



# TRANSFER FİYATLANDIRMASI AÇISINDAN ROYALTI ÖDEMELERİNİN İNCELENMESİ ve DEĞERLENDİRİLMESİ

*ANALYSIS AND EXPLORATION OF ROYALTY  
PAYMENTS FROM TRANSFER PRICING  
POINT OF VIEW*

Arzuhan AKTAŞ<sup>(\*)</sup>

## ÖZET:

Dar mükellef kurumların tasarrufunda bulunan royalti gibi gayri maddi hakların Türkiye’de kullanılması karşılığında, gayri maddi hakların sahiplerine yapılan ödemeler, Türk vergi hukukunda, dar mükellef kurumların elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmekte ve çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları da dikkate alınarak vergilendirilmektedir. İlişkili kişiler arasındaki bu tarz ödemelerin doğru tespit edilmemesi halinde, bazı ülkelerde oluşması gereken vergi matrahları, belli avantajları temin eden ve taraf olan diğer ülkelere kaydırılarak toplam vergi yükü, ülke vergi gelirleri aleyhine azaltılmaktadır. Bu durum transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak adlandırılmaktadır. Ülkemizin haksız yere vergi kaybına uğramaması için, royalti ödemeleri ile ilgili transfer fiyatlarının, ülkeler arasındaki karşılıklı bilgi değişimi, ülkeler arasında çok uluslu şirketlerle ilgili koordinasyon, ileri veri analizleri ve özellikle düşük vergi oranı ve/veya bu sonucu temin edecek şekilde matrahların düşük belirlenebilmesi olanaklarını uygulayan ülkelerle yapılan işlemlerin sürekli takip edilmesi suretiyle doğru bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Royalti, gayri maddi haklarda transfer fiyatlandırması, dar mükellef kurum

## ABSTRACT

As a remuneration for the use of intangibles such as royalties which are possessed by limited liable corporate taxpayers, payments made to owners of intangibles are deemed to be earnings derived by limited liable corporate taxpayers and taxed accordingly by also taking into consideration the double tax conventions. If such payments between related parties cannot be determined correctly, revenue would be shifted to jurisdictions that provide certain advantages so that to limited liable taxpayer pay

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

less corporate tax than it should. Such situation is, hence, named as distribution of profits through transfer pricing. In order to prevent our country from losing its tax revenues, transfer pricing of royalty payments should be determined rightly, by benefiting from the mutual exchange of information instrument, ensuring the co-ordination between countries regarding multinational companies, using advanced data analysis techniques and continuously tracking business transactions made with low-tax jurisdictions.

**Key Words:** Royalty, transfer pricing in intangibles, limited liable corporate taxpayers

## 1- GİRİŞ

Mevzuatımızda gayri maddi hak olarak yer bulan royalti ödemelerine ilişkin transfer fiyatının, bu fiyatın emsallere uygunluğunun tespiti ve bu şekilde örtülü kazanç dağıtımına konu olup olmadığı günümüzde vergi idarelerimizle birlikte birçok ülke vergi idaresini ve yargısını meşgul eden önemli bir konudur. Ülkeler arasındaki vergi oranı farklılıkları, vergi cennetleri, gayri maddi hakkı kullanan ve kullandıranın, bu gayri maddi haktan kaynaklı gerçek faydalarının tespitindeki güçlükler nedeniyle objektif ve doğru bir sonuca ulaşmak çoğu zaman mümkün olamamaktadır. Çalışmamızda, royalti, transfer fiyatlandırması ile ilgili tanımlar, vergi hukukumuzda royalti ödemelerinin vergilendirilmesi esaslarına yer verildikten sonra, konu transfer fiyatlandırması açısından değerlendirilmiştir. Konunun geniş olması nedeniyle sadece dar mükellef kurumlarla tam mükellefler arasındaki gayri maddi hakların kullanılmasında işlemleri esas alınmıştır.

## 2- TANIMLAR

### 2.1- Transfer Fiyatlandırması Kavramı

Transfer fiyatlandırması, işletmelerin bağlı işletmelerle yaptıkları maddi ve gayri maddi mal veya hizmet transferinin, kiralama ve ödünçlerin fiyatlandırılmasını ifade etmektedir. Transfer fiyatı, bağlı işletmeler arasında hasılat ile giderlerin ve dolayısıyla vergiye tabi ticari kazancın bölüşümü bakımından belirleyici niteliktedir. Dolayısıyla, transfer fiyatlandırması hem vergi mükellefleri hem de vergi idareleri için önem arz etmektedir. Özellikle çok uluslu işletmeler transfer fiyatlarını manipüle ederek kazançlarını yüksek vergi alınan bir ülkeden, daha az vergi alan bir ülkeye kaydırabilmektedir.<sup>1</sup>

Transfer fiyatlandırması ile ülke vergi gelirlerinde büyük kayıplar yaşanmaktadır. Ülkemizde 2007 yılında transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan kurumlar vergisi kaybının mütevazı bir yöntemle yaklaşık 1.73 milyar (1.750.000.000) TL olduğu hesaplanmıştır.<sup>2</sup>

Küresel sermaye ve yatırımdan pay almak amacıyla devletler, yabancı yatırımcılara yerleşik mükellefler için belirlenmiş oranlardan daha düşük vergi oranları uygulayarak, ekstra teşvikler sunabilmektedir. Böylece vergi yükü azaltılarak diğer ülkelerin vergi matrahları olumsuz etkilenmek suretiyle zararlı vergi rekabetine girebilmektedirler. Bu durum çok uluslu şirketlere, grup içi firmalara uygulanan fiyatlarla ilişkisiz kişiler arasındaki fiyatları farklılaştırarak, vergi maliyetlerini minimize etmek amacıyla transfer fiyatlandırmasına yönelmesine imkan sağlamaktadır.

<sup>1</sup> Ateş, L., 2011. *Transfer fiyatlandırması ve vergilendirme*. Syf. 2, Ankara: Turhan Kitabevi.

<sup>2</sup> Pehlivan, S. ve Gökbunar, A.R., 2010, Ülkemizde transfer fiyatlandırmasının yol açtığı tahmini kurumlar vergisi kaybı. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. Cilt:17, Sayı:1

Vergi cennetleri vasıtasıyla da şirket karlarının düşük vergilendirilmesi yoluna gidilmektedir. Vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelerde etkin bilgi değişiminin, şeffaflığın olmaması, vergi oranlarının düşük olması yada verginin hiç alınmaması, bu ülkelerin vergi anlaşmalarına taraf olmamaları vb nedenlerle vergi matrahlarının bu ülkelere kayması söz konusudur. Bu ülkelerde çok sayıda kıyı bankacılığı gibi işletmeler barındırılmaktadır. Çok uluslu şirketler ilişkili olmayan şirketlere satış yapmak istediğinde önce vergi cennetindeki şubesine transfer fiyatıyla malı satmakta ve bu şube ilişkili olmayan kuruluşlara satışı yapmakta dolayısıyla faaliyetler bu ülkelerde gerçekleştirilmezse de kar vergi cenneti ülkede birilmektedir. Bu şekilde olabilecek kar, düşük oranlı vergilendirilmiş olmaktadır.<sup>3</sup>

Diğer yandan ülkelerin vergi oranının düşük olması veya vergi oranının görünüşte yüksek olmasına rağmen matrahın tanımı değiştirilerek ödenen verginin gerçekte elde edilen gelire oranla düşük olması, çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması yoluyla karlarını bu rejimlere aktararak vergi yüklerinin minimize edilmesi sağlanabilmektedir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla gerçekleştirilen temel vergi kaçırma stratejileri şunlardır:<sup>4</sup>

Vergi oranının yüksek olduğu ülkedeki bağlı şirkete yapılan ihracatta, malları yüksek faturalandırmak veya bu ülkelerdeki bağlı şirketlerden düşük fiyattan ithalat yapmak,

Vergi cenneti ülkelerdeki bağlı şirketlere yapılan ihracatın düşük, bu ülkelerden yapılacak ithalatın yüksek faturalandırılması,

Vergi oranının yüksek olduğu ülkelerdeki bağlı şirketleri yüksek tutarda borçla finanse etmek. Zira borç için ödenen faizler gider olarak indirilebiliyor. Bu nedenle ÇUŞ'lar (Çok Uluslu Şirketler) özsermaye ile finansman yerine borçla finansmanı tercih etmektedir.

Patent ve ticari marka gibi homojen olmayan mallardan elde edilen geliri (royalti, lisans vb) vergi idaresinin kavraması, diğer mallardan elde edilen gelire göre daha zordur. Vergi oranının yüksek olduğu ülkelerdeki bağlı şirket, emsaline göre yüksek lisans ve royalti ödemeleri yaparken (ki bu ödemeler gider veya maliyet unsurudur) bu ülkelerdeki bağlı şirketlere yapılan ödemeler ise emsaline göre düşük olmaktadır. Zira bu ödemeler ödeme yapılan için gelir unsurudur. Bu fiyatlama stratejileri grup şirketlerinin vergi sonrası karlarını artırmaktadır.

Vergi mükelleflerinin efektif vergi yüklerini minimize etme, buna karşılık devletlerin vergi gelirlerini maksimize etme çabaları her geçen gün hacmi genişleyen ve giriftleşen transfer fiyatlandırması kurallarını doğurmuştur. Transfer fiyatlandırması nedeniyle sadece gelir ve kurumlar vergisi değil, gümrük ve katma değer vergisi gelirlerinde de esaslı gelir kaybıyla yüzyüze kalan devletler, transfer fiyatlandırması kurallarının etkinliğini artırma çabası içine girmiştir. Transfer fiyatlandırması yoluyla kendi vergilendirme alanındaki gelirin bir başka ülkenin vergilendirme alanına kaydırıldığını tespit eden devletler tam ve doğru vergi matrahına ulaşmak üzere düzeltmeye gitmekte ve bu yola sapan vergi mükelleflerine vergi cezaları uygulanmaktadır. Böylece sınır aşan işlemlerdeki artış aynı zamanda çok sayıda, kompleks ve büyük meblağları konu alan transfer fiyatlandırması uyumsuzluklarının ortaya çıkmasına yol açmıştır.<sup>5</sup>

<sup>3</sup> Pehlivan, S. ve Gökbunar, A.R., 2010, Ülkemizde transfer fiyatlandırmasının yol açtığı tahmini kurumlar vergisi kaybı. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. Cilt:17, Sayı:1

<sup>4</sup> Pehlivan, S. ve Gökbunar, A.R., 2010, Ülkemizde transfer fiyatlandırmasının yol açtığı tahmini kurumlar vergisi kaybı. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. Cilt:17, Sayı:1 (Peter, 2009;540-541)

<sup>5</sup> Ateş, L., 2011. Transfer fiyatlandırması ve vergilendirme. Syf. 5, Ankara: Turhan Kitabevi.

## 2.2- Royalti Kavramı

Lisans, patent hakkı sahibince bu hakkın belli bir süre için başkası tarafından kullanılmasına izin verilmesi anlamına gelir. Buna işletme hakkı da denmektedir. Royalti, ise verilen lisans hakkı karşılığında lisans (patent) hakkı sahibine ücret, kira vs. şeklinde yapılan ödemelerdir. Royaltinin bazen lisans ile aynı anlamda kullanıldığı görülmektedir. Lisans, işletme hakkı olduğu halde, royalti, devralınan bu hak karşılığında yapılan ödemeyi ifade eder ve bu ödeme genellikle satışlar üzerinden belli bir oranda yapılır.<sup>6</sup> OECD Model Vergi Anlaşmalarının 12. maddesinde royalti'nin 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 hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri kapsadığı ifade edilmektedir.<sup>7</sup>

18.11.2007 tarihli ve 26704 sayılı resmi gazetede yayımlanan 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği ile doğrudan royalti tanımlanmamış ancak gayri maddi haklarla ilgili aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

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

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

Pazarlama amaçlı gayri maddi haklar ise, bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı 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.”

Gayri maddi malın transferinden elde edilen bedel, o malın sahibinin hakkıdır. Ancak transfer fiyatlandırması düzenlemelerimizde, tıpkı OECD Rehberinde olduğu gibi gayri maddi malın sahibi tanımlanmamıştır. Ancak OECD Rehberine baktığımızda hukuki sahiplik ve ekonomik sahiplik ifadelerinin kullanıldığını görüyoruz. Sahiplik, gayri maddi mallar üzerinden mülkiyet hakkının yasal olarak tanınması ve korunması halinde söz konusudur. Buna göre, patenti veya markayı yasal olarak ilgili sicile kaydettiren kişi hukuken sahibidir. Gayri maddi malın hukuki sahibi, transfer fiyatlandırması

<sup>6</sup> Küçük, M. Ve Akyol, M.E., Vergi yönüyle birlikte açıklamalı ve yorumlu tek düzen hesap planı ve mali tablolar. Sürekli yayın. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

<sup>7</sup> Sumay, S. ve Değirmenci E., Royalty ödemelerinin emsale uygunluğunun test edilmesinde kar bölüşüm yönteminin kullanılması. www.vergidegundem.com

bakımından gayri maddi malın sahibi olarak kabul edilir. Gayri maddi malın ekonomik sahibi ise o malın meydana gelmesi için azami harcamayı yapan kişidir.<sup>8</sup>

Gümrük Yönetmeliğinin 43. maddesinin (ğ) bendinde ise, "Royalti ve lisans ücreti deyimi; ithal eşyasının imalatı, ihraç edilmek üzere satışı veya kullanımı ya da yeniden satışı ile ilgili olarak patent, dizayn, know-how, model, marka, tescilli tasarım, telif hakkı ve imalat prosesleri gibi adlar adı altında yapılan ödemeleri ifade eder." tanımlaması yapılmıştır.

Hukuk Terimleri Sözlüğünde royalti kavramı; bir lisans veya marka sahibinin sahip olduğu hakları bir başkasına devretmesi karşılığında aldığı bedel olarak, lisans kavramı ise; maddi olmayan hukuki bir malın, bir ihtiranın veya eserin, ücret karşılığında belli bir süre kullanmak üzere bir başkasına devrettiği sözleşme olarak tanımlanmaktadır.<sup>9</sup>

### 3- ROYALTİ ÖDEMELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

#### 3.1- Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Royalti Ödemelerinin Vergilendirilmesi

Türkiye'de mukim firmalar, dar mükellef kurumların tasarrufunda bulunan gayri maddi hakları satın almak yerine "kullanım hakkı devri" sözleşmesi yapmak suretiyle söz konusu hakların sadece Türkiye'de kullanım yetkisini almakta ve karşılık olarak da bu haklara sahip dar mükellef kurumlara düzenli aralıklarla ödemede bulunmaktadır. Bu şekilde dar mükellef kurumlar tarafından gayrimenkul sermaye iradı, yaygın olarak hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilmektedir.<sup>10</sup>

193 sayılı GVK'nın 70. maddesi ile "Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır" denildikten sonra bu maddenin 5 numaralı bendi ile "Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralananından 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.)" düzenlemesi yapılmıştır.

GVK'nın 94/2. maddesi uyarınca; 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 veya eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler ile GVK'nın 94/4. maddesi uyarınca da dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemeler gelir vergisi tevkifatına tabidir.<sup>11</sup>

<sup>8</sup> Ateş, L., 2011. Transfer fiyatlandırması ve vergilendirme. Syf. 43, Ankara: Turhan Kitabevi.

<sup>9</sup> Yayla, S., Royalti ve lisans.Gümrük Dünyası Dergisi. Sayı:50 www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/50/5.html

<sup>10</sup> Dikmen, B., 2010, Gayrimaddi hakların kiralınması suretiyle dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi.Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:351.

<sup>11</sup> Küçük, M. Ve Akyol, M.E.,Vergi yönüyle birlikte açıklanmalı ve yorumlu tek düzen hesap planı ve mali tablolar.Sürekli yayın. Ankara:Yaklaşım Yayınları.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1.maddesinin 2. bendi ile "Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur." düzenlemesi yapılmıştır.

Söz konusu Kanun'un 3. maddesinin 2. bendi ile dar mükellefiyetle ilgili olarak "Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler." düzenlemesi yapılmıştır. KVK'nın 3. maddesinin 3. fıkrasının (ç) bendi ile "Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratların dar mükellefiyette kurum kazanç ve iradı olarak sayılmıştır.

GVK'nın 7/5, KVK'nın 3/4 ve 22/2. madde hükümlerine göre; dar mükellefiyete tabi kurumların ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, GVK'nın bu kazanç ve iratların tespiti-ne ilişkin hükümleri uygulanır. Bu hükümler sadece kazancın tespit şekli ile ilgilidir. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai kazanç kapsamında elde etmiş olmaları halinde, kurum kazancı tam mükellefiyet esasında yer alan hükümlere göre tespit edilecektir. Bu nedenle, dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen gayrimenkul sermaye iradının tespiti bakımından GVK'da gayrimenkul sermaye iratları ile ilgili olan hükümlere başvurulacaktır. Gayrimenkul sermaye iradının kapsamı ise daha önce açıklandığı üzere GVK'nun 70'nci maddesinde düzenlenmiştir.<sup>12</sup>

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 1-c hükmü ve 2009/14593 sayılı BKK ile dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen gayrimenkul sermaye iratları üzerinden alınması gereken kurumlar vergisi stopaj oranı %20 olarak belirlenmiştir. Diğer yandan, 5520 Sayılı KVK'nun 35'inci maddesi ile; kurumlar vergisine ilişkin istisna, muafiyet ve kurum kazancının tespitinde indirimleri düzenleyen hükümlerin, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği; uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu hükmedilmektedir. Dolayısıyla Türkiye'deki faaliyetleri açısından dar mükellef konumunda bulunan yabancı kurumların KVK'nun 30'uncu maddesi çerçevesinde vergilendirilmeleri için söz konusu yabancı kurumların mukimi oldukları ülkelerde Türkiye Cumhuriyeti'nin yapmış olduğu vergi anlaşmalarının da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.<sup>13</sup>

T.C. Anayasası'nın 90'inci maddesinin son fıkrasına göre, usulüne göre yürürlüğe konulmuş, milletlerarası anlaşmalar kanun hükmündedir. Bu nedenle, Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin taraf olduğu uluslararası vergi anlaşmalarında yer alan düzenlemeler, içerdikleri özel hükümler de göz önünde bulundurulduğunda vergi uygulama alanında öncelikle dikkate alınmalıdır. Dolayısıyla dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi bakımından, dar mükellefin mukimi bulunduğu devlet ile Türkiye Cumhuriyeti Devleti arasında imzalanan "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" ilk sırada gelmektedir.<sup>14</sup>

Buna göre, dar mükellef kurumların GVK'nun 70'inci maddesinde belirtilen hakları kiraya vermele-ri durumunda, kullanıcı firmalar tarafından hak bedeli olarak söz konusu firmalara yapılan ödemeler-den 5520 sayılı KVK'nun 30/1-c maddesi uyarınca vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir. Türkiye'de mukim mükelleflerin yurtdışında mukim yabancı kişi ve kuruluşlara yapacakları gayri maddi hak be-

<sup>12</sup> Dikmen, B., 2010, Gayrimaddi hakların kiralanması suretiyle dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi.Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:351.

<sup>13</sup> Dikmen, B., 2010, Gayrimaddi hakların kiralanması suretiyle dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi.Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:351.

<sup>14</sup> Dikmen, B., 2010, Gayrimaddi hakların kiralanması suretiyle dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi.Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:351.

deli ödemelerinde yapılacak vergi kesintisi, Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları dikkate alındığında, ödemelerin brüt tutarının %10'u (genel olarak bu oran belirlenmiş fakat istisnaları da bulunmaktadır.) ile sınırlı olacaktır.<sup>15</sup>

### 3.2- KDV ve Gümrük Vergisi Açısından Royalti Ödemelerinin Vergilendirilmesi

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1. maddesinin 3. fıkrasının (f) bendinde GVK'nın 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla dar mükellef kurumların gayri maddi hak kapsamına giren hakları, belirli bir süre kullanılmak üzere Türkiye'deki kişi ve kuruluşlara kiralanması işlemleri GVK'nın 70. maddesi kapsamında olduğundan KDV'ye tabidir.

Öte yandan 25 Nolu KDV genel Tebliğinde kiraya verme işlemlerinde katma değer vergisinin hizmet ifasına ait esaslar çerçevesinde kira bedelinin tahsil edildiği vergilendirme döneminde beyan edilerek ödemesi gerektiği belirtilmiştir. Ödenen vergi ise aynı dönem 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim KDV olarak dikkate alınabilecektir.

3065 Sayılı KDVK'nın 9. maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Maliye Bakanlığı yukarıda belirtilen maddede verilen yetkisini, 1 seri nolu KDV Genel Tebliği ile kullanmıştır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1.maddesine göre işlemler Türkiye'de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilecektir. Aynı Kanun'un 6/b maddesine göre, Türkiye'de yapılan ve faydalanılan hizmetler, Türkiye'de ifa edilmiş sayılacaktır. Buna göre yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, sözü edilen Kanunun 9.maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Burada belirlenen vergi sorumluluğu, yurt dışında yerleşik kişi veya kurumlardan alınan KDV'ye tabi bütün hizmetler için geçerlidir.

Diğer yandan royalti ve lisans bedelleri, kural olarak ithal edilen eşyanın gümrük kıymetine dahil edilir. Dolayısıyla, gümrük kıymetine dahil olmuş bulunan royalti ve lisans bedelleri, gümrük vergisi, ithalde alınan katma değer vergisi, ithalde alınan özel tüketim vergisi ve ithalde alınan diğer vergilerin matrahına eklenmiş olur.<sup>16</sup>

Royalti-lisans bedeli, ithalat esnasında eğer faturada gösterilmişse gümrük açısından vergilendirmede her hangi bir problem yaşanmayacaktır. Royalti lisans bedelinin bir kısmı faturada gösterilmiş, bir kısmı ya da tamamı ithalatçının tüketicieye net satışları üzerinden ödeneceği konusunda bir sözleşme yapılmışsa, bu durumda eşyanın serbest dolaşıma girişi esnasında vergilendirilmemiş gümrük kıymeti ortaya çıkacaktır.<sup>17</sup>

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 27/1-c maddesine göre, kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu gereği, alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata

<sup>15</sup> Dikmen, B., 2010, Gayrimaddi hakların kiralanması suretiyle dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi.Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:351.

<sup>16</sup> 10 Soruda royalti ve lisans bedellerine ilişkin KDV.Focus Denetim Yeminli Mali Müşavirlik. Sirküler-XII. [www.focusdenetim.com](http://www.focusdenetim.com)

<sup>17</sup> Yayla, S., Royalti ve lisans.Gümrük Dünyası Dergisi. Sayı:50 [www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/50/5.html](http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/50/5.html)

dahil edilmemiş olan royalti ve lisans ücretleri ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına ilave edilmek zorundadır. Söz konusu maddede belirtilen ilave işleminin nasıl yapılacağına yön vermek amacıyla yayımlanan 1 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliğinin (Gümrük Kıymeti) 2. maddesine göre;<sup>18</sup>

Royalti/lisans bedelinin gümrük kıymetine eklenebilmesi için ödeme,

- Kıymeti belirlenecek eşya ile ilgili olmalı,

- Kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu olarak yapılmış olmalı ve bu şartların her ikisi birden gerçekleşmelidir.

Yukarıdaki şartlardan birincisi, bir ödemenin ithal eşyası ile ilişkilendirilebilmesi yani ödemenin ithal edilen eşya nedeniyle yapılmış olması halinde; ikincisi, Türkiye'ye ihraç amacıyla satılan eşyanın satış sözleşmesinde bu tür bir ödemenin alıcı tarafından satıcı yararına yapılmasının bir koşul olarak öngörülmüş olması halinde yerine gelmiş olur.

Yine aynı tebliğin 3. maddesine göre; ithalatçının marka kullanmak karşılığında ödediği veya ödeyeceği royalti/lisans bedelinin, Gümrük Yönetmeliğinin 49/c maddesindeki şartlardan en az birinin mevcudiyeti halinde eşyanın gümrük kıymetine ilave edilmesi gerekmektedir. Buna göre;

- Royalti veya lisans ücreti, aynı durumda yeniden satılan veya ithal edildikten sonra sadece küçük değişikliklerden geçen eşyaya ilişkin ise,

- Eşya, ithalattan önce veya sonra yaptırılan ve royalti veya lisans ücretinin ödendiği marka altında pazarlanıyorsa,

- Alıcı, bu tür eşyayı satıcı ile ilişkisi olmayan diğer satıcılardan temin etme özgürlüğüne sahip değilse bir markanın kullanılmasına ilişkin royalti veya lisans hakkı, ithal edilen eşya için fiilen ödenen veya ödenecek fiyata eklenmelidir.

Konuya ilişkin olarak 15.12.2011 tarihinde Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından ithal edilen mallarla ilgili gümrük kıymeti ve katma değer vergisi hakkında 2011/48 sayılı Genelge yayınlanarak sorun çözümlenmeye çalışılmıştır. Genelgeye göre 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 27/1-c ve Gümrük Yönetmeliği'nin 56. maddeleri uyarınca ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken ancak ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği miktarı gümrük yönetmeliğinin başladığı tarihten sonra belli olacak royalti ve lisans ücretlerinin gümrük idaresine beyan edilmemesi durumunda beyan edilmeyen royalti ve lisans ücretine ilişkin fark Gümrük Vergisi, ÖTV ve KDV'nin ilgili gümrük idaresince yükümlüsünden gümrük mevzuatı hükümleri uyarınca takip ve tahsil edilecektir.<sup>19</sup>

Bahsedilegelen mevzuat düzenlemeleri karşısında, mükelleflerin, royalti ödemeleri nedeniyle KDV'yi hem gümrük idaresine hem vergi dairesine beyan etmek zorundaymış gibi gözüke de KDV Kanununun 21, 48 ve 51. maddelerine göre ithalde alınan KDV olduğundan ve Gümrük Kanununun 71. maddesine göre tamamlayıcı beyan önceki beyanla ayrılmaz bir parça olduğundan, ithalatta KDV yükümlülüğü doğacaktır ve bu nedenle KDV gümrük idaresine beyan edilmek zorundadır. Böyle yapılmadığı takdirde yani stopajı yapılan KDV'nin 2 no'lu KDV beyanıyla vergi dairesine beyan edilmesi halinde gümrük vergisi KDV matrahına dahil edilmemiş olacaktır.<sup>20</sup>

<sup>18</sup> Franchising sisteminde royalti ödemeleri.Gümrük Dünyası Dergisi. Sayı:53 www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/53/7.html

<sup>19</sup> 10 Soruda royalti ve Isans bedellerine ilişkin KDV.Focus Denetim Yeminli Mali Müşavirlik. Sirküler-XII. www.focus-denetim.com

<sup>20</sup> Franchising sisteminde royalti ödemeleri.Gümrük Dünyası Dergisi. Sayı:53 www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/53/7.html



İthal edilen bir malın gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken bir unsurun daha sonra ortaya çıkması halinde, olması gereken; söz konusu unsura ait belgenin gümrük idaresine beyan edilmesi ve fark vergilerin (KDV, Gümrük Vergisi, ÖTV, vd) gümrük idaresine ödenmesidir. Uygulamada genellikle mükellefler sonradan ortaya çıkan bu gibi durumlarda belgeleri gümrük idaresine ibraz etmek yerine, sorumlu sıfatıyla KDV hesaplayarak 2 Nolu KDV beyannamesi ile vergi dairesine beyan edip ödemektedir. Ancak bu hareket, gümrük vergisi ve varsa diğer vergiler açısından mevzuata uygun bir çözüm olmamakta, hatta vergi ziyanına yol açmaktadır.<sup>21</sup>

Kısaca; hasılatın pay şeklinde yapılan royalti ödemeleri için gümrük idarelerine tamamlayıcı beyanda bulunarak terettüp eden gümrük vergisini ve KDV'yi; vergi dairesine muhtasar beyanname vererek gelir-kurumlar vergisini ödemek zorundadır.<sup>22</sup>

### 3.3- Royalti Ödemelerinin Muhasebeleştirilmesi

Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 38) ve Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Devlet Muhasebesi Standardı (DMS 31) gayri maddi malları/maddi olmayan duran varlıkları tanımlamıştır. TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlık " Fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır. DMS 31'e göre ise maddi olmayan duran varlık, fiziki bir unsurun olmamasıyla birlikte fayda yaratma potansiyeli, diğerlerinden ayrıştırılabilir ve tanımlanabilir özelliği olan, malların üretilmesinde ve hizmetlerin yerine getirilmesinde kullanılabilen, üçüncü kişilerin faydalanmasına bırakılabilen veya sahibi tarafından kullanılabilen varlıktır."<sup>23</sup>

Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile ise 260 No.lu Haklar hesabıyla ilgili olarak;"İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve ünvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları kapsar. Edinilen haklar, maliyet bedelleri ile bu hesaba borç kaydedilir. Yararlanma süreleri içerisinde, yararlanma sürelerinin belli olmaması durumunda, 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilir. Hakların satılması veya herhangi bir şekilde elden çıkarılması halinde hesaba alacak kayıt yapılır." açıklaması yapılmıştır.

Haklar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli dışında edinilmeleri için yapılan müteferri giderleri de kapsar. Hakların envanteri kayden yapılır. 213 sayılı VUK'da 5024 sayılı kanunla yapılan değişiklik ile, iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri esas alınarak amortisman uygulamasına konu edilmesi esası benimsenmiştir. Gayri maddi haklar, 333 seri nolu VUK genel tebliğinin 55. sırasında düzenlenmiş ve faydalı ömürleri 15 yıl olarak belirlenmiştir. Bu nedenle bu kıymetlerin amortisman oranı yıllık %6,66 olacaktır. Bu kapsamda değerlendirilmeyeceği, özellikle faydalı ömrünün 15 yıldan farklı olduğu düşünülen gayri maddi kıymetlerle ilgili amortisman oranı konusunda Maliye Bakanlığında mukteza alınmasında yarar bulunmaktadır.<sup>24</sup>

<sup>21</sup> 10 Soruda royalti ve lisans bedellerine ilişkin KDV.Focus Denetim Yeminli Mali Müşavirlik. Sirküler-XII. www.focus-denetim.com

<sup>22</sup> Franchising sisteminde royalti ödemeleri.Gümrük Dünyası Dergisi. Sayı:53 www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/53/7.html

<sup>23</sup> Ateş, L., 2011. Transfer fiyatlandırması ve vergilendirme. Syf.141. Ankara: Turhan Kitabevi.

<sup>24</sup> Küçük, M. Ve Akyol, M.E.,Vergi yönüyle birlikte açıklama ve yorumlu tek düzen hesap planı ve mali tablolar.Sürekli yayın. Ankara:Yaklaşım Yayınları.

**Örnek:** B A.Ş., dar mükellef bir kurumla yaptığı 10 yıllık franchising anlaşması uyarınca, 20.05.2011 tarihinde 150.000 TL başlangıç ücreti ödemiştir. (KVK 30/2'ye göre yapılacak tevkiyat oranı %20 olarak dikkate alınmıştır.)

Hesaplanacak KDV (150.000 x 0,18=) 27.000 TL

Hesaplanacak Stopaj KV (150.000 x 0,20=) 30.000 TL

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
260 Haklar	150.000	
260.00.020 Franchising		
191 İndirilecek KDV	27.000	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		30.000
360.00.020 Dar mükellef KV Stopajı		
391 Hesaplanan KDV		27.000
391.00.010 Sorumlu sıfatıyla Hes. KDV		
100 Kasa		120.000

Franchising başlangıç ücreti ödemesi

B A.Ş. 2012 yılında, yıllık gayrisafi hasılatının %4'ü oranında royalti ödemesinde ve %1 oranında da reklam harcamaları katkı payı ödemesinde bulunmuştur. Mükellefin 2012 yılı cirosu 100.000 TL olup, stopaj ve KDV oranlarının 2011 yılıyla aynı olduğunu varsayalım. Kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

(100.000 x 0,04=) 4.000 TL royalti bedeli

(100.000 x 0,01=) 1.000 TL reklam katkı payı

Hesaplanan KDV (5.000 x 0,18=) 900 TL

Hesaplanan KV Stopajı (5.000 x 0,20=) 1.000 TL

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	5.000	
191 İndirilecek KDV	900	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		1.000
360.00.010 Dar mükellef KV Stopajı		
391 Hesaplanan KDV		900
391.00.010 Sorumlu sıfatıyla Hes. KDV		
100 Kasa		4.000

Royalti ve gider katkı payı ödemesi

**4- ROYALTİ ÖDEMELERİNİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Uluslararası vergi hukukunda transfer konusu malın maddi ya da gayri maddi olması vergilendirilmede farklılıklara yol açmaktadır. Çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarında maddi malın transferinden elde edilen gelir, ticari kazanç olarak kabul edilirken, gayri maddi malın transferinden elde edilen gelir lisans bedeli (royalties) adı altında özel kurallara göre vergilendirilmektedir.<sup>25</sup>

Gayri maddi hakların transferine (devrine) ilişkin koşullar, bir gayri maddi varlığın doğrudan satışına ilişkin olabileceği gibi, imzalanan bir lisans anlaşması sonucunda gayri maddi varlığa ilişkin hakkın kullanılmasını karşılığında ödenen bir royalti ödenmesi biçiminde de gerçekleşebilir. Kullanım hakkı bedeli, genellikle kullananın ürettiği ürün miktarına, satış gelirlerine ve bazen de elde edilen kara bağlı bir oran olarak belirlenir.

Transfer fiyatlandırması; lisans, patent gibi gayri maddi hak bedelinin yurt dışına transferi için yapılan ödemelerin ilgili ülke mevzuatına göre vergi kesintisine tabi olması durumunda fiyatın düşük veya malın bedeli içinde gösterilmesiyle vergi kesintisi tutarının azaltılması şeklinde kullanılabilir.<sup>26</sup>

Transfer fiyatlandırması kuralları gayri maddi malın kullanım haklarının sahibi, bu haklarını ilişkili bir kişiye transfer ettiğinde uygulama alanı bulacaktır. Transfer çeşitli şekillerde vuku bulabilmektedir.

Gayri maddi hak bedellerini manipüle ederek vergi kaybına neden olabilecek çok uluslu şirketler, genelde yurtdışında ana firmanın bulunduğu Türkiye'de ise üretim tesislerinin yani, fabrikalarının bulunduğu işletmelerdir. Bu tür işletmeler ürettikleri mal veya hizmetleri, genellikle yurtdışındaki ilişkili oldukları işletmelere ve Türkiye'de bulunan ilişkisiz işletmelere satmaktadırlar. Türkiye'deki işletmenin satış işlemi dışında ilişkili işletmeler ile yaptıkları bir diğer işlem ise gayri maddi hak ödemeleridir. Bu ödemeler, genellikle satış hasılatının belirli bir yüzdesi olarak belirlenmektedir. Gayri maddi hak bedellerinin, satışların belli bir yüzdesi olarak belirlenmesi sonucunda, yurtdışındaki ana firma (bu firma genellikle Türkiye'de bulunan şirketin hakim ortağıdır) satışların artışı ile doğru orantılı bir şekilde alacağı gayri maddi hak gelirlerini de arttırmaktadır.<sup>27</sup>

Gayri maddi hakların yurt dışında ve özellikle vergi cennetlerinde yerleşik bağlı işletmelerin aktiflerine konularak bu işlemlere yüksek vergi oranlı ülkelerde yerleşik bağlı işletmelerden ödeme yapılmasıyla maliyetlerin artırılması suretiyle vergi yükünün azaltılması mümkündür. Gayri maddi hak bedeli ödemeleri vergiden kaçınma amaçlı olarak yoğun olarak kullanılır.<sup>28</sup>

İlişkili kişilerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri ve gayri maddi hakların da dahil olduğu mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde fiyat ya da bedel, emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilecektir.

İlişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde gayri maddi hakların yer alması halinde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasında karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması gerekmektedir. Daha sonra gayri maddi varlığın alım ya da satım işleminde kullanılacak en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi belirlenecektir.

Bir gayri maddi varlığın satışı ya da lisanslanması işlemlerine yönelik olarak emsallere uygun fiyat/bedel tespit edilirken karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir. Bu yöntem gereği, aynı gayri maddi

<sup>25</sup> Ateş, L., 2011. Transfer fiyatlandırması ve vergilendirme. Syf. 138. Ankara: Turhan Kitabevi.

<sup>26</sup> Açar, S., 2011. Transfer fiyatlandırması örtülü kazanç dağıtımı. Dipnot:500. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

<sup>27</sup> Türkdöğen, A., 2011. Satış hasılatının belli bir oranı olarak belirlenen gayri maddi hak bedellerinin transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirilmesi. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:360.

<sup>28</sup> Açar, S., 2011. Transfer fiyatlandırması örtülü kazanç dağıtımı. Dipnot:501. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

hakkın sahibi, benzer bir gayri maddi hakkın karşılaştırılabilir şartlarda ilişkisiz kuruluşlara hangi fiyat-tan transfer edildiğini veya lisans hakkının verildiğini belirleyebiliyorsa, bu fiyat ya da bedel emsallere uygun fiyat/bedel olarak kullanılabilir. Ancak 1 Seri No'lu TFGT'nde "gayri maddi haklar" başlığı altında ayrı bir bölüm altında ayrıca açıklanmasından anlaşılacağı üzere, bu esasların gayri maddi mallar üzerindeki mülkiyetin transferinde uygulanmasında güçlükler yaşanabilir. Bu durum, gayri maddi malların benzersiz olması ve/veya ilişkili kişiler arasındaki hukukun, ilişkili olmayan kişilerle karşılaştırmaya imkan vermeyecek ölçüde farklı biçimlendirilebilir olmasından kaynaklanmaktadır.<sup>29</sup>

Bu durumda, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin bulunmadığı yüksek düzeyde değerli gayri maddi hakların yer aldığı işlemlerde, emsallere uygun fiyat/bedelin tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yönteminin dışındaki diğer yöntemlerin kullanılabilmesi mümkündür.

Vergi idaremiz gayri maddi varlığın alım yada satım işleminde kullanılacak yöntem türleri bakımından bir sınırlılık halinden söz etmemektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında emsal fiyata ulaşmak için uygulanacak yöntemlere yer verilmektedir. Söz konusu bentte yöntemler sayılmadan önce uygulanacak yöntem belirlenirken işin mahiyetine en uygun yöntemin seçilmesi gerektiği hükmü yer almaktadır.<sup>30</sup>

Ancak 1 Seri No'lu TFGT (Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği)'nde, OECD Rehberine paralel olarak, gayri maddi mal üzerindeki hakkı devreden ve devralan yönünden olmak üzere iki yönlü bir analiz öngörülmüştür. Gayri maddi haklara ilişkin emsallere uygun fiyat ya da bedelin belirlenmesinde öncelikle gayri maddi hakkı devreden ile devralan taraf ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Gayri maddi hakka ilişkin emsal fiyat/bedel devreden yönünden; karşılaştırılabilir nitelikteki bağımsız bir işlemde, gayri maddi hakkın sahibinin söz konusu hakkı başkasına devretmeyi kabul edebileceği bedel olmalıdır. Devralan yönünden emsal fiyat/bedel, karşılaştırılabilir ilişkisiz bir kurumun faaliyetlerinde kullanmayı düşündüğü gayri maddi varlık için ödemeyi kabul ettiği tutarı ifade etmelidir. Bu iki yönlü analiz koşulu karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ve kar bölüşüm yöntemi dışındaki alternatif yöntemleri elemine etmektedir. Çünkü diğer yöntemler devreden yönünden sınırlı bir kapsama sahiptir.<sup>31</sup>

Mevzuatımız OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberlerini esas aldığından ve royalti bedelleri için karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanmasının güç olduğunu ifade ettiğinden, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberleri ise söz konusu işlemlerde transfer fiyatlandırması yöntemi olarak, kar bölüşüm yöntemini önerdiğinden, iç ve dış emsallerin bulunmadığı yada yetersiz olduğu durumlarda kar bölüşüm yönteminin royalti bedellerinin emsale uygun olduğunun test edilmesi açısından en uygun yöntem olduğu düşünülmektedir.<sup>32</sup>

İlişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde gayri maddi hakların yer alması durumunda emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasında karşılaştırılabilirlik analizi yapılmalıdır. Ardından gayri maddi varlığın alım yada satım işleminde kullanılacak en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi belirlenmelidir.

<sup>29</sup> Ateş, L., 2011. Transfer fiyatlandırması ve vergilendirme. Dipnot:496. Ankara: Turhan Kitabevi.

<sup>30</sup> Türkoğlu, A., 2011 Satış hasılatının belli bir oranı olarak belirlenen gayri maddi hak bedellerinin transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirilmesi. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:360.

<sup>31</sup> Ateş, L., 2011. Transfer fiyatlandırması ve vergilendirme. Dipnot:557-558. Ankara: Turhan Kitabevi.

<sup>32</sup> Sumay, S. ve Değirmenci E., Royalty ödemelerinin emsale uygunluğunun test edilmesinde kar bölüşüm yönteminin kullanılması. www.vergidegundem.com

#### 4.1- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

1 Seri No'lu TFGT'nde bu yöntemle ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir; "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 etmektedir.

Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlemler ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. **Örneğin;** kontrol altındaki işlemlerde satış fiyatının nakliye ve sigorta dahil teslim fiyatı olduğu, kontrol dışı işlemlerde ise satışların nakliye ve sigorta hariç teslim fiyatından benzer koşullar altında gerçekleştiği durumlarda düzeltme yapılmalıdır. Nakliye ve sigortadaki farklılıklar fiyat üzerinde kesin ve tespit edilebilir etkiler oluşturmaktadır. Dolayısıyla, kontrol dışı işlemdeki satış fiyatını belirlemek amacıyla teslimdeki bu farklılığın fiyat üzerindeki etkisi düzeltilmelidir.

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde oluşan fiyatın, ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyatlardan farklı olması durumunda; ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerin emsallere uygun olarak gerçekleşmediği kabul edilerek, ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyat, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyatın yerine ikame edilecektir. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olduğu durumlarda uygulanacaktır. Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin mümkün olması halinde bu yöntemin uygulanabilmesi mümkün olmayacaktır.

Sonuç olarak, karşılaştırılabilir nitelikte kontrol dışı işlemlerin bulunması durumunda emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespiti bakımından emsallere uygunluk ilkesinin en dolaysız ve güvenilir biçimde uygulandığı bir yöntem olması nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi diğer yöntemlere tercih edilir."

Buna göre, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi gayri maddi hakkın sahibince, benzer bir gayri maddi hakkın karşılaştırılabilir şartlarda ilişkisiz kuruluşlara hangi fiyattan transfer edildiği veya lisans hakkının verildiği belirlenebildiğinde uygulanabilecektir.<sup>33</sup> Aynı sektörde bağımsız kuruluşlar arasında gerçekleşen benzer işlemlerdeki fiyat, eğer bilgiler mevcut ve fiyat aralığı da uygunsa örnek olarak alınabilir. Karşılaştırılabilirlik analizi yaparken dikkate alınacak koşullar pazarlama amaçlı gayri maddi mallar ve ticari amaçlı gayri maddi mallar için ayrı ayrı sayılmıştır. Buna göre pazarlama amaçlı gayri maddi mallar söz konusu olduğunda, uygulanacak olan karşılaştırılabilirlik analizinde, müşteri tarafından kabul edilebilirlik, coğrafi önem, pazar payı, satış hacmi ve ilgili diğer unsurların dikkate alınması gerekir. Ticari gayri maddi haklar söz konusu olduğunda ise karşılaştırılabilirlik analizinde ayrıca ilgili gayri maddi haklar (koruma altındaki patent ya da diğer tür münhasırlık içeren gayri maddi haklar) ve Ar-Ge işlevlerinin taşıdıkları önemin de dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak karşılaştırılabilecek kontrol dışı işlemlerin bulunmadığı değerli gayri maddi hakların yer aldığı işlemlerde, emsalin belirlenmesinde karşılaştırılabilir fiyat yönteminin dışındaki diğer yöntemlerin kullanılabilmesi mümkündür. Yüksek düzeyde değerli gayri maddi hakların yer aldığı işlemlerde kar-

<sup>33</sup> Ateş, L., 2011. Transfer fiyatlandırması ve vergilendirme. Dipnot:560. Ankara: Turhan Kitabevi.

şılaştırılabilecek kontrol dışı işlem bulmak mümkün olmayabilir. İşleminde çok değerli bir gayri maddi unsur veya çok özgün aktifin kullanılmış olması, bu işlemi rakip işlemlerden ayırır. Bu tür olaylarda, kar bölüşüm yönteminin kullanılması daha uygundur.<sup>34</sup>

Konuya ilişkin olarak 1 Seri Nolu TFGT'de yer alan örnek şu şekildedir. "Türkiye'de yerleşik (B) iştiraki ile yurtdışında mukim ve markanın lisans hakkına sahip bir 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.

Öte yandan, gayri maddi hakların patent, ticari markalar, ticari sırlar ve know-how da dahil olmak üzere bir bütün halinde değerlendirilmelerinin gerektiği durumlarda, gerçekleştirilen işlemin emsallere uygunluğunu doğrulayabilmek için bütünü oluşturan parçaların ayrı ayrı ele alınması gerekmektedir.

Tebliğin ilgili bölümündeki açıklamalardan ve örnekten hareketle işlem yapan mükellefler, Türkiye'de aynı sektörde faaliyet gösteren ve kendileri gibi yurtdışındaki işletmeye gayri maddi hak ödemesinde bulunan işletmeleri transfer fiyatlandırması kapsamında emsal gösterebilmektedir. Bu emsaller sonucunda bulunduğu emsal fiyat aralığını, daha doğru bir ifadeyle emsal oran aralığını kendi işletmesi ile karşılaştırmakta ve kendi ödeme oranının emsal oran içerisinde kaldığını göstermek suretiyle, yaptığı işlemin emsal fiyata (orana) uygun olduğunu belirtmektedir.<sup>35</sup>

Tebliğde bu açıklamalar yer almasına karşın, gayri maddi hakların emsal fiyatının tespiti ile ilgili verilen örnekte yer alan emsal fiyatlar (oranlar) aralarında ilişki olan işletmelerin oranlarıdır. Böylesi bir karşılaştırmanın yapılması durumunda; eğer sektörde yüksek gayri maddi hak bedelleri belirlenerek kazanç yurtdışına aktarılıyor ise tebliğdeki örnek açısından bir eleştiri hususu ortaya çıkmamaktadır. Mükellefler kendileri ile aynı sektörde faaliyet gösteren işletmeleri emsal gösterebilecek ve bu fiyatı kullanarak kazancı yurtdışına aktaracaktır.<sup>36</sup>

Bu durumda iç emsallerin öncelikle dikkate alınması daha sonra dış emsallere göre emsal fiyat belirlenmesi daha etkin ve amaca uygun olabilecektir.

Konuya ilişkin olarak aşağıdaki örneklerde, gayri maddi hak bedellerinin farklı belirlenmesi hallerinde olabilecek sonuçlar karşılaştırılmıştır.

**Örnek 1:** (A) Ülkesinde mukim olan bir şirketin hakim ortağı olduğu, Türkiye'de faaliyet gösteren (B) A.Ş.'nin faaliyet sonuçları ve yurtdışına aktardığı kar payı tutarları ile bu işlemlere ilişkin vergilendirmeler aşağıdaki gibidir.

<sup>34</sup> Açar, S., 2011. Transfer fiyatlandırması örtülü kazanç dağıtımı. Dipnot:502. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

<sup>35</sup> Türkdoğan, A., 2011 Satış hasılatının belli bir oranı olarak belirlenen gayri maddi hak bedellerinin transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirilmesi. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:360.

<sup>36</sup> Türkdoğan, A., 2011 Satış hasılatının belli bir oranı olarak belirlenen gayri maddi hak bedellerinin transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirilmesi. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:360.

**Örnek 2:** (B) A.Ş.'nin net satışlarının %6'sı kadar bir gayri maddi hak ödemesi yaptığı varsayımı altında vergileme aşağıdaki gibi olacaktır. (TTK hükümleri dikkate alınmamıştır.)

Açıklama	Örnek 1	Örnek 2
Net Satışlar	1.500.000,00	1.500.000,00
Satılan Ticari Mal Maliyeti	1.325.000,00	1.325.000,00
Faaliyet Gideri	50.000,00	130.000,00
<i>Gayri Maddi Hak Ödemesi</i>	<i>10.000,00</i>	<i>90.000,00</i>
<i>Diğer Giderler</i>	<i>40.000,00</i>	<i>40.000,00</i>
Dönem Net Karı	125.000,00	45.000,00
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	25.000,00	9.000,00
Dağıtılabılır Kurum Kazancı	100.000,00	36.000,00
Ortağın Almak İsteddiği Brüt Kar Payı Tutarı	100.000,00	36.000,00
Kar Payı Vergi Tevkifatı (A Ülkesi ile yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına Göre %15 Tevkifat Oranı)	15.000,00	5.400,00
(A) Ülkesi Mukimi Hakim Ortağın Elde Ettiği Net Kar Payı	85.000,00	30.600,00
Gayri Maddi Hak Üzerinden Yapılan Tevkifat % 10 (A Ülkesi ile yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına Göre %10 Tevkifat Oranı)	1.000,00	9.000,00
Elde Edilen Net Gayri Maddi Hak Geliri	9.000,00	81.000,00
Türkiye'de Ödenmesi Gereken Katlanılan Vergi Toplamı	41.000,00	23.400,00
(A) Ülkesi Mukimi Net Kar Payı ve Net Gayri Maddi Hak Geliri Toplamı	94.000,00	111.600,00
Türkiye'de Ödenen Vergi ve Elde Edilen Net Gelirler Toplamı	135.000,00	135.000,00

Örneklerden de anlaşılacağı üzere, Türkiye'deki şirketin faaliyetleri sonucu elde ettiği gelirinden, yurtdışındaki hakim ortağına aktardığı brüt 135.000 TL'nin gayri maddi hakların tutarına göre vergi yükleri farklı olmaktadır.

Birinci örnekte, 135.000 TL'nin 41.000 TL'lik bir kısmının Türkiye'de vergi olarak ödenmesi gerekmektedir. Bunun oransal sonucu ise %30'dur. İkinci örnekte ise gayri maddi hak bedeli, satış hasılatının %6'ı olarak belirlenmiş ve yurtdışına aktarılmıştır. Bu durumda ise 135.000 TL'nin 23.400 TL'si Türkiye'de vergi olarak ödenmektedir. Bunun oransal sonucu ise %17'dir.

İki örneğin karşılaştırılmasından da anlaşılacağı üzere kazancı gayri maddi hak bedeli olarak yurtdışına aktarmak, (A) ülkesindeki şirket açısından daha avantajlıdır. Bunun temel sebeplerinden biri ödenen gayri maddi hak bedellerinin vergi matrahından düşülmesi sonucunda meydana gelen matrah daralmasıdır. Söz konusu 2. örnekte yer alan gayri maddi hak bedeli ödemesine vergi mevzuatı açısından bir engel yoktur; ancak burada gözden kaçırılmaması gereken esas konu Türkiye'de faydalanılan

gayri maddi hakkın değerinin gerçekten 90.000 TL olup olmadığıdır. Kısaca mükellef kurumun gayri maddi haktan emsaline göre yüksek bedelle yararlanması ve yurtdışındaki hakim ortağa kazanç aktarmak suretiyle vergi matrahını aşındırması durumunda, bu işlemin Türkiye’de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında eleştirilmesi gerekmektedir.<sup>37</sup>

#### 4.2- Kar Bölüşüm Yöntemi

1 Seri No’lu TFGT’nde bu yönetime ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir; “Kar bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet karı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır. Bu çerçevede, kar bölüşüm yöntemine başvurulması durumunda aşağıdaki faktörler dikkate alınır:

- Bir ürünün edinimi, üretimi veya satımı ya da hizmet sunumu için yapılan harcamalar,
- Bir ürünün geliştirilmesi veya hizmet sunumu esnasında ihtiyaç duyulan sermaye veya kullanılan varlıklar ya da üstlenilen risk derecesi,
- İşlemin her aşamasında gerçekleştirilen işlevlerin göreceli önemi,
- Ölçülebilir nitelikteki diğer faktörler.

Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi) kullanılmadığı özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır.

Bu yöntem, ilişkisiz şirketlerin yaptıkları işlemleri veya bu işlemde elde edecekleri karı göz önünde bulundurmamak suretiyle, kontrol altındaki bir işlemde oluşan şartların kar üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

Kar bölüşüm yönteminde, önce ilişkili şirketlerin yaptığı işlemde ortaya çıkan paylaşılacak kar tespit edilir. Daha sonra bu kar, ilişkili şirketler arasında paylaşılır. Karın bölüşümü, emsallere uygunluk ilkesine göre yapılmış anlaşmalardaki tahmin edilen ve yansıtılan şekilde, güçlü ekonomik gerekçelere dayanarak yapılmalıdır.

Bu çerçevede, kontrol altındaki işlemlerden elde edilen toplam kar iki aşamada paylaşılır. İlk aşamada, ilişkisiz şirketlerin benzer türdeki kontrol dışı işlemlerden elde ettikleri kar marjı dikkate alınarak, her ilişkili şirketin toplam kar içerisinde alacağı kar miktarı belirlenir. İkinci aşamada, ilk aşamada ilişkili şirketlere yapılan kar dağıtımından sonra toplam kardan geriye kalan bakiye kar var ise, bu kar üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili şirketler arasında tekrar dağıtılmak suretiyle, ilişkili şirketlerin kontrol altındaki işlemlerden elde ettikleri karlar yeniden hesaplanır. Dolayısıyla, gerekli düzeltimlerin yapılması sonucu, ilişkili kişilerin kontrol altındaki işlemlerde uygulayacağı emsallere uygun fiyat tespit edilir.

İlişkili tarafların karın oluşumuna yaptığı katkının değeri işlev analizlerine göre yapılır ve bu katkılar dış piyasadan elde edilen güvenilir bilgileri kapsayacak şekilde değerlendirilir. İşlev analizi ilişkili taraflar arasında gerçekleştirilen işlevlerin analizi olup, tarafların üstlendiği riskler ve kullandıkları varlıklar hesaba katılmalıdır.

<sup>37</sup> Türkdoğan, A., 2011 Satış hasılatının belli bir oranı olarak belirlenen gayri maddi hak bedellerinin transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirilmesi. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:360.



Bu yöntemde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması sırasında, her durumun kendi koşullarının göz önünde bulundurulması büyük bir önem taşımaktadır. Özellikle, karın bölüşüm sürecinde bakiye karın taraflar arasında bölüşümünün mümkün olduğu ölçüde kesin rakamları içermesi gerekmektedir. Örneğin, araştırma ve geliştirme harcamalarına yer verildiği durumlarda, Ar-Ge harcamaları arasındaki farklılıkların dikkate alınması gerekebilir.

Bu yöntemin, işlemlerin birbirleriyle iç içe geçtiği ve bağlantılı olduğu veya her bir işlemin ayrı ayrı ele alınmasının zor olduğu durumlarda kullanılması uygun olacaktır.”

Ticari mantıkla yaklaşıldığında, Türkiye’de mukim şirketin, yurtdışındaki ortağına yaptığı gayri maddi hak ödemelerinin Türkiye’deki firmaya uzun vadede net bir getirisi olmalıdır. Aksi takdirde ilişkisiz bir şirket böyle bir işlem yapmayacağı için transfer fiyatlandırması kapsamında ilişkili şirketin de böyle bir işlem yapmayacağı açıktır. Diğer yandan, gayri maddi hak ödemelerinin transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirilmesi uzun vadeli yapılmalıdır. Örneğin bir işletme 5 yıl boyunca sabit bir oranla gayri maddi hak ödemesi yapıyor ise 5 yıllık süreç içerisinde karlılığın olması ve ortaya konulan sermaye ve yatırımın ayrıca alınan riskin elde edilen karlılığa değecek bir miktarda olması gerekmektedir. Diğer türlü Türkiye’deki işletme çok düşük miktarda karlılık sağlarken kazancın büyük bir kısmı gayri maddi hak bedeli olarak yurtdışına aktarılıyor ise ortada emsallere uymayan bir durum söz konusudur.<sup>38</sup>

**Örnek:** Sahibine royalti ödemek suretiyle Türkiye’de faaliyet gösteren (A) firması ile aynı sektörde benzer koşullarda faaliyet gösteren ancak (A) firmasının kullandığı değerlerde bir markayı kullanmaksızın faaliyetine devam eden (B) firmasının mali tabloları aşağıdaki gibidir. (A) firmasının ödediği royalti tutarının net satışların %4’üne denk geldiğini ve toplam 4 TL tutarındaki royalti bedelinin faaliyet giderleri içerisinde olduğunu öngörelim.<sup>39</sup>

Açıklama	(A) Firması (Royalti Dahil)	(A) Firması (Royalti Hariç)	(B) Firması
Net Satışlar	100	100	20
Satılan Malın Maliyeti(-)	60	60	16
Brüt Kar	40	40	4
Royalti Giderleri	4	--	--
Genel Yönetim Giderleri	8	8	3
Faaliyet Giderleri(-)	12	8	3
Kar	28	32	1
Net Kar Marjı(Net Kar/Net Satışlar)	0,28	0,32	0,05

<sup>38</sup> Türkdoğan, A., 2011 Satış hasılatının belli bir oranı olarak belirlenen gayri maddi hak bedellerinin transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirilmesi. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:360.

<sup>39</sup> Sumay, S. ve Değirmenci E., Royalty ödemelerinin emsale uygunluğunun test edilmesinde kar bölüşüm yönteminin kullanılması. www.vergidegundem.com

Karşılaştırma yapmak amacıyla (A) firmasının royalti hariç elde ettiği net kar marjı %32 olarak hesaplanmıştır. Royalti ödemesi olmayan (B) firmasının net kar marjı ise %5 olarak hesaplanmıştır. Bu durumda rutin ticari işlerle uğraşan (B) firmasının çok üzerinde kar elde eden (A) firmasının bu karını, kullanım hakkı imtiyazına sahip olduğu gayri maddi varlıklar sayesinde elde ettiği kabul edilecektir. Buna göre (%32-%5) %27'lik faaliyet karı bakiye kar olarak değerlendirilecektir. Bakiye kar, imtiyazı kullanan ve gayri maddi hakkın sahibi arasında, dağıtılarak düzeltilmiş faaliyet karları yeniden tespit edilecektir.

Dünya uygulamasında katlanılan riskler ve piyasa koşulları dikkate alınarak belirlenen oranlar esas alınarak dağıtım yapıldığı görülmekte ise de 1 Nolu TFGT ile bu bakiye karın ilişkili firmaların katlandığı maliyet oranları/şirketin kendi giderleri içerisindeki oranların esas alınması suretiyle dağıtıldığı görülmektedir.

Lisans veren, gayri maddi haklarını paylaşması sonucunda, başka pazarlara lisans alanlar yoluyla hiçbir harcama yapmadan açılma, markayı büyük coğrafyalara yayma, iş geliştirme ve pazardaki potansiyel karları toplama gibi faydalar elde etmektedir. Lisans alan ise güçlü bir markanın piyasa gücünden yararlanmak suretiyle ticari kazanç elde etmektedir. Lisans alan kurum tek başına yüksek bir yatırım riskine katlanmaktadır. Dolayısıyla kar paylaşım oranları genellikle katlanılan riske göre değişim göstermektedir. Ayrıca kullanılan markanın çok güçlü olması bu oranı lisans veren lehine artırmakta iken, lisanslı ürünlere ikame olabilecek ürünlerin varlığının ise bu oranı lisans alan lehine değiştirmesi beklenmektedir.<sup>40</sup>

Bu hususlar dikkate alındığında, her ne kadar, gayri maddi hakları kullanan şirketlerin satış hacimleri artsa da, bakiye karların dağıtılarak yeniden düzeltilmiş faaliyet karlarının tespitinde, söz konusu hakların sahiplerinin sağladıkları dışsal faydaların dağıtım açısından dikkate alınması gerekmektedir.

## 5- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Örtülü kazanç dağıtımının en yoğun olduğu ve ölçülmesinin zor olduğu gayri maddi hak kiralama-larına ilişkin transfer fiyatlarının emsale uygun olup olmadığının tespiti açısından, söz konusu hakların emsallerinin her zaman tespit edilememesi nedeniyle, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılamayabilmektedir.

I Seri Nolu TFGT'den uygulanabileceği anlaşılan, kar bölüşüm yönteminde ise, böyle bir hak kiralama-sı olmayan mükelleflere göre, gayri maddi hakların kiralama-sı nedeniyle elde edilen bakiye karların hesaplanması, bu karların hangi ölçülere dayanılarak şirketlere paylaşılacağı önem arz etmektedir. I Seri Nolu TFGT'de yer alan örneklerden, söz konusu gayri maddi hakların kullanımından kaynaklı olan bakiye karların, gayri maddi hakkın kullanıcısının gayri maddi haklara ilişkin giderlerinin toplam giderleri içindeki oranı veya gayri maddi hakkın sahibi ve kullanıcısının maliyete katılım oranları esas alınarak dağıtıldığı ve bu şekilde düzeltilmiş faaliyet karlarının tespit edildiği görülmektedir.

Globalleşen dünyada, gayri maddi haklarını pazarlama stratejisi olarak kullandıran firmaların bu kiralamalardan elde ettikleri; pazar payını coğrafi ve nicelik olarak genişletme, yeni müşteri kazanma, kiralama-yı yapan firmanın piyasa prestijine, müşteri potansiyeline masraf yapmadan sahip olma gibi

<sup>40</sup> Sumay, S. ve Değirmenci E., Royalty ödemelerinin emsale uygunluğunun test edilmesinde kar bölüşüm yönteminin kullanılması.Dipnot:5. www.vergidegundem.com

dışsal faydaların toplam karın dağıtılmasında, dikkate alınması, bu nedenle rakamsal bakiye karların, işlemde elde edilen fayda oranlarına göre dağıtılması gerektiği düşünülmektedir.

Diğer yandan ülkeler arasında yapılan anlaşmalar uyarınca bilgi değişiminin hızlı ve kolayca yapılabilmesi, gayri maddi hakların kiraya verilmesinin söz konusu şirketlere olan etkisinin yer aldığı bağımsız denetim raporlarının hazırlanıp ülkeler arasında paylaşılması, vergi cennetleri olarak bilinen ülkeler ve vergi oranı/matrah tespitleriyle haksız vergi rekabeti sağlayan ülkelerle olan royalti ödemelerinin dikkatle izlenmesi önem arz etmektedir. Sektörler itibarıyla kullanılacak royaltilere ilişkin ödemeler, bu ödemelere taraf olabilecek ülkeler ve bu ülkelerin vergi sistemleri dikkate alınarak muhtemel örtülü kazanç dağıtımının önüne geçilmesinin temin edilebileceği düşünülmektedir.

**KAYNAKÇA**

- Açar, S., 2011. Transfer fiyatlandırması örtülü kazanç dağıtımı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Ateş, L., 2011. Transfer fiyatlandırması ve vergilendirme. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Dikmen, B., 2010, Gayrimaddi hakların kiralanması suretiyle dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi.Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:351.
- Franchising sisteminde royalti ödemeleri.Gümrük Dünyası Dergisi. Sayı:53 [www.gumrukkontrol.org.tr/Yayinlar/Dergiler/53/7.html](http://www.gumrukkontrol.org.tr/Yayinlar/Dergiler/53/7.html)
- Gümrük Kanunu, Gümrük Yönetmeliği
- Küçük, M. Ve Akyol, M.E., Vergi yönüyle birlikte açıklamalı ve yorumlu tek düzen hesap planı ve mali tablolar.Sürekli yayın. Ankara:Yaklaşım Yayınları.
- KVK, VUK, GVK, KDK, I Seri Nolu TFGT
- Pehlivan, S. ve Gökbunar, A.R., 2010, Ülkemizde transfer fiyatlandırmasının yol açtığı tahmini kurumlar vergisi kaybı.Yönetim ve Ekonomi Dergisi. Cilt:17, Sayı:1
- Sumay, S. ve Değirmenci E., Royalty ödemelerinin emsale uygunluğunun test edilmesinde kar bölüşüm yönteminin kullanılması. [www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com)
- 10 Soruda royalti ve Isans bedellerine ilişkin KDV, Focus Denetim Yeminli Mali Müşavirlik. Sirküler-XII. [www.focusdenetim.com](http://www.focusdenetim.com)
- Türkdoğan, A., 2011 Satış hasılatının belli bir oranı olarak belirlenen gayri maddi hak bedellerinin transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirilmesi. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:360.
- Yayla, S., Royalti ve lisans.Gümrük Dünyası Dergisi. Sayı:50 [www.gumrukkontrol.org.tr/Yayinlar/Dergiler/50/5.html](http://www.gumrukkontrol.org.tr/Yayinlar/Dergiler/50/5.html)