



## TASLAK TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI HAKKINDA GENEL TEBLİĞ (SERİ NO: 4): YENİ DÜZENLEMELERİN ŞİRKETLERE ETKİSİNİN DEĞERLENDİRMESİ

[www.tinvento.com](http://www.tinvento.com)

## 1. Taslak Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ

25 Şubat 2020 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanan 2151 sayılı "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi" ile transfer fiyatlandırması mevzuatında önemli değişiklikler yapılmıştı.

16 Nisan'da ise Gelir İdaresi Başkanlığı web sitesinde "Taslak Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Taslak Tebliğ)" yayınlandı.

Gelir İdaresi tarafından yapılan açıklamada Tebliğ taslağının ve eklerinin geliştirilmesi ve yayımlanmaya hazır hale getirilmesi için çalışmaların devam etmekte olduğu, mevcut taslakta yer alan konuların geliştirilmesi, değiştirilmesi veya katkıda bulunulması ile ilgili kamuoyu görüş ve önerilerinin 1 Mayıs 2020 tarihine kadar Başkanlığa iletilmesinin beklendiği belirtilmektedir.

Taslak Tebliğ özünde 2151 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile transfer fiyatlandırması mevzuatında yapılan değişikliklere ilişkin uygulama esaslarına yer vermektedir.

Taslak Tebliğ ile 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ'in ilgili bölümlerinde değişiklikler öngörülmekte ve özetle aşağıdaki konulara ilişkin detaylı açıklamalara ve uygulama esaslarına yer verilmektedir.

- İlişkili kişi tanımı: İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumlar
- Emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde kullanılan yöntemler: İşlemsel Kâr Yöntemleri
- Peşin fiyatlandırma anlaşmaları
- Transfer fiyatlandırmasında belgelendirme
- Belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükellefler için ceza uygulaması
- Grup İçi Hizmetler

Ayrıca belirtmek gerekirse, 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ'in "Yasal Düzenlemeler" başlıklı kısmı revize edilmiş ve 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla değişen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin son haline Tebliğ Taslağında yer verilmiştir.

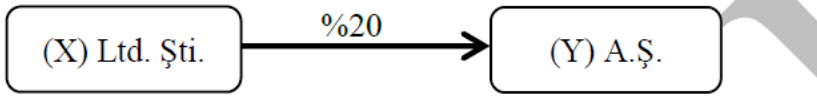
Bunların ışığında, bu bültenimizde Taslak Tebliğ’de yapılan açıklamaları tekrarlamak yerine getirilen düzenlemelerin özeti ile şirketlere etkileri ve uygulamaya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre, Taslak Tebliğ’deki sıralamaya göre konular takip eden bölümlerde ayrı ayrı ele alınmıştır.

## 2. İlişkili Kişi Tanımı: İlişkinin Doğrudan veya Dolaylı Olarak Ortaklık Kanalıyla Oluştugu Durumlar

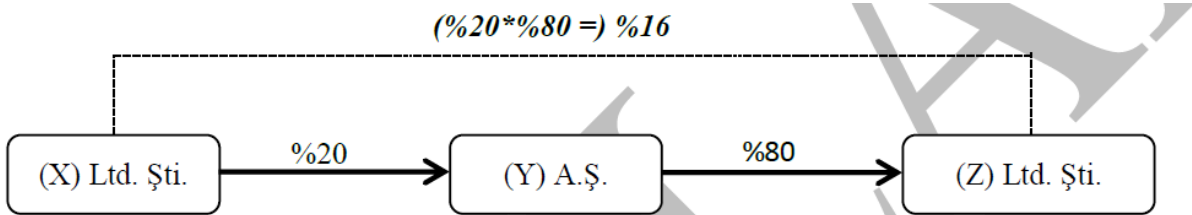
6728 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemede ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranması şartı getirilmiştir.

Taslak Tebliğ’de de bu konuda “**3.3- İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için %10 ortaklık, oy veya kâr payı şartı**” başlıklı yeni bir bölüm eklenmesi öngörülmüş ve konuya ilişkin örnekler yer verilmiştir.

Buna göre, birinci örnekte olduğu gibi doğrudan iştiraklerde ortaklık payının %10 ve üzerinde olduğu durumlarda taraflar ilişkili kişi kabul edilmektedir. Aşağıdaki şekilde görüldüğü üzere (X) Ltd. Şti ile (Y) A.Ş. ilişkili kabul edilmektedir.

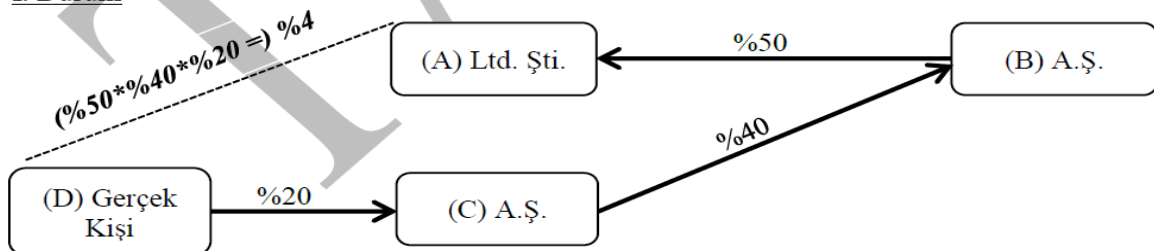


Dolaylı katılımlarda ise, birinci ve ikinci iştirak oranları birbirleri ile çarpılarak %10'luk sınırın geçilip geçilmediği tespit edilmektedir. Bu da aşağıdaki örnek ile Taslak Tebliğ’de açıklanmıştır.



Aynı şekilde, ilişkinin 3 veya daha fazla sayıda bir ortaklık kanalıyla olduğu durumlarda da ilişkinin boyutu her bir oranın yine bir biri ile çarpımı ile belirlenmektedir. Bu da aşağıda gösterilen örnekler ile Taslak Tebliğ’de açıklanmıştır.

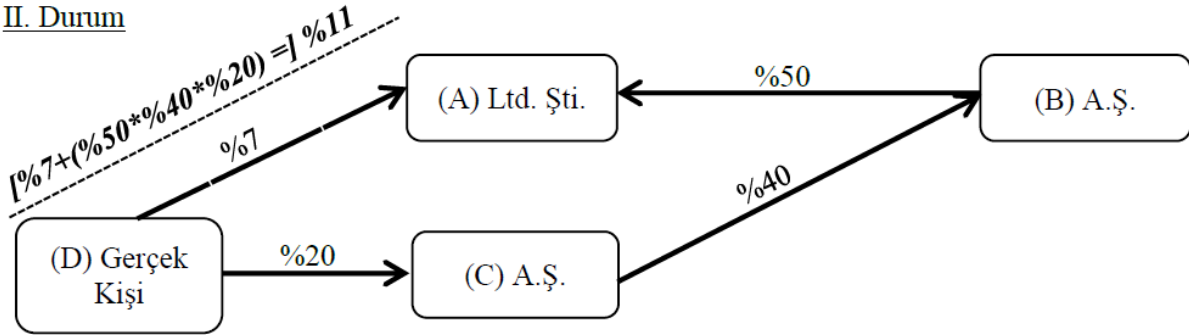
### I. Durum



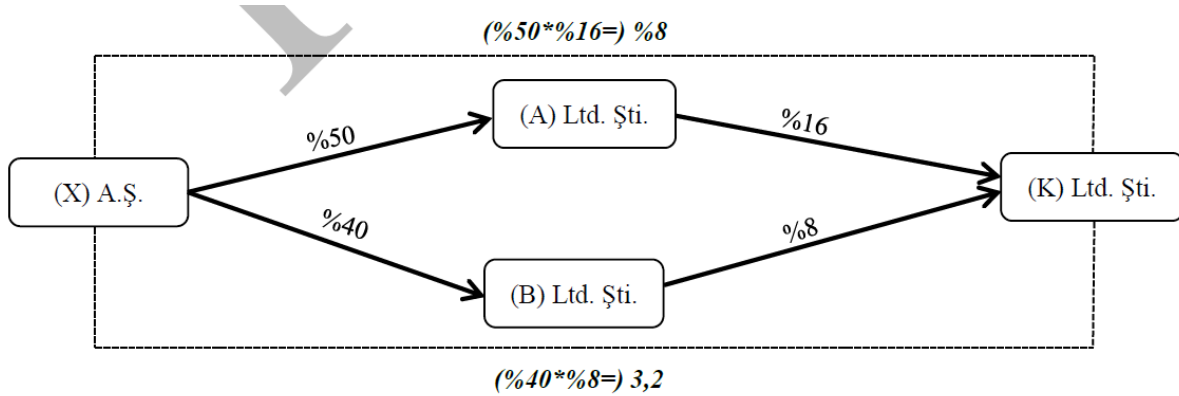
Birinci durumda görüldüğü üzere, üç ayrı ortaklık oranının birbiri ile çarpılması sonucunda bulunan %4 ( $=\%50*\%40*\%20$ ) oranı Kanunda belirtilen %10 şartını karşılamadığı için (A) kurumu ve (D) gerçek kişisi arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Aşağıda görüleceği üzere, ikinci durumda %11 [ $=\%7+(\%50*\%40*\%20)$ ] oranı Kanunda belirtilen %10 şartını karşıladığı için (D) gerçek kişisi ile (A) kurumu arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilecektir.

## II. Durum



Taslak Tebliğ'de "İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır. Oranların topluca dikkate alınmasında ortaklık ilişkisi dışındaki sebeplerle ilişkili sayılan kişilerin ortaklık, oy veya kâr payı hakları hesaba katılır." denilmektedir ve bu konu aşağıdaki örnekle açıklanmaktadır.



Yukarıdaki örneğe göre, ortaklık ilişkisinin boyutu (A) ve (B) kurumlarının (K) kurumundaki ortaklık oranı ve bu kurumların (X) kurumu ile aralarındaki ortaklık ilişkisi dikkate alınarak hesaplanmakta ve %11,2 ( $=\%16*\%50+\%8*\%40$ ) oranı Kanunda belirtilen %10 şartını karşıladığı için (X) kurumu ve (K) kurumu ilişkili taraflar olarak kabul edilmektedir.

Konuya ilişkin ayrıca belirtmek gerekirse, ortaklık açısından ilişkili kişi tanımında yapılan bu değişiklik özellikle belgelendirme yükümlülükleri bakımından kurumlar vergisi mükelleflerini yakından ilgilendirmektedir. Buna göre, kanunda aranan oranın altında kalan ilişkili kişiler ile yapılan işlemlerin belgelendirme kapsamında değerlendirilmesi zorunluluğu kalkmaktadır.

### 3. Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler: İşlemsel Kâr Yöntemleri

İşlemsel kar yöntemleri, “İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi” ve “Kâr Bölüşüm Yöntemi”nden oluşmaktadır. Bu iki yöntem, 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde yer almaktaydı. Yeni yapılan düzenleme ile bu iki yönteme de Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde de yer verilmiş oldu.

Buna göre, geleneksek yöntemler olan “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi”, “Maliyet Artı Yöntemi” ve “Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi”nin İşlemsel Kar Yöntemleri olan “İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi” ve “Kâr Bölüşüm Yöntemi”ne olan üstünlüğü ortadan kaldırılmıştır. Taslak Tebliğ’de de *“Bu yöntemler arasında herhangi bir öncelik sırası yoktur.”* denilerek bu durum bir kez daha ortaya konmuştur. Bununla birlikte, her ne kadar Taslak Tebliğ’de açıklanmasa da OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberine göre, Geleneksek Yöntemler ile İşlemsel Kar Yöntemleri eş zamanlı olarak uygulanabildiği durumlarda Geleneksel Yöntemlerin İşlemsel Kar Yöntemlerine üstünlüğü devam etmektedir.

Transfer fiyatlandırması yöntemleri konusunda yapılan değişiklikler ve Taslak Tebliğ’deki açıklamaların şirketlere en önemli etkisi ise, Geleneksel Yöntemler Yerine İşlemsel Kâr Yöntemlerinin kullanılması nedeniyle özellikle incelemelerde getirilen eleştirilerin azalacak olmasıdır. Bu düzenlemenin şirketlerin ilişkili kişi işlemlerine etkisi ise, Geleneksel Yöntemler Yerine İşlemsel Kar Yöntemlerinin olduğundan daha fazla kullanılmaya başlanması yönünde olacağını düşünmekteyim.

### 4. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

Hazine ve Maliye Bakanlığı mükellefler ile yaptığı müzakereler sonucunda ileriye dönük olarak peşin fiyatlandırma anlaşmaları imzalamaktaydı. İmza tarihinden itibaren yürürlüğe giren anlaşma en fazla 3 yıl süre için yapılabiliyordu. 2151 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanına Kanunla verilen yetki kullanılmış 3 yıllık süre 5 yıla çıkarılmıştır. Buna göre, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının 5 yıl süreliğine yapılması mümkün hale gelmiştir.

Taslak Tebliğ’de de bu konuda *“Peşin fiyatlandırma anlaşmasının süresi en fazla beş yıl olup imzalandığı tarihten itibaren anlaşmada belirlenen süre ve şartlar dâhilinde hüküm ifade eder.”* açıklamasına ve süre ile ilgili örneğe yer verilmiştir. Buna göre, belirli bir dönem içinde imzalanan anlaşma o dönemin tamamını içerecek şekilde gelecek 4 yıl ile birlikte 5 yıllık süre için imzalanabilir.

Taslak Tebliğ’de İdare ve mükellef arasında anlaşmanın 31.08.2020 tarihinde imzalanması durumunda 2020, 2021, 2022, 2023 ve 2024 hesap dönemleri için anlaşmanın uygulanabileceği ifade edilmiştir. Tarafların istemeleri ve anlaşmaları durumunda anlaşmanın süresinin 2021 hesap döneminden itibaren başlamasının kararlaştırılabileceği de ayrıca belirtilmiştir.

Bunların yanında, mükelleflerin mevcut peşin fiyatlandırma anlaşmalarının yenilenmesi için İdareye anlaşmanın bitiş tarihinden önce 9 ay yerine 6 ay önce başvurulması gerektiği ifade edilmiştir. Bu da daha önceden İdare ile anlaşma imzalamış ve mevcut anlaşmayı yenilemek isteyen mükelleflerin en az 6 ay önce İdareye başvurusu gerektiği sonucunu doğuracaktır.

## 5. Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme

2151 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile ilgili mükelleflere yükümlülüklerine bağlı olarak aşağıdaki belgelerin biri, bir kaçı ya da tamamını hazırlama yükümlülüğü getirilmiştir.

- Genel Rapor (Masterfile)
- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu (Local File)
- Ülke Bazlı Raporlama (Country-by-Country Reporting)
- Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form

Taslak Tebliğ’de de belirtildiği gibi, İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften düzenli olarak veya münferiden, ilave bilgi ve belge talebinde de bulunabilir. Bu da transfer fiyatlandırması belgelendirmesinin yukarıda sayılanlar ile sınırlı olmadığını, başka bir deyişle yukarıda sayılanların minimum düzeyde belgelendirmeyi ifade ettiği anlamına gelmektedir.

Taslak Tebliğ’de yapılan açıklamalar esas alınarak her bir belgelendirme yükümlülüğüne ilişkin değerlendirmelerimize ise aşağıda yer verilmiştir.

### 4.1. Tanımlar

Taslak Tebliğin 6. Maddesinde 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği’nin “**7.1- Belgelendirmeye ilişkin tanımlar**” başlığı altında çeşitli tanımlara yer verilmiştir. Bu tanımlar ise aşağıdakilerden oluşmaktadır.

- Grup
- Çok uluslu işletmeler grubu
- İşletme
- Raporlayan işletme
- Nihai ana işletme
- Vekil işletme

- Yetkili makam anlaşması
- Uluslararası anlaşma

Yukarıdaki tanımlara bakıldığında tamamının yeni getirilen ülke bazlı raporlama yükümlülüğü ile ilgili olduğu görülmektedir. O nedenle, özellikle ülke bazlı raporlama ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesi açısından önem arz etmektedirler. Ayrıca, belirtmek gerekirse söz konusu tanımlar OECD tarafından yayınlanan ülke bazlı raporlama ile ilgili rehber ve dokümanlarda yer alan tanımlamalarla birebir uyumludur.

## 4.2. Genel Rapor (Masterfile)

Taslak Tebliğ'de genel raporun aşağıdaki iki şarta birlikte sahip olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından hazırlamak zorunda olduğu açıklanmıştır:

- Çok uluslu işletmeler grubunun üyesi olmak ve
- Bir önceki hesap dönemi sonu bilançosundaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satış hasılat tutarının 500 milyon TL ve üzerinde olması

Çok uluslu şirketler grubu üyesi olmayan şirketler ile bir önceki hesap dönemi sonu bilançosundaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satış hasılat tutarının 500 milyon TL ve üzerinde olmayan kurumlar vergisi mükellefleri genel raporlama hazırlamayacaklardır. Bir şirketin bilançosundaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satış hasılatı 500 milyon TL ve üzerinde olsa bile çok uluslu şirketler grubunun üyesi değilse yine genel rapor hazırlamayacaklardır. Dolayısıyla, sadece Türkiye'de faaliyet gösteren şirketler belirlenen haddi aşmış olsalar bile genel raporu hazırlamayacaklardır.

Genel Rapor;

- tüm grup şirketleri açısından organizasyon yapısı,
- grubun ticari faaliyetlerin tanımı,
- grubun sahip olduğu gayrimaddi varlıklar, grup içi finansal işlemler ile
- grubun finansal ve vergi durumu şeklinde beş ana kategoriden oluşan bilgileri içerecektir.

Genel raporunun içeriğine ve İdarenin Taslak Tebliğ'de yer verdiği alt başlıklara bakıldığında ise genel raporun format ve içerik olarak OECD Standardı ile birebir örtüştüğü görülmektedir. O nedenle, detaylı bir değer zinciri analizine (value chain analysis) yer veren bir genel raporun hazırlanması son çıkarılan Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ve yayınlanacak olan transfer fiyatlandırması genel tebliği ile daha da önemli hale gelmiştir.

Önemle belirtmek gerekirse, Çok uluslu işletmeler grubuna bağlı kurumlar vergisi mükellefinin yurt dışında bulunan bir grup işletmesi tarafından grup adına hazırlanmış bir genel raporu var ise tekrar bir rapor hazırlamak yerine yurtdışında hazırlanmış söz konusu raporu kullanmaları ve istenmesi durumunda İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri mümkündür. Taslak Tebliğ'de de bu durum kabul edilmiştir. Ancak, ana rapor başka bir dilde hazırlanmış ise Türkçeye çevrilme zorunluluğu bulunmaktadır.

2151 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'ne göre genel rapor ilk defa 2019 mali yılı için hazırlanacaktır. Taslak Tebliğ'de de söz konusu raporun **2020 yılı sonuna kadar** hazırlanması gerektiği yinelenmiştir. Buna göre, ilk genel raporun, 2019 hesap dönemi için **31 Aralık 2020** tarihine kadar hazırlanması ve bu tarihten sonra istenmesi durumunda, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir. Özel hesap dönemine tabi olanlar ilk genel raporu, 1 Ocak 2019'dan sonra başlayan hesap dönemi için hazırlayacaklardır.

#### 4.3. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu (Local File)

Mevcut düzenlemelere göre, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler ile serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişileriyle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemleri ve diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişileriyle yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin olarak yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlamaları gerekmektedir.

Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı şubeleri ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişileriyle (mükellefin serbest bölgedeki şubeleri dahil) yaptıkları işlemlerin yıllık transfer fiyatlandırması raporuna dahil edilmesi gerekmektedir.

Aşağıdaki işlemler için yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlamasına gerek bulunmamaktadır:

- Büyük mükellefler hariç, kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişileriyle yaptıkları yurt içi işlemleri,
- Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişileriyle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemleri

Ayrıca, kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında faaliyette bulunan şubelerinin veya serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin Türkiye'de ayrıca rapor hazırlamasına gerek bulunmamaktadır. Bununla birlikte, yurtdışı şubelerin faaliyet gösterdikleri ülkede rapor hazırlama zorunlukları bulunabilmektedir.



Yıllık transfer fiyatlandırması raporunun kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin bitimine kadar **(30 Nisan)** hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmeleri zorunludur.

Yıllık transfer fiyatlandırması raporunun Türkçe olarak hazırlanması gerekmektedir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı bir dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.

Yukarıdaki açıklamalar, Taslak Tebliğ'de de tekrarlanmıştır ve genel olarak söylemek gerekirse, Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu anlamında halihazırda geçerli olan yükümlülüklerin devam ettirildiği görülmektedir. Bu anlamda, yıllık raporun kapsamına birkaç tane ilave başlık eklenmesi dışında kayda değer bir değişikliğe gidilmemiştir.

#### 4.4. Ülke Bazlı Raporlama (Country-by-Country Reporting)

Ülke Bazlı Raporlama, çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye'de mukim nihai ana işletmesi tarafından hazırlanacaktır. Ülke bazlı raporlama yapmak için bir önceki hesap döneminin konsolide edilmiş finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri 750 Milyon Avro ve üzerinde olma şartı bulunmaktadır.

Toplam konsolide grup geliri 750 Milyon Avro altında kalan çok uluslu şirket gruplarının ülke bazlı raporlama yapma zorunlulukları bulunmamaktadır. Toplam konsolide geliri 750 Milyon Avro'yu geçse bile yurt dışı iştiraki bulunmayan gruplar ülke bazlı raporlama yapmayacaktır. Bununla birlikte, nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin Türkiye'de bulunmadığı durumlarda 750 Milyon Avroluk haddin aşılması ve aşağıdaki koşullardan birinin gerçekleşmesi halinde Türkiye'de mukim işletme (çok uluslu işletme grubunun Türkiye'de birden fazla işletmesi bulunması durumunda diğerleri adına biri), ülke bazlı raporu elektronik ortamda İdareye sunacaktır:

- a) Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülkede, ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluğun bulunmaması,
- b) Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülkede ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluk bulunması ve İdare ile nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülke idaresi arasında uluslararası bir anlaşmanın olması ancak ülke bazlı rapor bilgilerinin paylaşımına ilişkin yürürlükte olan bir yetkili makam anlaşmasının bulunmaması,

- c) Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülkede ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluk bulunması, İdare ile nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülke idaresi arasında uluslararası bir anlaşmanın ve ayrıca ülke bazlı raporların değişimine ilişkin yetkili makam anlaşmasının olması, ancak bilgi paylaşımında sistemik bir hata olması.

Grubun Türkiye’de mukim nihai ana işletmesi tarafından, raporlanan hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar, elektronik ortamda ve XML formatında İdare’ye verilecektir. İlk ülke bazlı raporun, 2019 hesap dönemi için, 31 Aralık 2020 tarihine kadar elektronik ortamda İdareye sunulması gerekmektedir.

Özel hesap dönemine tabi olunması durumunda, ilk ülke bazlı raporun, 1 Ocak 2019’dan sonra başlayan hesap dönemi için hazırlanması ve ilgili özel hesap döneminin bitimini takip eden on ikinci ayın sonuna kadar elektronik ortamda İdareye sunulması gerekmektedir.

Ülke bazlı raporlamaya ilişkin herhangi bir muafiyet bulunmamakta olup, raporlanan hesap dönemi için belirlenen haddi aşan çok uluslu işletmeler grubu, ülke bazlı raporu hazırlamak ve elektronik ortamda İdareye sunmak zorundadır.

Örneğin; 2019 hesap dönemi ile ilgili olarak, çok uluslu işletmeler grubunun konsolide grup geliri 2018 hesap dönemi için 750 milyon Avro’nun altında ise 2019 hesap dönemi için ülke bazlı rapor hazırlanmayacaktır.

Ancak, 2020 hesap dönemi ile ilgili olarak aynı çok uluslu işletmeler grubunun konsolide grup geliri 2019 hesap dönemi için 750 milyon Avro veya üzerinde olması durumunda 2020 hesap dönemi için ülke bazlı rapor hazırlanacaktır.

Ülke bazlı rapor, aşağıdaki tablodan görüleceği üzere 3 farklı tablodan oluşmaktadır ve EK-6 olarak 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği’ne eklenecektir.

## ÜLKE BAZLI RAPOR

**TABLO 1:** Her bir ülke bakımından grup şirketinin cirosu, grup şirketlerinin ilgili ülkede ödediği vergiler ve ticari faaliyetleri

**TABLO 2:** Faaliyet gösterilen her bir ülke bakımından ilgili kategori kapsamında gruba bağlı şirketlerin faaliyet alanları, ana fonksiyonları vb. bilgiler

**TABLO 3:** Grup tarafından gerekli olduğu düşünülen ilave açıklamalar

Ülke bazlı rapor formatına [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/16042020/teblig4\\_EK6tablo.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/16042020/teblig4_EK6tablo.pdf) linkinden ulaşabilirsiniz. Formattan da anlaşılacağı üzere, ülke bazlı rapor başlıklar ve içerik olarak OECD standardı ile bire bir uyumludur.

Taslak Tebliğ ekinde ülke bazlı raporlama ile ilgili ek açıklamalar da bulunmaktadır. Bu açıklamalar özellikle raporun doldurulması aşamasında faydalı olacaktır ve [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/16042020/teblig4\\_EK6aciklamalar.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/16042020/teblig4_EK6aciklamalar.pdf) linkinden ulaşılabilmektedir.

Diğer taraftan, ilk ülke bazlı rapor ile ilgili olarak, kapsama giren çok uluslu işletmeler grubu üyeleri, nihai ana işletme veya vekil işletme olup olmadıklarını ve grup adına hangi işletmenin raporlama yapacağı ile hesap dönemi hakkındaki bilgileri **31 Ağustos 2020 günü saat 23:59'a kadar**; takip eden yıllara ilişkin söz konusu bilgiler de **her yılın Haziran ayı sonuna kadar** EK-5'deki içeriğe ve açıklamalara uygun şekilde "**Ülke Bazlı Raporlamaya İlişkin Bildirim Formu**" doldurularak elektronik ortamda internet/interaktif vergi dairesi üzerinden vereceklerdir.

Taslak Tebliğ'de yapılan açıklamalara göre, ana merkezi Türkiye'de olsun olmasın kapsama giren tüm şirketler söz konusu formu online olarak doldurmak ve İdare'ye göndermekle yükümlüdürler. Formun taslak haline ve formun doldurulması ile ilgili ilave açıklamalara aşağıdaki linklerden ulaşabilirsiniz.

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/16042020/teblig4\\_EK5tablo.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/16042020/teblig4_EK5tablo.pdf)

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/16042020/teblig4\\_EK5aciklamalar.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/16042020/teblig4_EK5aciklamalar.pdf)

Bildirim formu, sadece, raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap döneminde konsolide grup geliri 750 milyon Avro ve üzerinde olan çok uluslu işletme grupları tarafından doldurulacaktır.

Kâğıt ortamında (elden veya posta ile) bildirim formu kabul edilmeyecektir. Bildirim formunun elektronik ortamda verilmiş sayılabilmesi için sistem üzerinden onaylama işleminin yapılması şarttır. Onaylama işlemi en geç bildirim verilmesi gereken sürenin son günü saat 24:00'ten önce tamamlanmalıdır.

Çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesinin Türkiye'de mukim bir işletme olması durumunda, bu bildirim çok uluslu işletme grubu adına sadece nihai ana işletme tarafından yapılması gerekmektedir. Söz konusu bildirim, nihai ana işletmesi Türkiye'de mukim olmayan çok uluslu işletmeler grubu adına, Türkiye'de mukim grup üyelerinden biri tarafından yapılabilir.

Ülke bazlı rapora ilişkin olarak EK-6'daki içeriğe uygun şekilde düzenlenen tablolar, tablo ekinde yer alan açıklamalar doğrultusunda doldurulacak ve elektronik ortamda gönderilecektir. Bu da Başkanlığın internet sitesinden ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) / BTRANS linkine bağlanarak mevcut e-Beyanname kullanıcı kodu ve şifresi kullanılarak gerçekleştirilecektir. Link henüz ilan edilmemiştir ancak Tebliğ Resmî Gazete'de yayınlandığında ilgili link de görülebilecektir.

Taslak Tebliğ'den de anlaşıldığı üzere, nihai ana işletmesi Türkiye'de bulunan çok uluslu işletmeler grubu adına hazırlanan ülke bazlı rapor, Türkiye'nin taraf olduğu ikili ve/veya çok taraflı uluslararası anlaşmalar çerçevesinde karşılıklı olarak diğer ülke vergi idareleri ile paylaşılacaktır.

Ülke bazlı raporların hangi ülkeler ile paylaşılacağı şu an için belirlenmiş değildir ancak Tebliğ taslağındaki yapılan açıklamaya göre, bilgi değişimi yapılacak ülkelerin listesi, İdare tarafından yakın zamanda ilan edilecektir.

Ülke bazlı raporlama ile ilgili diğer önemli bir konu ise, alınan verilerin İdare tarafından risk analizinde kullanılacak olmasıdır. Dolayısıyla, ülke bazlı raporlama ile İdare'ye sunulan veriler incelenmeye almaya karar vermede İdare tarafından kullanılabilir. Ancak, Taslak Tebliğ'de de belirtildiği gibi ülke bazlı raporlarda yer alan veriler doğrudan matrah takdiri için tek bir sebep olarak kullanılamayacaktır, ki bu durum OECD düzenlemeleri ve tavsiyelerine fazlası ile uyumludur.

#### 4.5. Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak EK-3'te yer alan "Transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin form"u doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

Bu form ile ilgili herhangi bir değişiklik veya ilave açıklama yapılmamıştır. Dolayısıyla, eskiden olduğu gibi herhangi bir miktar sınırlaması olmaksızın tüm yurtiçi ve yurtdışı ilişkili kişi işlemlerinin ilişkin bilgilerin yer aldığı formun doldurularak kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine gönderilmesi gerekmektedir.

#### 5. İndirimli Vergi Ziyai Cezası Uygulaması

Yeni düzenleme ile transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükellefler için %50 oranında indirimli vergi ziyai cezası uygulaması öngörülmüştür. Böylece, ödevlerini tam ve zamanında yerine getiren mükellefler ile hiç yerine getirmeyen ya da eksik yerine getiren mükellefler arasında bir ayırım yapılması söz konusu olmuştur.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüğü ve bu yükümlülüğün tam ve zamanında yerine getirilmesinden kastedilen; bu Tebliğde yer alan belgelendirme yükümlülüklerinin tam, zamanında ve belirlenen usule uygun olarak yerine getirilmesidir. Belgelendirmeye ilişkin esas etkilemeyen hata ve eksiklikler ceza indirimi uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

Bu yönde bir adımın atılmasının şirketleri olumlu yönde etkileyeceği görüşündeyiz. O nedenle, transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükellefler transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yaptıkları ortaya çıksa bile bundan böyle ceza yönünden koruma altında olacaklardır.

## 6. Grup İçi Hizmetler

Taslak Tebliğ'de, sağlanan grup içi hizmet nedeniyle yapılan ödemelerin alınan hizmetin mahiyetine göre, iç mevzuat hükümleri ve ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma hükümleri de dikkate alınmak suretiyle vergilendirileceği ifade edilmiştir.

Bu kapsamda verilen örnekte (A) ülkesinde mukim (AB) şirketi tarafından satın alınan bir gayrimaddi hakka ilişkin kullanım hakkının grup şirketlerine masraf paylaşımı kanalıyla dağıtıldığı, Türkiye'de mukim grup şirketi (B)'nin de, faaliyetleri kapsamında bu hizmetten faydalandığı ve (B) şirketi tarafından söz konusu gayrimaddi hakkın kullanımı karşılığında grup içi hizmet ödemesi yapıldığı durumlarda yurt dışındaki ilişkili kişiye yapılan ödemenin, gayrimaddi hak ödemesi olarak kabul edileceği ve ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma hükümleri dikkate alınarak iç mevzuat hükümleri uyarınca vergilendirileceği ifade edilmiştir. Taslak Tebliğ'de grup içi hizmetler konusunda önemli bir konunun altı çizilmiştir. Buna göre, mükellefler her ne kadar işlemi grup içi hizmet olarak adlandırmış olsalar bile eğer satın alınan, gayrimaddi hakka ilişkin kullanım hakkı ise bu hizmet değil gayrimaddi varlık olarak kabul edilecek ve anlaşmaların royalti (genel olarak 12. Maddesi) hükümlerine göre vergilendirilecektir. Bu da yapılan ödemeler üzerinden genel olarak %10 stopaj vergisi doğacağı anlamına gelmektedir.

## 7. Tebliğ İle Getirilecek Düzenlemeler Şirketleri Nasıl Etkileyecek?

2151 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile transfer fiyatlandırması mevzuatında önemli değişiklikler yapılmış ve şirketlere bazı yükümlülükler getirilmiştir. Bu kapsamda, Kararname'de belirlenen hadleri aşan şirketlerin üçlü dokümantasyon yükümlülükleri olup olmadığını öncelikle tespit etmelerini tavsiye etmekteyiz.

Ayrıca, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi sonrasında yayınlanan taslak transfer fiyatlandırması tebliğinde konuya ilişkin detaylı açıklamalara yer verildiği görülmektedir. Özellikle uygulamaya yönelik detay açıklamaların yer alacağı nihai tebliğe göre hareket edilmesi yerinde olacaktır.

Bunun yanında, toplam konsolide grup geliri 750 milyon Avro ve üzerinde olan çok uluslu Türk şirket gruplarının ülke bazlı raporlama ile Türk Mali İdaresi ile paylaşacakları bilgiler uluslararası anlaşmalar dahilinde diğer ülkeler ile de paylaşılacak; aynı zamanda diğer ülkeler de Türkiye ile bu bilgileri karşılıklı olarak paylaşacaklardır.

O nedenle, ülke bazlı raporlamanın Türk şirket grubuna etkisinin de ayrıca değerlendirilmesinde fayda bulunmaktadır.

Yeni düzenlemeleri dikkate aldığımızda, transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirilmesi daha da önemli hale gelmiştir. Bu yüzden, şirketlerin zaman aşımı süresi içindeki tüm geçmiş yıllar için transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüklerini bir an önce tamamlamalarında yarar vardır. İlaveten, şirketlere yeni getirilen genel rapor ve ülke bazlı raporlama ile ilgili çalışmalarını önce bir an başlamalarını tavsiye etmekteyim.

Keza 2020 sonuna kadar hem genel raporun hem de ülke bazlı raporun hazırlanması gerekmektedir. Covid-19 virüsü etkilerini de dikkate aldığımızda normal döneme geçildiğinde belgelendirme yükümlülüklerinin yerine getirilmesi için kısa bir süre kalabilir. Bunun engellemek için de çalışmalara bir önce başlanılmasında yarar olduğunu düşünüyorum.

Ayrıca belirtmem gerekirse, uzun yıllardır karşılaştığım üzere faaliyet raporu benzeri ve yeterli analiz içermeyen çalışmaların Taslak Tebliğ'de detaylı olarak açıklanan ve İdarenin aradığı transfer fiyatlandırması belgelendirmesini karşılamadığını düşünmekteyim.

"Taslak Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" ve transfer fiyatlandırması mevzuatında yapılan son değişiklikler ile ilgili sorularınız için lütfen bize ulaşınız.

Ayrıca, Tinvento olarak özellikle operasyonel transfer fiyatlandırması ve ülke bazlı raporlama için gelişmiş teknoloji çözümlerimiz bulunuyor. Bu kapsamda Tinvento CbCR Manager ülke bazlı raporlama ile ilgili şirketinizin bütün ihtiyaçlarınızı karşılayabilir ve tüm süreçleri otomatize etmenizi kolaylıkla sağlayabilir.

Tinvento ile ilgili detaylı bilgi için lütfen web sitemizi ziyaret ediniz.

## **Ramazan Biçer**

Tinvento, Kurucu Ortak

E-mail: ramazan.bicer@tinvecto.com