

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 02.04.2020
Duyuru No : 2020/065
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI DERGİSİ -
NİSAN 2020 - SAYI : 464

Dursun KÜÇÜKASLAN
Yeminli Mali Müşavir

3 AŞAMALI TRANSFER FİYATLANDIRMASI DOKÜMANTASYON YÜKÜMLÜLÜĞÜ MEVZUATIMIZA GİRDİ

Anahtar Kelimeler:

**Transfer Fiyatlandırması, Ülke Bazlı Raporlama, Genel Rapor,
CbCR, Master File**

Öz:

25.02.2020 tarihinden itibaren yeni transfer fiyatlandırması dokümantasyon yükümlülükleri mevzuatımıza girmiştir. Şartları sağlayan mükelleflerin bu tarihten itibaren eski raporlama yükümlülüklerine ilave olarak Genel Rapor ve Ülke Bazlı Rapor da hazırlamaları gerekecektir. Ayrıca Ülke Bazlı Rapor yükümlülüğü kapsamında yine şartları sağlayan mükellefler için Bildirim Yükümlülüğü getirilmiştir. Yazımızda bu düzenlemeler sonrasında mevcut durumdaki transfer fiyatlandırması dokümantasyon yükümlülükleri açıklanmış ve 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.

1. GİRİŞ

Bundan tam 4 yıl önce Mart 2016'da Gelir İdaresi 3 aşamalı transfer fiyatlandırması (TF) dokümantasyon yükümlülüğünü mevzuatımıza dahil etmek üzere "3 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Tebliği" *TASLAK* olarak yayımlamıştı. O dönemde herkesin beklentisi taslak tebliğ çıktığına göre 2016 yılında 3 aşamalı TF dokümantasyon yükümlülüğünün Türkiye açısından da geçerli olacağı yönündeydi. Ancak belli bir süre sonra taslak, GİB'in internet sitesinden kaldırıldı ve 4 yıl boyunca bu konuda hiçbir adım atılmadı. Bu 4 yıl süresince birçok ülke 3 aşamalı raporlamaya geçti ve yurtdışında faaliyet gösterip kapsama giren Türkiye merkezli şirket grupları yükümlülüklerini yurtdışındaki şirketleri aracılığıyla vekil olarak (surrogate entity) yapmak zorunda kaldılar.

Nihayet 25.02.2020 tarih ve 31050 sayılı Resmi Gazete'de 2151 Sayılı "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Karar" yayımlandı. Karar ile aynı tarih itibari ile OECD'nin, Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılmasının (Base Erosion and Profit Shifting - BEPS) önlenmesi kapsamındaki 13 no.lu Eylem Planında öngörülen transfer fiyatlandırmasında 3 aşamalı raporlama yükümlülüğü Türk Vergi Mevzuatı'na girmiş oldu.

2. ÜÇ AŞAMALI TRANSFER FİYATLANDIRMASI BELGELENDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜ

TF'nin vergi mevzuatımıza girdiği 2007 yılından beri belirli şartları sağlayan mükelleflerin - Maliye tarafından istendiği anda verilmek üzere- sadece Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlaması gerekiyordu. 25 Şubat 2020 tarihinden itibaren ise belirlenmiş şartları sağlayan mükellefler tarafından TF kapsamında aşağıdaki 3 raporun hazırlanması gerekecektir.

- Genel Rapor
- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu
- Ülke Bazlı Raporlama

Her bir rapor için mevcut düzenlemeler ışığındaki değerlendirmelerimiz aşağıdaki gibidir:

2.1. GENEL RAPOR (MASTER FILE)

Genel Rapor hazırlama yükümlülüğü mevzuatımıza yeni girmiştir. Raporla gruba bağlı her bir şirketin ayrı ayrı işlemlerinin açıklanmasına gerek yoktur. Genel olarak çok uluslu şirketler grubunun yapısına ve grubun genel transfer fiyatlandırması politikalarına ilişkin bilgilere yer verilmesi gerekmektedir.

Genel Rapor; çok uluslu işletmeler grubunun organizasyon yapısı, işletme faaliyetlerinin tanımı, sahip olunan gayrimaddi haklar, grup içi finansal işlemler ile grubun finansal ve vergisel durumunu içerecek şekilde beş ana kategoriden oluşmaktadır.

Raporda bütün gruba ilişkin bilgilerin yer alması gerektiği için Genel Rapor çoğunlukla grubun ana şirketi tarafından hazırlanmakta ve ihtiyaç duyulması anında diğer grup şirketlerine iletilmektedir.

GENEL RAPOR (MASTER FILE)	
Kimler Düzenlemek Zorunda	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 hazırlanacaktır.
İçerik	<ul style="list-style-type: none">• Çok uluslu işletmeler grubunun organizasyon yapısı,• İşletme faaliyetlerinin tanımı,• Sahip olunan gayrimaddi haklar,• Grup içi finansal işlemler ile finansal ve vergisel durum
Süre	İlgili hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonuna kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra, istenmesi durumunda , İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur.
Başlangıç	İlk Genel Rapor, 2019 hesap dönemi için hazırlanacaktır. Özel hesap dönemine tabi olanlar ilk Genel Rapor'u, 1 Ocak 2019'dan sonra başlayan hesap dönemi için hazırlayacaktır.

2.2. YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU (LOCAL FILE)

Aşağıda sayılan mükellefler için Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'nu hazırlama yükümlülüğü 2007 yılından beri devam etmektedir. Yapılan düzenlemede bu yükümlülükle ilgili herhangi bir değişiklik yapılmamış; sadece raporun içeriğine bazı ek bilgiler eklenmiştir.

Bu raporda Genel Rapor'un aksine çok uluslu işletmeler grubuna bağlı şirketin ilişkili kişi işlemleri her bir işlem için ayrı ayrı transfer fiyatlandırması analizine tabi tutulmaktadır. Herhangi bir tutarsal limit içermediği için bu rapor 3 rapor arasında en geniş mükellef grubunu ilgilendirmektedir.

YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU

Kimler Düzenlemek Zorunda	<ul style="list-style-type: none">• Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler ilgili dönemde ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği yurt içi ve yurt dışı işlemleri için,• Diğer vergi dairelerine kayıtlı mükellefler ilgili dönemde ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği yurt dışı işlemleri için,• Serbest bölgede faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükellefleri ilgili dönemde yurt içi ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği işlemleri için,• Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı şubeleri ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişileri ile gerçekleştirdiği işlemler için, <p>Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamaları gerekmektedir.</p>
İçerik	<ul style="list-style-type: none">• Mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler,• Gerçekleştirilen işlevleri, üstlenilen riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,• İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listelerine ilişkin genel bilgi (Ayrıntılı bilgi ve belgelerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'na eklenmesi gerekli olmayıp istenmesi halinde ibraz edilmesi gerekmektedir.),• İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetlerine ilişkin genel bilgi (Ayrıntılı bilgi ve belgelerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'na eklenmesi gerekli olmayıp istenmesi halinde ibraz edilmesi gerekmektedir.),• İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlem kategorisi ile bu işlemlerin ülke bazında tutarı,• İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,• İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,• İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi/grubun fiyatlandırma politikası,• İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,• Gayrimaddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayrimaddi hak bedellerine ilişkin bilgi,• Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),• Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,• Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,• Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler,• Emsal fiyatın tespit edilmesi için çok yıllık analiz yapılmış olması durumunda, bunun sebeplerine ilişkin bilgi,• Mevcut tek taraflı, iki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının birer örneği,



	<ul style="list-style-type: none">• Transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanmasında kullanılan finansal bilgiler.
Süre	Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'nun, Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra, istenmesi durumunda , İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur.
Başlangıç	2007'den beri yürürlüktedir.

2.3. ÜLKE BAZLI RAPORLAMA (Country by Country Reporting- CbCR)

CbCR özellikle ana merkezi Türkiye'de olan çokuluslu şirketleri ilgilendirmekte olup, Genel Rapor ve Yıllık TF Raporu'ndan farklı olarak, sözel açıklamaların yer aldığı bir rapordan ziyade gerekli verilerin doldurulup sunulması gereken bir tablodur. Ülke Bazlı Rapor gruba bağlı her bir şirketin kâr/zarar, ödenen vergi, tahakkuk eden vergi, sermaye, geçmiş yıl kârları, çalışan sayısı gibi verilerinin doldurulduğu bir formdur. Bu açıdan bakıldığında bağlı şirketlerin verilerinin hızlı bir şekilde toparlandığı gruplarda ülke bazlı rapor yazımı fazla bir emek harcanmasına neden olmayacaktır.

CbCR, çok uluslu işletmeler grubunun her bir ülke bazındaki faaliyetlerinin belli açılardan (karlılık, çalışan sayısı, sermaye, ödenen vergi vs.) karşılaştırılmasına imkan vermektedir. CbCR'ın bir ülkeye ibraz edilmesinden sonra ilgili maliye bakanlığının raporu çok uluslu işletmenin faaliyet gösterdiği bütün ülkelerin maliye bakanlıkları ile paylaşması amaçlanmaktadır.

Bu açıdan bakıldığında CbCR verecek olan grubun bağlı şirketleri arasında çalışan sayısı, aktif büyüklüğü ile karlılık verileri arasında önemli derecede orantısızlık olması bu şirketlerin TF açısından riskli şirket olarak değerlendirilmesi olasılığını artıracaktır.

ÜLKE BAZLI RAPORLAMA	
Kimler Düzenlemek Zorunda	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
İçerik	<ul style="list-style-type: none">• 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 dışında maddi varlıklar,• 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 faaliyetleri.
Süre	Hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar Ülke Bazlı Rapor hazırlanıp elektronik ortamda idareye sunulur. İdare tarafından istenmesi beklenmez.
Başlangıç	İlk Ülke Bazlı Rapor, 2019 hesap dönemi için, 31 Aralık 2020 tarihine kadar İdareye sunulur. Özel hesap dönemine tabi olan Türkiye'de mukim nihai ana işletme ilk Ülke Bazlı Raporu, 1 Ocak 2019'dan sonra başlayan hesap dönemi için hazırlar ve ilgili özel hesap döneminin bitimini takip eden on ikinci ayın sonuna kadar elektronik ortamda İdare'ye sunar.

2.4. CbCR BİLDİRİM YÜKÜMLÜLÜĞÜ (NOTIFICATION)

Her ne kadar direkt olarak 3 aşamalı raporlama içerisinde yer almayıp Ülke Bazlı Raporlama için getirilmiş ek bir yükümlülük olsa da bildirim yükümlülüğü de önemli bir mükellef grubunu ilgilendirmektedir. Buna göre Ülke Bazlı Raporlama yükümlülüğü kapsamına giren (konsolide grup geliri, 750 milyon Avro ve üzerinde olan) çok uluslu şirketler grubuna dahil olan şirketlerin, **kendileri ana merkez olmasa da** Ülke Bazlı Raporlamanın hangi şirket tarafından hangi ülkede yapılacağını düzenli olarak Türk Maliye İdaresi'ne bildirmeleri gerekecektir.

Bu açıdan bakıldığında Türkiye’de faaliyet gösteren birçok yabancı sermayeli şirket bildirim yükümlülüğünü yerine getirmesi gerekecektir.

BİLDİRİM YÜKÜMLÜLÜĞÜ	
Kimler Bildirmek Zorunda	Ülke Bazlı Raporlama kapsamına giren çok uluslu işletmeler grubu üyeleri
İçerik	Nihai ana işletme veya vekil işletme olup olmadıkları ve grup adına hangi işletmenin raporlama yapacağı ile hesap dönemi hakkındaki bilgiler
Süre	Takip eden yıllara ilişkin söz konusu bilgiler her yılın Haziran ayı sonuna kadar İdareye sunulacaktır.
Başlangıç	İlk Ülke Bazlı Rapor, 31 Ağustos 2020 tarihine kadar İdareye bildirilecektir. Takip eden yıllara ilişkin söz konusu bilgiler de her yılın Haziran ayı sonuna kadar İdareye sunulacaktır.

3. SONUÇ

Her ne kadar gecikmeli de olsa Ülke Bazlı Raporlama ve Genel Rapor vergi mevzuatımıza girmiştir. Ayrıca Ülke Bazlı Raporlama’ya ilişkin Bildirim Yükümlülüğü de önemli bir mükellef grubunu ilgilendirmektedir. Bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi sadece vergi idarelerine veri sağlama işlevi görmemekte aynı zamanda şirketlerin de işlemlerini transfer fiyatlandırması açısından değerlendirmesine fırsat vermektedir. Türkiye’de kapsama giren şirketlerin hazırlıklarını yapmaya başlaması ve yurtdışındaki merkez ofislerini / iştiraklerini konu hakkında bilgilendirmeleri önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA:

- 2151 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğ
- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations