

## DENET DUYURU

### Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 06.10.2020  
Duyuru No : 2020/173  
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ -  
SAYI : 202

Dursun KÜÇÜKASLAN  
Yeminli Mali Müşavir

### TRANŞFER FİYATLANDIRMASI RAPORLAMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE İLİŞKİN OLARAK TEBLİĞ İLE GETİRİLEN YENİ DÜZENLEMELER

01.09.2020 tarih ve 31231 sayılı Resmî Gazete’de 4 no.lu  
“Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını  
Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)’de Değişiklik Yapılmasına  
Dair Tebliğ” (“Tebliğ”) yayımlanmış ve yapılan düzenlemeler  
aynı tarih itibari ile yürürlüğe girmiştir.

Tebliğ genel olarak, 25 Şubat 2020 tarihinde yayımlanan  
Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını  
Hakkında Karar’da Değişiklik Yapılmasına İlişkin 2151 Sayılı  
Cumhurbaşkanı Kararı ile yapılan düzenlemeler hakkında  
açıklamalar içermektedir.

Tebliğ ile getirilen yeni düzenlemelerden, mükelleflerin  
transfer fiyatlandırması işlemlerini raporlama yükümlülüğü ile  
ilgili olanlar bu makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

DENET DUYURU  
Sayı : 2020/173-01

### 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  
üyeyi 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’den 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. TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM VE ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM (EK-3 FORMU)'UN DOLDURULMASINDA 30.000 TL'LİK BEYAN SINIRI GETİRİLMİŞTİR

Bu düzenleme, Tebliğ ile getirilen düzenlemeler arasında muhtemelen en geniş mükellef kitlesini ilgilendiren düzenlemedir. Ayrıca getirilen ilave yükümlülüklerin aksine, bu düzenleme ile mükelleflere kolaylık sağlanmıştır.

Bilindiği üzere 2007 yılından beri, 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 İlişkin Form"u doldurmaları ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

Formun doldurulmasında şimdiye kadar herhangi bir eşik söz konusu değildi. Bu nedenle, ilişkili kişilerle 1 TL'lik bir işlem dahi yapılırsa ilgili Form'da bu işlemin belirtilmesi gerekiyordu. Tebliğ düzenlemesi ile birlikte, Form'un doldurulmasındaki bu iş yükü bir nebze azaltılmıştır. Buna göre, 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. Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girdiği için 01.09.2020 tarihinden sonra verilecek Kurumlar Vergisi Beyannamelerinde bu eşik dikkate alınabilecektir.

Burada dikkate çeken nokta, Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlanmasına ilişkin yükümlülüklerde böyle bir eşiğin belirlenmemesidir. Dolayısıyla eğer mükellefin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlaması gerekiyorsa raporda açıklanması gereken işlemlerde Tebliğ ile belirlenmiş bir alt sınır yoktur. Yani 30.000 TL'nin altında gerçekleşen işlemin Form'da yer alması dahi raporda açıklanması gerekecektir. Bununla birlikte çoğunlukla bu tarz küçük tutarlı işlemlerin, Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'nda materyal görülmeyip sadece değinilerek geçildiği bilinmektedir.

## 2. YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU HAZIRLANMASI YÜKÜMLÜLÜĞÜNDE ÖNEMLİ BİR DEĞİŞİKLİK YOKTUR

Aşağıda sayılan mükellefler için Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'nu hazırlama yükümlülüğü 2007 yılından beri devam etmektedir.

- 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,

- Tüm Kurumlar Vergisi mükelleflerinin yurt dışı şubeleri ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişileri (serbest bölgedeki şubeleri dahil) gerçekleştirdiği işlemler için.

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. Tebliğ ile sadece Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'nun içeriğinde olması gereken bilgilere dönük küçük değişiklikler olmuştur. Bunun dışında mükelleflerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlama yükümlülüğünde bir değişiklik yoktur.

### 3. GENEL RAPOR (MASTER FILE)

Genel Rapor hazırlama yükümlülüğü mevzuatımıza 25 Şubat 2020 tarihinde yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Kararı ile girmiştir. Söz konusu rapor gruba bağlı her bir şirketin ayrı ayrı işlemlerini açıklamayacak; fakat genel olarak çok uluslu şirketler grubunun yapısına ve grubun genel Transfer Fiyatlandırması politikalarına ilişkin bilgilere yer verecektir.

Genel Rapor; çok uluslu işletmeler grubunun organizasyon yapısı, işletme faaliyetlerinin tanımı, sahip olunan gayri maddi 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 grup şirketlerine iletilmektedir.

2151 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararı ve Taslak Tebliğ'den farklı olarak, yayımlanan Tebliğ ile çok uluslu işletmeler grubunun farklı iş kollarında faaliyet göstermesi ve Genel Rapor'un bu iş kolları itibarıyla düzenlenmesinin uygun olması halinde, Genel Rapor'un bu şekilde ayrı ayrı hazırlanabileceği belirtilmiştir. Bu durumda, merkezi grup fonksiyonları ve iş kolları arasındaki işlemlerin rapora yansıtılmasında gereken özenin gösterilmesinin gerektiği belirtilmiştir.

Örneğin, bir çok uluslu işletmeler grubu hem tekstil sektörü hem de inşaat sektöründe farklı şirketleri ile faaliyet gösteriyorsa, grubun tamamını anlatan bir Genel Rapor hazırlayabileceği gibi her iki faaliyet koluna ilişkin ayrı ayrı da Genel Rapor da düzenleyebilecektir. Türkiye merkezli çok uluslu şirketlerin çoğunlukla farklı işkollarında faaliyet gösterdiği düşünüldüğünde bu düzenleme mükelleflere kolaylık sağlayacaktır.

Genel Rapor'a ilişkin düzenlemelerin özeti aşağıdaki gibidir:

GENEL RAPOR (MASTER FILE)	
<b>Kimler Düzenlemek Zorunda</b>	Çok uluslu işletmeler grubuna bağlı ve bir önceki hesap dönemine ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesi ekinde yer alan bilançodaki aktif büyüklüğü <b>VE</b> gelir tablosundaki net satışlar tutarının her ikisi de <b>500 milyon TL ve üzerinde olan</b> Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından hazırlanacaktır. (Gelir tablosunda net satışlar tutarı yer almayan mükelleflerin, ana/esas faaliyetlerine ilişkin gelir tutarını "net satışlar" olarak dikkate almaları gerekmektedir.)
<b>İçerik</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Çok uluslu işletmeler grubunun organizasyon yapısı,</li><li>• İşletme faaliyetlerinin tanımı,</li><li>• Sahip olunan gayri maddi haklar,</li><li>• Grup içi finansal işlemler ile Grubun finansal ve vergisel durum</li></ul>
<b>Süre</b>	İlgili hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonuna kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra, <b>istenmesi durumunda</b> , İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur.
<b>Başlangıç</b>	İlk Genel Rapor, 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 Rapor'u, 1 Ocak 2019'dan sonra başlayan hesap dönemi için hazırlayacaktır.

#### 4. ÜLKE BAZLI RAPORLAMA (COUNTRY by COUNTRY REPORTING, CbCR)

Ülke Bazlı Rapor hazırlama yükümlülüğü mevzuatımıza 25 Şubat 2020 tarihinde yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Kararı ile girmiştir. Ülke Bazlı Rapor özellikle ana merkezi Türkiye'de olan çok uluslu şirketleri ilgilendirmekte olup, Genel Rapor ve Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'ndan farklı olarak bir rapordan ziyade gerekli verilerin doldurulup sunulması gereken bir tablodur. Bu kapsamda örnek bir Ülke Bazlı Rapor tablosu Tebliğ'in 6 no.lu ekinde yer almaktadır.

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

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 paylaşılabilir. Karşılıklı bilgi paylaşımı yapılan ülkelerin listesi, İdare tarafından ilan edilecektir.

Yazımızın yazım tarihi itibari ile Türkiye’nin Ülke Bazlı Rapor kapsamında yetkili makam anlaşması yaptığı ülke bulunmamaktadır. 31.12.2020 tarihi itibari ile nihai ana işletmesi Türkiye’de bulunan çok uluslu işletmeler grubu tarafından hazırlanan Ülke bazlı Rapor sadece yetkili makam anlaşması bulunan ülkelerle paylaşılacağı için; bu tarih itibari ile gruba dahil olup yetkili makam anlaşması yapılmayan ülkeler için; ya ilgili ülkelerde ayrı ayrı ya da ilgili ülkelerin ortak yetkili makam anlaşması olan başka bir ülkede Türkiye’de verilen rapora ilave olarak Ülke Bazlı Rapor verilmesi gerekecektir.

Ülke Bazlı Rapor, mükellef tarafından bizzat gönderilebileceği gibi ilgili dönemde, aracılık ve sorumluluk sözleşmesi bulunan serbest muhasebeci mali müşavir veya Gelir veya Kurumlar Vergisi Beyannamesi tasdik sözleşmesi (tam tasdik sözleşmesi) bulunan yeminli mali müşavirler aracılığıyla da gönderilebilir. Ülke Bazlı Rapor, Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi Transfer Sistemi (BTRANS) üzerinden elektronik ortamda xml formatında gönderilecektir.

Ülke Bazlı Rapor’a ilişkin düzenlemelerin özeti aşağıdaki gibidir:

ÜLKE BAZLI RAPORLAMA	
<b>Kimler Düzenlemek Zorunda</b>	<p>Raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap döneminin konsolide finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri (konsolide finansal tablolarda ayrı olarak yer alan tüm gelir, kazanç ve hasılat unsurlarının toplamı), <b>750 milyon Avro ve üzerinde</b> olan çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim nihai ana işletmesi. (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 Rapor’da yer verilmelidir).</p> <p>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 sunulacaktır.</p>

<b>İçerik</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 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 dışında maddi varlıklar,</li><li>• 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 faaliyetleri.</li><li>• Tabloların doldurulması sırasında gerek görülen ilave açıklamalar.</li></ul>
<b>Süre</b>	Hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar Ülke Bazlı Rapor hazırlanıp elektronik ortamda idareye sunulur. <b>İdare tarafından istenmesi beklenmez.</b>
<b>Beyan Süreci</b>	CbCR tabloları, Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi Transfer Sistemi (BTRANS) uygulamasında yer alan açıklamalar doğrultusunda doldurulacak ve elektronik ortamda xml formatında gönderilecektir. Gönderim için <a href="http://www.gib.gov.tr">www.gib.gov.tr</a> internet adresinde yer alan BTRANS uygulaması kullanılacaktır. Mükelleflerin, BTRANS ile veri gönderebilmeleri için öncelikle kullanıcı kodu, şifre ve parola almaları gerekmektedir.
<b>Başlangıç</b>	İlk Ülke Bazlı Rapor, 2019 hesap dönemi için, 31 Aralık 2020 tarihine kadar İdare'ye sunulur. Özel hesap dönemine tabi olan Türkiye'de mukim nihai ana işletme ilk Ülke Bazlı Rapor'u, 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.

## 5. ÜLKE BAZLI RAPORA İLİŞKİN BİLDİRİM YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Ülke Bazlı Raporlama yükümlülüğü kapsamına giren (konsolide grup geliri, 750 milyon Avro ve üzerinde olan) çok uluslu şirketler grubuna dahil olan şirketler, kendileri ana merkez olmasa da Ülke Bazlı Raporlama'nın hangi şirket tarafından hangi ülkede yapılacağını düzenli olarak Türk Maliye İdaresi'ne bildirilmesi gerekecektir.

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 Tebliğ'in 5 no.lu ekindeki içeriğe ve İnternet Vergi Dairesinde yer alan açıklamalara uygun şekilde "Ülke Bazlı Raporlamaya İlişkin Bildirim Formu" doldurularak elektronik ortamda İnternet Vergi Dairesi üzerinden verilecektir. Geçiş dönemi olarak yapılacak olan ilk bildirim olan 2019 hesap dönemine ilişkin bildirim ise **30 Ekim 2020 tarihine kadar** yapılacaktır.

Kapsama giren mükelleflerin bağılı bulunduğu vergi dairesinden kullanıcı kodu, parola ve şifre almaları gerekmektedir. Tebliğ’de kâğıt ortamında (elden veya posta ile) bildirim formunun kabul edilmeyeceği belirtilmiştir. Bildirim formunun elektronik ortamda verilmiş sayılabilmesi için sistem üzerinden onaylama işleminin yapılması şarttır.

Kapsama girmeyen çok uluslu işletmeler grubu üyesi tarafından (yani 2019 yılı için 2018 hesap dönemi konsolide grup cirosu 750 milyon Avro altında olan grup şirketleri tarafından) bildirim verilmesine gerek yoktur.

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 sadece biri tarafından yapılması yeterlidir.

Bildirim Formu da Ülke Bazlı Rapor gibi, mükellef tarafından bizzat gönderilebileceği gibi ilgili dönemde, aracılık ve sorumluluk sözleşmesi bulunan serbest muhasebeci mali müşavir veya Gelir veya Kurumlar Vergisi Beyannamesi tasdik sözleşmesi (tam tasdik sözleşmesi) bulunan yeminli mali müşavirler aracılığıyla da gönderilebilecektir.

Bildirim yükümlülüğüne ilişkin özet bilgi aşağıdaki gibidir:

<b>BİLDİRİM YÜKÜMLÜLÜĞÜ</b>	
<b>Kimler Bildirmek Zorunda</b>	Ülke Bazlı Raporlama kapsamına giren çok uluslu işletmeler grubu üyeleri
<b>İçerik</b>	Nihai ana işletme veya vekil işletme olup olmadıkları ve grup adına hangi işletmenin raporlama yapacağı ile hesap dönemi hakkındaki bilgiler
<b>Süre</b>	CbCR bildirim formu her yılın Haziran ayı sonuna kadar 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 İdare’ye bildirerek ek süre için başvuruda bulunabilecektir.
<b>Başlangıç</b>	İlk Ülke Bazlı Rapor, <b>30 Ekim 2020 tarihine kadar</b> İdare’ye bildirilecektir. Takip eden yıllara ilişkin söz konusu bilgiler de her yılın Haziran ayı sonuna kadar İdare’ye sunulacaktır.

## 6. SONUÇ

*“Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” ile transfer fiyatlandırması dokümantasyonu ile ilgili önemli değişiklikler yapılmıştır. Özellikle Genel Rapor, Ülke Bazlı Rapor ve Bildirim yükümlülükleri ilk defa 2020 yılı içerisinde yerine getirileceği için mükelleflerin bu yükümlülükler kapsamına girip girmediğini tespit etmesi ve yükümlülüklerini yerine getirmeleri gerekmektedir.*