



Sirküler Tarihi : 07.09.2020
Sirküler No : 2020/069

1 SERİ NO'LU TRANSFER FİYATLANDIRMASI GENEL TEBLİĞİ'NDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR 4 SERİ NO'LU TRANSFER FİYATLANDIRMASI GENEL TEBLİĞİ YAYIMLANMIŞTIR

01.09.2020 tarih ve 31231 sayılı Resmi Gazete'de 4 no'lu "[Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ \(Seri No: 1\)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#)" ("Tebliğ") yayımlanmış ve yapılan düzenlemeler aynı tarih itibari ile yürürlüğe girmiştir.

Genel olarak Tebliğ, 6728 sayılı Kanun ile 25 Şubat 2020 tarihinde yayımlanan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Karar'da Değişiklik Yapılmasına İlişkin 2151 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yapılan düzenlemeler hakkında açıklamalar içermektedir.

Tebliğ ile getirilen önemli düzenlemeler aşağıda bilgilerinize sunulmuştur:

A- ÜÇ AŞAMALI TRANSFER FİYATLANDIRMASI BELGELENDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜNE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

2151 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı hakkındaki [2020/023](#) Sayılı Sirkülerimizde de belirtildiği üzere uzun bir bekleme süresinden sonra Türkiye'de 25 Şubat 2020 tarihinden itibaren OECD'nin BEPS Eylem Planı kapsamında öngördüğü Transfer Fiyatlandırmasında 3 aşamalı dokümantasyon yükümlülüğüne geçmiştir.

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 ağına bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağına 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 dâhil 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.

Tebliğ’de 3 aşamalı dokümantasyon yükümlülüğü ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Yapılan açıklamaların önemli kısımları ve özeti aşağıdaki gibidir:

1. GENEL RAPOR (MASTER FILE)

Genel Rapor hazırlama yükümlülüğü mevzuatımıza yeni 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 Cumhurbaşkanı kararı ve daha önce yayımlanan Tebliğ Taslağından 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.

| 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. (Gelir tablosunda net satışlar tutarı yer almayan mükelleflerin, ana/esas faaliyetlerine ilişkin gelir tutarını “net satışlar” olarak dikkate almaları gerekmektedir.) |
| İçerik | <ul style="list-style-type: none">• Çok uluslu işletmeler grubunun organizasyon yapısı,• İşletme faaliyetlerinin tanımı,• Sahip olunan gayri maddi haklar,• Grup içi finansal işlemler ile Grubun 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 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. |

Tebliğ’de yer alan ifadelerle göre; çok uluslu işletmeler grubuna bağı Kurumlar Vergisi mükellefi, yurt dışında bulunan bir grup işletmesi tarafından grup adına hazırlanmış bir Genel Rapor’u 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 bağı 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.

2. YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU (LOCAL FILE)

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

Tebliğ ile getirilen yeni düzenlemelere göre; Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri kapsamındaki “Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form”un 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 verilmeyecektir. Ancak rapor hazırlanmasına ilişkin yükümlülüklerde böyle bir eşik belirlenmemiştir. Dolayısıyla eğer şirket Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlayacaksa raporda açıklanması gereken işlemlerde Tebliğ ile belirlenmiş bir alt sınır yoktur. Bununla birlikte çoğunlukla bu tarz küçük tutarlı işlemler Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu’nda materyal görülmeyip sadece değinilerek geçilmektedir.

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,• Tüm Kurumlar Vergisi mükelleflerinin yurt dışı şubeleri ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişileri (serbest bölgedeki şubeleri dahil) 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,• Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi 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,• 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. |

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

CbCR özellikle ana merkezi Türkiye’de olan çokuluslu 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 CbCR tablosu Tebliğ’in 6 no.lu ekinde yer almaktadır.

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.

| ÜLKE BAZLI RAPORLAMA | |
|----------------------------------|--|
| Kimler Düzenlemek Zorunda | <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), 750 milyon Avro ve üzerinde 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>Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin Türkiye’de bulunmadığı ve nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin bulunduğu ülkede Ülke Bazlı Raporlama’ya ilişkin eşğin yerel para birimi cinsinden belirlendiği durumlarda, yukarıdaki haddin hesaplanmasında, 750 milyon Avro karşılığı yerel para birimi eşği dikkate alınacaktır.</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> |
| İçerik | <ul style="list-style-type: none">• 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,• 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.• Tabloların doldurulması sırasında gerek görülen ilave açıklamalar. |
| Süre | Hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar Ülke Bazlı Rapor hazırlanıp elektronik ortamda idareye sunulur. İdare tarafından istenmesi beklenmez. |
| Beyan Süreci | CbCR tabloları, Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi Transfer Sistemi (BTRANS) uygulamasında yer alan açıklamalar doğrultusunda doldurulacak ve elektronik ortamda xml formatında gönderilecektir. |

| | |
|------------------|---|
| | <p>Gönderim için www.gib.gov.tr internet adresinde yer alan BTRANS uygulaması kullanılacaktır. Mükelleflerin, BTRANS ile veri gönderebilmeleri için öncelikle kullanıcı kodu, şifre ve parola almaları gerekmektedir.</p> <p>Bunun için Başkanlığın Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığına ıslak imzalı bir dilekçe gönderilerek kullanıcı kodu, şifre ve parola talep edilecektir. Raporlayan işletmenin, ilk veri iletim tarihinden önce BTRANS başvurularını tamamlaması gerekecektir.</p> |
| Başlangıç | <p>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 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.</p> |

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.

Sirkülerimizin yayım tarihi itibari ile Türkiye’nin CbCR 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 CbCR sadece yetkili makam anlaşması bulunan ülkelerle paylaşılacağı için; bu tarih itibari ile gruba dahil olup yetkili makam anlaşması yapılmayan ülkeler için; ya ilgili ülkelerde ya da ilgili ülkelerin ortak yetkili makam anlaşması olan başka bir ülkede de Türkiye’de verilen rapora ilave olarak CbCR verilmesi gerekecektir.

CbCR, 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 müşavirleri aracılığıyla da gönderilebilecektir.

4. CbCR BİLDİRİM YÜKÜMLÜLÜĞÜ (NOTIFICATION)

Bildirim yükümlülüğü geniş bir mükellef kitlesini ilgilendirmektedir. Bu kapsamda örnek bir CbCR bildirim formu Tebliğ’in 5 no.lu ekinde yer almaktadır.

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 yapılacağına 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.**

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.

Kapsama girmeyen çok uluslu işletmeler grubu üyesi tarafından bildirim verilmesine gerek yoktur.

Örnek 1:

Nihai ana işletme olarak Türkiye'de mukim (ABC) A.Ş.'nin 2018 hesap dönemi konsolide grup geliri 800 milyon Avro'dur. (Türkiye'de Ülke Bazlı Raporlama için belirlenen had 750 milyon Avro'dur.) Buna göre, (ABC) A.Ş.'nin 2019 hesap dönemine ilişkin Ülke Bazlı Raporlama yapması gerekmektedir. Bu durumda, (ABC) A.Ş. 2018 hesap dönemi konsolide grup gelirini dikkate alarak söz konusu bildirim formunu elektronik ortamda İdareye gönderecektir.

Örnek 2:

Nihai ana işletmesi Almanya'da mukim (DEF) A.Ş. 2012 yılı itibarıyla Türkiye'de faaliyet göstermektedir. 2018 hesap döneminde (DEF) A.Ş.'nin bağlı bulunduğu çok uluslu işletme grubunun konsolide grup geliri 740 milyon Avro'dur. (Almanya'da Ülke Bazlı Raporlama için belirlenen had 750 milyon Avro'dur.) **Bu durumda, (DEF) A.Ş.'nin 2020 yılı içinde İdareye bildirimde bulunmasına gerek bulunmamaktadır.**

Örnek 3:

Nihai ana işletmesi Amerika Birleşik Devletleri'nde (Amerika) mukim (XYZ) A.Ş. 2010 yılı itibarıyla Türkiye'de faaliyet göstermektedir. 2018 hesap döneminde (XYZ) A.Ş.'nin bağlı bulunduğu çok uluslu işletme grubunun konsolide grup geliri 848 milyon Dolar'dır. (Amerika'da Ülke Bazlı Raporlama için 750 milyon Avro karşılığı belirlenen had 850 milyon Dolar'dır.) Bu durumda, (XYZ) A.Ş.'nin 2020 yılı içinde İdareye bildirimde bulunmasına gerek bulunmamaktadır.

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.

Söz konusu bildirimde hata veya eksiklik bulunduğunun tespit edilmesi halinde, Ülke Bazlı Raporlama'ya ilişkin bildirim formunun verilme süresinin bitimini takip eden ayın sonuna kadar bildirim formu yeniden düzenlenerek gönderilmek suretiyle düzeltme yapılabilir. Ancak düzeltme bildirim süresinden sonra verilmiş ise, Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümleri uyarınca cezai işlem uygulanır.

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 | 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 İdareye bildirerek ek süre için başvuruda bulunabilecektir. |
| Başlangıç | İlk Ülke Bazlı Rapor, 30 Ekim 2020 tarihine kadar İdareye bildirilecektir. Takip eden yıllara ilişkin söz konusu bilgiler de her yılın Haziran ayı sonuna kadar İdareye sunulacaktır. |

Bildirim formu, 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 müşavirleri aracılığıyla da gönderilebilecektir.

B- 4 SERİ NO'LU TEBLİĞ İLE GETİRİLEN DİĞER DÜZENLEMELER**1. TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM VE ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM (EK-3 FORMU)**

Tebliğ ile getirilen düzenlemelerden en geniş mükellef grubunu ilgilendiren değişiklik bu değişikliklerdir.

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.

Şimdiye kadar formun doldurulmasına herhangi bir eşik söz konusu değildi. Bu nedenle ilişkili kişilerle 1 TL'lik bir işlem de yapılırsa bu 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.

2. EMSALLERE UYGUN FİYAT YA DA BEDELİN TESPİTİNDE KULLANILAN YÖNTEMLERE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

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 edilmekte olup, bu yöntemler arasında herhangi bir öncelik sırası bulunmamaktadır. Ancak Tebliğ’de getirilen düzenleme ile yöntemlerin eşit şekilde uygulanabilir olduğu durumlarda geleneksel işlem yöntemleri işlemsel kâr yöntemlerine tercih edilecektir.

3. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA CEZA UYGULAMASINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

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 dağıtımı yapmaları durumunda VUK’un ilgili ceza hükümleri tatbik olunur.

Tebliğ ile İdareye ibraz etme zorunluluğu getirilen rapor, bildirim ve diğer bilgi ve belgeleri Tebliğ’de belirlenen süreler içinde vermeyen, eksik veya yanıltıcı bilgi verenler hakkında VUK hükümleri uyarınca cezai işlem uygulanacaktır. Transfer Fiyatlandırması dokümantasyonu kapsamında ayrı bir ceza hükmü belirlenmemiştir. Bu nedenle belgelendirme ile ilgili yükümlülüklerin zamanında yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi durumunda VUK’un usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası hükümleri uygulanacaktır. Eksik bildirim durumunda 2. Derece usulsüzlük cezası (VUK 352/2-7; 2020 itibari ile sermaye şirketleri için 120 TL), formların verilmemesi durumunda ise özel usulsüzlük cezası (VUK mük. 355/1 2020 itibari ile birinci sınıf tüccarlar için 2.300 TL).

Her ne kadar söz konusu usulsüzlük ceza tutarları düşük tutarlı olsa da; dokümantasyonun zamanında yapılmaması şirket hakkında vergi incelemesi başlatılmasına da sebebiyet vereceği için bu konuda azami özen gösterilmelidir.

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 ziyası cezası %50 indirimli olarak uygulanmaktadır.

Transfer Fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüğü ve bu yükümlülüğün tam ve zamanında yerine getirilmesinden ne kastedildiğine yönelik Tebliğ’de açıklamalar yapılmıştır. Buna göre indirimden yararlanmak için Tebliğ’de yer alan belgelendirme yükümlülüklerinin tam, zamanında ve belirlenen usule uygun olarak yerine getirilmesi gerekmektedir. Belgelendirmeye ilişkin esası etkilemeyen hata ve eksiklikler ceza indirimi uygulamasına engel teşkil etmeyecektir. Belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmediğinin İdare veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından tespit edilmesi durumunda, mükellefler ceza indiriminden yararlanamayacaktır.

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.

VUK’un 359 uncu maddesinde belirtilen kaçakçılık fiilleri ile vergi ziyanına sebebiyet verilmesi halinde indirimli ceza uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

4. İLİŞKİNİN DOĞRUDAN VEYA DOLAYLI OLARAK ORTAKLIK KANALIYLA OLUŞTUĞU DURUMLARIN ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI KAPSAMINDA SAYILMASI İÇİN %10 ORTAKLIK, OY VEYA KÂR PAYI ŞARTINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

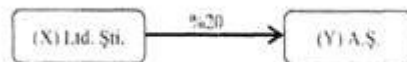
6728 sayılı Kanununun 59 uncu maddesiyle 5520 sayılı Kanununun 13 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yapılan değişiklik uyarınca, ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı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

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 dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilecektir.

Tebliğ’de %10’luk payın hesaplanması ile ilgili aşağıdaki örnekler verilmiştir:

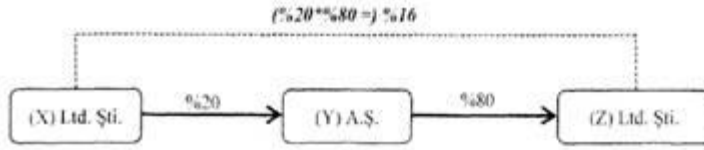
Örnek 1:

(X) Ltd. Şti. (Y) A.Ş.’nin %20 oranında ortağıdır. Bu durumda, (X) ve (Y) arasındaki ilişkinin boyutu Kanunda belirtilen %10 şartını karşıladığı için bu iki kurum arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilir.



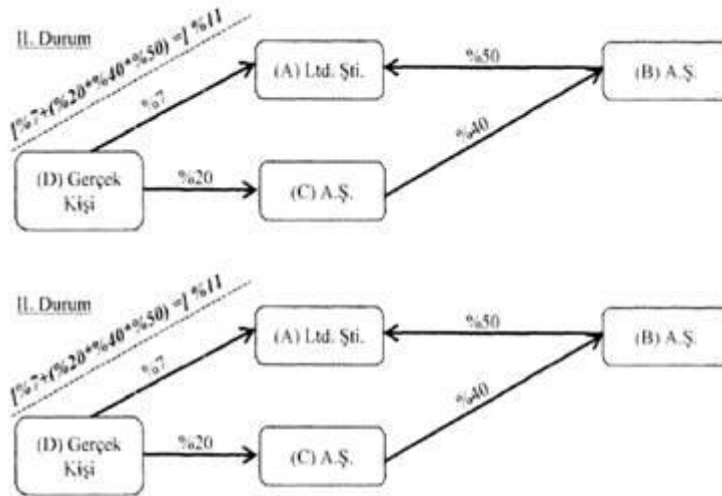
Örnek 2:

(X) Ltd. Şti. (Y) A.Ş.'nin %20 oranında ortağı, (Y) A.Ş.'de (Z) Ltd. Şti.'nin %80 oranında ortağıdır. Bu durumda, (X) ve (Z) ilişkili kişi olup aralarındaki ortaklık ilişkisi ($\%20 \times \%80 =$) %16, Kanunda belirtilen %10 şartını karşıladığı için (X) ve (Z) arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtım hükümleri kapsamında değerlendirilir.

**Örnek 3:**

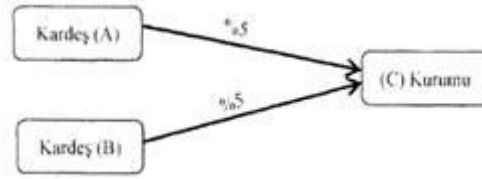
(B) A.Ş. (A) Ltd. Şti.'nin %50 oranında ortağı, (C) A.Ş. (B) A.Ş.'nin %40 oranında ortağı, (D) gerçek kişisi de (C) kurumunun %20 oranında ortağıdır. (A) kurumu ile (D) gerçek kişisi arasındaki ilişki, (B) kurumunun (A) kurumuna ortak olması, (D) gerçek kişinin de (B) kurumunun ortağı olan (C) kurumunun ortağı olması nedeniyle oluşmaktadır. Bu nedenle (A) kurumu ve (D) gerçek kişisi arasındaki ortaklık ilişkisinin boyutu, bu üç ayrı ortaklık oranının çarpılması suretiyle tespit edilir. Bu durumda, ($\%20 \times \%40 \times \%50 =$) %4 oranı Kanunda belirtilen %10 şartını karşılamadığı için (A) kurumu ve (D) gerçek kişisi arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtım hükümleri kapsamında değerlendirilmez.

Bu örnekte (D) gerçek kişisi aynı zamanda (A) kurumunun %7 oranında ortağı olsaydı, (A) kurumu ile (D) gerçek kişisi arasındaki ilişkinin boyutu hesaplanırken, bu ortaklık payının da dikkate alınması gerekirdi. Bu durumda, [$\%7 + (\%20 \times \%40 \times \%50) =$] %11, Kanunda belirtilen %10 şartını karşıladığı için (D) gerçek kişisi ile (A) kurumu arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtım hükümleri kapsamında değerlendirilir.

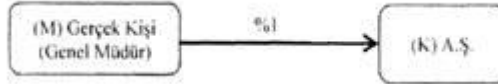


Örnek 4:

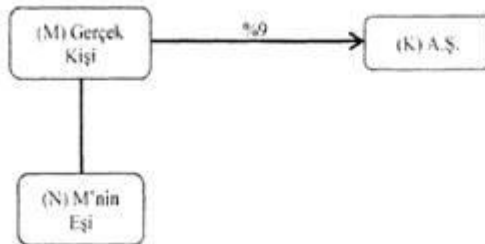
(A) ve (B) gerçek kişileri kardeş olup (C) kurumunun ayrı ayrı %5 oranında ortağıdır. Tebliğ'in 3.1.5 bölümünde açıklandığı üzere, Transfer Fiyatlandırması bakımından ortakların veya eşlerinin anne, baba, büyükanne ve büyükbabaları, çocukları ve torunları ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları ilişkili kişi sayılmaktadır. Bu durumda, (A) ve (B) gerçek kişileri kardeş olmaları vasfıyla ilişkili kişi olup bu kişilerin (C) kurumunda olan ortaklık paylarının toplamı ($\%5 + \%5 =$) %10, Kanunda belirtilen %10 şartını karşıladığı için (A) ve (B) gerçek kişileri ile (C) kurumu arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilir.

**Örnek 5:**

(M) gerçek kişisi (K) A.Ş.'nin %1 oranında ortağı ve aynı zamanda bu kurumun genel müdürüdür. (M) gerçek kişisi idare ve denetim bakımından (K) kurumu ile ilişkili olduğu için aralarındaki ortaklık ilişkisinin boyutuna bakılmaksızın (M) gerçek kişisi ile (K) kurumu arasında gerçekleşen işlemler [(M) gerçek kişisi ile (K) kurumu arasında istihdam ilişkisi kapsamında gerçekleşen işlemler hariç] örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilir.

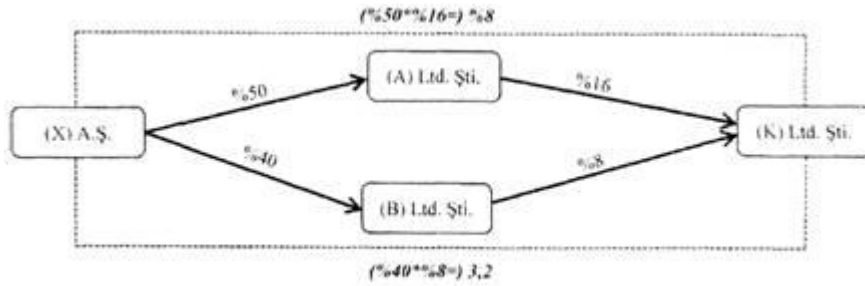
**Örnek 6:**

(M) gerçek kişisi (K) A.Ş.'nin %9 oranında ortağıdır. (N) de (M)'nin eşidir. (N) gerçek kişisi ile (K) kurumu arasındaki ilişki, eşinin (K) kurumuna ortak olması sebebiyle oluşmaktadır. (M) gerçek kişisi ile (K) kurumu arasında gerçekleşen işlemler, aralarındaki ortaklık ilişkisinin Kanunda belirtilen %10 şartının altında olması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilmez. Bu durumda aralarında başka bir ilişki kaynağı olmaması kaydıyla, (M) gerçek kişinin eşi (N) ile (K) kurumu arasında gerçekleşen işlemler de örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilmez.



Örnek 7:

(X) A.Ş. (A) Ltd. Şti. ve (B) Ltd. Şti.'ye sırasıyla %50 ve %40 oranında ortaktır. (A) ve (B) kurumları da (K) Ltd. Şti.'nin sırasıyla %16 ve %8 oranında ortağıdır. (X) ve (K) kurumları arasındaki ilişki (A) ve (B) kurumları aracılığıyla oluşmakta olup aralarındaki ortaklık ilişkisinin boyutu (A) ve (B) kurumlarının (K) kurumundaki ortaklık oranı ve bu kurumların (X) kurumu ile aralarındaki ortaklık ilişkisi dikkate alınarak hesaplanır. Bu durumda, $(\%50 \times \%16 + \%40 \times \%8 =) \%11,2$, Kanunda belirtilen %10 şartını karşıladığı için (X) kurumu ve (K) kurumu arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilir.

**5. DİĞER DEĞİŞİKLİKLER**

Yukarıda açıklananlar dışında yapılan diğer değişiklikler çoğunlukla daha önce yayımlanan Karar'ın güncel Transfer Fiyatlandırması mevzuatına uyumlu hale getirilmesinden ibarettir. Söz konusu Tebliğ ve eklerine ulaşmak için [tıklayınız](#).

Saygılarımızla.