

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 04.08.2020
Duyuru No : 2020/151
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI DERGİSİ -
AĞUSTOS 2020 - Sayı : 468

Dursun KÜÇÜKASLAN
Yeminli Mali Müşavir

COVID-19'UN TRANSFER FİYATLANDIRMASI POLİTİKALARINA ETKİSİ

ÖZ:

Transfer fiyatlandırması hükümleri esasen ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerin piyasada ilişkisiz kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlere benzer koşullar çerçevesinde gerçekleştirilmesini amaçlamaktadır. Aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan kişiler arasındaki işlemlerde ise fiyat, piyasa koşullarına göre belirlenmektedir. Öte yandan COVID-19 salgını küresel çapta yarattığı krizle birlikte piyasada iş yapış koşullarını çok derinden etkilemiştir. Bu nedenle, şirketlerin Transfer Fiyatlandırması politikalarının da değişen piyasa koşulları çerçevesinde yeniden değerlendirilmesi ve emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu hale getirilmesi gerekebilecektir.

Bu kapsamda makalemizde COVID-19'un Transfer Fiyatlandırması politikalarına olası etkileri değerlendirilmiştir.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2019 yılında 9,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.809 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 88.110 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

COVID-19 UN TRANSFER FİYATLANDIRMASI POLİTİKALARINA ETKİSİ :

Transfer Fiyatlandırması, doğası gereği muğlak bir vergi alanıdır. Çoğunlukla şirket yöneticilerinin Transfer Fiyatlandırması bahsinde en çok dert yandığı konu, Transfer Fiyatlandırmasının mekanik kuralları olmadığı için bu konuda risklerin ölçülmesinin mümkün olmadığıdır. Yani şirketler istediği kadar benchmark çalışması yapsınlar veya üzerinde analizler gerçekleştirsinler, uygulamaya koydukları Transfer Fiyatlandırması politikası her zaman vergi müfettişleri tarafından eleştiri riski taşımaktadır.

Ekonomik hayatı derinden etkileyen ve değiştiren COVID-19 salgını nedeniyle, bu muğlaklık daha da içinden çıkılmaz bir hal almıştır.

Bu yazımızda, COVID-19 salgını nedeniyle şirketlerin karşılaştıkları veya karşılaşılabilecekleri Transfer Fiyatlandırması sorunlarını inceleyeceğiz.

GRUP İÇİ HİZMETLER :

Birçok grup şirketi, birtakım hizmetleri merkezileştirerek kendi içerisinde sağlamaktadır. Bu hizmetlere örnek olarak insan kaynakları, IT, hukuk, yönetim danışmanlığı gibi hizmetleri verebiliriz. Pandemi ve buna bağlı kısıtlamalar sebebiyle (evden çalışma, işyerlerinin kapatılması gibi) ilişkili şirketler arasında düzenlenen grup içi hizmet faturalarının (service fee, management fee vb.) uygunluğu da çeşitli açılardan gözden geçirilmelidir.

Grup içi hizmetler Transfer Fiyatlandırması mevzuatı açısından 3 noktadan irdelenmelidir. 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Kazanç Tebliği'ne göre;

“Grup içi hizmetlerle ilgili olarak;

- *Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,*
- *Hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı,*
- *Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.”*

Buna göre, şirketlerin ilişkili kişilerden aldığı grup içi hizmetlere ilişkin faturalarda öncelikle bu hizmeti gerçekten alıp almadığını kontrol etmeleri gerekir. Zira pandemi sürecinde birçok şirket çalışmalarına ara vermiş ya da çalışmalarını azaltmıştır. Dolayısıyla, hem hizmet alan şirketin ilgili hizmete talebi azalmış olabilir, hem de hizmet sunan şirket pandemi nedeni ile bu hizmeti sunamamış olabilir. Bu durumda, şirketlerin almadıkları hizmetin maliyetine katlanmamaları beklenir. Ancak, bu noktada peşin hükümlü olmamak ve olayları ilgili sözleşme hükümlerine göre değerlendirmek gerekir. Şöyle ki, bazı durumlarda grup içi hizmet, hizmeti veren tarafından emre amade sunulmuşken, hizmeti alan şirket pandemi süresince bu hizmeti almamış olabilir. Bu gibi durumlarda, hizmeti veren şirketin her halükarda bu maliyete katlandığı dikkate alındığında, bu hizmeti geçici olarak talep etmeyen

şirketin yine de anılan grup içi hizmete ilişkin ödeme yapması Transfer Fiyatlandırması mevzuatı açısından uygun karşılanabilir.

Öte yandan, bahsedilen grup içi hizmetler çoğunlukla maliyet üzerine bir kâr marjı eklenerek ilişkili şirketler arasında faturalanmaktadır. Pandemi nedeniyle atıl kalınan süre ve maliyetlerdeki düşme dikkate alınarak, grup içi hizmet ücretlerinin faturalanmasında kullanılan maliyet havuzunun da tekrardan gözden geçirilmesi gerekebilir. Düşen maliyetlerin etkisi faturalara yansıtılmalıdır.

Pandemi nedeniyle iş yaşamında ve ticari hayatta çevrimiçi enstrümanlar yoğun bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır. Bu nedenle, özellikle grup içi hizmetlerde çevrimiçi hizmetlerin sağlanması ve siber güvenlik konuları önemli hale gelmiştir. Bu hizmetlere ilişkin maliyet havuzunun ve dağıtım anahtarlarının tekrardan gözden geçirilmesi gerekebilir.

Ayrıca pandemi ortamında, üçüncü taraflar arasında gerçekleşen kira yardımı ve faiz ödeme ertelemeleri gibi COVID-19 öncesi benzeri görülmemiş birçok emsallere uygunluk örneği vardır. Bu örnekler dikkate alınarak, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de daha esnek hareket edilmesinin yolları araştırılabilir.

GRUP İÇİ BORÇLANMALAR :

İlişkili şirketlerin faaliyetlerini finanse etmek adına birbirlerine borç vermeleri ya da nakit havuzu oluşturmaları da çok karşılaşılan bir ilişkili kişi işlemidir. Şirketlerin yeniden oluşan risk seviyesine ve nakit ihtiyacına göre grup içi borçlanmalar kapsamındaki faiz ödemelerini artırma, azaltma ya da tamamen kaldırma veya borcun erken ödenmesi, yeniden vadelenmesi gibi konular tekrar müzakere edilebilir.

Şirketler gerek borç veren gerekse borç alan taraf olarak, “yeni durum” a göre kredi koşullarını kendi aralarında görüşüp, revize edebilirler. Özellikle ilişkisiz şirketler arasında pandemi nedeniyle sağlanan yeni kredi koşulları ve kolaylıklar, ilişkili şirketlerin bu anlamda atacağı adımlara referans olabilecektir.

DÜŞÜK FONKSİYON ÜSTLENEN VE DÜŞÜK RİSKE KATLANAN ŞİRKETLERİN KAR SEVİYELERİ :

Transfer Fiyatlandırması düzenlemelerine göre, şirketlerin gerçekleştirdiği fonksiyonlar, katlandığı riskler ve kullandığı varlıklar ile orantılı olarak kar/zarar elde etmeleri beklenir. Bu kapsamda yüksek riske katlanan şirketler, yüksek zarar edebileceği gibi ilgili işlemde bir kar elde edildiyse bu karın da büyük kısmını almaya hak kazanırlar. Düşük riskli şirketlerin ise yüksek kar elde etmesi beklenmediği gibi yüksek zarara maruz kalması da beklenmez.

Bu ilke çerçevesinde hareket eden, çok düşük seviyelerde riske katlanıp, düşük ama garanti bir kar elde etmesi beklenen şirketlere ilişkili kişi işlemlerinde sıklıkla

rastlanır. Bunlar genellikle şirketin ürettiği malları pazarlamak üzere alan ancak çok kısıtlı bir risk üstlenen limitli riskli distribütörler (Limited Risk Distributor - LRD) ve ilişkili şirket için üretim yapan sözleşmeye dayalı üreticiler (Contract Manufacturer) ya da fason üreticileridir (Toll Manufacturer).

Pandemi nedeni ile belirli sektörler haricinde şirketlerin kârlarında ciddi düşüşler yaşanacak, hatta birçok şirket zarar edecektir. Bu nedenle, özellikle rutin faaliyetleri ve sınırlı fonksiyon ve riskleri nedeniyle her halükârda belli bir kâr marjı elde etmesi beklenen sözleşmeye dayalı üreticiler, fason üreticiler ve kısıtlı riskli distribütörler için belirlenmiş kâr marjları yeniden değerlendirilebilir. Bu şirketlerin garanti altına alınmış kâr seviyesinin pandemi sürecinde yeniden değerlendirilmesi gerekebilir. Her ne kadar bu şirketlerin düşük ama garanti bir kar elde etmesi beklense de, pandeminin yarattığı olağanüstü koşullar nedeniyle, bu kısıtlı riskli şirketlerin zarar etmesi de Transfer Fiyatlandırması mevzuatı açısından kabul edilebilir olarak değerlendirilebilir.

Ayrıca yine ilişkili şirketler arasında gerçekleştirilen sözleşmeye dayalı üretim ya da fason üretim işlemlerinde üretim hizmeti fiyatı çoğunlukla “Maliyet Artı Yöntemi” ile belirlenmektedir. Pandemi döneminde atıl kalan kapasite ya da çalışmayan kısım giderlerinin bu çerçevede maliyete dahil edilmemesi ya da devletten alınan teşviklerin maliyetleri düşürücü etkisinin dikkate alınması gerekmektedir.

BENCHMARK ÇALIŞMALARININ GÜNCELLENMESİ :

İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olması “emsallere uygunluk ilkesi”ni ifade etmektedir. Transfer Fiyatlandırması mevzuatımıza göre, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur. Yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlar bu hesaplama ve belgeler olduğundan, seçilen yöntem ve bu yöntemin uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemlere ait belgeler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır.

Bu doğrultuda, 2020 hesap döneminde de ilişkili kişiler ile gerçekleştirilen işlemlerin önceki yıllarda olduğu gibi emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu bir şekilde gerçekleştirildiğinin ayrıntılı bir şekilde dokümanite edilmesi gerekecektir. Bu kapsamda yapılacak benchmark analizleri özellik arz etmektedir. Bilindiği üzere, özellikle iç emsalin bulunmadığı durumlarda şirketlerin ilişkili işlemlerinden elde etmesi beklenen karlılığı ortaya koymak adına uluslararası veri tabanlarından faydalanılarak benchmark çalışması yapılmakta ve bulunan sonuçlara göre Transfer Fiyatlandırması açısından olması gereken hedefler belirlenmektedir. Ancak bu veri tabanlarında yer alan veriler en az 2-3 yıl geriden geldiği için pandemi dönemindeki emsal karlılık oranlarına yakın zamanda ulaşmak mümkün değildir.

Akla gelebilecek çözüm olarak şirketlerin, benchmark çalışmalarını gerçekleştirirken geçtiğimiz dönemlerde yaşanan global ekonomik kriz yıllarına ilişkin verilerden faydalanabileceği düşünülse de, COVID-19 krizinin daha önce eşi benzeri görülmemiş derecede yaygın olması, ekonomik kriz yıllarının emsal olarak alınmasını güçleştirmektedir. Kaldı ki, Maliye İdaresi'nin bu yaklaşımı kabul edip etmeyeceği de belli değildir.

Bu nedenle, 2020 hesap dönemine ilişkin karlılık oranlarının emsallere uygunluğunun test edilmesinde global veri tabanları kullanılarak yapılacak olan benchmark çalışmaları çok sağlıklı sonuçlar sunamayabilecektir.

TEDARİK ZİNCİRİ VE DEĞER ZİNCİRİNİN YENİDEN OLUŞTURULMASI :

Pandeminin etkileri yavaş yavaş ortadan kalkıp genel ekonomik durum iyileştikçe, şirketler tedarik zincirlerinde köklü bir değişiklik yapılması gerekip gerekmediğini değerlendirmelidir. Bu nedenle, uzun vadede toplam vergisel etki de göz önünde bulundurularak, tedarik zincirlerinin “yeni normal”e daha uyumlu hale getirilmesi için gerekli Transfer Fiyatlandırması adımlarının atılması gerekecektir.

Örneğin, pandemi öncesinde şirketler genellikle stoklu çalışmayıp hammaddeleri üretim esnasında tedarik edip, üretilen ürünleri de hemen satmaktaydılar. Ancak pandemi sürecinde bu yöntemi uygulayan şirketlerin önemli bir kısmı kendi ürünlerine talepte bir daralma olmasa da hammadde bulamadığı için üretim faaliyetini durdurmak zorunda kaldılar. Bu ve bunun gibi durumlar, şirketlerin tedarik zincirini değiştirmesine neden olabilecektir. Tedarik zincirinde yaşanacak bu değişimler de, yeni tedarik zincirlerine göre yeni bir Transfer Fiyatlandırması politikası oluşturulmasını zorunlu hale getirecektir.

Ayrıca, yukarıda belirtilen tedarik zincirindeki aksamalar yaşanmasa dahi ekonomik kriz nedeniyle daha hızlı nakit akışı sağlamak ve vergisel açıdan daha etkin modeller oluşturabilmek için şirketlerin tedarik zinciri verimliliğini gözden geçirmeleri gerekecektir.

Bu kapsamda maliyet ve nakit verimliliği açısından; kaynakların dağıtılması/merkezleştirilmesi; üretim birimlerinin merkezleştirilmesi/dağıtılması; yönetim yapısının merkezleştirilmesi/dağıtılması; inovasyon ve Ar-Ge ekiplerinin merkezleştirilmesi/dağıtılması gibi alternatifler üzerinde çalışmalar gerçekleştirilebilir.

SONUÇ :

Pandemi nedeniyle şirketlerin Transfer Fiyatlandırması politikalarını da değişen ekonomik koşullara göre kalıcı ya da geçici olarak değiştirmeleri gerekebilecektir. Bu kapsamda makalemizde belirtilen konuların Transfer Fiyatlandırması penceresinden ele alınıp, atılacak adımların belirlenmesi gerekmektedir.

Bu değerlendirme çoğunlukla şirketlerin mali işler birimleri tarafından yapılacak olsa da, peşin fiyatlandırma anlaşmaları kapsamında Transfer Fiyatlandırması konusunda uygulanması gereken politikaları Maliye İdaresi ile karşılıklı olarak belirleyen şirketlerin tekrar Maliye İdaresi ile masaya oturması ve söz konusu politikaların değişen koşullarla birlikte yeniden gözden geçirilmesi gerekebilecektir.

Öte yandan, Transfer Fiyatlandırması, şirketlerin sadece mali işler departmanını değil; bütün yönetim departmanlarını ilgilendirmektedir. Bu nedenle, Transfer Fiyatlandırması politikalarına ilişkin kararlar alınırken, satın alma, pazarlama, lojistik, Ar-Ge vb. departmanların da görüşlerinin alınması gerekecektir.

KAYNAKÇA:

- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğ
- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations