında BKK ile %20 olarak değiştirilmiştir.

Dar mükellef kurumların gayri maddi hakları kiralamak suretiyle kazanç elde etmesi halinde bu kazanç gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilir. Bu kazancın Türkiye'de vergilendirilebilmesi için GVK'nın 7'nci maddesinde belirtilen şartların gerçekleşmesi gerekir. GVK'nın 7/5'nci maddesi uyarınca "gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi" halinde dar mükellef kurumun gayri maddi hak kapsamında elde ettiği kazanç Türkiye'de vergilendirilebilir. Bu şartların sağlanması halinde dar mükellef kurumun gayrimenkul sermaye iradı üzerinden BKK uyarınca %20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekir.

Dar mükellef kurumların telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi haklarının satışı, devir ve temlik karşılığında elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak kabul edilir. Bu kazancın Türkiye'de vergilendirilebilmesi için GVK'nın 7/7'nci maddesinde belirtilen şartların gerçekleşmesi gerekir. Buna göre diğer kazanç ve iratlarda kazancın Türkiye'de elde edildiğinin kabul edilmesi için "bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi" gerekmektedir (GVK, Md. 7/7). Bu şartların gerçekleşmesi halinde dar mükellef kurumların maddede belirtilen gayri maddi haklarının satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden KVK'nın 30/2'nci maddesi kapsamında BKK gereğince %20 vergi kesintisi yapılması gerekir. Maliye Bakanlığı bu konuda vermiş olduğu özelgeler ile konuya ilişkin görüşünü ortaya koymuştur.

Gayri maddi hak olarak kabul edilen know-how ödemeleri ile ilgili olarak uygulamada duraksama ve tartışmalar bulunmaktadır. Vergi idaresi know-how ödemelerinin vergilendirilmesine ilişkin tereddütleri gidermek için bazı özelgeleri Gelir İdaresi Başkanlığının internet sayfasında yayınlarak konuya açıklık getirmiştir.

Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığının "İtalya mukimi firmadan EMU Elektrikli Tren Seti Projesi alımı işi nedeniyle yapılan ödemelerin vergi mevzuatı karşısındaki durumu" konulu özelgesinde¹⁰; İtalyan mukimi firma tarafından verilen hizmet ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin aktarılması (know-how) olarak değerlendirilmiş ve sonuç olarak söz konusu hizmetler karşılığında İtalyan mukimi firma tarafından elde edilecek gelirlerin ÇVÖA'nın Gayri Maddi Hak Bedelleri başlıklı 12'nci maddesi kapsamında değerlendirilebileceği yönünde görüş bildirmiştir.

Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı "İsviçre mukimi bir şirkete gayri maddi hakların satışının ihracat istisnası kapsamında olup olmadığı" konulu özelgesinde¹¹:

"Gayrimaddi hakkın mülkiyeti alıcıya geçmediği sürece, bir başka ifadeyle alıcı, gayrimaddi hakkı süreli veya süresiz olarak istediği kişiye kiralama hakkını devir almadığı durumda gerçek bir hak satışından bahsedilemeyecektir. Gayrimaddi hak satışının gerçek olduğunun ispat edilmemesi veya doğrudan kullanımının ya da kullanım hakkının devredilmesi durumunda, şirketinizin aktifinde kayıtlı patent, ruhsat, know-how ve ticari marka gibi gayrimaddi hakların kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılacak ödemeler için Anlaşmanın 12 nci maddesi hükümleri uygulanacaktır." denilmiştir.

İsviçre ile Türkiye arasındaki ÇVÖA uyarınca Türkiye'de mukim şirkete ait gayri maddi hakların İsviçre mukimi şirkete satışından doğan kazançlar Anlaşmanın 13'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası kapsamında yalnızca Türkiye'de vergilendirilecektir. Bu

¹⁰ Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığının, 02/11/2015 tarih ve 41931384-125[3-2014-17]-67 sayılı özelgesi Erişim: 17.11.2023 <https://www.gib.gov.tr/italya-mukimi-firmadan-emu-elektrikli-tren-seti-projesi-alimi-isi-nedeniyle-yapilan-odemelerin-vergi>

¹¹ Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığının, 13/03/2015 tarih ve 41931384-130[11-2014-31]-19 sayılı özelgesi. Erişim 17.11.2023 <https://www.gib.gov.tr/node/93210>

hükümün uygulanabilmesi için ek protokol gereğince gayri maddi hak satışının gerçek olduğunun ispatı gerekmektedir.

"Yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, fiilen ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır " (KVK, Md. 30/11).

Örneğin kanuni merkezi İstanbul olan bir şirketin İstanbul'da fast food zinciri açmak için franchise sözleşmesi kapsamında dar mükellef kuruma net 500.000 TL ödenmesi durumunda bu tutarın %20 kesinti oranı dikkate alınarak brüte iblağ edilmesi gerekmektedir. Buna göre gayri safi ödemenin (500.000 TL/0,8=) 625.000 TL kabul edilmesi ve bu tutar üzerinden %20 vergi kesintisi yapılarak 125.000 TL'nin beyan edilmesi gerekmektedir.

1.4.3.6. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna

Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlardan edilen kazanç ve iratların %50'si Kanunda belirtilen şartların sağlanması halinde 1/1/2015 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden istisnadır (KVK, Md. 5/B). Mevzuatımızda yer alan Ar-Ge teşviklerinden farklı olarak bu düzenleme ile Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin harcamalar değil Ar-Ge faaliyetinin sonucu olan buluşun ticarileştirilmesi nedeniyle oluşan kazanç kurumlar vergisinden istisna edilerek teşvik sağlanmaktadır (Baran ve Gürsoy, 2015, s. 61).

KVK 5/B-1 maddesine göre istisna kapsamındaki kazanç ve iratlar aşağıdakilerden oluşmaktadır.

"Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

- a) Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,
- b) Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,

c) Türkiye’de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançların,

ç) Türkiye’de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının,

%50’si kurumlar vergisinden müstesnadır."

İstisna şartlarının sağlanması şartıyla tam veya dar mükellefiyete tabi olması fark etmeksizin istisna uygulamasından kurumlar vergisi mükellefleri ile gelir vergisi mükellefleri yararlanabilir (1 Seri No.lu KVK GT, 5.14.2.).

Bu istisnanın uygulanmasında temel şart, buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye’de gerçekleştirilmiş olmasıdır. İkinci şart söz konusu buluşlar için TÜRK PATENT tarafından tescil edilmiş incelemeli sistemle patent veya olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınmasıdır. Bununla birlikte istisnadan yararlanacak kişilerin, 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında KHK’nın 2’nci maddesinde belirtilen nitelikleri taşıması gereklidir. Ayrıca patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olunması gerekmektedir (1 Seri No.lu KVK GT, 5.14.3.).

"İstisna uygulamasına patent veya faydalı model belgesinin verildiği tarihten itibaren başlanır ve ilgili patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla bu istisnadan yararlanılabilir. Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı, ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edilir" (KVK, 5/B-3).

"İstisna uygulaması, patent veya faydalı model belgesi alınan buluş dolayısıyla elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden vergi kesintisi yapılmasına engel değildir. Ancak, bazı kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranlarında indirimli oran uygulanması getirilmiştir. KVK 5/B kapsamında istisnadan yararlanılabilecek serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi

%50 indirimli olarak uygulanacaktır. Kazanç ve iratları kesinti yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi gerekmeyen mükellefler için indirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanacaktır" (1 Seri No.lu KVK GT, 5.14.4.2.1.).

Buluşlarından elde ettikleri kazançları için sınai mülkiyet hakları istisnasından faydalanan mükellefler bu kazançları için ayrıca Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun kapsamında kazanç istisnasından yararlanamayacaklardır. Ancak mükelleflerin, araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerine ilişkin harcamalarının KVK kapsamında veya 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indirimine konu edilmiş olması, bu faaliyetleri sonucu ortaya çıkan buluşlarından sağlanan kazançlar nedeniyle sınai mülkiyet hakları istisnasından faydalanmasına engel değildir. Öte yandan, sınai mülkiyet hakları istisnasından yararlanan mükellefler söz konusu kazançlarına ilişkin olarak ayrıca diğer istisna uygulamalarından faydalanamazlar (1 Seri No.lu KVK GT, 5.14.5.5.).

1.4.3.7. Gayri Maddi Hakların Geliştirilmesine Yönelik Diğer Kanunlardaki İstisnalar

Ar-Ge yatırımları uzun vadeli olmaları, içerdiği belirsizlik ve yüksek nitelikli işgücü ihtiyacı gibi nedenlerle diğer sabit varlık yatırımlarından farklılık göstermektedir. Ar-Ge harcamaları ve yatırımları ülke ekonomisinin büyümesine katkıda bulunduğu için pozitif dışsallığa sahiptir (Doruk, 2020, s. 66).

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunu (Ar-Ge Kanunu) ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (TGBK) ile gayri maddi hakların geliştirilmesini sağlayacak yatırımları teşvik etmek ve desteklemek amaçlanmıştır. Bu yasal düzenlemeler ile üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği sağlanması ve geliştirilmesi, uluslararası rekabetçi ve ihracata yönelik sanayi yapısının oluşturulması amaçlanmaktadır. Sağlanan teşvik ve destekler ile teknolojik bilgi yaratmayı, ürün ve üretim süreçlerinde yenilik yapmayı, ürün kalite ve standartlarını iyileştirmeyi, verimliliğin artırmayı, üretim maliyetlerini minimize etmeyi hedeflenmektedir. Bu düzenlemeler aynı zamanda, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliğinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretimi,

girişimciliği desteklemektedir. Ayrıca bu alanlardaki yatırımlar ile ilgili Ar-Ge, yenilik ve tasarıma yönelik ülkeye doğrudan yabancı sermaye girişinin hızlandırılmasını ve nitelikli işgücünün kullanılmasını teşvik etmektedir. Bu amaçları gerçekleştirmek için sözü edilen bu Kanunlar ile gelir ve kurumlar vergisi istisnası, gelir vergisi tevkifat desteği, işveren sigorta prim desteği ve damga vergisi istisnası gibi çeşitli vergisel teşvikler düzenlenmiştir.

Mükellefler, Ar-Ge faaliyetlerini destekleyen ve çeşitli teşvikler sağlayan bu iki Kanundan sadece birisinden yararlanabilir.

1.4.3.7.1. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu

"Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır" (TGBK, Geçici Md.2).

Bu Kanundaki istisna bir kazanç istisnası olduğundan, istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle katlanılan gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunan kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Bölgede yazılım ve Ar-Ge faaliyeti sonucunda bulunan ürünler veya tasarım faaliyetleri sonucu bulunan ürünler seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları durumunda, bu yolla elde edilen kazançların gayri maddi haklara isabet eden kısmı transfer fiyatlandırması esasları uygulanarak ayrıştırılabilir ve bu suretle istisnadan faydalanılabilir. Ayrıca gayri maddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılma, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançlar için de istisna uygulanması mümkündür (1 Seri No.lu KVK GT, 5.12.2.2).

1.4.3.7.2. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun

5746 sayılı Kanununun 3/A maddesinde gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olarak Ar-Ge ve tasarım indirimi müessesesi düzenlenmiştir. "Buna göre, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni

teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, 5520 sayılı Kanununun 10'uncu maddesi ve 193 sayılı Kanununun 89'uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılacaktır" (1 Seri No.lu KVK GT, 10.2.).

5746 sayılı Kanunun uygulamasına ve denetimine ilişkin usul ve esasları düzenleyen Yönetmelik 10.08.2016 tarihli ve 29797 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Yönetmelikte Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin kapsamı, indirimin uygulama esasları, gelir vergisi stopaj teşviki, sigorta prim desteği, damga vergisi istisnası, gümrük vergisi istisnasının uygulama esasları ile değerlendirme ve denetim gibi hususlar ve diğer şartlar düzenlenmiştir.

1.4.4. Katma Değer Vergisi Kanununa Göre Gayri Maddi Hakların Vergilendirilmesi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 1'inci maddesine göre Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ve bu maddede belirtilen faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir.

Ayrıca aynı maddenin üçüncü fıkrasında "Bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgah veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez." Bu hüküm uyarınca işlem Türkiye'de yapılması şartıyla tam mükellef, dar mükellef, özel hukuk kişisi ya da kamu kurumu ayrımı yapılmaksızın yani işlemi yapan kişiye bakılmaksızın vergilendirme yapılır.

Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler vergiye tabi olduğundan, gayri maddi hakların bu faaliyetler kapsamında teslimi veya hizmete konu olması durumunda bu işlem katma değer

vergisinin konusuna girmektedir. Bununla birlikte aynı Kanunun 1/3'üncü maddesi uyarınca bu bentte sayılan işlemler ((g) bendi hariç), ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmasalar bile verginin konusuna girerler. Kanunun 1/3-f maddesinde belirtildiği üzere GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiralanması işlemleri verginin konusuna girer. Dolayısıyla gayri maddi hakların ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında teslimi ya da hizmete konu edilmese bile katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

1.4.4.1. Gayri Maddi Hakların Teslimi ve Kiralanması İşlemleri

Gayri maddi haklar ticari veya zirai faaliyet ya da serbest meslek faaliyeti kapsamında teslimi ya da kiralanması hizmeti söz konusu ise bu işlemlerin katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Bununla birlikte KDV Kanununun 1/3-f maddesi uyarınca ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan bir işlem olmasa bile GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiralanması işlemleri katma değer vergisine tabidir.

Kanunda GVK'nın 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması işleminin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmekle birlikte, söz konusu mal ve hakların ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında teslimi yapılmaması durumunda katma değer vergisinin konusuna girdiğine dair düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla söz konusu gayri maddi hakların ticari, zirai ya da serbest meslek faaliyeti kapsamında teslimi söz konusu değil ise işlem katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.

1.4.4.2. Gayri Maddi Hakların Ticari, Zirai ve Serbest Meslek Faaliyeti Kapsamında Teslimi ve Kiralanması

Ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan gayri maddi hak tesliminde ve kiralanması hizmetlerinde katma değer vergisinin mükellefi söz konusu hakların

teslimini ve kiralanması işlemini yapanlardır. Gayri maddi hakların ithalatında ise verginin mükellefi bunları ithal edenlerdir.

"Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir" (KDVK Md.9/1). Bu yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı katma değer vergisi tevkifatı konusunda gerekli gördüğü alanlarda tam ve kısmi tevkifat düzenlemesi yapmıştır. Tam tevkifat işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesidir. Kısmi tevkifat ise hesaplanan verginin Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir. KDV Genel Uygulama Tebliğinde (KDV GUT) gayri maddi hakların teslimi ve kiralanması işlemlerinde kısmi tevkifat öngörülmediğinden, sadece tam tevkifat uygulamasına yer verilecektir.

1.4.4.3. Tam Tevkifat Kapsamındaki İşlemler

Tam tevkifat uygulanacak işlemler, KDV GUT'de düzenlenmiştir, bunlar dışındaki işlemlerde işlemin alıcıları tarafından tam tevkifat uygulaması yapılamaz. Aşağıdaki bölümde tam tevkifat kapsamına alınan işlemlere ilişkin açıklamalara kısaca yer verilmiştir.

1.4.4.3.1. İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler

İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabiidir. Buna benzer hizmet ifalarında hizmeti ifa edenler esas mükellef olmakla birlikte, bu mükelleflerin Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenir. KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması

şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkifatı yaparak 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır (KDV GUT, C.2.1.2).

1.4.4.3.2. Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler

KDV Kanununun 1 inci maddesine göre, "serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler" katma değer vergisine tabidir. Serbest meslek faaliyetlerini mutad ve sürekli olarak yapanların, ilkesel olarak KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekir. GVK'nın 18'inci maddesinde ifade edilen teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanununun 94'üncü maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapanların hesaplayacağı KDV'nin, bunlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekir. Serbest meslek erbaplarının bu düzenlemeden faydalanabilmesi için KDV mükellefiyetinin sadece GVK'nın 18'inci maddesi kapsamındaki işlemlerden oluşması ve işlemlerinin tamamının aynı Kanununun 94'üncü maddesinde sayılanlara yapılması gerekmektedir. Sorumluluk uygulamasından faydalanmak istemeyenler ile bu kapsama girmesi mümkün olmayan serbest meslek erbaplarının GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılanlar dışındakilere yaptıkları işlemler sebebiyle hesaplanan verginin kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekir (KDV GUT, C.2.1.2).

1.4.4.3.3. Kiralama İşlemleri

Kiralama işlemleri ile ilgili KDV; kiraya verenin KDV mükellefiyetinin bulunmaması ve aynı zamanda kiracının KDV mükellefi (sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler hariç) olması halinde, kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilir. Bununla birlikte kiracının; basit usulde vergilendirilenler, banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmeler, sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar olması hallerinde de, kiralama hizmetine ait KDV söz konusu kiracılar tarafından tevkifata tabi tutulmalıdır (KDV GUT, C.2.1.2).

KDV'ye tabi olan kiralama işlerinde kiraya verenin başka işleri sebebiyle KDV mükellefiyeti varsa, bu işler için tam tevkifat uygulanmaz; bu durumda kiraya veren, kiralama işine ilişkin KDV'yi diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan eder. Kiracının KDV mükellefi olmaması halinde de kira bedeli üzerinden hesaplanan KDV, kiraya veren tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilir. Kiraya verenin başka nedenlerle KDV mükellefiyeti olmaması bu uygulamaya engel değildir. Kiralama işleminin KDV'den müstesna olması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmez (KDV GUT, C.2.1.2).

1.4.4.3.4. Gayri Maddi Hakların Ticari, Zirai ve Serbest Meslek Faaliyeti Kapsamı Dışında Kiralanması

GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve haklar ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında olmasa dahi KDV Kanununun 1/3-f maddesi uyarınca verginin konusuna girmekte olup, bu tür işlemlerde verginin mükellefi mal ve hakları kiraya verenlerdir. Bir önceki bölümde yer verildiği üzere kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması, kiracının KDV mükellefi olması halinde, KDV kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmelidir. KDV'ye tabi olan kiralama işlerinde kiraya verenin başka faaliyetleri dolayısıyla KDV mükellefi olması halinde, tam tevkifat uygulanmaz; kiraya veren, kiralama faaliyetlerine ait KDV'yi diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan eder.

1.4.4.3.5. Gayri Maddi Hakların Dar Mükellefler Tarafından Teslimi ve Kiraya Verilmesi

Dar mükellef kişilere ait GVK'nın 70'inci maddesinde yer verilen gayri maddi hakların kiralanması işlemi ile bu kişilerin Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunlar tarafından yurt dışında yapılan ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabidir. Bu tür işlemlerde verginin mükellefi, esas itibariyle hizmeti ifa edenlerdir ancak, KDV Kanununun 9'uncu maddesi uyarınca bu kişilerin Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığında, KDV'nin tamamı hizmetten faydalanan yurt içindeki alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Örneğin kanuni merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunan bir şirkete royalty, lisans bedeli, franchising bedeli olarak gayri maddi hak ödemesi yapılması ve Türkiye’de faydalanılması halinde KDV Kanununun 9’uncu maddesi uyarınca KDV’nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

1.4.4.4. Katma Değer Vergisi Kanununda Yer Alan İstisnalar

"Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri ile yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralama" KDV’den istisnadır (KDV Md. 13/d). Söz konusu istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar KDV GUT’de açıklanmıştır.

Bununla birlikte KDV Kanununun 17/4-z maddesinde başka bir istisnaya daha yer verilmiştir. Bu maddeye göre, "KVK’nın 5/B maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı" KDV’den istisnadır.

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde bulunan mükelleflerin bu bölgede gerçekleştirdikleri bazı teslim ve hizmetleri KDV Kanununun Geçici 20’nci maddesi ile KDV’den istisna tutulmuştur. İstisna kapsamındaki teslim ve hizmetler aşağıdaki gibidir.

"691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır."

Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar KDV GUT’de düzenlenmiştir. Bu madde kapsamındaki teslim ve hizmetler 31/12/2023 tarihine kadar KDV’den istisnadır. Bu bölgelerde üretilen yazılımların farklı

kişilere satışı ya da CD olarak veya elektronik ortamda satışı istisna uygulanmasına engel değildir. İstisnanın uygulanmasında üniversitelere bağlı teknokentler de Teknoloji Geliştirme Bölgesi olarak kabul edilmektedir. "Kanunun geçici 20/1'inci maddesi kapsamında üretilen söz konusu yazılımların fikri mülkiyet hakkının, bu bölgede faaliyette bulunan mükellefte kalmak suretiyle belirli zaman aralıklarıyla farklı kişilere satılması veya söz konusu yazılımların sanal ortamda paylaşımının sağlanması halinde de KDV istisnası uygulanır. " (KDV GUT, G.2.).

1.5. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINA GÖRE GAYRİ MADDİ HAKLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Günümüzde uluslararası ekonomik ilişkilerin gelişmesi ve kolaylaşması, uluslararası alanda faaliyet gösteren şirketlerin çoğalması ve bunların sonucunda ortaya çıkan ekonomi politikaları çifte vergilendirme sorununun ve öneminin artmasına neden olmuştur. "Çifte vergilendirme aynı vergi konusu üzerinden birden fazla vergi alınması ya da aynı vergi konusu üzerinde birden fazla vergilendirme yetkisinin çatışması olarak ifade edilebilir" (Akdoğan, 2006, s. 168).

Vergi hukukunda çifte vergilendirme; hukuki çifte vergilendirme ve ekonomik çifte vergilendirme olarak iki başlık altında incelenmektedir. Hukuki çifte vergilendirme; aynı vergilendirme döneminde vergi uygulama yetkisine sahip iki ayrı vergi idaresinin, aynı mükellefin gelir ya da serveti üzerinden aynı veya benzer vergiler uygulamasıdır. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme aynı gelir veya servetin iki farklı kişinin elinde vergilendirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Işık, 2005, s. 170).

Çifte vergilemeyi önleme konusunda uluslararası kabul görmüş iki anlaşma modeli vardır. Bu model anlaşmaların birini OECD, diğerini ise Birleşmiş Milletler (BM) oluşturmuştur.

OECD'nin Gelir ve Servet Vergilerinde Vergi Anlaşması Modeli, örgüte üye olan veya olmayan devletler hatta üye olmayan devletler arasındaki anlaşmazlıklarda, bununla birlikte küresel çapta veya belli bir bölgede faaliyet gösteren diğer uluslararası örgütlerin

çifte vergilendirme ile ilgili sorunlarının çözümünde temel kaynak belge olarak faydalanılmaktadır. Özellikle dikkatlerden kaçmaması gereken bir husus da, OECD Model Anlaşmasının hükümleri ve yorumları, BM Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine İlişkin Model Anlaşmasının önemli bir kısmında yinelenmiştir. Hatta BM model anlaşmasının ilk taslağının hazırlanmasında ve daha sonra revize edilmesinde OECD model vergi anlaşmasından faydalanılmıştır. (GİB Çevirisi; OECD Model Vergi Anlaşması, 2016, s. 9).

Diğer ülkelerde gerçekleştirilen doğrudan ve dolaylı yatırımlarından veya servetlerden gelir sağlayan kişiler genelde gelişmiş ülkelerdeki yerleşik kişiler olduğundan, gelişmiş ülkeler ÇVÖA'larda vergilendirme yetkisinin ikamet edilen devlete verilmesini isterken, gelişmekte olan ülkeler ise bu yetkinin kaynak ülkede bırakılmasını istemektedirler. Bu yönüyle OECD modeli ağırlıklı olarak ikamet ilkesini esas aldığından gelişmiş ülkelerin çıkarlarını koruyan bir yapıya sahiptir. Bu sebeple özellikle gelişmiş AB ülkeleri yaptıkları anlaşmalarda OECD modelini tercih etmektedir (Bilici, 2013, s.168).

BM Modeli, OECD Modelinin ikamet ilkesine ilişkin katı tavrını esnetmek amacıyla, kaynak ülkesine öncelik tanımaktadır; ancak Modelde kaynak ülkeye özgü bir vergilendirme yetkisi olduğuna dair bir eğilim de yoktur (Başok, 2016, s. 52). BM Modeli, uluslararası vergilendirmede uyrukluk ve kaynak ilkelerinin uyumlaştırılmasına yönelik bir vizyonu temsil etse de, OECD modeli ile karşılaştırıldığında kaynak ilkesine daha fazla vurgu yapmaktadır. Öte yandan son yıllarda yapılan değişikliklerle birlikte BM Modeli giderek OECD Modeline yaklaşıyor (Işık, 2005, s. 60).

Gelir ve servet unsurlarının vergilendirilmesinde kullanılan temel vergilendirme ilkeleri kaynak ve ikamet ilkesidir. İkamet ilkesini benimseyen bir devlet, kendi ülkesi sınırları içinde yaşayan mükellefleri, kaynağı ne olursa olsun, yani ister yurt içi; isterse yurt dışı kazanç ve irat niteliğinde olsun, gelirlerinin toplamı üzerinden vergilendirir. Dünyada çok sayıda devlet vergi sistemlerini ikamet ilkesine göre şekillendirmiştir. Vergilemede kaynak ilkesi uygulandığında ise; gelirin kim tarafından kazanıldığına, o ülkede yerleşik olup olmadığına bakılmaksızın mükellefin sadece ülke içinden kaynaklanan gelirleri üzerinde vergilendirme yetkisi o ülkeye aittir. İkamet ilkesinden farklı olarak mükellefin

bütün kazanç ve iratları değil; sadece o ülkeden elde edilen kazanç ve iratları üzerinden vergilendirme yapılır. Tamamen kaynak ilkesine dayalı bir vergi sistemi sınırlı sayıda ülkede bulunmaktadır; bu uygulama genellikle vergi cenneti ülkelerde görülmektedir. Bununla birlikte ikamet ilkesine göre vergilendirme yapan ülkeler de genellikle, ülkede yerleşik olmamakla birlikte; ülkeden kaynaklanan sebeplerle gelir elde edenleri dar mükellefiyet kapsamında vergilendirmek için kaynak ilkesini uygularlar. Türkiye’de yerleşik olanlar ve yerleşik sayılanlar hem yurt içi hem de yurt dışı gelirlerinin toplamı üzerinden vergilendirilirken; yerleşik olmayanlar sadece Türkiye’den kaynaklanan gelirleri üzerinden vergilendirilirler (Balcı, 2013, s. 47).

OECD model anlaşması ile BM model anlaşması arasında "gayri maddi hakların vergilendirilmesi" bakımında çeşitli farklar bulunmaktadır. OECD Modelinde, gayri maddi haklara ilişkin gelirin vergilendirilmesi tamamen ikametgâh devletine bırakılmışken, BM Modeli aynı zamanda kaynak devlete de vergilendirme yetkisi vermektedir.

Türkiye kendi modelini geliştirirken OECD Modelini esas almıştır. Ancak Türkiye, OECD Model Anlaşmasına koyduğu çekince ve şerhler çerçevesinde tasarladığı modele, diğer OECD ülkeleri ile arasındaki iktisadi farklılıklardan kaynaklanan öncelik ve çıkar farklılıklarını da yansıtmaya çalışmıştır (Güngör, 1997, s. 34). Öte yandan Türkiye’nin vergi anlaşmalarını daha çok BM Modelini temel aldığı yönünde görüşler de vardır. Diğer bir görüş ise, Türkiye’nin gelişmiş ülkelerle yaptığı anlaşmalarda BM Modelini ön planda tuttuğu, sermaye ve teknoloji ihraç ettiği ya da edebileceği gelişmekte olan ülkelerle yaptığı anlaşmalarda ise OECD Model Anlaşmasından yararlandığı yönündedir (Öz, 2005, s. 49).

1.5.1. OECD Modeline Göre Gayri Maddi Hakların Vergilendirilmesi

OECD model vergi anlaşmasının 12’nci maddesinde gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesi düzenlenmiştir. Maddenin ikinci bendinde madde kullanılan “gayri maddi hak bedelleri” terimi aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

"Sinema filmleri dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın, tasarım veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder."

"Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin mukimi bir gerçek lehdara ait olan gayrimaddi hak bedelleri, yalnızca bu diğer Devlette vergilendirilebilir (OECD Model Anlaşma, Md. 12/1)". Bu hüküm ile ikamet ilkesi benimsenmiştir, buna göre gayri maddi hak bedellerinin vergilendirmesi ikametgâhın bulunduğu ülke tarafından yapılması gerekmektedir.

Maddenin 3'üncü bendinde gayri maddi hak ödemelerinin hangi hallerde ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği düzenlenmiştir. Bu bent uyarınca aşağıdaki hallerde vergilendirmede ticari kazanç hükümleri uygulanacaktır.

"Bir Akit Devletin mukimi olan gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı, gayrimaddi hak bedelinin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1'inci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, 7'nci Madde hükümleri uygulanacaktır."

Maddenin son bendinde ise emsaline uygun gayri maddi hak bedeli belirlenmemesi durumunda nasıl bir yol izleneceği belirlenmiştir. Bu bent hükümleri uyarınca aşağıdaki şartlar altında emsali aşan kısım anlaşma hükümleri de göz önünde bulundurularak her bir devlet tarafından kendi iç mevzuatına göre vergilendirebilecektir.

"Kullanım, hak veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedelinin miktarı, ödeyici ile gerçek lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda; ödeyici ile gerçek

lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu Madde hükümleri yalnızca en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ödemelerin aşan kısmı, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devletin mevzuatına göre vergilendirilecektir."

Aslında burada gayri maddi hak bedelleri için öngörülen hükümler, Model Anlaşmanın 9'uncu maddesinde ticari kazançlar için uygulanan transfer fiyatlandırması hükümlerine paraleldir. Model anlaşma özel bir güvenlik müessesesi kurarak ilişkili kişilerin gayri maddi hak bedeli ödemesi altında sınırsız k r transferini engellenmek istenmiştir (Batun, 2016, s. 207).

1.5.2. BM Modeline Göre Gayri Maddi Hakları Vergilendirilmesi

BM Gelişmiş ve Gelişmekte Olan  lkeler Arasında ifte Vergilendirmeyi  nleme Model Anlaşmasının (BM Model Anlaşması) taslak metninin hazırlanmasında ve yapılan değişikliklerde OECD model anlaşmasının hüküm ve yorumlarından yararlanılmıştır. Model son olarak 2011 yılında güncellenmiştir (Karabulut, 2014, s. 75).

BM Model Anlaşmasının 12'nci maddesinin birinci bendi gayri maddi haklara ilişkin vergilendirme yetkisine ilişkin hükümler içermektedir (BM, 2011, s. 29). Buna göre "bir akit devlette doğan ve diğer akit devletin bir mukimine ödenen gayri maddi hak bedelleri, bu diğer (ikamet edilen) Devlette vergilendirilebilir." Bu hüküm ile ikamet ilkesi benimsenmiştir, buna göre gayri maddi hak bedellerinin vergilendirmesi ikamet edilen ülke tarafından yapılması gerekmektedir.

Aynı maddenin 2'nci bendinde belirtildiği üzere;

"Gayri maddi haklar doğdukları akit devlette ve bu devletin mevzuatına göre vergilendirilebilir, ancak gayri maddi hak bedelinin gerçek lehtarını diğer akit devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi, gayri maddi hak bedelinin brüt tutarının (ikili müzakerelerle tespit edilen) yüzdesini aşmayacaktır. Akit devletlerin

yetkili makamları, karşılıklı anlaşma yoluyla bu sınırlamanın uygulanma şeklini belirleyecektir."

Bu hükümler ile BM Modeli, OECD modelinden farklı olarak gayri maddi hak ödemelerinde hem kaynak ülkeye hem de mukim ülkeye vergilendirme yetkisi vermekte iken, OECD Modelinde vergilendirme yetkisi gayri maddi haklarda sadece mukim devlete tanınmıştır.

BM model anlaşmasının 12'nci maddesinin 3'üncü bendinde gayri maddi haklar aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

"Sinema filmleri veya radyo veya televizyon yayınları için kullanılan filmler veya bantlar dahil olmak üzere, edebi, sanatsal veya bilimsel eserlerin telif haklarının kullanımı veya kullanım hakkı, herhangi bir patent, ticari marka, tasarım veya model, plan, gizli formül veya süreç veya sınai, ticari veya bilimsel ekipmanın kullanımı veya kullanım hakkı veya sınai, ticari veya bilimsel deneyime ilişkin bilgi karşılığında alınan her türlü ödemeyi ifade eder."

BM Model Vergi Anlaşmasında OECD Model Vergi Anlaşmasından farklı olarak "sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı ya da kullanım hakkı" da gayri maddi hak olarak kabul edilmektedir. 1977 tarihli OECD Model Anlaşmasında bu varlıklarda gayri maddi hak olarak kabul edilmekte iken 1992 yılında yapılan değişiklik ile gayri maddi hak kapsamından çıkarılmıştır. Bu değişiklik ile bu varlıklar ile elde edilen kazancın ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir (OECD, 2010, s. 150).

12'nci maddenin 4'üncü bendinde belirtildiği üzere "bir akit devlet mukimi olan gayri maddi hak bedelinin gerçek lehtar, gayri maddi hak bedelinin doğduğu diğer akit devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bu diğer devlette yer alan sabit bir yer vasıtasıyla orada serbest meslek faaliyetinde bulunması durumunda" gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesinde farklı yollar izlenecektir. Buna göre söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir

bağ varsa, Anlaşmasının 12'nci maddesinin 1 ve 2'nci bent hükümleri uygulanmayacaktır. Bu gibi durumlarda anlaşmanın ticari kazanç veya serbest meslek kazancına ilişkin maddelerinin uygulanması gerekmektedir.

Aşağıda yer verilen Anlaşmanın 12'nci maddesinin 5'inci bendinde ise gayri maddi hak bedelleri ile işyeri ve sabit yer ilişkisine göre vergilendirmenin yapılacağı devlet belirlenmiştir.

"Gayri maddi hak bedelleri, ödeyenin bir Âkit Devlet mukimi olması halinde, bu Devlette doğmuş kabul edilecektir. Bununla beraber, gayri maddi hak bedelini ödeyen kişi bir Âkit Devlet mukimi olsun ya da olmasın, bir Âkit Devlette gayri maddi hak bedeli ödeme yükümlülüğünün doğduğu bir işyerine veya sabit yere sahip olduğunda ve söz konusu gayri maddi hak bedelleri bu işyeri veya sabit yerden kaynaklandığında, bu gayri maddi hak bedellerinin işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Devlette doğduğu kabul olunacaktır."

BM Model Vergi Anlaşmasının 12'nci maddesinin son bendi ile OECD Model Vergi Anlaşmasının 12'nci maddesinin son bendinde aynı hükümler yer almakta olup, emsaline uygun gayri maddi hak bedeli belirlenmemesi durumunda nasıl bir yol izleneceği belirlenmiştir.

1.5.3. Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Göre Gayri Maddi Hakların Vergilendirilmesi

OECD modeli, BM modeli ve ABD'nin uyguladığı modellerin yanı sıra çifte vergilendirmeyi önleme konusunda Türkiye'nin geliştirdiği, Türkiye modeli olarak adlandırılan anlaşma modeli de bulunmaktadır (Bilici, 2013, s. 168). Türkiye uluslararası vergi anlaşmalarına geç katılmıştır. Bunun sebepleri, OECD modelinin gelişmekte olan ülkeler için uygun olmaması, Türk hukukunda tek taraflı çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik düzenlemeler olması, Türkiye'de vergi oranlarının düşük olması sebebiyle yabancı sermaye yatırımlarının çifte vergilendirme anlaşmalarının olmamasından

olumsuz etkilenmeyeceği şeklinde sıralanabilir. Ancak geçen zaman içerisinde anlaşma yapılması kaçınılmaz hale gelmiştir (Demirci, 2017, s. 25).

Türk anlaşma modelinde Türkiye'nin temel hedefi daha fazla sermaye yatırımlarını çekmek ve ileri teknoloji ithalatı yoluyla teknoloji transferini sağlamaktır. Bir diğer önemli amaç ise kaynak ilkesine uygun olarak yabancı sermaye ve teknolojiden kaynaklanan gelirlerin mümkün olduğu kadar kaynak devlette vergilendirilmesini sağlamaktır. Gelişmekte olan ülkelerle yapılan müzakerelerde, Türkiye sermaye ve teknolojiye dayalı gelirlerin vergilendirilmesinde kaynak ilkesine dayalı yaklaşımı esnetmiştir (Güngör, 1997, s. 37).

Türkiye gelir ve servet vergilerinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasını ilk olarak 3 Kasım 1970'te Avusturya ile yapmıştır. 2022 yılı itibarıyla Türkiye toplamda 101 ülke ile ÇVÖA imzalanmıştır ancak bunların 89'u yürürlüktedir. Yürürlükteki Anlaşmaların 26'sı AB üyesi ülkelerle yapılmıştır. 2022 yılında Gana, Uruguay ve Kamerun ile ÇVÖA imzalanması için görüşmeler yapılmış olup, Sri Lanka, Kamboçya ve Brundi ile ÇVÖA imzalanmıştır (GİB, Faaliyet Raporu, 2022). Ayrıca, OECD/G20 bünyesinde yürütülen "Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Projesi"nin 15. Eylemi sonucunda hazırlanan "Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırmanın Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları ile İlgili Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşme" (Çok Taraflı Sözleşme) 7 Haziran 2017 tarihinde imzalanmıştır (GİB, Faaliyet Raporu, 2018). Uluslararası piyasada sermaye, hizmet, teknoloji ve emek sektöründe küreselleşmenin etkisiyle artan hareketliliğin sebep olduğu çifte vergilendirme sorununa ilişkin olarak Türkiye'nin yaptığı bu anlaşmalar ile önemli gelişmeler sağladığı söylenebilir.

Türk Anlaşma Modelinin 12'nci maddesi OECD Model Anlaşması esas alınarak oluşturulduğundan OECD ve BM Model Anlaşmalarında olduğu gibi "gayri maddi haklara" ilişkindir.

OECD Modeli, gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesinde ikamet ilkesini esas almakta olup, gelirin kaynaklandığı devlete vergilendirme yetkisi tanımaz. Türkiye, anlaşma müzakerelerinde bu maddeye ilişkin koyduğu çekinceler ile gayri maddi hak

bedellerinin vergilendirilmesinde ikamet ilkesinin yanı sıra kaynak ilkesinin de esas alabileceğini ifade etmiştir. Bu çekince sayesinde, Türkiye'nin sonuçlandığı tüm anlaşmalarda kaynak devletin vergilemesi de mümkün hale gelmiştir (Güngör, 1997, s. 39).

Türkiye'nin OECD model anlaşmasında katılmadığı, çekince koyduğu bir başka nokta da gayri maddi hak bedelleri teriminin tanımıyla ilgilidir. OECD model anlaşmasındaki gayri maddi hak tanımına ilave olarak Türkiye donatımsız kiralanan uçak ve gemilerle diğer her türlü sınai, ticari ve bilimsel ekipmanın kiralınması karşılığı elde edilen gelirlerin de kaynak devlette vergilendirilmesini istediğinden, bu tür gelirlerin de gayri maddi hak bedeli olarak kabul edilmesi için madde metnine çekince koymuştur. Böyle bir çekincenin bulunmaması halinde kiralama gelirlerinin ticari kazancın tabi olduğu anlaşma hükümleri çerçevesinde ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Türkiye bu çekincesi doğrultusunda, birçok devletle yaptığı anlaşmalarda gayri maddi hak bedellerini sınai, ticari ve bilimsel ekipmanın kiralınması karşılığı elde edilen gelirleri de içerecek şekilde tanımı genişletmiştir (Güngör, 1997, s. 40).

OECD Model Anlaşmasında olduğu gibi Türkiye'nin taraf olduğu yürürlükteki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 12'nci maddesi "gayrimaddi hak bedellerinin" vergilendirilmesi düzenlemiştir. Anlaşmalar arasındaki farklılıklar aşağıda aktarılmaktadır.

- 12'nci maddenin 1'nci bendine ilişkin hükümler ve farklılıklar:

OECD model anlaşmasında olduğu gibi Türkiye'nin taraf olduğu 89 anlaşmanın 86'sında 12'nci maddesinin 1'nci bendi aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

"Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir." bu hüküm gereğince akit devletlerden birinde doğan ve diğer akit devlet mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri ikametgah devletinde vergilendirilecektir. Bu hüküm ile temel vergilendirme yetkisi ikametgah devletine verilmiştir.

Hindistan ile yapılan anlaşmada yukarıdaki cümleye "... ödenen gayrimaddi hak bedelleri" ifadesinden sonra gelmek üzere " ve teknik hizmet ücretleri" ilave edilmiştir. Ukrayna ile yapılan anlaşmada "... ödenen gayrimaddi hak bedelleri" ifadesinden sonra gelmek üzere "sözkonusu mukim gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı ise" hükmü eklenerek mukim devletin vergilendirebilmesi için mukimin gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehtarı olması şartı koşulmuştur.

- 12'nci maddenin 2'nci bendine ilişkin hükümler ve farklılıklar:

Anlaşmanın bu bendinde Türkiye OECD model anlaşması yerine BM model anlaşmasını benimsemiş ve "kaynak ülkeye" de vergilendirme yetkisi tanınmıştır. OECD model anlaşmasında bu bentte belirtilen hükümler yer almamaktadır.

Türkiye'nin taraf olduğu yürürlükteki 89 anlaşmanın 26'sının¹² 12'nci maddesinin 2'nci bendi aşağıdaki gibidir.

"Bununla beraber, söz konusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, gayrimaddi hak bedeli elde eden / (kişi) gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10 unu aşmayacaktır."

Anlaşmanın 12'nci maddesinin 1'nci bendi ile temel vergilendirme yetkisi ikametgâh devletine verilmiş olmakla birlikte, 12'nci maddenin 2'nci bendinde yer alan yukarıdaki hüküm ile kaynak devletin anlaşmada belirlenen üst sınır oranında vergilendirme yetkisi tanınmıştır. Ancak gayri maddi hak bedelini elde eden kişi gerçek lehtar (yararlanan) değilse kaynak devlet anlaşmada belirlenen oran yerine kendi mevzuatına göre vergilendirme yapabilir (Yaltı, 1995, s. 242). Anlaşmalardaki gerçek lehtar kavramıyla, çifte vergilendirme anlaşmalarının sağladığı korumadan faydalanma hakkına sahip olmayan kişilerin üçüncü kişileri araya koyarak anlaşma hükümlerinden haksız yere faydalanmasının önlenmesi amaçlanmaktadır (Sarı, 2012, s. 42).

¹² Arnavutluk, Azerbaycan, BAE, Bangladeş, Belçika, Bulgaristan, Çin Halk Cumhuriyeti, Danimarka, Fas, İran, İtalya, Japonya, Katar, Kazakistan, Macaristan, Makedonya, Malezya, Malta, Mısır, Moğolistan, Özbekistan, Polonya, Rusya, Singapur, Slovakya, Vietnam

Geri kalan anlaşmaların¹³ 12'nci maddesinin 2'nci bendi genel olarak aşağıdaki gibidir.

"Bununla beraber, söz konusu gayri maddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayri maddi hak bedelinin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi, gayri maddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10 unu aşmayacaktır."

Yukarıda yer verilen hüküm ile gayri maddi hak bedelini elde eden kişinin gerçek lehtar olma şartı yanında diğer akit devlette mukim olma şartı da aranmaktadır. Gayri maddi hak bedelinin gerçek lehtarı diğer akit devletin mukimi değilse dipnotta belirtilen ülkelerle yapılan anlaşma gereği kaynak ülke kendi iç mevzuatına göre anlaşmada belirlenen oranla sınırlı olmaksızın vergilendirme yapabilecektir.

Hollanda, Ukrayna ve Ürdün ile yapılan anlaşmalarda ise 12'nci maddenin 2'nci bendi aşağıdaki gibidir.

"Bununla beraber, gayrimaddi hak bedelleri bunların doğduğu Akit Devlette ve bu Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak bu şekilde alınacak vergi, gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde ... aşmayacaktır."

Bu ülkeler ile yapılan anlaşmalarda "gerçek lehtar" ifadesine yer verilmemiştir. Bu hükmün yer almaması sebebiyle kaynak ülke herhangi bir sınırlama olmaksızın iç mevzuatına göre vergilendirme yapabilecektir.

Anlaşmanın 12'nci maddesinin 2'nci bendinde kaynak ülkede yapılacak vergilendirmede gayrimaddi hak bedellerinin gayri safi tutarlarına uygulanacak üst vergi oranı da belirlenmiştir. Türkiye'nin taraf olduğu yürürlükte olan 89 çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 79'unda %10 oranı, 10 anlaşmada¹⁴ ise bazı gayri maddi hak bedelleri için %12, %15 ve %5 gibi farklı oranlar belirlenmiştir.

¹³ ABD, Almanya, Avusturalya, Avusturya, Bahreyn, Belçika, Beyaz Rusya, Bosna Hersek, Brezilya, Çad, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Etiyopya, Filipinler, Finlandiya, Gambiya, Güney Afrika, Gürcistan, Hırvatistan, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsrail, İsviçre, Kanada, Karadağ, Kırgızistan, Kosova, Kuveyt, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Lübnan, Meksika, Moldova, Norveç, Portekiz, S. Arabistan, Sırbistan, Slovenya, Suriye, Sudan, Tacikistan, Tayland, Umman, Venezuela, Yemen, Yeni Zelanda, Yunanistan

¹⁴ ABD %5, %10; Brezilya %10, %15; Estonya %5, %10; Filipinler %10, %15; Hindistan %15; Letonya %5, %10; Litvanya %5, %10; Tayland %15; Suriye %10, %15; Ürdün %12

- 12'nci maddenin 3'üncü bendine ilişkin hükümler ve farklılıklar:

Türkiye'nin taraf olduğu çoğu anlaşmada, Anlaşmanın 3'üncü bendinde "gayrimaddi hakların" tanımı genelde aşağıdaki gibi yapılmıştır.

"Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri ile radyo veya televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilginin sağlanması karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder."

Anlaşmaların çoğunda gayri maddi hak olarak kabul edilen gayri maddi hakların kullanımı ve kullanım hakkı kapsamında yapılan her türlü ödeme gayri maddi hak bedeli kabul edilirken aşağıda belirtilen ülkeler ile yapılan toplam 18 anlaşmada¹⁵ "satış"da bu kapsamda değerlendirilmiştir. OECD model anlaşmasında ve BM model anlaşmasında yer alan tanımda "satış" ifadesi yer almamaktadır.

Anlaşmalar arasında başka önemli bir farklılık da tanımda yer almaktadır. "Sınai, ticari, bilimsel teçhizatın" kullanımı ve kullanım hakkı çoğu anlaşmada gayri maddi hak bedeli tanımı içinde yer alırken 20 ülke¹⁶ ile yapılan anlaşmada bu kavrama yer verilmemiştir. Bu farklılık ile OECD model anlaşmasında yer alan tanım dışına çıkılarak, BM model anlaşması benimsenmiştir.

Japonya ile yapılan anlaşmanın 12'nci maddesinin 3'üncü bendinde yukarıda yer verilen genel tanımda sayılan varlıkların yanı sıra "gemi veya uçakların çıplak olarak kiralanmasında elde edilen kazançları da (8'inci maddede belirtilenlerin dışında)" kapsadığı belirtilmiştir.

Almanya ile yapılan anlaşmanın 12'nci maddesinin 3'üncü bendinde gayri maddi hak bedelleri teriminin genel tanımına ek olarak "kişinin isminin, görüntüsünün veya her türlü

¹⁵ ABD, Danimarka, Fransa, Güney Afrika, Güney Kore, İngiltere, İspanya, İsrail, İsveç, Kanada, Lüksemburg, Malta, Moğolistan, Norveç, Özbekistan, Romanya, Rusya, Yeni Zelanda

¹⁶ Arnavutluk, Bangladeş, Bosna Hersek, Çad, Etiyopya, Gambiya, Gürcistan, Katar, Kosova, Kuveyt, Lübnan, Ruanda, Slovenya, Suriye, Sudan, Tacikistan, Tayland, Umman, Venezuela, Yemen

benzeri şahsi hakkının kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi de kapsadığı" belirtilmiştir.

- 12'nci maddenin 4'üncü bendine ilişkin hükümler ve farklılıklar:

4'üncü bentteki hükme göre gayri maddi hakkın gerçek lehdarı, diğer akit devlette bir işyeri aracılığıyla ticari faaliyette bulunuyorsa veya sabit bir yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyetinde bulunuyorsa bu sabit yerler (işyeri) ile gayrimaddi hak arasında etkin bir bağ varsa anlaşmanın 12'nci maddesinin 1 ve 2'nci bentleri uygulanmayacaktır. Anlaşmaların çoğunda bu hüküm yer almakla birlikte 25 ülke¹⁷ ile yapılan anlaşmada serbest meslek faaliyeti ifadesine anlaşmanın 12'nci maddesinin 4'üncü bendinde yer verilmemiştir.

- 12'nci maddenin 5'inci bendine ilişkin hükümler ve farklılıklar:

Anlaşmanın 12'nci maddesinin 5'inci bendinde gayri maddi hak bedelinin doğduğu/elde edildiği ülke belirlenmektedir. Anlaşmaların 5'inci bendinde genel olarak aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

"Bir Devletin kendisi, bir politik alt bölümü, bir mahalli idaresi veya bu Devletin bir mukimi tarafından ödenen gayrimaddi hak bedelinin, o Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, gayrimaddi hak bedelini ödeyen kişi, bir Akit Devletin mukimi olsun veya olmasın, bir Akit Devlette gayrimaddi hak bedelini ödemeye neden olan yükümlülük ile bağlantılı bir işyerine veya sabit yere sahip olduğunda ve gayrimaddi hak bedeli bu işyeri veya sabit yerden kaynaklandığında, sözkonusu gayrimaddi hak bedelinin, işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Devlette elde edildiği kabul olunacaktır."

¹⁷ Kanada, Ürdün, İran, Romanya, Sudan, Moldova, Tacikistan, Beyaz Rusya, Özbekistan, Güney Kore, Tunus, BAE, Çin Halk Cumhuriyeti, Makedonya, Umman, Malezya, Arnavutluk, Türkmenistan, Azerbaycan, Macaristan, Polonya, Mısır, Hindistan, İsveç, Japonya

Anlaşmaların çoğunda "... bağlantılı bir işyeri veya sabit yere sahip olduğunda..." ifadesine yer verilmişken 18 anlaşmada¹⁸ "sabit yer" ifadesine yer verilmemiş, sadece "işyeri" ifadesi kullanılmıştır.

Anlaşmalarda "işyeri" terimi, teşebbüsün faaliyetlerinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yeri ifade etmektedir. 2000 yılı öncesinde yapılan anlaşmalarda başlangıçta işyeri kavramının ticari ve sınai faaliyetlere özgü olduğu düşünüldüğünden, işyeri kavramının yanı sıra ayrıca sabit yer kavramına da yer verilmiştir. OECD, "OECD Model Vergi Anlaşması'nın 14'üncü Maddesi İle İlgili Sorunlar" başlıklı rapora dayanarak, 29 Nisan 2000'de Model Vergi Anlaşmasından Serbest Meslek Faaliyetleri başlıklı 14'üncü maddeyi çıkarmıştır. Ancak serbest meslek faaliyetlerine ilişkin 14'üncü madde Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarında yer almaya devam etmektedir.

Anlaşmanın 5'nci bendine göre bir devletin mukimi tarafından ödenen gayri maddi hak bedelinin, o devlette doğduğu/elde edildiği kabul edilecektir. Bununla birlikte ödeyen kişi o devletin mukimi olsun olmasın, o devlette gayri maddi hak ile bağlantılı bir işyerine veya sabit bir yere sahip olduğunda ve gayri maddi hak bedeli bu yerlerden kaynaklanıyorsa, gayri maddi hak bedelinin işyerinin ya da sabit yerin bulunduğu ülkede elde edildiği kabul edilecektir.

- 12'nci maddenin 6'ncı bendine ilişkin hükümler ve farklılıklar:

Anlaşmanın 12'nci maddesinin 6'ncı bendi anlaşmaların tamamına yakınında aşağıdaki gibidir.

"Kullanım, hak veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedelinin miktarı, ödeyici ile gerçek lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici ile gerçek lehdar arasında karşılaştırılacak miktarı aştığında, bu madde hükümleri yalnızca en

¹⁸ KKTC, Ürdün, İsveç, Romanya, Arnavutluk, Güney Kore, Makedonya, Özbekistan, Azerbaycan, Umman, İran, Tacikistan, Malezya, BAE, Sudan, Polonya, Macaristan, Mısır

son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devletin mevzuatı uyarınca vergilendirilecektir."

Sadece Avustralya ile yapılan anlaşmada "Ödenen veya borçlanılan gayrimaddi hak bedelinin miktarı" ifadesi kullanılmış olup, diğer anlaşmalarda "ödenen gayrimaddi hak bedelinin miktarı" ifadesi yer almaktadır.

Bu bent ile gayri maddi hak bedelinin emsaline uygun olmaması durumunda nasıl bir yol izleneceği belirlenmiştir. Bu bentte yer alan hükümler OECD model anlaşmasının ve BM model anlaşmasının ortak hükümleridir.

Türkiye'nin tarafı olduğu yürürlükte bulunan 89 ÇVÖA'nın 84'ünde anlaşmaların 12'nci maddesi 6 bentten oluşmaktadır. Hindistan, Hollanda, İsveç, Japonya ve Lübnan ile yapılan anlaşmalarda bu madde 7 bentten oluşmaktadır.

Daha önceden de belirtildiği üzere Hindistan ile yapılan anlaşmada teknik hizmet ücretleri de gayri maddi hak bedeli kapsamında vergilendirilmesi kabul edilmiştir. Bu sebeple ayrı bir bentte "teknik hizmet ücretleri" tanımlanmıştır.

"Bu maddede kullanılan 'teknik hizmet ücretleri' terimi, ödemeleri yapan kişinin istihdam ettiği kişilere yapılan ödemelerin dışında herhangi bir kişiye yönetim, teknik veya danışma nitelikli hizmetler karşılığında, diğer personel veya teknik hizmetler sağlama da dahil ödemeleri ifade eder."

Hollanda ile yapılan anlaşmada ise devlet yetkililerinin 2'nci bendin uygulamasını karşılıklı anlaşmayla belirleyecekleri ayrı bir bentte belirtilmiştir. Bu sebeple anlaşmanın 12'nci maddesi 7 bentten oluşmaktadır.

İsveç ile yapılan anlaşmanın 12'nci maddesinin 7'nci bendinde maddenin 3'üncü bendinde gayri maddi hak olarak tanımlanan sınai, ticari, bilimsel teçhizat dışındaki

varlıkların satışı karşılığında yapılan her türlü ödeme için de 12'nci maddenin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Japonya ile yapılan anlaşmada 7'nci bendinde belirtilen varlıkların elden çıkarılması sonucunda elde edilen hasılat da anlaşmanın 12'nci maddesinin uygulanacağı belirtilmiştir. Anlaşmanın ilgili hükmü aşağıdaki gibidir.

"1 inci, 2 nci ve 4 üncü fıkra hükümleri, aynı şekilde, sinema filmleri, radyo veya televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere, edebi, artistik veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin elden çıkarılması sonucu doğan hasılat da uygulanacaktır. Şu kadar ki, bu hasılatan elde edilecek kazançlara uygulanabilen 13 üncü maddenin 2 nci fıkra hükümleri bu kapsama dahil değildir."

Lübnan ile yapılan anlaşmanın 12'nci maddesinin hangi koşullarda uygulanmayacağı aynı maddenin 7'nci bendinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

"Gayrimaddi hak bedelleri ödenmesine neden olan hakların oluşturulması veya tahsisi ile ilgili olan herhangi bir şahsın asıl amacı veya asıl amaçlarından biri bu oluşturma veya tahsis ile başka türlü mümkün olmayacak bir şekilde bu maddeden yararlanmak ise bu madde hükümleri uygulanmayacaktır."

Anlaşmaların 12'nci maddesinde "gayri maddi hak bedelleri"nin tanımı yer almasına rağmen, uygulamada hangi ödemenin bu unsurların kapsamına girdiği konusunda mükellefler ve vergi idaresi arasında anlaşmazlıklar olabilmektedir. Bu sebeple gayri maddi haklara ilişkin yurtdışına yapılan birçok ödemede mükellef ve vergi idaresi karşı karşıya kalmakta, konu yargıya taşınmaktadır. Bununla birlikte bu tür problemler yaşamak istemeyen mükellefler bu konuda vergi idaresinden özelle talep etmektedir. Bu yöntemlerin yanı sıra mükellefler iç mevzuata bağlı kalmaksızın ÇVÖA'nın 25'inci maddesinde düzenlenen "Karşılıklı Anlaşma Usulü" hükümlerinden de faydalanabilir. Bu

maddede akit devletlerden birinde mukim olan bir kişinin, anlaşmaya taraf devletlerden herhangi birinde veya her ikisinde kendisine ilişkin olarak yapılan işlemlerin anlaşma hükümlerine uygun olmadığını ya da olmayacağı kanaatine vardığında, devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen çözüm yollarıyla bağlı kalmaksızın, hangi yolları izleyebileceği düzenlenmiştir. Ayrıca anlaşmazlıkların çözümü başlıklı BEPS eylem planına uyum kapsamında VUK'a Ek Madde 14-18 eklenerek Türkiye'nin iç mevzuatında da "Karşılıklı Anlaşma Usulü" düzenlemesine yer vermiştir. Buna göre;

"Mükellefler, usulüne uygun yürürlüğe konulmuş bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine aykırı olarak vergilendirildiği veya bu şekilde vergilendirileceğine ilişkin kuvvetli emareler bulunduğu iddiasıyla anlaşmanın "Karşılıklı Anlaşma Usulü" hükümlerine göre Gelir İdaresi Başkanlığına başvurabilir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine bağlı olarak bu başvuru, anlaşmaya taraf diğer Akit Devlet yetkili makamları aracılığıyla da yapılabilir." (VUK, Ek Md. 14).

BEPS projesi kapsamında yapılan çalışmaların sonuçları ÇVÖA'larda çeşitli değişiklikler gerektirmektedir. OECD, her anlaşmanın devletler tarafından ikili olarak yeniden müzakere edilmesindeki zorluğu aşmak ve zaman kaybının önüne geçmek için BEPS projesinin 15. eylem planı kapsamında devletlerin BEPS sonuçlarına ÇVÖA'larını daha kolay ve hızlı şekilde uyum sağlaması için Çok Taraflı Sözleşme oluşturmuştur. Çok Taraflı Sözleşme 01.07.2018 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, Ekim 2022 itibariyle 100 ülke tarafından imzalanmış ve 1850'den fazla ÇVÖA'yı kapsamına almıştır (OECD, 2023). Türkiye, Çok Taraflı Sözleşmeyi 2017 yılında ilk imzalayan devletlerden olmasına rağmen, Sözleşme Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından onaylanmadığından henüz yürürlüğe girmemiştir (TBMM, Plan ve Bütçe Komisyonu, 2023).

OECD model anlaşmasınının 25/5'inci maddesine göre ÇVÖA hükümlerine aykırı vergilendirme kanaatiyle ortaya çıkan ihtilaf yetkili makamlara bildirildiği tarihten itibaren iki yıl içerisinde anlaşma yoluyla çözüme kavuşturulamazsa ilgili kişinin talebi halinde sorun tahkime gönderilecektir. İhtilaf konusu olaydan doğrudan etkilenen kişi

tahkim kararını uygulayan karşılıklı anlaşmayı reddetmediği sürece, söz konusu karar her iki akit devlet için de bağlayıcıdır. Bu maddeye göre öncelikle ihtilaf karşılıklı anlaşma usulü ile çözüme kavuşturulmaya çalışılmalıdır, tahkim anlaşma yolları tüketildikten sonra başvurulması gereken bir çözüm yoludur.

OECD model anlaşmasının 25/5'inci maddesinde yer alan tahkim düzenlemesi, çok taraflı sözleşmenin altıncı bölümünde daha kapsamlı şekilde düzenlenmiştir. Çok taraflı sözleşmenin 19'uncu maddesine göre de ÇVÖA hükümlerinin uygulamasından kaynaklanan vergi sorunlarının anlaşma yoluyla çözümlenememesi halinde anlaşmada belirlenen usullere göre sorun tahkime sunulacaktır. Sözleşmenin 18'inci maddesine göre tahkim "... Kapsanan Vergi Anlaşmasına ilişkin olarak iki Akit Ülke için, yalnızca her iki Akit Ülkenin de böyle bir bildirimde bulunması durumunda uygulanacaktır." Dolayısıyla çok taraflı sözleşmenin tahkim hükümlerinin uygulanabilmesi için iki akit devletinde bu durumu kabul etmesi gerekmektedir. Türkiye hem taraf olduğu ÇVÖA'larının hem de çok taraflı sözleşmenin ilgili maddelerine çekince koyarak uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkim uygulamasını tercih etmemiştir (Yusufoğlu, 2020, s. 195).

Takip eden bölümde vergi mahkemelerine yansımış ya da özgelere konu olmuş ödemenin niteliği konusunda açıklık bulunmayan işlemler OECD model anlaşmasının yorumlarından da faydalanılarak değerlendirilecektir.

1.5.3.1. Uydu Hizmetleri, Haberleşme ve Boru Hatları

OECD model anlaşmasının 12'nci maddesine ilişkin yorumlarında belirtildiği üzere uydu hizmetleri genel olarak "verici kiralama" anlaşmaları yoluyla yapılmaktadır. Bu anlaşmalar kapsamında müşteriler tarafından yapılan ödemeler, verici iletim kapasitesinin kullanımı için yapılır ve 2'nci bendin tanımı kapsamında gayri maddi hak bedeli teşkil etmez. Bu ödemeler, tanımda atıfta bulunulan varlığın veya bilginin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılmaz. Endüstriyel, ticari veya bilimsel ekipmanların kiralanmasını gayri maddi hak bedeli tanımına dahil eden anlaşmalarla ilgili olarak, ödemenin niteliği büyük ölçüde ilgili sözleşmedeki hükümlere bağlı olacaktır. Her

ne kadar ilgili sözleşmeler sıklıkla uydunun "kiralınmasına" atıfta bulunsa da, çoğu durumda müşteri uydunun fiziksel mülkiyetine sahip değildir, yalnızca iletim kapasitesine sahiptir: uydu kiralayan tarafından işletilir ve kiracının kendisine tahsis edilen uyduya erişimi yoktur. Bu gibi durumlarda, müşteriler tarafından yapılan ödemeler, Madde 7 kapsamındaki ödemeler niteliğinde olacaktır. Farklı, ancak nadir görülen bir işlem ise, uydu sahibinin uyduyu başka bir tarafa kiralaması ve bu tarafın uyduyu işleterek kendi amaçları doğrultusunda kullanması ya da veri iletim kapasitesini üçüncü taraflara sunmasıdır. Bu durumda, uydu operatörünün uydu sahibine yaptığı ödeme, sınıai, ticari veya bilimsel ekipmanın kiralınması karşılığında yapılan bir ödeme sayılabilir. Benzer hususlar, elektrik enerjisi veya iletişim için kullanılan kabloların veya boru hatlarının kapasitesinin kiralınması veya satın alınması için yapılan ödemeler için de geçerlidir (OECD, 2014, Md.12- 9.1).

Ordu Defterdarlığının "Dar mükellef kuruma yapılan uydu kirası ödemesinden kurumlar vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı" konulu 25.08.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.52.10.00-003-23 sayılı özelgesinde¹⁹ dar mükellef kurumun uydusundan yayın yapmak üzere frekans kiralınması işleminde dar mükellef kurumun elde ettiği irat gayrimenkul sermaye iradı kabul edilmiş ve yapılan ödemelerin gayri safi tutarı üzerinden KVK 30/1-c maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın "Yurt dışındaki firmadan uydu yayını için hizmet alımında ödenen bedelin vergisel durumu" konulu 30/06/2015 tarih ve 39044742-KDV.1-64898 sayılı özelgesinde²⁰ aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"Buna göre şirketiniz tarafından yapılan ödemeleri vergilendirme hakkı 1 inci fıkra uyarınca Fransa'ya aittir. Ancak, söz konusu ödemeler üzerinden kaynak devlet olarak Türkiye'nin de vergi alma hakkı bulunmakta olup, Türkiye'nin iç mevzuatına göre yapılacak bu vergilendirme ödemelerin gerçek lehtarının Fransa mukimi

¹⁹ Ordu Defterdarlığının 25.08.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.52.10.00-003-23 Sayılı Özelgesi. Erişim: 20.11.2023, <https://www.gib.gov.tr/node/99721>

²⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 30/06/2015 tarih ve 39044742-KDV.1-64898 Sayılı Özelgesi. Erişim: 20.11.2023, <https://www.gib.gov.tr/yurt-disindaki-firmadan-uydu-yayini-icin-hizmet-aliminda-odenen-bedelin-vergisel-durumu>

olması durumunda 2 nci fıkra uyarınca gayri maddi hak bedelinin gayri safi tutarının yüzde 10 unu aşmayacaktır. Söz konusu ödemelere iç mevzuatımızda daha düşük bir oranın uygulanması halinde iç mevzuatımızda belirlenen bu düşük oranın uygulanacağı tabidir."

Yukarıda yer verilen özgelere göre OECD yorumlarının aksine vergi idaresi uydu hizmetleri karşılığında dar mükellef kurumlara yapılan ödemeleri gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirmekte ve bu ödemeler üzerinden KVK 30'uncu maddesi kapsamında tevkifat yapılması gerektiği görüşündedir. Yargı ise bu konuyu vergi idaresinden farklı değerlendirmektedir. Konuya ilişkin olarak Danıştay 4'üncü Dairesinin 06.11.1996 tarih ve E. 1996/1456 K. 1996/3932 sayılı kararında uydu operatörüne yapılan ödemenin ticari nitelikteki bir hizmet bedeli olduğundan tevkifat gerekmediği yönünde karar vermiştir.

1.5.3.2. Roaming

Roaming hizmeti (Uluslararası dolaşım); bir ülkedeki mobil iletişim şirketlerinin, yabancı ülkelerdeki mobil iletişim şirketlerine abonelerinin görüşme yapabilmelerini sağlamak amacıyla, kendi ülkesinde hat sağlama hizmeti olarak tanımlanabilir (KDV GUT, II. A.3.1.).

Roaming hizmetinde yapılan ödemeler varlığın veya bilginin kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında olmadığından, anlaşmanın 12'nci maddesinin 2'nci bendindeki gayri maddi hak bedeli tanımına girmemektedir. Bu sonuç, sınai, ticari veya bilimsel ekipmanların kiralanmasını gayri maddi hak bedeli tanımına dahil eden anlaşmalarda bile geçerlidir, çünkü bir roaming anlaşması kapsamında ücret ödeyen işletmeci, fiziksel erişiminin olmadığı ziyaret edilen şebekenin kullanımı veya kullanım hakkı için değil, yabancı şebeke işletmecisi tarafından sağlanan telekomünikasyon hizmetleri için ödeme yapmaktadır. (OECD, 2014, 12. Md.-9.2).

1.5.3.3. Know-How

Know-how, gayri maddi hak kapsamındaki varlıklar içerisinde çoğu durumda uygulamada tartışma konusu olan ve tanımında güçlük çekilen varlıkların başında gelir. Bu nedenle, yurtdışına yapılan ödemelerin, know-how kapsamında mı yapıldığı yoksa yalnızca hizmet alımı karşılığında mı yapıldığı hususu, çoğu durumda içinden çıkılması zor bir sorun haline gelebilmektedir (Demir, 2013, s. 73). Vergi mevzuatımızda know-how ve hizmet ayırımı açıklayan yasal bir düzenleme yoktur, ancak OECD'nin bu konudaki yorumları vergi idaresine ve mükelleflere yol göstericidir.

Know-how sözleşmesinde, taraflardan biri, kamuya açıklanmamış özel bilgi ve deneyimlerini, bunları kendi hesabına kullanabilmesi için diğerine aktarmayı kabul eder. Lisans alana verilen formüllerin uygulanmasında lisans verenin herhangi bir rol oynamasının gerekmediği ve bunun sonucunu garanti etmediği kabul edilmektedir. Dolayısıyla bu sözleşme türü, taraflardan birinin diğer taraf için kendi mesleğinin geleneksel becerilerini kullanarak iş yapmayı taahhüt ettiği hizmet sağlama sözleşmelerinden farklıdır. Bu tür sözleşmeler kapsamında yapılan ödemeler genellikle ticari faaliyet kapsamına girer (OECD, 2014,12. Md, 11.1-2).

Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığının "İtalya mukimi firmadan EMU Elektrikli Tren Seti Projesi alımı işi nedeniyle yapılan ödemeler" konulu 02.11.2015 tarih ve B.07.1.GİB.4.54.15.01-125[3-2014-17]-67 sayılı özelgesinde²¹; dilekçede belirtilen işin know-how kapsamında ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin şirketinize aktarılması olarak değerlendirilebilecek hususlar ihtiva ettiğinden İtalyan mukimi firma tarafından elde edilecek gelirlerin anılan anlaşmanın "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12'nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Özellikle çok uluslu grup şirketlerinde grup içi şirket tarafından sağlandığı belirtilen hizmetler karşılığı yurtdışında mukim diğer grup şirketine ödeme yapılmakta ve yapılan

²¹ Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığının 02.11.2015 tarih ve B.07.1.GİB.4.54.15.01-125[3-2014-17]-67 sayılı özelgesi. Erişim:20.11.2023 <https://www.gib.gov.tr/italya-mukimi-firmadan-emu-elektrikli-tren-seti-projesi-alimi-isi-nedeniyle-yapilan-odemelerin-vergi>

ödemeler yönetim gideri olarak ifade edilmektedir. Vergi idaresi yaptığı denetimlerde söz konusu ödemeleri "gayri maddi hak bedeli" olarak kabul ederek eleştiri konusu yapmaktadır.

Danıştay 3'üncü Dairesi E. 2012/1126 K. 2013/650 sayılı kararında "davacının yurt dışında mukim firmalardan "management fee" "manufacturing design" ve "teknik destek" adı altında aldığı hizmetler karşılığında yapılan ödemeler ve ödemeler sırasında ortaya çıkan kur farklarından tevkifat yapılmadığından bahisle salınan kurum stopaj vergisinin hizmetin "know-how" hizmeti olmadığı gerekçesiyle kaldırılmasının hukuka uygun" olduğunu belirtmiştir.

Danıştay'ın aynı konuya ilişkin aksi yönde kararı da bulunmaktadır. Danıştay 4'üncü Dairesi 2010/6107 E., 2013/7010 K. sayılı kararında "yurt dışında mukim grup şirketlerden satın alınan hizmetler karşılığında, danışmanlık ücreti, yönetim katılım bedeli ve müşteri koordinasyonu ücreti adı altında yapılan ödemelerin gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi ve bu ödemelerden tevkifat yapılması" gerektiğini belirtmiştir.

Yukarıda yer verilen yargı kararlarından ve özetlerden görüldüğü üzere genel itibariyle idare ve yargı arasında sınav, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi, teknik bilgi karşılığında yapılan ödemelerin gayri maddi hak bedeli olduğu konusunda görüş ayrılığı bulunmamaktadır. İdare özellikle son yıllarda Gelir İdaresi Başkanlığının internet sayfasında yayımlanan özetler yoluyla tartışmalı hususlara açıklık getirmeyi tercih etmektedir. Ancak bu tür konular için idarenin kapsamlı ve açıklayıcı tebliğler yayımlayarak uygulamaya yön vermesi daha doğru olacaktır, bu yolla hem idare ile mükellef arasındaki ihtilaflar azalacaktır hem de mükelleflerin kanunilik ve belirlilik ilkelerine uygun bir şekilde vergilendirilmesi sağlanacaktır.

1.5.3.4. Yazılım

Bilgisayar yazılımı için alınan ödemelerin gayri maddi hak bedeli olarak kabul edilip edilmeyeceği konusunda karar vermek zordur, ancak yazılımın son yıllardaki hızlı

gelişimi ve uluslararası teknoloji transferinin giderek artması göz önüne alındığında bu konunun önemini daha da artırmıştır.

OECD, yazılımı bilgisayarın kendi operasyonel süreçleri ya da diğer görevlerin yerine getirilmesi için gerekli olan bilgisayar talimatlarını içeren bir program ya da programlar dizisi olarak tanımlamaktadır. Her ne kadar "bilgisayar yazılımı" terimi yaygın olarak hem fikri mülkiyet haklarının bulunduğu programı hem de bu programın yer aldığı ortamı tanımlamak için kullanılsa da, OECD üyesi ülkelerin çoğunun telif hakkı yasası, programdaki telif hakkı ile telif hakkı bulunan programın bir kopyasını içeren yazılım arasında bir ayırım kabul etmektedir. Yazılımla ilgili hakların devri, bir programın telif hakkı üzerindeki tüm hakların devredilmesinden, kullanımıyla ilgili kısıtlamalara tabi olan bir ürünün satışına kadar birçok farklı yöntemle gerçekleşir. Ödenen bedel de çok farklı biçimde olabilir. Bu faktörler, telif hakkı olarak kabul edilmesi gereken yazılım ödemeleri ile diğer ödeme türlerinin birbirinden ayrılmasını zorlaştırabilir (OECD, 2014, 12. Md-12.2).

Bir yazılımın telif hakkı sahibi ile bir dağıtıcı arasındaki anlaşmalar sıklıkla dağıtıcıya programın kopyalarını çoğaltma hakkı olmaksızın dağıtma hakkı verir. Bu tür sözleşmelerle elde edilen telif hakkının kapsamı, ticari aracının yazılım programının kopyalarını dağıtması için elzem olanlarla sınırlıdır. Bu tür işlemlerde, dağıtıcılar yalnızca yazılım kopyalarını edinmek için ödeme yapmakta ve yazılım telif haklarında herhangi bir haktan yararlanmamaktadır. Dolayısıyla, bir dağıtıcının yazılımı çoğaltma hakkı olmaksızın sadece yazılım kopyalarını edinmek ve dağıtmak amacıyla ödeme yaptığı bir işlemde, bu dağıtım işlerine ilişkin haklar, vergi amaçları yönünden işlemin niteliği analiz edilirken göz ardı edilmelidir. Bu gibi işlemler karşılığı yapılan ödemelerin, ticari kazanç olarak ele alınması gerekmektedir (OECD, 2014, 12. Md-14.4).

Bilgisayar yazılımlarına ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığının özelge havuzunda çok sayıda özelge bulunmaktadır. Bununla birlikte İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı "Yurtdışı firmalardan satın alınan bilgisayar yazılımları" konulu 2010/4 sayılı uygulama tamimi yayımlayarak konuya ilişkin geniş açıklamalarda bulunulmuştur. Bilgisayar yazılımları durumun niteliğine göre üç farklı şekilde vergilendirme yapılabilecektir. Buna

göre; yurt dışında mukim bir işletmeden ithal edilen bilgisayar programları herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketicilere olduğu gibi alınıp satılırsa ya da işletmede kullanılırsa yurt dışındaki işletmenin elde ettiği kazanç ticari kazanç olacağından bu ödemeler üzerinden stopaj yapılmaz. Bir diğer durum ise yurt dışında mukim işletmeden kendi işletmesinde kullanmak ve/veya müşterilerine satmak üzere piyasada bulunmayan yeni bir bilgisayar programının talebe uygun şekilde özel olarak yaptırılması durumunda, yurt dışındaki işletmenin elde edeceği kazanç serbest meslek kazancı olacağından bu ödemeler üzerinden %20 oranında stopaj yapılması gerekmektedir. Son olarak, bilgisayar programının telif hakkı satın alınarak çoğaltma, değiştirme, dağıtım ve gösterim gibi haklarının elde edilmesi halinde, yurt dışında mukim işletmeye yapılacak ödeme gayri maddi hak bedeli olacağından bu ödeme üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılmalıdır.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının "Yurt dışından CD ortamında veya doğrudan internetten şifreyle indirilerek temin edilen bilgisayar yazılımları için yapılan ödemelerin tevkifata tabi olup olmadığı" konulu 10.03.2017 tarih ve 64597866-125[30-2014]-4427 sayılı özalgede²² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığını 2010/4 sayılı uygulama tamiminde yer verilen aynı açıklamalarda bulunulmuştur. İdarenin konuya ilişkin yaklaşımında geçen zaman içerisinde herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır.

Buna göre yurtdışından satın alınan yazılımlarda duruma göre yurtdışındaki şirketin elde ettiği kazancın ticari kazanç, serbest meslek kazancı ya da gayri maddi hak bedeli olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Bu yaklaşım OECD'nin yorumları ile aynı yöndedir.

1.5.3.5. Taşıt Kiralamaları

Gayri maddi hakkın tanımında yer alan "sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı" ifadesi; Almanya, İngiltere, Slovakya gibi ülkelerle yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında uluslararası taşımacılıkta kullanılan

²² Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 10.03.2017 tarih ve 64597866-125[30-2014]-4427 sayılı özalgisi. Erişim: 20.11.2023 <https://www.gib.gov.tr/yurt-disindan-cd-ortaminda-veya-dogrudan-internetten-sifreyle-indirilerek-temin-edilen-bilgisayar>

kara, hava ve deniz taşıtlarının kiralanmasını da kapsamaktadır. Öte yandan, örneğin ABD, Rusya ve Belçika ile yapılan anlaşmalarda söz konusu araçların kiralanması deniz ve hava taşımacılığı maddesinde düzenlendiğinden, anılan ifade taşıt kiralamalarını kapsamamaktadır. Nitekim yurt dışında mukim şirketlerden yapılan uçak kiralamalarına ilişkin olarak verilen bir özeldede²³ bu farklılığa işaret edilerek; Moldova, Slovakya ve Ukrayna'dan yapılan kiralamalara ilişkin ödemelerin gayri maddi hak bedeli olarak vergilendirileceği, Rusya'dan olan kiralamaya ilişkin ödemelerin ise deniz, hava ve kara taşımacılığından sağlanan kazançlar başlıklı 8'inci madde kapsamına girdiği belirtilmiştir (Demir, 2013, s. 73).

Danıştay 3. Dairesinin E. 2011/5091 K. 2013/4519 sayılı kararında; yurt dışından kiralanmış uçaklar için yapılan kira ödemelerinin, gelir elde eden dar mükellef kurumlar açısından ticari kazanç hükmünde olduğu ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları uyarınca vergilendirilemeyeceği ihtirazi kaydıyla verilen muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden kurum (stopaj) vergisine karşı açılan davanın reddinde, hukuka aykırılık bulunmadığı kararını vermiştir. Esas Kararda ileri teknoloji ürünü ticari teçhizat olarak davacı şirketin finansal kiralama yolu ile kiraladığı uçaklar için yaptığı ödemelerin, anlaşmaların 12'nci maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği hususu açıkça ortaya konulmuş olup, yurt dışında yerleşik şirketlerin Türkiye'den elde ettikleri uçak kiralama gelirinin anlaşmaların 12'nci maddesi kapsamında gayri maddi hak bedeli olarak Türkiye'de de vergilendirileceği sonucuna varılmıştır.

Danıştay 4. Dairesinin 28.11.2001 tarih, E. 2000/4141 ve K. 2001/4613 sayılı kararında "Belçika Krallığı ile İmzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması uyarınca, kiralanmış uçak nedeniyle davacı tarafından ödenen kira bedelleri Belçika'daki firma açısından ticari kazanç olup, bu ülkede vergilendirileceğinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesine göre yapılan tevkifat yasaya aykırı olduğundan tahakkuk ettirilen vergi ve fon payının kaldırılması yerinde olduğu" şeklinde karar vermiştir

²³ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-KVK.2010.38-134 sayılı özeldesi. Erişim: 20.11.2023 <https://www.gib.gov.tr/node/92830>

Yukarıda yer verilen özelge ve yargı kararlarından görüldüğü üzere taşıt kiralamaları karşılığında yurt dışında mukim kişilere ödenecek tutarların ticari kazanç mı sayılacağı gayri maddi hak bedeli mi olduğu öncelikle ÇVÖA hükümlerine göre değerlendirilmelidir.

1.5.3.6. Radyo Frekansları- Sinema Film Kiralamaları

Radyo frekansı çeşitliliğinin bir kısmının veya tamamının kullanımı veya kullanım hakkı için yapılan ödemeler anlaşmada yer alan gayri maddi hak bedelleri tanımında atıfta bulunan varlığın veya bilginin kullanımı veya kullanım hakkı için yapılan ödemeler kapsamında kabul edilmez. Bu değerlendirme, endüstriyel, ticari ya da bilimsel ekipmanların kiralanmasını gayri maddi hak bedeli tanımına dahil eden anlaşmalar için de geçerlidir, çünkü ödeme herhangi bir ekipmanın kullanımı veya kullanım hakkı için değildir (OECD, 2014, 12. Md., 9.3)

Sinema filmlerinin kiralamasında ise durum farklıdır. Sinema filmlerine ilişkin kiralamalarda, bu filmlerin sinemalarda veya televizyonda gösterilmesi fark etmeksizin gayri maddi hak bedeli olarak kabul edilir. Bununla birlikte, OECD sinema filmlerine ilişkin kiraların ticari kazanç olarak kabul edilmesi ve bunun sonucunda 7 ve 9'uncu Madde hükümlerine tabi olması konusunda ikili müzakereler yoluyla anlaşmaya varılabileceğini belirterek kararı anlaşmanın taraflarına bırakmıştır (OECD, 2014, 12. Md., 10).

1.5.3.7. Tasarım, Plan veya Model

Ödemenin halihazırda mevcut olmayan bir tasarım, model ya da planın geliştirilmesi için yapılması halinde, ödemenin söz konusu fikri ürünlerin "kullanımı veya kullanım hakkı amacıyla" yapıldığından bahsedilemez. Bu durumda, yapılan ödeme söz konusu tasarım, model veya planın geliştirilmesiyle sonuçlanacak hizmetler karşılığını oluşturur ve dolayısıyla ticari kazanç kapsamına girer. Bununla birlikte, önceden geliştirilmiş planların telif hakkı sahibinin, herhangi bir ek çalışma yapmaksızın, yalnızca bir kişiye bu planları değiştirme veya çoğaltma hakkı vermesi halinde, söz konusu plan sahibinin

planların bu şekilde kullanılması hakkını vermesi karşılığında aldığı ödeme gayri maddi hak bedeli kabul edilmelidir (OECD, 2014, 12. Md., 10.2).

1.5.3.8. Dijital Ürünler

Elektronik ticaretin gelişmesi görüntü, ses veya metin gibi diğer dijital ürün türlerine ilişkin işlemlerin sayısını artırmıştır. Bu işlemlerde ortaya çıkan ödemelerin gayri maddi hak kapsamında olup olmadığına karar verirken, göz önünde bulundurulması gereken temel soru, ödemenin esasen neyin karşılığında yapıldığının belirlenmesidir (OECD, 2014, 12. Md., 17.1).

Günümüzde işletmeler müşterilerinin bilgisayarına, ağına veya diğer depolama, performans veya görüntüleme cihazlarına çalışması için gerekli olan dijital ürünleri, kendi kullanımını ve yararlanması için elektronik ortamda indirmesine izin veren işlemler yapmaktadır. Bu işlemlerde, ödeme aslında dijital bir sinyal şeklinde iletilen verilerin elde edilmesi için yapılmaktadır. Dolayısıyla bu ödeme gayri maddi hak bedeli oluşturmaz ancak duruma ÇVÖA'nın 7'nci veya 13'üncü maddesinin kapsamına girer. Buna karşın, ödemenin temel karşılığını, elektronik olarak indirilen dijital bir üründe bir telif hakkını kullanma hakkının verilmesi oluşturursa, bu işlemler gayri maddi hak bedeli olarak kabul edilmelidir (OECD, 2014, 12. Md.,17.4).

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 11.05.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-498 sayılı özelgesinde²⁴ yurtdışından satın alınan (domain) alan adı karşılığı yapılan ödemeleri gayri maddi hak ödemesi niteliğinde olduğunu belirterek bu ödemeler üzerinden, kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerektiği belirtilmiştir. Vergi İdaresi elektronik ticaret kapsamında olan alan adı satın alma işlemini gayri maddi hak olarak değerlendirmektedir.

²⁴ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 11.05.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-498 sayılı özelgesi. Erişim: 20.11.2023 <https://www.gib.gov.tr/node/92246>

1.5.3.9. Müzisyenler

İster aynı sözleşme kapsamında ister ayrı bir sözleşme kapsamında olsun, müzikal performansın kaydedildiği ve sanatçının ses kaydındaki telif hakkına dayanarak, kayıtların satışı veya kamuya açık olarak çalınması karşılığında kendisine telif ücreti ödenmesini şart koştuğu hallerde, sanatçının aldığı ödemenin bu telif ücretlerinden oluşan kısmı 12'nci madde kapsamında değerlendirilir. Bununla birlikte, bir ses kaydındaki telif hakkının, ilgili telif hakkı kanunu veya sözleşme şartları nedeniyle, sanatçının hizmetlerini sağlamak üzere sözleşmeyle anlaştığı bir kişiye veya üçüncü bir tarafa ait olması halinde, bu tür bir sözleşme kapsamında yapılan ödemeler, bu ödemeler kayıtların satışına bağlı olsa bile, bu madde yerine ticari kazanç veya sanatçı ve sporcu gelirleri kapsamına girecektir (OECD, 2014, 12. Md.,18).

1.5.3.10. Maden Yatakları ve Diğer Doğal Kaynaklar

Model Anlaşmanın 12'nci maddesinin yorumunda maden yataklarının, kaynakların ya da diğer doğal kaynakların işletilmesi için yapılan değişken ya da sabit ödemelerin Model Anlaşmanın 6'ncı maddesine tabi olduğu ve bu nedenle Anlaşmanın 12'nci Maddesi kapsamına girmediği belirtilmiştir (OECD, 2014,12. Md., 19).

2. BÖLÜM

TRANSFER FİYATLANDIRMASI

2.1. TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMI

Transfer fiyatlandırması bir işletmenin bir bölümünün ürettiği mal ya da hizmetin başka bir bölümünde girdi olarak kullanılması halinde uygulanacak fiyattır. Tanımdan da görüldüğü üzere işletmelerde üretilen mal ve hizmetlerin maliyetinin belirlenmesi üretim yönetimi ve maliyet muhasebesi yönünden önem arz etmekte olup, en doğru maliyetin belirlenmesi çabası transfer fiyatını ortaya çıkarmıştır. Başlangıçta işletmenin bölümleri arasındaki işlemler için kullanılan transfer fiyatlandırması kavramı, gelişen ticaret ve küreselleşme ile birlikte ilişkili işletmeler arasındaki işlemler için kullanılan mali bir kavram haline gelmiştir. İlk olarak işletme yönetimiyle ilgili olarak ortaya çıkan transfer fiyatlandırması zaman içerisinde daha çok vergi hukukuna ilişkin bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.

Transfer fiyatlandırması, ilişkili işletmeler arasında transfere konu olan maddi ve gayri maddi varlıkların, kredilerin, kiraların fiyatlandırılmasını ifade eder. Transfer fiyatı, toplam kârın ilişkili işletmeler arasındaki payını belirlemektedir (Levely, ve Wrappe, 2007, s. 1)

OECD'nin yayımlanmış olduğu vergi terimleri sözlüğündeki tanıma²⁵ göre transfer fiyatı; bir şirketin bağlı şirketine ya da diğer ilişkili kuruluşuna sattığı mallar, hizmetler veya gayri maddi varlıklar için uyguladığı fiyattır. Hukuka aykırı (kötüye kullanılan) transfer fiyatlandırması ise gelir ve giderlerin vergiye tabi geliri azaltmak amacıyla uygunsuz bir şekilde tahsis edilmesi olarak tanımlanmıştır.

²⁵ OECD, Glossary of Tax Terms, www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T, Erişim: 12.01.2021

BM Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Pratik El Kitabı'nda (BM TF Kitabı, 2021) transfer fiyatlandırmasını mal veya hizmetlerin, maddi olmayan varlıkların transferini içeren ilişkili işletmeler (ÇUI üyeleri) arasındaki (sınır ötesi) işlemlerde uygulanan fiyat olarak tanımlamıştır.

Küreselleşme en önemli etkisini şüphesiz uluslararası ekonomide göstermiştir. Küreselleşmenin etkisiyle birlikte mal, hizmet ve sermaye hareketleri önündeki engeller kalkmış, ticarete yaşanan serbestleşme sonucu uluslararası ticaret hacmi hızla büyümüştür. Nobel ödüllü ekonomist Joseph Stiglitz (2002, s. 31) küreselleşmeyi "temelde, ülkelerin ve dünya halklarının bütünleşmesi, ulaşım ve iletişim maliyetlerini inanılmaz ölçüde azaltan bir süreç olarak belirtmiş ve ayrıca mallar, hizmetler, sermaye, bilgi ve insanların sınırları aşmasının önündeki yapay engellerin kaldırılması" olarak tanımlamıştır. Uluslararası ticarete yaşanan serbestleşme süreci etkisini doğrudan ülkelerin milli gelirlerinde göstermiş, ortaya çıkan yeni durum ülkelerin vergilendirme süreçlerini de etkileyerek çeşitli ihtilafları doğurmuştur. Günümüzde özellikle küreselleşme sürecinin etkisiyle ÇUI'lerin farklı ülkelerde kaynaklara kolaylıkla ulaşabilir hale gelmesi neticesinde transfer fiyatlandırması kavramı işletme içi bir kavram olmanın ötesine geçmiş ulusal bir problem hatta uluslararası bir problem haline gelmiştir. Problem olarak ifade edilmesinin en önemli sebebi işletmeler tarafından matrah aşındırıcı bir araç olarak kullanılmasıdır. İşletmelerin matrahını aşındırması her zaman sadece o işletme özelinde bir problem oluşturmamakta, ÇUI ise bu durum ülkelerin vergi matrahının aşınmasına sebep olmaktadır.

Transfer fiyatı ile manipüle edilmiş transfer fiyatının birbiri ile karıştırılmaması gerekmektedir. İşletmelerin ilişkili işletmeleri ile mal ve hizmet alışverişinde bulunması hukuka aykırı değildir, hatta bazı durumlarda mecburi bir işlem bile olabilir. Transfer fiyatlandırması işlemi sorunun vergi düzenlemelerinden ve kurallarından kaçınmak için emsaline aykırı olarak yapılan manipülatif fiyatlamadır. Küreselleşme ile birlikte uluslararası transfer fiyatlandırması konusu hükümetler için en önemli sorun haline gelmiştir. Sorun ÇUI'lerin uyguladığı transfer fiyatının gerçek piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda ortaya çıkmaktadır (Öz, 2005, s. 3).

2.2. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TARİHÇESİ

Transfer fiyatlandırması önceleri yalnızca vergi uzmanlarının ve farklı yönelimlerden sınırlı sayıda araştırmacının ilgilendiği bir konuyken son zamanlarda, küreselleşme sürecinin ve ÇUI'lerin etkisiyle birlikte politikacıların, iktisatçıların, iş adamları, sivil toplum örgütleri vb. pek çok ajanın ilgisini çeken bir konu haline gelmiştir. Günümüzde ÇUI'lerin kendi aralarındaki ticari işlemleri uluslararası ticaretin %60'ından fazlasını oluşturmaktadır, bu durum ÇUI'ler ve vergi idareleri açısından transfer fiyatlandırmasının önemini göstermektedir (Neighbour, 2002, s. 29).

Tarihsel çerçevesi irdelendiğinde transfer fiyatlandırmasının 20 yy. başlarında özellikle iktisat ve işletme disiplinleri bağlamında tartışılmaya başlandığı gözlemlenmektedir. Başlangıçta tartışmanın konusunu işletmelerin farklı departmanlarından temin edilen mal ve hizmetlerin fiyatının belirlenmesi oluşturmuştur. Sidgwick (1883) "Politik İktisadın İlkeleri" adlı çalışmasında işletmelerin sadece dışarıdan hammadde ya da ürün almadıklarını bazen işletme içinde üretilen malları da hammadde ya da yardımcı malzeme olarak üretimde kullanabildiklerini belirterek, bu durumdaki işletmelerin departmanları arasındaki bu tür işlemlerde piyasa fiyatının esas alınarak işlem bedelinin belirlenmesi gerektiğine yer vermiştir (Aktaran: Didinmez, 2012, s. 8).

ABD'de General Motors ve DuPont gibi şirketler 1921-1925 yılları arasında ticari işlemleri sırasında transfer fiyatlandırması konusunda problemlerle karşılaşmıştır. Bu sorun söz konusu işlemlerde piyasa fiyatı esas alınarak çözüme kavuşturulmuştur. Transfer fiyatlandırması konusu 1925 yılında düzenlenen 6. Uluslararası Maliyet Muhasebesi Konferansında gündeme alınarak konferansta tartışılmıştır. Transfer fiyatlandırması konusunda yapılan ilk araştırma ise ABD Ulusal Muhasebeciler Derneği tarafından 1956 yılında yayımlanmıştır (Kapusuzoğlu, 2003, s. 4).

Transfer fiyatlandırmasıyla ilgili olarak uluslararası alanda yapılan ilk görüşmeler I. Dünya Savaşı sırasında ABD ile İngiltere arasında gerçekleştirilmiştir. Bu görüşmelerin amacı işletmelerin vergiden kaçınma maksadıyla sınır ötesi transfer fiyatlandırması işlemleriyle kârlarını ilişkili işletmelerine aktarmalarının önüne geçilmek istenmesidir.

Transfer fiyatlandırması konusundaki ilk yasal düzenleme 1917 yılında ABD’de yapılmıştır. Bu düzenleme ile devlet, işleme taraf olan işletmelerin veya kişilerin gelirlerini ve indirimlerini dağıtma hakkına sahip olmuştur. 1928 yılında dağıtım düzenlemesinin amacı, tarafların vergi sorumluluklarının doğru olarak tespiti ve vergi kaçakçılığın önlenmesi olarak belirtilmiştir (Öz, 2005, s. 272). ABD Ulusal Muhasebecileri Derneği’nin 1956 tarihli transfer fiyatlandırması raporundan sonra konu ABD Gelir Kanunu’nun 482. maddesinde detaylı olarak düzenlenmiştir (Kapusuzoğlu, 1999, s. 56).

Thomas Horst’un 1971 yılında yayımlanan "Çok Uluslu Firma Teorisi: Farklı Tarife ve Vergi Oranları Altında Optimal Davranış" isimli makalesinde; şirketlerin çok uluslu bir yapıya dönüşmeleri sonucunda ortaya çıkan transfer fiyatlandırması sorunu ele alınmıştır. Bu makalede ÇUİ’lerin davranışlarında vergi oranlarının önemine dikkat çekilmiştir. Çalışma ÇUİ’lerin vergi hassasiyeti yüksek olduğundan düşük vergi oranı uygulayan ülkelere gelirlerini kaydardıklarını, vergi oranı yüksek olan ülkelerde ise gelirlerini mümkün olduğunca az gösterme eğiliminde olduklarını göstermiştir. Transfer fiyatlandırması sorununun temel nedeni küreselleşme ile birlikte ülke ekonomilerinin dışa açılmaları dolayısıyla kurumlar vergisi tabanının daha esnek hale gelmesidir (Günaydın ve Benk, 2003, s. 123).

Dünya ekonomisinde 1973 petrol şokunun ardından 1974 ekonomik krizinin de etkisiyle birlikte, 1974-1979 yılları arasında Japonya hariç sanayileşmiş ülkelerin büyüme oranında olumsuz gelişmeler gözlenmiştir. 1973 yılından itibaren doğrudan yabancı yatırımlar, ticaret, finans ve sigortacılık gibi hizmetler sektörü ağırlıklı olarak az gelişmiş ülkelere yönelmiştir. ABD, Japonya ve İngiltere’nin bu dönemdeki yatırımları toplam yatırımların %70’ini oluşturmaktadır. ÇUİ’ler aracılığıyla doğrudan yabancı yatırımların gelişmekte olan ülkelere yönelmesi, finansal serbestleşme ile küresel sermaye transferlerinin kolaylaşması, ülkeleri yatırım çekme konusunda rekabete sokmuştur (Yılmaz, 2007, s. 197).

Küreselleşme sürecinde yaşanan gelişmelere bağlı olarak özellikle ticarete yaşanan serbestleşme, ulus devletlerin bir taraftan dış ticaret hacimlerini artırırken diğer yandan

ülkelerin vergi matrahlarının aşınmasına sebep olmuştur. Küreselleşen ekonomide işletmelerin farklı ülkelerin vergi otoritelerinin yetki alanında faaliyette bulunmaları sonucunda çifte vergilendirme sorunu da gündeme gelmiştir. Küreselleşme sürecinin vergi sistemleri üzerinde meydana getirdiği sorunlar sadece ülke vergi otoritelerini ilgilendirmenin ötesine geçerek uluslararası işbirliğini gerektirdiğinden uluslararası örgütlerin de gündemine girmiştir.

OECD Mali İşler Komitesi tarafından 1976 yılında yayınlanan rapor transfer fiyatlandırmasının vergisel yönüne ilişkin ilk kapsamlı uluslararası belge niteliğindedir. Zaman içerisinde çeşitli güncellemeler yapılarak rapor genişletilmiştir. 1979 yılında OECD önceki çalışmaları güncelleyerek "Transfer Fiyatlandırması ve Çok Uluslu İşletmeler" adıyla bir rehber yayınlamıştır. Daha sonra söz konusu rehber 1995 yılında güncellenmiş haliyle "Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi" adıyla yayınlanmıştır. Bu çalışma günümüzde transfer fiyatlandırması ile ilgili temel bir rehber olarak kabul edilmekte olup, güncel sorunlar dikkate alınarak zaman zaman yenilenmektedir. (Didinmez, 2012, s. 10).

G20 ülkelerinin talebi üzerine OECD tarafından hazırlanan "Matrah Aşınımı ve Kâr Aktarımı" Projesi Eylül 2013'te düzenlenen G20 toplantısında kabul edilmiştir. Bu çalışma ile OECD üyesi olmayan G20 ülkeleri ilk kez vergi konularında OECD ile eş zamanlı hareket etmiştir (Biçer ve Erginay, 2015, s. 55). OECD, Ekim ve Kasım 2015'de eylem planlarının final raporları yayınlamıştır. OECD'nin bu çalışması neticesinde OECD Model Vergi Anlaşması ve yorumları ile OECD TF Rehberinde ve ÇVÖA'larda bazı değişiklikler yapılmıştır.

2.3. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ AMAÇLARI

Transfer fiyatlandırması konusu iktisat, işletme ve maliye gibi birçok disiplin tarafından incelenmiştir. Ancak günümüzde transfer fiyatlandırması deyince ilk akla gelen vergisel boyutu olup, bu yönüyle konu ele alındığında transfer fiyatlandırması en basit şekliyle işletmelerin vergi matrahını aşındırmak amacıyla uyguladığı fiyat politikası olarak tanımlanabilir. Transfer fiyatlandırmasının çıkış noktasına bakıldığında işletmelerin

üretimde kendi ürettikleri ürünleri kullanması durumunda hangi fiyatın kullanılması gerektiğinin cevabının aranmasıyla ortaya çıktığı görülmektedir.

Başlarda ülke içinde faaliyette bulunan işletmelerin grup içi işlemlerde ya da kendi bölümleri arasında girdi olarak kullanılan mal ve hizmetlerin fiyatlamasında yaşanan sorunlar neticesinde ortaya çıkan transfer fiyatlandırması günümüzde ÇUI'lerin farklı ülkelerde faaliyette bulunması sonucu temelde kâr maksimizasyonu güdüsüyle grup içi mal ve hizmet alış-satışlarının emsaline aykırı bir bedel üzerinden gerçekleştirerek şirket karını daha az vergi ödeyeceği ya da hiç ödemeyeceği ülkelere transfer ederek vergi matrahının aşındırılmasını amaçlamaktadır.

ÇUI'ler; OECD TF Rehberinde iki veya daha çok ülkede faaliyet gösteren ve bağımlı işletmelerden oluşan şirketler grubu olarak tanımlanmaktadır. ÇUI'ler küreselleşmenin önemli aktörleri arasında yer almaktadır, bu işletmeler İkinci Dünya Savaşı sonrasında oluşan koşulların uygun olması sebebiyle uluslararası yatırımlar hızlı bir gelişim göstermiştir. ÇUI'lerin yatırımları aracılığıyla gelişmekte olan ülkelere gelişmiş ülkelere kaynak transferinde önemli bir artış olmuştur. ÇUI'lerin birçok özelliği bulunmakta olup, bunların tamamına yer verilmesi çalışmanın kapsamını aşacağından, bu işletmelerin temel özelliklerine yer verilecektir. Buna göre çokuluslu işletmeler: sağlam finansal yapıya sahiptir; üstün teknolojik imkânlarla sahiptir; yönetim ve organizasyon transferi yapma becerisi vardır; ulusal ve küresel belirsizliklerden daha az etkilenirler; faaliyetlerini esnek ve hızlı bir şekilde yürütürler; Ar-Ge'ye önem verir ve buna büyük bütçe ayırırlar; kâr maksimizasyonunu hedefler ve özel sermaye tarafından kurulmuştur (Aktaran: Özcan, 2011, s. 11).

Yukarıda yer verilen özelliklerinden görüldüğü üzere ÇUI'ler küresel ekonominin gelişiminde kilit bir rol oynamaktadır. Gelişen ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki sermaye ve bilgi transferi bu organizasyonlar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Diğer tüm işletmeler gibi ÇUI'ler kâr maksimizasyonu amacıyla faaliyette bulunmaktadır. Güçlü mali ve organizasyon yapısı, modern ve üstün teknoloji olanakları ile bu amacına ulaşmak için işletme politikaları gerçekleştirmekte olup, bu politikalarından bir tanesi de kuşkusuz vergi planlamasıdır.

ÇUI'ler transfer fiyatlandırmasını vergisel amaçların yanı sıra, kendi yönetim amaçları için de uygulayabilmektedir. Yönetim amacıyla yapılan transfer fiyatlandırması ile kastedilen ise şirketin rekabet politikası, yeni pazarlara girme çabası veya yeni bir ürün piyasaya çıkarıldıysa tutundurma ve tanıtım gibi işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili konular nedeniyle transfer fiyatlandırması uygulamasıdır.

Sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçilmesi sonucu günümüzde ÇUI'ler bilgi-teknoloji yoğun alanlarda ürünler üretmeye başlamıştır. Bu işletmeler sanayi ürünlerine nazaran maddi olmayan varlıklar ve hizmet sektöründe daha çok kâr elde etmeye başlamıştır. Fortune dergisinin yaptığı araştırma en büyük 500 ÇUI'nin %75'inin servetlerini maddi olmayan varlıklarıyla kazandığını göstermiştir. (Kıyat, 2010, s. 11). Şöyle ki teknoloji yoğun sektörlerde faaliyet gösteren önemli düzeyde gayri maddi hakka sahip ÇUI'ler faaliyetlerini başka ülkelere kaydırmakta, bu ülkelerde kendi grup içi şirketlerine faaliyetlerini yaptırmakta ve gayri maddi hakkın kullanımını karşılığında bu grup içi şirketlerden çeşitli bedeller almaktadır. Örneğin ABD merkezli Ford Motor Şirketinin 2015 yılı raporuna göre şirket Kuzey ve Güney Amerika, Avrupa, Ortadoğu-Afrika, Asya-Pasifik bölgelerinde faaliyet göstermektedir. Ford'un Kanada, İngiltere, Almanya, Brezilya, Meksika, Arjantin, Avustralya, Güney Afrika ve Türkiye olmak üzere birçok ülkede fabrikaları bulunmaktadır. Farklı ülkelerde faaliyette bulunan şirketlerin tamamı ABD merkezli şirketin işletme politikalarını uygulamakta olup, Ford markalı araçları üretmenin karşılığında lisans ve patent sahibi merkez şirkete ya da ilgili grup şirketine ödemedede bulunmaktadır.

Transfer fiyatlandırmasının temel amaçları; yönetim, vergilendirme ve uluslararası amaçlar şeklinde üç gruba ayrılabilir. Cravens, (Aktaran Hayrulloğlu, 2014, 86-87) işletmelerin transfer fiyatlandırması işlemlerindeki amaçlarını belirlemek için dünyanın en büyük 500 ÇUI arasında yer alan ABD merkezli 179 şirket üzerinde bir araştırma gerçekleştirmiştir. Bu çalışmaya göre belirlenen transfer fiyatlandırması amaçları Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1- Transfer Fiyatlandırmasının Ana Amaçları

Amaçlar	%
Vergilendirmeye Yönelik	51
Gümrük Tarifeleri Yönetimi	4
Vergisel Düzenlemelere Uyum Sağlamak	7
Vergi Yüklerini Kontrol Etmek	30
Yönetime Yönelik	21
Adil Performans Değerlendirmesi	7
Motivasyon	9
Hedefe Yönelik Uyum	5
Uluslararası ya da Operasyonel	28
Nakit Transferi Kısıtlamaları	2
Rekabetçi Pozisyon	21
Gerçek Maliyet ve Gelirleri Yansıtma	5

Kaynak: Carvens. s. 136 (Aktaran Hayrullahoğlu, 2014, s. 83)

Carvens'in araştırmasının gösterdiği gibi ÇÜİ'lerin transfer fiyatlandırmasını kullanmasının en önemli sebebi vergisel amaçlarıdır. İşletmelerin vergi yükünü kontrol ve azaltma amacı ise transfer fiyatlandırması işlemlerine ilişkin vergisel amaçların temelini oluşturmaktadır.

2.3.1. Yönetim Odaklı Amaçlar

İşletmeler faaliyetlerini üretim, tedarik, pazarlama, finans ve yönetim gibi çeşitli departmanların koordineli çalışmasıyla yürütürler. Mal ve hizmet üreten büyük ölçekli işletmeler faaliyetleri sırasında kendi departmanlarından hammadde, yarı mamul veya yardımcı malzeme satın alabilirler. Bu noktada işletme içi transfer fiyatlandırması devreye girmektedir. İşletmeler, işletme içinde hammadde, yarı mamul veya yardımcı malzeme gibi stokların kullanımına ilişkin kontrol noktası belirlemek, departmanların performansını değerlendirmek ve sonuçları işletmenin diğer departmanlarıyla karşılaştırmak, departman yöneticilerini kendi departmanlarının kârlılığını maksimize etmek amacıyla transfer fiyatlandırması uygulamasından faydalanır (Aktaran Didinmez, 2012, s 12).

2.3.2. Vergilendirmeye Yönelik Amaçlar

Piyasa ekonomisinde işletmeler kaynaklarının kullanımına ilişkin kararlarını kâr maksimizasyonu kriterine göre alırlar. İşletmelerin amacı faaliyetleri sonucundaki kârlılığını azami düzeyde artırmaktır. İşletmeler bunu gerçekleştirebilmek için vergi indirim ve istisnalardan yararlanarak vergi sonrası karını mümkün olduğu kadar artırabileceği gibi transfer fiyatlandırması yoluyla da vergi yükünü azaltabilmektedir.

Küreselleşme ile birlikte ülkeler arasındaki ticari düzenlemelerin serbestleşmesi sonucunda ÇUI'ler vergi avantajı sağlayan ülkelere kazancını kaydırmayı amaçlamaktadır. Özellikle bu işletmeler transfer fiyatlandırması yoluyla kârlarını düşük vergi uygulanan ülkelerde bulunan grup şirketlerine aktararak, grubun kârlarını daha az vergi ödeyecekleri ülkeye aktarmaktadırlar. Bu nedenle transfer fiyatlandırması işlemleri ülkelerin vergi tabanını aşındırarak, haksız vergi rekabeti uygulayan ülkeler lehine bir durum oluşturmaktadır.

Transfer fiyatlandırması ÇUI'lere vergi yüklerini uluslararası düzeyde ayarlama olanağı sunmanın yanı sıra çifte vergilendirmeyi önleme ve ulusal vergi düzenlemelerine uyum açısından da kolaylık sağlamaktadır (Öz, 2005, s. 280).

2.3.3. Uluslararası Amaçlar

Ürün fiyatlandırmasında en önemli amaç piyasada rekabet edebilir bir konuma ulaşmak ve bunun devamlılığını sağlayabilmektir. Aynı şekilde ÇUI'lerin de temel amacı küresel ekonomide rekabetçi yaklaşımla piyasaya yerleşmek ve piyasada konumunu sağlamlaştırmaktır. ÇUI'ler piyasada konumunu sağlamlaştırdıktan sonra, çeşitli amaçlarla ürünlerini düşük bedelle ilişkili işletmelerine satabilir. Mesela ÇUI'ler ürünlerinin fiyatlarını düşük belirleyerek grup şirketinin ya da şubesinin yeni pazarlara girmesini sağlayabilir. Şirket grubunun küresel menfaati için piyasaya girişini kolaylaştırabilecek fiyat politikası veya fiyat indirimleri yaparak durgun talebi canlandırabilir (Işık, 2005, s36). ÇUI'ler bazı durumlarda grubun kendi içindeki fiyatlandırma işlemlerini vergiden kaçınma yerine stratejik pazarlama hedefleri

kapsamında yapabilir. Ayrıca ÇUİ'ler döviz kısıtlamalarından ve gümrük vergilerinden kaçınmak, kotaları ve ticari engelleri aşmak amacıyla da transfer fiyatlandırmasını kullanabilirler (Öz, 2005, s. 275).

2.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ÜLKELER AÇISINDAN OLUŞTURDUĞU SORUN VE ÖNEMİ

Finansal açıdan bakıldığında, transfer fiyatlandırması muhtemelen küresel olarak en önemli sınır ötesi vergi sorunudur. Bunun nedeni, kısmen "ÇUİ" teriminin yalnızca büyük şirket gruplarını değil, aynı zamanda ana şirketin veya merkez ofisin bulunduğu ülkeler dışındaki ülkelerde bir veya daha fazla yan kuruluşu veya daimi işyeri olan daha küçük grupları da kapsamaktadır. Ucuz işgücü, düşük üretim maliyetleri, uygun altyapı, elverişli ekonomik iklim gibi sebeplerle gelişmekte olan ülkelerde birçok yeni ekonominin yükselişi, finansal araçlarda ve emtialarda günün her saati yapılan ticaret, e-ticaretin ve internet tabanlı iş modellerinin yükselişi, transfer fiyatlandırmasının son yıllarda bu kadar yüksek profilli bir sorun haline gelmesinin birçok nedeninden birkaçıdır (BM, 2021, para.2.3.5-6).

Küreselleşme süreci ile birlikte ticaretin serbestleşmesi sonucu ÇUİ'lerin dünya ekonomisi içerisindeki önemi ve büyüklüğü zamanla daha da artmıştır. Şöyle ki ÇUİ'lerin bütçeleri birçok ülkenin bütçesinden daha büyük hale gelmiştir. Kâr maksimizasyonunu hedefleyen bu işletmeler kazançlarını transfer fiyatlandırmasını kullanarak daha az vergi ödeyeceği ülkelere kaydırarak haksız vergi rekabeti uygulayan ülkeler lehine vergi matrahını aşındırmaktadır. Transfer fiyatlandırması işlemleri, vergi matrahı aşınan ülkeler için önemli bir uluslararası sorun oluşturmaktadır. Bununla birlikte aynı ülkede faaliyette bulunan grup şirketleri de birbirleri ile yapmış oldukları ticari işlemlerde transfer fiyatlandırmasını kullanarak zararlı olan şirketlere kazançlarını aktararak da vergi matrahını aşındırabilmektedir. Bu yönüyle transfer fiyatlandırması işlemleri vergi matrahı aşınan ülkeler için aynı zamanda ulusal bir sorundur.

Hükümetler transfer fiyatlandırmasına karşı yeni politikalar oluşturmakta ve bu politikalarla uyumlu çeşitli vergi düzenlemeleri yapmaktadır. Aynı şekilde ÇUİ'ler de bu

politikalara karşı yeni transfer fiyatlandırması stratejisi oluşturarak kaynaklarını vergi avantajı sağlayan ülkelere doğru yeniden dağıtma çabası içerisindedir. ÇUI'lerin transfer fiyatlandırması uygulamaları ülkelerin vergi politikalarına ve dolayısıyla ülkelerin egemenliklerine zarar vermenin yanı sıra, ülkelerin milli geliri, işsizlik oranları, tüketici fiyatları, üretim maliyetleri ve ödemeler dengesi üzerinde de olumsuz etkiler yaratmaktadır (Aktaran: Kapusuzoğlu, 2003, s. 3).

İşletmelerin, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının önüne geçebilmesine yönelik öneriler içeren ilk uluslararası çalışmalar OECD bünyesinde yapılmıştır. Ülkeler, OECD'nin TF Rehberini esas alarak kendi iç mevzuatlarını uluslararası düzenlemelere uyarlamaktadırlar.

KVK Md. 13'te yer alan "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" müessesesi, uluslararası gelişmeler ve özellikle OECD düzenlemeleri dikkate alınarak Türk Vergi Mevzuatında düzenlenmiştir. OECD'nin TF Rehberi referans alınarak 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (1 Seri No.lu TF Tebliği) yayımlanmış ve Kanun maddesinin uygulamasına ilişkin hususlar açıklanmıştır.

2.5. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

Transfer fiyatlandırması işletmelerin ya da kişilerin ilişkili kişilerden mal ya da hizmet alırken veya satarken emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirledikleri bedel veya fiyattır. Tanımdan görüldüğü üzere transfer fiyatlandırmasından bahsedebilmemiz için öncelikle işlemin ilişkili kişiler arasında yapılması ve bu işlemde emsaline uygun olmayan bedel veya fiyat belirlenmesi gereklidir. Dolayısıyla bu iki kavramın doğru bir şekilde anlaşılması ve tespit edilmesi önem arz etmektedir.

2.5.1. İlişkili Kişi

Uluslararası vergi hukukunda, OECD ve BM model vergi anlaşmalarında "bağımlı teşebbüs" olarak ifade edilen kavram, Türk vergi hukukunda "ilişkili kişi" olarak KVK 13'üncü maddesinde düzenlenmiştir (Gücüyener, 2014, s. 68).

Transfer fiyatlandırması konusunda ilk yasal düzenlemeler ABD'de yapılmıştır. Bu yönüyle ABD transfer fiyatlandırması uygulamasına ilişkin köklü bir geçmişe sahiptir. ABD İç Gelir Yasasının 482'nci maddesinde ilişkili işletmeler; "Doğrudan ya da dolaylı olarak aynı çıkarlara sahip olan ya da kontrol edilen iki ya da daha fazla kuruluş, ticarethane ya da işletme" olarak ifade edilmiştir. Kanun maddesinde ilişkili ya da bağımlı işletmelerin tanımı oldukça geniş tutulmuş, "aynı çıkarlara sahip olma" veya "kontrol edilme" şeklinde iki şarta bağlanmıştır.

OECD TF Rehberine göre OECD'nin Model Vergi Anlaşmasının 9'uncu maddesinde belirtilen şartları sağlayan işletmeler "bağımlı işletme" olarak kabul edilmektedir. OECD Model Vergi Anlaşmasının 9'uncu maddesi aşağıdaki gibidir.

"1. a) Bir Âkit Devlet teşebbüsü, diğer Âkit Devlet teşebbüsünün yönetimine, kontrolüne veya sermayesine doğrudan veya dolaylı olarak katılırsa veya

b) Aynı kişiler, bir Âkit Devlet teşebbüsü ile diğer Âkit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine doğrudan ya da dolaylı olarak katıldıklarında ve her iki durumda da bu iki teşebbüs arasında ticari veya mali ilişkilerde oluşan veya empoze edilen koşullar, bağımsız teşebbüsler arasında geçerli olan koşullardan farklılaştığında, bu koşullar olmasaydı teşebbüslerden birinin elde edeceği, ancak bu koşullar nedeniyle elde edemediği kazanç, bu teşebbüsün kazancına dahil edilebilecek ve buna göre vergilendirilebilecektir."

Bu şartlar uyarınca, iki işletmeden birinin doğrudan veya dolaylı bir şekilde diğer işletmenin yönetimi, denetimi veya sermayesinde yer alması; ya da doğrudan veya dolaylı

bir şekilde aynı kişilerin her iki işletmenin de yönetimi, denetimi veya sermayesine katılması durumunda, bu iki işletme, "bağımlı işletme" olarak kabul edilmektedir.

Bağımlı işletme kavramı, OECD Model Anlaşmasına benzer şekilde BM Model Anlaşmasının 9. Maddesinde tanımlanmıştır. Gerek BM gerekse de OECD Model Anlaşmasındaki ilişkili kişi tanımı yapılırken koşul olarak yalnızca taraflar arasındaki ortaklık ilişkisi değil yönetim veya kontrol ilişkisi de göz önünde bulundurularak bu durumda da teşebbüslerin "bağımlı teşebbüs" olarak kabul edilebileceği belirtilmektedir.

Ancak düzenlemelerin her ikisinde de hangi koşullarda kontrol ilişkisinin oluştuğuna dair bir sınır belirtilmemekte ve konu devletlerin ulusal düzenlemelerine bırakılmıştır. Ancak, ulusal uygulamalara baktığımızda bu konuda serbesti tanındığından ülkeler arasında farklılıklar bulunmaktadır. İlişkili kişi içerisinde kabul edilecek kişiler bazı ülkelerde ortaklık yüzdesine göre sınırlandırıldığı görülmekte, bazı ülkelerde ise ilişkili kişi kavramı oldukça geniş belirlenmiştir (Güçüyener, 2014, s. 68).

KVK'nın 13/2'nci maddesinde ilişkili kişi tanımlanmış olup, konuya ilişkin detaylı açıklamalara ise 1 Seri No.lu TF Tebliğinde yer verilmiştir.

Kanununun 13/2 maddesinin ilk hali aşağıdaki gibidir.

"İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır."

6728 sayılı Kanununun (2016) 59'uncu maddesiyle ile 5520 Sayılı Kanununun 13/2'nci maddesine aşağıdaki hükümler eklenmiştir.

"İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır."

KVK'nın 13'üncü maddesinin ilk halinde ilişkinin ortaklık sebebiyle olduğu durumlar için herhangi bir oran yok iken 2016 yılında eklenen bu düzenleme ile %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı getirilmiş ve böylece ilişkili kişilerin kapsamı ortaklık sebebiyle oluşan durumlar açısından daraltılmıştır.

1 Seri No.lu TF Tebliğinde açıklandığı üzere KVK 13'üncü maddesinde geçen "gerçek kişi" ifadesi, GVK'nın uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; "kurum" ifadesi de sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeleri ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır. GVK'nın uygulanmasında ise teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılmaktadır.

2.5.2. Emsallere Uygunluk İlkesi

Transfer fiyatlandırmasında en kritik nokta işlemin emsaline uygunluk ilkesine uygun olup olmamasıdır. OECD TF Rehberinde emsallere uygunluk ilkesi geniş bir şekilde açıklanmıştır. Ancak emsallere uygunluk ilkesine ilişkin uluslararası kabul gören tanımlama aslında birçok ülke tarafından imzalanarak kabul edilen OECD Model Vergi Anlaşmasının 9/1'inci maddesinde yapılmıştır. Buna göre bağımlı olan iki teşebbüs

arasındaki ticari veya mali ilişkilerde bağımsız teşebbüsler arasında geçerli olan koşullardan farklı koşullar konulur veya uygulanırsa, bu koşullar olmasaydı teşebbüslerden birinin elde edeceği ancak bağımlı işletmeler arasındaki koşullar sebebiyle elde edemediği kazanç, söz konusu teşebbüsün kazancına dahil edilerek vergilendirilebilir.

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkisiz işletmeler tarafından karşılaştırılabilir işlem ve koşullarda ilişkisiz işletmeler arasında geçerli olan koşullara göre kârların ayarlanmasını sağlar; ÇUİ grubu üyelerinin bağımsız işletmeler gibi kabul edilmesi yaklaşımını benimsemiştir. Bu yaklaşım, bir ÇUİ grubunun üyelerine ilişkisiz işletmelermiş gibi davrandığından, bu üyeler arasındaki işlemlerin niteliğine ve bu işlemlerin koşullarının karşılaştırılabilir kontrolsüz işlemlerde elde edilecek koşullardan farklı olup olmadığına odaklanmıştır. "Karşılaştırılabilirlik analizi" olarak anılan kontrollü ve kontrolsüz işlemlerin bu tür bir analizi, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasının merkezinde yer alır (OECD, 2022, para. 1.6).

ABD İç Gelir Yasasının 482'nci maddesi hakkındaki yönetmelikte ise emsallere uygunluk ilkesi kontrol edilen bir işlemin sonuçlarının, kontrol edilmeyen (ilişkisiz) vergi mükelleflerinin aynı koşullar altında aynı işlemi yapmaları halinde elde edilecek sonuçlarla tutarlı olması hali olarak ifade edilmiştir.

Türk vergi hukukunda ise emsallere uygun ilkesi KVK 13'üncü maddesinde aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

"Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder."

Emsallere uygunluk ilkesinin OECD üyesi olan olmayan birçok ülke tarafından benimsenmesinin çeşitli nedenleri vardır. Bunun başlıca nedeni, emsallere uygunluk ilkesinin, ÇUİ ve ilişkisiz işletmelerin tabi olduğu vergi uygulamalarında çok geniş bir

eşitlik getirmesidir. Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili ve ilişkisiz işletmeleri vergilendirme açısından daha eşit bir noktada buluşturduğundan, her iki tür kuruluşun görece rekabetçi konumlarını bozacak vergi avantajlarının veya dezavantajlarının oluşmasını önler. Emsallere uygunluk ilkesi, bu vergi konularının ekonomik kararlar üzerindeki etkisini ortadan kaldırdığından, uluslararası ticaret ve yatırımın büyümesini teşvik eder (OECD, 2022, para. 1.8).

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için karşılaştırılabilir sonuçlar altında karşılaştırılabilir işlemlerin olması gerekmektedir, dolayısıyla öncelikle işlemin karşılaştırılabilir hale getirilmesi ve analiz edilmesi lazımdır.

2.5.3. Karşılaştırılabilirlik Analizi

OECD TF rehberi, ilişkili işletmeler arasındaki işlemlerde emsallere uygun fiyatların belirlenmesinde en iyi referans noktasının, ilişkisiz taraflar arasındaki işlevsel olarak benzer karşılaştırılabilir işlemlerin sonuçları olduğu ilkesine dayanmaktadır. Bu ilke ve anlayış rehberin geneline yayılmıştır. Bir kişi işletmenin fiyatlandırma yöntemini belirlerken "işlevsel analiz" olarak adlandırılan bir çalışma yapması, söz konusu ilişkili taraf işlemleri hakkında ayrıntılı bilgiye sahip olması gerekir. Daha sonra bu bilgiler kullanılarak genellikle kamuya açık veri tabanlarından, bu kişinin ilişkisiz taraflar arasındaki benzer işlemleri bulması beklenmektedir. İşletme son olarak, tespit ettiği karşılaştırılabilir işlemleri, ilişkili tarafları içeren işlemlerindeki fiyatlandırmayı kıyaslamak için kullanacaktır (Schön ve Konrad, 2012, s. 124).

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması, kontrollü bir işlemin koşullarıyla, ilişkili olmayan taraflar arasında karşılaştırılabilir koşullar altında yapılan karşılaştırılabilir bir işlemin karşılaştırılmasına dayanır. Bu tür karşılaştırmaların faydalı olabilmesi için, karşılaştırılan olayların önemli ekonomik özelliklerinin değerlendirme yapılabilecek düzeyde karşılaştırılabilir olmalıdır. Böyle bir analizde iki önemli husus vardır. İlki, kontrollü işlemlerin gerçeğe uygun şekilde betimlenebilmesi için ilişkili işletmeler arasındaki ticari veya mali ilişkilerin yanı sıra önemli iktisadi konular ve bunlarla ilişkili koşullar belirlenmelidir. İkincisi ise, gerçeğe uygun olarak belirlenen kontrollü

işlemlerin, bağımsız işletmelerde tespit edilen emsal uygulamalar ile mukayese edilmesidir (OECD, 2022, para. 1.33).

Karşılaştırılabilirlik analizinde tamamlanması gereken iki aşama vardır. Öncelikle, ilişkisiz işletmeler arasında gerçekleştirilen karşılaştırılabilir bir emsal bulunur, sonraki aşama ise analiz konusu ilişkili işletmeler arasındaki işlem, emsal işlem ile karşılaştırılarak analiz edilir (Işık, 200. s. 91).

Mevcut işlemi doğru bir şekilde tanımlamak için analiz edilen işlemdeki ticari ve mali ilişkilerin ekonomik özellikleri veya karşılaştırılabilirlik faktörleri gruplandırılarak karşılaştırılması gerekir. Karşılaştırılabilirlik unsurları; işlemin sözleşme koşulları, kullanılan varlıklar, üstlenilen riskler ve fonksiyonlar, söz konusu fonksiyonların değer üretimine katkısı, işlemin içinde bulunduğu koşullar, sektör uygulamaları, varlıkların veya sağlanan hizmetlerin özellikleri, pazarın koşulları, iş stratejileri olarak gruplandırılabilir (OECD, 2022, para. 1.36).

ABD İç Gelir Yasasının 482. Maddesi Hakkındaki Yönetmelikte de karşılaştırılabilirlik faktörlerinin önemine değinilmiştir. İşlemlerin ve koşulların karşılaştırılabilirlik analizinde emsallere uygun işlemlerin fiyatlarını ya da kârlarını etkileyebilecek tüm faktörler dikkate alınarak değerlendirilmelidir. Karşılaştırılabilirlik faktörleri arasında; işlevler, sözleşme şartları, riskler, ekonomik koşullar ve mal veya hizmetler sayılmıştır.

2.5.3.1. Karşılaştırılabilirliği Etkileyen Unsurlar

Karşılaştırılabilirlik analizinde kontrollü ve kontrolsüz işlemlerin ticari ve finansal ilişkiler yönünden ekonomik özellikleri ayrıntılı olarak ortaya koyulmalı, karşılaştırma için gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra mukayese edilmelidir. Karşılaştırmada; mal veya hizmetlerin özellikleri, kullanılan varlıklar, beklenen riskler ve üstlenilen işlevler, sözleşme koşulları, pazar koşulları ve iş stratejileri gibi faktörler dikkatle değerlendirilmelidir (Işık, 2005, s. 92). Türk Vergi Mevzuatında karşılaştırılabilirliği etkileyen faktörler OECD düzenlemelerine uygun şekilde 1 Seri No.lu TF Tebliğinde düzenlenmiştir. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için karşılaştırılabilirlik analizinde dikkate alınması gereken unsurlar aşağıda değerlendirilecektir.

2.5.3.1.1. Mal veya Hizmetlerin Nitelikleri

Bir mal veya hizmetin özelliklerindeki farklılıklar serbest piyasada oluşan fiyat farklılıklarının önemli bir sebebidir. Dolayısıyla, bu özelliklerin mukayesesi işlemin anlaşılmasında, ilişkili ve ilişkisiz işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin belirlenmesinde önemli katkı sağlar. Bu karşılaştırmada göz önünde bulundurulması gereken özellikler şunlardır: transfere konu varlığın maddi özellikleri, kalitesi ve güvenilirliği, tedarik imkanı ve genişliği, hizmetlerin niteliği ve kapsamı; gayri maddi varlıklar söz konusu olduğunda hangi işlemin yapıldığı ve varlığın hangi fikri mülkiyet kapsamında olduğu, yasal koruma süresi ve düzeyi ile kullanımından beklenen faydalar sayılabilir (OECD, 2022, para. 1.127).

2.5.3.1.2. İşlev Analizi

İlişkisiz işletmeler arasında gerçekleşen işlemlerde, işlemin bedeli genellikle her iki tarafın üstlendikleri işlevleri gösterir. Dolayısıyla, kontrollü işlemi tanımlarken, kontrollü işlemler ve ilişkisiz işletmeler arasındaki karşılaştırılabilirliği belirlerken, işlev analizi yapılmalıdır. İşlev analizi esasında, ekonomik açıdan üstlenilen önemli faaliyetleri, tarafların üstlendiği riskleri ve sorumlulukları, işlem için gerekli varlıkları tespit etmeyi amaçlamaktadır. İşlev analizi, tarafların gerçekte ne yaptıklarına ve sağladıkları katkılara odaklanır. İşlev analizi sırasında; tesis ve ekipman gibi kullanılan varlık türlerini, gayri maddi varlıkların kullanımını, finansal varlıkları ve kullanılan varlıkların ömrü, pazar değeri, konumu, mülkiyet hakkı koruma süresi ve derecesi gibi özellikler göz önünde bulundurulmalıdır (OECD, 2022, para. 1.51,54). Benzer şekilde 1 Seri No.lu TF Tebliğde kontrollü ve bağımsız işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin analizinde üretim, tasarım, montaj, Ar-Ge, hizmet, pazarlama, dağıtım, reklam, nakliye, finans ve yönetim gibi işlevlerin kullanılabileceği belirtilmiştir.

1 Seri No.lu TF Tebliğine göre işlev analizinde işlemde kullanılan ya da kullanılması beklenen varlıklar ile söz konusu varlıkların türü ve niteliğine de dikkat edilmelidir. Bu bağlamda, ilgili tarafların yerine getirmesi gereken temel işlevler tanımlanmalıdır. Kontrollü ve kontrol dışı işlemleri gerçekleştiren kişilerin karşılaştırılmasında, ilişkisiz

kişilerin üstlendiği işlevlerde belli maddi farklılıklar varsa, düzeltim yapılması zorunludur. Ayrıca işlev analizi yapılırken, tarafların üstlendiği riskler de dikkate alınmalıdır. Tarafların üstlendikleri riskler ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin koşullarını etkiliyorsa, işlev analizinde bunlar mutlaka değerlendirilmelidir. Dolayısıyla, kontrol altındaki işlemler ile bağımsız işlemlerin karşılaştırılmasında, üstlenilen riskler arasında önemli farklılıklar varsa ve bunların öncelikle düzeltilmesi gereklidir, eğer düzeltme mümkün değilse, iki işlem için karşılaştırılabilirlik söz konusu değildir.

Riskler; piyasa riski, operasyon riski, işlemsel riskler, tehlike riski ve finansal riskler olarak OECD TF Rehberinde sınıflandırılmıştır. 1 Seri No.lu TF Tebliğinde karşılaştırmaları etkileyen risklere pazar riski, finansal riskler, Ar-Ge yatırımlarındaki başarısızlık riski, kullanılan malzeme, tesis ve fabrikalarla bağlantılı zarar riski ve kredi riski örnek olarak gösterilmiştir.

2.5.3.1.3. Sözleşme Koşulları

Kontrollü işlemler bazı durumlarda sorumlulukların, yükümlülüklerin ve hakların bölünmesi, tanımlanmış risklerin üstlenilmesi, fiyat düzenlemeleri dâhil olmak üzere, sözleşmenin kapsadığı işlem ile ilgili olarak sözleşmenin akdedildiği tarihte tarafların niyetini yansıtabilecek yazılı sözleşmelerde belirtilebilir. Bir işlemin ilişkili işletmeler tarafından yazılı anlaşma yapılarak resmileştirildiği durumlarda, bu anlaşmalar, aralarındaki işlemi ve bunların etkileşiminden kaynaklanan sorumlulukların, risklerin ve beklenen sonuçların, sözleşmenin yapıldığı tarihte nasıl paylaşılacağına tanımlanması için çıkış noktası olabilir. Ancak, çoğu zaman transfer fiyatlandırması analizi için yazılı sözleşmeler tek başına gerekli ve yeterli ayrıntıda bilgi sağlamaz. Bu nedenle ek bilgi gerekli olacaktır: kullanılan varlıklar dikkate alınarak, tarafların her birinin yerine getirdiği işlevler ve üstlenilen riskler, transfer edilen malın ya da hizmetlerin özellikleri, piyasa koşulları ve tarafların iş stratejileri ilişkili işletmelerin fiili davranışına ilişkin kanıt sağlar. Kanıtlar, faydalı ve tutarlı bilgiler sağlayarak yazılı anlaşmaya dayalı düzenlemelerin bazı yönlerini açıklığa kavuşturabilir (OECD, 2022, para. 1.42-43).

2.5.3.1.4. Ekonomik Koşullar

Aynı nitelikteki mal ve hizmetlerin fiyatları farklı piyasa koşullarında farklı olarak belirlenebileceğinden karşılaştırılabilirlik analizinde piyasa koşullarındaki farklılıkların dikkate alınması emsal bedelin tespiti açısından önemlidir. Karşılaştırılabilirliğin sağlanabilmesi için ilişkili ve ilişkisiz işletmelerin faaliyet gösterdikleri piyasanın fiyatları önemli ölçüde etkileyen farklılıkların bulunmaması veya uygun düzeltmelerin yapılabilmesi gerekmektedir. Öncelikle, mevcut ikame mal veya hizmetleri dikkate alarak ilgili pazar veya pazarların belirlenmesi gerekir. Pazar karşılaştırılabilirliğini etkileyen ekonomik koşullar arasında pazarın hacmi, coğrafi konumu, piyasanın yapısı, tarafların rekabet gücü; mal ve hizmetlerin ikame edilebilirliği sayılabilir. Bunların yanı sıra ekonomik koşulları etkileyen unsurlar arasında pazardaki arz ve talep dengesi, tüketici satın alma gücü; devletin düzenleyici işlemleri, üretim maliyetleri; taşıma maliyetleri; pazarın düzeyi; işlemlerin tarihi ve saati de bu kapsamda sayılabilir (OECD, 2022, para. 1.129). 1 Seri No.lu TF Tebliğinde de karşılaştırma konusu olacak ekonomik koşullar arasında yukarı belirtilen unsurlara yer verilmiştir.

2.5.3.1.5. İşletme Stratejileri

İş stratejileri; inovasyonu, araştırma ve geliştirmeyi, ürünlerin çeşitlendirilmesini, riskleri, siyasi değişiklikleri, uygulanan ve öngörülen işgücüyle ilgili düzenlemeleri, düzenlemelerin süresi ve işletmeyi etkileyen diğer faktörler ile günlük işler dahil işletmeyi etkileyen birçok unsuru dikkate alır. Kontrol edilen ve kontrol edilmeyen işlemlerin ve girişimlerin karşılaştırılabilirliği analiz edilirken bu tür iş stratejilerinin dikkate alınması önem taşımaktadır (OECD, 2022, para. 1.133).

1 Seri No.lu TF Tebliğinde de iş stratejilerinin karşılaştırma sırasında göz önünde bulundurulması gereken önemli konulardan biri olduğu belirtilmiş ve bazı iş stratejilerine yer verilmiştir. Bunlar arasında pazar payının artırılması ve korunması, yenileme ve yeni ürün geliştirilmesi, riskten kaçınma, portföy çeşitlendirmesi ve günlük iş akışına ilişkin diğer faktörler sayılmıştır.

2.5.4. Emsal Fiyat Aralığı

Emsallere uygunluk ilkesi uygulandığında bazen en doğru değeri veren belirli bir fiyat ya da marj gibi bir sonuca ulaşabiliriz. Ancak, en uygun yöntemler uygulandıktan sonra; nispeten güvenilir olan bir dizi rakamların ortaya çıkması da muhtemeldir. Bunun sebebi ise emsallere uygunluk analizinin ilişkisiz işletmeler arasında oluşabilecek koşulların yalnızca yaklaşık bir tahminini üretmesidir (OECD, 2022, para. 3.55).

1 Seri No.lu TF Tebliğine göre;

"Emsal fiyat aralığı, aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanmasından veya aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasından elde edilen değişik emsal fiyatların oluşturduğu bir fiyat dizisidir. Mükellef bu sonuç aralığı içerisinde aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanını kullanmak suretiyle bir tutar belirleyebilecektir."

Mükellefler tarafından uygulanan yöntemler neticesinde belirlenen fiyat ya da marj emsal fiyat aralığının içinde kalırsa işlem emsaline uygun kabul edilir. Kontrol edilen işleme ilişkin fiyat ya da marj vergi idaresi tarafından belirlenen emsal aralığın dışında kalırsa, mükellefe kontrol edilen işlemin koşullarının emsallere uygunluk ilkesini sağladığına ilişkin argümanlar sunmasına imkan verilmelidir. Mükellefin bu durumu kanıtlayamaması halinde vergi idaresi kendi belirlediği emsal fiyat aralığı içindeki bir noktayı belirlemelidir. Vergi idaresinin belirlediği aralığın nispeten eşit ve yüksek güvenilirliğe sahip sonuçlardan oluştuğu durumlarda, aralıktaki herhangi bir noktanın emsallere uygunluk ilkesini karşıladığı söylenebilir. Ancak belirlenen emsal fiyat aralığında karşılaştırılabilirliğe ilişkin kusurlar tam olarak ortadan kaldırılamadıysa, söz konusu kusurlarından kaynaklanan hata riskini en aza indirmek amacıyla, bu noktanın belirlenmesinde medyan, ortalama veya ağırlıklı ortalama gibi merkezi eğilim ölçülerinin kullanılması uygun olabilir (OECD, 2022, para. 3.60-64).

2.6. EMSALLERE UYGUN BEDEL TESPİT YÖNTEMLERİ

İlişkili işletmelerin ticari ve finansal ilişkilerinde uygulanan koşulların emsallere uygunluğunun değerlendirilmesinde kullanılan yöntemler literatürde geleneksel işlem yöntemleri ve işlemsel kâr yöntemleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Ayrıca OECD ve ABD'nin emsal bedelin tespitinde kullanılan yöntemlere alternatif olarak sundukları "Global Kâr Paylaşım Yöntemi" de bulunmaktadır.

Türk Vergi Mevzuatında emsallere uygun fiyatı belirlemede kullanılacak yöntemler OECD TF rehberiyle uyumlu şekilde geleneksel işlem yöntemleri (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi) ve işlemsel kâr yöntemleri (kâr bölüşüm yöntemi, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi) olarak ikiye ayrılmıştır.

Emsallere uygun bedelin tespitinde mükellefler, transfer işleminin özüne en uygun olan yöntemi tercih etmelidir. Yukarıdaki yöntemler arasında hiyerarşik bir yapı yoktur. Ancak, söz konusu işlemde tüm yöntemler eşit şekilde uygulanabiliyorsa geleneksel işlem yöntemleri tercih edilmelidir. Emsallere uygun bedel her iki yöntemle de belirlenemezse; mükellefler, emsallere uygunluk ilkesiyle çelişmeyen kendi belirledikleri bir yöntemi de kullanabilir (1 Seri No.lu TF Tebliği)

2.6.1. Geleneksel İşlem Yöntemleri

Geleneksel işlem yöntemleri; ilişkili işletmeler arasındaki ticari işlemlerin emsallere uygunluk ilkesine uygunluğunun araştırılması ve sağlanması için kullanılan en doğrudan yol olarak kabul edilmektedir. Geleneksel işlem yöntemleri olarak kabul edilen yöntemler ve bu yöntemlerin tanımlarına OECD TF Rehberi ve Türk Vergi Mevzuatı baz alınarak aşağıda kısaca yer verilecektir.

2.6.2. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi (KFY); kontrol edilen bir işlemde transfer edilen mal veya hizmetlerin fiyatı, karşılaştırılabilir koşullarda kontrol edilmeyen benzer bir işlemde

transfer edilen mal ya da hizmetlerin fiyatıyla karşılaştırılmasını esas alan bir yöntemdir. Karşılaştırma neticesinde fiyatlar arasında fark çıkması halinde, ilişkili işletmelerin ticari ve mali ilişkilerinin koşullarının emsallerine uygun olmadığını ve kontrol edilmeyen işlemdeki fiyatın kontrol edilen işlemdeki fiyatla ikame edilmesi gerektiğini gösterir (OECD, 2022, para. 2.14).

OECD TF Rehberine göre kontrol dışı bir işlemin karşılaştırmada kullanılabilmesi için işlemler ya da işlemi yapan işletmeler arasındaki farklılıkların piyasa fiyatını önemli ölçüde etkilememelidir. Ayrıca söz konusu farklılıklardan kaynaklanan maddi etkiler de makul düzeltmeler yoluyla ortadan kaldırılabilir. Karşılaştırılabilir kontrolsüz işlemler belirlenebiliyorsa, emsallere uygunluk ilkesini uygulamasının en kolay ve güvenilir yolu karşılaştırılabilir fiyat yöntemidir. Bu gibi durumlarda karşılaştırılabilir fiyat yöntemi diğer tüm yöntemlere tercih edilmelidir.

KVK'nın 13'üncü maddesinde;

"Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, transfere konu edilen mal ya da hizmet ile işlemin koşullarının hem kontrollü işlemlerde, hem de kontrol edilmeyen işlemlerde benzer özellikleri taşıdığı anda uygulanabilir. Analiz edilen işlemlerde, küçük farklılıklar varsa ve ölçülebiliyorsa bunlar düzelterek yöntem uygulanabilir. Fakat söz konusu farklılıklar büyükse veya ölçülemiyorsa bu yöntem kullanılmamalıdır (1 Seri No.lu TF Tebliği).

Emsallere uygun bedelin tespiti için varsa iç emsal kullanılmalı, iç emsal yoksa ya da güvenilir değilse karşılaştırmada dış emsal kullanılmalıdır (1 Seri No.lu TF Tebliği). İç emsal, kontrollü işlemi gerçekleştiren taraf ile ilişkisiz kişiler arasındaki işlem, dış

emsal ise transfer fiyatlandırmasına konu işlemin tarafı olmayan birbirinden bağımsız iki taraf arasındaki karşılaştırılabilir nitelikteki işlemlerde uygulanan fiyattır (OECD, 2022, s.22).

2.6.3. Maliyet Artı Yöntemi

OECD TF Rehberine göre maliyet artı yönteminin başlangıcını ilişkili bir kişiye transfer edilen varlık ya da hizmetler dolayısıyla kontrol edilen bir işlemde varlığın ya da hizmetlerin tedarikçisi tarafından katlanılan maliyetler oluşturur. Daha sonra bu maliyete gerçekleştirilen fonksiyonlara ve piyasa koşullarına göre makul bir kâr marjı eklenir. Bu işlem sonrası oluşan tutar, kontrol altındaki işlemin emsallere uygun fiyatı kabul edilebilir. Maliyet artı yöntemi yarı mamullerin ilişkili taraflar arasında satıldığı, ilişkili tarafların müşterek tesis kullanımları, uzun vadeli tedarik düzenlemeleri, kontrol altındaki işlemin hizmet sunumu olması halinde muhtemelen daha çok kullanışlıdır.

KVK Md. 13'te maliyet artı yöntemi; "emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanması olarak" tanımlanmıştır. Makul brüt kâr oranı ise 1 Seri No.lu TF tebliğinde "İşlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr oranı olarak" ifade edilmiştir. Piyasa koşulları ve gerçekleştirilen fonksiyonlara göre ilgili mal ve hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle bulunan tutar emsallere uygun fiyat veya bedeldir. Maliyete eklenecek kâr marjı olarak, mükellefin kontrol dışı işlemlerdeki brüt kâr marjı esas alınmalıdır. Fakat, karşılaştırma yapabilmek için gerekli olan işlemler yetersizse veya belirtilen şekilde bir kâr marjı bulunmazsa aynı koşullarda ve karşılaştırılabilir olması şartıyla dış emsal de esas alınabilir (1 Seri No.lu TF Tebliği).

2.6.4. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış fiyatı yönteminin referans noktasını ilişkili bir işletme ya da kişiden satın alınan mal veya hizmetin ilişkisiz bir işletmeye ya da kişiye yeniden satıldığı fiyat oluşturur. Bu fiyat, daha sonra, yeniden satış yapanın ve diğer işletme giderlerini

karşılamaya çalışacağı tutarı temsil eden uygun bir brüt kâr marjı kadar azaltılır. Brüt kâr marjı hesabında yeniden satış yapan işletmenin kullandığı varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınır ve neticede belirlenen fiyat uygun bir kâr sağlar. Brüt kâr düşüldükten sonra kalan tutar, ürünün satın alınmasıyla ilgili diğer maliyetler için de düzeltme yapıldıktan sonra ilişkili işletmeler için emsallere uygun fiyat olarak kabul edilebilir. Bu yöntem muhtemelen pazarlama faaliyetleri için en faydalı metottur (OECD, 2022, para. 2.27).

KVK Md. 13'te yeniden satış fiyatı yöntemi aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır;

"Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder."

İşlemden uygulanacak brüt satış kârı belirlenirken, yeniden satışı gerçekleştiren satıcının katlandığı giderler, üstlendiği riskler ve işletmede kullanılan varlıklar dikkate alınmalıdır. Bu yöntemi yeniden satış yapan kişi ya da işletmeler, satışa konu edilen malların değerini artırıcı katkılar yapmıyorsa, ürünün dış yapısını değiştirmiyorsa ve söz konusu ürünü aldığı gibi satması halinde uygulanmalıdır. Bu kapsamda küçük çaplı montajlar, paketleme, etiketleme gibi işlemler değer artırıcı katkı veya fiziksel değişim olarak kabul edilmemektedir. Ayrıca yeniden satıştan önce ürüne değer artırıcı önemli katkılar yapıyorsa ya da ürün başka ürünlerle birleştirildiğinden orijinal özelliğini kaybederse karşılaştırılabilir fiyat zor olacağından bu yöntem kullanılmaz (1 Seri No.lu TF Tebliği).

2.6.5. İşleme Dayalı Kâr Yöntemleri

İşlemsel kâr yöntemlerinde, emsallere uygun bedel ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde oluşan kârlar kullanılarak belirlenir. Bu yöntem kapsamında işleme dayalı net kâr marjı ve kâr bölüşüm yöntemi vardır. Bu yöntemler arasında işlemin mahiyetine en uygun olanı seçilerek emsallere uygun bedel tespit edilir.

İşlemsel kâr yöntemleri Türk Vergi Mevzuatında daha önceden tebliğ düzeyinde yer alırken, 6728 sayılı Kanun ile KVK'nın 13'üncü maddesinin ç bendi değiştirilerek söz konusu yöntemlere Kanunda da yer verilmiştir. Böylece işlemsel kâr yöntemlerinin kanuni dayanağı pekiştirilmiş, ayrıca OECD TF Rehberindeki son değişikliklere paralel şekilde, bu yöntemler ile geleneksel işlem yöntemleri arasındaki hiyerarşi de kaldırılmıştır.

2.6.5.1. Kâr Bölüşüm Yöntemi

Kâr bölüşüm yöntemi, karşılaştırılabilir bir işlem ya da işlemlerde yer alan ilişkisiz işletmeler arasında elde edilebilecek sonuçları yaklaşık olarak tahmin etmek amacıyla, emsallere uygun sonuçlar oluşturmayı veya kontrollü işlemler için raporlanan sonuçları test etmeyi amaçlar. Yöntem, önce kontrol edilen işlemlerden bölünecek kârları belirler ve ardından bunları, emsallere uygun olarak ekonomik açıdan geçerli bir esasa göre ilişkili işletmeler arasında bölüştürür. Kâr bölüşüm yöntemi, özellikle, ilişkili işletmelere verilen katkının, değerinin daha doğrudan tahmin edilmesinden ziyade, işlemlerle ilgili olarak ortaya çıkan kârlara yaptıkları katkıların nispi payları daha güvenilir bir şekilde değerlendirildiğinde yararlıdır (OECD, 2022, para. 2.114).

1 Seri No.lu TF Tebliğinde;

"Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır." şeklinde açıklanmıştır.

Tebliğe göre bu yöntemde, öncelikle ilişkili işletmelerin yaptığı işlem ya da işlemler sonucu oluşan paylaşılacak kâr belirlenmeli ve daha sonra ise bu kâr, ilişkili işletmeler arasında iki aşamada paylaşılmalıdır. İlk olarak, ilişkisiz işletmelerin benzer kontrolsüz işlemlerden elde ettikleri kâr marjına göre, her bir ilişkili işletmenin toplam kârdan alacağı kâr miktarı belirlenir. Daha sonra ise, ilk aşamada yapılan dağıtımdan sonra toplam kârdan geriye kalan kâr var ise, bu kâr gerçekleştirdikleri fonksiyonlara ve

taşıdıkları risklere göre ilişkili işletmeler arasında tekrar dağıtılır. Bu hesaplamalar neticesinde ilişkili işletmelerin kontrol ettiği işlemler sebebiyle oluşan kârlar yeniden hesaplanarak, bu işlemler için emsallere uygun bedel belirlenir.

Kâr paylaşım yöntemi daha çok ticari işlemlerin karmaşık olduğu ve birbirine sıkı sıkıya bağlı olduğu durumlarda tercih edilmektedir. Bu yöntem özellikle iş ortaklığı ve adi ortaklık şeklindeki işletmelerin faaliyetleri sonucunda oluşan kârın dağıtımında yararlı bir yöntemdir (Işık, 2005, s. 129).

2.6.5.2. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminde, işletmenin kontrol altındaki işlemde elde ettiği net kâr maliyetler, satışlar, varlıklar gibi unsurlar kullanılarak incelenir. Bu yönüyle yöntem, maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yöntemleriyle benzerlikler barındırır (OECD, 2022, para. 2.64). İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile yukarıda belirtilen yöntemler arasındaki fark kullanılan kâr marjıdır. Bu yöntemde net faaliyet kâr marjı hesaplanırken diğer yöntemlerde brüt kâr marjı hesaplanmaktadır. Üstlenilen işlevlerde farklılık olsa da, net faaliyet kâr marjı bu farklılıktan diğer iki yöntemin dikkate aldığı brüt kâr marjına göre daha az etkilenir. Benzer şekilde bu yöntemin uygulamasında da karşılaştırılabilirlik analizi yapılmalıdır (1 Seri No.lu TF Tebliği).

Tebliğde belirtildiği üzere net faaliyet kâr marjının tespitinde, öncelikle işletmenin karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınmalıdır. Böyle bir işlem yoksa, ilişkisiz bir işletmenin karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınmalıdır. İlişkisiz işletmelerin net faaliyet kâr marjlarının kullanılması halinde, güvenilir sonuçlara ulaşılabilmesi için işlemlerin karşılaştırılabilirliği analiz edilmeli ve yapılması gereken düzeltmeler belirlenmelidir. Bu yöntemle yapılan analizlerde, ilişkili işletmenin tek bir kontrol altındaki işlemine ilişkin kâr esas alınmalıdır.

Bu yönteme ilişkin çeşitli güçlü ve zayıf yönler vardır. Bu yönteminin güçlü yönlerinden biri, net kâr göstergelerinin karşılaştırılabilir fiyat yönteminde olduğundan daha az

işlemsel farklılıklardan etkilenmesidir. Bu yöntemin bir diğer pratik gücü, tek taraflı diğer yöntemlerdeki gibi, ilişkili işletmelerden yalnızca test edilen tarafın mali göstergesinin incelenmesinin gerekli olmasıdır. Bu yöntemin en zayıf yönü ise net kâr marjının, fiyat veya brüt kâr marjları üzerinde etkisi olmayan veya daha az önemli veya doğrudan etkisi olan bazı faktörlerden etkilenebilmesidir. Bu hususlar, emsallere uygun net kâr marjının doğru ve güvenilir şekilde tespitini zorlaştırabilir (OECD, 2022, para. 2.68-69). Başka bir deyişle işlevsel farklılıkların faaliyet karı üzerindeki etkisi brüt kâr marjı ve fiyat üzerindeki etkisine göre daha azdır. Bu nedenle işlevlerdeki farklılıklar sebebiyle fiyat ya da brüt kâr marjı aralığı daha geniş belirlenirken, faaliyet karı söz konusu olduğunda daha dar bir aralık ortaya çıkarabilir. Faaliyet kârının daha dar bir alanda belirlenmesi yöntemin uygulanabilirliğini ve güvenilirliğini etkilemektedir (Işık, 2005, s. 137).

Daha öncede belirtildiği üzere geleneksel işlem yöntemleri; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi ve diğer yöntemler olarak adlandırılan kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemleri OECD TF Rehberindeki açıklamalara uyumlu şekilde Türk Vergi Mevzuatında düzenlenmiştir.

Geleneksel işlem yöntemlerinin ve diğer yöntemlerin güçlü ve zayıf yönleri Tablo 2’de özetlenmiştir.

Tablo 2- Emsal Bedel Tespit Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Yöntemler	Üstünlükler	Zayıflıklar
Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	- Emsale en uygun değeri verir. - Uygulanabilirliği kolaydır.	- Karşılaştırılabilirliği sağlayacak veriler bulmak zordur.
Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	- Uygulanabilirliği kolaydır.	- Yeniden satış fiyatı marjının belirlenmesi zordur.
Maliyet Artı Yöntemi	- Mal ya da hizmetlerin dış piyasası olmaması durumunda ideal bir yöntemdir. - Uygulanabilirliği kolaydır. - Hesaplanması kolaydır. - Minimum düzeyde bilgi gerektirir.	- Hangi maliyetlerin esas alınacağını belirlemek zordur. - Karşılaştırılabilir kâr marjının belirlenmesi gereklidir.
Kâr Bölüşüm Yöntemi	- Emsallere uygunluğun belirlenmesinde geleneksel yöntemlerin yetersiz kalması halinde idealdir. - Doğrudan karşılaştırılabilir işlemlere gerek duymaz.	- Güvenilir veri sağlamak zordur. - Uygulanabilirliği zordur.

	- İşlem taraflarının her ikisi de değerlendirme altındadır. Bu durum aşırı kâr ya da zararları önler.	
İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi	- İşlevsel farklılıklar karşılaştırılabilir fiyat yöntemindeki fiyata göre net kâr marjını daha az etkilenmektedir. - İlişkili işletmelerin birden fazlasının gerçekleştirdiği işlemlerin ve yüklendiği sorumlulukların belirlenmesine gerek yoktur.	- Mükellefler net kâr marjı üzerinde etkili olmayan faktörlerden etkilenebilirler. - Yöntem ilişkili kuruluşlardan sadece birine uygulanır. - Bazı bilgilere ulaşmak zordur.

Kaynak: Didinmez, 2012, s. 94

2.6.6. Global Formüllere Dayalı Bölüşüm Yöntemi

Global formüllere dayalı bölüşüm yöntemi ile amaçlanan emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasında alternatif bir yöntem geliştirilmek istenmesidir. Bu yöntemi savunanlar yöntemin ekonomik gerçekleri daha iyi yakaladığını, uygulanmasının daha kolay olduğunu ve mükellefler açısından kesinlik sağladığını ileri sürmektedirler. Bununla birlikte mükelleflerin transfer fiyatlandırması sürecine daha kolay uyum sağlayacağını ve uyum maliyetlerini azaltacağını düşünmektedirler. İddia edilen bu görüşlere karşın OECD global formüllere dayalı bölüşüm yöntemini emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasında gerçekçi bir alternatif yöntem olarak değerlendirmemektedir (Kapusuzloğlu, 2003, s. 187).

OECD üyesi ülkeler emsallere uygunluk ilkesinin tespitinde yukarıda belirtilen yöntemleri kullanmaktadır. Aslında şimdiye kadar, emsallere uygunluk ilkesine meşru veya gerçekçi bir alternatif ortaya çıkmamıştır. OECD'ye göre global formüllere dayalı bölüşüm yöntemi bazı durumlarda emsallere uygunluk ilkesine alternatif olarak önerilse de, bu yöntem teoride ve uygulamada OECD'nin tavsiye ettiği yöntemlere alternatif olarak değerlendirilemez. Bu yöntem, bazı ülkelerde uygun kâr düzeyini belirleme aracı olarak emsallere uygun bedelin tespitinde alternatif olarak önerilse de ancak ülkeler arasında uygulanma imkânı bulmamıştır. Bu yöntemde, ÇUI'nin küresel ölçekteki kârı, önceden tespit edilmiş ve dinamik bir formüle göre farklı ülkelerdeki ilişkili işletmeler arasında paylaştırılmaktadır. Uygulamanın üç temel bileşeni vardır: vergilendirilecek birimin belirlenmesi; küresel kârların doğru bir şekilde belirlenmesi ve birimin küresel kârını dağıtmada esas alınacak formülün oluşturulmasıdır. Yöntem büyük ölçüde

maliyetlerin, varlıkların, işçi ücretlerinin ve satışların bir kombinasyonuna dayanmaktadır (OECD, 2022, para. 1.16-17).

Alternatif transfer fiyatlandırması yöntemi olarak literatürde yer alan bu yöntem henüz OECD üyesi ülkeler tarafından benimsenmemiş olup, OECD üyesi ülkeler emsal bedelin tespitinde yukarıda yer verilen geleneksel işlem yöntemlerini ve işlemsel kâr yöntemlerini kullanmaktadır.

2.6.7. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması

Emsallere uygunluk ilkesini uygulamak, yoğun kaynak kullanımını gerektiren karmaşık, zaman alıcı ve maliyetli çalışma gerektirebilir. Transfer fiyatlandırması işlemleri hem kompleks kurallar içermesi hem de bunun sonucunda ortaya çıkan uyum talepleri ile vergi mükellefleri ve idare için ağır bir yük oluşturur. Bu sebeple güvenli liman düzenlemeleri, bu yüklerin bir kısmının hafifletilmesine yardımcı olabilir ve vergi mükelleflerine daha fazla kesinlik sağlayabilir (OECD, 2022, para. 4.95). Mükellefler açısından güvenli liman düzenlemelerinden bir tanesi peşin fiyatlandırma anlaşmasıdır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin ilk ve en kapsamlı düzenlemeleri yapan ve bunları en etkin şekilde uygulayan ülke ABD'dir. OECD'nin transfer fiyatlandırmasına yönelik yaptığı diğer düzenlemelerde olduğu gibi peşin fiyatlandırma anlaşmalarında da ABD'deki düzenlemelerin önemli etkisi bulunmaktadır (Kapusuzoğlu, 2003, s. 202).

OECD TF Rehberinde peşin fiyatlandırma anlaşması, kontrollü işlemlerden önce sınırlı bir sürede yapılacak işlemlerde transfer fiyatını tespit etmek üzere uygun bir dizi ölçütler belirleyen anlaşma olarak tanımlanmıştır. Peşin fiyatlandırma anlaşması, resmi olarak mükellefin başvurusu ile başlatılır, sonraki aşama ise vergi idaresi ile müzakere yapılmasıdır. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları esasında transfer fiyatlandırması problemlerinin çözümüne yönelik var olan geleneksel idari ve adli işleyişe yardımcı olmayı amaçlar. Bu yöntem özellikle geleneksel mekanizmaların başarısız olduğu veya uygulanmasının zor olduğu durumlarda daha faydalıdır (OECD, 2022, para. 4.134).

Bazı devletler peşin fiyatlandırma anlaşmasını diğer ilgili devletlerin vergi idarelerini dahil etmeden sadece kendi vergi idaresi ile mükellefi arasında tek taraflı olarak yapabilir. Ancak bu tür anlaşmalar, diğer devletlerdeki ilişkili işletmelerin vergi matrahını etkileyebildiğinden çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkarabilir. Çifte vergilendirme sorunu ve çok taraflı karmaşık ticari işlemler devletleri iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları yapmaya yöneltmektedir. Zira ikili veya çoklu peşin fiyatlandırma anlaşmaları çifte vergilendirmeyi ya da vergilendirmeme olasılığını önemli ölçüde azaltır (Öz, 2005, s. 303).

KVK 13/5'te peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin hükümler aşağıdaki gibidir.

"İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır."

Mükelleflerin transfer fiyatlandırması işlemlerinde hangi yöntemin uygulanması gerektiğiyle ilgili şüphesi varsa ve bu sorunu idare ile anlaşarak çözebilir. Burada yapılması gereken işlem gerekli bilgi ve belgelerle Gelir İdaresi Başkanlığına başvurmaktır. Mükellefler üç yılı aşmamak şartıyla belli bir dönem için uygulanması gereken transfer fiyatlandırması yönteminin tespitini talep edebilir. Peşin fiyatlandırma anlaşmasını sadece kurumlar vergisi mükellefleri yapabilmektedir. Yapılan anlaşmada; ilişkili kişiler, kontrollü işlemler, anlaşmanın geçerli olacağı süre, transfer fiyatı ve kritik varsayımlar gibi konulara yer verilir. Peşin fiyatlandırma anlaşması süreci mükellefin başvurusu ile başlar ve öncelikle idare ile öngörüşme yapılır. Daha sonra mükellef yazılı olarak başvurarak idareye geniş kapsamlı bilgi ve dokümanlar sunar, vergi idaresi için gerekli olan veriler sağlandıktan sonra analiz edilerek değerlendirilir. Tebliğde vergi idaresine değerlendirme ve analiz süreci için süre sınırı getirilmiştir. Buna göre tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşma başvurusunun altı ay, diğer anlaşma başvurularının ise on iki ay içinde tamamlanması gerekir. Vergi idaresine yapılan başvurular üç şekilde sonuçlandırılabilir; başvuru aynen kabul edebilir veya istenen değişiklikler yapılmak şartıyla kabul edilebilir ya reddedebilir (1 Seri No.lu TF Tebliği).

Gelir İdaresi Başkanlığının 15.07.2011 tarihli basın duyurusunda ilk tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasının bu tarih itibariyle imzalandığı duyurulmuştur²⁶. Gelir İdaresi Başkanlığının 2022 yılı Faaliyet Raporunda 2022 yılı içinde 2 anlaşma imzalandığı belirtilmiş olup, ilgili mevzuatın yürürlüğe girdiği tarihten 2022 yılı sonuna kadar imzalanan toplam peşin fiyatlandırma anlaşması sayısı 19'dur.²⁷

2.7. BELGELENDİRME

Transfer fiyatlandırması işlemlerinde belgelendirme yükümlülüğü ilk olarak ABD'de 1994 yılında uygulamaya girmiştir, bir yıl sonra 1995 tarihli OECD TF rehberinde de transfer fiyatlandırması işlemlerinin belgelendirmesine ilişkin düzenleme yer almıştır. O tarihten bu yana, giderek artan sayıda ülke belgelendirme gerekliliklerini benimsemiştir (PCT, 2019, s. 12).

Transfer fiyatlandırması belgelendirmesi yasal bir zorunluluk olmasının yanı sıra vergi denetiminde proaktif bir savunma aracı olup, mükellefleri zaman ve maliyet yükü yaratabilecek ilişkili taraf işlemlerinin geriye dönük incelenmesine hazırlıklı tutmakta ve transfer fiyatlandırması politikasının tutarlı bir şekilde uygulanmasını destekler. OECD BEPS projesi sonrasında OECD TF Rehberinin "Belgelendirme" bölümünde de önemli güncellemeler yapmıştır. OECD BEPS projesi sonrasında şeffaflık ilkesi temel alınarak birçok ülke daha kapsamlı ve detaylı olan üç kademeli belgelendirme yaklaşımını benimsemiştir (PWC, 2020).

Vergi idarelerinin transfer fiyatlandırması denetimi ya da risk değerlendirmesi ile bağlantılı olarak mükelleflerden talep edeceği çalışma ve belgelerin önceden belirlenmesi hem mükellefler açısından hem de vergi idareleri açısından önemli kolaylıklar sağlar. Belgelendirmeye ilişkin kurallar ve gerekli belgeler mükelleflere, işlemlerinin emsallere uygunluk ilkesini karşıladığını göstermede, transfer fiyatlandırması sorunlarının

²⁶

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/BasinBultenleri/15072011basinduyurusu2.htm Erişim:16.11.2023

²⁷

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2022/2022_faaliyet_raporu.pdf?id=1 Erişim: 16.11.2023

çözümünde ve vergi denetimlerini kolaylaştırmada yardımcı olur. Transfer fiyatlandırması belgelendirme sisteminin temel amaçları; mükelleflerin transfer fiyatlandırması kurallarına uygun şekilde raporlama yapmasını sağlamak, vergi idarelerinin sağlıklı risk değerlemesi yapabilmesi için gerekli bilgilerin sağlanması, transfer fiyatlandırması uygulamalarının denetiminde yararlı bilgilerin vergi idarelerine sunulması olarak ifade edilebilir (OECD, 2022, para. 5.1).

OECD transfer fiyatlandırması işlemlerinin belgelendirmesine ilişkin olarak üç aşamalı yaklaşımı benimsemiştir. Transfer fiyatlandırması belgelendirme sistemi ile amaçlanan hususların gerçekleşebilmesi için ülkelerin belgelendirme konusunda tek tip bir yaklaşım benimsemesi gerekir. Buna göre ÇÜİ'lerin tamamı üyeleriyle ilgili standartlaştırılmış bilgileri içeren bir ana dosya, özellikle ilgili ülkede mükellefin önemli işlemlerine atıfta bulunan yerel bir dosya, ÇÜİ grubunun gelirlerinin ve ödenen vergilerin küresel dağılımı ile ÇÜİ içindeki ekonomik faaliyetin konumuna ilişkin belirli bilgileri içeren ülke bazlı rapor olmak üzere üç basamaklı bir yapı tanımlanmıştır (OECD, 2022, para. 5.16).

Ana dosya, vergi idarelerine önemli transfer fiyatlandırması riskinin varlığının değerlendirilmesinde yardımcı olmak amacıyla, ÇÜİ grubunun küresel ticari faaliyetlerinin niteliği, transfer fiyatlandırması politikaları, gelir ve ekonomik faaliyetlerin küresel dağılımı da dâhil olmak üzere, ÇÜİ grubunun işine ilişkin genel bir fikir vermelidir. Bu kapsamda ana dosya; ÇÜİ'nin organizasyon yapısı, iş veya işlerinin tanımı, gayri maddi varlıkları, şirket içi finansal faaliyetleri, finansal ve vergisel pozisyonları hakkında bilgiler içermesi gerekir. Genel bir değerlendirme sağlayan ana dosyanın aksine, yerel dosya, belirli işletmeler arasındaki işlemlere ilişkin daha ayrıntılı bilgiler içerir. Yerel dosyada istenen bilgiler, ana dosyayı tamamlamakta olup, mükellefin farklı ülkelerdeki ilişki işletmeleri arasındaki önemli transfer fiyatlandırması işlemlerinin emsallere uygunluk ilkesine uygunluğunun tespiti için gerekli karşılaştırılabilirlik analizi, transfer fiyatlandırması yönteminin seçimi gibi bilgileri içerir. Ülke bazında rapor, ileri düzey transfer fiyatlandırması işlemlerinin risk değerlendirmesi açısından faydalıdır. Ayrıca vergi idareleri tarafından BEPS ile ilgili diğer risklerin değerlendirilmesinde ve uygun olması halinde ekonomik ve istatistiksel analizlerde de kullanılabilir. Ülke bazlı rapor, gelirin küresel dağılımı, ödenen vergiler ve ÇÜİ grubunun faaliyet gösterdiği

ülkeler arasında ekonomik faaliyetinin konumuna ilişkin belirli göstergeler ile ilgili olarak ülke çapında toplu bilgi sunar (OECD, 2022, para. 5.18-5.25).

OECD, ana dosya ve yerel dosya ile ilgili belgelendirme standartlarının yasal yollarla ya da idari düzenlemeler ile her ülkenin vergi idaresinin gerekli gördüğü şekilde yapmasını tavsiye etmektedir. Bu kapsamda OECD TF Rehberinin belgelendirme ile ilgili değişiklikleri dikkate alınarak transfer fiyatlandırması belgelendirmesine ilişkin olarak Türk vergi mevzuatında değişiklik yapılmıştır.

1 Eylül 2020 tarih ve 31231 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan (Seri No 4) Tebliğ ile "7- Mükelleflerden İstenecek Belgeler" başlıklı bölümü başlığı ile birlikte OECD düzenlemelerine uygun şekilde değiştirilmiştir. Bu bölümün yeni başlığı "7- Belgelendirme" olarak değiştirilmiş ve mükelleflerin belgelendirme yükümlülüklerinde geniş çaplı değişiklikler olmuştur. Tebliğde transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülükleri; genel rapor, yıllık transfer fiyatlandırması raporu, ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu ve ülke bazlı rapor ile transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin form olarak belirtilmiştir.

2.7.1. Genel Rapor

BEPS eylem planı kapsamında yapılan değişiklik neticesinde OECD TF Rehberinde "master file" olarak adlandırılan transfer fiyatlandırmasına ilişkin doküman, mevzuatımızda genel rapor adı ile yerini almıştır. 1 Seri No.lu TF Tebliğinde genel rapor hazırlaması gereken mükellefler ve genel raporun içermesi gereken bilgilerin neler olduğu ve ne zaman hazırlanması gerektiği açıklanmıştır. Buna göre genel rapor;

"çok uluslu işletmeler grubuna bağlı ve bir önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan bilançodaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satışlar tutarının her ikisi de 500 milyon TL ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından hazırlanır."

Genel rapor, ÇUI grubunun organizasyon yapısına, işletme faaliyetlerinin tanımına, sahip olunan gayri maddi haklara, grup içi finansal işlemlere, grubun finansal ve vergisel durumuna ilişkin bilgiler içermelidir. ÇUI grubuna bağlı kurumlar vergisi mükelleflerinin ilgili hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonuna kadar genel raporu hazırlamalıdır. Ayrıca rapor bu süre geçtikten sonra idare veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından talep edilirse ibrazı gerekmektedir.

Tebliğin (7.2.-c) kısmında belirtildiği üzere genel rapor içerisinde ÇUI'lerin sahip olduğu gayri maddi haklar ile ilgili olarak aşağıdaki bilgilerin sunulması gerekmektedir.

- "1) Gayri maddi hakların geliştirilmesi, mülkiyeti ve kullanımına ilişkin grubun ayrıntılı stratejisi hakkında açıklamalar ile belli başlı Ar-Ge tesislerinin ve Ar-Ge yönetim merkezinin bulunduğu yere ilişkin açıklamalar,
- 2) ÇUI'nin sahip olduğu önemli gayri maddi haklar ve bunların hangi grup üyesinin mülkiyetinde olduğunu gösteren liste,
- 3) Maliyet katkı anlaşmaları, temel araştırma hizmet sözleşmeleri ve lisans anlaşmaları dahil gayri maddi haklarla ilgili ilişkili kişiler arasında yapılan sözleşmelerin listesi,
- 4) Ar-Ge ve gayri maddi haklarla ilgili grubun transfer fiyatlandırması politikalarını açıklayan bilgiler,
- 5) Hesap döneminde ilişkili kişiler arasında gerçekleşen önemli gayri maddi hak transferleri hakkında ilgili işletmeleri, ülkeleri ve yapılan ödemeleri de içerecek şekilde genel açıklamalar."

Genel rapor, mükelleflerin küresel transfer fiyatlandırması operasyonlarına ve politikasına çok yönlü bir bakış sağlamaktadır.

2.7.2. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu

1 Seri No.lu TF Tebliğinde değişiklik yapılmadan önce de mevzuatımızda transfer fiyatlandırması raporu bulunmaktaydı. Yapılan değişiklik ile birlikte raporda mükelleflerin daha kapsamlı bilgiler sunması gerekmektedir. Yıllık transfer fiyatlandırması raporunun içermesi gereken bilgi ve belgelerin neler olduğu TF Tebliğinin 7.3.3. başlığı altında belirtilmiştir. Bu kapsamda raporda gayri maddi haklar ile ilgili olarak "gayri maddi hakların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi"ye yer verilmelidir. Raporunda mükellefin transfer fiyatlandırması işlemlerinin emsallere uygunluk ilkesine uygunluğunun tespiti ve kanıtı için gerekli detaylı bilgi ve belgeler yer almalıdır. Raporun, kurumlar vergisi beyannamesinin son teslim tarihine kadar hazırlanması ve bu sürenin bitiminden sonra istenmesi halinde vergi denetimi yapmaya yetkili olanlara ya da idareye sunulması gerekmektedir.

1 Seri No.lu TF Tebliğinin 7.3.1. başlığında yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlaması gereken mükellefler belirtilmiştir. Buna göre; "Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükellefler, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemler, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi işlemler, tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı şubeleri ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (serbest bölgedeki şubeleri dahil) yaptığı işlemler" için yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlaması gerekmektedir. Ayrıca Tebliğde belirtildiği üzere mükelleflerin emsallere uygunluk ilkesine göre belirledikleri fiyat veya bedellerin hesaplamalarıyla ilgili kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici belge olarak gerektiğinde ibraz etmek üzere saklanması zorunludur.

2.7.3. Ülke Bazlı Raporlama

BEPS eylem planı çalışmaları sonucunda OECD TF Rehberinde yapılan değişiklik neticesinde "country-by-country reporting-CbCR" adlı raporlama, transfer fiyatlandırması mevzuatımıza ülke bazlı raporlama olarak adlandırılmıştır.

TF Tebliğinde ülke bazlı rapor hazırlayacak mükellefler belirtilmiş olup, aşağıda Tebliğin ilgili kısmına yer verilmiştir.

"Raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap döneminin konsolide finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri, 750 milyon Avro ve üzerinde olan çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim nihai ana işletmesi veya vekil işletmesi, raporlanan hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar ülke bazlı raporu hazırlar ve elektronik ortamda İdareye sunar."

Ayrıca nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin Türkiye’de bulunmadığı durumlarda 750 Milyon Avro haddinin aşılması ve Tebliğde belirtilen koşullardan birinin gerçekleşmesi halinde Türkiye’de mukim işletmenin ülke bazlı raporu elektronik ortamda İdareye sunması gerekmektedir. Ülke bazlı rapor üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde; ÇUI grubunun gelirinin, vergilerinin ve işletme faaliyetlerinin ülke bazında dağılımı, faaliyet gösterilen her bir ülkeden elde edilen gelir, vergi öncesi karı ya da zararı, tahakkuk eden ve ödenen gelir ya da kurumlar vergisi, çalışan sayısı, sermayesi, geçmiş yıl kârları, nakit ve nakit benzeri varlıklar harici maddi varlıkları hakkında bilgilere yer verilmelidir. İkinci bölümde ise ÇUI grup üyelerinin ülke bazında tüm işletmelerinin listesi, ilgili ülkede mukim her bir işletmesinin adı ve unvanı, işletmenin vergisel açıdan mukim olduğu ülke ile kurulduğu ülke farklı ise bu ülkenin adı ve her bir işletmenin ana faaliyet konusuna ilişkin bilgilere yer verilmelidir. Son bölümde ise mükellefler gerek görmeleri halinde ek açıklamalarda bulunabilirler (4 Seri No.lu TF Tebliği).

2.7.4. Transfer Fiyatlandırması Formu

Transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin formu (transfer fiyatlandırması formu) ilişkili kişilerle bir hesap döneminde mal ya da hizmet alım veya satımı olan kurumlar vergisi mükelleflerinin beyanname ekinde vermesi gerekmektedir. Bu form yukarıda yer verilen Raporlara kıyasla oldukça sınırlı ve özet bilgi sağlamaktadır. Ancak yine de idareye transfer fiyatlandırması işlemlerinin kontrolü ve analizi açısından işlemin türü, tutarı, ilişkili kişilere ilişkin bilgiler, kullanılan transfer

fiyatlandırması yöntemi gibi kıymetli bilgiler sunmaktadır. Formda yıl içerisindeki tüm işlemlerden ziyade her bir ilişkili kişi için ayrı ayrı hesaplama yapılmalı ve yıllık net tutarı 30.000 TL altında kalan alım veya satış işlemlerine ilişkin bilgi verilmesine gerek yoktur (4 Seri No.lu TF Tebliğ).

2.8. TÜRK VERGİ HUKUKUNA GÖRE TRANSFER FİYATLANDIRMASININ HUKUKİ SONUÇLARI

Vergi güvenlik müessesesi kabul edilen transfer fiyatlandırmasının yasal dayanağını KVK'nın 13'üncü maddesi oluşturur. Bununla birlikte bu maddedeki hükümler bazı farklılıklar olmakla birlikte gelir vergisi mükellefleri açısından da geçerlidir. Bu maddenin uygulamasına ilişkin ayrıntılı açıklamalara 1 Seri No.lu TF Tebliğinde yer verilmiştir. Aşağıda emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir şekilde gerçekleştirilen transfer fiyatlandırması işlemlerinin KVK, GVK ve KDV Kanunu yönünden hukuki sonuçları değerlendirilecektir.

2.8.1. Kurumlar Vergisi Yönünden Hukuki Sonuçları

KVK'nın "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı 13'ncü maddesine, 2008 yılı kazançlarına da uygulanmak ve 06.06.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 5766 sayılı Kanununun 21'nci maddesiyle aşağıdaki bent eklenmiştir.

"Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır."

Kanun hükmü uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişiler ile yurtiçindeki işlemleri sebebiyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapıldığının kabulü için hazine zararı olması gerekmektedir.

2.8.1.1. Hazine Zararı

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt içinde ilişkili kişiler ile yaptığı işlemler yönünden hazine zararı şartı koşulduğundan vergi idaresinin transfer fiyatlandırması işlemleriyle ilgili vergilendirme yapabilmesi için hazine zararı kavramının kilit görevi vardır. Söz konusu işlemde hazine zararı yoksa transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının varlığından söz edilemez. KVK Md. 13'te hazine zararı aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

"Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir."

Hazine zararı kavramının kapsamı, yasal düzenlemede geniş tutulmuştur. Nitekim hükümde, yapılan işlem dolayısıyla kayba uğrayan "her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi"nin hazine zararını ifade edeceği belirtilmiştir. Hangi vergilerin bu kapsamda olduğu Kanunda açıkça belirtilmediğinden, işlem ile ilgili olabilecek başlıca vergilerden tevkifat suretiyle alınan vergiler de dahil olmak üzere kurumlar vergisi, gelir vergisi ve katma değer vergisi gibi vergiler, kanun lafzında yer alan her türlü vergi kapsamında kabul edilmelidir. Ayrıca, Kanun metninde geçen "her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi" ifadesinden, sadece işlemin yapıldığı dönemde hazine zararının oluşmasına değil, sonraki dönemlerde de hazine zararının oluşup oluşmadığına bakılarak değerlendirme yapılmalıdır (Güçlü, 2010, s. 5).

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını ile ilgili olarak Maliye Bakanlığınca dört genel tebliğ yayımlanmış ise de, bu Tebliğlerde hazine zararı konusunda bir açıklamaya ve örnek ya da örneklere yer verilmemiştir. Bununla birlikte Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazine zararı düzenlemesine ilişkin taslak genel tebliğ yayımlanmıştır ancak hala resmîyet kazanmamıştır. Taslak üzerinden idarenin konuya bakışı değerlendirilebilir. Hazine zararının tespitinde dikkate alınması gereken vergiler Taslak Tebliğde aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

"Hazine zararının tespitinde kurumlar vergisi ile birlikte gelir vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamı birlikte değerlendirilecek ve sonuç itibarıyla bir hazine zararı söz konusu değilse, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilmeyecektir.

Emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi her türlü vergi toplamının indirim, istisna, oran farklılığı, zarar mahsubu ve benzeri nedenlerle cari ya da izleyen dönemlerde eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi durumunda hazine zararının oluştuğu kabul edilecektir."

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında hazine zararının şart koşulmasına yönelik çeşitli eleştiriler bulunmaktadır. Hazine zararı uygulaması ile dünya uygulamalarından ayrışıldığı ve böylece genel kabul görmüş transfer fiyatlandırması uygulamasının dışında ülkemize özgü bir yöntem oluşturulduğu eleştirisi bulunmaktadır (İstanbul YMM Odası, 2012). Hazine zararının yurtiçi transfer fiyatlandırması işlemlerde aranıp, yurtdışı transfer fiyatlandırması işlemlerinde aranmamasının eşitsizliğe yol açtığı yönünde eleştiriler de bulunmaktadır (Didinmez, 2014, 160).

2.8.1.2. Düzeltme İşlemleri

Transfer fiyatlandırması uygulamaları kapsamında yapılması gereken düzeltme işlemlerine ilişkin ayrıntılı açıklamalara OECD TF Rehberinde yer verilmiş olup, Rehberin kavramlar bölümünde düzeltme işlemleri tanımlanmıştır. Rehberde yer verilen düzeltme işlemleri; birincil düzeltme, karşı taraf düzeltmesi, telafi edici düzeltme ve ikincil düzeltmeden oluşmaktadır.

Birincil düzeltme, bir ülkedeki vergi idaresinin kendi vergilendirme alanında faaliyet gösteren bir işletmenin vergilendirilebilir karında, bu işletmenin başka bir ülkedeki ilişkili işletmesiyle gerçekleştirdiği işlemlere emsallere uygunluk ilkesinin uygulaması

sonucunda yapılan düzeltmedir (OECD, 2022, s. 24). Bu tanıma göre birincil düzeltme, ilgili ülkede transfer fiyatlandırması sebebiyle oluşabilecek vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için vergi idaresince genellikle mükellefler vergi beyanında bulunduktan sonra yapılan düzeltmedir (Erdem, 2014, s13).

Karşıt düzeltme, iki ülke arasındaki kârların tahsisinin tutarlı hale gelebilmesi için, ilişkili işletmenin ikinci ülkedeki vergi yükümlülüğünde, bu ülke vergi idaresi tarafından yapılan ve birinci ülkedeki vergi idaresi tarafından yapılan birincil düzeltmeye karşılık gelen bir düzeltmedir (OECD, 2022, s. 21).

Telafi edici düzeltme, ilişkili işletmeler arasında gerçekte uygulanan fiyatlar farklı olmasına rağmen vergi mükellefinin kontrol altındaki bir işlemde kendi düşüncesine göre emsallere uygun olduğuna kanaat getirdiği transfer fiyatı üzerinden yapılan düzeltmedir (OECD, 2022, s. 21). Telafi edici düzeltme özellikleri bakımından idarece yapılan birincil düzeltmeye benzemekle birlikte bu iki düzeltmeyi birbirinden ayıran temel fark, telafi edici düzeltmenin mükelleflerce vergi beyannamesi verilmeden önce yapılmasıdır (Erdem, 2014, s. 13). Mükellefler, bu düzeltme yönteminde ilişkili kişiler adına düzeltme faturası düzenleyebilmekte ya da muhasebe kayıtları üzerinden gerekli düzeltmeler yapabilmektedir (Pehlivan, 2015, s. 64).

İkincil düzeltme, ikincil bir işleme vergi uygulanması sebebiyle yapılan düzeltmedir. İkincil işlem, bazı ülkelerin, kârların fiili tahsisini birincil düzeltme ile tutarlı hale getirmek için birincil düzeltme önerildikten sonra kendi ulusal mevzuatları kapsamında ileri süreçleri düzeltici işlemdir. İkincil işlemler düzeltici temettüler, düzeltme amaçlı öz sermaye katkıları veya düzeltme amaçlı krediler şeklinde olabilir (OECD, 2022, s. 29).

Mükellefler verginin tarh ve tahakkuk aşamalarında yapılan hatalar için yargıya başvurmadan önce idareye dilekçe vererek hatayı idari aşamada çözmesi mümkündür. VUK'un "Vergi Hatalarını Düzeltme" başlıklı üçüncü bölümünde yer alan 116'ncı maddeye göre "Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi ve alınmasıdır." Vergi hataları "hesap hataları" ve "vergilendirme hataları" başlıkları altında VUK'un 117 ve

118'inci maddelerinde ayrı ayrı açıklanmıştır. Vergi hatalarında düzeltme re'sen idarece yapılabildiği gibi, mükelleflerin yazılı talebi üzerine de yapılabilir.

Re'sen düzeltme işleminde şüpheye yer bırakmayacak kadar açık olan hatalar mükellefin lehine veya aleyhine olsa da vergi dairesi müdürü tarafından re'sen düzeltilebilir. Düzeltmenin mükelleflerin talebi üzerine yapılabilmesi için ise öncelikle vergi dairesine dilekçe ile başvurulması gerekmektedir. Hata olduğu iddia edilen husus, vergi dairesi müdürünce değerlendirilir ve uygun görmesi halinde onayı ile düzeltme işlemi gerçekleştirilir, uygun görülmeyen hallerde ise mükellefe konu hakkında yazılı bilgi verilir (GİB, 2008).

Vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin genel hükümler VUK'ta düzenlenmiş olmakla birlikte, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını uygulamasında ortaya çıkan düzeltme işlemlerine ilişkin özel hükümlere KVK Md. 13'te yer verilmiştir.

KVK'nın "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11/1-c maddesi uyarınca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmez. Dağıtılan bu kazançlar gelir ve kurumlar vergisinin uygulamasında KVK'nın 13'üncü maddesindeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır.

İlişkili kişiler arasındaki ticari ve finansal işlemlerle kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılması birincil düzeltmeyi gerektirir. Bu düzeltme sonrasında ise ilişkili kişi yurt içinde ise karşı taraf düzeltmesi, yurt dışında ise ÇVÖA kapsamında karşı taraf düzeltmesi gündeme gelecektir. Ayrıca, duruma göre birincil düzeltmeyle bağlantılı olarak ikincil düzeltme de gerekebilir. Bunun dışında, mükelleflere vergi denetimlerinde transfer fiyatlandırması konusunda eleştiri ile karşılaşmaması için telafi edici nitelikte hesaben düzeltme imkânı da sağlanmıştır (Erdem, 2014, s. 27).

1 Seri No.lu TF Tebliğinin "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri" başlıklı 9'uncu bölümünde karşı taraf düzeltmesi aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

"Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Dolayısıyla, dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır."

Örtülü kazanç dağıtılan kişinin tam mükellef kurum olması durumunda kâr payı olarak kabul edilen kazanç tutarı şartlar sağlanırsa iştirak kazançları istisnasından faydalanabilecektir. Bununla birlikte örtülü kazanç dağıtılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması halinde, örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı KVK Md.13'te belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılacaktır.

1 Seri No.lu TF Tebliğinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan mükelleflerin nasıl ve ne zaman düzeltme yapabileceği düzenlenmiştir. Buna göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan mükellefler, geçici vergi dönemlerinde, geçici vergi döneminden sonra ya da kurumlar vergisi beyannamesinden sonra düzeltme yapabilir. Tebliğe göre;

"örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltme işlemleri yapılabilecektir. Düzeltmenin geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, örtülü kazanç dağıtılan tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir. Hesap dönemi kapandıktan sonra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapan kurumun düzeltme talebi,

vergi dairesince Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır”

Transfer fiyatlandırması kapsamında yapılacak düzeltmeler beyanname verilmeden önce fatura düzenleyerek ve gerekli muhasebe kayıtları ile hesaben yapılabilir. Bunun yanı sıra mükellefler gerekli düzeltmeleri beyanname üzerinde ya da beyanname verdikten sonra da yapabilirler.

2.8.1.2.1. Fatura Düzenleme Yoluyla Düzeltme Yapılması

İlişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerin emsal bedelleri, önceden belirlenmiş olsa bile dönem içinde koşulların değişmesi sebebiyle yeniden belirlenmesi gerekebilir veya önceden yapılmış emsal bedel çalışması bulunmayabilir. Vergi denetimlerinde cezalı tarhiyatla karşılaşma riskine karşı, mükellefler ilişkili kişiler ile yaptıkları işlemlerle ilgili olarak vergilendirme dönemi kapanmadan önce emsal bedeli dikkate alarak düzeltme yapabilir. Bu düzeltme sonucunda yapılan işlemin bedeli değişeceğinden mükelleflerin yeni fatura düzenleyerek kayıtlarını olması gereken hale getirmesi gerekir (Öcal, 2010a). Bu yöntem ile işletmeler dönem kazancını tespit etmeden önce dönem içinde düzeltme işlemini yapabilmektedirler.

2.8.1.2.2. Hesaben Düzeltme Yapılması

Örtülü kazanç dağıtan kurumlar işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltme işlemlerini yapabilir. İlişkili kişilerle emsallere aykırı bir bedelle işlem yaparak örtülü kazanç dağıtılması ve bu durumun dönem içinde fatura düzenleyerek düzeltilmemesi halinde mükelleflere geçici vergi döneminde hesaben de gerekli düzeltme imkanı tanınmıştır. Mükellefler muhasebe kayıtlarında hesaben gerekli düzeltmeleri yaparak beyannamelemlerini verebilirler (1 Seri No.lu TF Tebliği).

2.8.1.2.3. Beyanname Üzerinde Düzeltme Yapılması

Mükellefler hesap dönemi kapanmadan geçici vergi dönemi içinde veya bir sonraki geçici vergi döneminde hesaben düzeltme yapılabilirler, ilgili hesap dönemi kapandıktan sonra ise telafi edici düzeltme talebi vergi idaresince değerlendirilerek düzeltme sonuçlandırılır. Yapılan düzeltme neticesinde tarh edilen vergilerin kesinleşmesi ve ödenmesi şartıyla karşı tarafın da gerekli düzeltmeyi yapması mümkündür (Erdem, 2013, s. 28).

Verginin kesinleşmesi kısaca verginin itiraz edilemeyecek duruma gelmesi olarak tanımlanabilir. 1 Seri No.lu TF Tebliğinde "dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller" kesinleşmeye örnek gösterilmiştir.

Yukarıda yer verilen transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzeltme yöntemleri mükellefler tarafından yapılabilecek yöntemleridir. Bununla birlikte vergi idaresi mükelleflerin ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir fiyat ya da bedel üzerinden mal ve hizmet alım satımında bulunduğunu vergi incelemesi yoluyla tespit edebilir. Vergi incelemesi neticesinde mükellefin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yaptığını dair tespitler üzerine vergi inceleme raporunda mükellefin beyanı olması gereken hale getirilerek vergi tarh edilir. Vergi inceleme raporu sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmesi ve ödenmesi durumunda karşı taraf düzeltmesi yapılabilir.

2.8.2. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Hukuki Sonuçları

KVK'nın 13'üncü maddesine uygun şekilde GVK'nın 41'inci maddesine hükümler eklenmiş ve böylece ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemler hakkında GVK'da yer almayan hususlar bakımından KVK'nın 13'üncü maddesi hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

GVK 41/5'e göre aşağıda sayılan işlemler kanunen kabul edilmeyen gider olmakla birlikte GVK 41/1-4 numaralı bentlerde sayılan işlemler transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını kapsamında kabul edilmemektedir. Bunlar;

- "1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler;
2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;
3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;
4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler "

GVK Md. 41/5'e göre aşağıda belirtilen işlemler transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilmektedir.

"Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır."

Gelir vergisi yönünden ilişkili kişinin kapsamı GVK 41/5'inci maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

"Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır."

GVK 41/5'inci maddesinde her durumda ve koşulda mal veya hizmet olarak değerlendirilecek işlemler aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

"Bu bent uygulamasında imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir."

KVK Md. 13/1'de benzer düzenleme yer almakla birlikte her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı kabul edilen işlemler arasında "alım ve satım" işlemleri yer alırken, GVK uygulamasında bu işlemler bu kapsamda değerlendirilmemektedir.

GVK Md. 41/5'in son fıkrasında belirtildiği üzere "İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir"

2.8.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Hukuki Sonuçları

KDV Kanununun 1/1'inci maddesine göre "ticari, sınavi, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler" katma değer vergisine tabidir. Teslim ve hizmet KDV Kanununda aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

"Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyen veya sürücüyeye tevdi edilmesi de mal teslimidir" (KDVK, Md.3/1).

"Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir" (KDVK, Md. 4/1).

Aynı Kanunun 20/1'inci maddesinde ise, "teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel" olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla, transfer fiyatlandırması uygulamasında her hal ve şartta mal veya hizmet alımı ve satımı olarak kabul edilen "alım-satım, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri ile ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren diğer işlemler", KDVK'nun 1'inci maddesi uyarınca katma değer vergisine tabidir. Transfer fiyatlandırmasına konu işlemlerin bedeli ise Kanunun 20'nci maddesinde belirtildiği üzere katma değer vergisi matrahını oluşturur (Kılıç, 2014, s. 90).

Transfer fiyatlandırması işlemlerinde emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenen fiyat ya da bedelin aynı zamanda KDV uygulaması bakımından da emsal olarak kabul edilip edilemeyeceği hususu önemli bir tartışma konusudur (Didinmez, 2012, s37). Transfer fiyatlandırması müessesesi KVK'da düzenlenmiş olup, bu Kanun ve ilgili mevzuata göre emsal bedel belirlenmektedir. Katma değer vergisinde ise emsal bedeli ve emsal ücreti KDV Kanunu'nun 27'nci maddesinde transfer fiyatlandırması uygulamasındaki emsal bedelden farklı bir bedeli ifade etmektedir. KDV Kanununun 27/1-4 bentleri aynen aşağıda yer verilmiştir.

"1. Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

2. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.

3. Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.

4. Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir."

KDVK'da belirtilen emsal bedel veya emsal ücret VUK'un 267'nci maddesine göre belirlenmektedir. VUK'un 267'nci maddesine göre emsal bedel; ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esasına göre belirlenmektedir.

Transfer fiyatlandırması yöntemleri kullanılarak tespit edilen emsallere uygun fiyat ya da bedel ile VUK'un 267'nci maddesi uyarınca tespit edilen emsal bedel yöntem farklılıkları sebebiyle büyük olasılıkla farklı çıkacaktır. Bu durumda hangi emsal bedelin esas alınarak işlem yapılması gerektiği konusunda yasal boşluk bulunmaktadır.

KDV açısından emsal bedeli ve emsal ücreti uygulaması Kanun lafzında yer aldığı üzere işleme konu bedelin emsaline göre açık bir şekilde düşük olması şartına bağlanmıştır. KDV'ye tabi işlem emsaline göre yüksek bir bedel ile gerçekleştirilirse emsal bedel ya da ücret üzerinden KDV hesaplanması gerekmemektedir. Transfer fiyatlandırması uygulaması açısından ise işlemdeki bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olması yeterlidir.

Transfer fiyatlandırması yöntemlerine göre belirlenen emsal bedel ile KDV'deki emsal bedelin tespit yöntemlerinin farklı olması sorunu özellikle vergi denetimlerinde ortaya çıkabilir. İki farklı Kanunda aynı konuda farklı amaç ve bakış açısı ile düzenleme yapılmıştır. KDV Kanununun korumaya çalıştığı alan KDV matrahının aşındırılmasının önlenmesidir. Bu maddenin gerekçesi aşağıdaki gibidir.

"Matrahı teşkil eden bedelin bulunmaması veya bilinmemesi halleri ile paradan başka şeyler olması durumlarında matrahın tayini gerekmektedir. Öte yandan, mükelleflerin belli bir takım kişilere yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla düşük bedel göstererek muvazaalı yollarla, matrahı, dolayısıyla vergi miktarını azaltmaya yönelik davranışlarını da önlemek zorunlu bulunmaktadır."

Transfer fiyatlandırması neticesinde emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenen emsal bedelin KDV uygulaması bakımından da dikkate alınması KDV Kanununa aykırı bir işlem olacaktır. Bu sebeple kendine özgü kuralları olan bu iki farklı vergi türü için ayrı

ayrı emsal bedel hesaplanmasının hukuka uygun olacağı değerlendirilmektedir. Bu konuda İstanbul Vergi Mahkemesi'nin 18.06.2010 tarih ve E. 2009/2268, K.2010/1502 sayılı Kararı bu görüşümüzü destekler niteliktedir. Kararın gerekçesinde;

"Bu itibarla, kazanç vergileri için bir vergi güvenlik sistemi olarak getirilen düzenlemeler itibarıyla ortaya çıkan sonucun, muamele vergileri için de vergiyi doğuran bir olaya sebebiyet vermeyeceği, bir başka ifade ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda açıkça belirtilen kâr payı dağıtımının Katma Değer Vergisi Kanunu'nda sayılan türde bir teslim veya hizmet olarak nitelendirilemeyeceği, KDV Kanunu'nun 1. maddesinde kâr payı ve iştirak kazançlarının KDV konusu olarak sayılmadığı" belirtilmiştir.

Bu karardan yola çıkarak KVK hükümlerine göre belirlenen emsal bedelin, yasal değişiklik olmadığı sürece KDV açısından geçerli olmayacağı söylenebilir. Emsal bedel konusundaki iki Kanun arasındaki farklılığın çözümü için ya KVK'da ya da KDV Kanununda değişiklik yapılmalıdır. Bu sorunun pratik çözümü KDV Kanununun 27'nci maddesine transfer fiyatlandırması işlemlerinde emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenen fiyat ya da bedelin KDV açısından da emsal bedel olarak kabul edileceği hükmü eklenmesidir.

KDV Kanununun 30'uncu maddesinin (d) bendinde "Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi" indirilemeyecek katma değer vergisi olarak düzenlenmiştir. Bu hükmün istisnasını ise 15/7/2016 tarih ve 6728 sayılı Kanununun 44'üncü maddesi ile eklenen parantez için hüküm oluşturmaktadır. Eklenen hüküm aşağıdaki gibidir.

"5520 sayılı Kanununun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi ile yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen katma değer vergisi hariç"

Vergi idaresi uygulamada KVK'nın 11/1-c maddesi uyarınca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmediğinden bunlar için ödenen KDV'nin indirimini kabul etmemekteydi. Bu durum idare ile mükellefler arasında önemli ihtilaflara sebep oluyordu. Eklenen hüküm ile birlikte KVK 13'üncü maddesi ve GVK 41/5'inci maddesinde düzenlenen işlemler sebebiyle ilgili dönemde beyan edilerek ödenen katma değer vergisinin indirimi mümkün hale getirilerek sorun çözülmüştür.

3. BÖLÜM

GAYRİ MADDİ HAKLARDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI

Transfer fiyatlandırması uygulamasında emsal bedelin tespitinde en çok güçlük yaşanan varlıkların başında gayri maddi haklar gelmektedir. OECD TF Rehberinde gayri maddi hakların kullanımı ya da transferi ile ilgili işlemlerin emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesine yönelik ayrı bir bölüm yer almakta olup, bu konuya özel düzenlemelere yer verilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde öncelikle gayri maddi hakların küresel ekonomi ve Türkiye ekonomisi açısından önemine yer verilecek, gayri maddi haklarda transfer fiyatlandırması uygulaması hakkında değerlendirme yapılacaktır.

3.1. GAYRİ MADDİ HAKLARIN KÜRESEL EKONOMİDEKİ YERİ

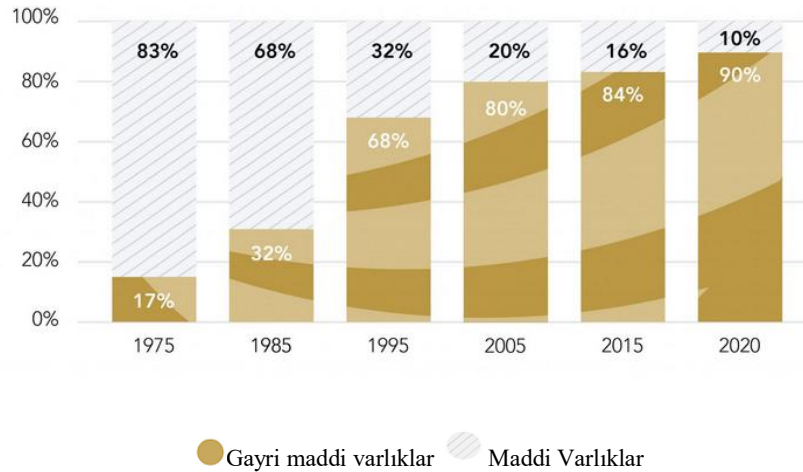
Sanayi devrimi ile birlikte üretim ve ulaşım teknolojilerinde gerçekleşen önemli gelişmeler, büyük ölçekli üretime imkân sağlayarak hammaddelerin, ürünlerin ve emeğin dünyanın farklı ve uzak bölgeleri arasındaki transferini kolaylaştırmıştır. Bu gelişmeler üretimin girdilerinin tedariki ve çıktılarının tüketimi açısından coğrafi sınır ve uzaklıkların sınırlayıcı etkisini azaltmış, neticede ekonominin yapısı bu gelişmelere uygun şekilde yeniden şekillenmiştir (Kalkınma Bakanlığı, 2015, s. 1-3).

Küreselleşmenin etkisiyle birlikte uluslararası ticaret hacmi hızla büyümüştür. 2000’li yılların en önemli olgularından biri de maddi olmayan varlıkların üretiminde yaşanan hızlı gelişmelerdir. Özellikle bilgiye dayalı ürünlerin ve hizmetlerin gelişiminde şaşırtıcı sonuçlar elde edilmektedir. Bu gelişmeler sanayileşmiş ülkelerin emek yoğun sanayi mallarının üretimini geliştirmekte olan ülkelere kaydırmasına sebep olmuştur (Parasız ve diğerleri, s. 10, 2001). Sanayileşmiş ülkeler ise bilgi yoğun ürünler üretmekte ve bu alanda sürekli gelişmeler kaydetmektedir.

Küreselleşen ekonomide ülkelerin rekabet avantajı sağlamasındaki en önemli husus kuşkusuz bilgidir. Bilgi günümüzde kalkınmanın lokomotifi konumundadır, artık stratejik kaynak sermayeden ziyade bilgidir. Yeni ekonomik düzende ekonomik başarının anahtarı bilgi ve teknolojinin üretime uygulanmasıdır. Gelişmiş ülkelerin ihracatının önemli bir bölümünü bilgi içeren ürünler oluşturmaktadır (Aktaran: Tonta ve Küçük, Stevenson, 2003, s. 11.). Gelişmiş ülkelerin ihraç ettiği ürünlerin birim ağırlığı azalsa da ihraç edilen bu ürünlerden sağlanan gelir gittikçe artmaktadır. Dünyanın en büyük şirketleri arasında yer alan yazılım ve teknoloji şirketlerinin ürünlerine bakıldığında bu durum kolaylıkla görülmektedir (Tonta ve Küçük, 2005).

Son çeyrek yüzyılda fikri sermaye yani gayri maddi haklar şirketlerin önemli varlık kalemi olarak ortaya çıkmıştır. Fikri mülkiyet danışmanlık şirketi Ocean Tomo'nun 2020 yılı gayri maddi varlık piyasa değeri araştırma raporuna göre Standart and Poor's 500 endeksindeki²⁸ (S&P 500) şirketlerin gayri maddi varlıklarının değeri, Şekil 1'de gösterildiği üzere toplam değerlerin %90'ına ulaşmıştır. 1995-2020 yılları arasında maddi olmayan duran varlıkların piyasa değeri içindeki payı %68'den %90'a yükselmiştir (Ocean Tomo, 2020).

Şekil 1: S&P 500 Piyasa Değerinin Bileşenleri



Kaynak: Ocean Tomo, Erişim: 04.04.2022 <https://www.oceantomo.com/intangible-asset-market-value-study/>

²⁸ Standart and Poor's 500 endeksi ABD'de faaliyet gösteren ve piyasa değeri, halka açıklık oranı gibi belli şartları sağlayan beş yüz şirketin ihraç ettiği hisse senedinden oluşmaktadır.

Şekil 1’de yer alan oranlar yıllar itibariyle maddi olmayan varlıkların şirketlerin piyasa değeri içindeki payının arttığını göstermektedir. Şirketler, günümüz küresel pazarında rekabet etmek için gayri maddi varlıklarını sürekli olarak geliştirmekte ve güçlendirmektedir.

ABD dünyanın en büyük ekonomisidir ve küresel üretimin neredeyse %22'sini ve sermaye piyasalarının üçte birinden fazlasını oluşturmaktadır. Dünya ticaretinin yaklaşık onda birine, havalelerin beşte birine yakınına ve küresel enerji talebinin beşte birine hakimdir, diğer bir ifadeyle tüm küresel pazarlarda öne çıkmaktadır. Dünya ticaretinde ve finansal işlemlerde en yaygın kullanılan para birimi ABD doları olduğundan, küresel finansal koşulları yönlendirmede önemli rol oynamaktadır (Köse ve diğerleri, 2017).

ABD, dünyanın teknolojik olarak en güçlü ve yenilikçi ekonomisine sahip ülkelerin başında gelmektedir. ABD merkezli şirketler özellikle yazılım, bilgisayar, ilaç, tıp, havacılık ve askeri teçhizat alanlarında ön plana çıkmaktadır. S&P 500 birçok yatırımcı ve analist tarafından ABD borsa performansının en iyi genel ölçümünü gösteren endeks olarak kabul edilmektedir. Endekste en büyük ağırlığa sahip şirketler arasında Apple, Microsoft, Alphabet, Amazon.com ve Tesla yer almaktadır.²⁹

Dünyanın ikinci büyük borsası olan NASDAQ Borsasında (National Association of Securities Dealers Automated Quotations) 4000’den fazla şirket yer almaktadır. NASDAQ 100 endeksi ise NASDAQ borsasındaki en büyük ve en aktif işlem gören 100 hisse senedinin performansını izleyen bir endekstir. NASDAQ 100 endeksinde ticaret, sanayi, sağlık, teknoloji ve telekomünikasyon gibi sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin hisseleri işlem görmekte olup, finans ve yatırım şirketlerinin hisseleri yoktur. Endekste çeşitli sektörlerdeki şirketler yer alsa da teknoloji şirketleri endeksin ağırlığının yaklaşık %56'sını oluşturduğundan, teknoloji endeksi olarak da adlandırılmaktadır. Netflix, Intel, PepsiCo, Starbucks, Moderna, Apple, Cisco, Tesla gibi dünyaca tanınmış şirketlerin hisselerinin performansını ölçmek açısından önemli bir endekstir³⁰.

²⁹ <https://www.britannica.com/money/SandP-500> Erişim: 16.11.2023

³⁰ <https://www.forbes.com/advisor/investing/what-is-the-nasdaq-100-index/> Erişim: 16.11.2023

Ek 1’de NASDAQ 100 endeksinde (2023) işlem gören her bir şirketin 2021 yılına ilişkin bilançolarına göre maddi olmayan duran varlıklarının toplam varlıkları içindeki payına yer verilmiştir. Söz konusu bilançolara göre 21 şirketin maddi olmayan varlıklarının varlık toplamına oranı %50 ve üzeri, 43 şirketin maddi olmayan duran varlıklarının varlık toplamına oranı ise %25’in üzerindedir. NASDAQ 100 endeksindeki şirketlerin 2021 yılı bilançolarına göre maddi olmayan duran varlıklarının toplamı 1.219.716.400.000 (1,2 Trilyon) ABD Doları, aktif toplamalarının büyüklüğü ise 5.554.853.830.000 (5,5 Trilyon) ABD Dolarıdır. Buna göre NASDAQ 100 endeksindeki şirketlerin toplam aktif büyüklüğünün (2021) %22’sini maddi olmayan duran varlıklar oluşturmaktadır.

Ek 1’deki tabloda yer verilen tutarlar şirketlerin yasal defterlerinde kayıtlı maddi olmayan duran varlıklarının değerini göstermektedir. Uluslararası muhasebe standartlarına göre şirketler kendi yarattıkları marka değerini yasal defterlerine kayıt edemezler, ancak başka bir şirketi devralmaları halinde oluşacak şerefiye yasal defterlere kayıt edilir. Bu sebeple Şekil 1’de gayri maddi hakların şirketlerin piyasa değeri üzerindeki önemli etkisine yer vermiştik. Söz konusu araştırmaya göre 2020 yılında S&P 500 şirketlerinin piyasa değerinin %90’lık kısmı gayri maddi varlıklarından kaynaklanmaktadır, ancak yasal defterlerine bakıldığında farklı bir durumla karşılaşılmaktadır. Şöyle ki piyasa değeri hisse senedinin fiyatı ile hisse adedinin çarpımı sonucu belirlenmektedir. Defter değeri ise şirketin varlıklarının ve yükümlülüklerinin kayıtlı değerleri arasındaki farktır. Bu sebeple piyasa değeri ile defter değeri arasında farklılık ortaya çıkmaktadır. Hisse senetlerinin piyasa değerini etkileyen şirket içi ve dışı birçok değişken bulunmaktadır. Şirket içi faktör olarak mali tablolar, yatırım politikası, yönetim anlayışı, kâr dağıtımı, Ar-Ge çalışmaları, sahip olunan gayri maddi varlıklar sayılabilir.

Ocak 2022 tarihinde kısa süreliğine de olsa borsada gün içi işlemlerde Apple’in piyasa değeri 3 trilyon ABD Dolarına ulaşmıştır. Böylece dünyada ilk defa bir şirketin piyasa değeri 3 trilyon ABD Doları olmuştur. Apple’in piyasa değerine en yakın şirketler ise sırasıyla Microsoft Google ve Amazon.com’dur. Microsoft 2,5 trilyon ABD Dolarlık piyasa değeriyle Apple’a en yakın değere sahip şirkettir³¹. Şirketin Eylül/2021

³¹<https://www.cnbc.com/2022/01/03/apple-becomes-first-us-company-to-reach-3-trillion-market-cap.html>
Erişim: 16.11.2022

bilançosuna göre aktif büyüklüğü 351.002 milyon ABD Doları, defter değeri yani özsermaye tutarı ise 63.090 milyon ABD Dolarıdır³². Görüldüğü üzere piyasa değeri ile defter değeri arasında ciddi bir fark bulunmaktadır, bu farkın da sebebi şüphesiz şirketin marka değeri yani gayri maddi hakları, Ar-Ge çalışmaları ve şirket politikalarıdır.

Forbes dergisi her yıl dünyanın en değerli 100 markasını açıklamaktadır, 2021 yılı itibariyle dünyanın en değerli 10 markası Tablo 3'te yer almaktadır (Forbes, 2021).

Tablo 3- Forbes Dergisi 2021 Yılı En Değerli 10 Marka

	Marka	Marka Değeri Milyar \$	Sektör
1	Apple	241,2	Teknoloji
2	Google	207,5	Teknoloji
3	Microsoft	162,9	Teknoloji
4	Amazon	135,4	Teknoloji
5	Facebook	70,3	Teknoloji
6	Coca-Cola	64,4	İçecek
7	Disney	61,3	Eğlence
8	Samsung	50,4	Teknoloji
9	Louis Vuitton	47,2	Lüks Tüketim
10	McDonald's	46,1	Restoran

Kaynak: Forbes, Erişim: 20.04.2022, <https://www.forbes.com/powerful-brands/list/#tab:rank>

Forbes dergisinin açıkladığı en değerli 10 markanın 6'sı teknoloji şirketinden oluşmaktadır. Listenin tamamına bakıldığında ise en değerli 100 markanın 20'sini teknoloji şirketleri oluşturmaktadır.

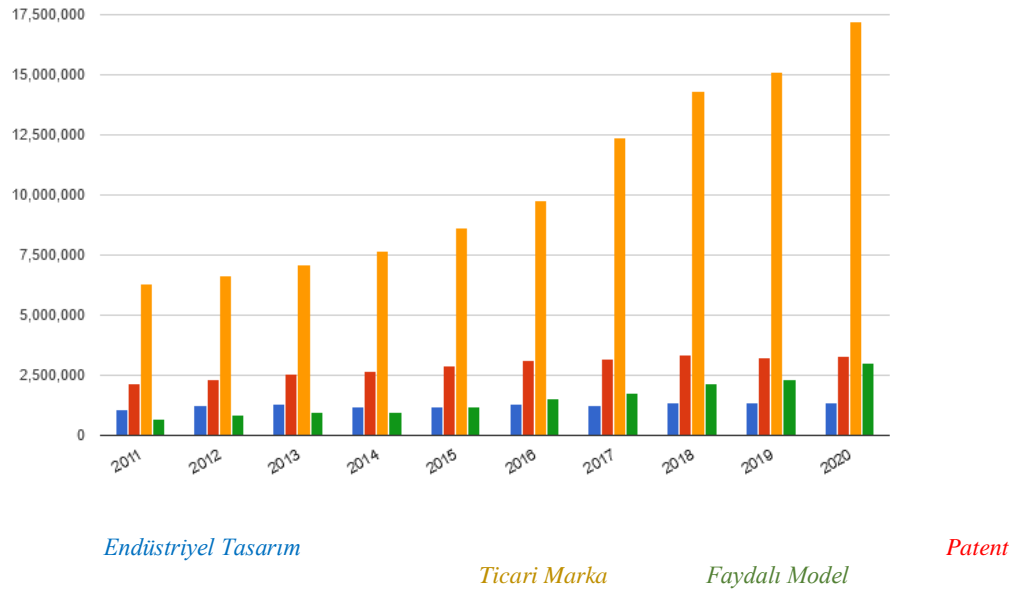
WIPO, 1974 yılından beri BM'nin organizasyon yapısı içinde yer alan uzmanlaşmış uluslararası bir kuruluştur. WIPO'nun temel amacı; fikri mülkiyet haklarının dünya genelinde faal bir şekilde korunması için çalışmalar yapmak ve kuruluşlarında rol aldığı fikri mülkiyet birlikleri arasındaki işbirliğini temin etmek ve geliştirmektir. Günümüzde WIPO'nun 188 üyesi bulunmaktadır³³. Türkiye WIPO'ya 12 Mayıs 1976 yılında üye olmuştur, 40 yıldan fazla bir zamandır da üyelik ilişkisi kesintisiz devam etmektedir.

³²<https://www.wsj.com/market-data/quotes/AAPL/financials/annual/balance-sheet> Erişim: 16.11.2023

³³ <http://www.telifhaklari.gov.tr/Dunya-Fikri-Mulkiyet-Orgutu-WIPOOMPI> Erişim: 20.01.2020

2011-2020 yıllarında dünyada yapılan patent, endüstriyel tasarım, faydalı model ve ticari marka başvuru sayıları Şekil 2’de yer almaktadır.

Şekil 2: WIPO- Fikri Mülkiyet Hakkı Toplam Başvuru



Kaynak: WIPO Veri Tabanındaki Veriler Kullanılarak Oluşturulmuştur, Erişim: 12.01.2022,
<https://www3.wipo.int/ipstats/keysearch.htm?keyId=201>

Benzer şekilde WIPO’nun veri tabanına göre en çok patent başvurusunda bulunan ilk 20 ülkeye Ek 2’deki tabloda yer verilmiştir. Tablo ülkelerin toplam başvuru sayıları (2015-2020) dikkate alınarak büyükten küçüğe doğru sıralanmıştır. Patent başvuru sayısında ilk sırada olan ülke Çin’i ABD, Japonya ve Güney Kore takip etmektedir. Ek 2’deki tablodan görüldüğü üzere patent başvurusu sayısında ilk sıralarda yer alan ülkeler dünya ekonomisinde söz sahibi gelişmiş ülkelerden oluşmaktadır.

WIPO’nun veri tabanına göre en çok endüstriyel tasarım başvurusunda bulunan ilk 20 ülkeye Ek 3’deki tabloda yer verilmiştir. Tablo ülkelerin toplam tasarım sayıları (2015-2020) dikkate alınarak büyükten küçüğe doğru sıralanmıştır. Yine endüstriyel tasarım sayısı bakımından yapılan sıralamada da Çin ilk sırada yer almaktadır, Çin’i AB ve Güney Kore, takip etmektedir. Türkiye, en çok endüstriyel tasarım başvurusunda bulunan ilk 10 ülke arasında yer almaktadır. 2020 verilerine bakıldığında ise Türkiye 5. sırada yer almaktadır.

WIPO'nun veri tabanına göre en çok faydalı model başvurusunda bulunan ilk 10 ülkeye Ek 4'deki tabloda yer verilmiştir. Tablo ülkelerin toplam başvuru sayıları (2015-2020) dikkate alınarak büyükten küçüğe doğru sıralanmıştır. Yine endüstriyel tasarım sayısı bakımından yapılan sıralamada da Çin ilk sırada yer almaktadır, Çin'i Almanya ve Rusya takip etmektedir. Türkiye faydalı model başvurusunda da en çok başvuru yapan ilk 10 ülke içerisinde yer almaktadır.

Ek 5'teki tabloda WIPO kayıtlarına göre en çok ticari marka başvurusunda bulunan ilk 20 ülkeye yer verilmiştir. Tablo ülkelerin toplam başvuru sayıları (2015-2020) dikkate alınarak büyükten küçüğe doğru sıralanmıştır. Ticari marka başvurusu açısından da tablonun ilk sırasında Çin yer almaktadır, Çin'i ABD, AB, Fransa ve Japonya takip etmektedir.

Fikri mülkiyet hakları yönünden en çok başvuruda bulunan ülkeler genel itibariyle dünya gayrisafi yurtiçi hasılasının (GSYİH) önemli bir bölümünü oluşturan ABD, Çin, Japonya, Almanya, Fransa, İngiltere, Hindistan gibi ülkelerdir. Bu ülkelerin dünya GSYİH'sında önemli bir paya sahip olmalarındaki en önemli faktör öncelikle sermaye birikimi ve kuşkusuz teknoloji yoğun mal ve hizmet üretimi yapmalarıdır. ABD merkezli Apple, Microsoft, Intel; Çin merkezli Huawei, Lenova; Japonya merkezli Toyota, Sony, Honda; Almanya merkezli Mercedes, BMW gibi şirketler teknoloji yoğun mal ve hizmet üretiminde bulunmaktadır. Söz konusu şirketlerin merkezi belirtilen ülkeler olsa da üretim farklı ülkelerde de yapılabilmektedir. Uluslararası yüksek satış hacimleri sebebiyle dünya ticaretinin önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Dolayısıyla söz konusu ÇÜİ'lerin vergilendirilmesi özellikle gayri maddi haklar yönünden vergilendirilmesi ülkeler açısından gittikçe önem kazanmaktadır.

3.1.1. Yargı Kararları

Önceki bölümde aktarıldığı üzere gayri maddi haklar küresel ekonomide önemli bir hacim kaplamaktadır. Bu nedenle sıklıkla bu hususta ulusal ve uluslararası düzeylerde uyuşmazlıklar gözlemlenmekte; ilgili çerçevede türeyen yargı kararları doktrine ve yazına önemli katkı yaratmaktadır. Aktarılan bağlamda gayri maddi haklarla ilişkili

olarak en yoğun deneyimlenen problem transfer fiyatlandırması alanında tezahür etmektedir.

Gayri maddi haklarda transfer fiyatlandırması işlemleri uluslararası bir sorun olarak ÇUI'lerin ve devletlerin gündemindeki önemli bir vergilendirme problemi olarak durmaktadır. Konunun vergi idarelerinin ve ÇUI'lerin gündemini ne kadar meşgul ettiğini göstermek için tecrübe edilen kimi uyuşmazlıklara aşağıda kısaca yer verilmiştir.

➤ Amerikan Gelir İdaresi ile Amazon.com arasındaki ihtilaf³⁴:

Amazon, 2005 yılında merkezi konumu ve kurumlar vergisi avantajları nedeniyle Lüksemburg'u Avrupa merkezi olarak seçmiştir. Şirket, müşteri listeleri, fikri mülkiyet hakları ve yazılım gibi varlıklarını Lüksemburg'a taşımıştır. ABD yasaları, ABD'de geliştirilen gayri maddi varlıkların kullanımı sebebiyle Avrupa'daki ilişkili şirketin emsaline uygun şekilde ödeme yapmasını gerektirmektedir. Sonuç olarak Amazon, Avrupa'daki ilişkili şirketi ile maliyet paylaşım anlaşması yaparak, ilişkili şirketinden devredilen varlıklar karşılığında 255 Milyon ABD Doları ödeme yapmıştır. Ancak Amerikan Gelir İdaresi bunun emsaline uygun bir bedel olmadığını değerlendirerek yeniden hesaplama yapmıştır. Yapılan hesaplama neticesinde Amerikan Gelir İdaresi olması gereken tutarı 3,6 milyar ABD Doları olarak belirlemiştir. Amazon kendi yaptığı hesaplamada karşılaştırılabilir fiyat yöntemini kullanırken, Amerikan Gelir İdaresi yaptığı hesaplamada iskonto edilmiş nakit akışları yöntemini kullanmıştır.

Amazon, kısa süre sonra ABD Vergi Mahkemesi'ne değerlendirme konusunda itirazda bulunmuştur. Şirket, yaptığı itirazda transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin maddi olmayan duran varlıkların tanımlanmasına Amerikan Gelir İdaresinin uyguladığından çok daha dar olduğunu savunmuştur. 23 Mart 2017 tarihinde ABD vergi mahkemesi Amazon lehine karar vermiştir. Bu kararda, geçerli transfer fiyatlandırması düzenlemeleri

³⁴https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/united-states-court-of-appeals-affirms-tax-courts-decision-in-amazon-case Erişim:20.11.2022

<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1h0491smp8t21/amazon-beats-the-irs-in-us-intangibles-case> Erişim: 20.11.2022

uyarınca, "maddi olmayan varlık" tanımının, çalışanların deneyiminin, eğitim ve öğretimin değeri, inovasyon kültürü, gelecek değer, şerefîye ve diğer benzersiz işletme özellikleri ile beklentileri içermediğini belirtilmiştir. Karar, ABD Gelir İdaresince temyiz edilmiş olup, yüksek mahkeme 16 Ağustos 2019 tarihinde vergi mahkemesinin kararını onamıştır.

Yüksek mahkeme kararında 1994/1995 transfer fiyatlandırması düzenlemelerine göre kararını verdiğini belirtmiştir, bununla birlikte mahkeme davanın 2009 yılı düzenlemelerine göre değerlendirilmesi halinde Amerikan Gelir İdaresinin haklı olduğunu belirtmiştir.

➤ Amerikan Gelir İdaresi ile Coca Cola Arasındaki İhtilaf³⁵

ABD merkezli bir şirketi olan Coca Cola, dünyanın en çok bilinen içecek markalarından bazılarını üretmek, dağıtmak ve satmak için gerekli olan gayri maddi hakların yasal sahibidir. Bu gayri maddi haklar içerisinde ticari markaları, ürün isimlerini, logoları, patentleri, gizli formülleri ve tescilli üretim süreçleri bulunmaktadır. Coca Cola'nın ilişkili yurt dışı üretim tedarik noktalarıyla ve ilişkisiz şişeleycilerle yaptığı sözleşmeler, onlara üretim ve dağıtım işlevlerini yerine getirirken gayri maddi haklarını kullanmaları için sınırlı haklar vermiş, ancak tedarik noktalarına bu fikri mülkiyet üzerinde hiçbir mülkiyet hakkı tanımamıştır. Coca Cola ve Amerikan Gelir İdaresinin 1996 yılında Coca Cola'nın 1987-1995 vergi yükümlülüklerini belirlerken kabul ettiği formüle dayalı dağıtım yöntemini 2007-2009 yılları arasında da kullanarak tedarik noktaları fikri mülkiyet hakları dolayısıyla Coca Cola'ya ödeme yapmıştır. 1996 yılındaki anlaşma tedarik noktalarının telif yükümlülüklerini fiili telif ücreti ödeyerek ya da kâr payları üzerinden ödeme yapılmasına izin vermiştir. Bu kapsamda Coca Cola'nın 2007-2009 dönemindeki tedarik noktaları, telif hakkı yükümlülüklerini yerine getirmek üzere Coca Cola'ya yaklaşık 1,8 milyar ABD Doları tutarında ödeme yapmıştır. Coca Cola 1996

³⁵ <https://tpccases.com/us-vs-coca-cola-november-2020-us-tax-court-155-t-c-no-10/> Erişim: 20.11.2022

anlaşması, 1995'ten sonraki yılları kapsamamasına rağmen aynı yöntemi 2007-2009 yılları için de uygulamıştır.

Coca Cola'nın 2007-2009 beyannamelerini inceleyen Amerikan Gelir İdaresi, Coca Cola'nın uyguladığı yöntemin emsallere uygunluk normlarını yansıtmadığını ve Coca Cola'ya fikri mülkiyetinin kullanımı için eksik ödeme yapıldığını tespit etmiştir. Bunun üzerine Amerikan Gelir İdaresi, Coca Cola'nın ilişkisiz şişeleycilerini karşılaştırılabilir taraflar olarak kullanan bir karşılaştırılabilir fiyatlar yöntemini kullanarak Coca Cola ve tedarik noktaları arasında geliri yeniden tahsis etmiştir. Bu düzeltmeler sonucunda Coca Cola'nın 2007-2009 yılları arasındaki toplam vergilendirilebilir gelirini 9 milyar ABD Dolarından fazla arttırmıştır. ABD Vergi Mahkemesi 18 Kasım 2020'de verdiği kararında ihtilaf konusu tutar üzerinden 1,8 Milyar ABD Dolarlık düzeltme yaparak idare lehine karar vermiştir.

➤ LG ve Hindistan Vergi İdaresi arasındaki ihtilaf³⁶:

LG Hindistan, çok uluslu bir elektronik ürün ve elektrikli ev aletleri üreticisi olan LG Kore'nin yüzde yüz iştirakidir. LG Kore ve LG Hindistan, 2001 yılında, lisanslı bir üretici olarak LG Hindistan'ın, Hindistan'da ürünlerin üretimi ve satışı için çeşitli hakların kullanılması nedeniyle LG Kore'ye %1 telif ödemesi yapacağı teknik yardım ve telif anlaşması imzalamıştır. Anlaşma ayrıca LG Hindistan'a LG marka adını ve ticari markalarını telifsiz bir şekilde kullanma imkânı da vermiştir. 2013 yılında vergi mahkemesi, LG Hindistan'ın emsalini aşan reklam, pazarlama ve tanıtım harcamalarının, LG Kore'nin markasının tanıtımına yardımcı olan hizmet sunumu niteliğinde kabul ederek bunun LG Kore tarafından telafi edilmesi gerektiğine karar vermiştir.

³⁶https://tpcases.com/india-vs-lg-electronics-december_2014/ Erişim: 20.11.2022

➤ ABD Gelir İdaresi ile GlaxoSmithKline arasındaki ihtilaf³⁷:

ABD Gelir İdaresi ile İngiltere merkezli bir ilaç şirketi olan GlaxoSmithKline (GSK) arasındaki ihtilaf uzun bir döneme dayanmakta olup, dava aşamasında olan ihtilaf konusu uzlaşma ile sonuçlanmıştır. GSK 1989-2005 yıllarındaki anlaşmazlığı çözmek için 3,4 Milyar ABD Doları vergi (faiz dahil) ödemeyi kabul etmiş, anlaşmanın bir parçası olarak aynı zamanda 1,8 Milyar ABD Doları tutarındaki gelir vergisi iade talebinden vazgeçmiştir. GSK'nin ABD Gelir İdaresine yaptığı bu ödeme bir vergi anlaşmazlığını çözmek için ABD Gelir İdaresine tek seferde yapılan o zamana kadar ki en büyük ödemedir.

ABD Gelir İdaresi ile GSK arasındaki temel ihtilaf konusu Ar-Ge ile pazarlama ve satış giderlerinin değerine ilişkindir. Glaxo Wellcome (Xantac'ı isimli ilacı üreten şirket) SmithKline Beecham (Tagamet isimli ilacı üreten şirket) ile birleştiğinde tartışma başlamıştır. Tartışma konusu GSK Merkez Şirketinin sahip olduğu ticari ve pazarlanabilir gayri maddi haklar dikkate alınarak yapılan ödemelere ilişkin olup, GSK Amerika'da kârın ne kadarının kalması gerektiği hususuna dayanmaktadır yani tartışmanın temelini transfer fiyatlandırması oluşturmaktadır. Şöyle ki GSK, Amerika'daki iştirakinin sadece rutin pazarlama ve satış fonksiyonları ile görevlendirilmiş bir distribütör olduğunu iddia ederken, ABD Gelir İdaresi bunu kabul etmemiş ABD'deki iştirakin de lisans sahibi olduğunu ve lisanslı ürünlerle ilgili gayri maddi haklarda katkısının olduğunu buna göre kârdan pay almasını gerektiğini iddia ederek işlem tesis etmiştir (Burnett ve Pulliam, 2014, s. 99).

ÇUI'lerin gayri maddi hakların transferi konusunda vergi idareleri ile yaşadığı ihtilaflara ilişkin davaya konu olmuş örnekleri çoğaltmak mümkündür. Görüldüğü üzere gayri maddi hakların transfer fiyatlandırması konusu ciddi bir sorun olarak devletlerin önünde durmaya devam etmektedir.

³⁷<https://www.millerchevalier.com/publication/irs-and-glaxo-announce-settlement-transfer-pricing-dispute> Erişim:20.11.2022

3.2. GAYRİ MADDİ HAKLARIN TÜRKİYE EKONOMİSİNDEKİ YERİ

Türkiye teknolojik bilgi ve teknoloji yoğun mal ve hizmet üretimi yönünden ABD, Almanya, Fransa, Çin, Japonya gibi ülkelerle karşılaştırıldığında bu ülkelerin gerisinde kaldığı görülmektedir. Türkiye, uluslararası rekabet gücünü artırmak için Ar-Ge faaliyetlerini desteklemek, teknolojik bilgi üretilmesini, teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek amacıyla 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun gibi yasal düzenlemeler yapmıştır.

TÜRKPATENT tarafından yayınlanan istatistikler incelendiğinde, Türkiye’de 2000 ile 2021 yılları arasında yapılan yerli patent başvuru ortalamasının 3859, yerli patent tescil ortalamasının ise 1023 olduğu görülmektedir. Ek 6’daki tabloda Türkiye’de 2000-2021 yılları arasındaki patent başvurusu ve tescilinin yıllara göre dağılımına yer verilmiştir. Patent başvuru sayısında 2010 yılından sonra ciddi bir artış gözlenmektedir, 2021 yılında toplam patent başvurusu sayısı 17.566 olup, bunların 12.566’sı tescil edilmiştir.

Ek 7’deki tabloda yer verilen Türkiye’nin faydalı model istatistiklerine bakıldığında ise yerli başvuru sayısının ve tescilinin daha fazla olduğu görülmektedir. Şöyle ki 2000 ile 2021 yılları arasında toplam 34.112 faydalı model tescili yapılmış olup, bunların %98’i yerli başvuru sahiplerine aittir.

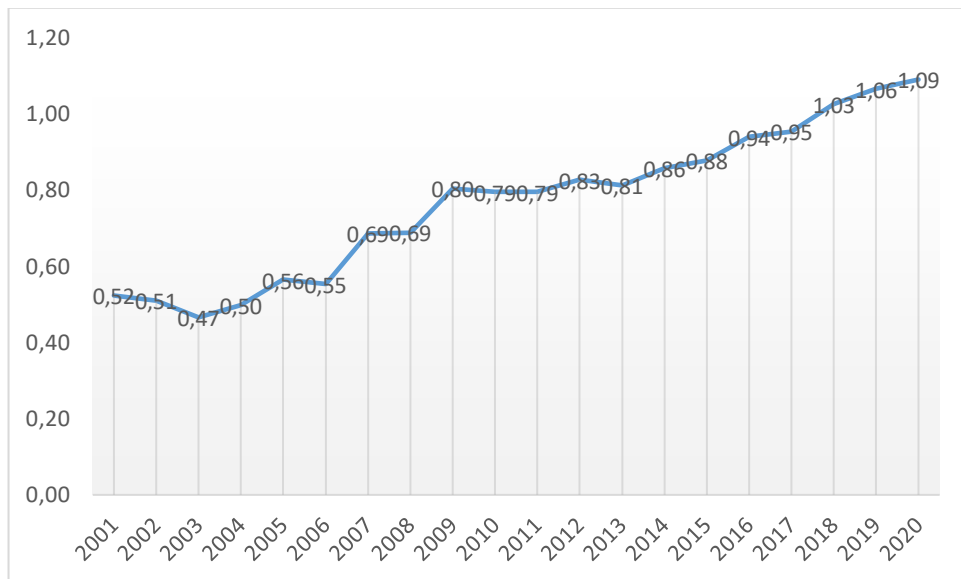
TÜRKPATENT’in marka başvurularına ve tesciline ilişkin istatistiklerine bakıldığında ise yine yerli başvuru sahiplerinin üstünlüğü bulunmaktadır (Ek 8). 2000-2021 yılları arasında toplam 1.341.318 marka tescili yapılmış, bunların %82’si yerli başvuru sahiplerinin markalarıdır.

Yine TÜRKPATENT’in istatistiklerine göre tasarım başvurularının ve tescilinin 2000-2021 yılları arasındaki dağılımı Ek 9’da aktarılmaktadır. Tasarımda da yerli başvuru sahiplerinin tescil edilen tasarımlarının yabancılardan daha fazla olduğu görülmektedir.

TÜRKPATENT'in istatistikleri Türkiye'de yerli başvuru sahiplerinin faydalı model, marka ve tasarım tescilleri yönünden yabancılara göre önde olduğunu göstermektedir. Ancak unutmamak gerekir ki önemli olan sayısal üstünlükten ziyade nitelikli gayri maddi haklar üretebilmektir. Başarılması gereken husus bilginin ticarileştirilebilmesi, yani teknoloji yoğun üretimin yapılabilmesi ve ortaya çıkan ürünlerin dünya piyasasında talep edilen küresel rekabet gücü yüksek nitelikli ürünler olmasıdır. Ancak bu şekilde Türkiye gayri maddi hak ithal eden ülke konumundan, gayri maddi hak ihraç eden, küresel rekabet gücü yüksek ülke konumuna gelebilir.

Çoğu gelişmekte olan ülkede olduğu gibi Türkiye'de de sanayinin gelişimi daha çok gelişmiş ülkelerden teknoloji transferi yoluyla olmuştur. Ancak son yıllarda uluslararası rekabet gücünün artmasında Ar-Ge ve yeniliğin önemi daha da iyi anlaşılmış, bu alanda Devlet önemli vergi teşvikleri ve finansal destekler sağlamıştır. Türkiye'deki Ar-Ge harcamalarının GSYİH içindeki payı yıllara göre Şekil 3'de gösterilmiştir. Ar-Ge harcamaları 2001 yılında GSYİH'nin %0,52'si iken 2020 yılında bu oran %1,09'a yükselmiştir. 2018-2020 arası dönemde Ar-Ge harcamalarının GSYİH içindeki payı %1'in üzerinde gerçekleşmiştir.

Şekil 3: Ar-Ge Harcamalarının GSYİH'ye Oranı

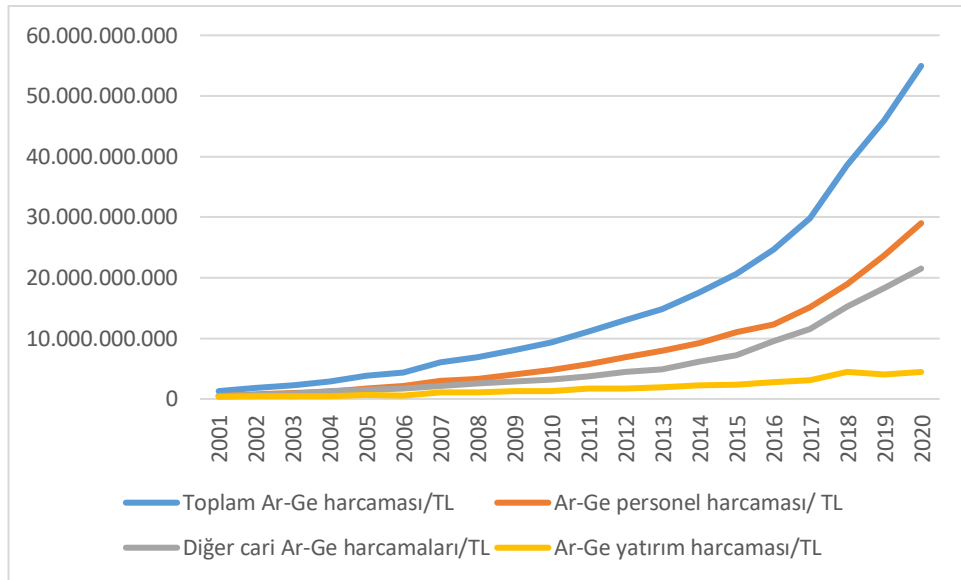


Kaynak: TÜİK Veri Portalı, Erişim: 06.06.2022

<https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=Bilim,-Teknoloji-ve-Bilgi-Toplumu-102>

Şekil 4’te Ar-Ge harcamalarının yıllar itibariyle dağılımına yer verilmiştir, Ar-Ge harcamalarının önemli bir bölümünü personel harcaması oluştururken, yatırım harcamaları yıllar itibariyle ciddi bir artış göstermemiştir.

Şekil 4: Ar-Ge Harcamalarının Dağılımı



Kaynak: TÜİK Veri Portalı, Erişim: 06.06.2022,
<https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=Bilim,-Teknoloji-ve-Bilgi-Toplumu-102>

Ek olarak, Borsa İstanbul Ulusal 30 (BİST 30) endeksinde işlem gören şirketlerin yayınlanmış mali tabloları ve faaliyet raporları üzerinden sahip olduğu gayri maddi varlıkların/maddi olmayan duran varlıkların toplam varlıklar içindeki büyüklüğüne ilişkin araştırma yapılmıştır. Kamuyu Aydınlatma Platformuna (KAP) bildirilen 2021 yılı bilançolarına ve faaliyet raporlarına göre BİST 30 endeksinde işlem gören şirketlerin maddi olmayan duran varlıklarına ilişkin bilgilere Ek 10’da yer verilmiştir. Ekte verilen şirketlerden üçünün maddi olmayan duran varlıklarının toplamı aktif büyüklüğünün %10’unun üzerindedir. Bu üç şirketin maddi olmayan duran varlıkların yapısına Tablo 4’te yer verilmiştir.

Tablo 4- BİST 30 Endeksinde Maddi Olmayan Duran Varlık/Toplam Varlık Oranı En Yüksek Olan Üç Şirketin Maddi Olmayan Duran Varlıklarının Yapısı

Maddi Olmayan Duran Varlıklar (1000 TL)	Turkcell	Şişecam	Arçelik
Şerefiye	48.421	3.994.571	2.844.448
Marka			2.617.183
Lisanslar	5.289.996		70.267
Bilgisayar yazılımları	5.429.486		466.560
Haklar		245.246	
Maden Varlıkları		497.765	
Maden Hakları		9.318.446	
Geliştirme Maliyetleri		121.672	1.324.601
Müşteri İlişkileri			2.061.059
Diğer Maddi Olmayan Varlıklar	3.893.876	584.968	33.645
Toplam	14.661.779	14.762.668	9.417.763

Kaynak: KAP, 2021 Bilançoları, Erişim:12.11.2023, <https://www.kap.org.tr/bildirim-sorgu>

Turkcell İletişim Hiz. A.Ş.'nin 2021 yılı bilançosuna göre maddi olmayan duran varlıklarının %73'ünü bilgisayar yazılımları ve lisanslar oluşturmaktadır. BİST 30 endeksindeki şirketler arasında en yüksek maddi olmayan duran varlık toplam varlık oranına sahip şirket %20,74 oranıyla Turkcell İletişim Hiz. A.Ş.'dir. İkinci en büyük orana sahip şirket ise Türkiye Şişe Cam Fabrikaları A.Ş.'dir. Bu şirketin maddi olmayan duran varlıklarının %20'sini aktifleştirilen Ar-Ge maliyetleri, %67'sini maden varlıkları ve hakları oluşturmaktadır, maddi olmayan duran varlıklarının toplam varlıklar içindeki payı ise %16,65'dir. Arçelik A.Ş.'nin maddi olmayan duran varlıklarının %55'ini markalar, lisanslar, bilgisayar yazılımları ve müşteri ilişkileri, %14'ünü geliştirme maliyetleri geri kalanı ise şerefiye ve diğer maddi olmayan varlıklardan oluşmaktadır. Arçelik A.Ş.'nin maddi olmayan duran varlıklarının toplam varlıklar içindeki payı ise %11,03'tür. Ek 10'daki tablodan görüldüğü üzere BİST 30 endeksinde işlem gören diğer şirketler de ise bu oran daha da düşmektedir.

BİST 30 endeksindeki şirketlerin Türkiye'nin piyasa değeri en yüksek şirketleri olduğu dikkate alındığında Türkiye'deki şirketlerin toplam varlıkları içerisinde maddi olmayan duran varlıklarının payının, NASDAQ 100 endeksindeki şirketlere kıyasla oldukça düşük olduğu görülmektedir. BİST 30 endeksindeki şirketlerin toplam varlıklarının %1,3'ünü maddi olmayan duran varlıklar oluştururken, aktif büyüklüğü içinde maddi olmayan

duran varlıklarının payı az olan bankalar hariç tutularak hesaplama yapıldığında bu oran %2,5'a kadar yükselmektedir. NASDAQ 100 endeksindeki şirketlerin toplam varlıklarının %22'sinin maddi olmayan duran varlıklardan oluştuğu göz önünde bulundurulduğunda uluslararası rekabet gücü ve karlılık açısından Türkiye'deki işletmelerin yeterince maddi olmayan varlık yatırımı yapmadığı söylenebilir.

3.3. TÜRK MEVZUATINA GÖRE GAYRİ MADDİ HAKLARDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI

KVK'nın 13'üncü maddesinin metninde "gayri maddi haklar" ile ilgili olarak ayrı bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Gayri maddi hakların tanımı ve transfer fiyatlandırması işlemlerine ilişkin uygulama esasları 1 Seri No.lu TF Tebliğinde açıklanmıştır.

3.3.1. Türk Vergi Mevzuatına Göre Gayri Maddi Haklar

Türk vergi mevzuatında gayri maddi hakların en geniş tanımına 1 Seri No.lu TF Tebliğinde yer verilmiştir. Tebliğin 10.1 bölümünde gayri maddi haklar aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

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

1 Seri No.lu TF Tebliğinde gayri maddi haklar taşıdıkları özelliklere göre ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmiştir.

"Ticari gayri maddi haklar bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi hakları ifade etmektedir. Pazarlama amaçlı gayri maddi haklar ise, bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı olarak 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 gayri maddi hakları ifade etmektedir."

3.3.2. Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygunluk İlkesi

Emsallere uygunluk ilkesi ve karşılaştırılabilirlik analizi ile ilgili unsurlar gayri maddi haklar için de geçerlidir. Fakat gayri maddi hakların doğası gereği, bir dizi ek faktörün de dikkate alınması gerekebilir. Bu faktörler genel olarak: maddi olmayan varlıklardan beklenen faydalar, bölgesel kısıtlamalar; gayri maddi haklar yoluyla üretilen mallara uygulanan dış ticaret kısıtlamaları; gayri maddi hakların özellikleri; hakların kazanılması için yapılan sermaye yatırımı, kuruluş maliyetleri ve geliştirme çalışmaları; lisans alanın dağıtım ağını alt lisanslama yoluyla bölme yeteneği ve varlığın lisans veren tarafından geliştirilmesi durumunda lisans alanın geliştirme çalışmalarına katılma hakkına sahip olup olmaması gibi unsurlardan oluşmaktadır (Duran, 2012, s. 35).

1 Seri No.lu TF tebliğinde belirtildiği üzere gayri maddi hakların emsal bedeli belirlenirken, gayri maddi hakları devreden ve devralan tarafın ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Tebliğde gayri maddi hakkı devreden yönünden emsallere uygun bedel; karşılaştırılabilir kontrolsüz bir işlemde, gayri maddi hakkın sahibinin söz konusu hakkı bir başkasına devretmeyi kabul edebileceği bedel; devralan yönünden ise karşılaştırılabilir ilişkisiz bir kurumun faaliyetlerinde kullanmayı düşündüğü gayri maddi hak için ödemeyi kabul ettiği tutar olarak tanımlanmıştır. Gayri maddi hakların devri, doğrudan satış yoluyla olabileceği gibi, lisans anlaşması sonucunda gayri maddi varlığa ilişkin hakkın karşılığında bir royalti ödemesi şeklinde de olabilir.

3.3.3. Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler

Gayri maddi hakların ilişkili kişiler arasında alım satıma ya da kiralamaya konu olması durumunda söz konusu işlemin emsaline uygun olup olmadığının belirlenebilmesi açısından söz konusu varlığın değerinin tespiti önemli bir problemdir. Şöyle ki yüksek değere sahip gayri maddi hakların benzersiz özellikleri nedeniyle bunlara ilişkin transfer fiyatlandırması analizlerinde kontrol dışı karşılaştırılabilir işlem bulunmasında büyük güçlüklerle karşılaşmaktadır.

Gayri maddi haklara ilişkin transfer fiyatlandırması işlemlerinde de diğer mal ve hizmetlerde olduğu gibi öncelikle karşılaştırılabilirlik analizi yapılmalı ve sonrasında işlem için en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi belirlenmelidir. Gayri maddi hak satışı ya da lisanslanması işlemlerinde emsallere uygun bedelin tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemin uygulanmasında, aynı gayri maddi hakkın sahibi, benzer bir gayri maddi hakkı karşılaştırılabilir şartlarda ilişkisiz kişilere hangi fiyattan transfer edildiğini ya da lisans hakkının verildiğini tespit edebiliyorsa, bu fiyat veya bedel emsallere uygun bedel olarak kullanılabilir (1 Seri No.lu TF Tebliği).

Tebliğde gayri maddi hakları içeren ürünlerin satışında da karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabileceği belirtilmiştir. Gayri maddi hakların pazarlanması durumunda karşılaştırılabilirlik analizinde, müşteri tarafından kabul edilebilirlik, coğrafi önem, pazar payı, satış hacmi ve ilgili diğer unsurların dikkate alınması gerekir. Ticari gayri maddi haklar işleme konu olduğunda ise karşılaştırılabilirlik analizinde ayrıca ilgili gayri maddi haklar ve Ar-Ge işlevlerinin taşıdıkları önemin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Ancak karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin bulunamadığı yüksek düzeyde değerli gayri maddi hakları içeren işlemlerde, emsallere uygun bedelin tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yöntemi dışındaki diğer yöntemler kullanılabilir (1 Seri No.lu TF Tebliği).

1 Seri No.lu TF Tebliğinde gayri maddi hakların transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak sadece aşağıdaki örneğe yer verilmiştir.

"Türkiye’de yerleşik (B) iştiraki ile yurtdışında mukim ve markanın lisans hakkına sahip otomotiv firması olan (A) firması arasında bir lisans sözleşmesi imzalanmıştır. (A) firmasına lisans (telif hakkı) bedeli olarak Türkiye’deki net satışların %6’sı kadar yıllık ödeme yapılmaktadır. Otomotiv piyasasında faaliyet gösteren (C), (D) ve (E) şirketlerinin incelenmesinden, bu firmaların da yurtdışında yerleşik lisans sahibi ana firmalarına %3 - %5 arasında net satışlara oranlı lisans hakkı bedeli ödediği tespit edilmiştir. Bu durumda (B) firmasının yapmakta olduğu ödemeler ile piyasada mevcut lisans hakkı ödemeleri karşılaştırılmalı ve karşılaştırma sonucunda ortaya çıkan farklılıklar var ise bunlar düzeltilmelidir. Dolayısıyla, lisansın kullanım dönemi, coğrafi olarak kullanım alanı ve ödeme vadeleri ile kullanım koşulları benzer ya da mevcut farklılıklar düzeltilebiliyor ise (A) firmasına yapılan ödemeler ile ilgili olarak (C), (D) ve (E) şirketlerinin işlemleri (dış emsal) kullanılabilir olacaktır."

Tebliğde yer verilen örnekte transfer fiyatlandırmasının temel kavramlarından "dış emsal" kavramının bu örnekte yanlış kullanıldığı değerlendirilmektedir. Bilindiği üzere "dış emsal; ilişkisiz kişilerin kendi aralarında yaptıkları karşılaştırılabilir nitelikteki işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedeli" ifade eder. Örnekte (C), (D) ve (E) şirketlerinin yurt dışında yerleşik lisans sahibi ana firmalarına ödediği lisans bedelleri dış emsal olarak kabul edilmektedir. Halbuki söz konusu emsal alınan bu işlemler ilişkili kişilerle gerçekleştirilmektedir. Sonuçta, lisans hakkına sahip yurt dışında mukim ana firma (A) ile iştiraki Türkiye’de yerleşik (B) arasında tespit edilen lisans bedeli ödemesi ya da oranı; (C), (D) ve (E) şirketlerinin kendi ilişkili kişileri olan yurtdışındaki ana firmaları ile tespit ettikleri oran ile karşılaştırılmaktadır. Böylece, ilişkili kişilerin işlemleri, başka ilişkili kişilerin işlemleri ile karşılaştırılmaktadır. Tebliğe göre farklılaştırılmış oligapol piyasası özelliği gösteren otomotiv sektöründe faaliyette bulunan şirketler royalti ödemelerini net satışlarının %10 olarak belirlerse ve hepsi bu orana yakın bir bedel öderse vergi idaresinin bunu emsaline uygun kabul etmesi ve eleştiri yapmaması gerektiği gibi bir sonuç çıkmaktadır.

3.3.4. Gayri Maddi Haklara İlişkin Belgelendirme

Transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülükleri kapsamında 1 Seri No.lu TF Tebliğinde belirtilen mükelleflerin "genel rapor, yıllık transfer fiyatlandırması raporu, ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu ve ülke bazlı rapor ile transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin form"u vermesi gerekmektedir. Çalışmamızın önceki bölümünde belgelendirme yükümlülüklerine ilişkin olarak Türk vergi mevzuatındaki açıklamalara yer verilmiştir. Bu başlık altında yükümlülük kapsamındaki belgeler içerisinde gayri maddi haklar ile ilgili istenen bilgilere değinilecektir.

Genel rapor içerisinde ÇUI'lerin sahip olduğu önemli gayri maddi haklar ve bunların mülkiyetinin kimde olduğunu gösteren liste, gayri maddi hakların geliştirilmesi ve kullanımına ilişkin açıklamalar, gayri maddi haklarla ilgili ilişkili kişiler arasında yapılan sözleşmelerin listesi, gayri maddi haklarla ilgili grubun transfer fiyatlandırması politikalarını açıklayan bilgiler, hesap döneminde ilişkili kişiler arasında gerçekleşen önemli gayri maddi hak transferleri hakkında ilgili işletmeleri, ülkeleri ve yapılan ödemelere ilişkin genel açıklamaların yer alması gerekmektedir. Yıllık transfer fiyatlandırması raporunda gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgilere yer verilmesi zorunludur. Yıllık transfer raporu hazırlamak zorunda olmayan mükellefler ise istenmesi halinde idareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara gayri maddi haklara ilişkin bilgileri ibrazı gerekmektedir. Kurumlar vergisi mükellefleri, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde gerçekleştirdikleri gayri maddi hak alım veya satım işlemlerine ilişkin bilgileri içerecek şekilde "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form"u doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir (1 Seri No.lu TF Tebliği).

3.3.5. Dış Emsal Araştırma Kaynakları

Belgelendirme yükümlülükleri gereği mükellefler bir dönem içerisinde ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri gayri maddi hakların alım ve satım bedellerine ilişkin bilgi ve belgeleri

yıllık transfer fiyatlandırması raporunda ya da idareye gerektiğinde sunulmak üzere hazırlamak zorundadır. Mükelleflerin yıllık transfer fiyatlandırması raporunda söz konusu işleme konu bedelin emsaline uygun olup olmadığı konusunda yeterli araştırma ve açıklamalarda bulunması zorunludur. Bu kapsamda mükellefler iç emsal bulunmaması halinde dış emsal kullanarak işleme konu bedelin emsaline uygun olduğunu ortaya koymalıdır.

Dış emsal araştırmasında kullanılan çeşitli uluslararası veri tabanları bulunmaktadır. Avrupa ve ABD’de kaynaklı veri tabanlarında faydalanılacak veriler oldukça geniş olduğundan emsal olarak kullanılacak verilerin belirlenmesi oldukça önemlidir. Bu sebeple veri tabanında yapılan araştırmada emsal bedeli belirlenecek sektörün verilerinin benzer sektörlerle veya benzer işlemlere sahip işletmelerin verileriyle karşılaştırılması doğru sonuç için elzemdir. Bu kapsamda veri tabanlarında emsal bedel araştırması sırasında standart endüstri kodları kullanılarak benzer şirketler tespit edilebilir, hatta daha başka kriterler ilave edilerek karşılaştırma yapılacak veriler daha da sınırlandırılabilir. Dış emsal araştırmasında Amadeus, Orbis, Thomson Reuters, Bankscope, Moody’s, Loanconnector-Dealscan, Bloomberg, Royaltystat gibi uluslararası veri tabanları kullanılmaktadır (Taşkın, 2011, s. 214).

Amadeus veri tabanı transfer fiyatlandırması araştırmalarında yaygın olarak kullanılan bir veri tabanıdır (Sumay, 2009, s. 5). Royaltystat ve Royaltysource ise gayri maddi varlıklara ilişkin royalti oranları, fikri mülkiyet haklarına ilişkin verilerin yer aldığı veri tabanlarıdır. Bu nedenle yukarıda belirtilen veri tabanlarından Amadeus, Royaltystat ve Royaltysource isimli veri tabanları hakkında kısaca bilgi verilerek araştırma sistematığı açıklanacaktır. Amadeus veri tabanı, Avrupa bölgesinde bulunan 46 ülkede mukim 14 milyondan fazla şirkete ait finansal veriler içermektedir. Veri kaynağı Avrupa ile sınırlı olmayıp dünya çapında tüm ülkelerdeki 400 milyondan fazla şirket hakkındaki bilgiler de yer almaktadır. Veri tabanındaki işletmeler; ortaklık yapısı, halka açık olup olmama durumu, ekonomik büyüklüğü, faaliyet konusu ve faaliyet gösterdiği sektör gibi birçok

ölçüte göre sınıflandırılabilir ve bu bakımdan araştırmacılara ve uygulayıcılara özellikle emsal işletme ve emsal kâr marjının belirlenmesinde önemli kolaylık sağlamaktadır³⁸.

Royaltystat veritabanı, ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'na ve diğer kaynaklar üzerinden sağlanan 23.474'ün üzerinde lisans sözleşmesinden belirlenen royalti oranlarını içeren online bilgiler sunmaktadır. Lisans veren ve lisans alanın adı, transfer edilen maddi olmayan varlıkların tanımı, anlaşma türü, süresi, münhasırlık ve bölge dahil olmak üzere çeşitli veriler bulunmaktadır. Buna ek olarak, kullanıcının seçilen anlaşmanın karşılaştırılabilirliğini belirlemesine olanak tanıyan kriterler de sunulmaktadır³⁹.

Royaltysource veri tabanı, teknoloji (patent, teknik bilgi, ticari sır ve iş yöntemi), yazılım, ticari marka, ticari unvan, marka veya logo, telif hakkı ve tanıtım hakkı ile ilgili fikri mülkiyet haberlerine ve lisanslarına ilişkin bilgileri kullanarak telif ödemelerine ve oranlarına ilişkin kapsamlı veriler sunmaktadır. Yüzdesele telif oranları, lisans verenin ve alanın adı, gayri maddi varlık hakkında bilgiler, anlaşma tarihi, münhasırlık, coğrafi bilgiler olmak üzere muhtelif veriler yer almaktadır. Bu veriler lisans anlaşması müzakereleri, değerlendirme davaları ve transfer fiyatlandırması gibi çeşitli amaçlarla kullanılmaktadır⁴⁰.

Gayri maddi hakların karşılaştırılabilirlik analizinde veri tabanlarını ve özel kaynaklardan elde edilen kamuya açık verileri kullanmadan önce gayri maddi hakların önemli spesifik özelliklerinin değerlendirilmesine izin verecek derecede ayrıntılı bilgi sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesi gerekir. Bir veri tabanında karşılaştırılabilir lisans anlaşmaları değerlendirilirken, uygulanan yöntem dâhil olmak üzere olaya özgü durumlar, geçerli emsallere ulaşmaya ilişkin ilkeler ile birlikte dikkate alınmalıdır (OECD, 2022, para. 6.130).

Uluslararası anlamda kabul gören veri tabanlarından faydalanarak elde edilebilecek emsal brüt kârlılıklar ülkeler ve firmalar arasındaki muhasebe yöntemlerindeki farklılıklardan

³⁸ <https://www.bvdinfo.com/en-gb/about-us> Erişim: 20.11.2022

³⁹ <https://www.royaltystat.com/subscriptions/> Erişim:20.11.2022

⁴⁰ <https://www.royaltysource.com/> Erişim:20.11.2022

ötürü karşılaştırılabilirliği bozabilmektedir. Bu durum kontrol altındaki işlemlerde gerçekleşen brüt kârlılıklara emsal teşkil edebilecek sağlıklı dış emsallerin bulunmasını çoğu zaman zorlaştırmaktadır. Dolayısıyla, Amadeus vb. veri tabanları daha çok net kâr marjlarının tespit edilmesi amacıyla kullanılmakta ve bu alanda sağlıklı sonuçlar üretilebilmektedir. Geleneksel transfer fiyatlandırması yöntemlerinin seçildiği bazı işlemlerde dahi güvenilir dış emsal tespit edilemediğinden emsal karşılaştırmaları net kâr marjları üzerinden yapılabilmektedir (Sumay, 2009, s. 4).

Örneğin, 2017 yılında merkezi yurt dışında bulunan otomotiv yedek parça üreticisi BC GmbH Türkiye’de %99 oranında ortağı olduğu BC Türkiye A.Ş. ile lisans hakkı sözleşmesi imzalamıştır. Sözleşme kapsamında BC Türkiye A.Ş. yurtdışındaki merkez şirketine satışlarının %3’ü oranında lisans bedeli ödemesi yapmaktadır. Söz konusu lisans bedelinin emseline uygun olup olmadığı konusunda mükellef uluslararası veri tabanından çeşitli filtrelemeler yaparak en uygun olduğunu düşündüğünü 20 şirketin verisini gözlemlenmiş ve Tablo 5’te yer verilen oranları tespit etmiştir.

Tablo 5- Otomotiv Yedek Parça Üreticisi Şirketlerin Lisans Bedeli (AB Ülkeleri)

	2015	2016	2017	Ortalama (3 Yıl)
Gözlemlenen şirket adedi	20	20	20	20
Alt Çeyrek	1,19%	1,49%	1,54%	1,41%
Medyan (Orta Nokta)	2,41%	3,67%	3,12%	3,07%
Üst Çeyrek	7,10%	6,25%	5,88%	6,41%

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

BC Türkiye A.Ş., Türkiye’de faaliyette bulunan benzer durumda olan diğer şirketlerin verilerine ulaşamamıştır. Bu sebeple uluslararası veri tabanından faydalanarak çeyrekler arası açıklık (interquartil range) yöntemini uygulayarak emsal fiyat aralığını belirlemiştir. Bu veriler ışığında şirket, yıllık transfer fiyatlandırması raporunda ilişkili şirketine ödemiş olduğu satışların %3’ü oranındaki lisans bedelinin alt ve üst çeyrek aralığında bulunması sebebiyle işlem bedelinin emseline uygun olduğunu belirtmektedir.

Uygulamada şirketler yukarıda anlatılan şekilde uluslararası veri tabanlarından faydalanarak işlemlerinin emseline uygun olduğunu yıllık transfer fiyatlandırması

raporlarında belirtmektedir. Dikkat edileceği üzere söz konusu veri tabanları yurtdışında faaliyette bulunan şirketlerin verilerini sunmaktadır. Hatırlanacağı üzere karşılaştırılabilirlik analizinde; mal ve hizmetlerin nitelikleri, kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler, coğrafi konum, pazar hacmi, pazardaki rekabetin boyutu gibi çok sayıda unsurun dikkate alınması gerekmektedir. Uluslararası veri tabanlarının kullanımına yönelik çeşitli eleştiriler de vardır. Bazı araştırmacılara göre uluslararası veri tabanları emsal bedelin tespitinde ÇUI'ler için gerçekçi sonuçlar verebilirken, sadece ülke sınırları içinde faaliyette bulunan işletmeler açısından beklenen faydayı sağlayamayabilir (Öcal, 2008, s. 37). Ülkelerin ekonomik koşulları, coğrafi konumu, pazardaki rekabet düzeyindeki farklılıklar, ülkeler arasındaki raporlama ve muhasebe standartlarındaki farklılıklar nedeniyle uluslararası veri tabanlarından temin edilen veriler için önemli düzeltmeler gerekebilir.

Mükellefler ile vergi idaresi arasında uluslararası veri tabanlarının emsal bedel tespitinde kullanılması konusunda ihtilaf çıkmıştır ve konu yargıya taşınmıştır. İstanbul 11. Vergi Mahkemesi'nin E. 2009/3169 ve K. 2010/2091 sayılı kararında transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç dağıtımını uygulamasında, Türkiye'deki verilerin kullanılması gerekirken uluslararası veri tabanındaki bilgilerin emsal olarak alınamayacağına hükmetmiştir. Kararda; "Olayda, Türkiye'de araç ve yedek parça satan firmaların verileri baz alınmak ve Türkiye'deki kâr marjları göz önüne alınmak suretiyle faaliyette bulunan sektördeki yedek parça kâr marjı ile araç satış kâr marjının birbirinden ayrılıp ayrılmayacağı gibi hususlar saptanarak, Türkiye'deki verilerin esas alınması gerekirken, Türkiye dışında yabancı ülkelerin özellik ve şartlarına göre hazırlanmış AMEDEUS isimli veri tabanının kıstas alınmasında hukuki isabet görülmemiştir." sonucuna varmıştır (Aktaran: Öcal, 2010b).

Vergi idaresi transfer fiyatlandırması konulu vergi denetimlerinde yasadan kaynaklanan yetkilerini kullanarak diğer mükelleflerden doğrudan bilgi alabilir ya da idare kendi sisteminde yer alan başka mükelleflere ait mali tablo bilgilerini kullanarak emsal bedeli tespit edebilir. Bu yolla yapılan emsal bedel tespitlerinde vergi mahremiyeti gereği emsal alınan şirketlerin adlarına vergi inceleme raporlarında yer verilmemekte olup, mahkeme tarafından talep edilmesi halinde mahkemeye sunulacağı belirtilmektedir. Vergi

denetimlerinde hangi şirketlerin hangi koşullarda gerçekleşen işlemlerinin esas alınarak emsal bedel tespit edildiği mükellefler tarafından bilinmediği için uygulamada buna gizli emsal denilmektedir (Kolotoğlu, 2014, s. 11). Gizli emsal esas alınarak vergi tarhiyatı önerilmesi durumunda mükellefler hangi şirketin dikkate alındığını, karşılaştırılabilirlik analizinde ekonomik koşullarda gerekli düzeltme yapılıp yapılmadığını göremediğinden, vergi inceleme raporunda esas alınan gizli emsalin doğru olup olmadığını mükelleflerin değerlendirme imkanı bulunmadığından savunma hakları kısıtlanmaktadır. Bu sebeplerle gizli emsal uygulaması vergi idaresi ile mükellefler arasında ihtilaflar ortaya çıkartmaktadır. Gizli emsal konulu davaların çoğunda mahkeme mükellefler lehine karar vermektedir.⁴¹ Danıştay 4. Dairesinin Esas No: 2016/7170 ve Karar No: 2021/3792 sayılı kararı doğrudan gayri maddi haklarda transfer fiyatlandırması uygulamasına ilişkin yayınlanmış bir yargı kararıdır. İlk derece mahkemesi davacı şirket adına düzenlenen vergi inceleme raporunda mükellef kurumun ABD’de mukim ilişkili şirketi ile imzalanan lisans anlaşması çerçevesinde 2010 yılında emsaline nazaran yüksek bedelde royalti ödemeleri yaparak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu, mükellef kurum ile aynı sektörde faaliyet gösteren bir şirket gizli emsal olarak kullanıldığı, emsal alınan şirketin hacmi, iş stratejileri, faaliyet çeşitliliği, piyasadaki konumu vb. gibi nedenlere bağlı olarak royalti bedellerin farklı olabileceği ve duruma göre daha yüksek veya daha düşük fiyatlardan alınabileceği açıkken, davacı tarafından örtülü kazanç dağıtımını yapıldığının kabulünde hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varmıştır. Danıştay 4’üncü Dairesi ise re’sen araştırma ilkesi uyarınca gizli emsal yönünden araştırma yapılarak karar verilmesi gerektiğinden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamış ve kararı bozmuştur. Bu tür ihtilafların ortadan kalkması ve emsal bedel araştırmasının güvenilir bir şekilde yapılabilmesi için Türkiye’de mükelleflerin ve vergi idaresinin yararlanabileceği ulusal veri tabanının oluşturulması gerekmektedir.

OECD, Türkiye ile ilgili transfer fiyatlandırması uygulamalarına yer veren ülke profilini Haziran 2021 tarihinde güncelleyerek yayınlamıştır (OECD, 2021). OECD tarafından yayınlanan ülke profili Türk vergi idaresi tarafından sunulan bilgiler kullanılarak hazırlanmakta ve bu münasebetle idarenin konuya bakış açısını göstermektedir. Söz

⁴¹ Danıştay Üçüncü Dairesinin 16.05.2022 tarihli 2022/2270-73-74-75-76-78 sayılı Kararları

konusu belgede Türk vergi idaresinin emsal bedel tespitinde gizli emsali kullandığını ve bu konuda özel bir yasak olmadığı belirtilmektedir. OECD, TF Rehberinde vergi idarelerinin diğer mükelleflerin denetiminden veya diğer resmi kaynaklardan elde ettiği ve mükelleflerin erişemediği bu bilgileri kullanarak emsal bedel tespiti yapılmasının adil olmayacağını belirtmektedir (OECD, 2022, para. 3.36).

Vergi idaresi "gizli emsal" uygulamasına ek olarak 2015 yılından itibaren uluslararası emsal veri tabanı kullanmaya başlamıştır (Vergi Denetim Kurulu, [VDK], 2015, s. 18). Böylece vergi idaresi mükelleflerin yıllık transfer fiyatlandırması raporlarında yer verilen uluslararası veri tabanlarından faydalanarak tespit ettikleri emsal bedelleri test etme imkanına sahip olmuştur. Vergi idaresinin emsal veri tabanını kullanmaya başlaması bir anlamda idarenin uluslararası veri tabanlarındaki emsal bedelleri kabul ettiği anlamına da gelmektedir.

3.4. OECD TRANSFER FİYATLANDIRMASI REHBERİNE GÖRE GAYRİ MADDİ HAKLARDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI

Ülkelerin vergi yasalarındaki farklılıklar da dâhil olmak üzere pek çok araç ÇUI'lere vergi matrahlarını aşındırmalarına olanak sağlamaktadır. ÇUI'lerin vergisel yükümlülüklerinden kurtulma çabalarının sonucu ise devletlerin vergi gelirlerindeki kayıptır. Bu gelişmeler neticesinde ÇUI kazançlarının vergilendirilmesi, matrah aşındırma ve kâr aktarımı konusunda köklü bir reform ihtiyacı ortaya çıkmıştır. (Birinci ve Eser, 2017, s. 451). Yaşanan ekonomik gelişmeler özellikle ekonominin dijitalleşmesi, gayri maddi varlıkların uluslararası ticaret içindeki payının artması ülkelerin vergi matrahının aşınmasına sebep olmuş, eski düzenlemelerin gelişen ekonomik koşullara uyarlanması ihtiyacını gün geçtikçe artırmıştır, bu kapsamda OECD Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması Eylem Planı (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) hazırlamıştır. OECD'nin bu projesi neticesinde OECD Model Vergi Anlaşması ve yorumları ile OECD TF Rehberi başta olmak üzere ÇVÖA'larda bazı değişiklikler yapılmıştır. OECD, Ekim ve Kasım 2015'de eylem planlarının final raporları yayımlamıştır.

OECD tarafından yapılan bir araştırmaya göre BEPS sebebiyle ülkelerin vergi kaybının yılda 100 ile 240 milyar ABD Doları tutarında olduğu tahmin edilmektedir. Ülkelerin bu vergi kaybı ise dünyada toplanan tüm kurumlar vergisi gelirlerinin yaklaşık %4'ü ile %10'unu denk gelmektedir (Diclehan, 2016, s. 152).

BEPS eylem planları üç ana hedefe ulaşmayı amaçlamaktadır. Bunlar (Owens, 2015: 8, Aktaran: Birinci ve Eser, s. 451); Vergi matrahının ülkeler arasında daha hakkaniyetli bir şekilde bölüşülmesi, özellikle de vergi cennetlerini kullanan ÇUI'lerden kaynaklanan vergi uyumsuzluklarının giderilmesi ve OECD'nin bu konularla ilgili olarak uzun süreli çalışmalar neticesinde geliştirdiği kuralların dönemin şartlarına göre güncellenmesidir.

BEPS eylem planlarının uygulanabilmesi için ilk olarak ulusal mevzuatın değiştirilmesi gerekmektedir. İç mevzuattaki değişikliklerden sonra ise çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının revize edilmesi oldukça önemli hale gelecektir. Zira, BEPS eylem planı ÇUI'lerin vergi matrahını aşındırıcı davranışları sonucunda gündeme geldiğinden ÇVÖA'lar da bu olguyla direkt ilişkilidir. Ancak, söz konusu ÇVÖA'lar, BEPS için uygun ortam sağlayarak ÇUI'lerin stratejik vergi planlamasına imkan veren yasal boşluklardan farklılık göstermektedir (Birinci ve Eser, 2017, s. 453). Eylem planı çerçevesinde, matrah aşındırılmasını ve kâr aktarım fırsatlarını en aza indirmek ve etkisiz hale getirmek amacıyla Tablo 6'ta yer verilen eylemlerden oluşan bir strateji geliştirilmiştir.

Tablo 6- BEPS Eylem Planları

1	Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Zorlukları
2	Hibrit Araçların ya da Kuruluşların Anlaşmalar Üzerindeki Olumsuz Etkilerinin Ortadan Kaldırılması
3	Kontrol Edilen Yabancı Şirket Kurallarının Güçlendirilmesi
4	Faiz ve Diğer Finansal Ödemelerin İndiriminde Sınırlama
5	Zararlı Vergi Uygulamalarına Karşı Önlemler Alınması
6	Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılmasının Engellenmesi
7	Daimi İşyeri Statüsünden Kaçınmak İçin Kullanılan Stratejilerin Engellenmesi
8	Gayri Maddi Varlıkları İçeren İşlemlerde Transfer Fiyatlandırması
9	Riskler ve Sermaye
10	Ticari Açından Rasyonel Olmayan Yüksek Riskli İşlemlerde Transfer Fiyatlandırması

11	BEPS Projesi Kapsamında Önerilen Tedbirlerin Etkisi Hakkında Veri Toplamak ve Analiz Etmek İçin Yöntemler Oluşturulması
12	Vergi Mükelleflerinin Agresif Vergi Planlarına İlişkin Zorunlu Açıklama Kurallarının Tasarımı
13	BEPS Risk Değerlendirmesi İçin ÇÜİ'lerin Ülke Bazında Transfer Fiyatlandırması Raporu Hazırlaması
14	Karşılıklı Anlaşma Usulü ile Uyuşmazlıkların Çözümünün Sağlanması
15	BEPS Eylemlerinin Hızlı Bir Şekilde Uygulanabilmesi İçin Çok Taraflı Araçların (Sözleşmelerin) Kullanımı

Kaynak: OECD, Erişim: 20.02.2022, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>

8, 9, 10 ve 13 numaralı eylem planlarında transfer fiyatlandırması konusu ele alınmıştır. OECD, 8, 9 ve 10 numaralı eylem planlarının içeriklerinin ilişkili olması sebebiyle çalışmaların sonuçlarını tek bir nihai rapor olarak sunmuştur. OECD tarafından sonuçlanan eylem planları neticesinde OECD TF Rehberi güncellenmiştir.

3.4.1. OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberine Göre Gayri Maddi Haklar

Matrahın aşındırılması ve kâr aktarımının önlenmesine ilişkin 8, 10 ve 13 no'lu eylemleri sonucunda hazırlanan raporlar kapsamında OECD TF Rehberinin I, II, V-VIII⁴² bölümlerinde güncellemeler yapılmıştır.

OECD TF Rehberinin VI. Bölümünün amacı gayri maddi hakların kullanımını ya da transferini içeren işlemlerde emsallere uygunluk koşullarının tespitine ilişkin özel olarak hazırlanmış ilkelerin sunulmasıdır. Rehberde gayri maddi hakların tanımında değişikliğe gidilerek kapsamlı bir tanım benimsenmiştir.

Rehberin önceki halinde gayri maddi haklar ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki ana başlık altında değerlendirilmekteydi. Rehberde öncelikle gayri maddi hak kavramına açıklık getirilmiştir, buna göre gayri maddi hak; "fiziksel veya finansal bir varlık olarak kabul edilmeyen, ticari faaliyetlerde kullanılmak üzere sahip olunabilen ya da kontrol edilebilen, karşılaştırılabilir koşullarda ilişkisiz taraflar arasında kullanımı veya transferi halinde bedeli tazmin edilebilen unsur" olarak tanımlanmaktadır Gayri maddi hakları içeren transfer fiyatlandırması analizinin odak

⁴² I. Emsallere Uygunluk İlkesi, II. Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri, V. Belgelendirme, VI. Gayri Maddi Varlıklarla İlgili Özel Değerlendirmeler VII. Grup İçi Hizmetlere İlişkin Özel Değerlendirmeler, VIII. Maliyet Katılım Anlaşmaları

noktası, muhasebe veya yasal tanımlar yerine karşılaştırılabilir bir işlem için ilişkisiz kişilerin üzerinde mutabık kalacakları koşulların belirlenmesi olmalıdır (OECD, 2022, para. 6.6).

Bir varlığın transfer fiyatlandırması bakımından gayri maddi hak olarak değerlendirilmesi için kanunlarla, sözleşmelerle veya diğer şekillerle sağlanan bir korumanın bulunması zorunlu değildir . İşletmelerin geliştirdiği gayri maddi haklar muhasebe gereğince her zaman bilançoda yer almaz. Örneğin gayri maddi hakların geliştirilmesi ile ilgili Ar-Ge ve reklam harcamaları bazı durumlarda doğrudan gider yazılır, aktifleştirilmediğinden bilançoda gösterilmez. Buna benzer gayri maddi haklar bilançoda gösterilmese bile bunların transfer fiyatlandırması bakımından göz önüne alınması gerekmektedir. Benzer şekilde, bazı gayri maddi haklar ayrı olarak tanımlanabilir ve ayrı olarak transfer edilebilirken, diğer gayri maddi haklar ise yalnızca diğer işletme varlıklarıyla birlikte devredilebilir. Bu nedenle, bir varlığın transfer fiyatlandırması açısından gayri maddi hak olarak kabulü için ayrı olarak devredilebilir olması zorunlu değildir (OECD, 2022, para. 6.7-8).

3.4.2. Gayri Maddi Hakların Sınıflandırılması

Gayri maddi haklarda transfer fiyatlandırmasına ilişkin kimi hususlar irdelenirken, bazı durumlarda gayri maddi haklar ticari gayri maddi haklar, pazarlama amaçlı gayri maddi haklar; yumuşak gayri maddi haklar, sert gayri maddi haklar; rutin ve rutin olmayan gayri maddi haklar şeklinde farklı sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır. Gayri maddi haklarla ilgili olayların emsallere uygun bedellerinin belirlenmesinde izlenecek yöntem ve yaklaşım, gayri maddi hakların sınıflandırılmasına bağlı değildir. Bu nedenle rehberde, değişik sınıf ve gruptaki gayri maddi hakların tanımlamasına yer verilmemiştir Ancak yine de rehberde transfer fiyatlandırması analizinde sıklıkla kullanılan iki kavramın (pazarlama amaçlı gayri maddi haklar ve ticari gayri maddi haklar) tanımları sözlüğe eklenmiştir. Rehberde; pazarlama veya ticari gayri maddi haklarla ilgili işlemlerin emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesinde farklı yöntem ve yaklaşımların uygulanmasının önerilmediği özellikle vurgulanmıştır (OECD, 2022, para. 6.15-16).

3.4.3. Gayri Maddi Hak Çeşitleri

Rehberde gayri maddi hakların tam bir listesine ve tanımına yer verilmemiş, bunun yerine gayri maddi haklara ilişkin transfer fiyatlandırması analizlerinde genelde kullanılan varlıklara ilişkin açıklama ve örneklerle yetinilmiştir. Benzer yaklaşım BM TF Kitabında (2021) da benimsenmiş olup, burada da gayri maddi haklar kesin bir ayrıma tabi tutulmamış, transfer işlemlerinde yoğun olarak karşılaşılan gayri maddi varlıklar üzerinde durulmuştur.

ABD vergi mevzuatında “gayri maddi hakları” içeren transfer fiyatlandırması işlemleri hakkında oldukça detaylı düzenlemeler bulunmaktadır. ABD İç Gelir Kanununun 482’nci maddesine göre “Gayri maddi hakların transferi veya lisansı durumunda, söz konusu transfer veya lisansla ilgili gelir, gayri maddi hakka atfedilebilen gelirle orantılı olacaktır.” Türkiye uygulamasından farklı olarak gayri maddi haklara ilişkin transfer fiyatlandırması düzenlemesine doğrudan kanun metninde yer verilmiştir. ABD İç Gelir Yasasının 482’nci maddesi hakkındaki yönetmeliğin 1.482-4 bölümünde gayri maddi hakların çeşitleri sayılmıştır. İlgili kısımda söz konusu maddi olmayan kalemlerden herhangi birini içeren ve herhangi bir bireyin hizmetlerinden bağımsız olarak önemli bir değere sahip olan bir varlık olarak tanımlanmıştır. Ayrıca diğer benzer kalemler adı altında tanımın kapsamı geniş tutulmuştur; değerini fiziksel özelliklerinden değil de fikri içeriğinden veya diğer maddi olmayan özelliklerinden alıyorsa, gayri maddi mallara benzer olarak kabul edileceği düzenlenmiştir.

OECD TF Rehberinde belirtildiği üzere rehberin açıklamalarında ve örnekleri arasında yer almayan birçok varlık transfer fiyatlandırması uygulamasında gayri maddi hak olabilir. Bu nedenle açıklama ve örnekler, her ülkede geçerli olan yasal ve düzenleyici mevzuata uyarlanmalıdır. Rehberde patentler; teknik bilgi ve ticari sırlar; ticari marka, ticari isim ve alamet-i farikalar; sözleşme imtiyazları ve hükümet lisansları; lisanslar; şerefîye; grup sinerjileri ve pazarın kendine özgü özelliklerine ilişkin açıklamalara ve örneklere yer verilmiştir. Bu kısımda Türk vergi mevzuatında tanımına yer verilmemiş olan ancak rehberde açıklanan gayri maddi hak çeşitleri üzerinde durulacaktır.

- i. Lisanslar ve gayri maddi haklardaki benzeri sınırlı haklar: Gayri maddi varlıklardaki sınırlı haklar, genellikle sözlü, yazılı veya zımni bir lisans veya diğer benzer sözleşme düzenlemeleri aracılığıyla transfer edilmektedir. Bu tür lisanslı haklar; kullanım alanı, süresi ve şartları yönünden, coğrafi alan açısından ya da başka şekillerde sınırlandırılabilir. Gayri maddi varlıklar içerisindeki bu tür sınırlı hakların kendisi de, gayri maddi hak olarak kabul edilmelidir.
- ii. Devam eden (aktif) işletme değeri: İşletmenin devam eden değeri terimi, işletme faaliyetlerinde kullanılan varlıkların bütünsel değerinin, bu varlıkların ayrı ayrı değerleri toplamını aşması olarak tanımlanabilir. Şerefiye gibi devam eden işletme değerinin de diğer işletme varlıklarından ayrı olarak kayıt edilemeyeceği veya ayrı olarak transfer edilemeyeceği genel olarak kabul edilmektedir. Faaliyet gösteren bir işletmenin varlıklarının bir kısmı veya tamamı devredildiğinde ilişkisiz işletmeler arasında ödenen tazminatın önemli ve parasal açıdan anlamlı bir kısmının, şerefiye veya devam eden işletme değerine ilişkin tazminatı temsil edebileceğini kabul etmek önemlidir. Benzer işlemler ilişkili işletmeler arasında gerçekleştiğinde, söz konusu değer, işlem için emsallere uygun fiyatın belirlenmesinde dikkate alınmalıdır.
- iii. Grup sinerjileri: ÇUI'ler ve bunları oluşturan ilişkili işletmeler, kendileri arasında genellikle benzer konumdaki bağımsız işletmelerin yararlanamayacağı etkileşimlerden veya sinerjilerden yararlanabilir. Grup sinerjileri bazı durumlarda ÇUI'lerin elde ettiği gelir düzeyine katkıda bulunur. Bu tür grup sinerjileri, yönetimin kolaylaştırılması, mükerrer maliyetlerin azaltılması, entegre sistemler, tedarik sağlama veya finansman gücü vb. dahil olmak üzere birçok farklı şekilde olabilir. Bu tür özellikler, ilişkili işletmeler arasındaki emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesini etkileyebilir ve transfer fiyatlandırması amaçları açısından karşılaştırılabilirlik faktörleri olarak ele alınmalıdır. Grup sinerjileri bir işletmenin mülkiyetinde veya kontrolünde olmadıkları için gayri maddi varlık olarak kabul edilmemektedir.

- iv. Pazarın kendine özgü özellikleri: Belirli bir piyasanın kendine özgü nitelikleri, o piyasada gerçekleştirilen işlemlere ilişkin emsallere uygunluk koşullarını etkileyebilir. Örneğin, bir pazardaki müşterilerin yüksek alım gücü, bazı lüks tüketim mallarının fiyatlarını etkileyebilir. Aynı şekilde, işçilik maliyetlerinin düşük olması, pazara yakınlık derecesi, elverişli mevsim koşulları ve benzerleri, belirli bir pazardaki bazı mal ve hizmetlerin fiyatını etkileyebilir. Ancak bu tür pazara özgü özellikler, sahip olunamaz veya kontrol edilemez nitelikte olduğundan gayri maddi varlık olarak kabul edilmez. Ancak bir transfer fiyatlandırması analizinde pazarın kendine özgü özellikleri karşılaştırılabilirlik analizinde hesaba katılmalıdırlar.

3.4.4. Çok Uluslu İşletmelerde Gayri Maddi Haklar

ÇUI'ler yalnızca kendi ülkelerinde değil, yurt dışında da üretim yapmaktadır. Doğrudan yabancı yatırım yoluyla yabancı ülkelerde ilişkili işletmeler kurmakta ve farklı ülkeler arasında küresel değer zincirlerini (Global Value Chains-GVC) oluşturmaktadır. Gayri maddi varlıklar ÇUI'lerin stratejilerinde özel bir rol oynamaktadır. ÇUI'ler üstün teknolojiye veya markalara sahip olma eğilimindedir ve bu da onlara yerel işletmelere göre avantaj sağlar. Bu avantajların temelini oluşturan bilgiyi firma içinde tutmaya ve bunu yalnızca ilişkili işletmelerine aktarmaya çalışırlar (UNIDO, 2022).

ÇUI'lerde transfer fiyatlandırması sorunları genelde gayri maddi varlıkları geliştirmesi, edinmesi, kullanması veya devretmesi sırasında birçok farklı şekilde ortaya çıkabilir. Bir ÇUI grup üyeleri, gayri maddi varlıkların edinilmesi ve geliştirilmesi için finansman sağlayarak, araştırma, geliştirme ve pazarlama gibi işlevler yoluyla gayri maddi varlıkların geliştirilmesine katılabilir. ÇUI'nin bir üyesi, başka bir ÇUI üyesine ait gayri maddi varlıkların geliştirilmesine katkıda bulunan veya değerini artıran işlevler yerine getirdiğinde, bu işlevler için emsallere uygun bedel belirlenmelidir (BM, 2021, para. 6.1.2).

Maddi olmayan varlıkların söz konusu olduğu transfer fiyatlandırması davalarında, bir ÇUI grubu içerisinde yer alan ve grubun maddi olmayan varlıklardan elde ettiği

getirilerden nihai olarak pay alma hakkına sahip olan kurum veya kurumların belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Bununla bağlantılı başka bir konu da, gayri maddi varlıkların geliştirilmesi, iyileştirilmesi, devamlılığı, korunması ve kullanılmasına ilişkin maliyetlerin, yatırımların ve diğer yüklerin nihai olarak grup içindeki hangi işletme veya işletmeler tarafından üstlenildiğinin belirlenmesidir. Sonuçta bir gayri maddi hakkın yasal sahibi gayri maddi hakkı kullandırması dolayısıyla gelir elde edecek olsa da, ÇUI grubunun diğer üyeleri, gayri maddi hakkın değerine katkıda bulunan işlevleri yerine getirmiş, varlıkları kullanmış veya riskleri yüklenmiş olabilir. Bu nedenle bu tür işlevleri yerine getiren, varlıklarını kullanan ve riskleri yüklenen ÇUI grubunun üyeleri, emsallere uygunluk ilkesine uygun olarak bu katkıları için makul bir bedel almalıdır (OECD, 2022, para. 6.32).

Bu tür gayri maddi haklarda emsallere uygunluk ilkesinin, transfer fiyatlandırması yöntemlerine ilişkin ilkelerin ve karşılaştırılabilirlik analizine ilişkin ilkelerin uygulanması çeşitli nedenlerden dolayı oldukça güç olabilir. Gayri maddi haklarla ilgili transfer fiyatlandırması işleminin içerdiği kendine özgü özelliklerinin yanı sıra aşağıdaki faktörler zorluk yaratabilir (OECD, 2022, para. 6.33).

- i. İlişkili işletmelerin gerçekleştirdiği işlemler ile bağımsız işletmeler arasında tespit edilebilen işlemlerde karşılaştırılabilirlik bulunmaması;
- ii. Söz konusu gayri maddi haklar arasında karşılaştırılabilirlik olmaması;
- iii. ÇUI grubunun farklı ilişkili işletmelerinin farklı gayri maddi haklara sahip olması ve/veya bunları kullanması;
- iv. Herhangi bir gayri maddi hakkın ÇUI grubunun geliri üzerindeki etkisinin izole etmenin zorluğu;
- v. Bir ÇUI grubunun çeşitli üyelerinin, gayri maddi hakkın geliştirilmesi, iyileştirilmesi, sürdürülmesi, korunması ve kullanılmasına ilişkin faaliyetleri,

genellikle ilişkisiz işletmeler arasında gözlemlenmeyen bir şekilde ve entegrasyon düzeyinde gerçekleştirebilmeleri;

- vi. ÇUI grubunun çeşitli üyelerinin gayri maddi hakkın değerine yaptığı katkıların, ilgili getirilerin gerçekleştiği yıllardan farklı yıllarda gerçekleşebileceği;
- vii. ÇUI grup üyelerinin aralarındaki sözleşmelere dayanarak oluşturduğu yapılar (gayri maddi hakkın sahipliği, risk yüklenimi ve yatırımın finansmanı, risklerin kontrol edilmesi, yatırım kararları) ilişkisiz işletmeler arasında gözlemlenmeyen şekilde ayrışabilir ve bu durum da matrah aşınması ve kâr aktarımını kolaylaştırabilir.

Yukarıda belirtilen muhtemel zorluklara karşın, emsallere uygunluk ilkesi ve karşılaştırılabilirlik analizine ilişkin ilkeler uygulandığında, gayri maddi hak kullanımından sağlanan kazanç çoğu durumda ÇUI grup üyeleri arasında uygun şekilde dağıtılabilir.

BM Rehberinde de benzer şekilde gayri maddi varlıkları içeren bir transfer fiyatlandırması analizi yürütülürken dikkate alınması gereken unsurlar ayrıca belirtilmiştir. Buna göre transfer fiyatlandırması analizinde; ilgili spesifik gayri maddi varlıklar belirlenmeli, ÇUI içindeki gayri maddi varlıkların mülkiyeti, belirlenen gayri maddi varlıkların değeri, gayri maddi varlıkların ÇUI tarafından değer yaratılmasına nasıl katkıda bulunduğu ve gayri maddi değere katkıda bulunan ÇUI üyelerinin kimliği ve katkıların nasıl karşılanması gerektiği göz önünde bulundurulmalıdır (BM, 2021, para. 6.1.6).

3.4.5. Gayri Maddi Haklarla İlgili İşlemlerin Analizi

Emsallere uygunluk ilkesi uygulamasının temelinde karşılaştırılabilirlik analizi yer almaktadır. Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması, kontrol edilen işlemdeki koşulların, tarafların ilişkisiz olması ve karşılaştırılabilir koşullar altında karşılaştırılabilir bir işlem gerçekleştirmiş olması durumunda oluşacak koşullarla karşılaştırılmasına

dayanır. Böyle bir analizin iki ana husus bulunmaktadır. İlki, kontrol edilen işlemin gerçeğe uygun olarak tanımlanabilmesi için ilişkili işletmelerin birbirleriyle olan ticari veya mali ilişkilerinin ve bu ilişkilere bağlı koşulların ve ekonomik niteliklerinin belirlenmesidir. İkinci husus ise, gerçeğe uygun bir şekilde tanımlanan kontrol edilen işlemin koşullarının ve ekonomik özelliklerinin, ilişkisiz işletmeler arasındaki karşılaştırılabilir işlemlerin koşulları ve ekonomik özellikleri ile karşılaştırılmasıdır (OECD, 2022, para. 1.33).

Karşılaştırılabilirlik analizinde ilişkili işletmelerin kendi aralarında gerçekleştirdiği ticari veya mali ilişkilerin gerçeğe uygun bir şekilde tanımlanabilmesi için dikkate alınması gereken önemli ekonomik özellikler ya da karşılaştırılabilirlik faktörleri genel olarak aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (OECD, 2022, para. 1.36).

- Sözleşme koşulları,
- Kullanılan varlıklar ve yüklenen riskler dikkate alınarak, işlemin her bir tarafının yerine getirdiği işlevler; bu işlevlerin tarafların ait olduğu ÇUİ grubu tarafından yaratılan değer üretimiyle nasıl ilişkili olduğu, işlemi çevreleyen koşullar ve endüstri uygulamaları,
- Devredilen varlıkların ya da sunulan hizmetlerin özellikleri,
- Tarafların ve tarafların faaliyet gösterdiği pazarların ekonomik şartları,
- Taraflarca izlenen iş stratejileri.

Reilly ve Schweih (2021) transfer fiyatlandırması ile ilgili fonksiyon analizinde dikkate alınması gereken tipik hususların bir listesini sunmuştur. Liste dikkate alınması gereken çok sayıda detaylı unsur barındırmaktadır. Temel olarak dikkate alınması gerektiğini düşündüğümüz unsurlara aşağıda yer verilmiştir.

1- Organizasyon Yapısı ile İlgili Hususlar:

- a) İşletme türü: Hukuki yapısı ve yönetim yapısının tanımı, ilişkili taraflarla mülkiyet ilişkisi, organizasyon şeması
- b) Kuruluş belgeleri: Şirket ana sözleşmesi, mülkiyet belgeleri, gayri maddi haklarla ilişkin liste, gayri maddi hakların kullanımını gösteren belgeler

2- Faaliyet İle İlgili Hususlar:

- a) Operasyonel işlevler: Ürün ve hizmetlerin tanımı, üretim ve hizmet süreçlerinin tanımı yapılmalıdır. İlgili çerçevede işgücü ve genel üretim giderlerinin tanımı yapılmalı, ürün planlama, kalite kontrol, depolama, garanti, iade ve lojistik süreçlerinin açıklanmalı, gayri maddi hakların nasıl geliştirildiği, ticarileştirildiği ve korunduğuna ilişkin hususlar belirlenmelidir.
- b) İdari işlevler: Muhasebe fonksiyonlarının tanımı yapılmalı, tahsilat, ödeme ve nakit yönetim politikaları belirlenmeli, işletmenin sermaye yapısı ve finansman yöntemleri açıklanmalıdır. Bununla birlikte ürünlere ve hizmetlere ilişkin tasarım ve mühendislik fonksiyonları ortaya koyulmalıdır. Reklam ve pazar araştırması gibi pazarlama fonksiyonları da dikkate alınmalıdır. İdari işlevler kapsamında insan kaynakları politikaları ve işletmelerin mevzuata uyum derecesi değerlendirmeye dahil edilmelidir.
- c) Rekabet işlevleri: Rakipler listelenmeli, rakiplerin yaklaşık büyüklüğü, pazar payı, ürünlerin/hizmetlerin özelliklerinin ve fiyatlamasının rakiplerden farkı, rakiplerle ürün ve hizmetlere ilişkin fikri mülkiyet farklılıkları açıklanmalıdır.
- d) Risk ve beklenen getiri unsurları: Tedarik riski, işgücü arzı ve buna bağlı riskler belirlenmeli, ayrıca faaliyet ve finansman kaldırıcı riski

tanımlanmalıdır. Analizde çevresel riskler, dava riski, fikri mülkiyet riski, ürün/hizmet sorumluluk riski de göz önünde bulundurulmalıdır.

3- Mali Hususlar:

- a) Muhasebe İlkeleri ve Mali Tablolar: Uygulanan mevcut muhasebe ilkeleri açıklanmalı, rakip şirketlerin uyguladığı muhasebe ilkeleri ile karşılaştırılmalıdır. Maddi ve maddi olmayan varlıkların amortisman yöntemleri ve muhasebeleştirme politikaları belirlenmelidir.
- b) Mali Tablo Projeksiyonları: Mali tablo projeksiyonlarında öncelikle zaman aralığı belirlenmeli, mali tablo projeksiyonları geçmiş mali tablolarla, rakip işletmelerin mali tablolarıyla ve sektör ortalamaları ile karşılaştırılmalı, mali tablo tahminlerinin ayrıntı düzeyi belirlenerek geliştirme ve inceleme aşamaları açıklanmalıdır.
- c) Değerleme Hususları: Baz alınan halka açık şirketlerin seçimi açıklanmalı, bu şirketlerin karşılaştırılabilirliğinin ayarlama süreçleri açıklanmalı, değerlendirme konusu varlığın varsa son satış değeri belirlenmeli, maddi ve maddi olmayan varlıkların tarihsel gelişim maliyetleri dahil her türlü değer göstergesi belirlenmelidir.

4- Kullanılan Varlıklar ve SWOT/Üstlenilen Riskler:

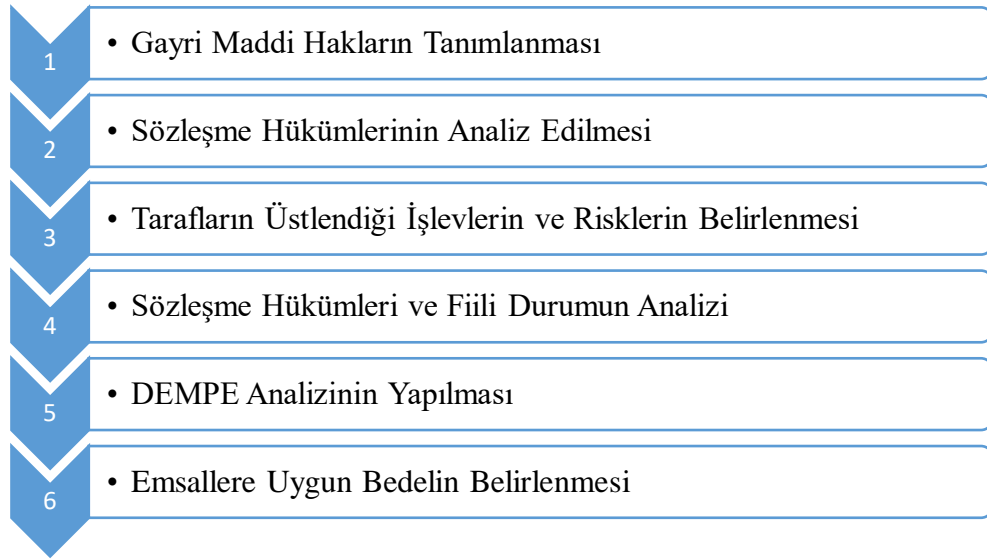
- a) Kullanılan Varlıklar: Nakit ve pazarlanabilir varlıklar, alacaklar, peşin ödenmiş giderler, envanter kalemleri, arazi ve binalar, maddi ve maddi olmayan varlıklar, şerefiye vb. varlıkların tanımı yapılarak kullanımı açıklanmalıdır. Kısa ve uzun vadeli borçlar ile koşulla yükümlülükler belirlenerek değerlendirmeye dahil edilmelidir.

- b) SWOT Analizi ve Üstlenilen Riskler: Temel rekabet güçlerinin listesi oluşturulmalı ve söz konusu rekabet güçlerinin işletmenin faaliyet sonuçlarını nasıl etkilediği belirlenmelidir. Temel rekabet zayıflıkları listesi oluşturulmalı ve söz konusu rekabet zayıflıklarının işletmeyi nasıl etkilediği ortaya koyulmalıdır. Temel rekabet fırsatları listesi oluşturulmalı, bunların işletmeyi nasıl etkilediği ve ne tür riskler oluşturduğu açıklanmalıdır. Son olarak temel rekabet tehditleri listesi oluşturulmalı ve söz konusu tehditlerin işletmeyi nasıl etkilediği açıklanarak işletme üzerinde oluşturduğu riskler belirlenmelidir.

Fonksiyon analizinin hangi uzman tarafından yapılması gerektiği yönünde herhangi bir sınırlama ya da düzenleme yoktur. Literatürde fonksiyon analizine ekonomik analiz adı da verilir. Transfer fiyatlandırması amaçlı fonksiyon analizinde değerlendirme konusu varlığa ilişkin çok yönlü araştırma yapılır, bununla birlikte ilişkili işletmelerin faaliyet, hacim, kâr analizleri yapılarak nakit akışı dahil tüm mali tabloları analiz edilir. Gayri maddi mallara ilişkin transfer fiyatlandırması analizi daha karmaşık süreçler barındırmaktadır. Bu kapsamda gayri maddi hakların transfer fiyatlandırması analizi için ekonomist, mühendis, muhasebe ve finans uzmanı, pazarlama ve değerlendirme uzmanı gibi farklı disiplinlerde uzmanlaşmış kişilerin desteğine ihtiyaç duyulabilir (Schweihs ve Reilly, 2021, s. 45).

OECD, gayri maddi haklarla ilgili transfer fiyatlandırması analizinde ilişkili işletmeler arasında gerçekleşen ticari veya mali ilişkinin belirlenebilmesi için Şekil 5'te gösterilen altı adımdan oluşan analiz setinin yapılması gerektiğini belirtmektedir.

Şekil 5: Gayri Maddi Haklara İlişkin Analiz Adımları⁴³



Kaynak: Kurt ve Çıracı, 2019

Öncelikle işleme konu olan gayri maddi hakların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullanılmasıyla ilişkili ekonomik yönden önemli risklerin spesifik olarak belirlenmesi gerekir. İlişkili işletmeler arasındaki sözleşmeden kaynaklanan hak ve yükümlülükler, lisans anlaşmaları, bağlantılı diğer sözleşmeler dahil tüm sözleşme koşulları ortaya koyulmalıdır. İşlev analizinde gayri maddi hakların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullanılmasıyla ilgili işlevleri gören, varlıkları kullanan ve riskleri yöneten taraflar belirlenmeli ve özellikle de dışarıdan sağlanan işlevleri kontrol eden ve ekonomik açıdan önemli riskleri kontrol eden taraflar belirlenmelidir. Ayrıca ilgili sözleşme hükümleri ile tarafların fiili işlemleri arasındaki uyum doğrulanmalı ve bir tarafın gayri maddi hakların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullanılmasıyla ilişkili ekonomik yönden önemli riskleri üstlenip üstlenmediğinin, kontrol edip etmediğinin ve bu riskleri üstlenmek için yeterli mali kapasiteye sahip olup olmadığının belirlenmesi gereklidir. Bununla birlikte tarafların fiili iş yapış şekilleri dikkate alınarak analiz yapılmalıdır. Neticede transfer fiyatlandırması analizi, tarafların ticari veya mali ilişkilerinin esasını belirleyemiyorsa ve

⁴³ DEMPE: Development (Geliştirme), Enhancement (İyileştirme), Maintenance (Devamlılık), Protection (Koruma), Exploitation (Kullanma)

fiili işlem doğru bir şekilde tespit edilemiyorsa, bu işlemler için her bir tarafın yerine getirdiği işlevler, kullandığı varlıklar ve üstlendiği risklere ilişkin katkıları ile tutarlı olacak emsallere uygun fiyat belirlenmelidir (OECD, 2022, para. 6.34).

Gayri maddi hakların analizi transfer fiyatlandırması yönünden genel olarak diğer işlem türleriyle benzer süreçleri izlese de, gayri maddi hakların genellikle bilgi toplama aşamasında incelemeyi gerektiren farklı yönleri vardır. OECD ve BM Rehberlerinde gayri maddi hakların analiz süreci diğer işlem türlerinden ayrıştırılmıştır. Gayri maddi hakların transfer fiyatlandırması analizinde gayri maddi hakların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullanılmasyla ilgili işlevlerin belirlenmesi özellikle doğru transfer fiyatlandırması yönteminin seçimi açısından son derece önemlidir.

3.4.6. Gayri Maddi Hak Sahipliği ve Sözleşme Hükümleri

Gayri maddi haklarla ilgili işlemlerin transfer fiyatlandırması analizinin çıkış noktasını, hukuki haklar ve sözleşme hükümleri oluşturur. Sözleşmelerde, gayri maddi haklarla ilgili olarak ilişkili işletmelerin fonksiyonları, sorumlulukları ve hakları açıklanabilir (OECD, 2022, para. 6.35). Sözleşmelerde, hangi tarafın Ar-Ge faaliyetlerini üstlendiği, finansman sağladığı, gayri maddi hakların devamlılığını sağladığı, koruduğu, pazarlama ve dağıtım gibi alanlarda kimlerin hangi işlevleri üstlendiği hususunda açıklamalar bulunabilir. Hatta hasılat ve harcamalarının nasıl dağıtılacağına ilişkin açıklamalar da yer alabilir. Bu yönüyle sözleşme hükümlerinin detaylı bir şekilde irdelenmesi transfer fiyatlandırması analizinin baştan doğru bir şekilde yapılması açısından büyük öneme sahiptir.

OECD, vergiyi ekonomik mülkiyetle daha uyumlu hale getirmek için çalışmalar yapmaktadır. Bu kapsamda işlemin yasal şartlarına sıkı sıkıya odaklanmak yerine, vergilendirmeyi işlemin ekonomik gerçekliğiyle uyumlu hale getirmek amaçlanmaktadır. Gayri maddi varlıklarda ekonomik mülkiyet esas alındığından ÇÜİ'lerin gayri maddi varlıkların vergisel amaçlı kullanmalarının cazibesini azaltacaktır (IMF, 2022, s.4).

OECD, gayri maddi hak sahipliğinde biçimden ziyade işlemin özünü esas alan yaklaşımı benimsemiştir.

Gayri maddi hakka hukuken sahip olan kişi, transfer fiyatlandırması amaçları yönünden varlığın sahibi kabul edilir. Ancak, gayri maddi hakkın sahibi mevcut mevzuat ya da ilgili sözleşmeler kapsamında belirlenemiyorsa, gayri maddi hakkın kullanılmasıyla ilgili kararları kontrol eden ve başkalarının gayri maddi hakkı kullanımını kısıtlayabilecek fiili kapasiteye sahip olan ÇUI grubunun üyesi, transfer fiyatlandırması bakımından gayri maddi hakkın hukuki sahibi olarak kabul edilmesi gerekmektedir (OECD, 2022, para. 6.40).

Transfer fiyatlandırması açısından ÇUI grubunun gayri maddi hakkın kullanılmasından sağladığı getiri hukuken ilk olarak yasal sahibi adına tahakkuk etse bile, bazı durumlarda yasal mülkiyet bu getiriyi tek başına elde etme hakkını vermemektedir. Sonuç olarak yasal sahibin elde edeceği getiri; hem yasal sahibin hem de ÇUI grubunun diğer üyelerinin gerçekleştirdiği işlevler, kullandığı varlıklar ve üstlendikleri riskler aracılığıyla yaptıkları katkılara göre belirlenmelidir (OECD, 2022, para. 6.42). Gayri maddi hakkın yasal sahibinin, yalnızca mülkiyeti nedeniyle, gayri maddi hakkın sağladığı getirilere hak kazanması hukuken doğru olabilir, ancak transfer fiyatlandırması açısından gayri maddi hakları geliştiren veya geliştirilmesine önemli ölçüde katkıda bulunanların da katkıları oranında getiriden pay almaları gerekmektedir. Ancak gayri maddi hakkın hukuki sahibi gayri maddi hakların DEMPE işlevlerini yerine getiriyor ve kontrol ediyorsa, finansman dâhil zorunlu olan tüm varlıkları tedarik ediyorsa, tüm riskleri yükleniyorsa söz konusu gayri maddi haktan beklenen getirinin tamamını elde etmesi tabiidir.

Bir gayri maddi hakkın geliştirilmesi veya edinilmesiyle ilişkili risklerin zaman içinde nasıl ve ne şekilde sonuçlanacağı, ÇUI grubu üyelerinin gayri maddi haklarla ilgili karar aldıkları sırada gayri maddi haktan sağlanacak getiri kesin olarak bilinemez. Bu nedenle işlem anında gelecekte elde edilmesi beklenen gelir ile gayri maddi varlık kullanılmasından fiilen sağlanan gelirin birbirinden ayrıştırılması önemlidir. ÇUI grubunun gayri maddi hakkın geliştirilmesi, iyileştirilmesi, sürdürülmesi, korunması ve

kullandırılmasına katkı yapan üyelerine ödenmesi gereken tutar genellikle beklenen getiri esas alınarak belirlenmektedir. Bu belirleme işlemlerin gerçekleştiği anda ve gayri maddi haklara ilişkin riskler ortaya çıkmadan önce yapılmaktadır. Bu tazminat sabit ya da şarta bağlı olarak belirlenebilmektedir. ÇUİ grubunun diğer üyelerine tazminat ödendikten sonra işletmenin fiili kârı veya zararı, gayri maddi hakka ilişkin risklerin veya işlem ya da anlaşmaya ilişkin diğer ilgili risklerin gerçekte nasıl gerçekleştiğine bağlı olarak, beklenen bu kârlardan farklı olabilir. Bu nedenle söz konusu işlemde çerçeve tam olarak belirlenerek riskler beklenenden farklı şekilde ortaya çıktığında, hangi ilişkili işletmenin bu tür riskleri üstleneceğini ve dolayısıyla risklerin öngörülenden farklı bir şekilde gerçekleşmesi durumunda sonuçlara katlanacağı ortaya koyulmalıdır (OECD, 2022, para. 6.44-45).

3.4.7. Gayri Maddi Haklarda Fonksiyon Analizi

İlişkili işletmeler arasındaki işlemlerde emsallere uygun transfer fiyatının belirlenebilmesi için fonksiyon analizi önemli bir süreçtir. Transfer fiyatlandırması analizi işletmenin değer zincirinin belirlenmesine yardımcı olur. Değer zinciri, bir işletmeyi bir dizi değer üreten fonksiyona ayırarak analiz edilmesine imkân verir. Bu değer zinciri, gerçekleştirilen işlevler, kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler hakkında bilgi vererek analize konu varlığın işletme faaliyetleri üzerindeki değerinin anlaşılmasını sağlar (Schweihns ve Reilly, 2021, s. 43).

Gayri maddi hakların kullanımını ya da transferini içeren bir işlemin doğru bir şekilde tanımlanması için hangi ilişkili işletmelerin hangi işlevleri yerine getirdiğinin, varlıklara katkıda bulunduğunun ve hangi riskleri üstlendiğinin tespiti önemlidir. Bu nedenle ilişkili işletmeler arasındaki sözleşme hükümleri, gayri maddi hakların yasal sahipliği ve tarafların davranışları sonucu oluşan çerçevede grup üyelerinin; işlevleri, varlıkları ve riskleri için uygun emsal bedeli nasıl belirleyeceği önemli bir sorundur. İlişkili işletmelerin birbiri ile gerçekleştirdiği işlemlerde emsallere uygun fiyatlar belirlenirken, grup üyelerinin gayri maddi hakkın değerini yaratılmasına ilişkin katkıları dikkate alınmalı ve bu katkılara uyumlu şekilde bedel belirlenmelidir. Bu nedenle, işlev analizi yoluyla, hangi üyenin veya üyelerin geliştirme, iyileştirme, devamlılık, koruma ve

kullanma işlevlerini yerine getirdiği ve bunlar üzerinde kontrol sahibi olduğu, hangi üyenin veya üyelerin finansman ve diğer varlıkları sağladığı ve gayri maddi haklara ilişkin riskleri üstlendiği belirlenmelidir (OECD, 2022, para. 6.48).

Grup üyelerinin gerçekleştirdiği işlevler, kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler aracılığıyla gayri maddi hakkın değerinin yaratılmasındaki katkıları nispeten basit olaylarda emsallere uygunluk ilkesi, transfer fiyatlandırması yöntemleri ve karşılaştırılabilir analizi ilkeleri yoluyla kolay bir şekilde tespit edilebilir. Ancak bazı durumlarda örneğin grubun kendisinin geliştirdiği veya geliştirme süreci devam ederken transfer edilen gayri maddi haklarda analiz yapmak daha güç olabilir (OECD, 2022, para. 6.49).

3.4.7.1. DEMPE İşlevlerinin Analizi

Gayri maddi hakların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığın sağlanması, korunması ve kullanılması kavramının uygulamaya konması, ÇUI'lerin emsallere uygunluk ilkesini uygulama biçiminde önemli değişikliklere yol açmıştır. DEMPE, gayri maddi hakların kullanımından elde edilen getirilerin tahsisinin ve aynı zamanda gayri maddi haklarla ilgili maliyetlerin tahsisinin gerçekleştirilen işlevler, kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler için tazminat vererek gerçekleştirilmesini sağlamak üzere tasarlanmıştır (Kestutis, 2019).

ÇUI grubunun her bir üyesinin gerçekleştirdiği işlevler karşılığında emsallere uygun bir bedel alabilmesi için dikkate alınması gereken kilit nokta; gayri maddi hakların DEMPE işlevlerini gerçekleştiren grup üyesinin ya da üyelerinin belirlenmesidir. Gayri maddi hakkın yasal sahibi gayri maddi hakla ilgili tüm işlevleri yerine getiriyorsa, tüm varlıklara katkı sağlıyorsa ve tüm riski üstleniyorsa varlıktan sağlanan tüm geliri elde edebilir. Yasal sahip harici ilişkili işletmeler, gayri maddi hakkın değerine katkı yaptıysa, önemli ve ilgili işlevleri gerçekleştirmeleri halinde bu işlevler için emsallere uygunluk ilkesi, transfer fiyatlandırması yöntemleri ve karşılaştırılabilir analizi ilkeleri esas alınarak emsallere uygun bir bedelle karşılığını almalıdır (OECD, 2022, para. 6.50-51).

Gayri maddi haklara yapılan katkıların nispi önemine göre daha önemli katkılarda bulunan ÇUI grup üyesi ya da üyeleri nispeten daha fazla bedel almalıdır. Örneğin, yalnızca araştırma ve geliştirmeyi finanse eden bir grup üyesi araştırma ve geliştirmeyi hem finanse edip hem de kontrol eden bir üyeye göre daha düşük bir getiri beklentisine sahip olmalıdır. Diğer hususlar eşit olduğunda, işletmenin araştırma ve geliştirmeyi finanse etmesi, kontrol etmesi ve fiziksel olarak gerçekleştirmesi halinde daha yüksek bir getiri sağlanmalıdır. (OECD, 2022, para. 6.55).

ÇUI grubunun çeşitli üyelerinin işlevsel katkıları emsallere uygun bedel değerlendirirken, bazı önemli işlevler özel bir öneme sahiptir. Herhangi bir özel durumda bu önemli işlevlerin niteliği, olaylara ve koşullara bağlıdır. Bu tür önemli işlevlerin ilişkisiz işletmelere gördürülmesini içeren karşılaştırılabilir işlemler bulmak zor olabileceğinden, bu önemli işlevlerin uygun bir şekilde emsal bedelin tespit edilebilmesi için, işleme dayalı kâr bölüşüm yöntemleri ve değerlendirme teknikleri de dâhil olmak üzere, doğrudan karşılaştırılabilir işlemlere dayanmayan transfer fiyatlandırması yöntemlerinin kullanılması gerekebilir (OECD, 2022, para. 6.56-57).

3.4.7.2. Varlıkların kullanımı

Bir gayri maddi hakkın geliştirilmesi, iyileştirilmesi, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullandırılmasında varlıklarını kullanan grup üyeleri, bunu için uygun bir bedel almalıdır. Bu tür varlıklar herhangi bir sınırlama olmaksızın, araştırma, geliştirme veya pazarlamada kullanılan gayri maddi hakları, fiziksel veya finansal varlıkları da içerebilir. ÇUI grubunun üyesi bir gayri maddi hakkın geliştirilmesi, iyileştirilmesi, bakımı ve korunmasının bir kısmını veya tamamını finanse edebilirken, bir veya daha fazla üye ilgili işlevlerin tamamını yerine getirebilir. Bu tür durumlarda finansmana ilişkin uygun beklenen getiri değerlendirilirken, finansman sağlayan fakat riskleri kontrol etmeyen veya fonlanan faaliyet veya varlıkla ilişkili diğer işlevleri yerine getirmeyen bir tarafın, genellikle fon sağlanan faaliyetle ilgili önemli işlevleri yerine getiren, kontrol eden ve önemli riskleri üstlenen benzer konumdaki bir yatırımcıyla eşdeğer beklenen getiri elde etmeyeceği kabul edilmelidir (OECD, 2022, para.6.59). Varlıkların finansmanı ile çoğunlukla belirli riskler üstlenilir bu sebeple finansman ve risk alma bütünleşiktir.

Finansal risk ile operasyonel riski üstlenen tarafların sürece katkıları esas alınarak getiri ÇUI grup üyeleri arasında dağıtılmalıdır.

3.4.7.3. Üstlenilen riskler

İşletme faaliyetlerinde risk ve fırsatı içinde barındıran çeşitli belirsizlikler vardır. Risk işletmenin hedefleri üzerindeki belirsizlik derecesi şeklinde tanımlanabilir. Transfer fiyatlandırması analizinde ilişkili ve ilişkisiz işletmelerin ticari veya mali ilişkilerinden kaynaklanan muhtemel riskleri belirlenmesi önemlidir. İşletme faaliyetlerinde karşılaşılabilecek muhtelif riskler arasında pazar riski, operasyonel riskler, finansal riskler ve işlem riski sayılabilir.

İşlev analizinde kontrol edilen işlemin her bir tarafının üstlendiği ekonomik açıdan önemli risklerin tanımlanması gereklidir. Özellikle gayri maddi hakkın niteliğine bağlı olarak ortaya çıkan bazı riskler vardır. İşlev analizinde bu risklerin dikkate alınması oldukça önemlidir. Örneğin gayri maddi hakların geliştirilmesiyle ilgili risklerin; ürünlerin modasının geçmesi veya eskimesi ilgili risklerin; hak ihlaliyle ilgili risklerin; gayri maddi haklara dayalı ürün ve hizmetler ile ilgili ürün sorumluluğu ve benzeri risklerin; gayri maddi haklardan sağlanan getirilerin belirsizliğinden kaynaklı kullandırma risklerinin işlev analizinde dikkate alınması gereklidir. Bu tür risklerin varlığı ve düzeyi, söz konusu gayri maddi hakkın niteliğine, her bir olayın gerçeklerine ve koşullarına bağlı olarak değişir. Riskleri üstlenen grup üyesinin veya üyelerinin kimliği, kontrol edilen işlemlere ilişkin fiyatların belirlenmesinde önemli bir husustur. Riskin üstlenilmesi, riskin gerçekleşmesi durumunda sonuçlardan hangi işletmenin veya işletmelerin sorumlu olacağını belirlemek açısından oldukça önemlidir (OECD 2022, para. 6.65-66).

Risklerin beklenenden farklı şekilde ortaya çıkması sebebiyle fiili kazançlar ile beklenen kazançların farklı şekilde sonuçlanması sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Örneğin, rakip bir işletmedeki yenilikçi teknolojik bir ürün, analiz edilen gayri maddi varlığa dayanan ürünlere olan talebi azaltarak etkileyebilir. Son olarak, beklenen getiri hesaplamalarının ve dayandığı finansal projeksiyonların farklı sonuçların ortaya çıkma risklerini yeterince

dikkate almadığı ve bu nedenle beklenen kârların olması gerekenden yüksek veya düşük tahmin edilmesine yol açtığı durumlar olabilir (OECD, 2022, para. 6.69). ÇUI grubunun üyeleri arasında fiili kârlılık ile beklenen kârlılık arasındaki kazanç ve zarar farkının dağıtılmasında, ÇUI grubunun üyelerinin fiilen üstlendiği riskler ve gerçekleştirdiği önemli işlevler dikkate alınmalıdır.

3.4.8. Emsallere Uygunluk İlkesinin Uygulanması

Gayri maddi hakların kullanımını veya transferini içeren işlemlerde emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması diğer varlıklardan temelde farklı değildir. Ancak gayri maddi hakların kendine özgü özellikleri mal ve hizmetler için uygulanması gereken ilkelerin bu işlemlere uygulanmasını bazen güçleştirir. Bu sebeple gayri maddi hakların transferine konu işlemlere uygulanmasında unutulmaması gereken önemli nokta, gayri maddi hakların kendine özgü özelliklerinin bulunmasıdır.

Gayri maddi hakların transfer fiyatlandırması analizinde öncelikle spesifik olarak gayri maddi haklar ve bu gayri maddi hakların sahibi belirlenmeli; bunlara ilave olarak analizinin başlangıcında gayri maddi haklarla ilgili kontrollü işlemler spesifik olarak belirlenmeli ve ayırt edici özellikleri tespit edilmelidir. Transfer fiyatlandırması analizinde gayri maddi haklarla ilgili olarak belirlenmesi ve incelenmesi gereken genelde iki tür işlem vardır. Bunlardan ilki gayri maddi hakların transferine konu işlemler, diğeri ise mal satışı veya hizmet ifasıyla bağlantılı olarak gayri maddi hakların kullanımını içeren işlemlerdir (OECD, 2022, para. 6.87).

Gayri maddi haklar doğrudan kendisi transfere konu edildiğinde gayri maddi hakkın içerdiği tüm hakların veya sadece sınırlı hakların transferini kapsayabilmektedir (OECD, 2022, para. 6.88). Gayri maddi haklar, doğrudan transfer edilmediği durumlarda da kontrol edilen işlemlerle bağlantılı olarak kullanılabilir. Örneğin gayri maddi haklar, kontrol edilen bir işlemin taraflarından biri veya her ikisi tarafından, ilişkili bir işletmeye satılan malların üretimi ile bağlantılı olarak, ilişkili bir işletmeden satın alınan malların pazarlanması ile bağlantılı olarak veya ilişkili bir işletme adına hizmetlerin ifası ile bağlantılı olarak kullanılabilir. Bu tür bir işlemin niteliği açıkça belirtmeli ve taraflardan

herhangi biri tarafından bu tür bir kontrol edilen işlemle bağlantılı olarak kullanılan tüm ilgili gayri maddi haklar tanımlanmalı ve karşılaştırılabilirlik analizinde, söz konusu işlem için en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçiminde ve uygulanmasında dikkate alınmalıdır (OECD, 2022, para. 6.104).

Gayri maddi haklar, karşılaştırılabilir emsallerin araştırılmasını zorlaştıran ve bazı durumlarda da işlem sırasında fiyatlandırmanın belirlenmesini güçleştiren özel niteliklere sahip olabilir. Bu benzersiz özellikleri neticesinde, getiri sağlama ve gelecekte büyük farklılıklar gösterebilecek faydalar yaratma potansiyeline sahiptir. Bu nedenle, gayri maddi hakların transferine ilişkin bir karşılaştırılabilirlik analizi yapılırken, gayri maddi hakların kendine özgü özelliklerinin hesaba katılması önemlidir. İşletmeye piyasada benzersiz bir rekabet avantajı sağlayan bir gayri maddi hakkın transferi söz konusu olduğunda, karşılaştırılabilir olduğu iddia edilen gayri maddi haklar veya işlemler dikkatle incelenmelidir. Potansiyel emsallerin aslında benzer kâr potansiyeli gösterip göstermediğinin değerlendirilmesi kritik önem taşımaktadır. Gayri maddi hakların transferiyle ilgili karşılaştırılabilirlik analizinde; münhasırlık, hukuki korumanın kapsamı ve süresi, coğrafi alan sınırı, faydalı ömür, geliştirme evresi, iyileştirme, gözden geçirme ve güncellemeleri hakları, gelecekte beklenen fayda dikkate alınması zorunlu unsurlardır (OECD, 2022, para. 6.115-117).

3.4.9. Gayri Maddi Hakların Transferiyle İlgili Karşılaştırılabilirlik Düzeltmesi

Karşılaştırılabilirlik analizinde düzeltme işlemlerinde uygulanacak ilkeler, gayri maddi hakların transferini içeren işlemler açısından da geçerlidir. Gayri maddi haklar arasındaki farklılıkların gerçekçi bir şekilde düzeltilmesi çok zor olabilir ve önemli ekonomik sonuçları bulunabilir. Karşılaştırılabilirlik düzeltmesinin güvenilir bir şekilde yapılma imkânı yoksa karşılaştırılabilir gayri maddi hakların veya işlemlerin belirlenmesine daha az ihtiyaç duyan bir transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesi gereklidir (OECD, 2022, para. 6.129).

3.4.10. Gayri Maddi Haklarda Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

En uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçiminde karşılaştırılabilirlik analizi ilkeleri ile emsallere uygunluk ilkelerinin tamamı gayri maddi haklar içinde aynen uygulanması gerekmektedir. Gayri maddi hakların transferini içeren bir olayda en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçiminde; gayri maddi hakların niteliğine, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin ve gayri maddi hakların belirlenmesinin güçlüğüne ve transfer fiyatlandırması yöntemlerinin kesin olarak uygulanmasında yaşanabilecek zorluklara dikkat edilmelidir (OECD, 2022, para. 6,131). Gayri maddi hakların transfer işleminde en uygun yöntemin seçimi söz konusu işlemin türüne de bağlıdır. Gayri maddi hakların satışını, kullanım haklarının devrini içeren işlemlerde olayın özelliğine göre uygulanacak en uygun transfer yöntemi değişebilecektir.

Gayri maddi hakların transfere konu olması durumunda, OECD'nin beş transfer fiyatlandırması yöntemlerinden herhangi biri en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi olabilir, ancak işlemde diğer alternatiflerin kullanılması da mümkündür. Gayri maddi hakların transferini içeren bir konuda OECD transfer fiyatlandırması yöntemlerinden bazılarını uygularken dikkatli olunmalıdır. Yeniden satış fiyatı yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemi dahil olmak üzere tek taraflı yöntemler, genellikle gayri maddi hakların doğrudan değerlemesinde güvenilir yöntemler değildir (OECD, 2022, para. 6.136, 6.141). Gayri maddi hakların transfer edilmesini içeren durumlar için en uygun ve kullanışlı transfer fiyatlandırması yöntemleri karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ve işleme dayalı kâr bölüşüm yöntemleridir. Bununla birlikte gayri maddi hakların emsal bedelinin tespitinde değerlendirme teknikleri de kullanışlı araçlar arasındadır (OECD, 2022, para. 6.145-178). OECD, BEPS eylem planları kapsamında TF Rehberinde yaptığı güncellemeler ile eskiden öncelikli tercih olarak önerdiği karşılaştırılabilir fiyat yöntemi yerine artık kâr bölüşüm yöntemini ve değerlendirme tekniklerinin kullanılmasını önermektedir. Bu durum güncelleme sonrasında OECD'nin gayri maddi hakların transfer işlemlerinde uygulanacak yöntem konusunda tutum değiştirdiğini ortaya koymaktadır (Torvik, 2018, s.347).

Güvenilir karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin tespit edilmesi halinde, gayri maddi hakların transferine içeren işlemlerde emsallere uygun bedelin belirlenmesi için karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir. Gayri maddi hakları içeren birçok durumda güvenilir karşılaştırılabilir varlıkların belirlenmesinin zor veya imkansız olabileceği kabul edilmelidir. Güvenilir karşılaştırılabilir kontrolsüz işlemlerin tespit edilmesi mümkün olmazsa, belli bazı koşullarda kâr bölüşüm yöntemi de kullanılabilir. Kâr bölüşüm yöntemi uygulanmasına ilişkin ilkelerin gayri maddi hakların transferine ilişkin işlemlerde de aynen uygulanmalıdır. Bununla birlikte, kâr bölüşüm yöntemlerinin güvenilirliği değerlendirilirken, bölüştürülecek ilgili kârlara ilişkin güvenilir ve yeterli verilerin mevcudiyeti, uygun bir şekilde dağıtılabılır giderler ve ilgili gelirin bölüştürülmesinde kullanılan faktörlerin güvenilirliği tam olarak dikkate alınmalıdır (OECD, 2022, para.6.148-152). Rehberde gayri maddi haklara ilişkin transfer fiyatlandırması işleminde belirli şartlar altında emsal bedelin tespitinde yeni bir yaklaşım benimsenerek değerlendirme tekniklerinin kullanılması önerilmiştir.

OECD'nin gayri maddi hakların transfer fiyatlandırması konusundaki yeni metodolojik tercihinin ilişkin bazı eleştiriler bulunmaktadır. Bunlardan biri, bu yeni yaklaşımın uluslararası toplumun refahı için işletme kârlarını kaynak ülkelerde gerçekleştirilen genel ekonomik faaliyetlerle orantılı olarak dağıtan transfer fiyatlandırması kurallarının oluşturulmaya çalışılmasıdır. Eleştirenlere göre transfer fiyatlandırmasının mevcut kuralları bu amaç için tasarlanmamıştır; bunun yerine, benzer koşullar altında hareket eden üçüncü tarafların yapacağı gibi, ÇUI grup üyeleri arasında işletme kârlarının tahsisini aynı hizaya getirmeye çalışırlar. Bir diğer eleştiri gayri maddi hakların transfer fiyatlandırması işlemlerinde OECD'nin işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanmasını önermemesidir. OECD'nin bu yöntemi tercih etmemesinin sebebi olarak kaynak devletlere asgari düzeyde bir gelir tahsis etmesi görülmektedir. Kâr paylaşım yöntemi ise özellikle benzersiz gayri maddi varlıklardan elde edilen kârın bir kısmının kaynak devletlere tahsis edilerek daha dengeli sonuçlar sağlamaktadır. Bu nedenle, kâr paylaşım yöntemi muhtemelen kaynak devletler tarafından tercih edilecektir, ancak maddi olmayan değer yaratıldığı çokuluslu şirketler ve yetki alanları tarafından daha az tercih edilecektir (Torvik, 2018, s. 356).

3.4.11. Değeri Belirsiz Gayri Maddi Haklarda Emsal Bedel

Mükellefler ile vergi idaresi arasındaki bilgi asimetrisinin fırsatçı kullanımına imkan sağlayan ve işlem sırasında değeri belirsiz olan bazı gayri maddi haklar olabilir. Bu durumun başlıca sebebi gayri maddi hakların sahip olabileceği özel karakterlerdir. Gayri maddi haklar karşılaştırılabilir emsallerin araştırılmasını zorlaştıran ve bazı durumlarda bir gayri maddi hakkın işlem anındaki değerinin belirlenmesini güçleştiren belirli özelliklere sahip olabilir. Gayri maddi hakların işlem sırasındaki değerinin yüksek oranda belirsiz olduğu durumlarda, emsallere uygun fiyatlandırmanın nasıl yapılacağı sorunu gündeme gelmektedir. Mükellefler ve vergi idareleri, ilişkisiz işletmelerin karşılaştırılabilir koşullarda, işlemin fiyatlandırılmasındaki değerleme belirsizliğini çözümlenmede dikkate aldığı hususları esas alarak çözümlenmelidir (OECD, 2022, para. 6.181).

3.4.12. Değerlemesi Zor Gayri Maddi Haklar

Değerlemesi zor gayri maddi haklar (DZGH), ilişkili işletmeler arasında transfer edildikleri tarihte güvenilir emsalleri bulunmayan ve işlemin yapıldığı tarihte transfer edilen gayri maddi haktan elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarına veya gelirlere ilişkin tahminlerin ya da gayri maddi hakkı değerlemek için kullanılan varsayımların oldukça belirsiz olduğu varlıklardır (OECD, 2022, para. 6.189). DZGH'nin transferini veya kullanımını içeren işlemler aşağıdaki özelliklerden birini veya daha fazlasını sergileyebilir (OECD, 2022, para. 6.190).

- Gayri maddi hak transfer anında kısmen geliştirilmiştir.
- Gayri maddi hakkın işlemden birkaç yıl sonrasına kadar ticari olarak kullanılması beklenmemektedir.
- DZGH kapsamına girmemekle birlikte, DZGH tanımına giren diğer gayri maddi hakların geliştirilmesi ya da değerinin artırılması süreçlerinin ayrılmaz parçasıdır.

- Transfer sırasında gayri maddi hakkın alışılmışın dışında kullanılması umulmaktadır ve benzer gayri maddi varlıkların geliştirilmesine veya kullanılmasına ilişkin geçmiş performans kaydının bulunmaması tahminleri büyük ölçüde belirsiz hale getirir.
- DZGH tanımına uyan bir gayri maddi hak, ilişkili bir işletmeye peşin toplu bir ödeme karşılığında transfer edilmiştir.
- Gayri maddi hak, bir maliyet katılım anlaşması⁴⁴ veya benzer düzenlemelerle bağlantılı olarak kullanılmakta ya da geliştirilmektedir.

DZGH içeren transfer fiyatlandırması işlemlerinde mükellef ile vergi idareleri arasındaki bilgi asimetrisi vergi idarelerinin fiyatlandırmanın emsallere uygunluk esasına göre belirlenip belirlendiğini doğrulamada karşılaştıkları güçlüğü daha da artırabilir. Sonuç olarak bu hususlar, vergi idaresinin transfer fiyatlandırması amaçlı risk değerlendirmesi yapmasını, mükelleflerin fiyatlamayı dayandırdığı bilgilerin güvenilirliğini değerlendirmesini veya gayri maddi hakların emsaline göre yüksek veya düşük değerle transfer edilip edilmediğini belirlemesini nihai sonuçlar bilinene kadar zorlaştırmaktadır (OECD, 2022, para. 6.191).

Bazı istisnai durumlarda değerlemesi zor gayri maddi hak kapsamına giren varlıkların kullanımı ve transferi işlemlerinde DZGH yaklaşımı uygulanmamalıdır (OECD, 2022, para. 6.193). Bu durumlar aşağıda aktarılmaktadır.

- Mükellefler işlem sırasında fiyatlandırma anlaşmalarını yaparken kullanılan tahminlerin ayrıntılarını sunması, finansal tahminler ve fiili sonuçlar arasındaki önemli farkın hangi nedenlerden kaynaklandığına dair güvenilir kanıt sunması durumunda,

⁴⁴ Maliyet Katılım Anlaşması, ticari işletmeler arasında gayri maddi varlıkların, maddi varlıkların veya hizmetlerin ortaklaşa geliştirilmesi, üretilmesi veya elde edilmesine ilişkin katkı ve risklerin, söz konusu gayri maddi varlıkların, maddi varlıkların veya hizmetlerin her bir katılımcının kendi işine fayda sağlayacağı anlayışı çerçevesinde işletmeler arasında paylaşılmasına yönelik sözleşmeye dayalı bir düzenlemedir (OECD, 2022, s.21).

- DZGH transferinin, işleme taraf olan işletmelerin ülkeleri arasında söz konusu dönem için yürürlükte olan iki taraflı veya çok taraflı bir peşin fiyatlandırma anlaşması kapsamında olması durumunda,
- Finansal tahminler ve fiili sonuçlar arasındaki herhangi bir önemli farkın, işlem sırasında belirlenen DZGH tazminatını %20'den daha fazla azaltma veya artırma etkisine sahip olmaması durumunda,
- DZGH'yi devralan taraf için ilk kez ilişkisiz taraf geliri yarattığı yılı takip eden beş yıllık bir ticarileşme döneminin geçmiş olması ve bu ticarileşme döneminde finansal öngörüler ile fiili sonuçlar arasındaki farkın söz konusu döneme ilişkin öngörülerin %20'sinden fazla olmaması halinde DZGH yaklaşımı uygulanmamalıdır.

OECD'nin yeni DZGH yaklaşımına yönelik bazı eleştiriler vardır, bu yeni yaklaşımdan dolayı pek çok vergi anlaşmazlığının ortaya çıkabileceği düşünülmektedir. Yeni TF Rehberinin kilit noktası, ÇUI'lerin grup üyeleri arasındaki değerlemesi zor gayri maddi haklara ilişkin transfer işlemlerini, ilk transferden yıllar sonra yeni verilere dayanarak sıklıkla yeniden değerlemesi gerekeceğidir. Bu yaklaşım pek çok soruna yol açabilir ve emsallere uygunluk ilkesinden sapma olarak da eleştirilmektedir (Homont ve Herve, 2019).

Örneğin, Kanada vergi idaresi ve yargısı, gayri maddi varlıkların gerçeğe uygun piyasa değerini belirlemek için sonradan edinilen bilgilerin kullanılmasının uygun olmadığı konusunda hemfikirdir. Ancak, bir maddi olmayan duran varlığın değerlemesinde kullanılan ön varsayımların makul olup olmadığının değerlendirilmesinde geriye dönük veya geçmiş sonuçların kullanılabilmesi görüşü hakimdir. Kanada vergi idaresi IC 87-2R sirkülerinde bir vergi idaresinin yalnızca gelir akışlarının veya maliyet tasarruflarının başlangıçta taraflarca tahmin edilenlerden farklı olmasına dayanarak bir düzeltme talep etmesinin veya bunu kabul etmesinin emsallere uygunluk ilkesiyle tutarlı olmayacağı belirtilmiştir. OECD'nin rehberindeki yeni yaklaşım birçok ülkenin DZGH işlemlerine yönelik yaklaşımını etkilemiştir. Örneğin, Yunanistan ve Birleşik Krallık gibi ülkelerde, yerel mevzuat DZGH'ye ilişkin özel transfer fiyatlandırması tedbirleri öngörmese de, bu ülkeler OECD TF Rehberindeki ilkeleri etkili bir şekilde uygulamakta ve bu nedenle

OECD'nin DZGH yaklaşımı dolaylı olarak mevzuata dahil edilmektedir. Bazı ülkelerde ise yerel mevzuat OECD'nin DZGH'ye ilişkin rehberliğinden doğrudan etkilenmiştir. Mart 2019'da Japonya transfer fiyatlandırması kurallarını OECD'nin DZGH yaklaşımına uygun şekilde değiştiren bir vergi reformu gerçekleştirmiştir. Değişiklik uyarınca, harcama sonrası sonuçların, DZGH işlemlerinin emsallere uygun fiyatlandırılmasına yönelik ön fiyatlandırma düzenlemesinden farklı bir sonuç vermesi durumunda, Japon vergi idaresi, harcama sonrası sonuçlara göre emsallere uygunluk ilkesine en uygun yöntem ile vergi tarhiyatı yapabilecektir (Munge ve Stauner, 2020).

DZGH yaklaşımı henüz yeni bir düzenleme olması sebebiyle vergi idarelerinin ve yargının bu konudaki yaklaşımını gösteren kararlar bulunmamaktadır. Ancak DZGH işlemi bulunan mükelleflerin vergi idareleri ile ihtilaf yaşamaması için proaktif davranarak vergi idaresi ile anlaşma yoluna gitmesi akıllıca bir davranış olacaktır. Peşin fiyatlandırma anlaşması tercih edilmezse DZGH'ye ilişkin fiili ve tahmin edilen sonuçlar arasındaki farklar düzenli olarak belgelenmeli ve bu farklılıkların öncelikle değerlendirilmesinde öngörülemez olaylardan kaynaklandığına ilişkin kanıtlar oluşturulmalıdır.

3.4.13. Değerleme Tekniklerinin Kullanılması

Varlığın değeri, mülkiyetten kaynaklanan gelecekteki tüm ekonomik faydaların tek bir ödemeye indirgenerek temsil edilmesidir. Mülkiyet hakları bilgili taraflar arasında alım-satımına konu edildiğinde, üzerinde anlaşılan fiyat hem o anki piyasa değerini hem de alıcı açısından maliyeti gösterir. Böylece hem alıcı hem de satıcı, mülkiyet haklarına sahip olmanın gelecekteki ekonomik faydalarını değerlemiş ve bunların bugünkü değeri konusunda anlaşmaya varmıştır. Zaman geçtikçe alıcının maliyeti değişmezken, hakların piyasa değeri gelecekteki ekonomik faydaların zaman geçtikçe artması ya da azalması sebebiyle sürekli değişime uğrar. Sonuç olarak, değere ilişkin bir tespit belirli bir ana ya da belirli bir tarihe göre ifade edilir. Maddi olmayan varlıklar ticari işletmeyi oluşturan varlıkların toplamının parçası olduğundan, bu varlıkların değerlemesinde de ticari işletmenin değerlemesinde esas alınan ilke ve yöntemler kullanılmalıdır (Parr ve Gordon, 2018, s. 67).

OECD, ilgili işletmeler arasındaki gayri maddi hakların transferini içeren işlemlerde güvenilir karşılaştırılabilir kontrolsüz işlemlerin tespit edilemediği durumlarda, emsallere uygun bedelin tahmin edilmesinde değerlendirme tekniklerinin kullanılabilmesini ifade etmektedir. Değerlenen gayri maddi hakkın kullandırılmasından beklenen gelecekteki tahmini gelirlerin ya da nakit akışlarının iskonto edilmiş değerinin hesaplanmasına dayanan gelir temelli değerlendirme teknikleri, amacına uygun ve doğru bir şekilde uygulanması halinde özellikle faydalı olabilir. Değerleme teknikleri, beş OECD transfer fiyatlandırması yönteminin destekleyici bir unsur olarak ya da emsallere uygun fiyatın belirlenmesinde faydalı bir yöntem olarak kullanılabilir. Değerleme teknikleri uluslararası kabul görmüş değerlendirme ilke ve yöntemleri dikkate alınarak, emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu uygulandığında transfer fiyatlandırması analizi için kullanılabilir araçlardır (OECD, 2022, para. 6.153-154).

Değerleme tekniklerinin birden çok çeşidi vardır. Bu teknikler bir gayri maddi hakkın değerini, varlığın faydalı ömrü boyunca üretmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının tahmini değerini kullanarak belirler. Bu yöntemlerde değer, gelecekte beklenen nakit akışlarının bugünkü değere indirgenmesiyle hesaplanır. Bu yöntemleri uygulayabilmek için, güvenilir finansal projeksiyonların, iskonto oranlarının, büyüme oranlarının, gayri maddi hakların faydalı ömrünün ve işlemin vergi etkilerinin belirlenmesi gerekmektedir. Emsallere uygun fiyata ulaşmak için gayri maddi hakkın kullanımından elde edilen tahmini nakit akışlarının iskonto edilmiş değerinin hesaplanmasında her iki tarafın bakış açısıyla değerlendirme yapmak gerekir (OECD, 2022, para. 6.157). Gayri maddi haktan kaynaklanan gelecekteki gelir veya nakit akışlarının bugünkü değerini hesaplayabilmek için finansal projeksiyonların ve uygun iskonto oranının belirlenmesi değerlemenin önemli bir parçasıdır.

OECD TF Rehberi, geleneksel transfer fiyatlandırması yöntemlerine ek olarak veya hatta bunların alternatifini olarak değerlendirme tekniklerinin, bir gayri maddi hakkın transfer fiyatının belirlenmesinde faydalı olabileceğini kabul etmektedir. Bu yaklaşım, geçmişteki transfer fiyatlandırması odağından, yani pazar ve karşılaştırılabilirlikten uzaklaşarak, artık emsallere uygun fiyat belirlemenin iyi uygulanan maddi olmayan varlık değerlendirme tekniklerine dayandırılmasına doğru bir harekettir. Metodolojideki bu değişimin, transfer

fiyatlandırmasını kullanan işletmeler ve değerlendirme yapan uygulayıcılar için önemli etkileri vardır (King ve Weisner, 2023).

Gayri maddi hakların emsallere uygun fiyatının tespitinde değerlendirme tekniklerinden yararlanan mükellefler ve vergi idareleri, varsayımların ve değerlendirme parametrelerinin önemi nedeniyle, değerlendirme modelinin oluşturulmasında yapılan ilgili varsayımların her birini açıkça ortaya koymalıdır. Bununla birlikte mükellefler değerlemede kullanılan değişkenlerin dayanağını açıklayarak modelin varsayımlarını ve değerlendirme parametrelerinin makullüğünü savunmaya hazır olmalıdır (OECD, 2022, para. 6.160).

Değerleme teknikleri transfer fiyatlandırması amacıyla kullanılırken, OECD TF rehberinde belirtilen ilkelerin tam olarak dikkate alınması ve tekniklerin buna göre ayarlanması önemlidir. Özellikle, gayri maddi haklara atfedilen ekonomik faydaların belirlenmesine ilişkin zorluklar dikkate alındığında değerlendirme tekniklerinin uygulanmasının karmaşıklığı ve potansiyel olarak yüksek miktarda vergi geliri barındırması nedeniyle hassas bir konu olduğu unutulmamalıdır (Avrupa Komisyonu [AK], 2017, s. 4).

3.5. DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

Maddi olmayan varlıkların değerlemesinde birçok değerlendirme yöntemi olmakla birlikte genel kabul görmüş üç temel yaklaşım vardır. Bunlar; pazar yaklaşımı, gelir yaklaşımı ve maliyet yaklaşımıdır. Bu yöntemler fiyat dengesi, fayda beklentisi veya ikame ekonomi ilkelerine dayanmaktadır. Değerleme Yaklaşımları ve Yöntemleri adlı 105 Uluslararası Değerleme Standardında (UDS) da bu üç yaklaşım değerlemede kullanılan temel yaklaşımlar olarak kabul edilmiştir.

3.5.1. Pazar Yaklaşımı

Pazar yaklaşımı, yakın zamanda satışa konu olan veya lisanslanan benzer maddi olmayan duran varlıklara ilişkin işlemleri karşılaştırarak maddi olmayan varlıkların değerini belirleyen bir süreçtir. Pazar yaklaşımı değer modellerini veya eğilimlerini gösteren

güvenilir işlemler olduğunda her türlü maddi olmayan varlık için kullanılabilir (Relly ve Schwihls, 2014, s. 410)

Pazar yaklaşımında bir varlığın değeri fiyat bilgisi bulunan aynı veya benzer varlıklarla karşılaştırılarak belirlenir. Değerleme konusu varlık yakın zamanda değer esasına göre değerlendirmeye uygun bir işlemle satılması, söz konusu varlığın ya da büyük ölçüde benzeyen varlıkların piyasada aktif olarak alınıp satılması, bu benzer varlıkların çok sayıda ya da yakın zamanda gözlemlenebilir işlemlerinin olması halinde pazar yaklaşımına ağırlık verilmesi önerilmektedir (UDS 105, para. 20.2). Bu yaklaşımın temel noktası, makul ölçüde karşılaştırılabilir varlık işlemlerine dayanmasıdır, çünkü tam karşılaştırılabilir varlıkların bulunması bu varlıkların niteliği gereği mümkün değildir (Parr ve Gordon, 2018, s. 87).

Değerleme konusu varlık veya büyük ölçüde benzer varlıklara ilişkin işlemlerin yeterince güncel olmaması, karşılaştırılabilir varlıkların değerlendirme konusu varlıkla önemli derecede farklılıklarının olması, cari işlemlere ilişkin bilgilerin güvenilir olmaması durumunda pazar yaklaşımı kullanılmamalıdır. Aynı şekilde varlığın değerini etkileyen kritik unsur varlığın yeniden üretim maliyeti ya da gelir yaratma kapasitesinden çok piyasada oluşacak fiyat olması durumunda da pazar yaklaşımı yerine diğer yöntemler kullanılmalı ya da önemli düzeltmeler yapılmalıdır (UDS 105, para. 20.3). Piyasa verileri hazır olduğunda pazar yaklaşımı çok iyi çalışır. Emtia ve gayrimenkul gibi maddi varlıklara ilişkin piyasa bilgileri genellikle mevcuttur. Bu bilginin mevcut olmaması veya değerlemesi yapılan varlığa benzer olmaması durumunda pazar temelli yaklaşım iyi çalışmaz; bu durum genellikle gayri maddi varlıklar için geçerlidir. Aslında pazar yaklaşımının yaygın olarak uygulanmasının önündeki en büyük engel, doğru ve kolayca erişilebilen çok sayıda karşılaştırılabilir işlemin bulunmamasıdır (WIPO, 2016, s. 50).

Birçok varlığın heterojen yapısı, piyasada aynı veya benzer varlıkları içeren işlemlere ilişkin kanıtların bulunmasının mümkün olmadığını gösterir. Piyasa yaklaşımının kullanılmadığı durumlarda bile, diğer yaklaşımların uygulanırken piyasaya dayalı girdilerin kullanımı en üst düzeye çıkarılmalıdır (UDS 105, para. 20.4). Pazar yaklaşımı kapsamında kullanılan yöntemler hakkında aşağıda kısa açıklamalara yer verilecektir.

3.5.1.1. Karşılaştırılabilir İşlemler Yöntemi

Bu yöntemi kullanmanın temel kriteri yeterince karşılaştırılabilir maddi olmayan varlık satışı içerdiği işlemlerin varlığıdır (Relly ve Schwihls, 2014, s. 410) Karşılaştırılabilir işlemler yönteminde, referans değere ulaşmak için söz konusu varlıkla aynı veya benzeri varlıklarla ilgili bilgiler kullanılır. Bu yöntem çerçevesinde bir dizi farklı karşılaştırılabilir kanıt kullanılması mümkündür. Faiz, Amortisman ve Vergi Öncesi Kâr (FVÖK) çarpanları, kazanç çarpanları, hasılat çarpanları ve defter değeri çarpanları işletme değerlemesinde sıklıkla kullanılan karşılaştırma birim örnekleri olarak dikkat çeker. Getiriler ve faiz marjları gibi ölçütler de genelde finansal araç değerlemesinde kullanılan karşılaştırma birimleri arasında yer alır (UDS 105, para. 30.4).

3.5.1.2. Borsa Kılavuz Emsalleri Yöntemi

Bu yöntem çerçevesinde değerlendirme konusu varlıkla aynı ya da benzeri olan borsada aktif olarak işlem gören karşılaştırılabilir varlıklara ilişkin bilgilerden faydalanılır. Bu yöntem, yalnızca değerlendirme konusu varlığın borsada emsalleri varsa kullanılabilir. Karşılaştırma yapılırken tek bir emsal yerine çeşitli emsallerden faydalanılmalıdır. Bu yöntemin uygulamasında; tek bir emsal varlık yerine birden fazla halka açık emsal varlığın kullanılması tercih edilmelidir. Halka açık benzer şirketlerden elde edilen kanıtlar önemli düzeltmeler gerektiren emsallere göre daha iyi bir değer göstergesi sağlar. Bununla birlikte işlem hacmi yüksek olan menkul kıymetler, az işlem gören menkul kıymetlere göre daha anlamlı kanıtlar sağlar (UDS 105, para. 30.9-13). Bu yöntem adında anlaşılacağı üzere borsada işlem gören işletmelerin değerinin tespitinde kullanılabilir, halka açık olmayan işletmelerin pazar değeri bilinemediğinden bu işletmelerin değerlendirilmesinde gelir ve maliyet yaklaşımlarından birisi kullanılmalıdır.

Bu yöntem alışılmadık ürünleri veya hizmetleri sunan ve çok az sayıda doğrudan rakibi olan şirketlerin değerlendirilmesinde uygulanması halinde çeşitli zorluklarla karşılaşılabilir. Açıkçası, değerlendirilecek kuruluşla tamamen aynı olan bir işletme bulmak imkânsızdır. Aranılan standart genellikle makul ve haklı bir benzerliktir. Bu yöntemde seçilen kılavuz şirketin söz konusu değerlendirme konusu şirketle tam olarak eşleşmesi gerekmez de,

değerlenen şirketi ve kılavuz şirketleri yönlendiren ekonomik faktörlerin yeterince benzer olması gerekir (Karlsen, 2017, s. 65).

3.5.1.3. Pazar Yaklaşımı ile Maddi Olmayan Varlıkları Değerleme

Pazar yaklaşımı, karşılaştırmada esas alınan maddi olmayan varlığın satış fiyatının analizine dayanarak maddi olmayan varlığa ilişkin bir değer, zarar veya transfer fiyatını tahmin etmek için kullanılır (Relly ve Schwihls, 2014, s. 257). Pazar yaklaşımında gayri maddi hakların değeri piyasadaki işlemlere göre belirlenir. Değerleme tarihinde veya yakın tarihte söz konusu varlığın aynısı veya benzerini içeren emsal işlemlere ilişkin bilgi mevcutsa, bununla birlikte karşılaştırma konusu varlıklar arasındaki tüm önemli farklılıkları düzeltmeye imkan veren yeterince bilgi varsa ve her iki kriter aynı anda sağlanıyorsa sadece pazar yaklaşımı uygulanmalıdır (UDS 105, para. 50.1-3).

Pazar yaklaşımı, yeterli karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem olması halinde tüm maddi olmayan varlıkların değerlemesinde kullanılabilir. Bu yöntem yeterli bilgi mevcutsa maddi olmayan varlığın değerine, zararına ve transfer fiyatına ilişkin sistematik bir analizi mümkün kılar. Örneğin televizyon ve radyo yayını lisansları gibi lisansların fiili satışı, karşılaştırma açısından anlamlı fiyatlandırma rehberliği sağlayabilir. Benzer şekilde franchise işlemleri, ticari markalar, kredi kartı portföyleri, profesyonel sporcu sözleşmeleri ile ilgili olarak piyasadaki türetilen karşılaştırılabilir bilgiler ortalama fiyat bilgisi sağlamak için dayanak oluşturur (Relly ve Schwihls, 2014, s. 257).

3.5.2. Gelir Yaklaşımı

Gelir yaklaşımı yöntemleri temelde ekonomik beklenti ilkesine dayanmaktadır. Yani, herhangi bir yatırımın değeri, sahibinin bu yatırıma sahip olması sebebiyle elde etmeyi beklediği gelirin bugünkü değeridir (Reilly ve Holloway, 2012, s. 13). Gelir yaklaşımı yöntemleri genellikle işletmelere faaliyet geliri veya lisans geliri sağlayan maddi olmayan varlıkların değerlemesinde kullanılır (Relly ve Schwihls, 2014, s. 296). Gelir yaklaşımı, gelecekteki nakit akışlarını tek bir cari değere dönüştürerek gösterge niteliğindeki değer belirlenmesini sağlar. Gelir yaklaşımında bir varlığın değeri, varlıktan elde edilen gelirin,

nakit akışının veya maliyet tasarruflarının değeri referans alınarak belirlenir (UDS 105, para. 40.1).

Bu yaklaşım; gelir yaratma kapasitesi varlığın değerini etkileyen kritik bir unursa ve söz konusu varlığın gelecekteki gelirlerinin tutarı ve zamanlamasına ilişkin makul projeksiyonlar varsa kullanılmalıdır. Bu unsurların yanı sıra piyasa emsallerinin az olması halinde de gelir yaklaşımı kullanılmalıdır (UDS 105, para. 40.2-5).

Gelir yaklaşımının birçok uygulama yöntemi vardır, gelir yaklaşımı yöntemlerinin temelini gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değere indirgenmesi oluşturmaktadır. Maddi olmayan duran varlık ile ilgili gelir tahminleri riske göre düzeltilmiş iskonto oranı kullanılarak bugünkü değere indirgenir (Reilly ve Holloway, 2012, s. 13).

3.5.2.1. İndirgenmiş Nakit Akışları Yöntemi

İç verim oranı, hakiki verim, iskonto edilmiş para akışı, sermayenin marjinal etkinliği, zamana göre düzeltilmiş kâr gibi çeşitli terimlerle ifade edilen indirgenmiş nakit akış (İNA) yöntemi zaman faktörünü ve ekonomik ömrü dikkate alır. Bu yöntem yatırımın gerektirdiği nakit çıkışlarını ve girişlerini aynı zaman düzeyine indirgeyerek homojen ve karşılaştırılabilir hale getiren objektif bir temel oluşturur (Akgüç, t.y., s. 341). İNA yönteminde tahmini nakit akışları değerlendirme gününe indirgenerek varlığın bugünkü tahmini değeri belirlenir. Bazı durumlarda, uzun ömürlü veya belirsiz ömürlü varlıklar için, İNA varlığın kesin tahmin döneminin sonundaki değerini temsil eden devam eden değeri içerebilir. Diğer durumlarda ise bir varlığın değeri, kesin tahmin dönemi olmaksızın yalnızca nihai değer kullanılarak hesaplanabilir. Bu bazen gelir kapitalizasyonu yöntemi olarak da adlandırılır (UDS 105, para. 50.2-3).

Tahmini nakit akışlarına dayalı değerlendirme teknikleri de dahil olmak üzere değerlendirme tekniklerini uygularken, bu tekniklere dayalı değer tahminlerinin değişken olabileceği göz önünde bulundurulması gerekir. Çünkü değerlendirme modelinin temelini oluşturan varsayımlardan birinde veya diğerinde ya da değerlendirme parametrelerinden birinde veya daha fazlasında meydana gelen küçük değişiklikler, modelin ürettiği gayri maddi

varlıkların değerinde büyük değişikliklere sebep olabilir. İskonto oranında ya da büyüme oranındaki küçük bir yüzde değişikliği ya da varlığın faydalı ömrüne ilişkin varsayımlardaki küçük bir değişiklik, nihai değer üzerinde derin bir etki yaratır (OECD, 2022, para. 6.158).

Uluslararası değerlendirme standardında yöntemin uygulamasında izlenmesi gereken temel adımlar belirtilmiştir (UDS 105, para. 50.4). Buna göre ilk olarak söz konusu varlığın niteliği ve görevi için en uygun nakit akış türü seçilmeli ve varsa nakit akışının tahmin edileceği en uygun dönem belirlenerek söz konusu dönem için nakit akış tahminleri hazırlanmalıdır. Daha sonra varsa kesin tahmin dönemi sonunda söz konusu varlık için devam eden değer uygun olup olmadığı belirlenmeli ve ardından varlığın niteliğine uygun devam eden değer belirlenmelidir. Uygun iskonto oranı belirlendikten sonra, iskonto oranının varsa devam eden değer de dâhil olmak üzere, tahmin edilen gelecekteki nakit akışına uygulanması gerekir.

3.5.2.1.1. Nakit Akışları

Bir işletmenin nakit akışlarına ilişkin bilgi, mali tablo kullanıcılarının, işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğinin yanı sıra bu nakit akışlarını kullanma ihtiyacını değerlendirmesinde yararlı bir temel oluşturur. Nakit "işletmedeki nakit ve vadesiz mevduat anlamına gelir" ve nakit benzerleri ise "tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yüksek likiditeye sahip kısa vadeli yatırımlardır." Nakit akışı, "nakit ve nakit benzerlerinin işletmeye girişi ve işletmeden çıkışıdır." Nakit akışı işletme, yatırım ve finansal faaliyetlerden kaynaklanmaktadır (TMS 7, para. 6).

Finansal tahmin yapmak zordur ve projeksiyon süresi uzadıkça tahminler daha az güvenilir ve daha çok hata barındırma eğilimindedir. İndirgenmiş nakit akımı tekniğinde gayri maddi hak değerlemesinin güvenilirliği, değerlemenin dayandığı gelecekteki nakit akışları veya gelir projeksiyonlarının doğruluğuna bağlıdır. Ancak, finansal projeksiyonların doğruluğu, değerlemenin yapıldığı tarihte bilinmeyen ve bilinemeyecek olan piyasadaki spekülasyon gelişmelere bağlı olduğundan, vergi mükelleflerinin ve

idarelerin hem gelecekteki gelir hem de gelecekteki gider projeksiyonlarının altında yatan varsayımları dikkatle incelemeleri gerekir (OECD, 2022, para. 6.163).

İskonto oranı ve diğer girdiler seçilen nakit akış türü ile tutarlı olmalıdır. Varlığın tamamına veya bir kısmına ilişkin nakit akışı kullanılabilir. Ancak, bazen özkaynaklara ilişkin nakit akışı veya temettüler gibi diğer gelir seviyeleri de kullanılabilir. Nakit akışı vergi öncesi veya vergi sonrası olabilir. Uygulanan vergi oranı değer esası ile tutarlı olmalıdır ve birçok durumda sahibine özgü bir vergi oranından ziyade katılımcılara uygulanan vergi oranı olmalıdır. Eğer beklenen nakit akışı beklenen bir enflasyon oranını içeriyorsa, iskonto oranı da enflasyon için bir düzeltme içermelidir (UDS 105, para. 50.5).

Mali projeksiyonların değerlendirilmesinde, projeksiyonların hangi amaçla hazırlandığı ve bilginin kaynağı oldukça önemli olabilir. Çoğu vergi mükellefi iş planlaması yapmak için sistematik olarak mali projeksiyonlar hazırlar. Bunun gibi analizler, çoğunlukla işletme yönetimi tarafından iş planlamasında ve yatırım kararlarının verilmesinde kullanılmaktadır. Vergi amacı dışında hazırlanan iş planlaması projeksiyonları, yalnızca vergi amaçları için veya yalnızca transfer fiyatlandırması analizi amaçları için hazırlanan projeksiyonlardan daha güvenilirdir (OECD, 2022, para. 6.164).

3.5.2.1.2. Büyüme Oranı

Nakit akışı projeksiyonlarının dikkatle incelenmesi gereken önemli bir unsuru da tahmin edilen büyüme oranıdır. Gelecekteki nakit akışlarına ilişkin tahminler çoğunlukla, yüzdeler bir büyüme oranı kullanılarak genişletilen mevcut nakit akışlarına dayanır. Belirli bir üründen sağlanan gelirlerin uzunca bir süre istikrarlı bir oranda artması alışılmadık bir durumdur. Bu nedenle, benzeri ürünler ve pazarlarla ilgili deneyimlere veya gelecekteki olası pazar koşullarının makul bir değerlendirmesine dayandırılmayan, doğrusal büyüme oranları içeren basit modelleri kolayca kabul edilmemelidir. Genel olarak, gelecekteki tahmini nakit akışlarına dayalı bir değerlendirme tekniğinin sağlıklı bir şekilde uygulanabilmesi için, ilgili sektör ve şirketin benzer ürünlerle ilgili deneyimlerine dayalı olarak gelir ve gider artışlarının muhtemel yapısının incelenmesi gerekir (OECD, 2022, para. 6.165).

Büyüme oranı seçerken göz önünde bulundurulması gereken bazı hususlar vardır. Seçilen büyüme oranı ve ölçülen metrik yani nakit akışını dikkate alan girdileri eşleştirmede dikkatli olunmalıdır. Büyüme oranının seçiminde her türlü uygun nitel faktörlerin örneğin organik veya inorganik büyüme stratejileri ve benzerleri göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Büyüme oranının seçiminde uygun nicel faktörler yani tarihsel finansal bilgiler, yönetim tarafından hazırlanan projeksiyonlar, genel ekonomide beklenen enflasyon ve/veya gerçek büyüme ve benzerleri göz önünde bulundurulmalıdır. (Rotkowski ve Clough, 2013, s. 19).

3.5.2.1.3. Kesin Tahmin Süresi

Tahmin süresi belirlenirken varlığın ömrü, projeksiyonların dayandırılacağı güvenilir verilerin mevcut olduğu makul bir dönem, bir varlığın istikrarlı bir büyüme ve kâr seviyesine ulaşması için yeterli olan ve sonrasında nihai değer kullanılabileceği asgari kesin tahmin dönemi gibi faktörler göz önünde bulundurulmalıdır. Bununla birlikte konjonktürel varlıkların değerlemesinde kesin tahmin süresi tüm bir döngüyü içermeli, benzer şekilde çoğu finansal araç gibi sınırlı ömürlü varlıklar için de nakit akışları varlığın tüm ömrü boyunca tahmin edilmelidir (UDS 105, para. 50.9).

3.5.2.1.4. Nakit Akış Tahminleri

Kesin tahmin dönemi için nakit akışı, ileriye dönük finansal bilgiler kullanılarak oluşturulur. Tahmin edilen nakit akışı, söz konusu varlıkla ilişkili gelecekteki tüm nakit girişlerinin ve çıkışlarının miktarını ve zamanlamasını değer esasına uygun bir perspektiften yakalamalıdır. Tahmini nakit akışı tipik olarak; sözleşmeye bağlı veya taahhüt edilen nakit akışı, en olası nakit akışı serisi, olasılık ağırlıklı beklenen nakit akışı veya gelecekteki olası nakit akışına ilişkin birden fazla senaryo gibi unsurlardan birini yansıtır. Farklı nakit akışı türleri çoğunlukla farklı risk düzeylerini içerir ve farklı iskonto oranlarının kullanılmasını gerektirebilir (UDS 105, para. 50.12-19).

3.5.2.1.5. Devam Eden Değer

Devam eden değer (DED) tanımı konusunda tam bir fikir birliği yoktur. Bazen projelerde hurda değeri ve DED birbirinin yerine kullanılır. DED, tesis, makine veya cihaz gibi varlıkların ekonomik ömrünün sonundaki satış bedelinden söz konusu varlıkların satış için gerçekleştirilen giderlerin düşülmesi sonucu hesaplanan tutardır. Bazı durumlarda DED bir işletmenin veya projenin değerinin önemli bir bölümünü oluşturabilir (Önal ve diğerleri, 2005, s. 372).

Varlığın kesin tahmin süresinden sonra devam etmesinin beklendiği durumlarda, değerlemeyi yapanlar bu dönemin sonunda varlığın değerini tahmin etmelidir. Nihai değer daha sonra, normalde tahmini nakit akışına uygulanan iskonto oranının aynısı kullanılarak değerlendirilme tarihine indirgenir. Devam eden değer hesabına yönelik birçok farklı yaklaşım bulunmaktadır. Bahsi geçen metotların dikkat çekenleri arasında; Gordon büyüme modeli, pazar yaklaşımı/çıkış değeri, hurda değer/elden çıkarma maliyeti yöntemi sayılabilir. Gordon büyüme modeli sınırsız ömre sahip varlıklarda uygulanmakta olup, varlığın sonsuza kadar sabit bir oranda büyüdüğünü (ya da küçüldüğünü) varsayar. Piyasa yaklaşımı yöntemi hem sınırlı hem de sınırsız ömre sahip varlıklar için uygunken, hurda değer yöntemi yalnızca sınırlı ömre sahip varlıklar için kullanılabilir (UDS 105, para. 50.20-28). Sınırsız ömre sahip varlıkların gelecekte yaratacağı tüm nakit akışlarını kestirmek imkânsızdır. Bu sebeple bu tür varlıklara ilişkin tahminlerde nakit akışlarını yansıttığı varsayılan devam eden değer hesaplamada kullanılır. Bu yöntemle göre yapılan işletme değerlendirme çalışmalarında nakit akışları genellikle 10 ila 15 yıllık bir süre için öngörülmekte ve daha sonraki dönemlerde ise nakit akışlarının sabit bir oranda büyümeye devam edeceği varsayılır. Yöntemde uygulanacak sabit büyüme oranının ise hiçbir zaman ülke büyüme oranının üzerinde olmaması gerekmektedir (Domadaran, 2001, Aktaran: Hatipoğlu ve Yener, 2013, s. 12).

3.5.2.1.6. İskonto Oranı

İskonto oranı, gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değerini hesaplamak için kullanılan faiz oranıdır (Brealey ve diğerleri, 2001, s. 59) Tahmini nakit akışının iskonto edildiği

oran yalnızca paranın zaman değerini değil, aynı zamanda nakit akışının türü ve varlığın gelecekteki faaliyetleriyle ilişkili riskleri de yansıtmalıdır. Değerlemeyi gerçekleştirenler indirgeme oranını belirlerken herhangi makul bir yöntemi kullanabilir. Gözlemlenebilir piyasa verilerinin elde edilmesi zor olduğundan maddi olmayan varlığa ilişkin iskonto oranlarının hesaplanması zordur. Bu zorluk maddi olmayan varlıklar için iskonto oranı seçimini girift bir uygulama haline getirir. Maddi olmayan varlıklar için iskonto oranının seçimi dikkatli değerlendirme gerektirir. Değerleme yapılırken maddi olmayan varlıkla ilişkili risklerin irdelenmesi ve gözlemlenebilir iskonto oranı ölçütlerinin gözetilmesi elzemdir (UDS 105, para. 90.1-2).

Tahmin edilen nakit akışlarının bugünkü değerin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranı veya oranları değerlendirme modelinin kilit ögesidir. İskonto oranı belirlenirken, paranın zaman değeri ve tahmini nakit akışlarının riski ya da belirsizliği dikkate alınır. Seçilen iskonto oranlarındaki küçük değişiklikler, bu teknikler kullanılarak maddi olmayan varlıkların hesaplanan değerinde büyük farklılıklar yaratabileceğinden, mükelleflerin ve vergi idarelerinin değerlendirme modelinde kullanılan iskonto oranını veya oranlarını seçerken yapılan analize ve varsayımlara çok dikkat etmeleri gerekmektedir (OECD, 2022, para. 6.170).

Bir iskonto oranı geliştirmek veya bir iskonto oranının makul olup olmadığını belirlemek için birçok yöntem vardır. Yaygın olarak kullanılan yöntemler arasında; sermaye varlıklarını fiyatlama modeli, ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti (AOSM), gözlemlenen veya çıkarsanan oranlar/getiriler yöntemleri bulunmaktadır. Değerlemeyi gerçekleştirenler bir iskonto oranının uygunluğunu değerlendirirken destekleyici analizleri göz önünde bulundurmalıdır. Yaygın olarak kullanılan analizler arasında iç verim oranı ve ağırlıklı ortalama varlık getirisi yaklaşımları vardır (UDS, 105, para. 50,31-32).

İskonto oranının belirlenmesinde işletmelerin finansal yapısının ve mevcut piyasa koşullarının kapsamlı analizi gerekmektedir. İşletmeler, nakit akışlarının indirgenmesinde AOSM'yi kullanmaktadır. AOSM indirgenmiş nakit akışları tekniğinin

önemli faktörlerinden biridir. AOSM; işletmenin kaynaklarının maliyetinin ağırlıklı ortalamasıdır (Steiger, 2008, s. 6).

OECD, her durumda transfer fiyatlandırması amaçları için uygun olan tek bir iskonto oranı bulunmadığını belirtmektedir. Uygun indirgeme oranlarının belirlenmesinin önemli olduğu transfer fiyatlandırması analizlerinde, AOSM yaklaşımına veya başka bir ölçüye dayalı bir iskonto oranının her zaman kullanılması gerektiğini ne mükellefler ne de vergi idareleri varsaymalıdır. İskonto oran ve oranlarının ticari faaliyetlerin risk seviyesini ve her bir olayın kendi koşulları altında öngörülen çeşitli nakit akışlarının beklenen belirsizliği yansıtması gerekmektedir (OECD, 2022, para. 6.171-172).

İskonto oranı belirlenirken; değerlemesi yapılan varlığın türü, piyasadaki karşılaştırılabilir işlemlerdeki zımni oranlar, varlığın bulunduğu coğrafi yer ve işlem göreceği piyasaların konumu, varlığın kullanım süresi ve girdilerin tutarlılığı, tahmin edilen nakit akışlarının para birimi cinsinden değeri ve uygulanan değer esaslarının dikkate alınması gerekmektedir (UDS 105, para. 50.31).

3.5.2.1.7. Faydalı Ömür ve Nihai Değer

Değerleme teknikleri çoğunlukla, söz konusu gayri maddi hakkın yararlı ömrü boyunca kullanılmasından kaynaklanan nakit akışlarının projeksiyonuna dayanır. Bu nedenle, gayri maddi hakkın fiili faydalı ömrünün belirlenmesi değerlendirme modeline ilişkin önemli varsayımlardan biridir. Gayri maddi hakkın faydalı ömrü, gayri maddi hakka tanınan hukuki korumanın niteliğinden ve süresinden etkilenmektedir. Bununla birlikte gayri maddi hakların yararlı ömrü aynı zamanda sektördeki teknolojik değişimlerin hızından ve ilgili ekonomik ortamdaki rekabeti etkileyen diğer faktörlerden de etkilenebilir (OECD, 2022, para. 6.174-175).

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde dikkate alınması gereken unsurlara yer verilmiştir. Buna göre faydalı ömür tespitinde;

"varlığın kullanım süresi, varlığa özgü ürün yaşam süresi, sektörün istikrarı ve varlıktan sağlanan ürün veya hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişiklikler, rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenen eylemler, varlık üzerindeki kontrol süresi ve varlığın yararlı ömrünün, işletmenin sahip olduğu diğer varlıkların yararlı ömürlerine bağımlı olup olmadığı" gibi hususlar dikkate alınmalıdır (TMS 38, para. 90).

3.5.2.1.8. Vergi

Değerleme tekniğinin amacı gayri maddi haklarla ilgili tahmin edilen nakit akışlarının ayrıştırılması olduğundan, gelecekte uygulanması muhtemel gelir vergilerinin öngörülen nakit akışları üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi ve ölçülmesi gerekebilir. Vergi etkisinin hesabında gelecekteki nakit akışlarına uygulanması öngörülen vergiler, devralan için amortismanın vergisel faydası ve transfer sonucunda devreden tarafa uygulanacak vergilerin tahmin edilmesi gerekmektedir (OECD, 2022, para. 6.178). Vergilerin mali projeksiyonlar üzerindeki etkisi göz önünde bulundurularak verginin nakit akışları üzerindeki etkisi ortaya koyulmalıdır.

3.5.2.2. Gelir Yaklaşımı ile Maddi Olmayan Varlıkları Değerleme

Maddi olmayan varlıkların değerlemesinde en yaygın kullanılan yöntem gelir yaklaşımıdır. Bir mal veya hizmet için ödenen fiyat genellikle gayri maddi varlıklara atfedilebilen tutarları da içerir. Maddi olmayan varlıklara ilişkin gelirlerin maddi ve maddi olmayan varlıklara ilişkin gelirlerden ayrıştırmak genellikle zordur. Gelir yaklaşımı yöntemleri değerlendirme konusu maddi olmayan varlıkla ilgili iktisadi faydalara ve bunların ayrıştırılmasına odaklanmıştır. Gelir yaklaşımının uygulanmasındaki en zor adımların başında da maddi olmayan varlıkların kullanımından kaynaklanacak ekonomik faydaların belirlenmesi gelir. Ekonomik faydaları tahmin etmek için kullanılan yöntemler doğrudan ve dolaylı yöntemler olarak ikiye ayrılır. Değerleme konusu varlığa ilişkin yeterli bilgiler varsa ayrıcalıklı fiyatlandırma, maliyet tasarrufları ve yeni pazar payının yakalanmasına ilişkin çalışmaları içeren doğrudan yöntemler kullanılır. Söz konusu varlıkla ilgili yeterince bilgi yoksa genel piyasa bilgileri değerlendirme konusu varlıkla

ilişkilendirilerek ekonomik fayda tahmin edilmeye çalışılır. Telif maliyeti muafiyeti, kâr marjı farkları ve ticari işletmenin ayrıştırılmasına ilişkin teknikler dolaylı yöntemler arasında öne çıkanlardır (Parr ve Gordon, 2018, s. 69).

Maddi olmayan duran varlığın değerlemesinde gelir yaklaşımı, iskonto edilmiş nakit akışı yönteminin doğrudan uygulanmasıdır. Bu yöntemde temel amaç maddi olmayan varlığın gelecekte ne kadar gelir sağlayacağına bağlı olarak bugün söz konusu varlığın ne kadar değerli olduğunu bulmaktır. Varlığın getiri dışında kalan diğer her şeyin eşit olması durumunda yatırımcılar daha fazla nakit akışı yaratan, daha kısa sürede nakit akışı üreten, daha az riskli olan yatırımları tercih ederler (Cohen, 2005, s. 74).

Maddi olmayan varlıkların gelir yaklaşımına göre değerlendirilmesinde dikkat edilmesi gereken önemli bir husus varlığın ekonomik ömrüdür. Ekonomik ömür yasal, teknolojik, işlevsel veya ekonomik faktörlerle sınırlı bir süre olabilir; diğer varlıklar ise belirsiz bir ömre sahip olabilir. Burada kastedilen ekonomik ömür muhasebe veya vergi amaçlı kalan faydalı ömürden ayrı bir kavramdır (UDS 210, para. 100).

Gelir yaklaşımının uygulandığı maddi olmayan varlıklara; teknoloji, müşteri siparişleri, müşteri sözleşmeleri, ticari isimler ve markalar, faaliyet lisansları ve rekabet etmeme anlaşmaları örnek olarak gösterilebilir. Fazla kazanç yöntemi, isim hakkından kurtulma yöntemi, kazanç primleri yöntemi, sıfırdan yatırım (greenfield) yöntemi ve dağıtıcı yöntemi öne çıkan gelir yaklaşım metotları olarak ifade edilebilir (UDS 210, para. 60.4-5).

3.5.2.2.1. Fazla Kazanç Yöntemi

Fazla kazanç yöntemi, maddi olmayan varlığın değerini, diğer varlıklara atfedilebilen nakit akışlarının kısmı hariç tutulduktan sonra, söz konusu maddi olmayan varlığa atfedilebilen nakit akışlarının bugünkü değeri olarak belirler. Finansal raporlamada kullanılan değerlemeler için sıklıkla kullanılan bir yöntemdir. Genellikle, işletme satış işlemlerinde ödenen toplam fiyatın maddi varlıklar, tanımlanabilir maddi olmayan varlıklar ve şerefiye arasında dağıtılması gerektiği durumlarda kullanılır (AK, 2016,

s.185)

Fazla kazanç yönteminin, bir veya daha fazla döneme ait tahmini nakit akışları kullanılarak veya tahmin edilen nakit akışlarının tek bir dönemi aktifleştirilerek uygulanması mümkündür. Aktifleştirilmiş fazla kazanç yöntemi yalnızca maddi olmayan duran varlığın istikrarlı büyüme oranları, sabit kâr marjları ve tutarlı katkı sağlayan varlık seviyeleri düzenli bir seyir izlemesi durumunda uygundur. Çoğu maddi olmayan varlığın bir dönemden fazla ekonomik ömürleri olduğundan, sıklıkla doğrusal olmayan büyüme seyri gösterir ve zaman içinde farklı katkı sağlayan varlık seviyeleri gerektirebilir. Çok dönemli fazla kazanç yöntemi en fazla esnekliği sunduğundan ve değerleyicilerin bu tür girdilerdeki değişiklikleri açıkça tahmin etmesine olanak tanıdığından en yaygın kullanılan fazla kazanç yöntemidir (UDS 210, para. 60.8-10). Yöntem, ileride değineceğimiz kalıntı değer yöntemine benzemektedir. Bu yöntemi diğer yöntemden ayıran temel özellik ise rutin faaliyet fonksiyonlarından kaynaklanan getirileri genel işletme karından düşürmek yerine, katkı sağlayan varlıklara ilişkin getiriler kardan düşürülmektedir (AK, 2016, s.185).

3.5.2.2.2. İsim (Telif) Hakkından Kurtulma Yöntemi

Bu yöntemde maddi olmayan varlıkların değeri, varlıklara sahip olunması karşılığında ödenen bedelden muaf tutulan gayri maddi hak bedelinin bugünkü değeri olarak hesaplanır. Bu yaklaşım, kaçınılmış maliyeti belirleyerek bir değer ölçüsü sağlar. İşletmelerin, ticari markanın veya teknolojinin sahibi olmadığı ve dolayısıyla kullanımı için bir ücret ödemesi gerektiği varsayılarak hesaplanır. Telif hakkından kurtulma yöntemi, piyasadaki işlemlere dayalı telif hakkı oranlarını kullanır ve gelir yaklaşımında olduğu gibi gelir tahminini kullanır. Böylece gelir yaklaşımı ile pazar yaklaşımını birleştirir (Anson ve Sucey, 2005, s. 35).

3.5.2.2.3. Kazanç Primleri Yöntemi

Artımlı gelir olarak da adlandırılan prim kazanç yöntemi, analitik bir değerlendirmeye dayanmaktadır. Maddi olmayan varlığın değeri, sahiplikten kaynaklanan yüksek gelir

veya düşük maliyet avantajlarına göre belirlenir. Örneğin bir markaya sahip işletmenin vergi sonrası karı dikkate alınarak değerlendirilmesi halinde aynı sektörde marka desteği olmadan faaliyet gösteren başka bir işletme ile arasındaki kâr farkı marka değerini belirlemede kullanılır (Zanoni, 2009, s. 141).

Bu yönteme "var ve yok yöntemi" de denmektedir. Bu yöntem bir maddi olmayan duran varlığın değerini, işletmenin söz konusu maddi olmayan duran varlığı kullandığı ve işletmenin söz konusu maddi olmayan duran varlığı kullanmadığı iki senaryoyu karşılaştırarak gösterir. Bu senaryoların karşılaştırılması iki şekilde yapılabilir. İlk olarak her bir senaryo kapsamında işletmenin değeri hesaplanarak iki değer arasındaki fark gayri maddi varlığın değerini gösterir. Diğer yol ise gelecekteki her bir dönem için, iki senaryodaki kârlar arasındaki fark hesaplanır ve tutarların bugünkü değeri daha sonra söz konusu maddi olmayan duran varlığın değerine ulaşmak için kullanılır (UDS 210, para. 60.23-25).

İşletmelerin tutarlı bir şekilde ortalamanın üzerinde kâr elde etmesinin kaynağı gayri maddi haklar olabilir. Bazen gayri maddi haklar rakiplerin pazarlama kararlarına bakılmaksızın işletmelerin yüksek fiyat talep etmesini sağlayabilir. Buna iyi tanınan ticari markaların ürünlerinin satış politikası örnek gösterilebilir. Aynı malzeme ve kaliteye sahip iki polo tişörtün satış fiyatı önemli farklılık gösterebilir. Müşteriler polo logosu için yani marka için çoğu zaman daha fazla bedel ödemeye razıdır. Prestijli ticari markaların ürünlerinde uygulanan yüksek satış fiyatına benzer durum patentli ürünler ve ticari sır niteliğindeki teknoloji tabanlı ürünler için de geçerlidir (Parr ve Gordon, 2018, s. 97).

3.5.2.2.4. Kalıntı Değer Yöntemi

Kalıntı değer yönteminde öncelikle işletmenin bütün olarak değeri belirlenir ve bu değer işletmede kullanılan çeşitli varlıklar arasında toplam değere katkıları oranında paylaşılır. İşletmenin değerinin bir kısmı maddi duran varlıklara tahsis edildikten sonra kalan değer, maddi olmayan duran varlıkların değerini oluşturur. Bu yaklaşım, işletmenin tüm maddi olmayan varlıklarının toplu olarak değerlendirildiği durumlarda daha kolay uygulanabilir. Münferit bir fikri mülkiyetin değerlendirileceği durumlarda, belirlenen artık değerın işletmede kullanılan çeşitli maddi olmayan varlıklar arasında paylaşılması gerekir. Böyle bir dağıtımı yapmak için kullanılacak bazı yöntemler olmasına rağmen,

bu yöntemleri güvenilir bir şekilde uygulamak için gereken veri ve teknikler genellikle mevcut değildir. Bu nedenle kalıntı değer yöntemi, işletmelerin tüm gayri maddi varlıklarının toplu olarak değerlendirilmesi halinde en uygun yöntemdir.(AK, 2016, s. 182).

Bu yöntemin uygulamasında öncelikle, gelirleri kıyaslanabilecek faaliyetler veya işlevler için rutin bir getirinin tahmin edilmesini gerekir. Bu rutin getiriler, "artık kâr" nakit akışlarını elde etmek için toplam getiriden düşülür. Elde edilen "artık kâr" nakit akışlarının söz konusu gayri maddi varlığa atfedilebileceği kabul edilir ve gayrimaddi varlığın bugünkü değerini tahmin etmek için iskonto edilir (AK, 2017, s.18).

3.5.2.2.5. Sıfırdan Yatırım Yöntemi

Sıfırdan yatırım (greenfield) yöntemi, indirgenmiş nakit akışı analizinin değiştirilmiş bir şekli olup belirli maddi olmayan varlıkları değerlemek için kullanılan makul bir yöntemdir. Bu yöntem değerlendirme konusu varlığın, değerlendirme tarihi itibarıyla işletmenin sahip olduğu tek varlık olduğunu varsayar. Söz konusu varlığın kullanılması için gereken başlangıç maliyetleri ve sermaye yatırımları ile ilgili varsayımlar yapılır. Bu varsayımlar, söz konusu varlığın gerçekte kullanıldığı faaliyetle karşılaştırılabilir bir işlem geliştirmek amacıyla yapılır (Anastasio, 2020). Sıfırdan yatırım yöntemi genellikle lisans sözleşmeleri, izinler ve imtiyaz gibi maddi olmayan varlıkların değerinin tahmin edilmesinde kullanılmaktadır (Reilly, 2018, s. 52).

3.5.2.2.6. Dağıtıcı Yöntemi

Bazen ayrıştırma yöntemi olarak da adlandırılan dağıtıcı yöntemi, müşteriyle ilişkili maddi olmayan duran varlıkları değerlemek için kullanılan çok dönemli fazla kazanç yönteminin bir varyasyonudur. Dağıtıcı yönteminin altında yatan teori, çeşitli fonksiyonlardan oluşan işletmelerin her bir fonksiyonla ilişkili kârlar üretmesinin beklenmesidir. Dağıtıcılar genellikle fikri mülkiyetin geliştirilmesi veya üretimden ziyade ürünlerin müşterilere dağıtım ile ilgili işlevleri yerine getirdiğinden, dağıtıcılar tarafından kazanılan kâr marjlarına ilişkin bilgiler, müşteriyle ilişkili maddi olmayan duran varlıklara atfedilebilecek fazla kazancı tahmin etmek için kullanılır. Bu yöntem,

başka bir maddi olmayan duran varlığın asıl ya da en önemli maddi olmayan duran varlık olarak kabul edildiği ve çok dönemli fazla kazanç yöntemine göre değerlendirildiği durumlarda, müşterilerle ilgili maddi olmayan duran varlıkların değerlemesinde uygun bir yöntemdir. (UDS 210, para. 60.33-34). Özellikle, güçlü markaların veya benzersiz, yüksek değerli teknolojinin müşteri talebini artırdığı ve müşteriye özel çabaların sınırlı olduğu durumlarda bu yöntem kullanılabilir⁴⁵.

Dağıtıcı yöntemi müşteri ilişkileri varlığının dışında başka bir maddi olmayan varlığın örneğin bir teknoloji veya ticari marka gibi bir varlığın şirketin birincil varlığı olarak belirlendiği, müşteri ilişkileri varlığının ise ikincil varlık olarak belirlendiği durumlarda kullanılması uygundur. Bu yöntem, markanın birincil varlık olduğu değerlemelerde sıklıkla kullanılmaktadır (Tran ve Vrublevskaia, 2016, s. 76).

3.5.3. Maliyet Yaklaşımı

Maliyet yaklaşımı ikame ilkesine dayanmaktadır. Bu ilkeye göre maddi olmayan varlığın değeri, yeni bir ikame maddi olmayan duran varlık yaratma maliyetinden etkilenmektedir (Reilly ve Holloway, 2012, s. 14). Maliyet yaklaşımı, bir alıcının bir varlık için, aşırı zaman, zahmet, risk veya diğer faktörler söz konusu olmadıkça, satın alma veya üretim yoluyla eşit faydaya sahip bir varlığı elde etme maliyetinden daha fazlasını ödemeyeceği ekonomik ilkesine dayanır. Bu yöntemde, bir varlığın mevcut yenileme veya yeniden üretim maliyeti hesaplanmakta ve fiziksel bozulma ve diğer tüm ilgili yıpranma payları düşülerek gösterge niteliğindeki değer hesaplanmaktadır (UDS 210, para. 60.1).

Standart, düzenleyici veya yasal kısıtlamalar olmaksızın, söz konusu varlıkla büyük ölçüde aynı faydaya sahip başka bir varlığın yeniden üretilebilecek olması; varlığın doğrudan gelir getirici olmaması ve varlığın kendine özgü yapısının gelir yaklaşımı veya pazar yaklaşımının kullanılmasını olanaksız kılması halinde maliyet yaklaşımının kullanılmasını önermektedir. Bu yaklaşım daha çok satın alma yoluyla edinilen

⁴⁵<https://www.schneiderdowns.com/our-thoughts-on/distributor-method-valuation-of-customer-relationships> Erişim: 20.10.2023

yazılımların, işletmede geliştirilen ve kullanılan, pazarlanabilir olmayan yazılımların ve oluşturulmuş işgücü gibi maddi olmayan varlıkların değerlemesinde kullanılmaktadır.

Ekonomik koşulların kâr elde etmeye elverişli olmadığı durumlarda, yenileme maliyeti göstergeleri ne olursa olsun, gayri maddi varlıklara herhangi bir değer atfetmek zordur. Ayrıca gayri maddi bir varlığın maliyet yaklaşımıyla hesaplanan değerinin çok üzerinde ekonomik potansiyelle sahip olma ihtimali de vardır. Patentli bir ürünün yaratılması ucuz olabilir, ancak satış fiyatından bağımsız olarak ürüne olan büyük talep nedeniyle hala önemli bir değere sahip olabilir. Gayri maddi varlıklara ilişkin değeri tahmin etmek için tek başına maliyet yaklaşımının kullanılması, büyük hata potansiyeline sahiptir. Maliyet yaklaşımı, bir referans noktası olarak yani diğer yaklaşımlardan elde edilen değerler ile karşılaştırmada kullanılan gösterge destek değer olarak kullanılabilir (Parr ve Gordon, 2018, s. 86).

Maliyet yaklaşımında genel olarak kullanılan iki temel yöntem vardır. Bunlar; ikame maliyeti yöntemi ve yeniden üretim maliyeti yöntemidir. Birçok maddi olmayan duran varlık yeniden üretilebilecek fiziksel bir forma sahip değildir ve yazılım gibi yeniden üretilebilen varlıklar genellikle değerlerini tam kod satırlarından ziyade işlevlerinden ya da sağladığı faydadan alırlar. Bu nedenle, maddi olmayan duran varlıkların değerlemesinde en yaygın olarak ikame maliyet yöntemi uygulanır (UDS 210, para. 70.5). Maliyet yaklaşımında maddi olmayan duran varlıkların değerlemesinde kullanılacak başka bir yöntem de tarihi maliyet yöntemidir. Bu yöntemde, maddi olmayan duran varlığın değeri söz konusu varlığın geliştirilmesi için katlanılan tarihi maliyetlerin kapitalizasyonu ile elde edilir (AK ve Deloitte, 2016, s.65).

3.5.3.1. İkame Maliyet Yöntemi

İkame maliyet yöntemi, analiz tarihi itibarıyla değerlendirme konusu maddi olmayan duran varlıkla aynı işlevselliğe veya faydaya sahip yeni bir maddi olmayan duran varlık geliştirmenin cari fiyatlarla toplam maliyetini ölçer. İşlevsellik, maddi olmayan duran varlığın tasarlandığı görevi yerine getirebilme yeteneği anlamına gelen bir mühendislik kavramıdır. Fayda ise maddi olmayan duran varlığın sahibine veya işletmecisine eşdeğer

miktarda memnuniyet sağlama yeteneği anlamına gelen bir ekonomik kavramdır (Novak ve Reilly, 2021, s. 46).

Bu yöntem ihtiyatlı bir yatırımcının bir varlık için eşit fayda sağlayan bir varlık geliştirme veya inşa etme maliyetinden daha fazlasını ödemeyeceği ilkesine dayanır. İkame maliyeti, varlığın fiziksel özelliklerinden ziyade, varlığın faydasının aynısını sağlamaya dayanmaktadır. İkame maliyeti hesabında fiziksel bozulma, yıpranma ve eskime gibi hususları dikkate alınarak düzeltme yapılır. İkame maliyeti yöntemi uygulanırken eşdeğer fayda sağlayan bir varlık üretmek veya elde etmek isteyen işletme öncelikle katlanılacak tüm maliyetleri hesaplamalı, daha sonra söz konusu varlıkla ilişkili fiziksel, işlevsel ve harici yıpranmaya dayalı herhangi bir amortismanın olup olmadığını tespit etmelidir. Nihai olarak toplam maliyetlerden toplam amortisman düşülerek değerlendirme konusu varlığın değerine ulaşılır (UDS 210, para. 70.2-6).

İkame maddi olmayan varlık, değerlendirme konusu varlığa kıyasla modern bir tasarıma sahip olan, modern malzemeler, üretim standartları ve işçilik kalitesi kullanılarak geliştirilen benzer fonksiyon ve faydaya sahip varlıklardır (Novak ve Reilly, 2021, s. 42).

3.5.3.2. Yeniden Üretim Maliyeti Yöntemi

Yeniden üretim maliyeti yöntemi, maddi olmayan varlığın tam bir kopyasını oluşturmak için cari fiyatlarla toplam maliyeti ölçmeye dayanmaktadır (Reilly ve Holloway, 2012, s. 18). Bu yöntem modern eşdeğer varlığın maliyetinin değerlendirme konusu varlığın birebir kopyasının yeniden üretim maliyetinden yüksek olması veya değerlendirme konusu varlığın sunduğu faydanın modern bir eşdeğer yerine yalnızca birebir kopyası tarafından sağlanması halinde uygulanır. Bu yöntemin uygulanmasında işletme öncelikle varlığın birebir aynısını yeniden oluşturmak için katlanılacağı tüm maliyetleri hesaplamalı ve daha sonra varlıkla ilişkili fiziksel, işlevsel ve harici yıpranmaya dayalı herhangi bir amortisman olup olmadığını tespit edilmedi. Son olarak toplam maliyetlerden toplam amortisman düşülerek değerlendirme konusu varlığın değeri belirlenir (UDS 210, para. 70.6-7).

Yeniden üretilen maddi olmayan varlık, aynı malzemeler, üretim standartları, tasarım, düzen ve işçilik kalitesi kullanılarak geliştirilir. Yeniden üretilen maddi olmayan varlık, değerlendirme konusu maddi olmayan varlığın tüm yetersizliklerini, işlevsel ve fiziksel yıpranmasını içerir (Novak ve Reilly, 2021, s. 42).

3.5.3.3. Tarihi Maliyet Yöntemi

Tarihi maliyet yönteminde, maddi olmayan duran varlıkların geliştirilmesi için geçmişte katlanılan fiili maliyetler belirlenir ve enflasyona uygun bir kapitalizasyon oranı kullanılarak bu tarihi maliyetlerin değerlendirme tarihindeki değeri belirlenir (AK ve Deloitte, 2016, s.181). Bu yöntem, değerlendirme yapılan maddi olmayan varlıklar nispeten yeniyse ve bu varlığın geliştirilmesi için katlanılan tarihi maliyetler eksiksiz olarak kayıtlı ise kullanılmalıdır (Reilly, 2021, 370).

3.5.4. Değerleme Teknikleri ile Gayri Maddi Hakları Değerleme

Mevcut değerlendirme tekniklerinin çeşitliliği, değerlendirme tekniklerinin kullanımının belirli bir işlem için yararlı olduğu düşünüldüğünde bunlardan hangisinin kullanılması gerektiği sorusunu gündeme getirmektedir. AB Ortak Transfer Fiyatlandırması Forumu, transfer fiyatlandırmasında ekonomik değerlendirme tekniklerinin kullanımına ilişkin raporu 22 Haziran 2017 tarihinde yayımlamıştır. Raporun amacı değerlendirme tekniklerinin genel uygulaması ile transfer fiyatlandırması arasında bir köprü oluşturmaktır. Bu kapsamda uygulayıcılara yol göstermek amacıyla Raporda transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulamasında faydalı olabilecek değerlendirme tekniklerine ilişkin SWOT analizine yer verilmiştir. Tablo 7’de değerlendirme tekniklerinin güçlü ve zayıf yönleri altı farklı kriter (ekonomik değer, kullanım kolaylığı, objektiflik, uygun karşılaştırma ölçüsünün varlığı, piyasa bağlantısı, gerekli veri miktarı) yönünden analiz edilmiştir (AK, 2017, s. 20).

Tablo 7- Transfer Fiyatlandırmasında Kullanılabilecek Değerleme Tekniklerinin Güçlü ve Zayıf Yönlerinin Analizi

Teknik	Güçlü Yönler	Zayıf Yönler
Telif Haklarından Kurtulma Yöntemi	-Değerleme sırasındaki ekonomik değeri yansıtır. -Kullanımı nispeten kolaydır. -Temel girdiler piyasa verilerine dayanmaktadır. -Gerekli veri miktarı oldukça sınırlıdır.	-Genellikle uygun karşılaştırma ölçütleri ve piyasa verileri eksiktir.
Kazanç Primleri Yöntemi	-Değerleme sırasındaki ekonomik değeri yansıtır. -Kullanımı nispeten kolaydır. -Temel girdiler piyasa verilerine dayanmaktadır. -Gerekli veri miktarı oldukça sınırlıdır.	-Genellikle uygun karşılaştırma ölçütleri bulunmaz.
Fazla Kazanç Yöntemi	-Değerleme sırasındaki ekonomik değeri yansıtır. -Bireysel şirket verilerine dayanılması nedeniyle kıyaslama yalnızca nesnelleştirme için gerekli olabilir.	-Sonucu nesnelleştirmek için sınırlı olanaklara sahip bireysel verilere yüksek düzeyde güvenmek gerekir. -Finansal modeller oluşturma ihtiyacı nedeniyle kullanımı daha karmaşıktır. -Üçüncü taraf işlemleriyle doğrudan bağlantı yoktur.
Tarihi Maliyet Yöntemi⁴⁶	-Gerçek maliyetlere dayanması nedeniyle yüksek derecede objektiflik sağlar. -Kullanımı nispeten kolaydır. -Gerçek fiili maliyetlere dayanması nedeniyle kıyaslamaya gerek yoktur. -Gerekli veri miktarı oldukça sınırlıdır.	-Değerleme anındaki ekonomik değerle daha az bağlantılıdır. -Piyasa verileri ve gözlemlerle doğrudan bağlantısı yoktur.
İkame Maliyet Yöntemi	-Maliyetlere bağımlılık nedeniyle orta derecede objektiflik sağlar. -Kullanımı nispeten kolaydır. -Gerekli veri miktarı oldukça sınırlıdır.	-Değerleme anındaki ekonomik değerle daha az bağlantılıdır. -Piyasada yenileme için gereken maliyetleri kıyaslamak veya gözlemek genellikle zordur. -Piyasa verilerine sınırlı bağlantı vardır.
Kalıntı (Artık) Değer Yöntemi	-Değerleme sırasındaki ekonomik değeri yansıtır. -Bireysel şirket verilerine dayanılması nedeniyle kıyaslama yalnızca nesnelleştirme için gerekli olabilir.	-Sonucu nesnelleştirmek için sınırlı olanaklara sahip bireysel verilere yüksek düzeyde güvenir. -Finansal modeller oluşturma ihtiyacı nedeniyle kullanımı daha karmaşıktır. -Üçüncü taraf işlemleriyle doğrudan bağlantı yoktur.

Kaynak: AK Raporu, 2017, s.20

Değerleme sırasındaki ekonomik değer gerçeğe uygun şekilde belirlenmesi açısından, kalıntı değer ve fazla kazanç yöntemlerinin, değerlendirilen gayri maddi varlığın tam

⁴⁶ AK ve Deloitte, 2016, s.76

potansiyelini yansıttığından en güçlü yöntemler olduğu söylenebilir. Bu durum, telif oranına ilişkin karşılaştırılabilir işlemler bulunabilmesi ve varlığa ilişkin fiyat priminin doğru bir şekilde tahmin edilebilmesi koşuluyla, telif hakkından kurtulma ve kazanç primleri yöntemleri için de geçerlidir. Maliyete dayalı yöntemlerin özellikle de gayri maddi hakların değeriyle hiçbir bağlantısı olmayabilecek fiili maliyetleri ölçen tarihi maliyetler yaklaşımının gayri maddi hakkın ekonomik değeriyle bağlantısı oldukça azdır. Objektiflik açısından, tarihi maliyet yaklaşımı fiili maliyetlerin ölçülmesine dayandığı için en objektif yöntem olduğu söylenebilir. Tarihsel veriler yerine nesnelleştirilmesi çok da mümkün olmayan tahmini kârlara ve nakit akışlarına dayanan kalıntı değer yöntemi ve fazla kazanç yöntemi en subjektif yöntem olarak değerlendirilebilir. Objektiflik açısından ortada yer alan yöntemler ise daha az tahmin edilen ürün hacmi ve fiyatı gerektirdiğinden kanıtlaması daha kolay olan telif hakkından kurtulma ve kazanç primleri yöntemidir (AK ve Deloitte, 2016, s. 76).

Kullanım kolaylığı açısından telif haklarından kurtulma ve kazanç primleri yöntemi daha basittir. Kalıntı değer ve fazla kazanç yöntemleri daha detaylı finansal modellerin oluşturulmasını gerektirdiğinden diğerlerine göre daha karmaşıktır. Uygun karşılaştırma ölçütleri yönünden tarihi maliyetin yanı sıra kalıntı değer yöntemi ve fazla kazanç yöntemi için en güçlü yöntemlerdir. Başka sebeplerle kullanımı cazip olsa da, bazı gayri maddi varlıklar için karşılaştırılabilir emsaller bulmak söz konusu olduğunda telif hakkından kurtulma ve kazanç primleri yöntemlerinin uygulaması zor olmaktadır. Yapıları gereği telif hakkından kurtulma yöntemi ve kazanç primleri yöntemi varlığın pazar değerinin en doğrudan ölçüsünü verir. Diğer yöntemlerde pazar bağlantısı bu yöntemler kadar olmadığından dolaylı sonuçlar verir. Yöntemleri uygulamak için mükelleflerden istenen mali bilgiler -gerekli veri miktarı- yönünden karşılaştırma yapıldığında en fazla veri kalıntı değer ve fazla kazanç yöntemlerinde gereklidir. En az mali veri ise telif haklarından kurtulma yönteminin uygulanmasında gereklidir (AK ve Deloitte, 2016, s. 76).

Tablo 8’de gayri maddi hakları içeren transfer fiyatlandırması işlemlerinde faydalı olabilecek bazı değerlendirme tekniklerine ilişkin fırsatlara ve tehditlere yer verilmiştir (AK, 2017, s. 22).

Tablo 8- Transfer Fiyatlandırmasında Kullanılabilecek Değerleme Tekniklerine İlişkin Fırsatlar ve Tehditler

Teknik	Fırsatlar	Tehditler
Telif Haklarından Kurtulma Yöntemi	-Güvenilir emsallerin bulunabileceği "ben de" özelliklerine sahip gayri maddi varlıklar için kullanılma potansiyeli vardır. -Karşılaştırılabilirliğin güçlü referanslarla gerekçelendirilebildiği gayri maddi varlıklar için potansiyel olarak kullanılabilir.	-Genellikle güvenilir emsallerin mevcut olmadığı benzersiz özelliklere sahip gayri maddi varlıklar için kullanılmaz.
Kazanç Primleri Yöntemi	-Gayri maddi varlıkların (markalar, ticari markalar) pazarlanması için kullanılma potansiyeli vardır. -Gelecekte maliyet tasarrufu sağlayacak gayri maddi varlıklar için potansiyel olarak kullanılabilir.	-Fiyat primi değerlendirmesi sübjektiflik içerdiğinde genellikle kullanılmaz (örn. markalı ürünlere yönelik net jenerik alternatifler bulunmadığında vb.).
Fazla Kazanç Yöntemi	-Müşteri sözleşmeleri, müşteri ilişkileri ve süreç içi araştırma ve geliştirme projeleri için kullanılma potansiyeli vardır.	-Genellikle "katkıda bulunan varlıklar" tanımının net olmadığı durumlarda kullanılmaz. -Genellikle tüm varlıkları ve her birine atfedilebilen getiriye tanımlamanın zor olduğu durumlarda kullanılmaz-çakışma olasılığı yüksektir. -İşlevsellik ve risk ile kopukluk nedeniyle transfer fiyatlandırması amacıyla değerlemede genellikle çok sınırlı kullanımı mevcuttur.
Tarihi Maliyet Yöntemi⁴⁷	-Tanımlanabilir gelir akışı olmayan dahili olarak üretilen gayri maddi varlıklar için kullanılma potansiyeli mevcuttur. -Henüz nihai bir ürünle sonuçlanmamış, geliştirmenin erken aşamalarındaki gayri maddi varlıklar için potansiyel olarak kullanılabilir.	-Genellikle karmaşık gayri maddi varlıklar için kullanılmaz. -Genellikle hâlihazırda gelir akışı sağlayan tam gelişmiş gayri maddi varlıklar için kullanılmaz. - Genellikle değeri tüketiciler nezdindeki popülerliğe bağlı olan yüksek değerli pazarlama gayri maddi varlıkları için kullanılmaz.
İkame Maliyet Yöntemi	-Ölçülebilir kaynaklarla değiştirilebilecek gayri maddi varlıklar için kullanılma potansiyeli (örneğin yazılım) mevcuttur. -Henüz nihai bir ürünle sonuçlanmayan, geliştirmenin erken aşamalarındaki gayri maddi varlıklar için potansiyel olarak kullanılabilir.	-Genellikle karmaşık gayri maddi varlıklar için kullanılmaz. -Genellikle tam olarak geliştirilmiş gayri maddi varlıklar için kullanılmaz (halihazırda gelir akışı oluşturan). -Genellikle değeri tüketiciler nezdindeki popülerliğe bağlı olan yüksek değerli pazarlama maddi olmayan varlıkları için kullanılmaz.

⁴⁷ AK ve Deloitte, 2016, s.77

Kalıntı (Artık) Değer Yöntemi	-Benzersiz özelliklere sahip gayri maddi varlıklar için kullanılma potansiyeli vardır. -Güvenilir finansal tahminler mevcut olduğunda potansiyel olarak kullanılabilir. -Potansiyel olarak patentsiz teknoloji veya müşteri ilişkileri için kullanılabilir (bunun için maliyet ve pazar temelli yaklaşımların alakasız olduğu kabul edilir).	-Genellikle "rutin fonksiyon" tanımı net olmadığından kullanılmaz. -Genellikle tüm rutin işlevleri tanımlamanın ve her biri için kârlılığı değerlendirmek amacıyla güvenilir karşılaştırılabilir öğeler bulmanın zor olduğu durumlarda kullanılmaz - yüksek örtüşme olasılığı mevcuttur. -Tahminin oldukça belirsiz olduğu durumlarda güvenilir bir şekilde kullanılması zordur.
--	--	--

Kaynak: AK Raporu, 2017, s.22

Tablo 8’de yer verilen yöntemler, fiili uygulamalara bağlı olarak değişmekle birlikte en güvenilir veya hata olasılığı düşük yöntemlerdir. Değerleme tekniklerinin uygulamasında her birinin kullanılması sırasında ortaya çıkabilecek fırsat ve tehditler ile güçlü ve zayıf yönleri göz önünde bulundurularak değerlendirme konusu varlık için en makul olan yöntem seçilmelidir.

OECD TF rehberinde gayri maddi hakları içeren transfer fiyatlandırması işlemlerinde uygulanacak değerlendirme tekniklerine ilişkin olarak özellikle gelir yaklaşımı temelli indirgenmiş nakit akışlarını esas alan değerlendirme tekniklerinin yararlı olabileceği belirtilmiştir. Bununla birlikte söz konusu rehberde indirgenmiş nakit akışlarına dayalı yöntemlerin uygulanmasında kullanılacak parametrelerin seçiminde ve varsayımlarda dikkat edilecek hususlara ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuş, ancak hangi değerlendirme tekniğinin hangi transfer fiyatlandırması yönteminin parçası olarak kullanılabileceği yönünde tavsiyede bulunulmamıştır. AK Raporunda (2017) ise bazı değerlendirme teknikleri ile transfer fiyatlandırması yöntemleri arasında ilişki kurulmuştur. Transfer fiyatlandırması uygulayıcıları OECD TF Rehberindeki kurallara uymak şartıyla; Tablo 9’da belirtildiği şekilde değerlendirme teknikleri ile transfer fiyatlandırması yöntemlerini kullanabilir.

Tablo 9- Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri ve Bazı Değerleme Teknikleri İlişkisine Genel Bakış

Değerleme Tekniği	Transfer Fiyatlandırması Yöntemi İle İlişkisi
Artan Nakit Akış Yöntemi ⁴⁸	Artan nakit akışını tahmin etmek için KFY veya Artık Kâr Bölüşüm Yöntemi kullanılabilir.
Telif Haklarından Kurtulma Yöntemi	Telif oranının tahmin edilmesinde KFY ve kâra dayalı yöntemler kullanılabilir.
Kazanç Primleri Yöntemi	Prim kârlarını tahmin etmek için KFY, İşleme Dayalı Net Kâr Yöntemi ve Kâr Bölüşüm Yöntemi kullanılabilir.
Fazla Kazanç Yöntemi veya Kalıntı Değer Yöntemi	Artık geliri veya getiriye belirlemek için fiilen Kâr Bölüşüm Yöntemi uygulanmaktadır. Ancak varlığa dayalı rutin getiri belirlenmesi durumunda bunun özellikle fonksiyonel analiz (DEMPE fonksiyon analizi doğrultusunda) açısından karşılaştırılabilirlik ilkesini doğru bir şekilde yansıtması gerekmektedir.

Kaynak: AK Raporu, 2017, s. 9

Gayri maddi hakların değerlemesinde kullanılacak her bir tekniğin kendi sınırlamaları vardır. Değerleme teknikleri gayri maddi haklar için uygulanabiliyor olsa da değerlendirme süreci maddi varlıklara kıyasla oldukça karmaşıktır. Bu durumun sebebi gayri maddi hakların sıklıkla alınıp satılmaya konu olduğu şeffaf bir piyasasının olmaması ve yapısı gereği karşılaştırılabilir işlemlerin bulunmasının zor olmasıdır. Bu zorluklar, karşılaştırma yapmak için fiyatlandırma verilerinin genel olarak mevcut olmadığı ve mevcut olduğu durumlarda bile yapılan karşılaştırmaların geçerliliğine ilişkin meşru soruların olabileceği anlamına gelmektedir. Bu sebeple değerlemede kullanılacak tekniğin ve teknikte kullanılacak parametrelerin doğru bir şekilde seçimi gayri maddi hakların gerçeğe uygun değerlendirilmesi açısından oldukça önemlidir (OECD, 2022, s. 25). Değerleme teknikleri uygulanırken yetersiz piyasa verisi veya bulunan geniş veri aralığı, parametrelerin seçiminde ve tahminlerdeki öznellik riski dolayısıyla sık sık ayarlama yapılması ihtiyacı ortaya çıkabilir. Bu durum da aslında varlıkların değerlendirilmesinde tek bir değerlendirme yöntemine güvenmeyi zorlaştırmaktadır (Réröle, 2010). Bu sebeple değerlendirme tekniklerinin uygulanmasındaki subjektif değerlendirmeleri minimize edebilmek için genel kabul görmüş standartlara uygun

⁴⁸ Artan nakit akışı yönteminde' nakit akışları doğrudan belirli bir maddi olmayan varlıkla ilişkilendirilebilir. Bu nedenle maddi olmayan varlığa atfedilebilen nakit akışının belirlenmesi önemlidir. Bu yöntem, gayri maddi varlığın üretim yaptığı veya gayri maddi varlığın nakit akışı yaratmasına izin verdiği durumlarda en iyi şekilde kullanılır (AK, 2017, s.18).

yöntemler ve parametreler esas alınarak varlığa uygun olan birden fazla yöntem kullanılarak değerlendirilebilir.

3.6. GAYRİ MADDİ HAKLARA İLİŞKİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI İŞLEMLERİNDE YENİ YAKLAŞIMIN DEĞERLENDİRİLMESİ

OECD TF Rehberinin VI. Gayri Maddi Varlıklar bölümünün amacı, gayri maddi hakların kullanımının veya transferinin söz konusu olduğu işlemlerde emsallere uygunluk koşullarının tespitine yönelik özel bir rehberlik sağlamaktır. OECD Model Vergi Anlaşması'nın 9'uncu Maddesi, ilişkili işletmelerin birbirleriyle gerçekleştirdiği işlemlerin koşulları ile ilgilenmekte olup, bu işlemlerle ilgili belirli bir tanımlama yapılmasıyla ilgilenmemektedir. Özellikle dikkat edilmesi gereken husus söz konusu işlem ile ilişkili bir işletmeden diğerine ekonomik fayda aktarılıp aktarılmadığıdır. Bu fayda maddi varlıklardan, gayri maddi varlıklardan, hizmetlerden, diğer varlıklardan ya da faaliyetlerden kaynaklanabilir. Bir varlık ya da faaliyet, gayri maddi hak teşkil edip etmediğine bakılmaksızın, ekonomik değer taşıması halinde emsallere uygun fiyatların belirlenmesinde hesaba katılmalıdır (OECD, 2022, para. 6.1-2). Gayri maddi varlıklarla ilgili işlemlerde de emsallere uygunluk ilkesinin, karşılaştırılabilirlik analizinin ve transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanması gerekmektedir.

Çalışmanın önceki bölümlerinde OECD'nin TF Rehberindeki (2022) gayri maddi varlıklara ilişkin açıklamalarına ve yürürlükteki Türk vergi mevzuatındaki düzenlemelere yer verilmiştir. Tablo 10'da bu düzenlemeler karşılaştırılmış ve bu alanda yapılan yenilikler aktarılmıştır.

Tablo 10- Türk Vergi Mevzuatı ile Yeni OECD TF Rehberinde Gayri Maddi Haklara İlişkin Yapılan Değişiklerin Karşılaştırılması

	Türk Vergi Mevzuatı	OECD (2022) Transfer Fiyatlandırması Rehberi
Tanım	Gayri maddi haklar, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir.	Rehber gayri maddi varlığı tanımlarken muhasebenin veya genel hukukun tanımlarını temel alarak sınırlandırma yapmamıştır. Buna göre gayri maddi varlık, fiziksel veya finansal bir varlık olarak kabul edilmeyen, ticari faaliyetlerde kullanılmak üzere sahip olunabilen ya da kontrol edilebilen, karşılaştırılabilir koşullarda ilişkisiz taraflar arasında kullanımı veya transferi halinde bedeli tazmin edilebilen unsur olarak tanımlanmıştır.
Sınıflandırma	1 Seri No.lu TF Genel Tebliğinde pazarlama amaçlı ve ticari gayri maddi haklar olmak üzere ikili ayırım yapılmıştır.	Rehberde, değişik sınıf ve kategorilerdeki gayri maddi varlıkların kesin olarak tanımlanması yapılmamış veya bu kategorilere bağlı sonuçlar belirlenmemiştir.
Emsallere Uygunluk İlkesi	Gayri maddi varlıklara ilişkin işlemlerde de emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması gerekmektedir.	Gayri maddi varlıklara ilişkin işlemlerde de emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması gerekmektedir. ÇUI'lere ait gayri maddi hakların transfer fiyatlandırması işlemlerinde DEMPE analizi yoluyla emsal bedel belirlenmelidir. Yeni yaklaşımda yasal sahiplikten ziyade ekonomik mülkiyet esas alınarak gayri maddi hakka yapılan katkılara göre ÇUI grup üyeleri arasında gelirin paylaşılması gerekmektedir.
Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri	Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi önerilmekle birlikte karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin bulunmadığı yüksek düzeyde değerli gayri maddi hakların yer aldığı işlemlerde diğer yöntemlerin kullanılabilmesi mümkündür.	Geleneksel İşlem Yöntemleri ve İşleme Dayalı Kâr Yöntemleri uygulanabilir. Rehberde bir veya daha fazla gayri maddi varlığın transfer edilmesini içeren durumlarda karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ile kâr bölüşüm yönteminin en kullanışlı yöntem olduğu belirtilmektedir. Güvenilir karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler bulunmadığında, emsallere uygun bedellerinin tahmin edilmesinde değerlendirme teknikleri kullanılabilir.
Belgelendirme	Genel Rapor, Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu, Ülke Bazlı Rapor	Ana Rapor, Yerel Rapor, Ülke Bazlı Rapor

Türkiye coğrafi konumu, pazar büyüklüğü gibi sebeplerle çok sayıda ÇUI'nin yatırım yaptığı bir ülkedir. Bununla birlikte gelişmekte olan bir ülke olarak yeni bilgi ve teknolojileri ithal ederek ekonomik açıdan daha verimli alanlarda büyüme çabası içerisindedir. Türkiye'deki gerçek ve tüzel kişilerin sahip olduğu gayri maddi haklar ABD, Almanya, Japonya gibi gelişmiş ülkeler ile karşılaştırıldığında sahip olunan gayri maddi haklar, ürün ve hizmet inovasyonları, Ar-Ge çalışmaları ve bütçeleri arasında Türkiye aleyhine önemli fark bulunmaktadır. Devletin inovasyon ve Ar-Ge çalışmalarına ilişkin önemli desteklerine karşı savunma sanayi dışında Türkiye yeni ürünler ve yeni teknolojiler ortaya çıkaramamakta ve yeni bilgileri teknolojiye dönüştüremediğinden uluslararası rekabet edebilir konuma gelememektedir. Bu eksiklikler sebebiyle Türkiye gayri maddi hak ödemeleri yönünden net ithalatçı konumundadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Yıllık Faaliyet Raporlarında muhtasar beyannamenin gelir türlerine göre dağılımına yer verilmiştir. Gelir türleri arasında, gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında ödenen bedeller (KVK 30/2) ile telif ve patent hakları satışı dolayısıyla dar mükellefiyete tabi olanlara yapılan ödemeler (GVK 94/4) sebebiyle yapılan tevkifat tutarları bulunmaktadır.

Tablo 11- Dar Mükellefiyete Tabi Olanlara Yapılan Ödemeler Sebebiyle Yapılan Tevkifat Tutarlarının Muhtasar Beyanname İçindeki Payı

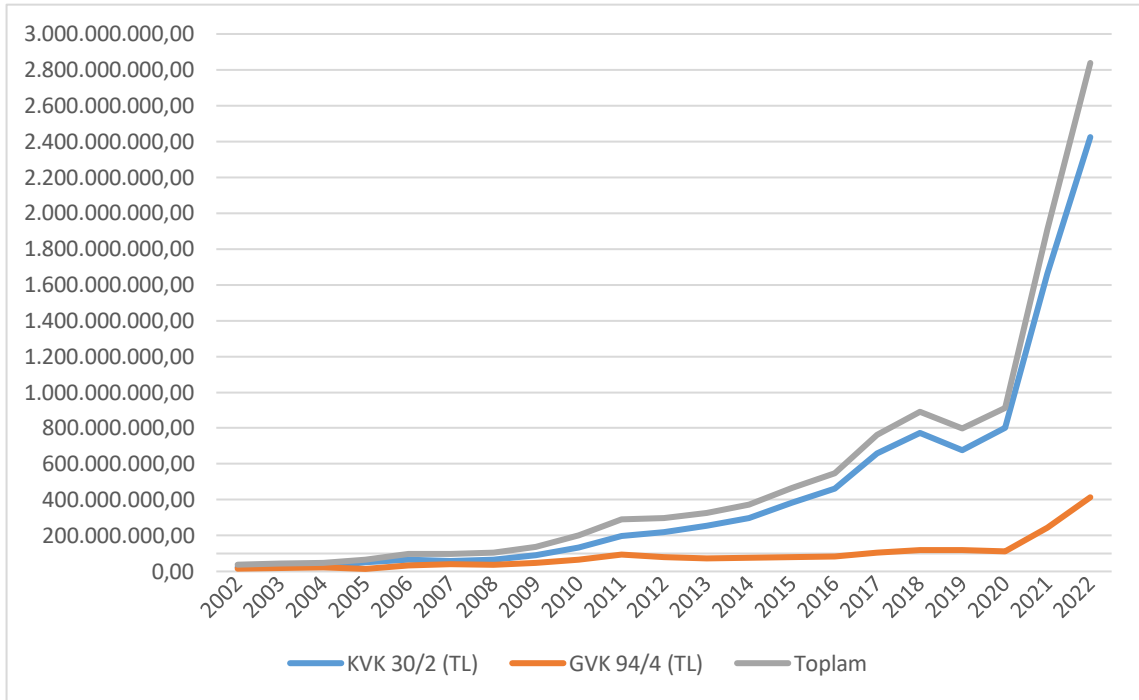
Yıllar	KVK 30/2 (TL)	%	GVK 94/4 (TL)	%	Toplam
2002	23.578.980,98	0,22	14.127.638,36	0,13	37.706.619,34
2003	25.362.737,35	0,20	17.824.370,00	0,14	43.187.107,35
2004	27.122.125,00	0,16	21.538.097,00	0,12	48.660.222,00
2005	50.867.988,00	0,23	14.034.114,00	0,06	64.902.102,00
2006	63.859.937,97	0,24	32.299.343,02	0,12	96.159.280,99
2007	58.773.623,62	0,18	38.978.744,43	0,12	97.752.368,05
2008	65.545.336,10	0,20	38.349.808,29	0,11	103.895.144,39
2009	90.980.489,61	0,27	47.110.989,24	0,14	138.091.478,85
2010	134.034.068,66	0,32	66.530.580,20	0,16	200.564.648,86
2011	196.044.433,20	0,38	95.751.325,40	0,19	291.795.758,60
2012	218.752.129,16	0,37	80.141.235,12	0,13	298.893.364,28
2013	253.668.259,00	0,37	72.502.953,00	0,11	326.171.212,00
2014	296.682.841,13	0,36	77.970.869,46	0,10	374.653.710,59
2015	382.749.493,93	0,39	81.562.281,60	0,08	464.311.775,53
2016	462.291.916,00	0,41	85.177.537,00	0,07	547.469.453,00
2017	657.378.252,00	0,50	103.661.241,00	0,08	761.039.493,00

2018	772.405.143,00	0,48	117.840.455,00	0,07	890.245.598,00
2019	678.119.499,00	0,41	119.802.232,00	0,07	797.921.731,00
2020	802.966.897,00	0,49	110.895.488,00	0,07	913.862.385,00
2021	1.662.489.779,00	0,52	245.702.926,00	0,08	1.908.192.705,00
2022	2.424.370.778,84	0,81	413.850.552,88	0,14	2.838.221.331,72

Kaynak: GİB Faaliyet Raporlarından (2002-2022) Faydalanılarak Oluşturulmuştur.

Tablo 11’de yer alan dar mükelleflere yapılan gayri maddi hak ödemeleri üzerinden yapılan tevkifat tutarlarının yıllar itibariyle gelişimine bakıldığında birkaç yıl haricinde sürekli artış içinde olduğu gözlenmektedir. Özellikle dar mükellef kurumlara yapılan gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında ödenen bedeller üzerinden yapılan kesintiler 2007 ve 2019 yılları haricinde sürekli artış göstermiştir. KVK’nın 30/2’nci maddesi kapsamındaki kesintilerin muhtasar beyanname gelirleri içindeki payı 2002 yılında %0,22 iken, 2022 yılında %0,81’e yükselmiştir, 20 yıllık ortalama ise %0,35 olarak hesaplanmıştır. Telif ve patent hakları satışı dolayısıyla dar mükellefiyete tabi olanlara yapılan ödemeler üzerinden yapılan kesintiler ise yıllar itibariyle yatay bir seyir izlemiş, KVK’nın 30/2’nci maddesi kapsamında yapılan kesintilere göre önemli bir artış göstermemiştir. GVK’nın 94/4’üncü maddesi kapsamında yapılan kesintilerin muhtasar beyanname gelirleri içindeki payı 2002 yılında %0,13 iken 2022 yılında %0,14 olarak gerçekleşmiştir, 20 yıllık ortalama ise %0,11 olarak hesaplanmıştır. Şekil 6’daki grafikten dar mükellef kurumlara yapılan gayri maddi hak ödemelerine ilişkin tevkifat tutarlarının son yıllarda sürekli yükseldiği görülmektedir.

Şekil 6: Dar Mükelleflere Yapılan Gayri Maddi Hak Ödemelerine İlişkin Kesintiler



Kaynak: GİB Faaliyet Raporlarından (2002-2022) Faydalanılarak Oluşturulmuştur.

Gelir İdaresi Başkanlığının Yıllık Faaliyet Raporunda sadece tevkifat tutarlarına yer verilmiş olup, tevkifat matrahları hakkında bilgi bulunmamaktadır. Tevkifat matrahları yıllar itibariyle Türkiye’den yurtdışına yapılan gayri maddi hak ödemelerini göstermekte olup, Türkiye’den yapılan kaynak çıkışını ifade etmektedir. KVK 30/2 ve GVK 94-4 maddeleri kapsamında yapılan ödemeler üzerinden 2009/14592-14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları uyarınca %20 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Bilindiği üzere Türkiye’nin taraf olduğu ÇVÖA’larda gayri maddi hak bedelleri üzerinden birkaç istisna dışında genelde %10’luk bir kesinti yapılması kabul edilmiştir. KVK 30/2 ve GVK 94-4 maddeleri çerçevesinde %10 ve %20 oranları esas alınarak hesaplanan tevkifat matrahları aracılığıyla dar mükelleflere 2012-2022 yıllarında yurtdışına yapılan gayri maddi hak ödemelerine ilişkin tahminde bulunmak olanaklıdır. Yapılan hesaplamalar Tablo 12’de aktarılmaktadır.

Tablo 12- Dar Mükellefiyete Tabi Olanlara Yapılan Gayri Maddi Hak Ödemeleri

Yıllar	KVK 30/2 (TL)	GVK 94/4 (TL)	Toplam	Tevkifat Matrahı (%10)	Tevkifat Matrahı (%20)
2012	218.752.129,16	80.141.235,12	298.893.364,28	2.988.933.642,80	1.494.466.821,40
2013	253.668.259,00	72.502.953,00	326.171.212,00	3.261.712.120,00	1.630.856.060,00
2014	296.682.841,13	77.970.869,46	374.653.710,59	3.746.537.105,90	1.873.268.552,95
2015	382.749.493,93	81.562.281,60	464.311.775,53	4.643.117.755,30	2.321.558.877,65
2016	462.291.916,00	85.177.537,00	547.469.453,00	5.474.694.530,00	2.737.347.265,00
2017	657.378.252,00	103.661.241,00	761.039.493,00	7.610.394.930,00	3.805.197.465,00
2018	772.405.143,00	117.840.455,00	890.245.598,00	8.902.455.980,00	4.451.227.990,00
2019	678.119.499,00	119.802.232,00	797.921.731,00	7.979.217.310,00	3.989.608.655,00
2020	802.966.897,00	110.895.488,00	913.862.385,00	9.138.623.850,00	4.569.311.925,00
2021	1.662.489.779,00	245.702.926,00	1.908.192.705,00	19.081.927.050,00	9.540.963.525,00
2022	2.424.370.778,84	413.850.552,88	2.838.221.331,72	28.382.213.317,20	14.191.106.658,60

Kaynak: GİB Faaliyet Raporlarındaki Veriler Kullanılarak Yazar Tarafından Hesaplanmıştır.

Tablo 12’de görüldüğü üzere 2012-2022 yılları arasında 2019 yılı hariç gayri maddi hak ödemeleri sürekli artış göstermiştir. 2012 yılında 1,49 Milyar TL ile 2,9 Milyar TL arasında olan gayri maddi hak ödemeleri, 2022 yılında 14,19 Milyar TL ile 28,38 Milyar TL aralığına yükselmiştir. ÇVÖA’ların büyük çoğunluğunda %10 tevkifat oranının kabul edildiği göz önünde bulundurulduğunda Türkiye’den yurt dışına yapılan gayri maddi hak ödemelerinin 2020, 2021 ve 2022 yılları için sırasıyla yaklaşık 9,1 Milyar TL, 19 Milyar TL ve 28,3 Milyar TL olduğu değerlendirilmektedir.

Ek 11’deki tabloda Türkiye’nin 2016 ile 2022 yıllarındaki fikri mülkiyet haklarına ilişkin uluslararası ticaret istatistiklerine yer verilmiştir. Fikri mülkiyet haklarının ihracat ve ithalat dengesine bakıldığında 2016 ile 2022 yıllarının tamamında Türkiye net ithalatçı konumundadır. 2016-2022 yılları arasında fikri mülkiyet haklarının ithalatının toplam hizmet ithalatı içindeki payı ortalama %9 iken, toplam hizmet ihracatı içindeki payı ise ortalama %1 bile değildir. Dar mükelleflere yapılan gayri maddi hak bedeli ödemelerinin yıllar itibarıyla gelişimine bakıldığında sürekli artan şekilde Türkiye’den kaynak çıkışı görülmektedir. Gayri maddi haklar değerlemesi zor bir alan olması sebebiyle vergi matrahını aşındırma yönünden riskli bir alan olarak kabul edilmeli, bu sebeple bu konuya özgü vergi güvenlik tedbirleri alınmalıdır. Yurt dışına yapılan gayri maddi hak ödemelerindeki artış trendi dikkate alındığında ilerleyen yıllarda gayri maddi hak

ödemelerinin önemi daha da artacaktır. Bu sebeple OECD'nin TF Rehberinde yapılan değişikliklere uyumlu şekilde Türk vergi mevzuatında değişiklik yapılması önem arz etmektedir.

OECD'nin nihai TF Rehberindeki çalışmalar ve öneriler göz önünde bulundurularak gayri maddi hakların emsal bedelinin tespiti için Türk vergi mevzuatında yapılması gereken değişiklikler vardır. 1 Seri No.lu TF Tebliğde gayri maddi hakların tanımında değişikliğe gidilmelidir. Transfer fiyatlandırması açısından gayri maddi hakları sadece sayarak tanımlamak yerine tanımda sayılan varlıkların yanı sıra gayri maddi hak niteliklerine sahip diğer varlıklarında bu kapsamda kabul edileceği belirtilerek gayri maddi hakların kapsamı geniş tutulmalı ve tanım netleştirilmelidir. Buna göre OECD'nin tanımı benimsenerek gayri maddi haklar, ticari faaliyetlerde kullanılmak üzere sahip olunabilen veya kontrol edilebilen, kullanımı ya da transferi mümkün olan, karşılaştırılabilir şartlarda ilişkisiz işletmeler arasında ortaya çıktığında bedeli olan, fiziksel veya finansal varlık olarak kabul edilmeyen unsurlar şeklinde genel olarak tanımlanabilir. Bu değişiklik ile ilişkili olarak transfer fiyatlandırması işlemlerinde gayri maddi haklara ilişkin kesin bir sınıflandırma yapılmamalıdır. Tebliğde değişiklik yapılarak değerlendirilmesi zor gayri maddi haklara ilişkin transfer fiyatlandırması işlemlerine ilişkin süreçler belirlenmelidir. Bununla birlikte transfer fiyatlandırması yöntemlerini destekleyici bir unsur olarak değerlendirme yöntemlerinin uygulanabilmesi için yasal düzenleme yapılmalıdır. Önceden belirlenen şartların varlığı halinde transfer fiyatlandırması raporu dışında ayrıca mükelleflere değerlendirme raporu sunma zorunluluğu getirilmelidir. Ayrıca emsal bedel araştırması için uluslararası veri tabanlarının kullanılmasına ilişkin düzenleme yapılmalıdır. Ulusal düzeyde yapılan işlemler yönünden vergi idaresinin emsal bedel araştırmaları için işletmelerin faydalanabileceği ulusal veri tabanı kurması gerekmekte olup, bu değişiklikler ihtilafların büyük çoğunluğunu ortadan kaldıracaktır.

Değerleme tekniklerinin kullanılması Türk vergi mevzuatı açısından yeni bir uygulama değildir. KVK'nın "Sınai mülkiyet haklarında istisna" başlıklı 5/B maddesinde, "Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlardan 1/1/2015 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlara" yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir. 8 Seri No.lu KVK Genel

Tebliğinde sınai mülkiyet haklarında istisna uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Kanunun 5/B Maddesi yürürlüğe girdiğinde 2/c bendinde istisnadan yararlanılacak ilk yıl, buluşun oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devir veya satış hâlindeki değerinin tespitine yönelik Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesi şartı bulunmaktaydı. 09.08.2016 tarihinden itibaren bu bent hükmü yürürlükten kaldırılmıştır. Kanun değişikliğinin gerekçesinde "sınai mülkiyet haklarında kazanç istisnası uygulamasında yaşanan sorunları gidermek, gerek mükellefler gerekse vergi idaresi açısından kolay ve uygulanabilir bir sistem oluşturmak" amacıyla yapıldığı belirtilmektedir. Sınai mülkiyet haklarında istisna düzenlemesinde Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenmesi gereken değerlendirme raporunun kaldırılmasının önemli gerekçelerinden biri gayri maddi hakların değerlemesine ilişkin uygulama güçlükleridir. Değerleme raporunun düzenlenmesinin uzun bir zaman alması sebebiyle vergi idaresi ile mükellefler bu konuda ihtilaflar yaşamış neticede kanun koyucu bu uygulamadan vazgeçmiştir. Türk vergi mevzuatında kısa bir dönem de olsa değerlendirme yöntemleri uygulama imkânı bulmuştur. Ancak yapılması gereken çalışmaların uzmanlık gerektirmesi, değerlendirme raporlarının yazılması sürecinin uzun zaman alması gibi nedenlerle istenilen şekilde yürütülememiştir.

Sermaye piyasası mevzuatında benzer bir düzenleme yer almaktadır. İlişkili kişilerle yapılacak varlık ve hizmet alım-satım işlemlerinde belirli koşullarda değerlendirme raporu düzenlemesi sermaye piyasası mevzuatı gereğince zorunludur. 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na (SPK) uyum kapsamında hazırlanan, II-17.1 sayılı "Kurumsal Yönetim" Tebliğinin "İlişkili Taraflarla Gerçekleştirilecek İşlemler" başlıklı 9'uncu maddesinde hangi işlemler için değerlendirme raporu hazırlanacağı belirtilmiştir. Buna göre "Ortaklıklar ve bağlı ortaklıkları ile ilişkili tarafları arasındaki, varlık ve hizmet alımı benzeri işlemler ile yükümlülük transferi işlemlerinde, varlık ve hizmet satışı benzeri işlemlerde işlem tutarının Tebliğ kapsamında yapılan hesaplama sonucunda belirlenen şirket değerine olan oranının, %5'ten fazla olarak gerçekleşeceğinin öngörülmesi durumunda; işlem öncesinde işleme ilişkin Kurulca belirlenen bir kuruluşa değerlendirme yaptırılması zorunludur. İşleme konu varlığın pay olması ve söz konusu payların devrinin borsada gerçekleştirilmesi durumunda; ayrıca değerlendirme raporu aranmaz." Bununla birlikte işletme tarafından belirlenen oranın "%10'u aşacağı öngörülmesi durumunda,

değerleme yaptırılması yükümlülüğüne ek olarak işleme ilişkin yönetim kurulu kararlarında bağımsız üyelerin çoğunluğunun onayı aranmaktadır."

İlişkili kişiler arasında alım satıma konu olan gayri maddi hakların emsal bedelinin tespiti için işletmelerin ve vergi idarelerinin izleyebileceği yollar OECD TF Rehberinde (2022) ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Rehberde yer alan yeni düzenlemelere uyum sağlanabilmesi ve önerilen yeni yaklaşımlardan faydalanabilmesi için vergi mevzuatında değişiklikler yapılması gerekmektedir. OECD TF rehberindeki önemli değişikliklerden bir tanesi gayri maddi haklara ilişkin transfer fiyatlandırması işlemlerinde değerlendirme yaklaşımlarının transfer fiyatlandırması yöntemlerini destekleyici bir unsur olarak kullanılmasıdır. Sınai mülkiyet haklarında istisna uygulamasından elde edilen tecrübe, vergi idaresinin profesyonel bir çalışma alanı olan değerlendirme yöntemlerini transfer fiyatlandırması işlemlerinde uygulamasının zor olduğunu göstermektedir. Vergi kanunlarında bu kapsamda değişiklik yapılmalı ve ilişkili kişilerle yapılan belli büyüklükteki gayri maddi haklara ilişkin transfer fiyatlandırması işlemlerinde bağımsız değerlendirme şirketlerine değerlendirme yaptırma zorunluluğu getirilmelidir.

Bu işlemlerin de denetimi için öncelikle bu alanda uzmanlaşmış insan kaynağı istihdam edilmeli ve vergi idaresi bu alanda çalıştıracağı kişilere gerekli eğitimler vererek değerlendirme işlemlerinde uzmanlaşma sağlamalıdır. Bununla birlikte transfer fiyatlandırması konulu uyuşmazlıklar niteliği gereği diğer vergi uyuşmazlıklarından ayrıştığından hem uygulama birliğinin sağlanması hem de uzmanlaşma için vergi yargısında da adli yargıda olduğu gibi ihtisas mahkemelerinin kurulması gerektiği düşünülmektedir.

Türk vergi idaresinin temelini Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve Vergi Denetim Kurulu (VDK) Başkanlığı olmak üzere iki kurum oluşturmaktadır. GİB'in görevleri, 15/7/2018 tarih ve 30479 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 137'nci maddesinde sıralanmıştır. GİB'in devlet gelirlerine ve devlet ile mükellef ilişkisiyle ilgili çok sayıda görevi bulunmaktadır. Bu görevlerinin temelini devlet gelirleri politikasının oluşturulması, devlet gelirlerinin tahsili ile devlet gelirlerine ilişkin mevzuatın hazırlanması ve mükellef hizmetleri oluşturmaktadır. VDK'nın görevleri

ise 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 228'inci maddesinde belirtilmiştir. Kararnamenin 228'inci maddesinde VDK Başkanlığına çok sayıda görev verilmiştir. Ancak VDK Başkanlığının temel görevlerini vergi incelemesi, teftiş, inceleme, denetim ve soruşturma oluşturmaktadır. GİB'in organizasyon yapısı içerisinde transfer fiyatlandırması işlemleri için AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığında Transfer Fiyatlandırması ve Değerlendirmesi Müdürlüğü bulunmaktadır. Benzer şekilde özellikle transfer fiyatlandırması işlemlerinin denetimi için VDK Başkanlığında Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı bulunmaktaydı. Ancak 2020 yılında 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 228'inci maddesinde⁴⁹ yapılan değişiklik ile birlikte VDK'nın organizasyon yapısı tamamen değiştirilmiştir. Bu kapsamda VDK Başkanlığı Denetim, Vergi Kaçakçılığı, Vergi İadeleri ve Sektörel Denetim Daire Başkanlıkları şeklinde örgütlenmiştir. Yeni organizasyon yapısında ise transfer fiyatlandırması işlemlerinin denetimi ile ilgili ayrı bir birim oluşturulmamıştır (VDK, 2021, s. 10).

Transfer fiyatlandırması işlemleri özellikle gayri maddi hakların konu edildiği transfer işlemleri uzmanlık bilgisi gerektiren profesyonel bir çalışma alanıdır. Bu bağlamda gayri maddi haklara ilişkin transfer fiyatlandırması işlemlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi ve denetimi için Türk vergi idaresinin transfer fiyatlandırması ve değerlendirme konusunda uzmanlaşmış denetim birimine ihtiyacı olduğu değerlendirilmektedir. Bu yönüyle VDK'nın organizasyon yapısında bir değişiklik yapılmasının kaçınılmaz olduğu düşünülmektedir.

⁴⁹ 8/4/2020 tarihli ve 31103 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 6'ncı maddesiyle değişiklik yapılmıştır.

SONUÇ

Gayri maddi haklar, insanın yaratıcı zekâsının ürünü olup, üzerinde somutlaştığı maddi mallardan ayrı bir hukuki varlığa ve ekonomik değere sahip varlıklardır. Gayri maddi hakların soyut olması ve söz konusu maddi olmayan varlıkların ömrü dikkate alındığında sahibine sağladığı ekonomik faydaların ölçülmesinde belirsizlikler ortaya çıkarmaktadır. Bu hususlar varlıkların değerinin doğru şekilde tespitini güçleştirmektedir. Gayri maddi hakların emsallere uygun bedelinin tespitinde yaşanan güçlükler ve anlaşmazlıklar vergi idaresi ile mükellefleri hatta bazı durumlarda ülkeleri karşı karşıya getirebilmektedir. Bu yönüyle yaşadığımız bilgi çağında gayri maddi haklar hem işletmeler hem de vergi idareleri açısından büyük önem taşımaktadır. Gayri maddi haklar değerlemesi zor varlıklar olması sebebiyle özellikle transfer fiyatlandırması işlemlerinde hem mükellefler için hem vergi idareleri için uygulaması zor bir alandır. Çalışmada gayri maddi hakların tanımı, çeşitleri ve özellikleri, transfer fiyatlandırmasının amacı, temel unsurları ve yöntemleri ile değerlendirme yöntemleri Türk vergi mevzuatı ve OECD TF Rehberi çerçevesinde incelenmiştir. Çalışmada OECD TF Rehberinin esas alınmasının gerekçesi transfer fiyatlandırması konusunda uluslararası kabul gören bir çalışma olması ve Türkiye'nin de OECD düzenlemelerini temel alması olmuştur.

Küreselleşmenin etkisiyle birlikte ticarete yaşanan serbestleşme sonucu uluslararası ticaret hacmi hızla büyümüş, para ve sermaye piyasalarında uluslararası entegrasyon hızla gerçekleşmiştir. Günümüzde bilgi önemli bir sermaye haline gelmiştir. Yaşanan dönüşüm ile birlikte sermaye odaklı yaklaşımdan bilgi odaklı yaklaşıma geçilmiştir. Bu iktisadi gelişmeler neticesinde ÇÜİ'ler birçok farklı ülkeye yatırım yaparak faaliyetlerini farklı ülkelerde gerçekleştirmeye başlamıştır. Uluslararası ticaretin gelişmesinde çokuluslu şirketlerin etkisi büyüktür. Son yıllarda bu şirketlerin piyasa değerleri birçok devletin milli gelirinden daha büyük hale gelmiştir. Günümüzde özellikle sanayi, teknoloji, yazılım ve ilaç sektörü gibi bilgi yoğun alanlarda faaliyet gösteren büyük şirketlerin değerlerinin önemli bir kısmını gayri maddi haklar/maddi olmayan duran varlıklar oluşturmaktadır. İşletmeler açısından gayri maddi hakların öneminin artması sonucu,

gayri maddi haklar farklı ülkelerde faaliyette bulunan grup işletmeleri arasında lisans, kiralama ve devir gibi hukuki muamelelere de konu olmaya başlamıştır.

Günümüzde uluslararası iktisadi entegrasyon ile birlikte para ve sermaye piyasalarında yatırım yapma imkanı, finansal araç çeşitliliği ÇUI'lerin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını kolaylaştırmıştır. Bu durum ülkelerin vergi matrahının aşınmasına sebep olduğundan uluslararası bir sorun olarak algılanmış ve ülkeleri bu konuda uluslararası işbirliğine ve çalışmaya sevk etmiştir. OECD Mali İşler Komitesi tarafından 1976 yılında yayınlanan rapor transfer fiyatlandırmasının vergisel yönüne ilişkin ilk kapsamlı uluslararası belge niteliğindedir. Zaman içerisinde çeşitli güncellemeler yapılarak rapor genişletilmiştir. Günümüzde transfer fiyatlandırması konusunda temel rehber olarak kabul edilen çalışma 1995 yılında "Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" yayınlanmıştır. OECD ekonomik gelişmelere bağlı olarak transfer fiyatlandırması rehberini belli aralıklarla güncellemektedir, rehber son olarak 2022 yılında güncellenmiştir.

Gelişen ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki sermaye ve bilgi transferi ÇUI'ler aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Diğer tüm işletmeler gibi ÇUI'ler de kâr maksimizasyonu amacıyla faaliyette bulunmaktadır. ÇUI'ler güçlü mali ve organizasyon yapısı, modern ve üstün teknoloji olanakları ile kâr maksimizasyonu amacına ulaşmak için geliştirdiği işletme politikalarından bir tanesi de vergi planlamasıdır. ÇUI'ler vergisel amaçlarla transfer fiyatlandırması yaptığı gibi, kendi yönetim amaçları için de transfer fiyatlandırmasına başvurabilmektedir.

Vergi gelirlerindeki kayıp ve kaçak alanında önemli çalışmalar yürüten OECD, 2013 yılında matrah aşındırılması ve kârın aktarımını engellemeye yönelik kapsamlı eylem planlarını açıklamıştır. OECD tarafından hazırlanan "Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması Eylem Planı (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS)" çalışmaları neticesinde OECD TF Rehberi güncellenmiş ve BEPS sonuçları ÇVÖA'larda bazı değişiklikler gerektirmiştir. OECD, devletlerin ÇVÖA'larını ikili olarak yeniden müzakere etmesindeki zorluğu ve zaman kaybını dikkate alarak ÇVÖA'ların BEPS

sonuçlarına daha kolay ve hızlı şekilde uyum sağlaması için Çok Taraflı Sözleşmeyi oluşturmuştur.

Bir ülkenin vergi tabanının aşınmasına sebep olabilecek birçok yol vardır, ancak kârın aktarılması bunların en önemlilerinden biridir. Özellikle ÇUI'lerin grup üyeleri transfer fiyatlandırması yoluyla karını farklı ülkelerdeki ilişkili işletmesine aktarabilmektedir. Ayrıca bu amaçla yapılan transfer fiyatlandırması işlemlerinin çoğu vergi cenneti ülkelerde bulunan ilişkili işletmeler ile gerçekleştirilmektedir. Günümüzde hızla gelişen uluslararası entegrasyon ve yeni teknolojik gelişmeler sonucu ortaya çıkan çok yönlü, karmaşık ve dinamik işletme yapıları matrah aşındırma ve kâr aktarımını kolaylaştırmaktadır. Dinamik olan ekonomik yapıya karşın vergi kanunları ve diğer düzenlemeler ekonomik gelişmelerin gerisinde kalmaktadır. Geleneksel ticari işlemlere ve yapılara göre oluşturulan vergi düzenlemeleri, dinamik işletme yapılarına ve küresel ticari gelişmelere uygun şekilde yeniden oluşturulmalıdır. Gayri maddi hakların likiditesi, risk transferinin kolaylığı ile elektronik mal ve hizmet teslimi gibi unsurlar vergi arbitrajını hem daha kolay hem de daha çekici hale getiriyor. Bilhassa ülkeler arasındaki vergi oranlarındaki farklılıklar vergi arbitrajını kolaylaştırmaktadır.

BEPS eylem planı kapsamında OECD TF Rehberinin "Gayri Maddi Varlıklar" bölümünde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda Rehberde; gayri maddi haklar yeniden tanımlanmış, gayri maddi haklar bilançoda gösterilmese dahi transfer fiyatlandırması bakımından dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Ek olarak ÇUI'lerin gayri maddi hakların kullanılması sonucu elde edilen gelirden pay alması için yasal sahipliğin tek başına yeterli olmadığına, ilişkili kişiler arasında üstlenilen fonksiyonların, katlanılan risklerin ve kullanılan varlıkların önemine dikkat çekilmiştir. Bunlarla birlikte bu eylem planı ile transfer fiyatlandırması literatürüne; geliştirme, iyileştirme, devamlılık, koruma ve kullanma şeklinde Türkçeye çevirebileceğimiz yeni kavramlar girmiştir. Transfer fiyatlandırması işlemine konu olan gayri maddi hakların emsal bedelinin belirlenmesinde hangi tarafın ne ölçüde katkıda bulunduğu belirlenmesinde bu kavramların dikkate alınması gerekmektedir.

OECD, ÇUI'lere ait gayri maddi hakların transfer fiyatlandırması işlemlerinde DEMPE analizi yoluyla ve çeşitli değerlendirme yöntemleri ile emsal bedelin belirlenebileceğini rehberinde belirtmiştir. Özellikle yasal sahiplikten ziyade gayri maddi hakka yapılan katkıların esas alınmasını içeren DEMPE analizinin mükellefler ile vergi idareleri arasında daha çok ihtilaf çıkarabileceğini de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Şöyle ki ÇUI'lere ait gayri maddi hakların geliştirilmesi, iyileştirilmesi, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullanmasında farklı ülkelerde faaliyette bulunan grup üyelerinin birçoğunun katkısı olabilir, bu durumda her devlet kendi ülkesinde faaliyette bulunan grup üyesinin gayri maddi hakka yaptığı katkının daha fazla olduğunu iddia ederek daha fazla vergilendirme yoluna gidebilir. Bu tarz bir gelişmenin ÇUI'lerin transfer fiyatlandırması işlemlerinde devletlerarasında yeni bir ihtilafa sebep olabileceği değerlendirilmektedir.

ÇUI'lere ilişkin transfer fiyatlandırması işlemlerinde yaşanan uluslararası vergilendirme sorununun çözümü uluslararası bilgi değişimi, şeffaflık ve işbirliğinden geçmektedir. Bazı durumlarda bu konularda tam bir işbirliği sağlansa da bir devletin vergi idaresi ve yargısı aynı konuda diğer devletin vergi idaresinden ve yargısından farklı olan birbiriyle çelişen kararlar verebilir. ÇUI'lerin grup üyelerinin faaliyette bulunduğu farklı devletlerde vergilendirme konusunda ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü için çeşitli alternatif yöntemler bulunmaktadır. Bunlardan biri ÇVÖA'larda yer verilen karşılıklı anlaşma usulü, diğeri ise tahkim uygulamasıdır. BEPS projesi kapsamında geliştirilen Çok Taraflı Sözleşmede uluslararası vergilendirme sorunlarının çözümünde başvurulabilecek bağlayıcı tahkim uygulamasının detaylarına yer verilmiştir. Vergilendirme yetkisi devletlerin egemenliğinin en önemli göstergelerinden biri olduğundan, uluslararası çifte vergilendirme sorununun çözümünde devletler genellikle tahkim yerine karşılıklı anlaşma usulünü tercih etmektedir. Karşılıklı anlaşma usulü ise ÇUI grup üyeleri arasındaki girift ve benzersiz ticari ilişkiler sebebiyle transfer fiyatlandırması gibi karmaşık yapısı olan uluslararası vergi ihtilaflarının çözümünde yetersiz kalabilmektedir. Devletlerin tahkim konusunda bazı çekinceleri olsa da transfer fiyatlandırması gibi girift uluslararası vergi ihtilaflarının çözümünde bağlayıcılığı olan uluslararası vergi tahkiminin önemli bir çözüm yolu olduğu değerlendirilmektedir.

Türk vergi mevzuatında gayri maddi haklar "patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınaî varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know-how) ve ticari sırlar" gibi fikri hakları kapsamaktadır. 1 Seri No.lu TF Tebliğinde belirtildiği üzere gayri maddi haklar da dahil olmak üzere ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan bedelin emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmelidir. Bu kapsamda Tebliğde gayri maddi hakkın satışı ya da lisanslanması işlemlerinde şartların sağlanması halinde emsallere uygun bedelin belirlenmesinde transfer fiyatlandırması yöntemi olarak karşılaştırılabilir fiyat yönteminin kullanılması önerilmiştir. Karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem tespit edilemezse, yüksek düzeyde değerli gayri maddi hakları içeren işlemler varsa diğer yöntemler de kullanılabilir.

Gayri maddi hakların emsal bedelinin tespitinde kullanılabilecek transfer fiyatlandırması yöntemleri ile ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen diğer mal ve hizmet bedellerinin emsallere uygun bedelinin tespitinde kullanılabilecek transfer fiyatlandırması yöntemleri arasında farklılık bulunmamaktadır. Rehberde gayri maddi hakların emsal bedelinin tespitinde beş transfer fiyatlandırması yönteminden birinin parçası olarak gelir, maliyet ve pazar bazlı değerlendirme yöntemlerinin kullanılabileceği belirtilmiştir.

İşletmeler ve vergi idareleri açısından gayri maddi haklara ilişkin en temel sorun söz konusu varlığın değerinin gerçeğe uygun bir şekilde belirlenmesidir. Bu sorun sadece ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde değil, ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerde de bulunmaktadır. Bu yönüyle gayri maddi hakların değerlendirilmesi tüm işletmeler açısından önem arz etmektedir.

UDS'de gayri maddi hakların değerlemesinde genel kabul görmüş üç temel değerlendirme yaklaşımı olan gelir, maliyet ve pazar temelli yöntemlerin kullanılması benimsenmiştir. OECD TF Rehberinde, yapılan değişiklik ile birlikte gayri maddi hakların emsal bedelinin tespitinde değerlendirme yaklaşımlarının transfer fiyatlandırması yöntemlerinin destekleyici bir unsuru olarak kullanılması önerilmektedir. OECD TF Rehberine göre gayri maddi hakların değerlemesinde kullanılabilecek en uygun değerlendirme tekniği indirgenmiş nakit akımları yöntemleridir. Bu teknikler gayri maddi hakkın değerini

faydalı ömrü boyunca yaratması beklenen gelecekteki nakit akışlarının tahmini değerini kullanarak ölçmektedir. Emsallere uygun bedel tespit edilirken, gayri maddi hakların kullanımından elde edilen tahmini nakit akışlarının iskonto edilmiş değerinin hesaplanması, işlemin alıcısı ve satıcısının bakış açısından değerlendirilmelidir. İndirgenmiş nakit akımları yönteminde gayri maddi hakların değerinin gerçeğe uygun bir şekilde belirlenmesi açısından nakit akımlarının tahmini, iskonto oranı, büyüme oranı, faydalı ömrünün ve işlemin vergisel etkilerinin doğru bir şekilde tespiti çok önemlidir.

Değerleme teknikleri Türk vergi mevzuatında sınai mülkiyet hakları istisnasının uygulamasında kısa bir süre de olsa kullanılmıştır. İstisna uygulamasında Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporunun düzenlenmesi şartı amaçlanan şekilde yürütülemediğinden gerek mükellefler gerekse vergi idaresi açısından kolay ve uygulanabilir bir sistem oluşturmak amacıyla kaldırılmıştır. Değerleme raporu zorunluluğu sermaye piyasası mevzuatında da yer almaktadır. Buna göre SPK'ya tabi şirketlerin ilişkili taraflarla gerçekleştirecekleri varlık ve hizmet alım satım işlemleri ile ilgili olarak Kurumsal Yönetim Tebliğinde belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen bir kuruluşa değerlendirme yaptırmayı zorunludur. Geçmiş uygulamalardan elde edilen deneyimler, vergi idaresinin profesyonel bir çalışma alanı olan değerlendirme tekniklerini transfer fiyatlandırması işlemlerine uygulamada zorlanacağını göstermektedir. Sermaye piyasası mevzuatında olduğu gibi özellikle gayri maddi hakları içeren belli şartlardaki transfer fiyatlandırması işlemleri için bağımsız değerlendirme şirketlerine değerlendirme yaptırmayı zorunluluğu yönünde vergi mevzuatında değişiklik yapılmalıdır. Ayrıca söz konusu değerlendirme işlemlerinin denetimi için mühendislik, muhasebe, iktisat, finans gibi farklı disiplinlerde uzmanlaşmış insan kaynağı istihdam edilmeli, bununla birlikte vergi idaresi iş bölümü ve uzmanlaşma ilkesini gözeterek bu alanda çalışacak personeline gerekli eğitimler vererek değerlendirme işlemlerinde uzmanlaşmayı sağlamalıdır. Türkiye'de faaliyette bulunan ÇUI'lerin, yurt dışındaki ilişkili kişilerle yaptıkları alım ve satım işlemlerinin sürekli denetim kapsamına alınması gerektiği değerlendirilmektedir. Bu denetimin amaçlanan şekilde yapılabilmesi için ise vergi idaresinin transfer fiyatlandırması alanında uzmanlaşması elzemdir. Bu sebeple VDK'nın organizasyon yapısında değişikliğe gidilerek transfer fiyatlandırması denetimleri için ayrı bir Daire Başkanlığı kurulmalıdır. Bununla birlikte transfer

fiyatlandırmasından kaynaklanan davaların diğer vergi davalarına göre daha fazla teknik bilgi ve uzmanlık gerektirdiği dikkate alındığında etkinlik ve verimliliğin artırılması için vergi yargısında da adli yargıda olduğu gibi ihtisas mahkemelerinin kurulması gerektiği değerlendirilmektedir.

İlişkili kişilerle yapılan alım satım işlemlerinde emsal bedelin tespitinde yaşanan güçlüklerden bir tanesi de Türkiye'deki işlemlere ilişkin veri bankasının bulunmamasıdır. Uluslararası veri tabanlarında emtia borsası fiyat bilgileri, royalti oranları, kârlılık oranları ve faiz oranları gibi veriler bulunurken, mal ve hizmetlerin bedeline ilişkin veriler bulunmamaktadır. Vergi idaresi denetim sırasında kanundan kaynaklanan yetkilerini kullanarak başka mükelleflerden doğrudan bilgi isteyerek ya da vergi idaresine bildirilen diğer mükelleflerin mali tablolarını kullanarak işleme konu mal veya hizmet bedelinin emsaline uygun olup olmadığını araştırabilmektedir. Ancak mükelleflerin böyle bir araştırma yapma imkânı yoktur, sadece uluslararası veri tabanlarını kullanabilmektedir. Bu kapsamda vergi idaresinin ve mükelleflerin transfer fiyatlandırması işlemlerinde emsal bedel araştırmasında faydalanabileceği ulusal veri tabanı oluşturulmalı ya da uluslararası veri tabanlarının kullanılabilmesine ilişkin mevzuat değişikliği yapılmalıdır.

Mal ve hizmetlerde dahi emsal bedelin tespiti için yapılan transfer fiyatlandırması çalışmaları mükelleflerin zorlandığı uzun bir raporlama sürecini gerektirir. Transfer fiyatlandırması işlemine konu olan varlık gayri maddi hak olması ise yapılacak çalışmaları ve araştırmayı daha da zorlaştırmaktadır. Transfer fiyatlandırması işlemleri uluslararası bir sorun olarak ülkelerin gündeminde önemli bir vergilendirme problemi olarak durmaktadır. Gayri maddi haklarda transfer fiyatlandırması konusunda yayınlanmış sadece bir tane yargı kararına ulaşılmıştır. Yargı içtihatları transfer fiyatlandırması uygulamasında ortaya çıkan sorunları görmemiz ve uygulamanın şekillendirilmesi açısından önemlidir. Özellikle bu konudaki içtihatların yerleşik hale gelmesi transfer fiyatlandırması konusunda yeni yasal düzenlemelerin yapılmasını da katkı sağlayacaktır. Yayınlanmış Türk yargı kararları ve özalgeler göstermektedir ki gayri maddi hakların vergilendirilmesinde vergi idaresi ile mükellefler arasındaki temel ihtilaf veya tereddüt konusu; alım satıma ya da kiralamaya konu olan varlığın gayri maddi hak olup olmadığına ilişkin anlaşmazlık ya da tereddüttür.

Gayri maddi hakların vergilendirilmesinde mevcut vergi düzenlemelerinin uygulamasında ortaya çıkan en önemli tereddüt özellikle dar mükelleflere yapılan hangi ödemeler için ve hangi tutar üzerinden gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi tevkifatı yapılacağı konusunda ortaya çıkmaktadır. Dar mükellef kurumlardan ve gerçek kişilerden gelir vergisi veya kurumlar vergisi tevkifatı yapılırken varsa ilgili devlet ile yapılmış ÇVÖA hükümlerine göre vergilendirme yapılmaktadır. OECD model vergi anlaşmasının 12'nci maddesinde gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesi düzenlenmiştir. OECD Modeli, gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesinde ikamet ilkesine dayanmakta olup, gelirin kaynaklandığı devlete vergilendirme yetkisi tanımaz. Türkiye, anlaşma görüşmelerinde koyduğu çekince ile gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesinde ikamet ilkesi ile birlikte kaynak ilkesinin de esas alınmasını sağlamıştır. Bu durum sayesinde, Türkiye'nin sonuçlandığı bütün anlaşmalarda kaynak devletin de vergileme yetkisi vardır. Anlaşmaların 12'nci maddesinde gayri maddi hak bedellerinin tanımı yer almasına rağmen, uygulamada hangi ödemenin bu unsurların kapsamına girdiği konusunda mükellefler ve vergi idaresi arasında anlaşmazlıklar olabilmektedir. Bu sebeple gayri maddi haklara ilişkin yurtdışına yapılan birçok ödemede mükellef ve vergi idaresi karşı karşıya kalmakta, konu yargıya taşınmaktadır. Vergi idaresi bu konuda yaşanan sorunları özelemler yoluyla çözmeyi tercih etmiştir. Ancak gayri maddi hakların vergilendirilmesinde en önemli aşama aslında işleme konu varlığın ne olduğuna karar verilmesidir. Bu sebeple gayri maddi hakların tanımına ve vergilendirilmesine ilişkin değerlendirmelerin özelemler yerine genel tebliğ yoluyla yapılmasının hukuk sistematığı açısından gerekli olduğu değerlendirilmektedir.

Türkiye'de transfer fiyatlandırmasına ilişkin yayınlanmış yargı kararları arasında gayri maddi hakları içeren transfer fiyatlandırması işlemlerine ilişkin az sayıda yargı kararı bulunmaktadır. Bu durumun temel sebebi olarak gayri maddi hakların değerlemesindeki zorluklar gösterilebilir. Bununla birlikte bu sonuç transfer fiyatlandırması ve değerlendirme konusunda uzmanlaşma sağlanamadığından denetimin gayri maddi hakları içeren transfer fiyatlandırması işlemlerine yeterince odaklanamadığını da göstermektedir. OECD düzenlemeleri doğrultusunda vergi mevzuatında gerekli değişiklikler yapılmasıyla birlikte değerlendirme yöntemlerinin aktif olarak kullanılması ve vergi idaresinin profesyonel çalışma alanı olan değerlendirme yöntemleri ve transfer fiyatlandırması konularında

uzmanlaşması halinde vergi matrahının aşındırılması ile mücadelede önemli ilerleme sağlanacağı ve böylece transfer fiyatlandırması denetimlerinde etkinlik ve verimliliğin artacağı değerlendirilmektedir. Türkiye gelişmekte olan bir ülke olarak yeni bilgi ve teknolojileri ithal etmektedir; bu yönüyle gayri maddi haklar sebebiyle yurt dışına kaynak aktaran bir ülkedir. Türkiye gibi çok sayıda UI'nin faaliyette bulunduğu ülkelerde, bu şirketlerin ilişkili kişileri ile yaptıkları gayri maddi hak alım satım veya kiralama işlemlerine ilişkin bedellerinin emsaline uygun olup olmadığı yönünden yapılacak denetimin önemli sonuçlar vereceği değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, A. (2006). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akgüç, Ö. (2013). *Finansal Yönetim* (8.bs). İstanbul: Avcıol Basın Yayın.

Akıntürk, T. (1999). *Medeni Hukuk*. İstanbul: Beta Yayınları.

Anastasio, L. (2020). Valuation of Intangible Assets. Erişim: 16.07.2023, <https://mpival.com/content/uploads/2020/06/MPI-Valuation-of-Intangible-Assets.pdf>

Anson, W., Sucey, D. (2005). *Fundamentals of Intellectual Property Valuation*. American Bar Association.

Ataay, A. (1980). *Medeni Hukukun Genel Teorisi*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

Atabey, T. (2016). *Gelir Vergisi Rehberi*. Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını.

Avrupa Komisyonu ve Deloitte. (2016). Study on the Application of Economic Valuation Techniques for Determining Transfer Prices of Cross Border Transactions between Members of Multinational Enterprise Groups in the EU, (AB'deki ÇUİ Grup Üyeleri Arasındaki Sınır Ötesi İşlemlerin Transfer Fiyatlarının Belirlenmesinde Ekonomik Değerleme Tekniklerinin Uygulanmasına İlişkin Final Raporu). Erişim: 19.11.2022, <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/e7dbd290-c682-11e6-a6db-01aa75ed71a1>

Avrupa Komisyonu. (2017) Report On The Use Of Economic Valuation Techniques In Transfer Pricing. (Transfer Fiyatlandırmasında Ekonomik Değerleme Tekniklerinin Kullanımına İlişkin Rapor). Erişim: 19.11.2022, https://taxationcustoms.ec.europa.eu/system/files/2017-10/2017_10_16_jtpf_003_2017_en_final_en.pdf

Ayan, M. (1997). *Medeni Hukuk*. Konya: Mimoza Yayınları.

Balcı, A. B., (2003). Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları. *Vergi Dünyası Dergisi*, 263, 4-15.

Baran, H., Ç., Gürsoy, H. (2015). Kurumlar Vergisi Kanunu 5/B Maddesi: Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna, *Vergi Dünyası Dergisi*, 407, 61-74

Başok, C. B. (2016). *Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.

Batun, M. (2016). OECD Model Anlaşmasına Göre Gayrimaddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması. *Vergi Dünyası Dergisi*, 419, 198-208.

Beşiroğlu, A. (2004). *Düşünce Ürünleri Üzerinde Haklar*. İstanbul: Betaş

Beysan, N. (2009). *Hak Kavramının Hukuk Felsefesi Açısından Analizi*, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

Biçer, R., Erginay, M. (2015). OECD Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye'ye Etkileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 326, 54-68.

Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu. (2020) Kripto Para Araştırma Raporu. Erişim: 12.11.2023, <https://www.btk.gov.tr/uploads/pages/arastirma-raporlari/kripto-para-raporu-5f11dfe709c25.pdf>

Bilgi Toplumu Stratejisi ve Eylem Planı 2015-2018, Kalkınma Bakanlığı, T.C. Resmi Gazete, 29287 (Mükerrer), 06.03.2015.

Bilici, N., (2013). *Avrupa Birliği ve Türkiye Mali Yardımlar, Vergilendirme*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Birinci, N., Eser, L. Y., (2017). Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede BEPS Eylem Planı ve Değerlendirilmesi. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 3, 447-459.

BM, (2011). United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries. Erişim: 07.08.2023, https://digitallibrary.un.org/record/13957/files/ST_ESA_102-EN.pdf

BM, (2021). Practical Manual on Transfer Pricing For Developing Countries, Erişim: 07.08.2023, <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-10/Transfer%20Pricing%20with%20new%20cover.pdf>

Bozbel, S. (2015). *Fikri Mülkiyet Hukuku*. İstanbul: XII Levha Yayıncılık.

Brealey, R. A., Myers, S.C., Marcus A.J. *İşletme Finansının Temelleri*. (Ünal B., Türkan A. Hatice D. Çev.) (2001). İstanbul: Literatür Yayıncılık.

Burnett, S., Pulliam, D. (2014) Transfer Pricing Seven Years After Glaxo Smith Kline. Erişim:20.11.2022 <http://swer.wtamu.edu/sites/default/files/Data/swer%2014%20Burnett.pdf>

Cohen, J. (2005). *Intangible Asssets: Valuation and Economic Benefit*, Wiley Finance.

- Dal, S. (2010). Türk Hukukunda İnternet Alan Adları (Domain Names) Ve Bu Alandaki Son Gelişmeler, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt XXVIII, Sayı I, 479-49
- Demir, A.C., (2013). OECD Yorumları Çerçevesinde Gayri Maddi Hak Bedellerinin Kapsamı. *Vergi Dünyası Dergisi*, 377, 71-77.
- Demirci, Z. (2017). Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Hukuki Niteliği ve İç Hukuka Etkisi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 430, 20-28.
- Diclehan, B. (2016). Matrah Aşındırma Yoluyla Kâr Aktarımı ve Türkiye Uygulamaları. Erişim: 20.10.2023, <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-basak-diclehan.pdf>
- Didinmez, İ. (2012). *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Emsallere Uygunluk İlkesi Kapsamında Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi, Ankara.
- Didinmez, İ. (2014). Türkiye'de Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı. *Vergi Sorunları Dergisi*, 311, 156-161.
- Doruk, Ö. T. (2020). Türkiye'de Kamu Ar-Ge Teşviklerinin Etkinliği, Ar-Ge Yatırımları Ve Ar-Ge'ye Dayalı Büyüme: İmalat Sanayi İşletmeleri Üzerine Ampirik Bir Analiz, *Vergi Sorunları Dergisi*, 386, 65-78.
- Duran, M. (2012). Gayri Maddi Haklarda Transfer Fiyatlandırması. *Vergi Sorunları Dergisi*, 284, Erişim: 17.10.2023, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/gayri-maddi-haklarda-transfer-fiyatlandirmasi/4716>
- Erdem, B. (2003). *Fikri Hukukta Türk Mahkemelerinin Milletlerarası Yetkileri*. İstanbul: Beta Yayınları.

- Erdem, T. (2014). OECD Model Anlaşmasının 9/2'nci Maddesindeki Düzeltmenin Mahiyeti Ve İç Hukuka Etkileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 301, 11-32.
- Erdem, T. (2022). *Kripto Paraların Vergilendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Arel Üniversitesi, İstanbul.
- Erel, Ş. N. (2009). *Türk Fikir ve Sanat Hukuk*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Erzurumlu, N. (2017). Türk Hukukunda Fikrî Mülkiyete Konu Malların Cebrî İcrası. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 2017/3, Erişim: 12.11.2023, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/270859>
- Ernst & Young (2023). The New EU Markets in Crypto-Assets Regulation (“MiCAR”) Erişim: 16.11.2023 https://www.ey.com/en_gr/tax/tax-alerts/the-new-eu-market-in-crypto-assets-regulation
- Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu (1951). T.C. Resmi Gazete, 7981, 13.12.1951.
- Forbes. (2021). The World's Most Valuable Brands. Erişim: 20.04.2022, <https://www.forbes.com/powerful-brands/list/#tab:rank>
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2002-2022). Faaliyet Raporu. Erişim: 20.10.2023, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2008). Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri İle Pişmanlık Ve Islah Hükümlerinin Uygulanması. Erişim: 12.11.2023, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_hatalari.pdf

- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2018). Serbest Meslek Kazancı Elde Edenler İçin Vergi Rehberi. Erişim: 12.11.2023, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2018_serbestmeslek.pdf
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (t.y.). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Türkçe Metinleri. Erişim: 12.11.2023 <https://www.gib.gov.tr/node/152274>
- Güçüyener, G. (2014). Transfer Fiyatlandırması Mevzuatında İlişkili Kişi Kavramı. *Vergi Sorunları Dergisi*, 309, 68-73.
- Güçlü, S. (2010). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı. *Vergi Sorunları Dergisi*, 210, Erişim: 20.01.2023, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/transfer-fiyatlandirmasi-yoluyla-ortulu-kazanc-dagitiminda-hazine-zarari/2796>
- Günay, F. (2009). Vergi Usul Kanununa Göre İktisadi İşletmelere Dahil Gayri maddi Hakların Değerlemesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 247, Erişim: 17.01.2023, <http://vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-usul-kanununa-gore-iktisadi-isletmelere-dahil-gayri-maddi-haklarin-degerlemesi/2472>
- Günaydın, İ., Benk, S. (2003). Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar Çözüm Önerileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 179, 138-161.
- Güneş, İ. (2014). Patent Hakkı Ve Bu Hakkın Komşu Kavram Ve Hukuki Yollarla İlişkileri. *Adalet Dergisi*, 48, 189-207.
- Güngör, F. (1997). Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması. *Vergi Dünyası Dergisi*, 190, 30-47.

- Hatipoğlu, M., Yener, E. (2013). Firma Değerlemesinde İndirgenmiş Nakit Akımları Yöntemi: BIST Elektrik Endeksinde Bir Uygulama, Eskişehir Osmangazi Ü. İİBF Dergisi Erişim: 16.09.2020, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/65375>
- Holloway, B. P., Reilly, R. F. (2012). Intangible Asset Valuation Approaches and Methods, Insight. Autumn 2012. Erişim: 20.11.2023, http://www.willamette.com/insights_journal/12/autumn_2012_2.pdf
- Homont, P., Herve, Y. (2019) Germany: A Practical Solution For Hard To Value Intangibles. Erişim: 20.11.2023 <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a69ykb5rubvjxw1xslc/germany-a-practical-solution-for-hard-to-value-intangibles>
- Işık, H. (2005). *Çok Uluslu şirketlerde Örtülü Kazanç Ve Örtülü Sermaye*. Ankara: Maliye Bakanlığı, APK Kurulu Başkanlığı Yayını.
- IMF, (2022). G.5 Economic Ownership of Intellectual Property Products: Recording of Intra MNE Transactions. Erişim: 20.10.2023 <https://www.imf.org/-/media/Files/Data/Statistics/BPM6/approved-guidance-notes/g5-economic-ownership-of-intellectual-property-products-recording-of-intramne-transactions>
- İstanbul YMM Odası, (2012). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararının Aranması Konusunda Yaşanan Sorunlar (II) Erişim:05.03.2020, <http://www.istanbulymmoo.org.tr/Data/Platform/491.pdf>
- Kamuyu Aydınlatma Platformu. (2021) Erişim: 12.11.2023, <https://www.kap.org.tr>
- Kapusuzoğlu, T. (2003). *Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması*. İstanbul: Oluş Yayıncılık

- Karabulut, M.F. (2014). Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik BM ve OECD Modellerinin Karşılaştırılması, *Vergi Dünyası Dergisi*, 398, 89-98.
- Karahan, S., Suluk, C., Saraç, T., Nal, T. (2015). *Fikri Mülkiyet Hukukunun Esasları*. Ankara: Seçkin Kitabevi.
- Karlsen, C. D. (2017). Comparability of Guideline Publicly Traded Companies in the Valuation of Atypical Companies, *Insights*, Winter 2017. Erişim: 20.07.2020, https://willamette.com/insights_journal/17/winter_2017_7.pdf
- Kestutis, R. (2019) Dempe Explained. Erişim: 04.08.2022, <https://www.royaltyrange.com/home/blog/dempe-explained>
- Kılıç, H. Y. (2014). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararının Bulunmaması Katma Değer Vergisi Tarhiyatına Engel midir? *Vergi Sorunları Dergisi*, 307, 86-91.
- Kılıçoğlu, A. (2017). *Sınai Haklarla Karşılaştırmalı Fikri Haklar*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Kıyat, E. L. (2010). *5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı*. Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- King, K., Weisner, R. (2023) Transfer Pricing Has Changed: A Trend to Carving Out the Financial and Economic Study from the Functional Analysis. Erişim: 17.11.2023 <https://www.valuationresearch.com/pure-perspectives/transfer-pricing/>
- Kolotoğlu, O. (2014). Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal. *Vergi Sorunları Dergisi*, 309, 9-14.

- Köse, A., Lakatos, C., Ohnsorge, M., Stocker, F. (2017) The Global Role of the U.S. Economy, Linkages, Policies and Spillovers. Policy Research Working Paper 7962, World Bank Erişim: 04.04.2022, <https://documents1.worldbank.org/curated/en/649771486479478785/pdf/WPS7962.pdf>
- Kurt, K., Çıracı, A. (2019). Gayri Maddi Hakların Vergilendirilmesi: DEMPE Analizi. Erişim: 19.09.2023, <https://www.mondaq.com/turkey/tax-authorities/845478/gayri-maddi-haklarin-vergilendirilmesi-dempe-analizi>
- Levely, M. M., Wrappe, S. C. (2007). *Transfer Pricing: Rules, Compliance and Controversy*. Cch Incorporated.
- MPI Business Valuation & Advisory. (t.y.). Greenfield Method for Valuing Intangible Assets. Erişim: 04.02.2020, <https://mpival.com/docs/Publications/MPI-Pub-Greenfield-Method.pdf>
- Munge, S. F., Stauner, S. (2020) Insight: Mitigating Risk on Hard to Value Intangibles. Erişim: 05.07.2022, <https://news.bloombergtax.com/transfer-pricing/insight-mitigating-risk-on-hard-to-value-intangibles>
- Neighbour, J. Transfer Pricing: Keeping It At Arm's Length. Erişim: 20.01.2020, http://oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arms_length.html
- Novak, N. P., Reilly R. F., Applying the Cost Approach in the Fair Value Measurement of Intangible Assets. Insights, Spring 2021. Erişim: 12.08.2023, https://willamette.com/insights_journal/21/spring_2021_5.pdf
- Ocean Tomo, (2020). Erişim: 04.04.2022, <https://www.oceantomo.com/intangible-asset-market-value-study/>

- OECD. (2010). Commentaries On The Articles Of The Model Tax Convention. Erişim: 20.01.2020, <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>
- OECD. (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Erişim: 20.10.2022, <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>
- OECD. (2014). Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma. (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014). (Gelir İdaresi Başkanlığı Çev.). Erişim:20.01.2020, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf
- OECD. (2021). Turkey Transfer Pricing Country Profile. Erişim: 20.07.2021, <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-turkey.pdf>
- OECD. (2022). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Erişim: 04.03.2022 https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en#page1
- OECD. (2023). Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting Information Brochure. Erişim: 20.11.2023 <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action15/>
- Öcal, E. (2008). Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu. *Yaklaşım Dergisi*, 187, 32-39.

- Öcal, E. (2010a). Transfer Fiyatlandırmasında Riskten ve Çifte Vergilendirmeden Kurtulmanın Yolu: Düzeltme. *Yaklaşım Dergisi*, Erişim: 20.01.2019, <https://www.pwc.com.tr/tr/microsite/transfer-pricing/yayinlar/2010/pages/erdogan-ocal-temmuz-2010.pdf>
- Öcal, E. (2010b). Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Sermaye İle İlgili İki Yargı Kararı. *E-Yaklaşım Dergisi*, 214. Erişim: 18.01.2020, <http://huseyinust.com/konu-transfer-fiyatlandirmasi-ve-ortulu-sermaye-ile-ilgili-iki-yargi-karari.html>
- Önal, Y. B., Karadeniz, E., Kandır, S. Y. (2005). Devam Eden Değerin Hesaplanması: İMKB'ye Kote Bir Turizm İşletmesi Üzerinde Bir Uygulama. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (14-2), 369-390.
- Öngören, E. (2010). *Marka Hukuku Ve İnternet Alan Adları*. Yüksek Lisans Tezi, Galatasaray Üniversitesi, İstanbul.
- Öz, E., Kara, M.C. (2016). Bir Küresel Vergi Uyumu Projesi: BEPS. *Vergi Dünyası Dergisi*, 414, 172-182
- Öz, N. S. (2005). *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*. Ankara: Maliye Hukuk Yayınları.
- Özcan, T. E: (2011). *Çok Uluslu Şirketlerde Stratejik Planlama*. Kadir Has Üniversitesi, İstanbul.
- Özyer, M. A. (2008). *Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.
- Parasız, İ., Başoğlu, U., Ölmezoğulları, N. (2001) *Dünya Ekonomisi*, Bursa: Ezgi Kitabevi.

- Parr, R. L., Gordon, S. (2018) *Intellectual Property : Valuation, Exploitation, and Infringement Damages*. John Wiley & Sons, Incorporated.
- Pehlivan, S. (2015). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Yurtiçi ve Yurtdışı Düzeltme İşlemleri. *Mali Çözüm*, 127, 61-92.
- Pirim, E. C. (2022), *Kripto Para Ve Kripto Paranın Muhasebeleştirilmesi: Kripto Para Birimleri İle İlgili Düzenlemelerin Dünyada Ve Türkiye'de İncelenmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, Ankara.
- PWC Türkiye. (2020). 5 Soruda Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyon Yükümlülükleri. Erişim: 20.10.2023, <https://www.pwc.com.tr/tr/Hizmetlerimiz/vergi/transfer-fiyatlandirmasi/5-soruda-transfer-fiyatlandirmasi-belgelendirme-yukumlulukleri.pdf>
- Reilly, R. F. (2018). Fair Value Valuation of Identifiable Intangible Assets in the Acquisition Accounting of a Business Combination. *Insight*, Winter 2018, 47-76, Erişim: 12.07.2022, https://willamette.com/insights_journal/18/autumn_2018_6.pdf
- Reilly, R. F. (2021). The Cost Approach To Intellectual Property Analysis Methodology And Principles. Erişim: 22.11.2023, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3946613
- Relly, R.F., Schwihls, R. P. (2014). *Guide to Intangible Assets Valuation*. AICPA.
- Rérolle, J. F., (2010). Valuation of Intangible Assets. Erişim: 22.11.2023, <https://web-archive.oecd.org/2012-06-14/101871-46366914.pdf>

- Rotkowski, A., Clough, E. (2013). How to Estimate the Long-Term Growth Rate in the Discounted Cash Flow Method. *Insights*, 9-20. Erişim: 20.01.2020, http://www.willamette.com/insights_journal/13/spring_2013_2.pdf
- Sarı, H. (2012). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarından Haksız Yararlanmaların Önüne Geçmeye Yönelik Tedbirler. *Vergi Dünyası Dergisi*, 365, 55-70
- Schweihs, R., Reilly, R. (2021). Performing a Functional Analysis as Part of a Valuation, Damages, or Transfer Price Analysis. *Insight*, Winter 2021, 38-52 Erişim:12.07.2022, https://willamette.com/insights_journal/21/winter_2021_4.pdf
- Schön, W., Konrad K.A. (2012) *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, Springer, Germany
- Sevil, G., Başar, M., Coşkun, M. (2013). *Finansal Yönetim II*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Steigerh, F. (2008). The Validity of Company Valuation Using Discounted Cash Flow Methods. Erişim:20.01.2020, <https://arxiv.org/ftp/arxiv/papers/1003/1003.4881.pdf>
- Stiglitz, J. E. (2002). *Küreselleşme Büyük Hayal Kırıklığı*. (Arzu T. Deniz V. Çev.) İstanbul: Plan B Yayıncılık (2002)
- Sumay, S. S., (2009). Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Dış Emsallerin Vergi Tabanları Vasıtasıyla Tespiti. Erişim: 20.01.2020, https://www.vergidegundem.com//files/DisEmsallerinTespiti14_09_2009.pdf
- şahin, M. (2020). *Marka Hukukunda Sessiz Kalma Yoluyla Hak Kaybı*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.

Taşkın, Y. (2011). *Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi*. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Tekinalp, Ü. (1999). *Fikri Mülkiyet Hukuku*. İstanbul: Beta Yayınları.

Tekinsoy, M., A., Mısır, M., B, (2022). İşletme Hakkı Devir Sözleşmelerinden Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Yargısal Çözümüne İlişkin Eleştirel Bir Yaklaşım. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 71, 1653-1690.

Telif Hakları Genel Müdürlüğü. Erişim: 20.01.2020, <http://www.telifhaklari.gov.tr/Dunya-Fikri-Mulkiyet-Orgutu-WIPOOMPI>

The Platform for Collaboration on Tax. (PCT) (2019). Practical Toolkit To Support The Successful Implementation By Developing Countries Of Effective Transfer Pricing Documentation Requirements. Erişim: 21.11.2022 https://www.imf.org/external/np/EXR/key/pdf/EN_draft-toolkit-transfer-pricing-documentation-platform-for-collaboration-on-tax.pdf

Tonta, Y., Küçük, M.E. (2005). Sanayi Toplumundan Bilgi Topluma Geçiş Sürecinde Temel Dinamikler. Bilgi Çağı ve Teknolojik Gelişmeler Işığında Toplum, Yönetim, Yönetici ve Lider Yaklaşımları Uluslararası Sempozyumu 12-13 Mayıs 2005. İstanbul. Erişim:20.01.2020. <http://yunus.hacettepe.edu.tr/~tonta/yayinlar/tontakucuk-bilgi-toplumu.pdf>

Torvik, O. (2018). *Transfer Pricing and Intangibles*, [Elektronik Sürüm]. IBFD, Doctoral Series, Volume 45

Tran, L., Vrublevska, I. (2016). Methods for Valuing Customer Relationships: Use of the Multi-Period Excess Earnings Method or the Distributor Method?. *Insight*, Winter 2016, Erişim: 12.07.2022 https://www.willamette.com/insights_journal/16/spring_2016_10.pdf

Türk Patent ve Marka Kurumu. (2023a). Patent Başvuru Kılavuzu. Erişim: 16.11.2023,
<https://webim.turkpatent.gov.tr/file/33b21964-23a7-4420-88fb-a758a634e91a?download>

Türk Patent ve Marka Kurumu. (2023b). Marka Başvuru Kılavuzu. Erişim: 16.11.2023,
<https://webim.turkpatent.gov.tr/file/8613bffa-5d1d-4df0-8848-06ca1ffcd2cc?download>

Türk Patent ve Marka Kurumu. Erişim: 20.04.2022,
<http://www.turkpatent.gov.tr/TURKPATENT/statistics/>

Türk Patent ve Marka Kurumu. Patent Başvurusu İstatistikleri Erişim: 20.04.2022
<https://www.turkpatent.gov.tr/patent-istatistik>

Türk Patent ve Marka Kurumu. Faydalı Model Başvuru İstatistikleri. Erişim: 20.04.2022
<https://www.turkpatent.gov.tr/faydali-model-istatistik>

Türk Patent ve Marka Kurumu. Marka Başvuru İstatistikleri. Erişim: 20.04.2022
<https://www.turkpatent.gov.tr/marka-istatistik>

Türk Patent ve Marka Kurumu. Tasarım Başvuru İstatistikleri. Erişim: 20.04.2022
<https://www.turkpatent.gov.tr/tasarim-istatistik>

TBMM. (2023). Plan ve Bütçe Komisyonu, Kanun Teklifinin Metni. Erişim: 30.11.2023
<https://www.tbmm.gov.tr/Yasama/KanunTeklifi/8fdd0e10-b892-457e-8e59-018afae8a2fc>

Türkiye İstatistik Kurumu. Veri Portalı. Erişim: 06.06.2022
<https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=Bilim,-Teknoloji-ve-Bilgi-Toplumu-102>

Uluslararası Değerleme Standartları. (2017). Uluslararası Değerleme Standartları Konseyi Yayını. Erişim:19.10.2023, <https://tspb.org.tr/wp-content/uploads/2023/03/Ek-UDS.pdf>

UNIDO, United Nations Industrial Development Organization (2022) Erişim: 20.12.2022, <https://iap.unido.org/articles/how-multinational-enterprises-create-value-through-intangible-capital>

Üzer, B. (2017). Sanal Para Birimleri, Uzmanlık Tezi, TCMB, Ankara

Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu. (2015). Erişim: 25.03.2018, https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyetRaporu_2015.pdf

Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu. (2021). Erişim: 18.09.2023, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2021-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf>

Vergi Usul Kanunu Tasarısı, http://www.istanbulymmoo.org.tr/dosyalar/vuk_Tasarisi_Gib.pdf

Word Bank. (2019) Gross domestic product 2018. Erişim: 20.01.2020, <http://databank.worldbank.org/data/download/GDP.xls>

World Intellectual Property Organization. Industrial design - Application design counts for the top 20 offices. (2015-2020) Erişim: 12.04.2022, <https://www3.wipo.int/ipstats/keysearch.htm?keyId=251>

World Intellectual Property Organization. (2016). *A Practical Guide For Valuing Intangible Assets In Research And Development Institutions.*

World Intellectual Property Organization. (t.y). Patents, <https://www.wipo.int/patents/en/>

World Intellectual Property Organization. Patent - Applications for the top 20 offices. (2015-2020) Erişim: 12.01.2022, <https://www3.wipo.int/ipstats/keysearch.htm?keyId=221>

World Intellectual Property Organization Trademark - Application class counts for the top 20 offices. (2015-2020) Erişim: 12.01.2022, <https://www3.wipo.int/ipstats/keysearch.htm?keyId=251>

World Intellectual Property Organization. Total Applications. (2015-2020) Erişim: 12.01.2022, <https://www3.wipo.int/ipstats/keysearch.htm?keyId=201>

World Intellectual Property Organization. Utility model - Applications for the top 10 offices. (2015-2020). Erişim: 12.01.2022, <https://www3.wipo.int/ipstats/keysearch.htm?keyId=231>

Yaltı, B. (1995). *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*. İstanbul: Beta Basım.

Yarsuvat, D. (1984). *Türk Hukukunda Eser Sahibi ve Hakları*, İstanbul: Güray Matbaacılık.

Yıldırım, M. (2011). *Gayri Maddi Haklar ve Vergilendirilmesi*. Ankara: Seçkin Yayınevi.

Yılmaz, E. (2002). *Hukuk Sözlüğü*. Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları.

Yılmaz, G. A. (2007). Küreselleşme Sürecinde OECD, AB ve Türkiye'deki Vergi Yapısının Gelişimi-I. *Yaklaşım Dergisi*, 169, 197-202

Yurtseven, Ş. (2017). 6769 Sayılı Sınaî Mülkiyet Kanunu İle Türk Tasarım Hukukunda Yeni Dönem. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 31, 669-689. Erişim: 10.10.2018, <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/frmmakale/2018-1/2.pdf>

Yusufoglu, A. (2020). Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Tahkim Müessesesinin İncelenmesi, Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara

Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları. Erişim: 20.11.2023
[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMA
LIST.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMA_LIST.htm)

Zanoni, A.B. (2009). *Accounting for Goodwill*. New York: Taylor & Francis.

EK 1. NASDAQ 100 Endeksindeki Şirketlerin Maddi Olmayan Duran Varlıklarının Toplam Varlıklara Oranı (2021)

	Şirket Adı	Şerefiye (Net)	Diğer Maddi Olmayan Varlıklar (Net)	Maddi Olmayan Varlıklar Toplamı	Toplam Varlık	MOVT/ Toplam Varlık.
1	Adobe Inc.	12.668,00	1.820,00	14.488,00	27.241,00	0,53
2	Automatic Data Processing Inc	2.338,40	1.210,10	3.548,50	48.772,50	0,07
3	Airbnb	652,60	52,31	704,91	13.708,47	0,05
4	Alphabet A	22.956,00	1.417,00	24.373,00	359.268,00	0,07
5	Alphabet C	22.956,00	1.417,00	24.373,00	359.268,00	0,07
6	Amazon.com	15.371,00	5.107,00	20.478,00	420.549,00	0,05
7	Advanced Micro Devices Inc	289,00	328,00	617,00	12.419,00	0,05
8	American Electric Power	52,5	0	52,5	96002,1	0,00
9	Amgen Inc	14.890,00	15.182,00	30.072,00	61.165,00	0,49
10	Analog Devices Inc	26.913,13	11.762,66	38.675,79	49.346,74	0,78
11	ANSYS Inc.	3.409,27	763,12	4.172,39	6.324,31	0,66
12	Apple Inc	0,00	0,00	0,00	351.002,00	0,00
13	Applied Materials Inc	3.479,00	104,00	3.583,00	25.825,00	0,14
14	ASML Holding NV	4.629,10	1.048,90	5.678,00	27.267,40	0,21
15	AstraZeneca ADR	19997	42387	62384	105363	0,59
16	Atlassian Corp Plc	722,84	100,84	823,68	3.326,83	0,25
17	Autodesk Inc	2.706,50	287,90	2.994,40	7.279,80	0,41
18	Baker Hughes Co.	5.959,00	4.131,00	10.090,00	35.308,00	0,29
19	Biogen Inc.	5.761,10	2.221,30	7.982,40	23.877,30	0,33
20	Booking Holdings Inc.	2.887,00	2.057,00	4.944,00	23.641,00	0,21
21	Broadcom Inc	43.619,00	4.654,00	48.273,00	71.595,00	0,67
22	Cadence Design Systems Inc	782,09	210,59	992,68	3.950,78	0,25
23	CDW Corp	4.382,90	1.628,10	6.011,00	13.199,40	0,46
24	Charter Communications Inc	29.562,00	72.263,00	101.825,00	142.491,00	0,71
25	Cintas Corp	3.104,96	484,26	3.589,22	8.719,68	0,41
26	Cisco Systems Inc	38.168,00	3.619,00	41.787,00	97.497,00	0,43
27	Coca-Cola European	4.623,00	12.639,00	17.262,00	29.090,00	0,59
28	Cognizant Tech. Solutions Corp	5.620,00	1.218,00	6.838,00	17.852,00	0,38
29	Comcast Corp	70.189,00	33.580,00	103.769,00	275.905,00	0,38
30	Constellation Energy	0,00	0,00	0,00	48.086,00	0,00
31	Copart Inc.	355,72	45,87	401,59	4.562,14	0,09
32	CoStar Group Inc.	2.321,02	435,60	2.756,62	7.256,87	0,38
33	Costco Wholesale Corp	996,00	294,00	1.290,00	59.268,00	0,02
34	CrowdStrike Holdings	83,57	15,68	99,25	2.732,53	0,04
35	CSX Corp	0,00	451,00	451,00	40.531,00	0,01
36	Datadog Inc.	292,18	15,70	307,88	2.380,79	0,13
37	DexCom Inc	26,50	31,50	58,00	4.933,30	0,01
38	Diamondback Energy Inc	0,00	0,00	0,00	22.898,00	0,00
39	Dollar Tree Inc	1.984,40	3.100,00	5.084,40	20.696,00	0,25
40	DoorDash Inc	316,00	61,00	377,00	6.809,00	0,06
41	Electronic Arts Inc	2.868,00	309,00	3.177,00	13.288,00	0,24
42	Exelon Corporation	6.630,00	0,00	6.630,00	133.013,00	0,05
43	Fastenal Co	0,00	0,00	0,00	4.299,00	0,00
44	Fortinet Inc.	125,10	63,60	188,70	5.919,10	0,03
45	GE HealthCare Technologies Inc	12.892,00	1.847,00	14.739,00	26.308,00	0,56

46	Gilead Sciences Inc	8.332,00	33.455,00	41.787,00	67.952,00	0,61
47	Globalfoundries Inc	18,02	358,73	376,75	15.027,60	0,03
48	Honeywell International Inc	17.756,00	3.613,00	21.369,00	64.470,00	0,33
49	IDEXX Laboratories Inc	359,34	99,04	458,38	2.437,20	0,19
50	Illumina Inc	897,00	142,00	1.039,00	7.585,00	0,14
51	Intel Corp	26.963,00	7.270,00	34.233,00	168.406,00	0,20
52	Intuit Inc	5.613,00	3.252,00	8.865,00	15.516,00	0,57
53	Intuitive Surgical Inc	343,60	70,50	414,10	13.555,00	0,03
54	Keurig Dr Pepper	13.555,00	23.856,00	37.411,00	50.598,00	0,74
55	KLA Corp	2.011,17	1.185,31	3.196,48	10.271,12	0,31
56	Kraft Heinz Co	31.296,00	43.542,00	74.838,00	93.394,00	0,80
57	Lam Research Corp	1.490,13	132,37	1.622,50	15.892,15	0,10
58	Lululemon Athletica	386,88	80,08	466,96	4.185,22	0,11
59	Marriott International Inc	9.073,00	8.926,00	17.999,00	25.553,00	0,70
60	Marvell	5.336,96	2.512,94	7.849,90	10.764,92	0,73
61	MercadoLibre	148,24	44,97	193,21	10.101,16	0,02
62	Meta Platforms	19.197,00	634,00	19.831,00	165.987,00	0,12
63	Microchip Technology Inc	6.670,60	4.794,80	11.465,40	16.478,80	0,70
64	Micron Technology Inc	1.228,00	349,00	1.577,00	58.849,00	0,03
65	Microsoft Corp	49.711,00	7.800,00	57.511,00	333.779,00	0,17
66	Moderna	0,00	0,00	0,00	24.669,00	0,00
67	Mondelez International Inc	21.978,00	18.291,00	40.269,00	67.092,00	0,60
68	MongoDB	55,83	26,27	82,10	1.407,49	0,06
69	Monster Beverage Corp	1.331,64	1.072,39	2.404,03	7.804,78	0,31
70	Netflix Inc	0,00	13.799,22	13.799,22	44.584,66	0,31
71	NVIDIA Corp	4.193,00	2.737,00	6.930,00	28.791,00	0,24
72	NXP Semiconductors NV	9.961,00	1.694,00	11.655,00	20.864,00	0,56
73	Old Dominion Freight Line	0,00	0,00	0,00	4.821,54	0,00
74	ON Semiconductor	1.937,50	495,70	2.433,20	9.626,00	0,25
75	O'Reilly Automotive	879,34	49,20	928,54	11.718,71	0,08
76	PACCAR	0,00	0,00	0,00	29.301,70	0,00
77	Palo Alto Networks	2.710,10	498,60	3.208,70	10.241,60	0,31
78	Paychex Inc	1.820,70	275,80	2.096,50	9.227,20	0,23
79	PayPal Holdings Inc	11.454,00	1.332,00	12.786,00	75.803,00	0,17
80	PDD Holdings DRC	0,00	701,22	701,22	181.209,72	0,00
81	PepsiCo	18.381,00	18.665,00	37.046,00	92.377,00	0,40
82	Qualcomm Incorporated	7.246,00	1.458,00	8.704,00	41.240,00	0,21
83	Regeneron Pharmaceuticals Inc	0,00	6,70	6,70	25.434,80	0,00
84	Roper Technologies	13.476,30	6.509,10	19.985,40	23.713,90	0,84
85	Ross Stores Inc	0,00	0,00	0,00	12.717,87	0,00
86	Sirius XM Holdings Inc	3.151,00	3.186,00	6.337,00	10.274,00	0,62
87	Splunk Inc	1.334,89	206,15	1.541,04	5.868,49	0,26
88	Starbucks Corp	3.677,30	349,90	4.027,20	31.392,60	0,13
89	Synopsys Inc	3.575,78	279,13	3.854,91	8.752,26	0,44
90	T-Mobile US	12.188,00	4.733,00	16.921,00	206.563,00	0,08
91	Take-Two Interactive Software Inc	535,31	121,59	656,90	6.028,22	0,11
92	Tesla Inc	200,00	257,00	457,00	62.131,00	0,01
93	Texas Instruments Inc	4.362,00	85,00	4.447,00	24.676,00	0,18
94	The Trade Desk	0,00	14,33	14,33	3.577,34	0,00
95	Verisk Analytics Inc	4.331,20	482,30	4.813,50	7.808,10	0,62
96	Vertex Pharmaceuticals Inc	1.002,20	400,00	1.402,20	9.560,60	0,15
97	Walgreens Boots Alliance Inc	12.421,00	9.936,00	22.357,00	81.285,00	0,28
98	Warner Bros Discovery	12.912,00	6.317,00	19.229,00	34.427,00	0,56

99	Workday Inc	1.819,62	266,39	2.086,01	8.718,41	0,24
100	Xcel Energy Inc	0,00	0,00	0,00	57.851,00	0,00
101	Zscaler	58,98	32,13	91,11	2.257,63	0,04
		754.958,51	464.757,89	1.219.716,40	5.554.853,83	0,22

Kaynak: Investing.com, Şirketlerin 2021 Yılına İlişkin Bilanço Verileri Kullanılarak Tablo Oluşturulmuştur. Erişim:12.11.2023 <https://tr.investing.com/indices/nq-100>

EK 2. WIPO-En Çok Patent Başvurusunda Bulunan 20 Ülke

	Ülke	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Toplam
1	Çin	1.101.864	1.338.503	1.381.594	1.542.002	1.400.661	1.497.159	8.261.783
2	ABD	589.41	605.571	606.956	597.141	621.453	597.172	3.028.293
3	Japonya	318.721	318.381	318.481	313.567	307.969	288.472	1.865.591
4	Kore Cumhuriyeti	213.694	208.83	204.775	209.992	218.975	226.759	1.074.195
5	Avrupa Patent Ofisi	160.028	159.358	166.585	174.397	181.479	180.346	1.022.193
6	Almanya	66.893	67.899	67.712	67.898	67.434	62.105	399.941
7	Hindistan	45.658	45.057	46.582	50.055	53.627	56.771	297.750
8	Rusya Federasyonu	45.517	41.587	36.883	37.957	35.511	34.984	232.439
9	Kanada	36.964	34.745	35.022	36.161	36.488	34.565	213.945
10	Brezilya	30.219	44.589	25.658	24.857	25.396	24.338	175.057
11	Avustralya	28.605	28.394	28.906	29.957	29.758	29.294	174.914
12	Birleşik Krallık	22.801	22.059	22.072	20.941	19.25	20.649	108.522
13	Fransa	44.636	16.218	16.247	16.222	15.869	14.313	123.505
14	İran	14.279	15.632	16.259	12.823	12.147	44.632	115.772
15	Meksika	18.071	17.413	17.184	16.424	15.941	14.312	99.345
16	Singapur	10.814	36.069	34.243	11.845	14.136	13.265	120.372
17	Endonezya	9.153	9.639	9.303	9.754	11.481	42.583	91.913
18	Çin, Hong Kong ÖİB	12.212	14.092	13.299	15.986	16.532	21.556	93.677
19	İtalya	9.687	9.821	9.674	9.821	10.127	11.008	60.138
20	Türkiye	5.841	6.848	8.555	7.466	8.088	8.158	44.956

Kaynak: WIPO Veri Tabanı, Erişim: 12.01.2022, <https://www3.wipo.int/ipstats/keysearch.htm?keyId=221>

EK 3. WIPO-En Çok Endüstriyel Tasarım Başvurusunda Bulunan 20 Ülke

	Ülke	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Toplam
1	Çin	569.059	650.344	628.658	708.799	711.617	770.362	4.038.839
2	AB Fikri Mülkiyet Ofisi	99.658	105.729	111.234	108.553	113.329	113.196	651.699
3	Kore Cumhuriyeti	72.813	69.293	67.482	68.31	69.359	70.821	349.768
4	Almanya	56.631	56.133	45.815	44.476	44.097	40.638	287.790
5	Fransa	64.913	53.461	45.746	42.523	37.405	31.196	275.244
6	ABD	40.972	45.42	46.069	47.149	49.845	50.743	234.778
7	Türkiye	46.434	46.497	46.93	42.332	46.203	47.653	229.119
8	Birleşik Krallık	6.472	44.630	19.269	27.507	29.899	32.731	160.508
9	İtalya		27.092	30.883	36.024	31.112	25.364	150.475
10	Japonya	30.702	31.219	32.686	31.571	32.18	31.65	126.178
11	Hindistan	47.392	10.673	11.117	12.632	13.723	12.793	108.330
12	İspanya	17.915	18.336	22.599	18.855	16.177	12.376	106.258
13	İsviçre	13.095	11.737	13.074	11.697	12.618	42.644	104.865
14	İran	11.856	15.979	17.978	14.774	17.622	14.984	93.193
15	Kanada	5.846	42.887	6.533	6.869	7.548	19.541	89.224
16	Rusya Federasyonu	6.002	6.565	14.427	8.957	10.927	10.589	57.467
17	Ukrayna	7.781	9.014	8.347	8.165	7.624	5.619	46.550
18	Avustralya	7.024	7.278	7.708	8.029	8.857	7.359	46.255
19	Tayland	4.461	4.857	5.122	5.469	5.293	5.818	31.020
20	Brezilya	6.039	6.027	6	6.111	6.432	6.263	30.878

Kaynak: WIPO Veri Tabanı, Erişim: 12.01.2022, <https://www3.wipo.int/ipstats/keysearch.htm?keyId=251>

EK 4. WIPO- En Çok Faydalı Model Başvurusunda Bulunan 10 Ülke

	Ülke	2015	2016	2017	2018	2019	2020
1	Çin	1.127.577	1.475.977	1.687.593	2.072.311	2.268.190	2.926.633
2	Almanya	14.274	44.634	13.301	12.307	11.668	12.318
3	Rusya Federasyonu	11.906	11.112	10.643	9.747	10.136	9.195
4	Japonya	31.564	17.685	6.105	5.388	5.241	6.018
5	Ukrayna	8.616	9.584	9.108	44.904	8.458	5.281
6	Kore Cumhuriyeti	8.711	7.767	6.811	6.232	5.447	4.981
7	Avustralya	1.828	1.855	1.816	2.257	1.859	4.412
8	Türkiye	3.583	3.534	11.749	28.157	2.971	3.627
9	Tayland	2.164	2.571	2.517	2.969	11.383	3.455
10	İspanya	2.354	2.439	2.465	2.731	2.757	3.448

Kaynak: WIPO Veri Tabanı, Erişim: 12.01.2022, <https://www3.wipo.int/ipstats/keysearch.htm?keyId=231>

EK 5. WIPO- En Çok Ticari Marka Başvurusunda Bulunan 20 Ülke

	Ülke	2015	2016	2017	2018	2019	2020
1	Çin	2.868.581	3.697.723	5.739.679	7.365.356	7.833.010	9.345.757
2	ABD	517.105	545.266	613.902	640.108	672.644	870.306
3	Avrupa Birliği	366.214	369.675	371.484	392.924	407.675	438.511
4	Fransa	282.973	274.128	270.458	298.874	311.647	290.194
5	Japonya	344.948	451.138	560.27	512.12	546.224	421.166
6	Türkiye	227.18	227.078	247.481	244.482	282.449	363.708
7	Hindistan	289.73	313.448	283.574	342.667	367.768	424.583
8	Rusya Federasyonu	219.053	251.35	291.733	263.491	306.982	398.24
9	Brezilya	158.709	166.368	186.103	204.421	246.244	297.933
10	Kore Cumhuriyeti	236.074	231.8	230.482	263.952	284.09	319.945
11	Almanya	210.16	209.904	225.813	219.821	235.937	264.669
12	Birleşik Krallık	119.401	142.029	176.286	198.125	220.369	278.699
13	Kanada	155.134	153.722	183.735	187.642	174.287	147.267
14	Meksika	131.428	141.614	151.751	155.774	160.185	162.541
15	İtalya	120.824	93.969	93.037	96.744	97.096	100.872
16	Avustralya	129.808	134.9	138.08	147.392	140.086	149.54
17	İran		190.72	358.356	384.34	454.925	541.75
18	İsviçre	88.018	89.453	94.5	96.034	96.326	101.121
19	Vietnam	67.748	81.928	84.781	94.182	112.381	108.641
20	Endonezya	49.534	63.721	68.109	87.88	85.807	123.787

Kaynak: WIPO Veri Tabanı, Erişim: 12.01.2022, <https://www3.wipo.int/ipstats/keysearch.htm?keyId=251>

EK 6. Türkiye’de Patent Başvurusu ve Tescilinin Yıllara Göre Dağılımı

Yıl	Başvuru		Genel Toplam	Tescil		Genel Toplam
	Yerli	Yabancı		Yerli	Yabancı	
2000	277	3.156	3.433	23	1.113	1.136
2001	337	2.877	3.214	58	2.051	2.109
2002	414	1.460	1.874	73	1.711	1.784
2003	490	662	1.152	93	1.087	1.180
2004	685	1.577	2.262	68	1.868	1.936
2005	935	2.526	3.461	95	3.077	3.172
2006	1.090	4.075	5.165	122	4.183	4.305
2007	1.838	4.351	6.189	318	4.472	4.790
2008	2.268	4.869	7.137	338	4.531	4.869
2009	2.588	4.653	7.241	456	5.154	5.610
2010	3.250	5.093	8.343	642	4.868	5.510
2011	4.087	6.154	10.241	847	5.692	6.539
2012	4.543	7.056	11.599	1.025	6.791	7.816
2013	4.528	7.527	12.055	1.244	7.681	8.925
2014	4.861	7.514	12.375	1.251	7.279	8.530
2015	5.512	8.446	13.958	1.730	8.370	10.100
2016	6.445	10.333	16.778	1.794	9.280	11.074
2017	8.625	10.658	19.283	1.964	10.460	12.424
2018	7.349	11.155	18.504	2.805	11.077	13.882
2019	8.126	11.790	19.916	2.003	11.717	13.720
2020	8.200	10.505	18.705	2.214	10.803	13.017
2021	8.439	9.127	17.566	3.342	9.224	12.566

Kaynak: TÜRKPATENT, Erişim: 20.04.2022 <https://www.turkpatent.gov.tr/patent-istatistik>

EK 7. Türkiye’de Faydalı Model Başvurularının ve Tescilinin Yıllara Göre Dağılımı

Yıl	Başvuru		Genel	Tescil		Genel
	Yerli	Yabancı	Toplam	Yerli	Yabancı	Toplam
2000	454	17	471	145	4	149
2001	631	14	645	257	11	268
2002	914	18	932	376	13	389
2003	1.206	16	1.222	704	16	720
2004	1.479	18	1.497	678	9	687
2005	1.896	28	1.924	964	13	977
2006	2.424	32	2.456	1.665	25	1.690
2007	2.972	44	3.016	2.148	33	2.181
2008	2.949	37	2.986	1.833	36	1.869
2009	2.842	40	2.882	2.151	28	2.179
2010	2.994	39	3.033	2.022	27	2.049
2011	3.175	69	3.244	1.948	28	1.976
2012	3.726	63	3.789	2.245	54	2.299
2013	3.468	90	3.558	1.997	40	2.037
2014	3.477	91	3.568	2.474	77	2.551
2015	3.451	132	3.583	2.681	86	2.767
2016	3.457	77	3.534	2.347	94	2.441
2017	3.256	64	3.320	2.014	74	2.088
2018	2.698	72	2.770	307	28	335
2019	2.906	63	2.969	661	29	690
2020	3.577	50	3.627	1.145	34	1.179
2021	4.418	72	4.490	2.513	78	2.591

Kaynak: TÜRKPATENT, Erişim: 20.04.2022 <https://www.turkpatent.gov.tr/faydali-model-istatistik>

EK 8. Türkiye’de Marka Başvurularının ve Tescilinin Yıllara Göre Dağılımı

Yıl	Başvuru			Tescil		
	Yerli	Yabancı	Toplam	Yerli	Yabancı	Toplam
2000	21.188	8.195	29.383	10.668	5.706	16.374
2001	20.289	8.816	29.105	10.150	4.416	14.566
2002	28.534	7.895	36.429	13.502	6.134	19.636
2003	30.507	8.207	38.714	14.542	7.768	22.310
2004	38.524	8.935	47.459	18.931	9.003	27.934
2005	48.981	11.436	60.417	26.963	7.709	34.672
2006	54.788	12.067	66.855	34.543	7.044	41.587
2007	58.713	13.920	72.633	40.757	14.263	55.020
2008	60.597	14.394	74.991	35.543	11.782	47.325
2009	59.838	11.766	71.604	41.414	15.507	56.921
2010	73.142	11.986	85.128	32.397	11.767	44.164
2011	103.747	13.976	117.723	35.858	6.201	42.059
2012	97.311	13.832	111.143	52.386	12.335	64.721
2013	93.320	15.288	108.608	68.391	14.798	83.189
2014	97.145	14.399	111.544	72.334	15.211	87.545
2015	95.962	14.717	110.679	70.111	12.916	83.027
2016	94.575	12.601	107.176	83.665	13.420	97.085
2017	106.099	15.009	121.108	77.394	8.179	85.573
2018	105.550	14.458	120.008	81.911	24.085	105.996
2019	119.412	14.941	134.353	72.434	10.975	83.409
2020	155.913	14.677	170.590	85.729	13.053	98.782
2021	176.493	15.286	191.779	114.242	15.181	129.423

Kaynak: TÜRKPATENT, Erişim: 20.04.2022 <https://www.turkpatent.gov.tr/marka-istatistik>

EK 9. Türkiye’de Tasarım Başvurularının ve Tescillerinin Yıllara Göre Dağılımı

Yıl	Başvuru					Tescil				
	Yerli	Yabancı	Toplam	Lahey	Gen. Top.	Yerli	Yabancı	Toplam	Lahey	Gen. Top.
2000	10.118	592	10.710	-	10.710	8.178	301	8.479	-	8.479
2001	13.363	539	13.902	-	13.902	10.806	677	11.483	-	11.483
2002	19.906	635	20.541	-	20.541	14.452	560	15.012	-	15.012
2003	21.730	702	22.432	-	22.432	16.098	589	16.687	-	16.687
2004	23.235	1.108	24.343	-	24.343	21.533	977	22.510	-	22.510
2005	26.694	1.209	27.903	978	28.881	21.942	1.226	23.168	0	23.168
2006	28.822	1.247	30.069	1.252	31.321	27.963	1.319	29.282	0	29.282
2007	29.085	1.289	30.374	1.688	32.062	29.048	1.341	30.389	1	30.390
2008	28.822	1.205	30.027	3.809	33.836	27.963	1.079	29.042	0	29.042
2009	26.277	847	27.124	4.132	31.256	23.765	1.191	24.956	0	24.956
2010	29.467	974	30.441	4.793	35.234	28.623	1.061	29.684	4	29.688
2011	35.453	1.127	36.580	4.956	41.536	31.782	1.028	32.810	7	32.817
2012	39.890	1.330	41.220	5.381	46.601	35.954	1.182	37.136	0	37.136
2013	43.654	1.465	45.119	6.190	51.309	40.707	1.388	42.095	0	42.095
2014	41.183	1.661	42.844	6.368	49.212	41.233	1.717	42.950	5	42.955
2015	38.665	1.541	40.206	6.207	46.413	40.859	1.583	42.442	2.935	45.377
2016	39.294	1.069	40.363	6.137	46.500	41.391	1.355	42.746	6.768	49.514
2017	39.172	1.066	40.238	6.615	46.853	37.131	1.228	38.359	5.855	44.214
2018	35.354	1.246	36.600	5.745	42.345	33.621	1.248	34.869	5.582	40.451
2019	39.178	1.139	40.317	5.871	46.188	33.127	1.216	34.343	5.546	39.889
2020	41.921	1.042	42.963	4.643	47.606	38.121	1.119	39.240	5.825	45.065
2021	59.247	1.098	60.345	5.570	65.915	44.091	1.195	45.286	4.752	50.038

Kaynak: TÜRKPATENT, Erişim: 20.04.2022 <https://www.turkpatent.gov.tr/tasarim-istatistik>

EK 10. BİST 30 Endeksindeki Şirketlerin Maddi Olmayan Duran Varlıklarının Toplam Varlıklara Oranı (2021)

		A	B	C= A+B	D	E=C/D
	Şirket Adı (1000 TL)	Şerefiye	Diğer Maddi Olmayan Varlıklar	Toplam Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Toplam Varlık	Oran
1	AKBANK A.Ş.	0	1.499.602	1.499.602	762.798.330	0,0020
2	ALARKO HOLDİNG A.Ş.	3.131	82.412	85.543	7.131.821	0,0120
3	ARÇELİK A.Ş.	2.844.448	6.573.315	9.417.763	85.078.606	0,1107
4	ASELSAN ELEKTRONİK SAN. TİC. A.Ş.	0	2.267.610	2.267.610	46.413.298	0,0489
5	ASTOR ENERJİ A.Ş. ⁵⁰	0	108.519	108.519	3.184.959	0,0341
6	BİM BİRLEŞİK MAĞAZALAR A.Ş.	41.252	53.224	94.476	30.412.122	0,0031
7	EMLAK KONUT GYO A.Ş.	0	2.955	2.955	30.629.118	0,0001
8	ENKA İNŞAAT VE SANAYİ A.Ş.	0	782.172	782.172	121.324.988	0,0064
9	EREĞLİ DEMİR VE ÇELİK FAB. T.A.Ş.	250.335	3.688.755	3.939.090	126.442.297	0,0312
10	FORD OTOMOTİV SANAYİ A.Ş.	0	1.486.777	1.486.777	42.792.853	0,0347
11	GÜBRE FABRİKALARI T.A.Ş.	119.359	82.712	202.071	13.049.610	0,0155
12	HACI ÖMER SABANCI HOLDİNG A.Ş.	2.522.764	7.957.644	10.480.408	819.763.789	0,0128
13	HEKTAŞ TİCARET T.A.Ş.	106.320	102.624	208.944	4.625.816	0,0452
14	KARDEMİR KARABÜK DEM. ÇEL. A.Ş.	0	29.974	29.974	21.814.970	0,0014
15	KOÇ HOLDİNG A.Ş.	5.581.511	12.861.019	18.442.530	1.020.553.307	0,0181
16	KONTROLMATİK TEKN. ENER. MÜH. A.Ş.	0	22.607	22.607	940.426	0,0240
17	KOZA ALTIN İŞLETMELERİ A.Ş.	11.232	3.979	15.211	12.103.110	0,0013
18	ODAŞ ELEKTRİK ÜRETİM SAN. TİC. A.Ş.	0	82.658	82.658	6.968.675	0,0119
19	OYAK ÇİMENTO FABRİKALARI A.Ş.	7.063	68.467	75.530	4.875.634	0,0155
20	PEGASUS HAVA TAŞIMACILIĞI A.Ş.	0	183.946	183.946	52.896.599	0,0035
21	PETKİM PETROKİMYA HOLDİNG A.Ş.	0	91.381	91.381	30.428.156	0,0030
22	SASA POLYESTER SANAYİ A.Ş.	0	3.853	3.853	22.194.163	0,0002
23	TOFAŞ TÜRK OTOMOBİL FABRİKASI A.Ş.	0	1.920.856	1.920.856	23.473.341	0,0818
24	TURKCELL İLETİŞİM HİZ. A.Ş.	48.421	14.613.358	14.661.779	70.682.643	0,2074
25	TÜPRAŞ-TÜRKİYE PETROL RAF. A.Ş.	0	66.801	66.801	102.535.001	0,0007
26	TÜRK HAVA YOLLARI A.O.	166.000	1.088.000	1.254.000	353.708.000	0,0035
27	TÜRKİYE GARANTİ BANKASI A.Ş.	6.388	957.262	963.650	757.801.863	0,0013
28	TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş.	27.994	2.154.031	2.182.025	1.124.404.073	0,0019
29	TÜRKİYE ŞİŞE VE CAM FAB. A.Ş.	3.994.571	10.768.097	14.762.668	88.672.511	0,1665
30	YAPI VE KREDİ BANKASI A.Ş.	979.493	1.022.168	2.001.661	736.769.766	0,0027
		16.710.281	70.626.778	87.337.059	6.524.469.844	0,0134

Kaynak: KAP'a Bildirilen Bilanço Verileri Kullanılarak Hesaplama Yapılmıştır. Erişim: 12.11.2023
<https://www.kap.org.tr/tr/bildirim-sorgu>

⁵⁰ Astor Enerji A.Ş. 2023 Yılında Halka Arz Edildiğinden KAP'ta 2021 Yılına İlişkin Mali Tabloları Bulunmamaktadır. Bu sebeple veriler Investing.com'dan alınmıştır. Erişim: 12.11.2023
<https://tr.investing.com/equities/astor-enerji-as-balance-sheet>

EK 11. Türkiye'nin 2016-2022 Yılları Arasındaki Fikri Mülkiyet Hakları Uluslararası Ticaret İstatistikleri

Milyon ABD Doları	Hizmet İhracatı			Hizmet İthalatı			Denge	
	Yıllar	Toplam	Fikri Mülkiyet Hakları Kullanım Ücretleri	Pay %	Toplam	Fikri Mülkiyet Hakları Kullanım Ücretleri	Pay %	Toplam Hizmet İhracat-İthalat Dengesi
2016	27 587	88	0,32%	21 020	1 883	8,96%	6 567	- 1 794
2017	31 001	113	0,36%	22 326	1 778	7,96%	8 674	- 1 665
2018	33 403	167	0,50%	23 859	2 114	8,86%	9 544	- 1 947
2019	32 908	196	0,59%	24 552	2 182	8,89%	8 356	- 1 986
2020	24 918	258	1,03%	22 839	2 349	10,29%	2 079	- 2 092
2021	34 728	390	1,12%	28 064	2 801	9,98%	6 664	- 2 410
2022	47 584	350	0,74%	35 235	2 828	8,03%	12 349	- 2 478

Kaynak: TÜİK Haber Bülteni, Erişim: 12.09.2023, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Uluslararası-Hizmet-Ticareti-Istatistikleri-2022-49354>

EK 12. Orijinallik Raporu

	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu Form No.	FRM-DR-21
		Yayın Tarihi Date of Pub.	22.11.2023
	FRM-DR-21 Doktora Tezi Orijinallik Raporu <i>PhD Thesis Dissertation Originality Report</i>	Revizyon No Rev. No.	01
		Revizyon Tarihi Rev.Date	04.01.2023

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞINA	
Tarih: 18/01/2024	
Tez Başlığı TÜRKİYE'DE GAYRİ MADDİ HAKLARDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI ve VERGİLENDİRME	
Yukarıda başlığı verilen tezin a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 260 sayfalık kısmına ilişkin, 18/01/2023 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda işaretlenmiş filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezin benzerlik oranı % 22'dir.	
Uygulanan filtrelemeler**:	
1. <input checked="" type="checkbox"/> Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç	
2. <input checked="" type="checkbox"/> Kaynakça hariç	
3. <input type="checkbox"/> Alıntılar hariç	
4. <input checked="" type="checkbox"/> Alıntılar dâhil	
5. <input checked="" type="checkbox"/> 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç	
Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tezin herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumlarda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.	
Gereğini saygılarımla arz ederim.	
Tarih ve İmza	

Öğrenci Bilgileri	Ad-Soyad	Murat SOLMAZ	Öğrenci No	N10249588
	Enstitü Anabilim Dalı	Maliye		
	Programı	Maliye		
	E-posta/Telefon	muratsolmaz2006@gmail.com		
	Statüsü	Doktora	<input checked="" type="checkbox"/>	Lisans Derecesi ile (Bütünleşik) Dr

DANIŞMAN ONAYI

UYGUNDUR.
Prof. Dr. İbrahim Erdem Seçilmiş

*Tez Almanca veya Fransızca yazılıyor ise bu kısımda tez başlığı **Tez Yazım Dilinde** yazılmalıdır.

**Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları İkinci bölüm madde (4)/3'te de belirtildiği üzere: Kaynakça hariç, Alıntılar hariç/dâhil, 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç (Limit match size to 5 words) filtreleme yapılmalıdır.

	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu Form No.	FRM-DR-21
		Yayın Tarihi Date of Pub.	22.11.2023
	FRM-DR-21 Doktora Tezi Orijinallik Raporu <i>PhD Thesis Dissertation Originality Report</i>	Revizyon No Rev. No.	01
		Revizyon Tarihi Rev.Date	04.01.2023

TO HACETTEPE UNIVERSITY GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES DEPARTMENT OF PUBLIC FINANCE		Date:18/01/2024
Thesis Title (In English): TRANSFER PRICING AND TAXATION OF INTANGIBLES IN TURKEY		
According to the originality report obtained by myself/my thesis advisor by using the Turnitin plagiarism detection software and by applying the filtering options checked below on 18/01/2024 for the total of 260 pages including the a) Title Page, b) Introduction, c) Main Chapters, and d) Conclusion sections of my thesis entitled above, the similarity index of my thesis is 22%.		
Filtering options applied**:		
1. <input checked="" type="checkbox"/> Approval and Declaration sections excluded		
2. <input checked="" type="checkbox"/> References cited excluded		
3. <input type="checkbox"/> Quotes excluded		
4. <input checked="" type="checkbox"/> Quotes included		
5. <input checked="" type="checkbox"/> Match size up to 5 words excluded		
I hereby declare that I have carefully read Hacettepe University Graduate School of Social Sciences Guidelines for Obtaining and Using Thesis Originality Reports that according to the maximum similarity index values specified in the Guidelines, my thesis does not include any form of plagiarism; that in any future detection of possible infringement of the regulations I accept all legal responsibility; and that all the information I have provided is correct to the best of my knowledge.		
I respectfully submit this for approval.		
		Date and Signature

Student Information	Name-Surname	Murat Solmaz	Student Number	N10249588
	Department	Maliye		
	Programme	Maliye		
	E-mail/Phone Number	muratsolmaz2006@gmail.com		
	Status	PhD	<input checked="" type="checkbox"/>	Combined MAMSc-PhD

SUPERVISOR'S APPROVAL

APPROVED
(Title, Name and Surname, Signature)

**As mentioned in the second part [article (4)/3] of the Thesis Dissertation Originality Report's Codes of Practice of Hacettepe University Graduate School of Social Sciences, filtering should be done as following: excluding refence, quotation excluded/included, Match size up to 5 words excluded.

EK 13. Etik Kurul Muafiyeti Formu

	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu Form No.	FRM-DR-12
		Yayın Tarihi Date of Pub.	22.11.2023
	FRM-DR-12 Doktora Tezi Etik Kurul Muafiyeti Formu <i>Ethics Board Form for PhD Thesis</i>	Revizyon No Rev. No.	01
		Revizyon Tarihi Rev.Date	01.12.2023

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞINA	
Tarih: 05/12/2023	
Tez Başlığı: TÜRKİYE'DE GAYRİ MADDİ HAKLARDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI ve VERGİLENDİRME	
Yukarıda başlığı verilen tez çalışmam:	
<ol style="list-style-type: none"> 1. İnsan ve hayvan üzerinde deney niteliği taşımamaktadır. 2. Biyolojik materyal (kan, idrar vb. biyolojik sıvılar ve numuneler) kullanılmasını gerektirmemektedir. 3. Beden bütünlüğüne veya ruh sağlığına müdahale içermemektedir. 4. Anket, ölçek (test), mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme gibi teknikler kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütülen araştırma niteliğinde değildir. 5. Diğer kişi ve kurumlardan temin edilen veri kullanımını (kitap, belge vs.) gerektirmektedir. Ancak bu kullanım, diğer kişi ve kurumların izin verdiği ölçüde Kişisel Bilgilerin Korunması Kanuna riayet edilerek gerçekleştirilecektir. 	
Hacettepe Üniversitesi Etik Kurullarının Yönergelerini inceledim ve bunlara göre çalışmamın yürütülebilmesi için herhangi bir Etik Kuruldan izin alınmasına gerek olmadığını; aksi durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.	
Gereğini saygılarımla arz ederim.	
05.12.2023	

Öğrenci Bilgileri	Ad-Soyad	Murat Solmaz	Öğrenci No	N10249588
	Enstitü Anabilim Dalı	Maliye		
	Programı	Maliye		
	E-posta/Telefon	muratsolmaz2006@gmail.com		
	Statüsü	Doktora <input checked="" type="checkbox"/>	Lisans Derecesi ile (Bütünleşik) Dr <input type="checkbox"/>	

DANIŞMAN ONAYI

UYGUNDUR.
Prof. Dr. İbrahim Erdem Seçilmiş

	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu Form No.	FRM-DR-12
		Yayın Tarihi Date of Pub.	22.11.2023
	FRM-DR-12 Doktora Tezi Etik Kurul Muafiyeti Formu <i>Ethics Board Form for PhD Thesis</i>	Revizyon No Rev. No.	01
		Revizyon Tarihi Rev.Date	01.12.2023

HACETTEPE UNIVERSITY GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES DEPARTMENT OF PUBLIC FINANCE	
Date: 05/12/2023	
ThesisTitle (In English): TRANSFER PRICING AND TAXATION OF INTANGIBLES IN TURKEY	
My thesis work with the title given above:	
<ol style="list-style-type: none"> Does not perform experimentation on people or animals. Does not necessitate the use of biological material (blood, urine, biological fluids and samples, etc.). Does not involve any interference of the body's integrity. Is not a research conducted with qualitative or quantitative approaches that require data collection from the participants by using techniques such as survey, scale (test), interview, focus group work, observation, experiment, interview. Requires the use of data (books, documents, etc.) obtained from other people and institutions. However, this use will be carried out in accordance with the Personal Information Protection Law to the extent permitted by other persons and institutions. 	
I hereby declare that I reviewed the Directives of Ethics Boards of Hacettepe University and in regard to these directives it is not necessary to obtain permission from any Ethics Board in order to carry out my thesis study; I accept all legal responsibilities that may arise in any infringement of the directives and that the information I have given above is correct.	
I respectfully submit this for approval.	
05.12.2023	

Student Information	Name-Surname	Murat Solmaz	Student Number	N10249588
	Department	Maliye		
	Programme	Maliye		
	E-mail/Phone Number	muratsolmaz2006@gmail.com		
	Status	PhD	<input checked="" type="checkbox"/>	Combined MAMSc-PhD

SUPERVISOR'S APPROVAL

APPROVED
Prof. Dr. İbrahim Erdem Seçilmiş