

GAYRİ MADDİ HAKLARDA YENİ BİR TRANSFER FİYATLANDIRMASI YAKLAŞIMI: DEMPE ANALİZİ

DEMPE ANALYSIS: A NEW TRANSFER PRICING APPROACH IN INTANGIBLE RIGHTS



Sevinç DAŞDEMİR*



Osman TİNKİR**

ÖZ

1980'lerden itibaren dünya ekonomisinde meydana gelen değişimlerle çok uluslu şirketler vergi düzenlemeleri açısından önemli hale gelmiştir. Çok uluslu şirket grubundaki firmalar maddi varlıklara ilave olarak gayri maddi hakları da ticaretlerine konu ederler. Gayri maddi haklar kâr aktarımına oldukça elverişlidir. Matrah aşındırma ve kâr aktarımı konusu ise vergi otoritelerinin temel önceliklerindedir. Öyle ki, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) ve G20 ülkeleri, 2013 yılında 15 maddelik Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) Eylem Planını kabul etmiştir. Bu proje vergilendirmeyi ekonomik faaliyetler ve değer yaratma kavramı çerçevesinde yeniden düzenleyerek uluslararası vergi kuralları oluşturmayı amaçlamaktadır. BEPS eylem planlarıyla gayri maddi hakların vergi avantajı sağlayan ülkelerdeki şirketlere transferinin ve bu

ABSTRACT

Multinational enterprises have become important in terms of tax regulations with the changes have been developed in the world economy since 1980s. In addition to tangible assets, companies in multinational group of companies deal with intangible properties. Intangible properties are quite suitable for profit shifting. Base erosion and profit shifting are among the primary priorities of tax authorities. In fact, Organisation for Economic Development and Cooperation (OECD), and G20 countries adopted the 15-item Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan in 2013. This project aims to create international tax rules by reorganising taxation within the framework of economic activities and value creation. The BEPS action plans are used to prevent the transfer of intangible properties to companies in countries that provide tax

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, dasdemirsevinc@gmail.com, ORC-ID:0000-0002-1751-9138.

** Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, osman.tinkir@vdk.gov.tr, ORC-ID:0000-0002-5413-9337

Daşdemir, S., Tinkir, O. (Ağustos 2020). Gayri Maddi Haklarda Yeni Bir Transfer Fiyatlandırması Yaklaşımı: Dempe Analizi, *Vergi Raporu*, 251, (116-135).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 09.05.2020 / **M.K.T.:** 21.07.2020

yolla elde edilecek avantajların önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Böylelikle, transfer fiyatlandırması uygulamaları açısından yeni bir yaklaşım oluşmuştur. Bu yaklaşımla, gayri maddi haklara ilişkin kâr veya zararın paylaştırılmasındaki emsal bedel, geliştirme, iyileştirme, sürdürme, koruma ve kullanma fonksiyonları (DEMPE) analizi yapılarak belirlenir. Bu çalışma tüm yönleriyle DEMPE analizini ele almaktadır.

Anahtar Kelimeler: Transfer Fiyatlandırması, Gayri Maddi Haklar, DEMPE Analizi.

Jel Sınıflandırma Kodları: H20, H26, H29

GİRİŞ

1980'lerden itibaren dünya ekonomisinde meydana gelen değişim ve dönüşümlerin beraberinde küresel boyutta yeni bir ekonomik yapıya geçildiği görülmektedir. Konu ekonomik bakış açısı ile ele alındığında liberal politikaların artması, ekonomik anlamdaki engellerin kaldırılmasını zorunlu hale getirmiştir. Dolayısıyla da ticaret ve sermaye gibi hususlardaki engellerin kaldırılması yönündeki politikalar uygulanmaya başlamıştır. Küresel ticaretin gelişmesi ile birlikte gelişmiş ülkelerden gelişmekte olan ülkelere doğru yabancı yatırımlarda artışlar görülmüştür. Bu artışlar, beraberinde İngiltere'de "multinational enterprise" kavramı ile bilinen "çok uluslu şirketleri" ön plana çıkarmıştır. Çok uluslu şirket kavramı en yalın hali ile birden fazla ülkede mal veya hizmet çıktıklarına sahip uluslararası üretim yapan firma olarak tanımlanabilir.¹ Günümüzde de ticari ilişkilerin yalnızca yaşanılan ülke sınırlarında gerçekleşmediği gerçeğinden hareketle çok uluslu şirketlerin vergi mevzuatında da önemli bir yere sahip olması gerektiği ifade edilebilir.

advantages and the advantages to be obtained in this way. Thus, a new approach has emerged in terms of transfer pricing practices. Using this approach, arm's length price in division of profit or loss related to intangible properties is determined by analysing the functions of development, enhancement, maintenance, protection and exploitation (DEMPE). This study addresses DEMPE analysis in all aspects.

Keywords: Transfer pricing, intangible properties, DEMPE analysis

Jel Classification Codes: H20, H26, H29

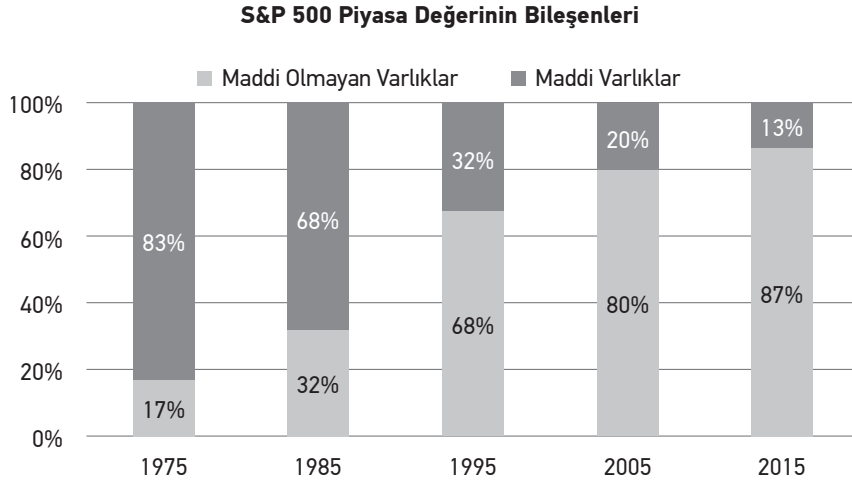
Diğer bir yandan dünyadaki ticaretin büyük bir bölümünün ilişkili şirketlerle gerçekleştirildiği yönünde tahminler bulunmaktadır. İlişkili şirketler aralarındaki ticarete vergi ve vergi sonrası karlarını planlamak için avantaj sağlayacakları ülkelere aktarım yapmak adına transfer fiyatı belirlerler. Çok uluslu şirketlerin vergi matrahını aşındırmak ve vergi sonrası karlarının vergilendirilmesinin önüne geçmek için yaptığı bu vergi planlamalarına karşı vergi otoriteleri de birtakım yasal düzenlemeler ile tedbirler almıştır. Dolayısıyla tüm vergi mevzuatları içerisinde transfer fiyatlandırması müessesesi önemli bir yere sahiptir.

İlişkili kişiler yalnızca maddi varlıklar, ticari mallar ve hizmetler üzerinden ticaret yapmazlar. Bu varlık ve hizmetlere ilave olarak gayri maddi hakları (IPs)² da ticarete konu ederler. S&P 500 endeksine göre, Amerika'da yer alan 500 büyük şirketin varlıkları içerisinde, maddi varlıkları ile gayri maddi hakları da içeren maddi olmayan varlıklarının payları bu durumun kanıtıdır.

¹ Mark CASSON. "The entrepreneur: An economic theory". Rowman & Littlefield. 1982.

² Intangible Properties

Şekil 1: S&P 500 Piyasa Değerinin Bileşenleri³



Yukarıdaki endeks içerisinde yer alan Apple, Alphabet, Microsoft, Facebook ve Amazon gibi şirketler, piyasa değerine göre dünyanın en büyük çok uluslu şirketleri arasında yer almaktadır. Bu şirketlerin başarıları, marka, teknoloji patentleri, know-how, ağ değeri ve diğer yüksek değerli gayri maddi haklardan kaynaklanmaktadır.³ Thomas A. Stewart da gayri maddi hakların önemini vurgulamak adına şu cümleleri kullanmıştır:

“Bilgi zamanımızın termonükleer rekabetçi silahıdır. Bilgi, doğal kaynaklardan, büyük fabrikalardan veya deste deste paralardan daha değerlidir ve daha güçlüdür. Başarı en iyi bilgiye sahip olan veya bilgiyi en etkin şekilde kullanan kuruluşların olacaktır.”⁴

Dolayısıyla transfer fiyatlandırması mevzuatının içerisinde “*gayri maddi haklar*” artık eskiye nazaran daha büyük bir öneme sahiptir. Yabancı literatürde gayri maddi hakların transfer fiyatlan-

dırması kapsamında ele alınması ile ilgili birçok makale mevcutken Türkçe literatürde bu konuda çok az sayıda çalışma yer aldığı görülmektedir. Dolayısıyla bu konunun ele alınmasının Türk Vergi Mevzuatında yer alan “*transfer fiyatlandırması*” müessesesinin gayri maddi haklar açısından değerlendirilmesine yeni bir bakış açısı katacağı düşünülmektedir.

Çok uluslu şirketlerin, grup işletmeleri arasında gerçekleştirmiş olduğu gayri maddi hak transferi ya da kiralanması gibi işlemlerde uyguladıkları tek yönlü işlev analizi, vergisel sonuç olarak adalet sağlayamamakla birlikte çoğu ülkede “kâr aktarılması yoluyla matrah aşındırmasına” (BEPS)⁵ yol açmaktadır. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD)⁶ söz konusu aşındırmayı önlemek maksadıyla “BEPS”e yönelik eylem planlarından 8, 9 ve 10. sırada olan planlar ile çok uluslu şirketlerde değer yaratma (va-

³ Ocean TOMO. “Intangible asset market value study”. 2017.

⁴ Mohamed SEROKH. “Intangibles: Tax Risks and Opportunities for Multinational Groups” (<https://www.pwc.com/m1/en/blog/intangibles-tax-risks-opportunities-multinational-groups-serokh.html>). Erişim tarihi: 05 Mayıs 2020.

⁵ Thomas A. STEWART. “Intellectual capital” in , New York:Doubleday/Currency. 1997.

⁶ İngilizce karşılığı “Base Erosion and Profit Shifting” olup, “BEPS” şeklinde kısaltılmıştır.

⁷ Organisation for Economic Co-operation and Development

lue creation) unsurunun önemini vurgulamıştır. Ayrıca OECD, bu eylem planlarında gayri maddi hakların transferi veya kiralanması gibi işlemlere ilişkin olarak yeni bir bakış açısı ile DEMPE Analizi⁸ ortaya koymuştur. Bu analiz ile birlikte gayri maddi varlıklar üzerinden elde edilecek gelirden taraflarca yaratılan değer de göz önünde bulundurulacaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde gayri maddi hak kavramı ve vergilendirilmesi ile bu kapsamda transfer fiyatlandırması açıklanacak, ikinci bölümünde ise gayri maddi hakların transfer fiyatlandırmasındaki durumuna ilişkin yeni bir bakış açısı olan DEMPE Analizinin açıklanması, önemi, örnekendirilmesi ve uygulanmasındaki zorluklara yer verilecektir.

1- GAYRİ MADDİ HAKLAR ve TRANSFER FİYATLANDIRMASI

1.1- Gayri Maddi Haklar ve Vergilendirilmesi

Maddi olmayan duran varlıklar fiziki bir varlığı olmayan, fakat işletmenin belirli bir şekilde ticari fayda ve ayrıcalık imkan elde ettiği veya elde etmeyi beklediği varlıklar şeklinde tanımlanabilir. Bu tür varlıklar bir bedel ödenerek satın alınabileceği gibi işletme tarafından da var edilmiş olabilir. Gayri maddi haklar ise Maddi Olmayan Duran Varlıkların önemli bir unsuru olarak değerlendirilebilir. Gayri maddi haklar 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğinde “Sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan

filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alımeti 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.” şeklinde tanımlanmıştır.⁹

Gayri maddi hakların transferi ilişkili kuruluşlar arasında en yaygın olarak iki şekilde gerçekleşir:

- 1- Gayri Maddi Hakkın Satışı
- 2- Röntaltı¹⁰ Karşılığında Lisans Verme

Gayri maddi hakkın satışında da röntaltı karşılığında lisansının verilmesinde de işlem fiyatının emsallere uygun olması gerekmektedir. Gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları çok büyük önem taşımaktadır. Türkiye'nin taraf olduğu yürürlükte bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları sayısı günümüz itibarıyla seksen beş (85) olup, söz konusu anlaşmaların sayısı her geçen gün artmaktadır.¹¹

OECD Modelinin ülkeler arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında rol model olması amaçlanmıştır. OECD Model Vergi Anlaşmasında planlanan vergilendirme yöntemlerin-

⁸ DEMPE Analizi, gayri maddi hakkın geliştirilmesi, iyileştirilmesi, devamlılığının sağlanması (sürdürülmesi) korunması ve kullanılması (varlıktan yararlanma) işlevlerinin detaylı olarak analiz edilmesini ifade etmekte olup çalışmanın 2. bölümünde bu analiz ve uygulanması hususu detaylı olarak açıklanmıştır.

⁹ 1 seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği. (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/Trans_Fiyat_Teb1/1_serno_tfyokd_genteb.pdf). Erişim tarihi: 05 Mayıs 2020.

¹⁰ Röntaltı (Royalty) en basit tanımıyla bilgi birikimi ve düşünceyle ortaya çıkan ürünün kullanım hakkı karşılığında yapılan ödemeyi ifade eder.

¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı. “Haberler” 2018. (<https://www.gib.gov.tr/turkiye-ile-filistin-arasinda-cifte-vergilendirmeyi-onleme-ve-vergi-kacakligina-engel-olma>). Erişim tarihi: 05 Mayıs 2020.

den birisi de gayri maddi hakların vergilendirilmesi olup, röyalti, yani gayri maddi hak bedellerinin ödemelerinin vergilendirilmesi 12. maddede düzenlenmiştir. OECD Model Vergi Anlaşmasının 12. maddesinde yer verilen hüküm ile OECD Modelinde gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesinin mukim devlet tarafından yapılması, gayri maddi haklara ilişkin bedeller üzerinden kaynak devlet tarafından herhangi bir tevkifat yapılmaması öngörmüştür. Ancak  lkeler söz konusu model anlaşmadan menfaatleri yönünde sapmalar gösterip,  ifte Vergilendirmeyi  nleme Anlaşmalarında tevkifat yoluyla vergilendirme yolundan vazgeçmeyerek gayri maddi hakların kaynak ülkede vergilendirilmesine ilişkin uygulamalara devam etmişlerdir. Diğer bir yandan Türk Mevzuatı için bakıldığında gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesinde ise aynı Kanunun 30. maddesinde yer alan *“Ticarî veya ziraî kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 15 (*) oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.”* hükmü ile gayri maddi hak bedelleri üzerinden stopaj yapılacağı ifade edilip, kaynak ülkede de vergilendirilmesi benimsenmiştir.¹²

Gayri maddi hakkın belirlenmesine ve vergilendirilmesine ilişkin literatürde ve vergi mevzuatlarında çeşitli ihtilaflar bulunmaktadır. Hangi hak ve varlığın gayri maddi hak kapsamına girdiğini belirlemeye dair zorluklar olsa da çalışmamız açısından gayri maddi hakkın belirlenmesinin, haklardan elde edilen getirilerin neler olduğunun ve bu getirilerin vergilendirilmesinin

 zerinde durulmayacak, hak belirlendikten sonra bu haktan elde edilecek getirilerin bedel tespiti ve tahsisi üzerinde durulacaktır. Çalışmanın bu kısmına kadar gayri maddi hakların tanımlanması, getirilerinin neler olduğu ve nasıl vergilendirildiği konularına kısaca değinilmesinin sebebi çalışmanın izleyen bölümlerinde yer alacak örneklerin açıklayıcılığını artırmaktadır.

1.2- Gayri Maddi Haklarda Transfer Fiyatlandırması

Çok uluslu şirketlerin, birbirleri arasındaki işlemler ilişkili kişiler arasındaki işlemler olup, söz konusu işlemlerin dünyada uygulanan vergi sistemleri açısından emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenen bedel üzerinden gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Mevcut düzende emsal bedel ilkesi ile ilgili olarak gayri maddi haklara ilişin emsal bedelin tespitinde; karşılaştırılabilirlik, kontrol dışı işlem yöntemi, karşılaştırılabilir kar yöntemi, kar bölüşümü ve belirtilmeyen diğer yöntemler kullanılabilmektedir.¹³ Gayri maddi hakların ilişkili kişiler arasında işlemlere konu olması halinde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için ilişkili kişiler arasındaki işlemler ile ilişkili olmayan kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması gerekmektedir. Bu analiz neticesinde, emsal bedelin tespiti için en uygun yöntem belirlenir. İlişkili kişiler arasındaki gayri maddi hakka yönelik işlemlerde, gayri maddi hak özelinde belirlenen unsurlar dikkate alınarak kontrol altındaki işlemlerle, kontrol dışı işlemler arasında karşılaştırılabilirlik analizi yapılır ve karşılaştırılabilir fiyat yöntemiyle emsal bedel tespit edilebilir. Söz konusu yöntemin uygulanmasını bir örnekle için bir örnekle açıklanması gerekirse;

¹² 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 30/2. (<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf>). Erişim tarihi: 29 Nisan 2020.

¹³ Tuncay KAPUSUZOG LU. *“Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler”*. Vergi Dünyası. Sayı: 215. s. 98.

"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.¹⁴

Kontrol dışında işlemlerin bulunamadığı veya yüksek düzeyde değerli gayri maddi hakların yer aldığı işlemlerde, emsallere uygun bedelin tespiti karşılaştırılabilir fiyat yönteminin dışındaki diğer yöntemlerin kullanılabilmesi üzerinde durulabilir. ABD ve Türkiye'nin de aralarında bulunduğu birçok ülkede gelir yetkilileri, bir grup işletmesinin varlığı durumunda ilgili kuruluşlar arasında tahsil edilen transfer fiyatlarının emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığını belirlemek için geleneksel işlem yöntemlerini tercih ederler. OECD Yönergeleri tarafından da onaylanan bu yöntemler, incelenen gayri maddi hakka ilişkin işlemlerin bağımsız veya ilişkili olmayan işletmeler tarafından yürütülen işlemlerle karşılaştırılabilirliğine odaklanmaktadır.

Vergi mükellefleri ve vergi otoriteleri için, bilgiye dayalı gayri maddi hakların işletme içindeki artan payları ile birlikte gayri maddi hakların transfer fiyatlandırmasıyla başa çıkılmasında da doğal bazı zorluklar ortaya çıkmıştır.¹⁵

Transfer fiyatlandırması amacıyla gayri maddi hakların tanımlanması ve değerlendirilmesine ilişkin sorunlara ilaveten, bu tür haklarla ilgili olarak yakın zamanda başka birçok sorun bulunmaktadır. Bunlardan ilki mülkiyet meselesidir. Salt yasal sahiplikten ekonomik sahipliğe kadar gayri maddi haklara ilişkin farklı mülkiyet kavramları vardır. Gayri maddi hakların sahipliğinin belirlenmesi, uluslararası vergi muamelelerine göre büyük önem taşımaktadır. Çünkü genellikle bu tür varlıkların sahibi olanlar bu tür haklardan doğan gelirlerin paylaşımında hak sahibi olurlar.

Yasal sahiplik, büyük ölçüde, patentlerin, ticari markaların, telif haklarının ve tasarımların yasal kaydına dayanan bir biçim meselesiyken; ekonomik sahiplik, gayri maddi hakları geliştirme veya iyileştirme maliyetlerinin en büyük payını taşıyan tarafın ve aynı zamanda varlığın değer sunması durumunda en büyük riski taşıyan tarafın sahipliğini açıklar. Ekonomik sahiplikte, gayri maddi hakka ilişkin işlemlerin yasal kaydından ziyade ekonomik özü dikkate alınır. Dolayısıyla, ekonomik mülkiyet ekonomik gerçeklerle ilgili olmakla birlikte, işlemlerde yalnızca yasal mülkiyetin dikkate alınması maddi mülkiyetlerin gelişigüzel muamelesine yol açabilir, çünkü gayri maddi haklara ilişkin stratejiler ve vergisel düzenlemeler sadece farklı ülkeler arasında değil, farklı çok uluslu işletmeler arasında da farklılık gösterebilir.¹⁶

Ortaya çıkan ikinci bir sorun ise gayri maddi hakkın benzersiz doğası göz önüne alındığında, karşılaştırmalı bir analiz yapmaya çalışırken

¹⁴ 1 seri no.'lu TFYÖKD Hakkında Tebliğ

¹⁵ Michelle A. MARKHAM. "Tax in a changing world: The transfer pricing of intangible assets." *Tax notes international*, 40(10), 2005. 895-906. s.10

¹⁶ Michelle A. MARKHAM. a.g.e. s.12

sorun oluşabileceğidir. OECD Yönergeleri, gayri maddi hakkın karşılaştırılabilir araştırmaları zorlaştıran özel bir karaktere sahip olabileceğini ve ticari faaliyetlerin aynı kâr marjını oluşturmak için yeterince benzer olduğu düşünülse bile, devredilen mülkteki ufak bir farkın bile fiyatı önemli ölçüde etkileyebileceğini ifade etmektedir.¹⁷ Dolayısıyla mülkiyet meselesi ve karşılaştırılabilirliğin her zaman uygulanamayacak olması gayri maddi haklarda transfer fiyatlandırması konusunda daha özenli çalışmalar yapılması gerekliliğini doğurmaktadır.

Çalışmanın giriş bölümünde de yer verildiği üzere, OECD söz konusu sorunların farkında olduğundan BEPS eylem planları kapsamında gayri maddi hakları özel olarak ele almış ve ele alınan konular içinde en dikkat çekenlerin başında DEMPE analizi gelmiştir.

2- DEMPE ANALİZİNİN AÇIKLANMASI

Bu başlık altında öncelikle DEMPE analizinin açıklanmasına, uygulanmasına ve uygulamaya ilişkin örneklerle yer verilecek, ardından analizin uygulanmasındaki zorluklara değinilecektir.

2.1- DEMPE Analizine Genel Bakış ve Uygulama

Son dönemlerde çok uluslu işletmeler gayri maddi hakları düşük vergi oranlarının uygulandığı grup şirketlerine transfer etmek suretiyle kârlarını bu bölgelere aktarmaktadırlar. Bu bölgelerde faaliyet olmaması ya da çok düşük düzeyde olmasına, çalışanlarının az olmasına, katlandıkları düşük risklere rağmen yüksek düzeyde gelir ve kâr elde etmektedirler. Son yıllarda yapılan vergisel düzenlemeler ve OECD'nin bu husustaki eylem planları ile birlikte gayri maddi haklar üze-

rindeki yasal sahipliğin yanı sıra ekonomik mülkiyetin de hangi şirket üzerinde olduğu da önemli hale gelmiştir. OECD üyesi ülkeler ve G20 ülkeleri ortak bir girişime imza atarak Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) Aksiyon Planını hayata geçirmişlerdir. BEPS eylem planlarından 8, 9 ve 10. sırada olanlar gayri maddi hakların emsal bedelinin tespitine yönelik olup, transfer fiyatlandırmasında büyük önem teşkil edecek yenilikleri içermektedir. OECD'nin BEPS projesi, vergilendirme sürecinde bir işlemin değerlendirmesi yapılırken yasal şartlara (sözleşme şartlarına) odaklanmak yerine o işlemin ekonomik gerçekliğe odaklanmak gerektiğini belirtmektedir.

Bir işletmenin gayri maddi hakkın yasal sahibi olması, işletmenin bu hakla ilgili tüm kârlara sahip olduğu anlamını taşımaz. OECD bu gibi hususları düzenlemek adına ayrıca "Çok uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Kılavuzu"nu hazırlamıştır. Söz konusu kılavuza göre de bir işletmenin gayri maddi bir hakkın yalnızca yasal sahibi olup ekonomik mülkiyetine sahip olunmaması durumunda, söz konusu işletmenin bu yasal sahiplik için sınırlı bir ödeme aldığı kabul edilir. Kılavuza göre söz konusu varlıktan kaynaklanan artık kâr ise gayri maddi hakkın ekonomik mülkiyetine sahip olan işletmeye tahsis edilmelidir.¹⁸ Söz konusu eylem planları ve bu planlar doğrultusunda hazırlanan kılavuz ile kâr aktarımı yoluyla matrah aşındırmasının önüne geçileceğine inanılmaktadır. Eylem planları ve kılavuzda ele alınan önemli yeniliklerden biri de mülkiyetin tespiti aşamasında DEMPE analizidir.

DEMPE işlevlerinden ilk olarak OECD tarafından 5 Ekim 2015 tarihinde yayımlanan "Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarını Değer Yaratma ile Sıralama, Eylemler 8-10 - 2015 Nihai Raporlar"¹⁹

¹⁷ OECD. "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017". (<https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>). Erişim tarihi: 30 Nisan 2020.

¹⁸ OECD. a.g.e. 2017. paragraf. 6.13.

¹⁹ OECD. "Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project". OECD Publishing, Paris. 2015. (<https://doi.org/10.1787/9789264241244-en>). Erişim tarihi: 01 Mayıs 2020.

raporunda bahsedilmiştir. Söz konusu rapor, transfer fiyatlandırması sonuçlarını değer yaratma (value creation) ile uyumlu hale getirmek adına birtakım düzenlemeler içerir. Rapor, gayri maddi hakları içeren işlemlerle ilgili transfer fiyatlandırması sorunlarını, fiili olarak yürütülen faaliyetlerle orantılı olmayan risklerin ve bunlara karşılık gelen kârların sözleşmeye bağlı olarak dağıtılması dâhil olmak üzere sözleşme düzenlemeleri, sermaye açısından zengin bir çok uluslu şirketler grubu üyesi tarafından sağlanan fonlama getirisi seviyesi, işlem fiyatlandırma çıktıları değer yaratma ile daha fazla uyumlu hale getirmek için bu yöntemin uygun şekilde nasıl uygulanabileceği konusunda ayrıntılı rehberliği sağlamaktadır. Böylelikle bir kar bölüşüm yöntemi üzerinde yapılacak takip çalışmalarını da ortaya koymaktadır.

Daha önce belirtilen OECD BEPS Planları (8-10) ve söz konusu Transfer Fiyatlandırması Kılavuzu, bir işletmenin bir gayri maddi hakkın ekonomik mülkiyetine sahip olup olmadığını belirlemek için o işletmenin DEMPE analizinin içinde yer alan işlevleri yerine getirip getirmediğine bakılması gerekliliğine vurgu yapmaktadır. DEMPE analizi, şu işlevlerin kısaltması ile oluşturulup kavramlaştırılmıştır.

Şekil 2: DEMPE Analizinin Kavramlaştırması

D E M P E	• Geliştirme (Development)
	• İyileştirme (Enhancement)
	• Devamlılığı Sağlama/Sürdürme (Maintenance)
	• Koruma (Protection)
	• Yararlanma, Kullanma (Exploitation)

Gayri maddi hakların geliştirilmesi, iyileştirilmesi, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullanılması kavramının getirilmesi, çok uluslu işletmelerin transfer fiyatlandırması için emsallere uygunluk ilkesinin²⁰ nasıl uyguladığı konusunda önemli değişikliklere yol açmıştır.

DEMPE analizinde analizin içinde yer alan fonksiyonlara göre bir değer zinciri oluşturulur. Bu değer zincirine göre beş fonksiyon da önemlidir. Bu fonksiyonları yüklenen şirketler ve ne kadar yüklendikleri doğru bir şekilde tespit edilirse gelir ve kârın düşük fonksiyonlu şirkette toplanması önlenecek, gayri maddi hakkın gelişiminde rol oynayan tüm şirketler gelirden ve kârdan emsallere uygun bir pay almış olacaktır. Dolayısıyla burada kârın bölüşümü büyük hassasiyetle yapılmalı ve gayri maddi hakkın geliştirilme sürecindeki işlevlerle orantılı olmalıdır. İşlevler değerlendirilirken hakka sahip olmanın yanı sıra hakkın geliştirilmesinde yer alan araştırma geliştirme (AR-GE), kontrol ve muhafaza ile pazarlama gibi fonksiyonların da büyük önem arz ettiği unutulmamalıdır.

Gerçekleştirilen fonksiyonların belirlenmesi bir DEMPE analizinde birleştirilir. Böyle bir DEMPE analizinin hazırlanmasında; yıllık raporlar, yönetim kurulu toplantı notları veya kanıt oluşturabilecek diğer dâhili objektif belgeler kullanılmalıdır.²¹

OECD, ilişkili şirketler arasındaki ticari ve finansal ilişkinin açıklanması adına gayri maddi hakları içeren işlemlerin analizine yönelik altı kademli bir sistem önermektedir. Bu sistem şu şekilde gerçekleşmektedir²²:

²⁰ Emsallere uygunluk ilkesi ingilizce'de "arm's length" terimi ile karşılırken, Türkçe'de "kol uzunluğu" anlamına gelmekte ve serbest piyasada oluşan fiyatı tanımlamaktadır.

²¹ T/A Economics. "DEMPE - Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation". (<http://www.taeconomics.com/dempe-development-enhancement-maintenance-protection-and-exploitation>). Erişim tarihi: 30 Nisan 2020.

²² OECD. a.g.e. 2017. s.262.

Şekil 3: OECD Gayri Maddi Hakka İlişkin Analiz Kademeleri

1- Transfer Edilen Gayri Maddi Hakkın Belirlenmesi
2- Sözleşmelerin İncelenmesi
3- Fonksiyon Yüklenen Tarafların Belirlenmesi
4- Sözleşmeler ve Fiili Davranışların Tutarlılığının Onaylanması
5- DEMPE İşlevlerine Göre Fonksiyonların Ayrıştırmasının Yapılması
6- Emsal Bedel (Fiyat) Tespiti

- Birinci adımda gayri maddi hakkın tespiti yapılır, buna ilişkin olarak DEMPE fonksiyonları belirlenir ve ekonomik riskler tespit edilir.
- İkinci adımda hakla bağlantısı olan ilişkili şirketler arasındaki tüm sözleşme şartları, yapıları ortaya konur.
- Üçüncü adımda fonksiyon analizi yapılır. Hakkın geliştirilmesi, değerinin artırılması, sürdürülmesi, muhafazası ve kullanılmasıyla ilgili fonksiyonları yürüten, hakları kullanarak ondan faydalanan ve riskleri yönetip yüklenen taraflar belirlenir.
- Dördüncü adımda sözleşme şartları ile ilişkili tarafların fiili davranışları arasındaki tutarlılık teyit edilir. Tarafların DEMPE’deki beş fonksiyonla ilgili olarak ekonomik açıdan risk yüklenip yüklenmediği, riskleri kontrol edip etmediği ve bu riskleri yüklemek için yeterli finansal kapasiteye sahip olup olmadığı tespit edilir.
- Beşinci adımda ilk dört adım dâhilinde DEMPE’deki beş fonksiyona ilişkin fiili olarak kontrol edilen işlemler tespit edilir. Hangi işlevler gerçekleşmiş bunlar detaylıca belirlenir.
- Altıncı adımda işlemler için emsal fiyatlarının belirlenmesi yer alır. Emsal bedel, ger-

çekleştirilmiş olan fonksiyonlarla, kullanılan haklarla ve yüklenen risklerle orantılı ve uyumlu olacak şekilde tespit edilir. En uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçimi, çok uluslu şirketlerin küresel iş süreçlerini ve gayri maddi hak transferinin işletmeyi nasıl etkileyeceğini açık bir şekilde anlatan işlevsel bir analize dayanmalıdır.

Çok uluslu şirketler grubunun içindeki hangi şirketin hangi işlevi yerine getirdiğini belirlemek ve yukarıda yer alan sistemi gerçekleştirmek için üçlü bir analiz kullanılır.

1. *Fonksiyon*: Maddi duran varlığı kim kontrol hakkına sahip, fiili olarak rol alıyor?
2. *Finansman*: Maddi duran varlığın finansmanında kim rol alıyor?
3. *Risk*: Maddi duran varlığa ilişkin riskleri kim yükleniyor?

Gayri maddi haklara ilişkin işlemlerin analizinde yer alan altı kademeli sistemin üçüncü kademesinde yer alan “fonksiyon yüklenen tarafların belirlenmesi” yukarıda yer alan üç işlev fonksiyon, finansman ve risk (FAR)^{23, 24} çerçevesinde belirlenmelidir. Böylelikle taraflar açısından gayri maddi hakta yüklenen roller ortaya çıkacaktır. Adımın nasıl uygulanacağına dair örnek bir Tablo 1’de yer almaktadır.

²² Function (Fonksiyon), Assest (Varlık), Risc (Risk)

²³ FAR analizi BEPS öncesi dönemlerde de işletmeler ve vergi idareleri tarafından dikkate alınmaktaydı. Fakat değer yaratma kavramı ve DEMPE fonksiyonları dikkate alınmadan yapılmaktaydı.

Tablo 1: DEMPE İşlevinde FAR Analizi²⁵

Gerçekleştirilen Fonksiyonlar	Hollanda Co.	İspanya Co.
Geliştirme	✓✓✓	x
İyileştirme	✓✓✓	✓✓
Sürdürme	✓✓✓	✓✓
Koruma	✓✓✓	x
Yararlanma	✓✓✓	✓✓✓
Kullanılan Varlıklar (Finansman)		
Geliştirme	✓✓✓	x
İyileştirme	✓✓✓	✓✓
Sürdürme	✓✓✓	✓✓
Koruma	✓✓✓	x
Yararlanma	x	✓✓✓
Varsayılan Riskler		
Geliştirme	✓✓✓	x
İyileştirme	✓✓✓	✓✓
Sürdürme	✓✓✓	✓✓
Koruma	✓✓✓	x
Yararlanma	✓	✓✓✓

Hollanda Co. ve İspanya Co. arasında gayri maddi hakkın getirisine ilişkin bir paylaşım yapılacağı zaman tabloda yer alan fonksiyonlara katılımın değerlendirilmesi gerekmektedir. BEPS eylem planlarında öngörülmüş olan DEMPE öncesinde ise gayri maddi hakka yönelik getirilerin tahsisinde değer yaratma kavramı üzerinde durulmamaktaydı. Durumu bir örnek ile açıklamak gerekirse:

A Şirketi Amerika Birleşik Devletlerinde (ABD) yerleşik olup, gayri maddi hakların yasal sahibidir. Şirket A'nın rolü yalnızca gayri maddi hakların yasal mülkiyetini korumak ve bu hakla-

rın geliştirilmesi için gerekli yatırımı yapmaktır. Şirket A, bu tür hakların ve ilgili teknolojilerin kullanımını Hindistan merkezli Şirket B'ye lisanslamıştır. Şirket B'nin rolü maddi olmayan varlıkların geliştirilmesi için daha fazla Ar-Ge yapmak, ürün için Hindistan'da bir müşteri pazarı geliştirmek ve aynı zamanda ilgili riskleri üstlenmektir. Şirket A, hakların hukuki mülkiyeti ve geliştirilmesi için fon sağlanmasından ötürü kayda değer bir kâr beyan etmiştir. Şirket B, önemli derecede "değer yaratmış" olmasına rağmen, bu durum dikkate alınmaksızın ürünün Ar-Ge ve pazar gelişimi ile ilgili rutin bir gelir beyan etmiştir.

²⁵ TPA. "Taxpayer Alert of Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation (DEMPE) analysis in Australia". (<https://www.transferpricingolutions.com.au/blog/taxpayer-alert-of-dempe/>). kaynağından derlenerek oluşturulmuştur. Erişim tarihi: 30 Nisan 2020.

Tablo 2: Örnekteki Şirketlerin FAR Analizi (BEPS Öncesi)

ÖZELLİK	A ŞİRKETİ	B ŞİRKETİ
Gayri Maddi Hakkın Yasal Sahibi	✓	x
Hakların Geliştirilmesi İçin Finansman ve Fonlama İle İlgili Risklerin Üstlenilmesi	✓	x
Hakların Daha da Geliştirilmesi ve Kullanılması		
- AR-GE	x	✓✓✓
- Pazar Geliştirme		
İlgili riskleri üstlenme		
Getirilerden Pay Alma (Tahsis)	✓✓✓	✓
İşlemlerin Emsal Bedele Uygunluğu	Evet	Evet

Yukarıda belirtilen örnekte, ilgili taraf işlemleri emsal bedele uygun olsa bile, getirilerin tahsisinin yaratılan değere göre olmadığı açıkça görülmektedir. Getirilerin çoğu, gayri maddi hakların genel gelişiminde çok az değer katan A Şirketine tahsis edilmektedir. Fakat dikkate alınması gereken temel nokta, ülkelerin sınır ötesi işlemler nedeniyle gayri maddi hak getirilerinden adil bir şekilde pay alıp almadığıdır.

Örnekte yer alan tipteki problemler nedeniyle OECD emsal bedel hesaplamasıyla ilgili BEPS öncesi kılavuzun tarafların fiili davranışına veya «değer yaratmaya» uygun olmadığını fark etti. Ayrıca, OECD, yasal sahibin söz konusu gayri maddi haklarda daha fazla değer yaratılmasına önemli bir katkıda bulunulmadığı takdirde gayri maddi hakların önemli getirilerini elde edemeyeceğini belirtti. Vergilendirmenin, değer yaratıldığı yerde gerçekleştirilmesi gerektiğini belirtti. Zaten, çalışmanın izleyen bölümünde de DEMPE analizini bu gibi sebeplerle önemli hale getiren hususlara değinilecektir.

2.2- DEMPE Analizi Yapılmasını Önemli Kılan Hususlar

2.2.1- Yasal Mülkiyet ve Ekonomik Mülkiyet Karmaşası

Bir gayri maddi hakka ilişkin getirilerin de-

ğerlendirilmesi hususunda karşımıza hukukta çok önemli yeri olan bir kavram çıkmaktadır. Bu kavram, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının amaçları dışında kullanılması ve vergiden kaçınmak için bir araç olarak görülmesinin önüne geçmek maksadıyla ortaya çıkarılmış bir güvenlik müessesesi olan “gerçek lehdar” kavramıdır. Bir ödemenin hukuki lehdarı her durumda ödemenin gerçek lehdarı ile aynı kişi olmayabilir.²⁶ OECD Model Vergi Anlaşmalarının gayri maddi hak bedellerini düzenleyen 12. maddesinde bu kavrama büyük önem atfedilmiştir. Söz konusu maddenin ilk paragrafında vergileme hakkının ödemenin yapıldığı kişinin mukimi (mukim devlet) olduğu ülkede olduğu belirtilmiştir. İkinci paragrafta ise gayri maddi hakka ilişkin kazancın elde edildiği kaynak ülkeye de kendi mevzuatı ve bir üst sınır olması dâhilinde vergileme yetkisi tanınmıştır. Gerçek lehdar kavramı da bu üst sınıra ilişkin olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sınıra göre eğer ki gayri maddi hak kazancının gerçek lehdarı kaynak ülke ise gayri maddi haktan elde edilen kazançla ilişkin vergilendirme hakkı bu ülkede olacaktır. Diğer bir ifade ile ödemenin yapıldığı kişi kazancın gerçek lehdarı değil ise vergileme hakkı ortadan kalkacak ve kaynak devlet yerel mevzuat hükümlerince vergileme yetkisine

²⁶ Mehmet BATUN. “OECD Model Anlaşmasına Göre Gayri maddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması”. Vergi Dünyası Dergisi. Temmuz 2016.

haiz olacaktır. Gerçek lehdar da hukuki lehdar gibi çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına taraf devletlerden birisinde mukim ise çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması şartlarından faydalanmak amacı vardır denilemez. Fakat hukuki lehdar akit devlette mukim ise gerçek lehdar değilse burada anlaşmalardan avantaj sağlama amacı güdülmüştür denilebilir. Dolayısıyla gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesinde mülkiyet sorunsalı ele alınırken işlemin özü ve ekonomik mahiyeti dikkate alınmalıdır.

OECD Model Anlaşmasında bu kavrama net bir tanım getirmemiş olmakla birlikte DEMPE analizini vurgularak ekonomik sahipliğin belirlenmesi gerektiğini belirtmiştir. OECD Model Anlaşması, BEPS Eylem Planları ve hazırlanan Kılavuzlara göre fikri mülkiyete ve gayri maddi hakka ilişkin sözleşme koşulları sahip olarak yasal sahibi işaret edebilir ancak her zaman ekonomik maliki göstermez. Yukarıda açıklanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının avantajlarından yararlanmak amacıyla vergiyi peçeleme sözleşmelerinin önüne geçilmesi için yasal sahip, ekonomik sahip, hukuki lehdar, gerçek lehdarı belirlemeleri çok önemlidir. Gayri maddi haklar için hukuki lehdar yasal sahiplik kavramı ile gerçek lehdar ise ekonomik sahiplik kavramı ile ele alınmaktadır. Ekonomik sahiplik de DEMPE işlevleri ve FAR analizinde yer alan işlevlerin yerine getirilmesi ile tespit edilebilir.

Ekonomik sahiplik konusu DEMPE analizinin ilk ortaya atıldığı 2015 yılından önce de bazı ülkelerin yargı mercilerince ele alınmış ve bu konuda bazı yargı kararları verilmiştir. Dolayısıyla OECD'nin DEMPE analizi ile birlikte ekonomik sahiplik kavramına vurgu yapması kaçınılmazdır.

Bu yargı kararlarından en göze çarpan iki tanesine aşağıda yer verilmiştir:

İspanya Yüksek Mahkemesinin²⁷ Macaristan'da Mukim Şirketin Real Madrid futbol kulübünden elde ettiği gayri maddi hak gelirlerine (röyalti) ilişkin karar:

Real Madrid Futbol Klubünden Macaristan'da mukim bir şirkete röyalti ödemesi yapmaktadır. Macaristan'daki bu şirket ise bir lisans anlaşmasını gerekçe göstererek bu ödemelerin %98-99.5 kadarını Hollanda ve Güney Kıbrıs'ta bulunan şirketlere aktarmaktadır. Yüksek Mahkeme Macaristan'ın röyaltilerin gerçek lehdarı olmadığı yönünde karar vermiştir. Dolayısıyla çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının önemli bir ilkesi olan gerçek lehdar ilkesince İspanya-Macaristan arasındaki Anlaşma'nın söz konusu röyalti ödemelerinde uygulanmayacağını ifade etmiştir.²⁸

Mahkeme belirtilen ödeme aktarımına dayanarak ve OECD'nin bu konudaki çalışmalarına atıf yaparak Macaristan'daki şirketin sadece bir aracı görevi gördüğünü ve röyalti ödemelerinin gerçek lehdarı olmadığını ifade etmiştir. Ayrıca mahkeme, ödemelere Hollanda-İspanya Anlaşması hükümlerinin uygulanmasını hukuka uygun değerlendirmiştir. Söz konusu olayla ilgili verilerden İspanya'nın imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından yalnızca Macaristan ile olanda gayri maddi hak bedeli üzerinden kaynak ülkede bir vergileme öngörülmemektedir²⁹.

³⁰. Dolayısıyla İspanya'dan Macaristan'a yapılan röyalti ödemeleri vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. İspanya Vergi İdaresi, Macaristan mukimi Şirket'in sıfır (0) oranlı vergi avantajından yararlanma amacıyla aracı olarak kullanıldığı değerlendirilmesini yapmıştır.³¹ Dolayısıyla Macaristan-

²⁷ Audiencia Nacional

²⁸ Audiencia Nacional, 18.07.2006 JUR/2006/204307 sayılı karar.

²⁹ Anlaşmanın 12. maddesinde yer verilmiştir.

³⁰ Adolfo Martín JIMENEZ. "Beneficial Ownership: Current Trends". World Tax Journal. 2010. Volume: 2 No: 1.

³¹ Ayhan Selçuk ÖZGENÇ. "Vergi anlaşmalarının kötüye kullanılması: anlaşma alışverişi". Doktora Tezi. 2012.

tan gerçek lehdar kabul edilseydi, İspanya-Macaristan arasındaki anlaşmadan kaynaklı olarak gayri maddi hak bedeli üzerinden kaynak ülke olan İspanya'da bir vergileme yapılmayacaktı.

DEMPE analizinin söz konusu örnekteki yeri ni açıklamak gerekirse, öneminin gerçek lehdaı belirlemek olduğu söylenebilir. Ödemelerin aktarılması ile Hollanda ve Güney Kıbrıs'ın gerçek lehdar olduğu bu örnekte çok açık olmakla birlikte her zaman böyle bir tespit mümkün olmayabilir. DEMPE analizindeki fonksiyonlarla ekonomik malikin belirlenmesine ihtiyaç duyulabilir. Dolayısıyla ülkeler bir ödeme almamış olsalardı fakat DEMPE analizi yapıldıktan sonra Hollanda ve Güney Kıbrıs'ın ekonomik malik olduğu ortaya çıksaydı yine vergilendirmenin Hollanda-İspanya İspanya-Güney Kıbrıs arasındaki şartlar dikkate alınarak yapılması gerekirdi.

Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi (IRS)- Glaxo Uyuşmazlığına İlişkin Karar:

Glaxo SmithKline ile IRS arasındaki vergi davasında Glaxo'nun gayri maddi hakların nasıl meydana getirildiği, finansmanının nasıl sağlandığı mülkiyetin kimde olduğu, mülkiyetin ve değer yaratma becerisinin asıl kimde olması gerektiği hususlarına dayanan bir karar ele alınmıştır. Glaxo İngiltere, Zantac adlı bir ülser ilacının ortaya çıkarılmasından patentinin onaylanmasına kadar gerçekleşen tüm süreci üstlenmiş ve maliyetlere katlanmıştır. İlacın patentinin onaylanmasının ardından ilacın üretilip pazarlanması hakkını ABD'de mukim Glaxo Amerika firmasına lisanslamıştır. Glaxo Amerika satışlardan %10 kazanç elde etmiş, Glaxo İngiltere'ye %25 röyalti ödemesi yapmıştır. Zantac pazara girdikten çok kısa bir süre sonra pazarlama üstünlüğü kurarak piyasadaki tek ülser ilacı olan Tigamentin satışlarını ve karını geçmiştir. IRS Amerikan firmasının aldığı %10 karı yeterli bulmamıştır. Bunu ise Glaxo

Amerikanın çok iyi bir pazarlama değeri yarattığı gerekçesine bağlamıştır. Ayrıca IRS tarafından lisanslama bedeli olarak %25 fazla olarak değerlendirilmiştir. Çünkü Zantac piyasadaki ilk ülser ilacı değildir ve bulunması ve onaylanması için çok büyük bir külfete katlanılmamıştır. Dolayısıyla Zantac ilacının başarı göstermesinde ürünün kalitesinden ziyade Glaxo Amerika'nın yapmış olduğu pazarlamaya ilişkin faaliyetler rol oynamıştır. Glaxo İngiltere bu değerlendirmeyi kabul etmemiş. Zantac'ın başarılı olmasının temelinde, İngiltere'de yapılan AR-GE faaliyetlerinin etkili olduğu iddiasında bulunmuştur. IRS, Glaxo Amerika için emsallere uygun fiyatı belirlemede kar bölüşüm metodu uygulamıştır. Ayrıca Glaxo Amerika ve Glaxo İngiltere'nin haktan elde edilen getiri için yaptıkları katkıları karşılaştırılmıştır. Sonuç olarak da Eylül/2006 tarihinde IRS ve Glaxo Amerika arasında uzlaşmaya varılmıştır. Glaxo, Amerikan Gelir İdaresi'ne öngörülenin %60'ı olan 3,4 milyar USD tutarında ödeme yapmış ve 1,8 milyar USD tutarındaki iade talebinden de vazgeçmiştir.³²

Söz konusu örnek de yine DEMPE analizinde yer alan fonksiyonların önemine vurgu yapmaktadır. Patentli ürünün satışın yapıldığı yerdeki marka değeri, o yerde satış yapan şirkete ait olması gerektiği ifade edilebilir. Dolayısıyla bir firma bir ürünü üretmiş, ancak markanın tanınması hususunda bir fonksiyon üstlenmemişse markadan ödeme alması da söz konusu olmamalıdır. Yine söz konusu örnekte de yasal mülkiyetten ziyade ekonomik mülkiyete odaklanılmalıdır.

2.2.2- Kar Bölüşüm Yöntemi- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi Sorunsalı

Bir gayri maddi hak satışı ya da lisanslaması yapılması gereken durumlarda emsal bedel değerlendirmesi hak sahibinin hakkı karşılaştırmalıdır.

³² Serkan ÖZDEMİR. "Gayri Maddi Haklarla İlgili Düzenlemeler". (<http://www.izmirymmo.org.tr/usercontent/images/serkan-%C3%B6zdemir-transfer-fiyatlandirmasi-hk-sunumu.pdf>). Erişim tarihi: 01 Mayıs 2020.

yapılabilecek şartlarda ilişkisiz kişilere sattığı veya lisansladığı durumunda, "Karşılaştırılabilir Kontrol Edilmeyen Fiyat yöntemi" uygulanabilir. Söz konusu durum gayri maddi hakların pazarlanması ise, karşılaştırılabilirlik analizinde şu hususlar muhakkak dikkate alınmalıdır:

- Müşterinin kabul etme düzeyi,
- Lisans hakkının ait olduğu dönemler,
- Coğrafi değer,
- Pazar payları,
- Satış hacimleri

Söz konusu durum ticari gayri maddi haklar ise, karşılaştırılabilirlik analizinde ilave olarak şu hususlar dikkate alınmalıdır:

- Gayri maddi haklara biçilen değer
- Süren araştırma geliştirme faaliyetleri

Gayri maddi hak bedellerinin tespitinde her zaman karşılaştırılabilirlik söz konusu olmayabilir. Diğer bir yandan gayri maddi haklara ilişkin sözleşmeler genellikle ilişkili firmalar arasında gerçekleştirilir. Dış emsallere gidilecek işlemler mevcut olsa bile coğrafi değer, pazardaki paylar, satış hacmi, ekonomik farklılıklar, iş ve yönetim planları gibi koşullar farklılık gösterebilir. Dolayısıyla karşılaştırılabilirlik yöntemi güvenilir ve dolaysız görünse de çoğu zaman uygulanma imkanı olmaz. Böyle durumların varlığında kar temelli yöntemler ön plana çıkmalıdır.

"Kar bölüşüm yöntemi ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır"³³. Karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı durumlar ve ilişkili kişilerin gerçekleştirdiği işlemlerin iç içe geçtiği ve ayrıla-

madığı durumlarda bu yönetime başvurulmalıdır. Yöntemde öncelikle ilişkili kişi işlemlerinin sağladığı toplam kâr tespit edilir. Ardından bu kârın ilişkili kişiler arasında emsallere uygun şekilde paylaştırılması yapılır.³⁴ Bu yöntem diğer yöntemlerden güçlü yapan en önemli husus karşılaştırılabilir işlemler olmasa dahi uygulanabilmesidir.

Kar bölüşüm metodolojileri, bir paylaştırma unsuru içerdiği kabul edildiğinden özel bir dikkatle izlenir ve detaylı çalışma gerektirir. Ayrıca, bağımsız karşılaştırılabilir işlemlerden ziyade dahili verilere dayandıklarından daha güvenilir sonuç verirler. Dolayısıyla kar bölüşüm modelleri artık vergi sistemlerinde önemli bir yer edinmiştir. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri artık kar bölünmesi yöntemine özel bir ilgi gösterir. Amerika, bir ticari faaliyetten faaliyet kârı veya zararını, karşılaştırılabilirlik yöntemi kullanarak kontrol edilen gruptaki tarafların faaliyete rutin katkıları oranında tahsis eder ve sonra kalan kalan artık karı ise, gruptaki vergi mükelleflerinin gayri maddi hakta yüklendiği fonksiyonlar ve katkı payı doğrultusunda bölüştürür. Bu metodoloji uygulamada son çare olarak görülmesine rağmen, karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı yerlerde, varsayımsal kazançlardan ziyade gerçekten kazanılan kârlara odaklanmayı gerektirdiğinden daha pratik ve gerçekçi olabilir. OECD ülkelerince kar bölüşüm metodolojileri emsallere uygunluk ilkesinin uygulamaya daha az elverişli olmasına rağmen, fiyat veya kâr marjı üzerinde doğrudan karşılaştırılabilirliğin mümkün olmadığı veya uygulanabilir olmadığı durumlar için en uygun yöntem olarak kabul edilmektedir.³⁵

Bir kar bölüşümü yapmak her zaman çok kolay değildir. Çok uluslu şirketler grubunda-

³³ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. Madde 13. (<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf>). Erişim tarihi: 29 Nisan 2020.

³⁴ Cemal ELİTAŞ, B.Leyli ELİTAŞ ve Samet ÖZKAL. "Transfer Fiyatlandırması ve Kullanılan Yöntemler Arasında Karşılaştırmalı Bir Uygulama". Mali Çözüm Dergisi. 91. 2009.

³⁵ A.K. JAIN "Transfer Pricing in a Post BEPS World-Intangibles Perspective" 2017.

ki her bir şirket bakımından değerlendirme yapılmasını ve gayri maddi hakka ilişkin bir değer zinciri oluşturulmasını gerektirebilir. Bu değer zincirini yapmak için de DEMPE analizi önemi bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Çok uluslu şirketlerin her bir DEMPE fonksiyonunun kendi endüstrisindeki ve değer zincirindeki göreceli önemini tespit etmesi ve gerektiğinde ayrıntılı analiz yapabilmek için her bir DEMPE fonksiyonu için spesifik aktiviteleri tanımlaması gerekmektedir. Bazı sektörlerde bir DEMPE analizi ışığında şirketler arası işlemlerin fiyatlandırılması, kar bölünmesi metodolojisinin kullanılmasını destekleyecektir. BEPS sonrası dünyada, odak, gayri maddi haklara ilişkin işlevler üzerindeki kontrolün belirlenmesi amacıyla DEMPE fonksiyonları olacaktır. DEMPE'nin uygulanmasındaki en büyük sorun OECD kılavuzunun henüz DEMPE işlevlerini ve nasıl belirleneceğini açık bir şekilde açıklayamamasıdır. DEMPE işlevlerinin ve analizin uygulanmasının net sınırlarının çizilmesi ve kılavuzun daha yol gösterici olması durumunda kar bölüşüm modeli uygulamanın temel gereksinimi olan DEMPE vergilemede kendine çok daha büyük bir yer bulacaktır.³⁶

2.3- DEMPE Analizinin Öneminin Vurgulanması İçin Yapılan Örnek Vaka Çalışması

Çalışmanın bu bölümüne kadar DEMPE analizinin açıklaması, uygulamada izlenecek yöntemler ve önemine yer verilmiştir. Bu açıklamaları somut hale getirmek adına somut bir örneğe yer vermek gerekmektedir. OECD Transfer Fiyatlandırması Kılavuzu ve diğer çeşitli kaynaklarda DEMPE Analizinin kavranmasına yönelik olarak

bazı örnekler yer almaktadır. Bu örnekler incelenmiş ve tüm örneklerden edinilen bilgiler ile oluşturulan vaka aşağıda sunulmuştur³⁷:

Vision şirketi İzlanda merkezli birçok uluslu şirketler grubunun ana firmasıdır. Bu çok uluslu şirketler grubunun içinde yer alan (T) şirketi Türkiye'de, (İ) Şirketi İngiltere'de, (L) şirketi ise Lüksemburg'ta faaliyet göstermektedir. Vision Şirketi, (İ) Şirketi ve (T) Şirketi tarafından bir gayri maddi hak ortaya çıkarmak adına ortak bir AR-GE çalışması yürütülmektedir. AR-GE projesi Vision tarafından finanse edilir. Şirket (T) ve Şirket (İ) ise grubun patentlerinin hem bağımsız hem de ilişkili kuruluşlara lisanslanması ile ilgili tüm kararları kontrol ederler. Aynı zamanda ülkelerinde gerçekleştirdiği pazarlama faaliyetleri ile patentli ürünlerin piyasa payını artırmaktadırlar. Gayri maddi hak ortaya çıktığında patentin tescil işlemi ise (L) şirketi adına yapılmaktadır. (L) şirketi patentin tescil işlemlerini gerçekleştirmesi ve hukuki hakların savunması için 3 avukat istihdam etmekte ayrıca başka personeli bulunmamaktadır. Bu şirket patente, hukuki hakları savunmak ve hakkın tescil işlemlerini gerçekleştirmek dışında bir katkı sunmamıştır. Vision Şirketi ve (L) Şirketi arasında patentin devrine ilişkin olarak bir sözleşme gerçekleştirilmiştir. Eş zamanlı olarak başka sözleşmelerle de patentin tüm ömrü boyunca tescillenmek üzere telif hakkı, patentin yetkileri, tüm kullanım haklarını Vision Şirketi, (İ) Şirketi ve (T) şirketine bırakılmıştır. Bu sözleşmenin bedeli olarak (L) şirketi Vision Şirketine 10.000,00-Euro ödemede bulunmuştur. Bu ödeme ise emsallere uygun bir bedel değildir. (T) Şirketi ve (İ) Şirketi patentli ürünleri dünya çapında üretmekte ve satmaktadırlar. (L) şirketinin ise bu

³⁶ A.K. JAIN. a.g.e.

³⁷ Söz konusu örnek çalışma yazarlar tarafından oluşturulmuş olup, çalışmanın diğer kısımlarında olduğu gibi okuyucuya yalnızca yol göstermek amacıyla hazırlanmıştır. Dolayısıyla vergi incelemelerini yürüten denetim elemanları ve vergi düzenlemelerini yapan mükellefler için sadece açıklama niteliğindedir. Yapılacak incelemeler ve vergisel düzenlemelerde makale dolayısıyla sorumluluk üstlenilmemekle birlikte, konunun farklı vakalarda değişiklik gösterebileceği unutulmamalıdır.

patenti sözleşme gereği ticari faaliyet kapsamında kullanma yetkisi yoktur. Patent yönetim hizmetleri hariç gayri maddi hakların geliştirilmesi, iyileştirilmesi, sürdürülmesi, korunması ve kullanılması (DEMPE) ile ilgili tüm işlevlerin bir kısmını İzlanda'daki Vision şirketi, diğer bir kısmını İngiltere'deki (İ) şirketi bir kısmını da Türkiye'deki (T) şirketi gerçekleştirmektedir. Vision, (İ) ve (T) Şirketleri gayri maddi hakların geliştirilmesi ve kullanılması ile ilgili haklara belli oranlarda katkıda bulunurlar, bunları kullanır ve gayri maddi haklarla ilgili risklerin tamamını veya büyük bir kısmını belli oranlarda üstlenirler.

Bu çok uluslu şirketler grubuna ilişkin vaka da DEMPE analizi yapıldığı ve analiz sonucunda şirketlerin katkıları oranında Vision Şirketinin %40 İngiltere'deki (İ) Şirketinin %20 Türkiye'deki, (T) Şirketinin de %40 oranında fonksiyonlara katılımının olduğu varsayılın. (L) Şirketi ile Vision şirketi arasındaki sözleşme esasen bir patent satışını içermemektedir. Çünkü sözleşmeyle eş zamanlı olarak (L) şirketi patente ilişkin tüm hakları Vision, (İ) ve (T) şirketlerine devretmiştir. Dolayısıyla bu sözleşme bir yönetim hizmeti sözleşmesi olarak kabul edilecek ve (L) şirketine bu hizmet dolayısıyla emsallere uygun bir bedel üzerinden ödeme yapılacak, patentin getirilerinden pay verilmeyecektir.

DEMPE analizinde oranlar belirlendikten sonra gayri maddi hakkın getirileri bu oranlar doğrultusunda Vision Şirketi, (İ) Şirketi ve (T) şirketi arasında paylaştırılacaktır. Örnek doğrultusunda (L) Şirketinin 1 yıl süre ile patenti Türkiye'deki Magic 2020 A.Ş.'ye lisansladığı ve bu sözleşme karşılığında lisans bedeli olarak 1.000.000-Euro ödediği varsayımında;

- 1- Bu 1.000.000,00-Euro kazancın vergilendirme hakkı hangi ülkede olacaktır?

2- Mukim devletler ve kaynak devletler hangileri olacaktır?

3- Vergilendirmede stopaj yapılacak mı, yapılacaksa hangi oranlarda yapılacaktır?

sorularına cevap aranacaktır.

1- Söz konusu örnekte, çalışmanın daha önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, hem çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında gerçek lehdar ilkesi olması hem de OECD'nin model olarak sunduğu DEMPE analizinin ekonomik sahibi belirlemede kullanılması gerektiği gerekçeleri ile vergileme hakkı gayri maddi hakka DEMPE fonksiyonları doğrultusunda katkıda bulunmuş olan ekonomik sahiplerin olduğu ülkede olacaktır. Bu ülkeler ise İzlanda'daki Vision, İngiltere'deki (İ) Şirketi ve Türkiye'deki (T) firmalarının olduğu ülkelerdir. Dolayısıyla vergileme hakkı mukim ülkelerdedir. Eğer DEMPE fonksiyonları ve gerçek lehdar ilkesi olmasaydı vergileme hakkı gayri maddi hakka hiçbir katkısı olmamış olan yalnızca yasal olarak malik görünen Lüksemburg'da olacaktı.

2- Mukim devletler; İzlanda (Vision), İngiltere (İ), Türkiye (T) 'dir. Türkiye ayrıca Magic 2020 A.Ş. dolayısıyla kaynak ülkedir.

3- İzlanda'ya 1.000.000 bedelin %40 ekonomik sahibi olmasından dolayı $(1.000.000 \times 0,40 =) 400.000$ -Euro üzerinden ödemeyi yapan Magic 2020 A.Ş. tarafından %15 tevkifat yapılması gerekmektedir. Çünkü İzlanda ve Türkiye arasında herhangi bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yoktur ve Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 30 gereği³⁸ bu ödemeler %15 tevkifata tabidir.

³⁸ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 30/2 "Ticarî veya ziraî kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlikî karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır." Bkz. çalışmanın 1.1. numaralı bölümü.

İngiltere'ye 1.000.000 bedelin %20 ekonomik sahibi olmasından dolayı $(1.000.000 \times 0,20 =)$ 200.000-Euro üzerinden ödemeyi yapan Magic 2020 A.Ş. tarafından %10 tevkifat yapılması gerekmektedir. Çünkü İngiltere ve Türkiye arasında bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmaktadır ve bu anlaşmanın 12. maddesi gereği³⁹ bu ödemeler %10 tevkifata tabidir.

Türkiye'deki (T) Şirketine 1.000.000 bedelin %40 ekonomik sahibi olmasından dolayı $(1.000.000 \times 0,40 =)$ 400.000-Euro üzerinden ödemeyi yapan Magic 2020 A.Ş. tarafından tevkifat yapılmayacaktır. Çünkü Kurumlar Vergisi Kanunu madde 15 gereği bu ödemeler tevkifat kapsamında bulunmamaktadır.

Lüksemburg ise bu ödemelerin ne gerçek lehdardır ne de ekonomik sahibidir, dolayısıyla Lüksemburg'ta bir vergileme söz konusu olmayacağı gibi, Türkiye'deki Magic 2020 A.Ş tarafından bir tevkifat da yapılmayacaktır.

2.4- DEMPE Analizinin Uygulanması Aşamasındaki Zorluklar

OECD'nin 8-10. eylem planları, işlemlerin tanımlanması için hazırlanan kılavuzlarla, gayri maddi varlık kullanımından veya transferinden kazanılan tazminatın DEMPE işlevlerine göre çeşitli katkıda bulunan kuruluşlar arasında bölünmesi gerekliliğine vurgu yapar fakat DEMPE analizi ve bunun sonucunda emsal bedelin belirlenmesi zor ve külfetli olabilir:

Bir yazılım ürünü geliştirme projesi için, farklı ülkelerden dört kurum yazılım geliştirme hizmetleri vermektedir ve bu dört kurumun verdiği hizmet beşinci başka bir kuruluş tarafından bir-

leştirilir. Böyle bir birleşmenin ardından, beşinci şirket de varlık üzerinde belirli bir katma değer çalışması yapar ve nihai ürün bu şirketler grubunun ana şirketi tarafından sahiplenilir ve kullanılır. DEMPE analizi altındaki bu tür senaryolarda, hizmetleri geniş bir yazılım geliştirme hizmetleri grubu altında yaptıkları için ilk dört şirketin her birinin genel projeye (özellikle Geliştirme, İyileştirme ve Sürdürme çevresinde) göreceli katkısı ulaşmak zor olabilir.

Başka bir zorluk ise birden fazla şirket tarafından birden fazla gayri maddi hakkın geliştirildiği durumlardır. Bu durumda, her gayri maddi varlık geliştirme projesi için DEMPE analizinin ayrı ayrı yapılması gerekecektir. Her bir gayri maddi hak projesinde her bir işletmenin rolü farklı olabilir. Bu nedenle, bu çok uluslu işletme grubu tarafından yapılacak kapsamlı ve derin bir çalışmayı gerektirecektir.

Diğer bir yandan kısmi olarak tamamlanmış gayri maddi hakkın çok uluslu işletme grubu tarafından ilişkisiz bir üçüncü tarafa aktarıldığı bir durumda daha da karmaşık bir durum ortaya çıkacaktır. Bu durumda, değerlendirme ölçütleri gayri maddi hakların transferine ilişkin tazminatlara ulaşmada yardımcı olabilirken, bu tür kısmen tamamlanmış gayri maddi haklara birden fazla işletmenin göreceli katkısını ve daha sonra varlığın sahibi tarafından alınan tazminatın kısmi tamamlanmış gayri maddi hakkın gelişmesine katkıda bulunan çeşitli firmalar arasında tahsisini belirlemede gerçek zorluk ortaya çıkabilir.

Çok uluslu şirket gruplarının çoğunun karşılaşılabileceği pratik bir durum da, tamamlanmış gayri maddi hakkın bir işletme tarafından (A Fir-

³⁹ Türkiye Cumhuriyeti İle Büyük Britanya Ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Arasında Gelir Ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması "..... söz konusu gayri maddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayri maddi hak bedelinin gerçek lehtarı diğer Akit Devletin mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi gayri maddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır." (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/INGiltere.htm). Erişim tarihi: 01 Mayıs 2020.

ması olsun.) başka bir grup işletmesine (B firması olsun.) devredildiği bir durumdur. B bu varlığın yasal sahibi olabilir. Fiiliyatta gayri maddi hakların korunması için nitelikli çalışanlara sahip olma, kullanılmasına ilişkin kararlar alabilen, bu tür gayri maddi haklarla ilgili anlaşmazlıklar olması durumunda riskleri gerçekten taşıyabilme gibi uygun maddeleri taşıyabilir. Ancak B ile birlikte, DEMPE kapsamındaki yukarıdaki tüm önemli işlevlerin A tarafından da birlikte gerçekleştirildiği bir durum da olabilir. Böyle bir durumda üzerinde durulması gereken bir soru, A'nın DEMPE' deki bazı önemli işlevleri yerine getirmek için A'ya emsal fiyat ödenmesi gerçeği dikkate alındıktan sonra, A ve B arasındaki gayri maddi hakların kullanılmasından elde edilen kârların tahsisi için benimsenecek yöntemin ne olacağıdır. Burada iki işletme de fonksiyonlara katılım gösterdiğinde varlıkların kullanılmasından elde edilen kârların tahsisi için benimsenecek yöntemi belirlemenin çok da kolay olmayacağı aşikârdır.⁴⁰

OECD'ye göre de, gayri maddi hakkın geliştirilmesinde belirli durumların gerçekleri göz önüne alındığında DEMPE uygulaması oldukça zordur. Bu zorluklar şunları içerir⁴¹:

İlişkili firmalar arasındaki gayri maddi haklara ilişkin işlemler ile bağımsız firmalar arasında gerçekleştirilen işlemler orantısız olabilir. Gayri maddi hakkın mülkiyeti ve/veya kullanımı, bağımsız bir firmayla ilişkili taraflar arasında farklılık gösterebilir. Çok uluslu şirketler grubundaki çeşitli firmaların gayri maddi hakkın geliştirilmesi, iyileştirilmesi, bakımı, korunması ve kul-

lanılması ile ilgili faaliyetleri bağımsız şirketler arasında gözlemlendiği şekil ve düzeydeki kadar net gözlemlenemeyebilir. Çok uluslu şirket grubundaki çeşitli firmaların gayri maddi hakka katkısı, getirilerin gerçekleştiği yıldan farklı yıllar içinde gerçekleşmiş olabilir.

Diğer bir yandan DEMPE analizi için çok uluslu işletmelerin tüm kararlarını, delegasyonlarını ve organlarını açıklamak için mümkün olan en düşük ayrıntı düzeyinde gerçekleştirilmesi gerektiğinden vergi idareleri için veya vergi mükellectfleri içi riskli ve karmaşık bir süreç olabilir. Bu durum gayri maddi hakların getirileriyle ilgili kolayca ek taleplere de yol açabilir.⁴²

Tüm bu sebeplerden dolayı DEMPE analizindeki fonksiyonların tam ve doğru bir şekilde analizi güç olacaktır.⁴³

SONUÇ

Değişen ekonomik düzenle birlikte gayri maddi haklar çok uluslu şirketler için sürdürülebilir rekabet avantajının her zamankinden daha fazla önemli bir kaynağı haline gelmektedir. Teknolojik değişimler ve dijital devrim, bu süreci daha da kolaylaştırmakta ve gayri maddi haklar temel kâr araçları haline gelmektedir. Bu dönüşümle dünyadaki vergi incelemelerinde, özellikle grup içi hizmetler ve röyalti ödemeleri önem kazanmaktadır.

Gayri maddi haklar transfer fiyatlandırması müessesesi içinde de ayrı bir yere sahiptir. Uygulamada gayri maddi hakların transfer fiyatının belirlenmesinde karşılaştırılabilir fiyat yöntem-

⁴⁰ Amit DHADPHALE at all. "A Deep Dive into the Concept of DEMPE – A New Perspective for Intangibles" 2019. (<https://tp.taxsutra.com/experts/column?sid=525>). Erişim tarihi: 01 Mayıs 2020.

⁴¹ OECD, a.g.e. 2017.

⁴² Philippe PAUMIER. "TP aspects of intangibles: How deep should DEMPE be?" *International Tax Review*. 2020. (<https://search.proquest.com/docview/2381358570?accountid=13014>). Erişim tarihi: 02 Mayıs 2020.

⁴³ Leonard Saputra Christine TJEN. "The Implications of Intangible Assets Identification with Dempe in The Indonesia's Transfer Pricing Tax Regulations". 2018. (https://www.lpem.org/wp-content/uploads/2018/09/WP-LPEM_025_Aug-2018_Christine-wt-cover_v1.pdf). Erişim tarihi: 01 Mayıs 2020.

leri en dolaysız ve güvenilir yöntem görülmekle birlikte, gayri maddi haklara ilişkin işlemler genellikle grup firmaları arasında gerçekleştiğinden veya dış emsallerin varlığı halinde dahi, birtakım farklı koşullar karşılaştırılabilirlik analizini imkânsızlaştırmaktadır. Dolayısıyla kar bölüşümü odaklı yaklaşımlara yöneliş artmaktadır. Kar bölüşümü yöntemlerinin uygulanması her zaman kolay olmamakla birlikte, detaylı analizler yapılmasını gerektirebilir. Bu analizlerden en önemlisi OECD Model Anlaşmaları ve BEPS Eylem Planlarında yerini almış olan DEMPE analizidir. DEMPE analizi, içeriğinde yer alan geliştirme, iyileştirme, sürdürme, koruma, faydalanma fonksiyonları ile çok uluslu işletme grubu içindeki işletmelerin gayri maddi hak üzerindeki rollerini belirler. Bu rollerin belirlenmesi ise gayri maddi hak getirilerinin bölüşümünde oldukça önemlidir. Gayri maddi hakların yer aldığı transfer fiyatlandırması durumlarında, bir çok uluslu şirketler grubu içinde, grubun gayri maddi haktan elde ettiği getirileri paylaşma hakkına sahip olan işletme veya kuruluşların belirlenmesi çok önemlidir. DEMPE analizi kar bölüşüm yöntemi için önemli bir analiz olmasının yanı sıra ayrıca bir gayri maddi hakkın ekonomik sahibini belirlemede de önemlidir. Bir çok uluslu işletme grubunun içinde gayri maddi hakkın yasal sahibi dışındaki diğer üyeleri gayri maddi hakkın değerine katkıda bulunması beklenen işlevleri yerine getirmiş, varlıkları veya varsayılan riskleri yerine getirmiş olduğu halde gayri maddi hak getirisi yasal sahibe tahsis edilebilir. Fakat bu tahsis vergileme açısından ekonomik mahiyete ve gerçek lehdar ilkesine ters düşer. Bu tür işlevleri yerine getiren, bu varlıkları kullanan ve bu riskleri üstlenen çok uluslu işletme grubunun üyelerinin getirileri gayri maddi hakka ilişkin fonksiyonlara katkılarından dolayı, emsallere uygun bedel kapsamında telafi edilmelidir.

Sonuç olarak DEMPE analizi ile birlikte gayri maddi haklar için daha adaletli bir gelir tahsi-

si sağlanması amaçlanmaktadır. BEPS' e kadar olan süreçte gayri maddi haklarda fonksiyon, varlık ve risk analizi (FAR) yalnızca test edilecek taraf için yapıp yaratılan değere önem atfedilmezken DEMPE' nin var olduğu günümüzde fonksiyon analizi daha önemli bir konumdur. Yaratılan değer, üstlenilen fonksiyon ve riskler açısından çok uluslu işletme grubunda yer alan tüm taraflar için derinlemesine analiz edilir. Bu analizle birlikte hem çifte vergileme anlaşmaları yoluyla vergi avantajları yaratılmasının önüne geçilmiş olur, hem de gelir tahsisi ekonomik gerçekliklere uygun gerçekleşir. DEMPE analizi-nin bu gibi sebeplerden dolayı uygulanması kaçınılmaz bir hale gelmiş olsa da uygulanması için hala birtakım zorluklar bulunmaktadır. OECD'nin bu analizin uygulanmasına ve fonksiyonların daha belirgin hale gelmesine yönelik yeni çalışmalar yürütmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- AUDIENCIA NACIONAL, 18.07.2006 JUR/2006/204307 sayılı karar.
- BATUN, M. (2016) "OECD Model Anlaşmasına Göre Gayrimaddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması" Vergi Dünyası Dergisi.
- CASSON, M. (1982). *The entrepreneur: An economic theory*. Rowman & Littlefield.
- DHADPHALE, A. at all. (2019) "A Deep Dive into the Concept of DEMPE – A New Perspective for Intangibles". (<https://tp.taxsutra.com/experts/column?sid=525>). Erişim tarihi: 01 Mayıs 2020
- Gelir İdaresi Başkanlığı. "Haberler" 2018. (<https://www.gib.gov.tr/turkiye-ile-filistin-arasinda-cifte-vergilendirmeyi-onleme-ve-vergi-kacakciligina-engel-olma>). Erişim tarihi: 05 Mayıs 2020.
- ELİTAŞ, C. vd. (2009) "Transfer Fiyatlandırması ve Kullanılan Yöntemler Arasında Karşılaştırmalı Bir Uygulama". Mali Çözüm Dergisi. 91.

- JAIN, A.K. (2017) "Transfer Pricing in a Post BEPS World-Intangibles Perspective"
- JIMENEZ, A. M. (2010). "Beneficial Ownership: Current Trends", World Tax Journal, Volume: 2 No: 1.
- KAPUSUZÖĞLU, T. (1999). "Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak ABD'de Yapılan Yasal Düzenlemeler". Vergi Dünyası. Sayı: 215, s. 98.
- MARKHAM, M. A. (2005). "Tax in a changing world: The transfer pricing of intangible assets." Tax notes international. 40(10). 895-906. s.10
- OECD, "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017". (<https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>). Erişim tarihi: 30 Nisan 2020
- OECD, "Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project" OECD Publishing, Paris, 2015. (<https://doi.org/10.1787/9789264241244-en>). Erişim tarihi: 01 Mayıs 2020.
- ÖZGENÇ, A. S.. "Vergi anlaşmalarının kötüye kullanılması: anlaşma alışverişi." Doktora Tezi. 2012.
- ÖZDEMİR, S. "Gayri Maddi Haklarla İlgili Düzenlemeler" (<http://www.izmirymmo.org.tr/usercontent/images/serkan-%C3%B6zdemir-transfer-fiyatlandirmasi-hk-sunu-mu.pdf>). Erişim tarihi: 01 Mayıs 2020.
- PAUMIER, P. (2020). "TP aspects of intangibles: How deep should DEMPE be?" International Tax Review. (<https://search.proquest.com/docview/2381358570?accountid=13014>). Erişim tarihi: 02 Mayıs 2020.
- SEROKH, M. "Intangibles: Tax Risks and Opportunities for Multinational Groups" (<https://www.pwc.com/m1/en/blog/intangibles-tax-risks-opportunities-multinational-groups-serokh.html>). Erişim tarihi: 05 Mayıs 2020.
- STEWART, T.A. (1997). "Intellectual Capital: The New Wealth of Organizations." Doubleday/Currency, New York.
- TJEN L. S. C. (2018). "The Implications of Intangible Assets Identification with Dempe in The Indonesia's Transfer Pricing Tax Regulations" (https://www.lpem.org/wp-content/uploads/2018/09/WP-LPEM_025_Aug-2018_Christine-wt-cover_v1.pdf). Erişim tarihi: 01 Mayıs 2020.
- TPA. "Taxpayer Alert of Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation (DEMPE) analysis in Australia". (<https://www.transferpricingsolutions.com.au/blog/taxpayer-alert-of-dempe/>). Erişim tarihi: 30 Nisan 2020.
- TOMO, O. (2017). *Intangible asset market value study*, 2017.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. Türkiye Cumhuriyeti İle Büyük Britanya Ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Arasında Gelir Ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/INGiltere.htm). Erişim tarihi: 01 Mayıs 2020
- T/A Economics. "DEMPE - Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation". (<http://www.taeconomics.com/dempe-development-enhancement-maintenance-protection-and-exploitation>). Erişim tarihi: 30 Nisan 2020.
- 1 seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği. (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/Trans_Fiyat_Teb1/1_serno_tfyokd_genteb.pdf). Erişim tarihi: 05 Mayıs 2020.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. Madde 13. (<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5520.pdf>). Erişim tarihi: 29 Nisan 2020.