

SİRKÜLER 2020/15: Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulamasına Dair Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Kararda Değişiklikler Yapıldı

25 Şubat 2020 tarihli ve 31050 sayılı Resmi Gazete'de "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Cumhurbaşkanlığı Kararı (Karar Sayısı: 2151)" yayımlandı. Karar ile aşağıdaki başlıklarda değişiklikler yapılmıştır.

ÖZET:

- İlişkili kişi tanımı değiştirildi, ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranılması koşulu getirildi.
- "İşleme dayalı kâr yöntemleri" ibaresi "İşlemsel kâr yöntemleri" olarak değiştirildi.
- Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının azami yapıma süresi üç yıldan beş yıla çıkarılmış, geçmişe yönelik anlaşma yapılması imkanı getirildi.
- OECD'nin Matrah Aşındırılması ("Base Erosion") ve Kâr Aktarımlarına ("Profit Shifting") ilişkin "BEPS" çalışmaları kapsamında transfer fiyatlandırma konusundaki bazı uygulamaları Türkiye sisteme dahil edildi.
- Belgelendirme başlığında aşağıdaki raporların düzenlenmesi öngörülmüştür:
 - 1- 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 hazırlanacaktır. İlk genel rapor, 2019 hesap dönemi için hazırlanır.
 - 2- Ülke bazlı rapor, 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, raporlanan hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar ülke bazlı raporu hazırlar ve elektronik ortamda İdareye sunulacaktır. İlk ülke bazlı rapor, 2019 hesap dönemi için, 31 Aralık 2020 tarihine kadar İdareye sunulacaktır.
 - 3- Yıllık transfer fiyatlandırması raporu, Tebliğde belirtilen işlemler için kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlanacak ve bu süre sona erdikten sonra, istenmesi durumunda, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilecektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun, 13'üncü maddesinde "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" düzenlenmesi yer almaktadır. Transfer fiyatlandırması uygulaması ile ilgili olarak daha önce Maliye Bakanlığınca 18 Kasım 2007 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 1 seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğinde açıklama ve bazı düzenlemeler yapılmış, 12007/12888 sayılı "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar ve bu Kararda değişiklik yapan 3.04.2008 tarih ve 2008/13490 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transfer fiyatlandırma konusunda düzenleme yapılmıştı.

Bu defa 25/02/2020 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2151 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar'da Değişiklik Yapılmasına İlişkin Cumhurbaşkanlığı Kararı ile söz konusu Kararda değişiklik yapılmıştır.

Söz konusu Karar ile yapılan düzenlemelerden önemli konular sirkülerimizde özetlenmiştir.

I- İlişkili Kişi Tanımında Yapılan Değişiklik

İlişkili kişi tanımı değiştirilmiştir. Bu kapsamda, ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranacaktır. 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

II- İşleme Dayalı Kâr Yöntemleri” İbaresinde Yapılan Değişiklik

“İşleme dayalı kâr yöntemleri” ibaresi “İşlemsel kâr yöntemleri” olarak değiştirilmiştir.

III- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Yapılan Değişiklik

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının azami yapılma süresi üç yıldan beş yıla çıkarılmıştır. Mükellef mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesi talebinde bulunabilir. Bu durumda mükellef anlaşma süresinin bitiminden en az altı ay önce İdare’ye başvurmalıdır.

Daha önce bu süre dokuz aydı.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının geçmişe uygulanabilecektir. Mükellef ve İdare, belirlenen yöntemin zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesini, Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ile anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması hâlinde, anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir.

IV- Emsallere Uygun Fiyata Ulaşma Yöntemi İle İlgili Yapılan Değişiklik

Emsallere uygun fiyata Tebliğde belirtilen ve uygulamada öncelik sırası olmayan yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı bulunmadığında mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de kullanabileceği belirtilmiştir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.

V- Transfer Fiyatlandırma Belge Düzeninde Yapılan Değişiklik

Transfer fiyatlandırmaya ilişkin kurallar değişmiştir. Bu kapsamda Türkiye; OECD’nin BEPS çalışmaları kapsamında transfer fiyatlandırma konusundaki bazı uygulamaları sistemine dahil etmiştir. Belgelendirme;

- 1) genel rapor,
- 2) yıllık transfer fiyatlandırması raporu ve
- 3) ülke bazlı rapordan oluşmaktadır.

1- 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; genel rapor tarafından hazırlanır. İlk genel rapor, 2019 hesap dönemi için hazırlanır.

Genel rapor; çok uluslu işletmeler grubunun organizasyon yapısı, işletme faaliyetlerinin tanımı, sahip olunan gayri maddi haklar, grup içi finansal işlemler ile finansal ve vergisel durumunu içerecek şekilde beş ana kategoriden oluşur. Genel rapora ilişkin detaylar İdare tarafından belirlenir

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

2- Ülke Bazlı Rapor:

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, raporlanan hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar ülke bazlı raporu hazırlar ve elektronik ortamda İdareye sunar. İlk ülke bazlı rapor, 2019 hesap dönemi için, 31 Aralık 2020 tarihine kadar İdareye sunulur.

3- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu

Mükellefler aşağıda belirtilen işlemlere yönelik olarak yıllık transfer fiyatlandırması rapora 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,
- d) Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı şubeleri ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle yaptığı işlemler.

Yıllık transfer fiyatlandırması raporunun, 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.

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

- a) 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,
- 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.),
- d) 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.),
- e) İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlem kategorisi ile bu işlemlerin ülke bazında tutarı,
- f) İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,
- g) İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,
- h) İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi/grubun fiyatlandırma politikası,
- i) İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- j) Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- k) Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),
- l) Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,
- m) Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- n) Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler,
- o) Emsal fiyatın tespit edilmesi için çok yıllık analizin yapılmış olması durumunda, bunun sebeplerine ilişkin bilgi,
- p) Mevcut tek taraflı, iki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının birer örneği,
- q) Transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanmasında kullanılan finansal bilgiler

4-) Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu Hazırlama Zorunluluğu Bulunmayan Durumlar

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 zorunludur.

- 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) Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemler.

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 ziyai cezası %50 indirimli olarak uygulanır.