

OECD BEPS 8. eylem planı kapsamında gayri maddi haklar

Aydanur Çeçen Uluğ

Giriş

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ve G-20 üyesi ülkeler tarafından yerel ve uluslararası düzenlemelerdeki farklılıkların sebep olduğu vergi kayıplarını önlemek amacıyla “Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı (BEPS)”¹ kapsamında 15 eylem planı oluşturulmuştur. Eylem planları öncelikle 2013'te taslak halinde yayımlanarak tüm dünyadan gelecek yorumlara açılmıştır. Gelen yorumlar dahilinde eylem planlarında düzenlemeler gerçekleştirilerek Ekim 2015'te finalize edilmiştir.

8, 9, 10 ve 13. eylem planlarında doğrudan transfer fiyatlandırması ile ilgili olan öneriler yer almaktadır. Söz konusu eylem planlarının içeriğinin benzer olması sebebi ile 8, 9 ve 10. eylem planlarına ilişkin olarak tek bir final rapor yayımlanmıştır. Bu final rapor çerçevesinde bazı transfer fiyatlandırması konularının, mevcut uygulamalar ve vergi sorunları da dikkate alınarak yeniden düzenlenmesi ve geliştirilmesi hedeflenmiştir.

8. eylem planında temel olarak gayri maddi haklara ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. 8. eylem planı kapsamında 2010 yılında yayımlanan Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin (“OECD Rehberi”) VI. bölümüne yenilikler getirilmiştir.

Gayri maddi haklar

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'e ve OECD Model Vergi Anlaşmalarınının 12. maddesine göre gayri maddi haklar;

- *Sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, almeti 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.*

OECD'nin BEPS 8. eylem planına göre yeni düzenlemeler aşağıda yer almaktadır;

- Gayri maddi hak; fiziksel varlık veya finansal varlık olmayan ve ticari faaliyetlerde kullanılmak üzere sahip olunabilen veya kontrol edilebilen ve kullanımı veya transferi karşılaştırılabilir şartlarda ilişkisiz işletmeler arasında ortaya çıkan varlıkları ifade etmektedir. Buna ek olarak, gayri maddi haklara ilişkin; ticari veya pazarlama amaçlı, yumuşak veya sert, rutin ve rutin olmayan gayri maddi hak ayrımı yapılmamaktadır.

¹ Base Erosion and Profit Shifting

- Gayri maddi varlıklarla ilgili konuların transfer fiyatlandırması analizinde, muhasebenin veya genel hukukun tanımlarına odaklanmak yerine, karşılaştırılabilir işlemlerde ilişkisiz tarafların aralarında anlaşmaları beklenen koşulların belirlenmesine odaklanılmalıdır.
- OECD'nin yayınladığı BEPS 8. eylem planı ile “kendine özgü ve değerli” gayri maddi haklara atıf yapılmaktadır. “Kendine özgü ve değerli”² gayri maddi haklar;
 - *Potansiyel karşılaştırılabilir işlemlerin taraflarınca ulaşılamayan veya bu taraflarca kullanılan gayri maddi haklarla karşılaştırılabilir olmayan,*
 - *Ticari operasyonlarda kullanımı (imalat, hizmet, pazarlama, satış ve yönetim gibi) sonucunda, bunların yokluğu durumunda beklenen gelecekteki ekonomik menfaatten daha fazlasının elde edilmesinin beklendiği varlıklardır.*
- OECD BEPS 8. eylem planı; gayri maddi hakların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla bağlantılı olarak işlevleri yerine getiren, varlıkları kullanan ve riskleri yüklenen tüm grup üyelerinin uygun bir ödeme almalarını gerektirmektedir. Bu nedenle, işlev analizi yoluyla, gayri maddi haklarla ilgili olarak hangi üyelerin geliştirme, değeri artırma, devamlılığı sağlama, koruma ve kullan(dır)ma işlevlerini ve bunlar üzerinde kontrolü gerçekleştirdiğinin, hangi üyelerin gerekli finansmanı ve diğer varlıkları sağladığının ve hangi üyelerin değişik riskleri yüklendiğinin belirlenmesi zorunludur.
- OECD BEPS 8. eylem planı kapsamında karşılaştırılabilir verilere ulaşamadığı takdirde ilişkili işletmeler arasında transfer edilen gayri maddi hakların emsallere uygun bedellerine ulaşmak için değerlendirme yöntemleri kullanılabilir. Bu kapsamda özellikle değerlendirilen gayri maddi hakkın kullan(dır)ımından gelecekteki tahmini gelirlerin veya nakit akımlarının indirgenmiş değerinin hesaplanmasını dayanak noktası yapan değerlendirme yöntemleri olacaktır.
- Tüm bunlara ek olarak OECD BEPS 8. eylem planında değerlemesi zor gayri maddi haklara yer verilmiştir. İlişkili işletmeler arasındaki transferleri sırasında;
 - Güvenilir emsallerin bulunmadığı,
 - İşleme girildiği esnada; transfer edilen gayri maddi haktan sağlanması beklenen nakit akımlarının veya gelirin ya da gayri maddi hakkı değerlemek için kullanılan tahminlerin büyük ölçüde belirsiz olduğu, bunların da gayri maddi hakkın transferi sırasında nihai başarı seviyesinin tahmin edilmesini zorlaştırdığı gayri maddi hakları veya gayri maddi hakların içerdiği hakları kapsamaktadır.

BEPS 8. eylem planı kapsamında değerlendirme yöntemleri

BEPS 8. eylem planı kapsamında karşılaştırılabilir verilere ulaşamadığı takdirde ilişkili işletmeler arasında transfer edilen gayri maddi hakların emsallere uygun bedellerine ulaşmak için değerlendirme yöntemleri kullanılabilir.

² OECD, Action 8-10: 2015 Final Reports, 6.17, sf. 70

Gelir bazlı değerlendirme yöntemleri, özellikle de değerlendirilen gayri maddi hakkın kullan(dır)ımından gelecekteki tahmini gelirlerin veya nakit akımlarının indirgenmiş değerinin hesaplanmasını dayanak noktası yapan değerlendirme yöntemleri olacaktır.

İndirgenmiş nakit akımları yöntemi, gayri maddi hakkın serbest nakit akımı üretme yeteneği üzerinden yapılan bir değerlendirme yöntemi olup bu serbest nakit akımlarının bugünkü değerine indirgenmesi ile oluşan değeri, gayri maddi hakkın değeri olarak kabul etmektedir.

İndirgenmiş nakit akımları yöntemi aşamaları;

- Değerlemeye konu olan gayri maddi hakkın ÇÜİ'ye sağlayacağı faydalı ömür süresinin tespiti,
- Gayri maddi hakkın gelecekte yaratacağı gelir ya da nakit akımlarına ilişkin projeksiyonların yapılması,
- Tahmin edilen gelirlerin gayri maddi hakkın faydalı ömrü süresince bugünkü değerine indirgenmesi için iskonto oranının belirlenmesi,
- Gelecekteki nakit akımlarının iskonto oranı ile bugünkü değerine indirgenmesi sonucu gayri maddi hakkın değerinin tespit edilmesi.

İndirgenmiş nakit akımları uygulanırken aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir:

- Finansal tahminlerin kesinliği,
- Büyüme oranıyla bağlantılı varsayımlar,
- İndirgeme oranı,
- Gayri maddi hakların faydalı ömrü ve nihai değeri,
- Vergilerle ilgili varsayımlar.

8 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği kapsamında gayri maddi hakların değerlemesi

Ülkemizde gayri maddi hakların değerlendirilmesi; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-B maddesi ve 8 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir.

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

- Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,
- Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının,

%50'si maddede belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde, 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden müstesnadır. Söz konusu istisnadan yararlanma şartları ise aşağıda yer almaktadır:

- Buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye'de gerçekleştirilmesi,
- TPE'den incelemeli sistemle patent veya olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması,
- İstisna uygulamasından yararlanacak kişilerden olunması;
 - Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde ikametgâhı olan ya da sınai veya ticari faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişiler,
 - Paris Anlaşması hükümleri dahilinde başvuru hakkına sahip kişiler,
 - Bu kapsam dışında kalmasına rağmen, Türkiye Cumhuriyeti uyuşundaki kişilere kanunen veya fiilen patent ve/veya faydalı model belgesi koruması tanıyan devletlerin uyuşundaki gerçek veya tüzel kişiler.

8 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile mükellefler, TPE tarafından tescil edilmiş patentli veya faydalı model belgeli buluşlarına ilişkin olarak düzenleyecekleri ön değerlendirme raporunda, bu buluşlarından, Gelir İdaresi Başkanlığına başvuru yaptıkları tarihin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin ilk gününe kadar elde etmiş oldukları tüm hasılatları ile kazançlarının tutarına da yer vereceklerdir.

Ön değerlendirme raporunda, patentli veya faydalı model belgeli buluşlar için aşağıdaki yöntemlere göre ayrı ayrı tespit edilecek değerlere ve bu değerlerin tespitine ilişkin hesaplamalara yer verilecektir. Mükellefler tarafından, bu değerlerden hangisinin tercih edildiği ve tercih edilme nedenleri ön değerlendirme raporunda ayrıca belirtilecektir.

Değerleme raporu için kullanılacak değerlendirme yöntemleri ise aşağıda yer almaktadır:

Maliyet bazlı yöntemler

Değerlemesi yapılacak patent veya faydalı modelin yeniden üretme yöntemi ile aynısının ya da yerine koyma yöntemi ile benzerinin geliştirilmesi için yapılan harcamaların esas alındığı maliyet bazlı yöntemlerde, aynı/benzer teknolojiyi üretmek için bugünkü maliyetler hesaba katılmaktadır. Bu maliyetler;

- İşçilik maliyetleri,
- Malzeme maliyetleri,
- Faaliyet giderleri.

Pazar (piyasa) yöntemleri

Patentli veya faydalı model belgeli benzer buluşların yaklaşık değerlere sahip olduğu varsayımından hareketle, değerlendirme yapılacak buluşların yakın geçmişte lisans, devir vb. işlemlere konu olmuş benzer buluşlarla karşılaştırması yapılmak suretiyle değeri tespit edilmektedir. Ancak, mevcut patentli veya faydalı model belgeli buluşa benzer özellikli başka bir buluş olmaması durumunda bu yöntemin uygulanamayacağı tabiidir.

Gelir bazlı yöntemler

- **Doğrudan nakit akımları yöntemi:** Doğrudan ilgili buluşun kullanımına atfedilen nakit akımlarının tek tek belirlendiği ve söz konusu nakit akımlarının bugünkü değerlerine indirildiği bu yöntemde indirgenmiş değerlerin toplamı patentin değerini vermektedir.

- **Royalti ödemelerinden kurtuluş yöntemi:** Patent sahibinin farazi olarak patentin sahibi olmadığı; ancak, aynı patenti başkasından kiraladığı kabul edilerek benzer niteliklerdeki royalti oranları tespit edilmektedir. Söz konusu patent kullanılarak oluşması beklenen hasılatın royalti oranıyla çarpımı sonucu royalti ödemesi hesaplanmakta ve royalti ödemelerinin bugünkü değerlerine indirgenmiş toplamı patentin değerini vermektedir.
- **Çoklu dönem fazladan kazanç yöntemi:** İlgili patentin varlığı nedeniyle elde edilen nakit akımlarının tamamen ilgili varlığa atfedildiği doğrudan nakit akımları yöntemini baz alan bu yöntemde, söz konusu patentin nakit akımlarını üretirken işletmenin aktifinde yer alan diğer varlıkların da kullanıldığı kabul edilmektedir. Bu nedenle diğer varlıklara, üretime katılmaları nedeniyle elde edilen nakit akımlarından pay verilmektedir.
- **Nakit akımlarındaki artış yöntemi:** Doğrudan nakit akımları yönteminin tersinin izlendiği bu yöntemde, patentin var olması veya olmaması durumunda elde edilecek olan nakit akımları arasındaki fark dikkate alınmakta ve bugünkü değere indirgenmektedir. Kullanılan kârlılık oranları belirlenirken, koruma süresi dolmuş olan benzer ürünler ile koruma süresi halen devam eden benzer ürünler arasındaki kârlılık farkı dikkate alınmaktadır.

11 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği kapsamında gayri maddi hakların değerlendirilmesi kapsamında son düzenlemeler

31 Aralık 2016 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanan 11 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde, istisna uygulaması devam etmekle birlikte, değerlendirme raporu hazırlanması ve değerlendirme yöntemlerinin uygulanmasına ilişkin maddeler Tebliğ metninden çıkarılmıştır.

Sonuç olarak OECD BEPS 8. eylem planı ile dünyada gayri maddi hakların tanımına ve değerlemesine ilişkin olarak yeni düzenlemeler getirilmiştir. Bu kapsamda, OECD üyesi ülkeler tarafından gayri maddi haklara ilişkin olarak dikkate alınacak yeni gelişmeler gündeme gelmiştir. Eylem planı ile ortaya çıkan değerlendirme yöntemlerine ilişkin olarak üye ülkelerde de gelişmeler yaşanmasını beklemekteyiz. Söz konusu ülkelerin mevzuatlarında da gayri maddi hakların emsal bedelinin belirlenmesine ilişkin olarak yeni düzenlemeler meydana gelebilecektir.

Türkiye’de gayri maddi haklar üzerinden elde edilen kazançlara ilişkin olarak, bu kazançların belirli şartları sağlaması neticesinde %50’sinin kurumlar vergisinden istisna olacağı mevzuatta yer bulmuştur. Ancak 11 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde istisna uygulamasına devam edilmekle birlikte değerlendirme raporu hazırlanması ve değerlendirme yöntemlerinin uygulanmasına ilişkin maddeler Tebliğ metninden çıkarılmıştır. Dolayısıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde gayri maddi haklarda değerlemenin yöntemine ilişkin olarak bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.’ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.