

BEPS Eylem Planı ve maliyet katkı anlaşmaları

Cansu Özdemir

1. Giriş

5 Ekim 2015'te BEPS eylem planı temel olarak, ülkeler arasındaki vergi mevzuatlarının uygulamalarındaki farklılıklarından kaynaklanan zararlı vergi uygulamalarını önlemek, vergisel boşluklardan yararlanılmasını engellemek, ülkeler arası vergilendirmede ilişkileri dengelemek ve daha açık şeffaf bir vergilendirme anlayışı sağlamak amacı ile yayınlanmıştır.

Toplamda 15 aksiyon planından oluşan BEPS Eylem Planı'nda, 8, 9, 10 ve 13 sayılı eylem planları, transfer fiyatlandırması ile direkt ilgili olarak sınıflandırılabilir. 8. ve 10. Eylem Planlarına ilişkin olarak oluşturulan final raporun 4. Bölümünde "Maliyet Katkı Anlaşmaları"na ilişkin öneriler yer almaktadır.

Söz konusu eylem planına göre Maliyet Katkı Anlaşmaları, uluslararası şirketlerin, gayri maddi hakkın veya hizmetin alınması, geliştirilmesi, üretilmesi karşılığında üstlenilen masraf ve riskleri tarafların gayri maddi hak ve hizmetten elde etmeyi planlandıkları faydalanma oranında paylaşmasını konu eden teşebbüsler arası yazılı sözleşmelerdir. Söz konusu anlaşmalarda tarafların ortak amaçları, üretim ya da araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) süreçlerindeki maliyet ve risklerin yine tarafların elde etmeyi beklediği katkıları oranında paylaşması olarak ön plana çıkmaktadır. Maliyet Katkı Anlaşmalarının temelinde her ne kadar ortak katkıların paylaşımı kavramı bulunsu da bu sözleşmeden yararlanmak için tarafların faaliyetlerini birleştirmesi gerekmemektedir. Tarafların kendi faaliyetleri sonucunda ortak fayda elde eden teşebbüsler olmaları bu anlaşmalardan yararlanmaları için yeterli olmaktadır.

Amerika'daki transfer fiyatlandırması mevzuatındaki (§ 1.482-7) maddesi ile çok uluslu şirketlerin geliştirilmekte olan gayri maddi haklara ilişkin maliyet ve riskleri Maliyet Katkı Anlaşmaları yoluyla paylaşılmasına olanak sağlamıştır. Amerika'daki mevzuat ile OECD tarafından benimsenen ilkelerde temel olarak katılımcıların tespiti ve katkıların ölçülmesi açısından farklılıklar bulunmaktadır.

Türkiye'de Maliyet Katkı Anlaşması literatürde bilinen bir kavram olmasına rağmen ilk kez 16 Mart 2016 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde 3 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Taslağı'nın yürürlüğe girmesi ile mevzuatımıza dahil edilecektir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan söz konusu Tebliğ'de yer alan hükümler, OECD tarafından hazırlanan BEPS 8. Eylem Planı'ndaki Maliyet Katkı Anlaşması kavramı ve uygulamasına ilişkin esaslar baz alınarak düzenlenmiştir. İlgili tebliğde Maliyet Katkı Anlaşmalarına ilişkin esaslara; Maliyet Katkı Anlaşmalarının Tanımı, Kapsamı ve Türleri, Maliyet Katkı Anlaşmalarında Emsallere Uygunluk İlkesinin Uygulanması, Maliyet Katkı Anlaşmalarında Dengeleyici Ödemeler ve Maliyet Katkı Anlaşmalarında Belgelendirme başlıkları altında yer verilmiştir.

2. Maliyet katkı anlaşmalarının uygulama alanları

Maliyet Katkı Anlaşmaları hem şirketlerin sahip olduğu iktisadi kıymetler ve bunlarla ilgili Ar-Ge faaliyetleri hem de hizmetlerin satın alınması veya üretilmesi ile ilgili faaliyetler için düzenlenebilmektedir. Bu doğrultuda çok uluslu grup şirketleri arasında bu faaliyetlerin sıkça gerçekleşiyor olması maliyet katkı anlaşmalarına duyulan ihtiyacı arttırmıştır. Maliyet Katkı Anlaşmaları, özellikle akaryakıt ve ilaç sektörleri gibi Ar-Ge açısından tek bir firmanın gerçekleştiremeyeceği kadar büyük harcamaların yoğun olduğu sektörlerde yaygın olarak uygulama alanı bulmaktadır. Uluslararası şirketlerin birlikte yürüterek ortak fayda sağlamayı planladıkları gayri maddi hak veya hizmetin maliyet katkı anlaşmasına konu edilmesi, taraflar adına maliyet yükünü hafifletmektedir. Bu

durum da son dönemde Maliyet Katkı Anlaşmalarının, çokuluslu şirketler tarafından tercih edilmesine sebep olmuştur. Örnek olarak, gayri maddi hak veya hizmetin her bir grup şirketi tarafından ayrı ayrı sözleşmeler ve oluşan maliyetler ile gerçekleştirilmesi durumunda bazı ortak maliyetlere birden fazla şirket tarafından katlanılmaktadır. Ancak Maliyet Katkı Anlaşması yapılması durumunda tekrarlayan maliyetler en aza indirgenmekte ve maliyetlerin takibi nispeten daha kolay yapılarak idari açıdan şirketlere avantaj sağlamaktadır. Bunun yanı sıra anlaşmanın tarafları, alınan hizmet veya üretilip geliştirilen ürün için sonraki süreçte ilgili ürünü ve hizmeti kullanmak amacıyla belli bir bedel ödemedirle iştirakleri ile ayrı bir lisans veya hizmet anlaşması yapmadan kullanabilmektedirler.

Maliyet Katkı Anlaşmaları, ortak bir fayda beklentisi ile tek bir anlaşma ile yükümlülük sağladığından şirketler arasında imzalanması gereken birden çok lisans ve hizmet anlaşmasına duyulan ihtiyacı azaltmıştır. Dolayısıyla şirketler arasında sözleşme ve gerçekleştirilecek işleme ilişkin dokümantasyonu ve bu noktada doğabilecek maliyetleri de ortadan kaldırmaktadır. Diğer yandan, yapılan bu anlaşmalar karşılığında katılımcıların yaptıkları katılım bedellerinin tek elde toplanması masrafların kontrolünü kolaylaştırmakta, merkezi bir yönetim sağlamakta, farkı ölçek ekonomilerinin kullanılmasına ve daha ileri, etkin sistemlerin oluşturulmasına imkân sağlamaktadır.

Aşağıdaki şemada maliyet katkı anlaşmasına ilişkin özellikler şematize edilmiştir.



Maliyet Katkı Anlaşmaları'nda sözleşmenin konusu olan işlem baz alındığında yaygın olarak iki farklı türde maliyet katkı anlaşması bulunmaktadır.

Geliştirme Maliyet Katkı Anlaşmaları geliştirilen gayri maddi varlıklar için katlanılan masraflar ve risklerin her bir katılımcının elde etmeyi planladığı fayda oranında dağıtımının düzenlediği anlaşmalardır. Geliştirme Maliyet Katkı Anlaşmaları uygulamada en sık karşılaşılan maliyet katkı anlaşması türüdür.

Hizmet Maliyet Katkı Anlaşmaları hizmet edinimi amacı ile düzenlenen anlaşmalardır. Örnek olarak merkezi yönetim hizmetlerinin temini ya da ortak reklam kampanyalarının geliştirilmesi gibi konular Hizmet Maliyet Katkı Anlaşmalarının konusunu oluşturabilmektedir.

Geliştirme Maliyet Katkı Anlaşmalarında konu; gayri maddi haklar veya maddi varlıkların edinim, üretim veya müşterek geliştirilmesi iken hizmet maliyet katkı anlaşmalarında konu hizmetlerin edinimidir. Katılımcılar açısından değerlendirildiğinde iki anlaşma türü arasındaki temel farklılık ise, geliştirme maliyet katkı anlaşmalarından süregelen ve geleceğe yönelik fayda yaratması beklenirken; Hizmet Maliyet Katkı Anlaşmalarından ise sadece hâlihazırda fayda yaratması beklenmesi olarak ön plana çıkmaktadır. Dolayısıyla Hizmet Maliyet Katkı Anlaşmaları hâlihazırda gözlemlenen hizmetler için gerçekleştirildiğinden taşıdığı riskler kolayca gözlemlenebilmektedir. Bu tip anlaşmalar genel olarak daha az riskle daha kesin fayda vadetmektedir. Geliştirme Maliyet Katkı Anlaşmaları ise maddi olmayan duran varlıkları konu edindiğinden kesin risk veya katkının belirlenmesi daha zordur. Ayrıca söz konusu anlaşmalar geleceğe yönelik fayda beklentisi de doğurmaktadır. Ancak geliştirilmekte olan bir Ar-Ge projesine bağlı olarak gelecek dönemde tarafların katkısını veya riskini tahmin etmek nispeten çok daha zor olduğundan, Geliştirme Maliyet Katkı Anlaşmaları daha belirsiz faydaya karşılık önemli riskler içerebilmektedir.

3. Maliyet katkı anlaşmalarının emsallere uygunluk ilkesi kapsamında değerlendirilmesi

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan ticari işlemlerde ortaya çıkan fiyat ile ilişkisiz kişilerle ticari işlemlerde ortaya çıkacak olan bedelin birbiriyle uyumlu olması gerektiğini ifade etmektedir. Maliyet Katkı Anlaşmalarının emsallere uygunluğunun değerlendirilmesinde ise en önemli husus katılımcıların sağlayacağı katkıların belirlenmesi ve ölçülmesi noktasında ortaya çıkmaktadır. Bu doğrultuda öncelikle her bir katılımcının anlaşmaya sağladığı katkının değerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu değer ise tarafların sağladığı katkının tutarsal bir karşılığını temsil etmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi kapsamında Maliyet Katkı Anlaşmasından beklenen faydanın kapsamı, niteliği ve tarafların üstlendiği riskler göz önünde bulundurularak katkının sağlandığı anda oluşan değeri baz alınmalıdır. Ancak katkının değeri ve maliyeti arasındaki farkın nispeten önemsiz olarak görülebileceği hizmet maliyet katkı anlaşmalarında cari katkıları maliyetleri baz alarak belirlemek de mümkündür. Ancak tarafların sağladığı katkıların gayri maddi varlık veya diğer varlıklardan oluşması durumunda cari katkıların maliyet ile ölçülmesi emsallere uygun olmayan sonuçlara yol açabilmektedir.

Bu noktada karşılıklı fayda kavramı da üzerinde durulması gereken bir husustur. Çünkü ortak menfaat beklentileri, katılımcıların farklı karşılıklara rağmen becerilerini tek bir havuzda birleştirmeyi kabul etmesinin asıl sebebidir. Oluşan bir gayri maddi hakkın tek bir firma tarafından tescil edilmesiyle, anlaşmaya taraf olan diğer firmaların da kullanımına sunulması olanağını sağlayan bu anlaşmalarda, katılımcılar açısından karşılıklı fayda kavramının ortaya çıkıyor olması taraf olabilmek için vazgeçilmez bir unsurdur. Eğer taraflardan birinin bu anlaşmadan makul ölçülerde bir fayda elde etmesi beklenmiyorsa, o taraf bir katılımcı olarak kabul edilmemektedir.

Diğer yandan Maliyet Katkı Anlaşmalarına sonradan dâhil olmak veya anlaşmadan ayrılmak mümkündür. Eğer bir taraf anlaşmaya sonradan dâhil olursa ve bu süreden önce oluşan faaliyetlerin sonuçlarından yararlanırsa giriş ücreti adı verilen bir tutar ödemek koşuluyla anlaşmaya dâhil olabilmektedir. Ayrıca Maliyet Katkı Anlaşmasından ayrılan bir katılımcının geçmiş faaliyetlerden dolayı sahip olduğu faydaları diğer katılımcılara devretmesi karşılığında kendisine çıkış ödemesi yapması beklenmektedir. Bu ödemelerin ve devredilen tutarların da emsallere uygunluğunun tevsik edilmesi önem arz etmektedir.

Dengeleyici ödemeler katılımcıların Maliyet Katkı Anlaşmasından elde ettiği katkı payının, daha önceden anlaşmadan elde etmeyi beklediği fayda ile tutarsız olması durumunda yapılmaktadır. Dengeleyici ödemeler ile katılımcıların farklı oranlardaki katkı paylarının düzeltilmesi ve emsallere uygun hale getirilmesi hedeflenmekte ve mevcut fark ortadan kaldırılmaktadır. Sonuç olarak, her bir katılımcının dengeleyici ödemeler de dikkate alınarak belirlenen katkı payları ile aynı anlaşmadan elde edilmesi beklenen toplam faydadan alacakları payların tutarlı olması durumunda, söz konusu Maliyet Katkı Anlaşmasının emsallere uygun olduğu kabul edilmektedir.

Örnek olarak A ve B firmaları ortak bir bilgisayar yazılımı geliştirmeyi planlamaktadır. Söz konusu bilgisayar programının geliştirilmesi neticesinde ortak bir fayda elde etmeyi planlamakta ve Maliyet Katkı Anlaşması ile risklerini katkıları oranında paylaşmayı öngörerek Maliyet Katkı Anlaşmasının tarafları olmuşlardır.

Anlaşma kapsamında katılımcılar ilk yıl Türkiye'de mukim A firması 3 milyon TL ve Hollanda'da mukim B firması ise 2 milyon TL araştırma geliştirme giderine katlanmıştır. Eğer A ve B firmalarının projeden elde etmeyi planladıkları fayda oransal olarak sırayla %65 ve %35 ise, bu durumda toplamdaki 5 milyon TL içinde A'ya düşen pay 3.250.000 TL ve B'ye düşen pay 1.750.000 TL olacağından; A'nın B'ye 250.000 TL dengeleyici ödeme yapması gerekmektedir. Çünkü A'nın sağlamayı beklediği fayda ödediği paydan fazladır. Böylelikle her bir tarafın maliyetten aldığı pay, beklediği fayda ile orantılı olacak ve emsallere uygun bir şekilde bu dağılım gerçekleştirilmiş olacaktır.

4. Maliyet katkı anlaşmalarının dokümantasyonu

Maliyet Katkı Anlaşmasında yer alan katılımcıların anlaşma konusu faaliyet, anlaşma hükümleri ve bu hükümlerin emsallere uygunluk ilkesi ile tutarlığı gibi konularda anlaşmaya ilişkin olarak gerekli dokümantasyonu sağlamaları gerekmektedir. Ayrıca bunun yanı sıra Maliyet Katkı Anlaşması ile gerçekleştirilecek faaliyetlerin ayrıntılarına, katkıların ve beklenen menfaatlere ilişkin tahminlere, bütçelenen ve gerçekleşen giderlere ilişkin detayların arşivlenmesi de büyük önem arz etmektedir. Bu bilgilerin dışında vergi otoriteleri anlaşmanın içeriğine bağlı olarak ek dokümantasyon talebinde de bulunmaktadır. Bu doğrultuda aşağıda yer verilen hem 8. Eylem Planı'nda hem de 3 Seri No'lu Taslak Transfer Fiyatlandırması Tebliği'nde yer alan dokümantasyon yükümlülükleri ile birlikte tarafların, anlaşmanın özüne ilişkin gerekli olabilecek tüm dokümantasyonu sağlamaları büyük önem arz etmektedir. Tarafların anlaşmanın yapıldığı dönemde hazır bulundurmaları gereken bilgi ve belgelere aşağıda yer verilmiştir;¹

- a) Katılımcıların listesi,
- b) Anlaşma konusu faaliyetin sonuçlarından fayda elde etmesi veya yararlanması beklenen diğer ilişkili kişilerin listesi,
- c) Maliyet katkı anlaşmalarının kapsadığı spesifik projeler ve faaliyetlerin tanımı ve bu faaliyetlerin nasıl yönetildiği ve kontrol edildiğine ilişkin bilgi,
- d) Anlaşmanın süresi,
- e) Katılımcıların beklenen faydaları ölçme şekilleri ve bu ölçümde kullanılan tahminlere ilişkin bilgi,
- f) Gelecekte yararlanılması beklenen faydalara (gayri maddi haklar gibi) ilişkin açıklamalar,
- g) Her bir katılımcının başlangıçtaki katkısının değeri ve şekli, başlangıç değeri ve devam eden katkıların nasıl tespit edildiğine ilişkin ayrıntılı açıklamalar ile katkıların değeri ve harcamaların belirlenmiş sürecinde muhasebe ilkelerinin tüm katılımcılara tutarlı bir biçimde nasıl uygulandığına ilişkin açıklamalar,

¹ 3 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ, 13.4- Maliyet Katkı Anlaşmalarında Belgelendirme

- h) Özellikle anlaşmaya konu faaliyette kullanılan maddi ve gayri maddi varlıkların geliştirilmesi, iyileştirilmesi, bakımı/onarımı, koruması veya kullanılması ile ilgili görev ve sorumlulukları yönetme ve kontrol etmede kullanılan yöntemler ve bunların öngörülen dağılımı ile ilgili açıklamalar,
- i) Söz konusu anlaşmanın iptali, anlaşmaya giriş veya anlaşmadan çıkışın sonuçları ve usulleri,
- j) Dengeleyici ödemelerde veya ekonomik koşullarda ortaya çıkan değişiklikleri yansıtmak üzere anlaşma şartlarında değişiklik/düzeltilme yapılması ile ilgili hükümler.”

Anlaşma yürürlükte kaldığı süre boyunca ise anlaşmada yapılacak herhangi bir değişiklik, (bu değişiklik katılımcılar, dönem, faaliyet vb. konularla ilgili olabilir), gerçekleşen fayda ve beklenen faydanın kıyası, anlaşma süresince ortaya çıkan harcamalar ve katılımcıların katkı oranlarının da dokümantasyona dahil edilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan grup içi firmalarla Maliyet Katkı Anlaşması çerçevesinde gerçekleştirilen işlemler, Transfer Fiyatlandırması dokümantasyon raporuna ve kurumlar vergisinin ekindeki “Ek-2 Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Formuna” dâhil edilmelidir. Ayrıca taslak halinde bulunan 3 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği ile dokümantasyon yükümlülüklerine eklenen Ek-4 Formunun“ Bildirimde Bulunan Kuruma İlişkin Bilgiler” bölümünde kurumun imzalamış olduğu Maliyet Katkı Anlaşmasının bulunup bulunmadığına ilişkin bilgi istenmiştir.

Sonuç

İçinde bulunduğumuz dijital ekonominin giderek yaygınlaştığı dönem, yatırım ve sermayenin kolayca el değiştirip bir ülkeden başka bir ülkeye daha kolay ve hızlı bir şekilde aktarılabilirdiği bir dönemdir. Bu doğrultuda ülkelerin çifte vergilendirme, hiç vergilendirilememe ve zararlı vergi rekabetinin önüne geçilmesi amacı ile ortak inisiyatif oluşturması kaçınılmaz olmuştur. OECD tarafından düzenlenen BEPS Eylem Planları ise bu konuda ülkelerin vergi otoritelerine ve kurumlara rehberlik etmektedir.

Gayri maddi haklar grup şirketleri arasında farklı ülkelerde konumlandırılabilen veya aktarılabilen oluşumlardır. Bu sebeple BEPS 8. Eylem Planı, gayri maddi haklara ilişkin vergi matrah aşındırılmalarının önlenmesi amacı ile OECD tarafından oluşturulmuştur. Söz konusu eylem planı, gayri maddi hak tanımının açık bir şekilde ortaya konulmasına, gayri maddi varlıkların transferi ve kullanılması nedeniyle oluşan masrafın dağıtılmasında, bu değeri yaratan tarafın göz önünde bulundurulup dağıtımın buna uygun bir şekilde yapılmasına ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Gayri maddi haklarla ilgili bu eylem planında yer alan diğer bir önemli kavram da Maliyet Katkı Anlaşmalarıdır.

8. Eylem Planı ile dünyada uygulama alanı yaygınlaşan ve 3 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ ile mevzuatımıza dahil edilmesi planlanan Maliyet Katkı Anlaşmaları, özellikle ortak projeler gerçekleştiren çok uluslu firmalar için büyük önem taşımaktadır. Uluslararası grup şirketleri arasında gayri maddi haklar, maddi varlıklar veya hizmetlerin edinimi, üretim veya ortaklaşa geliştirilmesi faaliyetlerine oldukça sık rastlanılmaktadır. Bu noktada Maliyet Katkı Anlaşmaları tekrarlayan ve ortak fayda sağlanan faaliyetlerin tek elde toplanmasına olanak sağlamakta, böylece hem idari maliyetleri ve hem de dokümantasyon yükünü büyük ölçüde azaltmaktadır. Ayrıca bu noktada tek elde toplanan maliyetler merkezi bir yönetimle idare edilmekte ve daha güçlü bir kontrol mekanizmasına tarafından kontrol edilebilmektedir. Yapılan bu anlaşmalar ile şirketler, iştirakleri ile ayrı ayrı sözleşmelere ihtiyaç duymamakta ve sonradan geliştirilecek ürün ya da hizmet için tekrar bir bedel ödemek zorunda kalmadan bu ürün ve

hizmetlerden yararlanabilmektedirler. Oluşan bir gayri maddi hakkın tek bir firma tarafından tescil edilmesiyle, anlaşmaya taraf olan diğer firmaların da kullanımına sunulması mümkün kılınmaktadır.

Ancak uluslararası mevzuatta Maliyet Katkı Anlaşmalarının uygulanmasında tarafların elde etmeyi planladıkları fayda ve risklerin tanımı, elde etmeyi planladıkları faydanın hesaplanmasına ilişkin detaylar yer almamaktadır. Bu tanımların sözleşmenin konusu olan faaliyetler doğrultusunda farklılık gösterebilecek olması sebebi ile uluslararası mevzuatta ve ülkemizde yürürlüğe girmesi beklenen taslak mevzuatta detaylandırılmamıştır. Bu doğrultuda tarafların faaliyetlere ilişkin dokümantasyonu çok daha büyük önem kazanmaktadır.

Ayrıca Maliyet Katkı Anlaşmasının yürürlüğe girmesi ile birlikte sadece transfer fiyatlandırması mevzuatında değil, diğer dolaylı vergiler gibi farklı vergi alanlarını da etkileyeceği tahmin edilmektedir. Özellikle hem OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde hem de 10. Eylem Planı'nda yer verilen Maliyet Katkı Anlaşması sürecinin kolaylaştırılması amacı ile toplam fayda ve toplam katkı ödemelerinin netleştirilmesi neticesinde ortaya çıkan dengeleyici ödemelerde dolaylı vergiler açısından ek düzenlemelere ihtiyaç duyulabilecektir.

Uygulamadaki ek düzenlemelere olan ihtiyaçlarla birlikte 10. Eylem Planı'nın Türkiye'deki yansıması olarak kısa süre içerisinde transfer fiyatlandırması mevzuatımızda da yer alması beklenen Maliyet Katkı Anlaşmalarının, ilerleyen dönemlerde uluslararası grup şirketleri tarafından benimsenmesi ve yaygınlaşması beklenmektedir.

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.