

# TRANSFER FİYATLANDIRMASI, VERGİ MEVZUATLARI KAPSAMINDA MARKA KULLANDIRIMI VE OLASI SONUÇLARI

# 2023

## TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDA İLİŞKİLİ KİŞİLERE MARKA (ALAMET-İ FARİKA) KULLANDIRIMI VE ROYALTY ÖDEMELERİ

**Marka**, bir teşebbüsün mal veya hizmetlerini bir başka teşebbüsün mal veya hizmetlerinden ayırt etmeyi sağlaması koşuluyla, kişi adları dahil, özellikle sözcükler, şekiller, harfler, sayılar malların biçimi veya ambalajları gibi çizimle görüntülenebilen veya benzer biçimde ifade edilebilen, baskı yoluyla yayınlanabilen ve çoğaltılabilen her türlü işaretleri içerir. ([556 Sayılı KHK Madde 5](#))

Royalty kavramı ise; kelime anlamı olarak imtiyaz ücreti, telif hakkı gibi gayri maddi hakların değerinin genel tanımı olarak kullanılan başka bir deyişle mülkiyet haklarından ya da doğal kaynaklardan yararlanmak için ödenen tazminat, bedel, değer ya da ücreti ifade etmek için kullanılır. Belli bir imtiyaz veya hak karşılığında yapılan veya talep edilen ödemeler bu kapsamda akdedilen sözleşmelerin içeriğine göre değişiklik göstermektedir. Karşımıza bazen kira ödemesi kapsamında olabileceği gibi, hak devri karşılığında yapılan ödemeler olarak rastlanmaktadır. Taraflar arasında kurulan sözleşme içeriğine değişiklik göstermektedir.

Yazımız içerisinde ise Royalty; sanayi, ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi, firmaların sahip oldukları hakların üçüncü kişilere devredilmesi karşılığında alınan bedel anlamında değerlendirilecektir.

Herhangi bir gayrimaddi hakkın kullanımı karşılığında yapılan ödemeler veya tesis edilen sözleşmeler Royalty ödemeleri kapsamında değerlendirilmekle beraber taraflar arasında kurulan sözleşmeler kapsamında da herhangi bir sınırlayıcı düzenleme mevcut değildir.

Vergi Kanunları kapsamında Marka / Royalty kavramına doğrudan yer verilmese de “Gayrimenkul Sermaye İradının Tarifi” başlıklı GVK Mad. 70’ te “gayri maddi hak terimi işaret edilmiştir. ( GVK Madde 70/5 ) Ek olarak Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “Dar mükellefiyette vergi kesintisi” başlıklı 30’uncu maddesinin 1-c ve 2 numaralı bentlerinde geçmektedir. Bu maddeye göre genelde gayri maddi haklara özelde ise markaya ilişkin dar mükellef kuruma yapılan ödemeler tevkifata tabidir denilerek açıklanmış gayrimaddi hak satış devir temlik vb. içeriğinde marka / royalty kavramlarına işaret edilmiştir. ( **KVK Madde 30** )

Ticari Markalar şirketlerin kendi bünyelerinde oluşabileceği gibi, devir birleşme veya satın almak yolu ile işletmeler markalara sahip olabilmektedirler. Şirket içinde oluşmuş bir markanın o şirketin mali tablolarına yansıtılması Türk Vergi Sisteminde mümkün olmayıp, örneğin İngiltere’de marka değerli bilançoya yasal olarak eklenebilirken, Almanya’da Türkiye’de olduğu gibi satın alınmamış marka değeri şirketin bilançosunda yani mali tablolarında gösterilmesi mümkün değildir.

Maliye Bakanlığı’nın bir özelgesinde de, markanın satılması halinde alıcının mahkeme kararıyla tespit edilmiş marka değerini, markanın maliyeti içinde gösterebileceği, ancak işletme tarafından yaratılan markanın, rayiç değeri mahkemeye tespit ettirilse dahi, aktifleştirmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Markayı aktifleştirmek ve bilançoda gösterebilmek için markanın lisansını almak veya kiralamak yeterli olmayıp, sahipliğinin satın alınması yani bir gayrimaddi hak iktisabının söz konusu olması gerekir. Belli süreye bağlı olarak markanın lisansı alındığında (kiralandığında), bunun asıl sahibine ödenen lisans bedelleri ilgili yıllarda doğrudan gider yazılacağından dolayı aktifleştirilmezler ve muhasebe kayıtlarında hak olarak kabul edilemez ancak belli bir sözleşme karşılığında kullanım hakkı elde edilen durumlarda ödenen tutarlar dönemsel ilkesine uygun olarak ilgili dönemlerde gider yazılır.

Gelir İdaresi Başkanlığı çeşitli zamanlarda verdiği özelemlerde de, markanın satılması halinde alıcının mahkeme kararıyla tespit edilmiş marka değerini, markanın maliyeti içinde gösterebileceği, ancak işletme tarafından yaratılan markanın, rayiç değeri mahkemeye tespit ettirilse dahi, aktifleştirmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir. Bununla birlikte 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ekindeki TDHP Açıklamalarında 260 Haklar hesabı açıklaması

“İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan **gibi bir bedel ödenerek elde edilen** bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları kapsar.”

Olarak açıklanmış bilançoda yer alacak Marka değerinin işletmenin içinde oluşması halinde Bilanço 'da gösterilemeyeceği belirtilmektedir. ( [Örnek Özelge](#) )

Tüm bu açıklamalar dışında yazımızın asıl konusu markaların belirli gerçek veya tüzel kişilere bir bedel ya da bedelsiz kullandırımı kapsamında “Royalty” konusuna giriş yapacağız.

Transfer Fiyatlandırması Tebliğinde Gayri Maddi Haklar aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır.

Ticari Gayri Maddi Haklar	Pazarlama Amaçlı Gayri Maddi Haklar
- Patentler - Know How - Dizayn ve Modeller - Transferi gerçekleştirilebilen işletmenin faaliyetinde kullanılan ticari varlık niteliğine sahip haklar (yazılım vb.)	- Ticari Marka ve Ünvanlar - Ticari Portföy vb. - Dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip nevi şahsına münhasır isimler, semboller ya da resimler gibi gayri maddi haklar

Royalty kavramı Pazarlama Amaçlı Gayri Maddi Haklar kapsamında değerlendirilecek olup Royalty ödemelerinin Vergi Kanunları karşısındaki durumunu inceleyeceğiz.

## MARKA KULLANDIRIMI KAPSAMINDA ROYALTY ÖDEMELERİ

“Royalty ödemelerinin nihai amacının ilgili gayri maddi varlığa atfedilebilen karın paylaşımı olduğu ve bu paylaşımın nasıl yapılacağı” hususuna önem arz etmektedir.

Transfer fiyatlandırması kapsamında Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İlişkili kişi kavramı ise; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.

Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.

Transfer Fiyatlandırması emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin, ilişkili olmayan taraflar ile oluşacak fiyat veya bedele uyumlu olmasını eder. Emsallere uygunluk ilkesi kapsamında hesaplamalar açıklamalar tevsik edici belgelerin saklanması zorunludur.

Bu kapsamda bir markanın ilişkili kişilere tarafından kullanımı (ya da kullandırılması) Grup İç Hizmet kapsamında değerlendirilecektir.

#### **- Grup İç Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti**

Emsallere uygunluk ilkesi gereği grup içi hizmetin verilip verilmediğinin belirlenmesinde, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır.

İlişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmeti alması ya da bir hizmetin grup üyesine, sadece grup üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır.

Grup içi hizmetlerin, grubun bir veya daha fazla sayıdaki üyesi tarafından tanımlanan bir ihtiyacı karşılamak üzere grubun bir üyesi tarafından sağlandığı durumda, hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının belirlenebilmesi kolaylıkla mümkün bulunmaktadır. Örneğin, ilişkili bir kurumun aynı grubun üyesi olan diğer bir kurumun gerçekleştirdiği imalat faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizatın onarımını üstlenmesi durumu grup içi hizmet olarak kabul edilebilecek olup, söz konusu hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının tespiti mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, grup içi şirket tarafından sağlandığı belirtilen hizmetler karşılığı ilişkili kişilere ödeme yapılmış olması ve/veya yapılan ödemenin “yönetim gideri” olarak tanımlanmış olması söz konusu hizmetlerin fiilen sağlandığını göstermeyecektir.

#### **- Grup İç Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi**

Grup içi hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığının yanısıra hizmet bedelinin hem hizmeti alan hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi gerekmektedir.

Grup içi şirketlerden birine ya da birkaçına verilen hizmetlerde emsallere uygun bedelin tespiti bu Tebliğde belirtilen yöntemler çerçevesinde gerçekleştirilecektir. Dolayısıyla, grup içi hizmetlerde hizmet bedelinin emsallere uygun bedel olması gerekmektedir.

Grup içi hizmetlerde emsallere uygun bedelin belirlenmesinde kullanılacak yöntemlerin, bu Tebliğin ilgili bölümlerine göre tespit edileceği tabiidir. Ancak, grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında “**Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi** veya **Maliyet Artı Yöntemi**”nin uygulanması diğer yöntemlere tercih edilebilir.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, hizmeti alan tarafın faaliyet gösterdiği piyasadaki ilişkisiz kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir nitelikteki bir hizmetin bulunduğu durumlarda uygulanabilecektir. Örneğin, muhasebe, hukuk, ya da bilgisayar alanında sağlanan hizmetlerde bu yöntem kullanılabilir. Ancak, karşılaştırılabilir bir fiyatın bulunmadığı durumlarda “Maliyet Artı Yöntemi”nin kullanılması uygun olacaktır. Bu yöntemin uygulanmasında, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki maliyet bazının aynı olması gerekmektedir. Örneğin, kontrol altındaki işlemde genel giderlerin doğrudan giderlere olan oranının, karşılaştırılabilir işlemlere kıyasla daha yüksek olması durumunda; o işlemde elde edilen kâr marjını, ilişkili kuruluşun maliyet bazı üzerinde düzeltme yapmadan uygulamak bu tür işlemlerde uygun olmayacaktır.

Öte yandan, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin veya maliyet artı yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda, emsallere uygun bedelin doğru bir biçimde belirlenebilmesini sağlamak üzere, bu Tebliğde belirtilen diğer yöntemlerin kullanılması da mümkün bulunmaktadır.

Buna göre mükellef en uygun yöntemlerden birini seçerek uygulamayı gerçekleştirir.

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

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

Karşılaştırılabilir Fiyat yöntemi kapsamında yöntem, mevcut gayri maddi hak/varlık kapsamında yapılan ödemelere ilişkin kullanılan Royalty oranlarının, piyasada ilişkili olmayan taraflar arasında karşılaştırılabilir, benzer veya aynı nitelikteki gayri maddi varlık kullanımı nedeniyle yapılan ödemeye ilişkin kullanılan oranlar kıstas alınarak ya da hali hazırda belirlenmiş bir oranın bu yolla emsallere uygunluğunun irdelenmesidir.

Emsallere Uygunluk İlkesi kapsamında “**İç ve Dış Emsal**” olmak üzere iki çeşit emsalden bahsedilmektedir.

**İç Emsal:** Lisans patent vb. sahibinin ilgili hesap döneminde ilişkisiz taraflara, hem de ilişkili taraflara benzer koşullarla lisans/gayri maddi varlık kullandırmasının mevcut olduğu durumlarda, mevzuat kapsamında tanımı yapılan ilişkili taraf için belirlenecek oran, ilişkisiz taraflara uygulanan emsal oran aralığının içinde yer almalıdır.

İç emsalin mevcut olduğu hallerde, aynı lisans benzer koşullarla ilişkisiz taraflara da verileceği için, en güvenilir ve uygulanması en kolay transfer fiyatlandırması yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yöntemin kullanılabildiği hallerde, birçok durumda diğer analizlere gerek kalmamakta ya da bu analizlerin daha önceden ilişkisiz taraflar için zaten yapıldığı ve bunun emsal değeri yansıttığı da varsayılmaktadır.

**Dış Emsal:** İç emsal mevcut olmadığı hallerde “emsal aralık”, benzer gayri maddi varlığın aynı sektör içerisinde tespit edilmesi hususu ortaya çıkmaktadır.

Bu konuda dünyada bu uygulama emsal tutarların veri tabanlarının oluşturulmuş olması ve buna göre kıyaslanması ile yapılmaktadır.

Ancak bu kapsamdaki en önemli konu bağımsız emsal işlemlerin “**karşılaştırılabilirlik**” koşullarını taşımasıdır. Aksi halde dış emsal verilerinin, incelemeye konu işlem için emsal teşkil etmesi de mümkün olmayacaktır. Analizin sağlıklı sonuç verebilmesi benzerlik kriterlerinin kıyasına bağlı olmakla beraber dikkate alınması gereken hususlar aşağıdaki gibidir.

### **Dış emsal seçiminde dikkat edilmesi gereken temel unsurlar;**

- Faaliyet gösterdiği sektörün aynı ve benzerliğinin yüksek olması,
- İşletmelerin faaliyet gösterdiği coğrafi konumun benzerliği, (büyükşehir, taşra nüfus vb. özellikler)
- Lisansın/ gayri maddi varlığın ekonomik ömrü veya akdedilen bir sözleşme mevcut ise süresi benzerliği,
- Ciro, iş stratejisi, sektördeki mali olarak gücü ve pazar payı
- Royalty hesaplama yöntemi,
- Gayri maddi hakkın sahipliği oluşma süreci (işletme için satın devir vb.) ve buna ilişkin hak sınırlamaları
- Gayri maddi varlığın kullanımı ya da kullandırımına ilişkin planlanan kar,
- Gayri maddi varlığın kullanımına ilişkin sağlanan teknik desteğin var olup olmaması,
- Gayri maddi varlığın herhangi bir revizyona veya yenilemeye açık olup olmadığı vb.

Belirtilen kıstasların çeşidi ve adedi, ne kadar ayrıntılı ve uygun olduğu takdirde dış emsalin belirlenmesi ve güvenilirliği kabul edilebilirlik seviyesi uygun olacaktır. KVK ve Tebliğde genel itibarıyla belirtilen ölçütle kıstas alınmış olup, olası vergi incelemeleri bu çerçevede değerlendirilmektedir.

Türk Vergi Mevzuatında Transfer Fiyatlandırması düzenlemeleri OECD modelini baz almış olmakla beraber, vergi incelemelerinde Transfer Fiyatlandırması kapsamında vergi incelemeleri önem arz etmeye başlamıştır.

## **ROYALTY ÖDEMELERİNİN VERGİ İNCELEMELERİNDEKİ AKİBETİ**

İdare son zamanlarda grup şirketlerinde gerçekleştirmiş olduğu Vergi İncelemelerinde Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Kazanç Dağıtımını kapsamında tenkite tabi tuttuğu Royalty ödemeleridir.

Uluslararası piyasada sanayi ve hizmet sektörlerindeki gelişmeler markalaşma ve marka tutundurma, bunların mal ve hizmet dışında ekstra pazarlanması şeklinde gerçekleşme süreci Türkiye’ye göre daha önce başlamıştır. Bu yönden ülkemizde gayri maddi haklar (ticari veya pazarlama amaçlı) çok yaygın olduğunu ifade edemeyiz.

Ancak diğer ülkelerde olduğu gibi İdare belirtilen kavramların ülkemizde yaygınlaşması ile birlikte belirli açılardan Royalty konusunun vergi incelemelerine konu etmeye başlamışlardır. Olası vergi incelemelerinde bu kapsamda yapılan tenkitler aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

- i) Royalty ödemelerinin emsaller üzerinde veya altında olması (vergi mevzuatı dışına çıkıp Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi yönünden vergi ayarlanması)
- ii) Royalty kapsamında yaratılan değerle elde edilen faydanın orantılı olmaması ya da yararlanmanın hiç olmamasına yönelik iddialar.
- iii) Markanın kullanılmasına rağmen herhangi bir Royalty ödemesinin mevcut olmaması yani bedelsiz olarak isim hakkının kullanılması ve herhangi bir sözleşmeye bağlanmaması vb.

**Yıllık Transfer Fiyatlandırması raporunda ilgili Royalty Ödemeleri mevcut ise Gayri Maddi Hak sınıfı altında belirtilmemesi ve hesaplama cetvelleri bulunmaması , verilerin muhafaza edilmemesi de tenkitlere konu edilmektedir.**

Buraya kadar anlatılanlar kapsamında gayri maddi hakların kullanım bedellerinin belirlenmesinde yer alan yöntemler Türk Vergi Mevzuatı ve Uluslararası değerlendirmeler ışığında değerlendirildiğinde oldukça titiz ve ayrıntılı çalışma gerektirmektedir.

Olası vergi incelemelerinde incelemeye yetkili olan kişilerce yapılan eksik veya hatalı tenkit konuları kısaca aşağıdaki sayılanlar kapsamında gerçekleştirilmektedir.

- Olası vergi incelemelerinde karşılaştırılabilirlik analizi kapsamındaki kıstasların eksik ya da kısmen değerlendirilmesi.
- Sektör ayrımı yapılmadan herhangi bir veri tabanı kanalı ile elde edilen genel oranların inceleme yapılan mükellefin sektörü ile alakası olmaması ve bu verilerin tenkit Vergi İnceleme Raporlarına konu edilmesi,
- Karşılaştırılabilirlik koşullarının tamamının dikkate alınmaması doğru emsal bedellerini tespitine ilişkin gerekli düzeltmelerin eksik yapılması ve sonuç olarak hatalı emsal bedellere göre tenkitin gerçekleştirilmesi,
- Vergi İnceleme raporlarında konuya ilişkin tenkitin dayandırıldığı emsal bedelin gizli emsal niteliğinde olması dolayısı ile mükellefin bu kapsamda savunma hakkının elinden alınması sonucu kendini savunamaması, ek olarak İdare'nin tüm veri tabanına erişiminin kolay olması münasebetiyle Vergi İnceleme Raporlarında tenkite konu olan hususlar açısından antitez üretme, şirketi ile gizli emsal alınan şirketin arasındaki farkları ortaya koyma veya açıklayabilme hakları ellerinden alınmış olmaktadır.

Bununla birlikte VİR na konu edilen gizli emsal kullanımı ayrıca incelemeye yetkili olan kişilerin emsalin seçimi, belirlenmesi vb. konularda hata yapıp yapılmadığı da incelenen mükellef kurum tarafından irdelenmemektedir.

- Vergi İnceleme Raporlarında gizli emsalin tespitinde eksik inceleme veya hatalı değerlendirme sonucu, Emsallere Uygunluk ilkesi kapsamındaki emsal araştırmasında bir veya iki emsal üzerinden değerlendirme yapıp Tebliğdeki “Emsal Fiyat Aralığı'nın” hatalı değerlendirilerek “Emsal Değere” indirgenmesi,
- Vergi İnceleme Raporlarında kullanılan emsallerin iktisadi veya çevresel faktörlerden dolayı emsal bedelin belirlenmesinde sadece tek hesap döneminin kullanılması veya vergi inceleme raporlarında kullanılan gizli emsalin emsal bedelinin, incelenen mükellefin hesap dönemi ile alakasının olmaması vb. nedenler.

- Royalty ödemeleri kapsamında değerlendirilecek ödemelerin olup olmadığının incelenmemesi veya değerlendirilmemesi.

## VERGİ İNCELEME RAPORLARINDA UYGUN EMSAL VE GİZLİ EMSAL

Kurumlar Vergisi Kanununun 13. Maddesinde “Emsallere Uygunluk İlkesi” açıklanmış bu kapsamda ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder.” Olarak açıklamıştır.

Yazımız içeriğidne ve KVK’nın 13. maddesi ile genel tebliğlerde yapılan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde İç ve Dış emsal olarak iki tür emsalin olduğunu belirtmiştik.

İç emsalde kurumun, ilişkili ve ilişkili olmadığı kişilerle yapılan işlemler mevcut ise, ilişkili olmayan kişilerle yapılan işlemler, ilişkili kişilerle yapılan işlemlere emsal teşkil edecektir. Durum böyle olduğu takdirde emsalin tespiti dış emsale göre daha kolay olacaktır.

Dış emsalde kurum alım satım (mal veya hizmet) sadece ilişki kişilerle gerçekleştiriyordur veya ilişkili olmayan kişilerle yapılan işlemler ilişkili kişilere yapılan işlemlere göre kıyaslamaya önem teşkil etmeyecek derecede küçüktür.

Açıklamamızda açıklayacağımız “Gizli Emsal” ise iç emsalin mevcudiyetinin yer almadığı incelemelerde, dış emsalin sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu aşamada dış emsal tespit ederken dış emsal tespit edilirken dikkat edilmesi gereken hususlar başlığında açıkladığımız kriterler gözetilmelidir. Akabinde işlem yapıldıktan sonra emsal aralığındaki değerler incelenen kurumun ilişkili kişilerle yaptıkları işlemler ile karşılaştırılmaya başlanır. Gizli Emsal tam burada ortaya çıkmaktadır.

İnceleme elemanları inceleme kapsamında her türlü bilgi ve veriye ulaşabilmekte olup, emsal olarak değerlendirilen şirketlerden temin edilen verilen ticari bilgilerini gizliliği ve vergi mahremiyeti açısından, düzenlenen Vergi İnceleme Raporlarında emsali tespit ettikleri şirketlerin bilgilerini, verilerini, ne gibi analizlere tabi tuttuklarını vb. bilgilere yer verememektedirler. (**VUK Madde 5**)

Rapor içeriğinde yer almayan (alması mevzuat kapsamında mümkün olmamasından dolayı) veya rapor ekinde gizli emsale ilişkin bilgi verilmemesi ve incelenen kurumun ilgili emsal aralığının analizinin doğru yapıp yapılmadığı, hesaplama hatasının mevcut olup olmadığı, kontrol edilememektedir. Mükellef kurum erişemedikleri veriler kapsamında değerlendirme yapamamakta ve savunma gerçekleştirememektedir.

Konu bu açıdan değerlendirildiğinin incelenen ve “gizli emsal” ile kıyaslanan mükelleflerin savunma haklarının kısıtlandığı bir gerçektir. Mükellefler, tespit edilen bir emsal ile kıyaslanmaktadır ancak bu emsalin doğru tespit edildiğini veya doğru tespit edilmediğini tezini öne sürememekte çünkü, inceleme elemanı tarafından tespit edilen bu kurumların kimler olduğunu bilmemektedirler ve bu kurumlarla ilgili olarak, inceleme elemanının rapora yazdığı bilgilerden başka herhangi bir bilgiye sahip değildirler. İnceleme elemanının emsal olarak seçtiği kurumlarla ilgili rakamsal bilgilerinin doğru olup olmadığını da kontrol etme imkanları yoktur.

Vergi İnceleme Tutanağının oluşumunda veya Vergi İnceleme Raporunun akabinde mükellef kurum haklarından biri olan Uzlaşma Müessesesi aşamasında dahi bile incelenen şirket ellerindeki verilere iddialara karşılık verememekte dolayısı ile Uzlaşma Komisyonu karşısında itirazlarını sunamamaktadırlar.



Bu kapsamda Danıştay 9. Daire Başkanlığında görülen bir dava içeriği aşağıdaki gibidir;

*Vergi mahremiyeti ilkesi, mükellefler açısından kendilerine ait gizli bilgilerin güvenle vergi dairesine verilebilmesini sağlamaktadır. Ancak vergi mahremiyeti ilkesi ile; görevleri gereği bir mükellefin vergisel sırlarına malum olan kişilerin bu bilgileri kendi veya üçüncü kişilerin nefine (yararına) kullanması yasaklanmıştır. Bahsedilen kuralın; kişiden, mülkiyet hakkının aleyhine sonuç doğuracak iddiaların, incelemede kriter olarak alınan verilerin hem Anayasal hem de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında sahip olduğu savunma hakkının kullanılmaz hale gelmesi sonucunu doğuracak şekilde gizlenmesi anlamında yorumlanmaması gerektiği açıktır.*

*Bu kapsamda kişilerin hukukunda tek taraflı işlemleri ile hukuki sonuç doğurma hak ve yetkisine sahip olan idarenin işlemine karşı, muhatabın bu işlemin dayanağını bilmesi, yukarıda ifade edilen Anayasa maddelerinin ve iç hukukumuzda kanunlara nazaran üst norm niteliğindeki Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesindeki kuralın bir gereğidir. Zira İdarenin işlemlerine karşı dava açılması hukuk uyumsuzluğundan farklı olarak bir dava hakkı kadar aynı zamanda idarenin kullandığı kamu gücü karşısındanbireye tanınmış bir savunma hakkını da içermektedir. Bu nedenle kişinin bu hakkını özüne uygun şekilde kullanabilmesi için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin içtihatlarına "silahların eşitliği" kavramı olarak yansıyan söz konusu hakka hukukten ve fiilen sahip olması gerekir. Dolayısıyla davacı şirketin hesaplarının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yönünden incelenmesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporunda belirlenen emsal bedelin, somut verilerle ve davacının da savunma hakkını ihlal etmeyecek şekilde ortaya konulması gerekmektedir*

Bu kapsamda “Silahların Eşitliği” kavramının altı çizilmiş olup, adil yargılanma ilkeleri kapsamında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin 22.09.1994 gün ve 13616/88 sayılı Fransa/Henrich kararında, adil yargılanmanın gereklerinden biri olan silahlarda eşitlik ilkesi gereğince, her davanın tarafına diğer taraf karşısında kendisini esaslı bir biçimde dezavantajlı bir duruma sokmayacak şartlarda görüşünü sunabilmesi için makul imkanların verilmesinin elzem olduğu vurgulanmıştır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunulduğuna ilişkin olarak düzenlenen vergi inceleme raporunda tespit edilen matrah farkının, gizli emsal bedele ve eksik incelemeye dayalı olduğu anlaşıldığından re'sen tarh edilen kurumlar vergisi ile kesilen vergi ziyayı cezasında kaldırılması sonuçları doğabilmektedir.

Vergi İnceleme raporlarında rastlanılan tenkitlerin aşağıdaki gibidir;

*“İlgili Marka mükellef kurum adına tescil edilmiş olup ve ilişkili kişilere bedelsiz kullandırılan markalar ile aynı mahiyettedir.”*

*“Emsal olarak belirtilen “marka değeri” mükellef kurumun marka değerine yakındır”*

Yukarıdaki örneklerden görüleceği üzere tenkitler inceleme yapan kişilerin tasarrufu ya da yorumu ile yapılmış, örneğin “marka değerine yakındır” ifadesi inceleme elemanlarının çok ayrıntılı ve hassas bir konu olan marka değerlemesi yapmış ve bu sonuca varmış gibi bir izlenim uyandırmaktadır ki “marka değerlemesi” apayrı bir ihtisas alanı olduğu bilinmektedir.

## SONUÇ

Marka ve bu kapsamda ticari hayatın akışı gereği oluşabilecek Royalti Bedellerinin İlişkili Kişilere kullandırılması kapsamın Vergi Mevzuatı kapsamında değerlendirilmesi yapılmış olup, vergi incelemesi ve raporları akabinde Hukuki aşamada ne gibi sonuçlar doğurabileceği anlatılmaya çalışılmıştır.

Vergi İnceleme Raporları nihayetinde incelenen mükellef kurumun sahip olduğu markayı, ilişkili kişilerin aylık net satış hasılatları üzerinden belli bir yüzde oranında tahakkuk ettirmesi gerektiği sonuçları ortaya çıkmakta, eksik veya hiç beyan edilmeyen Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi yönünden cezalı tarhiyatlar gerçekleştirilmektedir.

Yazımızın içeriğinde belirtildiği üzere mükellef kurumların vergi incelemelerin tarhiyatlara karşılaşmamaları için ilgili Royalty bedellerini ilişkili kişilere yansıtmaları gerekmekte ancak şirketlerin bu kapsamda “emsal bedeli” belirleme aşamasında Türkiye’de herhangi bir veri tabanının olmaması, kurumun bunu eksiksiz uygulamak istese bile hangi tutar veya orandan uygulayabileceğini bile bilinmemesi sorun teşkil etmektedir.

## KAYNAKÇA

[Vergi Usul Kanunu](#)

[Kurumlar Vergisi Kanunu](#)

[1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği](#)

[1. Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ](#)