

Maliyet Katılım Anlaşmalarının (MKA) transfer fiyatlandırması açısından incelenmesi

M. Akif Tunç
Zeynep Çelen

MKA, gayri maddi varlıkların, menkul varlıkların veya hizmetlerin ortak olarak geliştirilmesindeki katkı ve risklerin işletmeler tarafından, bu gayri maddi varlıkların, menkul varlıkların veya hizmetlerin her bir katılımcının bireysel faaliyetlerine menfaat sağlayacağı beklentisiyle, paylaşılması için yapılan akdi anlaşmadır.

MKA, mutlaka tüm katılımcılara dair bir tüzel kişilik ya da sabit bir işyeri değil, daha ziyade akdi bir anlaşma niteliğindedir. MKA, katılımcılarının örneğin faaliyet sonucu ortaya çıkan gayri maddi varlıkların ortak kullanımı veya gelir veya kârların paylaşımı için operasyonlarını birleştirmelerini gerekli kılmaz. Bunun yerine, MKA katılımcıları MKA faaliyet sonuçlarından kendilerine düşen paylardan kendi işletmeleri aracılığıyla faydalanabilirler. Transfer fiyatlandırması konuları, katılımcılar arasındaki mali ve ticari ilişkiler ile söz konusu faaliyet sonuçlarını gerçekleştirmek üzere yaratılan olanakları sağlayan katılımcıların yaptığı katkılara odaklanmaktadır.

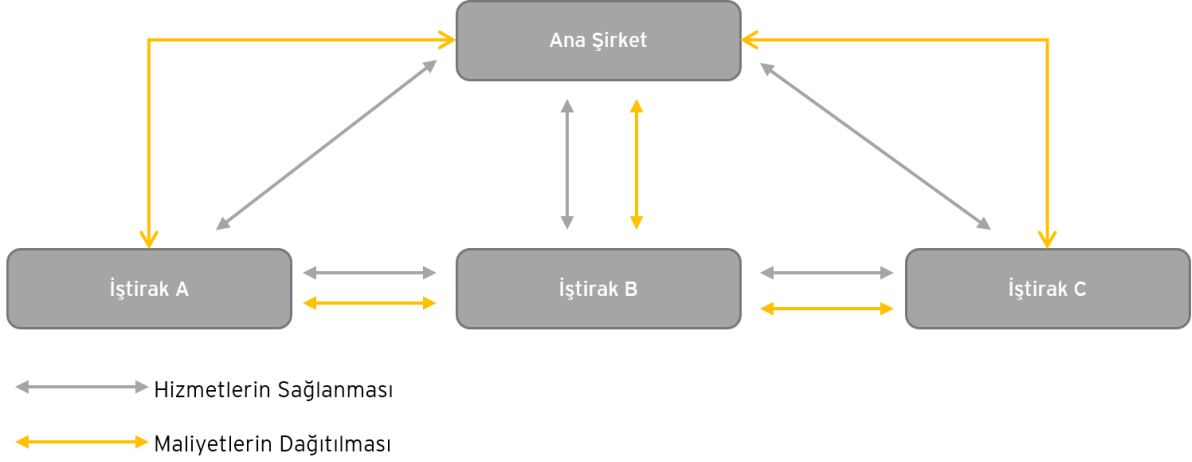
Akdi anlaşma fiiliyattaki işlemin belirlenmesinde başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Bu bağlamda, bir transfer fiyatlandırması analizi açısından bir MKA ile aynı işlemin işlev analizi aracılığıyla belirlendiği şekliyle sorumlulukların, risklerin ve beklenen sonuçların paylaşımının düzenlendiği bir akdi düzenleme arasında fark yoktur.

MKA'nın temel bir özelliği, katkıların paylaşılmasıdır. Emsallere uygunluk ilkesine göre, MKA'ya dâhil olduğu sırada her bir katılımcının toplam katkı içindeki payının oranı, anlaşma kapsamında beklenen tahmini toplam getiriden elde edeceği payının oranıyla uyumlu olmalıdır. Ayrıca MKA'ların gayri maddi veya maddi varlıkların geliştirilmesi, üretimi veya edinilmesine ilişkin olması durumunda her bir katılımcıya MKA kapsamındaki faaliyetten doğan her türlü gayri maddi veya maddi varlıklar üzerinde bir sahiplik menfaati veya bunları kullanma ya da faydalanma hakkı sağlanmış olur. Hizmetlere yönelik MKA'lar açısından; her bir katılımcı MKA kapsamındaki faaliyetten doğan hizmetleri alma hakkına sahiptir.

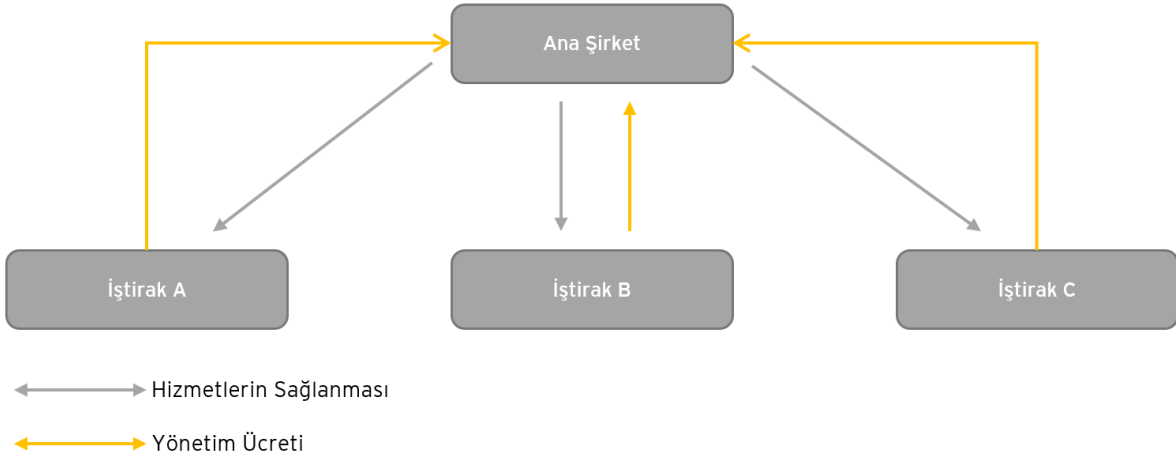
Uygulamada, maliyet havuzları da dahil olmak üzere (paylaşılan) grup içi hizmetler ile fikri mülkiyet oluşturmeyen hizmetlerde MKA'lar arasında ayırım yapmak bazen zor olabilmektedir. Aşağıdaki tablo, gözden geçirenlerin iki kavram arasında ayırım yapmasına yardımcı olmayı amaçlamaktadır¹.

¹ EU Joint Transfer Pricing Forum, Report on Cost Contribution Arrangements on Services not creating Intangible Property (IP), 7 Haziran 2012

Maliyet Katılım Anlaşmaları



Grup-İçi Hizmetler



Fikri mülkiyet oluşturmeyen hizmetlerde maliyet katılım anlaşmaları	Grup-İçi hizmetler
Tüm katılımcıların nakdi veya aynı katkıda bulunduğu durumlarda maliyetleri, riskleri ve faydaları paylaştığı anlaşmadır.	Grup içi hizmetler, MNE Grubu üyeleri tarafından bir hizmetin sağlanması veya satın alınmasıyla sınırlıdır. Hizmetin başarılı ve verimli bir şekilde sağlanamaması riski genellikle hizmet sağlayıcıya aittir.
Katılımcılar bir MKA'ya katılır veya bir MKA'dan ayrılırsa, hisseler emsallere uygunluk ilkesine göre ayarlanmalı/yeniden dengelenmelidir.	Hizmet sözleşmesinin feshedilmesi veya diğer katılımcılar tarafından uzatılmasının genellikle diğer hizmet alıcıları üzerinde bir etkisi yoktur.
Vergi idareleri tarafından MKA'nın kabul edilmesi veya tanınması nedeniyle yazılı anlaşmalar şiddetle tavsiye edilir. Hatta bazı üye ülkelerde zorunludur. MKA'nın uygulanmasını/ performansını incelerken vergi inceleme elemanları için yazılı bir anlaşma ve/veya uygun belgeler önemlidir.	Uygulamada, resmi sözleşmeler her zaman mevcut değildir. Anlaşma genellikle, sağlayıcı ile hizmetin alıcısı arasındaki doğrudan ilişki ile sınırlıdır. Sağlayıcı açısından hizmetin sunulduğunu ve alıcı açısından hizmetin ticari konumunu güçlendirmek için ekonomik veya ticari değer sağladığını göstermek mümkün olmalıdır.
Tüm katılımcılar ortak bir faaliyete katkıda	Hizmetin sağlayıcısı tarafından ücretlendirilen

bulduğundan ve maliyetleri paylaştığından ve katkılar beklenen faydaları yansıttığından, katkılar genellikle maliyetler üzerinden değerlendirilmektedir.	kar unsuru, sağlayıcı karı alıcılarla paylaşmayacağından, genellikle kilit bir unsurdur.
Maliyetlerin dağıtımı, MKA'dan her katılımcı için beklenen faydalara dayanmaktadır.	Dağıtım anahtarı, her bir şirketin hizmet talep etme/alma veya hizmeti almaya hak kazanma kapsamına bağlıdır.

MKA türleri

Genellikle iki tür MKA ile karşılaşmaktadır: gayri maddi veya maddi varlıkların ortak bir şekilde geliştirilmesi, üretilmesi veya edinilmesi için oluşturulanlar (“geliştirme MKA’ları”) ve hizmet alımı için oluşturulanlar (“hizmet MKA’ları”). Her ne kadar her bir MKA’nın kendi özel mahiyet ve koşulları itibarıyla değerlendirilmesi gerekse de; bu iki tür MKA arasındaki en önemli fark, geliştirme MKA’larının genellikle katılımcılar için geleceğe yönelik faydalar yaratırken hizmet MKA’larının sadece cari menfaatler sağlamasıdır.

Geliştirme MKA’ları, özellikle gayri maddi varlıklara ilişkin olarak, sıklıkla belirsiz ve gelecekteki faydalarla ilgili önemli riskleri içermektedir; buna karşın hizmet MKA’ları çoğunlukla daha kesin ve daha az riskli faydalar sağlamaktadır. Bu ayrımların bilinmesi faydalıdır çünkü aşağıda belirtildiği üzere geliştirme MKA’larının karmaşıklığı, özellikle katkıların değerlendirilmesi konusunda hizmet MKA’larına göre daha ayrıntılı kılavuz düzenlemeler gerektirebilmektedir. Bununla birlikte, bir MKA’nın analizi kulaktan dolma ayrımlara dayandırılmamalıdır; bazı durumlarda cari hizmet edinimine ilişkin bir MKA, süregelen ve belirsiz faydalar sağlayan bir gayri maddi varlık yaratabilir veya geliştirebilir, buna karşın MKA kapsamında geliştirilen bazı gayri maddi varlıklar, kısa vadeli ve nispeten kesin nitelikte faydalar sağlayabilmektedir.

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması

MKA’nın koşullarının emsallere uygunluk ilkesine uygun olması için katılımcıların katkılarının değeri, bağımsız işletmelerin karşılaştırılabilir durumlarda anlaşmadan doğmasını bekledikleri toplam tahmini faydadan alacakları payla orantılı olarak yapmayı kabul edecekleri katkı miktarıyla uyumlu olmalıdır. Bir MKA’ya yapılan katkıları diğer grup içi varlık ve hizmet transferlerinden ayıran şudur ki; katılımcıların almayı planladıkları karşılığın bir kısmı veya tamamı, kaynaklar ve yeteneklerin ortak bir havuzda toplanmasından elde edilmesi beklenen karşılıklı ve oransal faydadır. Ayrıca özellikle geliştirme MKA’larında katılımcılar, tahmini MKA sonuçlarının gerçekleştirilmesiyle bağlantılı risklerin olumlu ve olumsuz sonuçlarını paylaşmayı kabul etmektedirler.

Sonuç olarak; örneğin lisans sahibinin geliştirmeye ilişkin riskleri kendi başına üstlenip karşılığını gayri maddi varlığın geliştirilmesi tamamlandığında alacağı lisanslama ücreti üzerinden beklediği durumda oluşan bir gayri maddi varlığın grup içi lisanslaması ile tüm tarafların katkı sağlayıp gayri maddi varlığın geliştirilmesiyle ilgili risklerin sonuçlarını paylaştığı ve her birinin bu katkılar üzerinden gayri maddi varlık üzerinde bir hak elde edilmesi konusunda anlaşmış bir geliştirme MKA’sı arasında farklılık vardır.

Karşılıklı ve orantılı fayda beklentisi, bağımsız işletmelerin risklerin sonuçlarının paylaşımı ve kaynak ve yeteneklerin toplanıp ortak bir havuzda toplanmasını içeren bir anlaşmayı kabul etmeleri açısından önemlidir. Bağımsız işletmeler, her bir katılımcının düzenlemeye yaptığı katkının oransal payının, katılımcının düzenleme çerçevesinde ortaya çıkması beklenen toplam faydadan elde edeceği oransal payla uygun olmasını talep edeceklerdir.

Bu nedenle, bir MKA'ya emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için ön koşul, düzenlemenin tüm taraflarının makul bir fayda beklentisi içinde olmalarıdır. Bir sonraki adım, her bir katılımcının ortak faaliyete katkısının hesaplanması ve MKA katkılarının (katılımcılar arasında yapılan dengeleyici ödemelere göre düzeltilmiş hali itibarıyla) dağılımının beklenen faydalardan elde edilecek paylarla orantılı olup olmadığı belirlenmesidir. Bu belirlemelerin, özellikle geliştirme MKA'larına ilişkin olarak belli oranda belirsizlik içermesinin muhtemel olduğu bilinmelidir. Emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak ölçümlenmesi sonucunda, katkıların MKA katılımcıları arasındaki dağılımının, vergilendirilebilir kârların bazı ülkelerde eksik, bazı ülkelerde fazla beyan edilmesine yol açması potansiyeli vardır. Bu nedenle vergi mükellefleri, MKA ile ilgili iddialarının dayanağını kanıtlamaya hazır olmalıdırlar.

Katılımcıların belirlenmesi

Karşılıklı fayda kavramı MKA açısından temel teşkil ettiğinden, MKA faaliyeti amaçlarından, örneğin MKA kapsamındaki gayri maddi veya maddi varlıklara ilişkin menfaat ve haklardan veya hizmet imkânlarından, istifade edeceğine dair makul bir beklentisi olmayan bir taraf (ilgili faaliyet konusunun kısmen veya tamamen gerçekleştirilmesinin yanı sıra), katılımcı olarak değerlendirilmeyebilmektedir. Bu nedenle bir katılımcıya MKA'ya konu gayrimenkuller, menkul varlıklar veya hizmetler üzerinden bir menfaat veya hak tesis edilmeli ve onun bu menfaat veya haklardan bir fayda elde edebileceğine dair makul bir beklentisi olmalıdır. Sadece MKA'ya konu faaliyetlerden birini yerine getiren, örneğin araştırma faaliyetleri yapan, ancak MKA sonuçlarından bir fayda elde etmeyen bir işletme, MKA katılımcısı değil hizmet sağlayıcısı olarak kabul edilmektedir.

Bu nedenle de sağladığı hizmetlerin karşılığını MKA dışında, emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde almalıdır. Taraflardan biri, MKA'nın getirilerinden kendi faaliyet özelinde herhangi bir şekilde faydalanmadığında da bir MKA katılımcısı olarak kabul edilemez.

Taraflardan biri, MKA çerçevesinde üstlendiği belirli riskler üzerinde kontrol sahibi değilse ve bu riskleri karşılayacak finansal kapasiteye sahip değilse; bu taraf, gerçekleştirdiği fonksiyonlara dayanarak MKA'nın amaçladığı getiriler üzerinde pay sahibi olamayacağından, gene katılımcı olarak değerlendirilmeyecektir.

Bu çerçevede bir MKA katılımcısı;

- (i) MKA'ya katılımın sağlayacağı risk içeren olanaklara ilişkin riskleri üstlenmek, ertelemek veya bunları almama kararları verme kapasitesine sahip olmalı ve bu karar verme fonksiyonunu fiili olarak yerine getirmelidir.
- (ii) Sağlanan olanağın getirdiği risklere karşılık verip vermeyeceğine veya nasıl karşılık vereceğine dair konularda karar verme kapasitesine sahip olmalı ve bu fonksiyonu fiili olarak yerine getirmelidir.

MKA katılımcılarının tüm MKA faaliyetlerini kendi kadrolarıyla gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Dışarıdan temin edilen fonksiyon üzerinde MKA katılımcılarından en azından birinin kontrol sağlaması, bu gerekliliklerdendir. MKA faaliyetlerinin dışarıdan sağlandığı durumlarda, MKA katılımcılarına hizmet ve diğer katkılar sağlayan işletmeye emsaline uygun bir ödeme yapılması gerekmektedir. İşletmenin MKA katılımcılarından bir veya daha fazlasının ilişkili işletmesi olması durumunda, emsaline uygun bedel, yerine getirilen fonksiyonlar, kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskleri de kapsayan genel

premsiplerin yanı sıra hizmetlere ve/veya herhangi bir gayri maddi varlığa ilişkin emsale uygun bedeli etkileyen hususlar çerçevesinde belirlenmektedir.

MKA'dan beklenen faydalar

Beklenen faydalara ilişkin tarafların payları, elde edilmesi beklenen ek gelir veya maliyet tasarrufları veya her bir katılımcının anlaşma sonucu elde etmeyi beklediği diğer faydalara dayanarak tahmin edilebilmektedir. Uygulamada özellikle hizmet MKA'ları için sıklıkla kullanılan bir yaklaşım; beklenen faydalardaki paylarını katılımcılara, geçerli bir dağıtım anahtarı kullanarak yansıtmaktır. Muhtemel dağıtım anahtarları; satışlar (ciro), kârlar, kullanılan veya üretilen ya da satılan birimler, çalışan sayıları, vb. olabilmektedir.

Çoğunlukla geliştirme MKA'larında olmak üzere, bir MKA faaliyetinin faydalarının kısmen veya tamamen sadece maliyetlerin oluştuğu yıl değil, gelecekte gerçekleşmesinin beklenmesi durumunda; katkıların dağılımında, söz konusu faydalardan katılımcıların alacakları paylara ilişkin tahminler hesaba katılır. Tahminlerin kullanımı, vergi idareleri açısından tahminlerin dayandırıldığı varsayımların teyit edilmesine ve tahminlerin fiili sonuçlardan önemli ölçüde farklılık arz ettiği durumlara ilişkin olarak problemlere yol açabilmektedir. MKA faaliyetlerinin, beklenen faydaların fiilen gerçekleşmesinden yıllar önce sona ermesi durumunda, bu sorunlar daha da ağırlaşabilmektedir. Özellikle faydaların gelecekte gerçekleşmesinin beklendiği durumlarda bir MKA'da; nispi katkı payı oranlarının, tarafların nispi faydalarındaki değişimle sonuçlanan durumlardaki değişimi yansıtmak şeklinde MKA'nın yürürlük süresi boyunca kademeli olarak güncellenmesinin sağlanması uygun olabilmektedir. Fiili fayda paylarının tahminlerden önemli ölçüde farklılık arz ettiği durumlarda, yapılan tahminlerin karşılaştırılabilir durumlardaki bağımsız işletmeler tarafından kabul edilebilir olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin vergi idarelerince araştırılması uygun olabilmektedir; bu araştırma güncel veriler itibarıyla değil, katılımcılar tarafından geçmişte öngörülebilir tüm gelişmeler dikkate alınarak gerçekleştirilmelidir.

Her bir katılımcının katkısının değeri ve dengeleyici ödemeler

Emsallere uygunluk ilkesi uyarınca her bir katılımcının katkısı, bağımsız işletmelerin karşılaştırılabilir durumlarda sağlayacağı katkı değeriyle uyumlu olmalıdır. Başka bir ifadeyle emsallere uygunluk ilkesinin karşılanması amacıyla; katkıların değerlendirilmesi genellikle, ortak paylaşılan riskler ve MKA'daki katılımcıların ortak faydalarının mahiyeti ve derecesi de göz önünde bulundurulmak suretiyle yapıldıkları andaki değerleriyle yapılmalıdır. Dengeleyici ödemeler, katılımcılar tarafından nispi katkılarının beklenen nispi faydalarından düşük olması durumunda, aradaki farkı kapatmak amacıyla yapılmaktadır. Bu tür ayarlamalar, katılımcılar tarafından MKA'ya dâhil olma esnasında öngörülebileceği gibi, beklenen faydalardan elde edecekleri payları ve/veya katkılarının değerine ilişkin periyodik yeniden değerlendirmelerin bir sonucu olarak da ortaya çıkabilmektedir.

Örneğin;

A Şirketi ve B Şirketi, bir ÇUİ² grubunun birer üyesidir ve bir MKA'ya katılmaya karar verirler. A Şirketi Hizmet 1, B Şirketi de Hizmet 2 sunmaktadır. A ve B Şirketlerinin her ikisi

² Çok Uluslu İşletme

de her iki hizmetin “tüketicisi” konumundadır (yani, A Şirketi B Şirketinin sunduğu Hizmet 2’den, B Şirketi de A Şirketinin sunduğu Hizmet 1’den faydalanmaktadır).

Hizmetlerin maliyetleri ve değerlerinin aşağıda gösterildiği şekilde olduğu varsayalım:

Hizmet 1’in sağlanmasının maliyeti (A Şirketinin üstlendiği maliyet)	Birim başına 100
Hizmet 1’in değeri (A Şirketinin B Şirketinden Hizmet 1 için talep edeceği emsal bedel)	Birim başına 120
Hizmet 2’nin sağlanmasının maliyeti (B Şirketinin üstlendiği maliyet)	Birim başına 100
Hizmet 2’nin değeri (B Şirketinin A Şirketinden Hizmet 2 için talep edeceği emsal bedel)	Birim başına 105

Yıl 1 ve takip eden yıllarda A Şirketi gruba 30 birim Hizmet 1 sağlamakta, B Şirketi ise 20 birim Hizmet 2 sağlamaktadır. MKA çerçevesinde maliyet ve faydaların hesaplanması şu şekildedir:

A Şirketinin hizmet sağlamanın maliyeti (30 birim * 100):	3.000 (Toplam maliyetin %60’ı)
B Şirketinin hizmet sağlamanın maliyeti (20 birim * 100):	2.000 (Toplam maliyetin %40’ı)
Gruba toplam maliyet	5.000
A Şirketince yapılan katkıların değeri (30 birim * 120):	3.600 (Toplam katkının %63’ü)
B Şirketince yapılan katkıların değeri (20 birim * 105):	2.100 (Toplam katkının %37’si)
MKA çerçevesinde yapılan toplam katkılar	5.700
A ve B Şirketlerinin her biri 15 birim Hizmet 1 ve 10 birim Hizmet 2 tüketmektedir.	
A Şirketine sağlanan fayda:	
Hizmet 1: 15 birim * 120 birim başına	1.800
Hizmet 2: 10 birim * 105 birim başına	1.050
Toplam	2.850 (5.700’lük toplam miktarın %50’si)
B Şirketine sağlanan fayda:	
Hizmet 1: 15 birim * 120 birim başına	1.800
Hizmet 2: 10 birim * 105 birim başına:	1.050
Toplam	2.850 (5.700’lük toplam miktarın %50’si)

MKA çerçevesinde A ve B Şirketlerinin katkılarının değeri beklenen faydadaki oransal paylarıyla, yani %50, uyumlu olmalıdır. MKA kapsamındaki katkıların toplam değeri 5.700 olduğundan, bu her iki tarafın da 2.850’lik bir katkıda bulunması gerektiği anlamına gelir. A Şirketinin aynı katkısının değeri 3.600, B şirketinin aynı katkısının değeri 2.100’dür. Bu durumda B Şirketinin A Şirketine 750’lik bir dengeleyici ödemesi yapması gerekmektedir. Bu durum, B şirketinin katkısını 2.850’ye yükseltirken; A şirketinin katkısını da aynı miktara indirecektir.

Katkıların, değer değil de maliyetler üzerinden ölçülmesi durumunda, A ve B Şirketlerinin her ikisi de toplam faydanın %50'sini elde ettiklerinden, toplam maliyetlerin %50'şerlik kısmı veya her biri 2.500 birimi kadar katkıda bulunmak durumunda olacaktır. Yani B Şirketi, A Şirketine (750 yerine) 500'lük bir dengeleyici ödeme yapacaktır.

MKA'nın yokluğunda A Şirketi 10 birim Hizmet 2'yi emsal fiyat olan 1.050'den satın alacak, B Şirketi de 15 birim Hizmet 1'i emsal fiyat olan 1.800'den satın alacaktır. Bu durumda da net sonuç, B Şirketinin A Şirketine 750'lik bir dengeleyici ödeme yapmasıdır. Yukarıda görülebileceği üzere bu emsallere uygun sonuç, sadece katkıların değer üzerinden ölçülmesi durumunda elde edilebilmektedir³.

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.

³ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, 2022