

Transfer Fiyatlandırması İşlemlerinin Belgelendirilmesi Yükümlülüğü

Bilindiği üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**" başlıklı 13 üncü maddesinde, kurumlar vergisi mükelleflerinin **ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı** olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenlemeler, Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamının gerek yurtiçinde gerekse yurtdışındaki **ilişkili kişilerle** yapmış oldukları mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerini kapsamaktadır.

25 Şubat 2020 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2151 Sayılı "**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Cumhurbaşkanlığı Kararı**" ile transfer fiyatlandırması **belgelendirme yükümlülüğünde** OECD uygulamasına paralel olarak değişiklik yapılmıştır. Söz konusu Karar çerçevesinde Gelir İdaresi Başkanlığınca 16.04.2020 tarihinde yayımlanan taslak halindeki 4 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No:1)'de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ ile de uygulamaya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Anılan düzenleme ve açıklamalara göre, transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülükleri;

- Genel Rapor
- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu
- Ülke Bazlı Rapor,
- Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form'

dan oluşmaktadır.

Söz konusu belgelerden **transfer fiyatlandırması formunun** kurumlar vergisi beyannamesi ekinde (*anılan form e-beyannamenin "Ekler" bölümünde yer almaktadır*) vergi dairesine gönderilmesi gerekmekte, **ülke bazlı raporun** ise hesap döneminden sonraki **on ikinci ayın sonuna (normal hesap dönemi için 31 Aralık 2020) kadar** elektronik ortamda idareye sunulması gerekmektedir. Öte yandan **genel rapor** ile **transfer fiyatlandırması raporunun hangi durumlarda ve ne zaman düzenleneceği** aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmış olup, anılan raporların beyanname ekinde vergi dairesine gönderilmesine gerek bulunmamaktadır.

Belgelendirme yükümlülüğüne ilişkin **temel tanımlar** aşağıdaki gibidir.

a) **Grup:** Ortaklık ya da kontrol 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 görse idi, konsolide finansal tablolar hazırlaması gereken olan işletmelerin tümünü ifade eder.

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

c) **İşletme:** Çok uluslu işletmeler grubunun konsolide finansal tablolarına dahil edilmiş ayrı ticari birimini, işyeri veya daimi temsilcisini ifade eder.

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 görse 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) **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.

I- Genel Rapor:

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 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, 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.

İlk genel raporun, 2019 hesap dönemi için **31 Aralık 2020** tarihine kadar hazırlanması ve bu tarihten sonra istenmesi durumunda, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir. Özel hesap dönemine tabi olanlar ilk genel raporu, 1 Ocak 2019’dan sonra başlayan hesap dönemi için hazırlar.

Çok uluslu işletmeler grubu adına 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.

II- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu:

Taslak halindeki 4 Seri No.lu Tebliğ ile değişik 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin "7.3- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu" bölümü uyarınca;

- **Büyük Mükellefler Vergi Dairesi mükelleflerinin** bir hesap dönemi içinde **yurt içi, yurt dışı ve serbest bölgedeki ilişkili kişilerle** (serbest bölgede yer alan şubeler dahil) olan işlemlerine ilişkin olarak (bu mükelleflerinin serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin ayrıca rapor hazırlamasına gerek bulunmamakta sadece merkezin hazırlaması yeterli olmaktadır)
- **Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin**, bir hesap dönemi içinde yalnızca **yurt dışı ve serbest bölgedeki ilişkili kişilerle** (serbest bölgede yer alan şubeler dahil) olan işlemlerine ilişkin olarak (bu mükelleflerinin serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin ayrıca rapor hazırlamasına gerek bulunmamakta sadece merkezin hazırlaması yeterli olmaktadır),
- **Serbest bölgede faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurtiçi işlemlerine** ilişkin olarak

YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU'nun kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine (2019 yılı için 01 Haziran 2020 tarihine kadar) kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra **istenmesi durumunda** İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur. Genel tebligat hükümleri doğrultusunda Mali İdare tarafından istenildiği anda raporun **15 gün içinde** teslimi gerekmektedir.

Diğer taraftan,

- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları **yurt dışı** işlemleri,
- Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin (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** işlemleri,
- Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları **yurt içi ve yurt dışı** işlemlerine

ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır. Ancak, rapor hazırlama zorunluluğu bulunmayan mükellefler 1 No'lu transfer fiyatlandırması tebliğinde öngörülen bilgi ve belgeleri, istenmesi durumunda, İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edeceklerdir.

III- Ülke Bazlı Rapor:

Raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap döneminin (2019 hesap dönemi için 2018 hesap dönemi) 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**.

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.

Ülke bazlı raporlama açısından konsolide finansal tablolar, bir grubun finansal tablolarının tek bir işletme gibi sunulduğu ve yürürlükteki muhasebe ve finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanan mali tabloları 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 mali 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 Aralık 2020 tarihine kadar elektronik ortamda İdareye sunulması** gerekmektedir. Özel hesap dönemine tabi olunması durumunda, ilk ülke bazlı raporun, 1 Ocak 2019’dan sonra başlayan hesap dönemi için hazırlanması ve ilgili özel hesap döneminin bitimini takip eden on ikinci ayın sonuna kadar elektronik ortamda İdareye sunulması gerekmektedir.

Ülke bazlı raporlamaya ilişkin herhangi bir muafiyet bulunmamakta olup raporlanan hesap dönemi için belirlenen haddi aşan çok uluslu işletmeler grubu, ülke bazlı raporu hazırlamak ve elektronik ortamda İdareye sunmak zorundadır. Örneğin; 2019 hesap dönemi ile ilgili olarak, çok uluslu işletmeler grubunun konsolide grup geliri 2018 hesap dönemi için 750 milyon Avro’nun altında ise 2019 hesap dönemi için ülke bazlı rapor hazırlanmayacaktır. Ancak 2020 hesap dönemi ile ilgili olarak aynı çok uluslu işletmeler grubunun konsolide grup geliri 2019 hesap dönemi için 750 milyon Avro veya üzerinde olması durumunda 2020 hesap dönemi için ülke bazlı rapor hazırlanacaktır.

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 ortalaması** dikkate alınacaktır.

Ülke Bazlı Raporlamaya İlişkin Bildirim Formu

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

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

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 24:00'ten önce tamamlanmalıdır.

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