

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YENİ BELGELENDİRME YÜKÜMLÜKLERİ: ÜLKE BAZLI RAPOR VE GENEL RAPOR

Dr. Metin DURAN, YMM

1. İlişkinin Doğrudan veya Dolaylı Olarak Ortaklık Kanalıyla Oluştugu Durumların Örtülü Kazanç Dağıtım Kapsamında Sayılması için %10 Ortaklık, Oy veya Kâr Payı Şartı

6728 sayılı Kanununun 59 uncu maddesiyle 5520 sayılı Kanununun 13 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yapılan değişiklik uyarınca, ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluşturduğu durumların örtülü kazanç dağıtım kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranmaktadır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.

Diğer taraftan, ortaklık ilişkisi olup olmadığına veya ortaklık oranına bakılmaksızın, kurumun idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kişiler arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtım hükümleri kapsamında değerlendirilir.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğin (1 seri No'lu TF Tebliğinin) "3- İlişkili Kişi" başlıklı bölümünün birinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

"İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluşturduğu durumların örtülü kazanç dağıtım kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır. Bu hüküm teşebbüs sahibi için de uygulanır."

"Örneğin, (ABC) Adi Ortaklığının ortağı olan gerçek kişi (A), aynı zamanda (D) Ltd. Şti.'de ortaklık payına sahiptir. Bu durumda, (ABC) Adi Ortaklığı ve (D) Ltd. Şti. ilişkili kişidir."

1. Emsallere Uygun Fiyatın Belirlenmesinde Uygulanan Yöntemler:

1 Seri nolu TF Tebliğinin yöntemlere ilişkin 5'nci maddesi güncellenmiştir. Buna göre emsallere uygun fiyatın belirlenmesi aşağıdaki şekilde olacaktır.

"Emsallere uygun fiyat veya bedeller, geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemleri ile işlemsel kâr yöntemleri olarak adlandırılan kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemlerinden işlemin mahiyetine en uygun olan yöntem kullanılarak tespit edilir. Bu yöntemler arasında herhangi bir öncelik sırası yoktur. Bununla birlikte, yöntemlerin eşit şekilde uygulanabilir olduğu durumlarda geleneksel işlem yöntemleri işlemsel kâr yöntemlerine tercih edilir.

Emsallere uygun fiyata yukarıda sayılan yöntemlerden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa; mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç

verdiğine inandığı bir yöntemi de kullanabilir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.”

2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması (PFA):

Aynı Tebliğin “6.2.3- Değerlendirme ve analiz” başlıklı bölümünün dördüncü paragrafı ile “6.3- Anlaşmanın süresi” başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiş, “6.5.1- Anlaşmanın yenilenmesi” başlıklı bölümünün birinci paragrafında yer alan “**en az dokuz ay önce**” ibaresi “**en az altı ay önce**” olarak değiştirilmiş ve aynı bölümün ikinci paragrafında yer alan “bir dönem daha” ibaresi “aynen devam ettirilmesini veya gerekli görülen sınırlı değişikliklerin yapılması suretiyle” olarak değiştirilmiştir.

Böylece idare ile PFA yapmış olan mükelleflerin bu anlaşmanın yenilenmesini talep etmeleri için 6 ay önceden başvuru yapmaları gerekmektedir. Eskiden bu süre 9 ay olarak belirlenmişti.

- Anlaşmanın süresi

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının süresi en fazla beş yıl olup imzalandığı tarihten itibaren anlaşmada belirlenen süre ve şartlar dâhilinde hüküm ifade eder. Örneğin, mükellef tarafından 2/12/2019 tarihinde yapılan başvuru sonucunda devam eden sürecin 31/8/2020 tarihinde imzalanan anlaşma ile sonuçlanmış olması durumunda, mükellef ve İdare, anlaşmanın beş yıl uygulanması hususunda mutabakata varabilir. Bu durumda, anlaşmada belirtilen süre ve şartlar dâhilinde, anlaşmanın imzalandığı 31/8/2020 tarihinden itibaren hüküm ifade etmek üzere; 2020, 2021, 2022, 2023 ve 2024 hesap dönemleri için uygulanabileceği gibi taraflar anlaşmanın süresinin 2021 hesap döneminden itibaren başlamasını da kararlaştırabilir.”

3. Belgelendirmeye İlişkin Yapılan Düzenlemeler:

Bilindiği üzere transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüğü önceleri yalnızca yıllık TF raporu ve KV beyannamesi ile birlikte verilen transfer fiyatlandırması kontrol edilen yabancı kurum, ve örtülü sermayeye ilişkin formdan oluşmaktaydı. Daha önce yayımlana CK ile birlikte bu iki belgeye iki yeni rapor daha eklenmiş bulunmaktadır. Bu tebliğde de bu yeni raporlama yükümlülüklerinin nasıl yerine getirileceğine ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

Transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülükleri; genel rapor, yıllık transfer fiyatlandırması raporu, ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu ve ülke bazlı rapor ile transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin formdan oluşur. Söz konusu raporların ve formların 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148 inci, 149 uncu ve mükerrer 257 nci maddeleri hükümleri uyarınca, bu Tebliğin ilgili bölümlerinde yer alan süre ve formatta hazırlanarak İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir.

İdare, gerekli gördüğü takdirde mükelleften düzenli olarak veya münferiden, ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.

3.1. Belgelendirmeye İlişkin Tanımlar

a) Grup: Ortaklık ya da 2tandar ilişkisi aracılığıyla bağlı olan ve yürürlükteki muhasebe ve finansal raporlama standartları uyarınca, konsolide finansal tablolar hazırlaması gereken ya

da gruptaki herhangi bir işletmenin hisseleri borsada işlem 3tand idi, konsolide finansal tablolar hazırlaması gerekecek olan işletmelerin tümünü ifade eder.

b) Çok uluslu işletmeler grubu: Farklı ülkelerde mukim olan iki veya daha fazla işletmenin dahil olduğu grubu veya bir işletmenin başka bir ülkede işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla faaliyette bulunmasından dolayı vergiye tabi olması nedeniyle oluşan grubu ifade eder.

c) İşletme: Çok uluslu işletmeler grubunun konsolide finansal tablolarına dahil edilmiş ayrı ticari birimini, işyeri veya daimi temsilcisini ifade etmekte olup çok uluslu işletmeler grubunun bağlı işletmelerini kapsar. Sadece büyüklük veya önem derecesi bakımından çok uluslu işletmeler grubunun konsolide finansal tablolarının dışında tutulmuş ayrı ticari birimler ve herhangi bir amaçla ayrı finansal tabloların hazırlandığı işyeri veya daimi temsilciler de işletme kapsamı içindedir.

Ç) Raporlayan işletme: Çok uluslu işletmeler grubu adına, ülke bazlı raporu sunacak olan işletmeyi ifade eder. Nihai ana işletmesi Türkiye’de mukim olan çok uluslu işletmeler grubunda, ülke bazlı raporu İdareye nihai ana işletme sunar. Ancak, vekil işletme veya çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim işletmelerinden biri de raporlayan işletme olabilir.

d) Nihai ana işletme: Çok uluslu işletmeler grubunun, işletmenin mukim olduğu ülkede uygulanan muhasebe ve finansal raporlama standartları uyarınca, konsolide finansal tablolar hazırlaması gereken ya da hisseleri, mukim olduğu ülkede borsada işlem 3tand idi, konsolide finansal tablolar hazırlaması gerekecek olan hakim işletmesini ifade eder.

e) Vekil işletme: Çok uluslu işletmeler grubu tarafından nihai ana işletmeye yegâne vekil olarak tayin edilmiş ve ülke bazlı raporu çok uluslu işletmeler grubu adına sunacak olan işletmeyi ifade eder.

f) Yetkili makam anlaşması: Uluslararası bir anlaşmaya taraf olan ülkelerin yetkili makamları arasında olan ve taraf ülkeler arasında ülke bazlı raporun değişimini sağlayan anlaşmayı ifade eder.

g) Uluslararası anlaşma: 30/10/2017 tarihli ve 2017/10969 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanan ve ülkeler arasında vergi konularında bilgi değişimi için yasal yetki sağlayan “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi”ni, iki veya çok taraflı vergi anlaşmalarını ya da vergi konularında bilgi değişimi anlaşmalarını ifade eder.

Ğ) Sistemik hata: Ülke bazlı raporun değişimine ilişkin anlaşmaya taraf olan diğer ülke idaresinin ülke bazlı raporun otomatik değişimini askıya almasını ya da kendi ülke vergi idaresine sunulan bir ülke bazlı raporu otomatik olarak İdareye sunmamasını ifade eder.

h) Konsolide grup geliri: Konsolide finansal tablolarda ayrı olarak yer alan tüm gelir, kazanç ve hasılat unsurlarının toplamını ifade eder.

3.2.Genel Rapor (Master File) :

Genel rapor, çok uluslu işletmeler grubuna bağlı ve bir önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan bilançodaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satışlar tutarının her ikisi de 500 milyon TL ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından hazırlanır.

Buna göre, bir hesap dönemi ile ilgili genel rapor hazırlanması için;

a) Çok uluslu işletmeler grubuna bağlı bir kurumlar vergisi mükellefi olması,

b) İlgili hesap döneminden bir önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan bilançodaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satışlar tutarının her ikisinin de 500 milyon TL ve üzerinde olması gerekmektedir.

Genel raporun hazırlanması ile ilgili olarak;

a) Aktif büyüklük; bilançoda yer alan varlıklar toplamını,

b) Net satışlar; gelir tablosunda net satışlar satırındaki yıllık net satış hasılat tutarını (gelir tablosunda net satışlar tutarı yer almayan mükelleflerin, ana/esas faaliyetlerine ilişkin gelir tutarını “net satışlar” olarak dikkate almaları gerekmektedir.)

ifade eder.

Genel raporun, çok uluslu işletmeler grubuna bağlı kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, ilgili hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonuna kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir.

Çok uluslu işletmeler grubuna bağlı kurumlar vergisi mükellefi, yurt dışında bulunan bir grup işletmesi tarafından grup adına hazırlanmış bir genel raporu da, istenmesi durumunda İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edebilir. Söz konusu raporun yabancı dilde hazırlanmış olması halinde Türkçe çevirisi de sunulur. Çok uluslu işletmeler grubuna bağlı Türkiye’de birden fazla kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda, genel rapor diğerleri adına grup işletmelerinden biri tarafından hazırlanabilir. Bu durumda raporu hazırlayan işletme diğer hangi işletmeler adına bu raporu hazırladığını raporda açıkça belirtir.

İlk genel raporun, 2019 hesap dönemi için 31/12/2020 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, 1/1/2019’dan sonra başlayan hesap dönemi için hazırlar.

Genel rapor, çok uluslu işletmeler grubunun (Bu bölümle ilgili olarak, çok uluslu işletmeler grubu bundan sonra “grup” olarak adlandırılacaktır.) organizasyon yapısı, işletme faaliyetlerinin tanımı, sahip olduğu gayrimaddi hakları, grup içi finansal işlemleri ile grubun finansal ve vergisel durumunu içerecek şekilde beş ana kategoriden oluşur. Bu kategorilerin mahiyeti aşağıda açıklanmıştır:

a) Organizasyon yapısı

1) Grubun hukuki ve ortaklık yapısı ile faal olan işletmelerin coğrafi konumunu gösteren bilgiler şeması.

b) Grubun işletme faaliyetlerinin tanımı

- 1) İşletme kârını oluşturan temel unsurlar,
- 2) Grup cirosunun %5’inden fazlasına tekabül eden miktardaki ürün ve hizmetler ile grup tarafından sunulan en büyük beş ürün veya hizmete ilişkin tedarik zincirinin açıklanması,
- 3) Yukarıdaki ürün ve hizmetler açısından büyük coğrafi pazarlara ilişkin bilgiler,
- 4) Ar-Ge hizmetleri dışında grup üyeleri arasında düzenlenen önemli hizmet sözleşmelerini gösteren tablo ve kısa açıklamalar ile grup içi hizmetler için fiyat tespitine ve hizmet maliyetlerinin dağılımına ilişkin transfer fiyatlandırma politikası ve önemli hizmetleri sağlayan belli başlı lokasyonlar hakkında açıklamalar,
- 5) Gerçekleştirilen önemli işlevler, üstlenilen önemli riskler ve kullanılan önemli varlıklar temelinde, her bir grup işletmesi tarafından grup bünyesinde yaratılan 4tanda yapılan katkıları açıklayan işlev analizi,

6) İlgili hesap dönemi içinde, işletmelerin önemli mahiyetteki yeniden yapılandırma, devir ve satış işlemlerinin açıklanması.

c) Grubun sahip olduğu gayrimaddi haklar

- 1) Gayrimaddi hakların geliştirilmesi, mülkiyeti ve kullanımına ilişkin grubun ayrıntılı stratejisi hakkında açıklamalar ile belli başlı Ar-Ge tesislerinin ve Ar-Ge yönetim merkezinin lokasyonuna ilişkin açıklamalar,
- 2) Transfer fiyatlandırması amaçları bakımından grubun sahip olduğu önemli gayrimaddi haklar ve bunların hangi grup üyesinin mülkiyetinde olduğunu gösteren liste,
- 3) Maliyet katkı anlaşmaları, temel araştırma hizmet sözleşmeleri ve lisans anlaşmaları dahil gayrimaddi haklarla ilgili ilişkili kişiler arasında yapılan sözleşmelerin listesi,

4) Ar-Ge ve gayrimaddi haklarla ilgili grubun transfer fiyatlandırması politikalarını açıklayan bilgiler,

5) Hesap dönemi içinde, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen önemli gayrimaddi hak transferleri hakkında genel açıklamalar (ilgili işletmeleri, ülkeleri ve yapılan ödemeleri de içerecek şekilde).

Ç) Grup içi finansal işlemler

1) İlişkisiz taraflarla yapılan önemli finansal anlaşmalar dahil, grubun nasıl 5standar edildiğine ilişkin açıklamalar,

2) Grup adına merkezi finansman işlevi üstlenen grup üyelerine ilişkin tanımlamalar (bu işletmelerin etkin yönetim merkezinin yeri ve kurulduğu ülke bilgileri dahil),

3) İlişkili kişiler arasındaki finansman sözleşmelerine ilişkin grubun genel transfer fiyatlandırması politikaları hakkında genel açıklamalar.

d) Grubun finansal ve vergisel durumu

1) Hesap dönemi ile ilgili olarak finansal raporlama, yasal mevzuat, iç yönetim, vergi veya başka amaçlar nedeniyle hazırlanmış olan grubun konsolide finansal tabloları,

2) Grubun yürürlükte olan tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının ve diğer vergi idareleri tarafından verilen, gelirin ülkeler arasındaki dağılımına ilişkin özelgelerin listesi ile bunlara ilişkin özet bilgiler.

Çok uluslu işletmeler grubunun farklı iş kollarında faaliyet göstermesi ve genel raporun bu iş kolları itibarıyla düzenlenmesinin uygun olması halinde, genel rapor bu şekilde hazırlanabilir. Bu durumda, merkezi grup fonksiyonları ve iş kolları arasındaki işlemlerin rapora yansıtılmasında gereken özen gösterilmelidir.

3.3. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu:

Yıllık transfer fiyatlandırması raporunun, Ek-4'te yer alan formata uygun şekilde, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra, istenmesi durumunda, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur.

Kapsama Giren Mükellefler ve İşlemler

Mükellefler, aşağıda belirtilen işlemlere yönelik olarak "yıllık transfer fiyatlandırması raporu" hazırlar:

a) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemler,

b) Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemler,

c) Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi işlemler,

ç) Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı şubeleri ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (serbest bölgedeki şubeleri dahil) yaptığı işlemler.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında faaliyette bulunan şubelerinin veya serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin ayrıca rapor hazırlamasına gerek bulunmamaktadır.

- Kapsama Girmeyen Mükellefler ve İşlemler

Mükelleflerin aşağıda sayılan işlemler için yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlama zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak mükelleflerin bu işlemlere ilişkin söz konusu raporda yer alması gereken bilgi ve belgeleri, istenmesi durumunda, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri gerekir.

- a) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükellefler ile serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri dışındaki diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemler,
- b) Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemler,
- c) Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemler.

- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunda Yer Alması Gereken Bilgi ve Belgeler

Yıllık transfer fiyatlandırması raporunda yer alması gereken bilgi ve belgeler aşağıdaki gibidir:

- a) Mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı (6tanda, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları/T.C. kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları ve benzeri) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler,
- b) Gerçekleştirilen işlevleri, üstlenilen riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,
- c) İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listelerine ilişkin genel bilgi (Ayrıntılı bilgi ve belgelerin yıllık transfer fiyatlandırması raporuna eklenmesi gerekli olmayıp istenmesi halinde ibraz edilmesi gerekmektedir.),
- ç) İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetlerine ilişkin genel bilgi (Ayrıntılı bilgi ve belgelerin yıllık transfer fiyatlandırması raporuna eklenmesi gerekli olmayıp istenmesi halinde ibraz edilmesi gerekmektedir.),
- d) İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlem kategorisi ile bu işlemlerin ülke bazında tutarı,
- e) İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,
- f) İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,
- g) İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi/grubun fiyatlandırma politikası,
- ğ) İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- h) Gayrimaddi hakların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayrimaddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- ı) Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, 6tandardırılabilirlik analizi),
- İ) Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,
- j) Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- k) Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler,
- l) Emsal fiyatın tespit edilmesi için çok yıllık analiz yapılmış olması durumunda, bunun sebeplerine ilişkin bilgi,
- m) Mevcut tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının birer örneği,
- n) Transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanmasında kullanılan finansal bilgiler.

Yıllık transfer fiyatlandırması raporunu hazırlamak zorunda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin düzenlenecek raporda, istihdam ilişkisi içinde bulunmaları nedeniyle ilişkili kişi sayılanlarla yaptığı işlemlere ilişkin bilgi ve belgelere yer vermelerine gerek bulunmamaktadır. Ancak söz konusu bilgi ve belgeler istenmesi durumunda İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilir.

Öte yandan, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur. Transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlar bu hesaplamalar ve belgeler olduğundan, seçilen yöntem ve bu yöntemin

uygulanmasına ilişkin bütün hesaplamalara ve işlemlere ait belgeler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır.

3.4. Ülke Bazlı Rapor:

TF mevzuatına daha önce yayımlanmış olan CK ile giren bir yeni yükümlük olan ülke bazlı rapor, Genel rapordan farklı olarak esas itibariyle 3 adet tablodan oluşan bir raporlama yükümlülüğüdür. Bu itibarla daha önceden var olan TF, KEYK ve Örtülü sermaye formuna benzerlik göstermektedir.

Raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap döneminin konsolide finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri, **750 milyon Avro** ve üzerinde olan çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim nihai ana işletmesi veya vekil işletmesi, raporlanan hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar ülke bazlı raporu hazırlar ve elektronik ortamda İdareye sunar. Konsolide finansal tabloların Avro dışında bir para biriminde düzenlenmesi halinde, 750 milyon Avro olan haddin hesaplanmasında, raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap dönemi için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından duyurulan döviz alış kurlarının yıllık ortalaması dikkate alınacaktır. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında farklı para biriminin kullanılması durumunda buna ilişkin açıklamalara da ülke bazlı raporda yer verilmelidir.

Bununla birlikte, nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin Türkiye’de bulunmadığı durumlarda yukarıdaki 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 sunar:

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.

Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin Türkiye’de bulunmadığı ve nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin bulunduğu ülkede ülke bazlı raporlamaya ilişkin eşiğin yerel para birimi cinsinden belirlendiği durumlarda, yukarıdaki haddin hesaplanmasında, 750 milyon Avro karşılığı yerel para birimi eşiği dikkate alınır.

Çok uluslu işletmeler grubunun nihai ana işletmesinin Türkiye’de bulunduğu durumda, ülke bazlı raporlama başka bir ülkede “vekil işletme” sıfatıyla veya yerel raporlama hükümlerine göre yapılmış olsa da Türkiye’deki nihai ana işletme tarafından hazırlanarak İdareye sunulur.

Ülke bazlı raporlama açısından konsolide finansal tablolar, nihai ana işletme ve bağlı işletmelerin varlıklarının, yükümlülüklerinin, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir ekonomik işletmeninki gibi sunulduğu çok uluslu işletmeler grubunun finansal tablolarını ifade eder. Bu çerçevede, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

veya ilgili ülkede yürürlükte olan başka bir muhasebe ve finansal raporlama standardı uyarınca hazırlanan konsolide finansal tablolar ülke bazlı raporlama yükümlülüklerinin belirlenmesinde dikkate alınır.

Ülke bazlı rapor, raporlanan hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar hazırlanır ve elektronik ortamda İdareye sunulur. İlk ülke bazlı raporun, 2019 hesap dönemi için, 31/12/2020 tarihine kadar elektronik ortamda İdareye sunulması gerekmektedir. Özel hesap dönemine tabi olunması durumunda, ilk ülke bazlı raporun, 1/1/2019'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 hazırlanacak ve 2021 yılı sonuna kadar İdareye elektronik ortamda sunulacaktır.

Ülke bazlı rapor; 3 tablodan oluşur ve tablolar aşağıdaki bilgileri içerir:

a) Tablo 1- Gelirin, vergilerin ve işletme faaliyetlerinin ülke bazında dağılımı; çok uluslu işletmeler grubunun faaliyet gösterdiği her bir ülke ile ilgili gelir, vergi öncesi kâr/zarar, ödenen gelir/kurumlar vergisi, tahakkuk eden gelir/kurumlar vergisi, sermaye, geçmiş yıl kârları, çalışan sayısı ile nakit ve nakit benzeri dışındaki maddi varlıklar,

b) Tablo 2- Ülke bazında çok uluslu işletmeler grubuna dahil tüm işletmelerin listesi; çok uluslu işletmeler grubunun, ülke bazında, ilgili ülkede mukim her bir işletmesinin adı/unvanı, işletmenin kurulduğu ülke vergisel açıdan mukim olduğu ülkeden farklı ise bu ülkenin adı ve her bir işletmenin ana faaliyet konusu,

c) Tablo 3- İlave açıklamalar; tabloların doldurulması sırasında gerek görülen ilave açıklamalar.

Kapsama giren çok uluslu işletmeler grubu üyeleri tarafından; nihai ana işletme veya vekil işletme olup olmadıkları ve grup adına hangi işletmenin raporlama yapacağı ile hesap dönemi hakkındaki bilgiler, her yıl, raporlanacak hesap dönemini takip eden yılın Haziran ayı sonuna kadar ilgili tebliğin 5 nolu Ekindeki içeriğe ve İnternet Vergi Dairesinde yer alan açıklamalara uygun şekilde "ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu" doldurularak elektronik ortamda İnternet Vergi Dairesi üzerinden verilecektir. Raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap dönemine ilişkin konsolide finansal tabloları, bu tarihler itibarıyla henüz oluşturulmamış çok uluslu işletmeler grubu, bu durumu İdareye bildirerek ek süre için başvuruda bulunabilir.

Kapsama giren mükelleflerin bağlı bulunduğu vergi dairesinden kullanıcı kodu, parola ve şifre almaları gerekmektedir. Kağıt 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 23:59'a kadar tamamlanmalıdır

3.5. 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.

Formun doldurulmasında, her bir ilişkili kişi bazında yıllık toplam net tutarı **30.000 TL'nin** altında olan mal veya hizmet alım ya da satım işlem bilgileri ile söz konusu ilişkili kişi bilgilerine yer verilmesine gerek bulunmamaktadır." Formun doldurulmasında daha önce olmayan 30.000 TL'lik bir alt limit getirilmesinin faydalı olduğunu söyleyebiliriz. Zira bazı mükelleflerin çok sayıda olan küçük tutardaki işlemleri bile forma yazmaları gereksiz bir zaman kaybına yol açmaktaydı. Böylece bu sakınca da giderilmiş olmaktadır.

4. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Ceza Uygulaması

Teşebbüs sahibi ve kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunarak tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yapmaları durumunda Vergi Usul Kanununun ilgili ceza hükümleri tatbik olunur.

Türk vergi mevzuatında TF için ayrı bir ceza uygulaması mevcut değildir. TF ile ilgili işlemler nedeniyle vergi ziayı meuydana gelirse VUK'da yer alan genel ceza hükümleri uygulanmaktadır.

Bu Tebliğ ile İdareye ibraz etme zorunluluğu getirilen rapor, bildirim ve diğer bilgi ve belgeleri bu Tebliğde belirlenen süreler içinde vermeyen, eksik veya yanıltıcı bilgi verenler hakkında Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca cezai işlem uygulanacaktır.

5. Belgelendirme ve Ceza İndirimi

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme *yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla*, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için *vergi ziyaı cezası %50 indirimli olarak uygulanır*.

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 esası etkilemeyen hata ve eksiklikler ceza indirimi uygulamasına engel teşkil etmez. Belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmediğinin İdare veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından tespit edilmesi durumunda, mükellefler ceza indiriminden yararlanamaz.

Belgelendirme yükümlülüklerinin zamanında yerine getirilmesi; belgelendirmeye ilişkin süre tayin edilmişse belgelendirmenin bu süre içinde, süre tayin edilmemişse İdare ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından belirlenen süreler içinde ibraz edilmesini ifade etmektedir.

Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde indirimli ceza uygulamasından yararlanılması mümkündür."

6. Grup İçi Hizmetler:

1 Seri nolu TF Tebliğinin "11.3- Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi" başlıklı bölümün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

"Öte yandan, sağlanan grup içi hizmet nedeniyle yapılan ödemeler, alınan hizmetin mahiyetine göre, iç mevzuat hükümleri ve ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma hükümleri de dikkate alınmak suretiyle vergilendirilir. Örneğin, (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 kullanımını karşılığında grup içi hizmet ödemesi yapıldığı anlaşılmıştır. Bu durumda, yurt dışındaki ilişkili kişiye yapılan ödeme, gayrimaddi hak ödemesi olarak kabul edilir ve ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma hükümleri dikkate alınarak iç mevzuat hükümleri uyarınca vergilendirilir."

Yukarıdaki örnek uygulamada çok karşılaşılan bir konu olması ve özellikle yapılan ödemenin hizmet veya gayri maddi varlık alımı olmasına göre vergi tevkifatı bakımından farklı esaslara tabi olabilmesi nedeniyle tebliğde ayrıca bir örnek ile açıklanmasında fayda olduğunu söyleyebiliriz. Zira bazı mükellef yurt dışındaki ana şirketlerin uygulaması nedeniyle Türkiye de benzer işlemler nedeniyle cezai işlemlerle karşı karşıya kalabilmektedir.

7. Ülke bazlı raporlamaya ilişkin ilk bildirim formunun verilme süresi

Ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu, 2019 hesap dönemine ve 1/1/2019'dan sonra başlayan özel hesap dönemine münhasır olmak üzere, 30/10/2020 günü saat 23:59'a kadar Ek-5'teki içeriğe ve İnternet Vergi Dairesinde yer alan açıklamalara uygun şekilde doldurularak elektronik ortamda İnternet Vergi Dairesi üzerinden verilecektir.”

Söz konusu Genel Tebliğe ve eklerine ulaşmak için tıklayınız.

transfer4ek.pdf