

SİRKÜLER 2020/57: Transfer Fiyatlandırması Tebliğinde Yapılan Son Değişiklikler

1 Eylül 2020 tarihli Resmi Gazetede Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 4) yayınlanmıştır. Bu tebliğle daha önce Kurumlar Vergisi Kanunu ve Cumhurbaşkanlığı kararı ile transfer fiyatlandırması mevzuatında yapılan aşağıdaki iki ana gruptaki değişiklikler 1 No.'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'ne işlenmiştir:

- 25 Şubat 2020 tarihinde yayımlanan 2151 No.'lu Cumhurbaşkanlığı Kararı ile getirilen üçlü transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüklerinin uygulaması hakkında açıklamalar 1 No.'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğinin 7. Bölümüne eklenerek bu Bölümün Cumhurbaşkanlığı Kararı çerçevesinde güncellenmiştir.
- 6 Haziran 2008 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5766 sayılı Kanun ve 9 Ağustos 2016 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 6728 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı"nı düzenleyen 13. Maddesinde yapılarak yürürlüğe girmiş bulunan değişiklikler ve ilave açıklamalar 1 No.'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğine işlenmiştir.

4 No.lu Tebliğde açıklama ve düzenleme yapılan temel konular aşağıda özetlenmiştir.

1. Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme Yükümlülükleri Yeniden Düzenlenmiştir

1 No.lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nin "7- Mükelleflerden İstenecek Belgeler" Başlıklı 7. Bölümü, 2151 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 2019 yılından başlayarak getirilen OECD Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme Rapor standartları çerçevesinde değiştirilmiş, 7. Bölümün başlığı "Belgelendirme" olarak güncellenmiştir.

Buna göre, transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülükleri aşağıdaki rapor ve formlardan oluşmaktadır:

- Genel Rapor,
- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu (formatı Tebliğ EK 4'te yer almaktadır),
- Ülke Bazlı Rapor (formatı Tebliğ EK 6 olarak eklenmiştir),
- Ülke Bazlı Raporlamaya İlişkin Bildirim Formu (formatı Tebliğ EK 5 olarak eklenmiştir),
- Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form (formatı Tebliğ EK 3'te yer).

1.1 Belgelendirmede Tanımlar

- **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 Borsa'da işlem görse idi, konsolide finansal tablolar hazırlaması gerekecek olan işletmelerin tümünü ifade eder.

- **Çok uluslu işletmeler (ÇÜİ) 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.
- **İşletme:** Çok uluslu işletmeler grubunun konsolide finansal tablolarına dahil edilmiş ayrı ticari birimini, işyeri (örneğin: yabancı şirketlerin Türkiye şubeleri) veya daimi temsilcisini ifade eder.
- **Raporlayan İşletme:** Çok uluslu işletmeler grubu adına, ÜBR sunacak olan işletmedir. Nihai ana işletmesi Türkiye’de mukim olan çok uluslu işletmeler grubunda, ÜBR’u İdare’ye nihai ana işletme sunar. Ancak, “vekil işletme” veya çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim işletmelerinden biri (şubeler dahil) de raporlayan işletme olabilir.
- **Nihai Ana İşletme:** 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 Borsa’da işlem görse idi, konsolide finansal tablolar hazırlaması gerekecek olan hakim işletmesidir.
- **Vekil İşletme:** Çok uluslu işletmeler grubu tarafından nihai ana işletmeye yegane vekil olarak tayin edilmiş ve ÜBR’u çok uluslu işletmeler grubu adına sunacak olan işletme’dir.
- **Yetkili Makam Anlaşması:** Uluslararası bir Anlaşmaya taraf olan ülkelerin yetkili makamları arasında olan ve taraf ülkeler arasında ülke bazlı raporun değişimini sağlayan anlaşmadır (Örneğin: “Ülke Bazlı Raporun Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması” gibi)
- **Uluslararası Anlaşma:** Üç tip olabilir;
- a) “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi” (30/10/2017 tarihli 2017/10969 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanan ve ülkeler arasında vergi konularında bilgi değişimi için yasal yetki sağlayan sözleşme),
- b) iki veya çok taraflı vergi anlaşmaları,
- c) vergi konularındaki bilgi değişimi anlaşmaları.
- **Sistemik Hata:** ÜBR değişimine ilişkin anlaşmaya taraf olan diğer ülke idaresinin ÜBR’un otomatik değişimini askıya almasını ya da kendi ülke vergi idaresine sunulan bir ÜBR’u otomatik olarak İdare’ye sunmamasını, ifade eder.
- **Konsolide grup geliri:** Konsolide finansal tablolarda ayrı olarak yer alan tüm gelir, kazanç ve hasılat unsurlarının toplamını ifade eder.
- **Konsolide finansal tablolar:** Nihai ana işletme ve bağlı işletmelerin varlıklarının, yükümlülüklerinin, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir ekonomik işletmenininki gibi sunulduğu çok uluslu işletmeler grubunun finansal tablolarını ifade eder. Bu çerçevede konsolide finansal tablolar;
- a) Türkiye Finansal Raporlama Standartları,
- b) Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı,
- c) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları veya
- d) İlgili ülkede yürürlükte olan başka bir muhasebe ve finansal raporlama standardı uyarınca hazırlanan konsolide finansal tablolar Ülke Bazlı Raporlama yükümlülüklerinin belirlenmesinde dikkate alınacaktır

1.2. Genel Rapor

1.2.1 Hazırlama Yükümlülüğü

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.

Çok uluslu işletmeler grubuna bağlı 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.

1.2.2 Hazırlama Süresi

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 Rapor, 2019 hesap dönemi için 31/12/2020 tarihine kadar hazırlanacaktır. Özel hesap dönemine tabi olanlar ilk Genel Raporu, 1/1/2019'dan sonra başlayan hesap dönemi için hazırlayacaklardır.

1.2.3 Rapor İçeriği

Genel rapor, çok uluslu işletmeler grubunun organizasyon yapısı, işletme faaliyetlerinin tanımı, sahip olduğu gayrimaddi hakları, grup içi finansal işlemleri ile grubun finansal ve vergisel durumunu içerecek şekilde aşağıdaki beş ana kategoriden oluşacaktır. Genel Rapor için Tebliğe ekli bir format verilmemiştir, ancak aşağıdaki beş ana başlık altında içeriğine ilişkin detaylı açıklamalar yapılmıştır:

- a) Çokuluslu İşletmeler Grubu'nun ("Grup") organizasyon yapısı,
- b) Grubun işletme faaliyetlerinin tanımı,
- c) Grubun sahip olduğu gayrimaddi haklar
- d) Grup içi finansal işlemler
- e) Grubun finansal ve vergisel durumu

1.3. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu

2007 yılından itibaren zaten hazırlanmakta olan yıllık transfer fiyatlandırması raporları yine kapsama giren kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ilgili dönemin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlanmaya devam edilecektir. Bilindiği üzere, resmi olarak istenmediği sürece bu raporun kurumlar vergisi beyannamesine eklenerek vergi dairesine verilme zorunluluğu bulunmamaktadır.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması **Raporu Hazırlama Yükümlülüğü Kapsamına Giren Mükellefler** ve İşlemler aşağıdaki gibidir:

- a) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı ilişkili işlemler,
- b) Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı ilişkili işlemler,
- c) Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ilişkili işlemler,
- d) Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı şubeleri ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (serbest bölgedeki şubeleri dahil) yaptığı işlemler

Yıllık transfer fiyatlandırması raporunun formatı, Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'ne ekli EK 4'te yer almaktadır.

Ayrıca, 4 No.'lu Tebliğ ile, yıllık transfer fiyatlandırması raporunda yer alması gereken bilgi ve belgeler listesine **aşağıdaki yeni ilaveler** yapılmıştır:

- İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlem kategorisi ile bu işlemlerin ülke bazında tutarı (Değişiklik öncesinde; "işlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont vb belgeler" istenmekteydi),

- Emsal fiyatın tespit edilmesi için çok yıllık analizin yapılmış olması durumunda, bunun sebeplerine ilişkin bilgi,
- Mevcut, tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının birer örneği,
- Transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanmasında kullanılan finansal bilgiler

1.4. Ülke Bazlı Rapor

4 No.lu Tebliğ’de hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 2019 yılından; hesap dönemi “özel hesap dönemi” olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından da 1 Ocak 2019’dan sonra başlayan ilk özel hesap dönemi için hazırlanmaya başlanacak olan Ülke Bazlı Raporun (ÜBR) formatı, doldurulması ve elektronik ortamda Mali İdare’ye sunulması ile ilgili açıklamalar yapılmıştır.

1.4.1. ÜBR’nin Formatı ve İçeriği

ÜBR’nin formatı Tebliğe ekli “EK 6” da verilmiştir. Buna göre, ÜBR 3 adet tablodan oluşmaktadır:

- Tablo 1- Gelirin, Vergilerin ve İşletme Faaliyetlerinin Ülke Bazında Dağılımı,
- Tablo 2- Ülke Bazında Çok Uluslu İşletmeler Grubuna Dahil Tüm İşletmelerin Listesi,
- Tablo 3- İlave Açıklamalar.

1.4.2. ÜBR Hazırlama Kapsamına Girme Şartı ve Hazırlanma Süresi

Kapsama Girme Şartı ve Hazırlanma Süresi

2018 yılı konsolide finansal tablolarına göre toplam konsolide Grup Geliri 750 Milyon Avro ve üzerinde olan Çok Uluslu İşletmeler Grubu’nun Türkiye’de mukim nihai ana işletmesi veya vekil işletmesi ÜBR’u raporlanan hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar, yani 2019 yılına ilişkin olarak 31.12.2020’ye kadar hazırlayıp **elektronik ortamda** Mali İdare’ye sunacaktır.

Özel hesap dönemine tabi olunması durumunda, ilk ülke bazlı raporun, 1/1/2019’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. Örneğin; özel hesap dönemi 31 Mart’ta biten ve kapsama giren bir mükellef ilk ÜBR’u 1 Nisan 2019 – 31 Mart 2020 özel hesap dönemi için 31 Mart 2021’e kadar hazırlayıp elektronik ortamda Mali İdare’ye sunacaktır.

750 Milyon Avro’luk Haddin Hesaplanması

Konsolide finansal tablolar Avro dışında farklı bir para biriminde düzenleniyor ise 2019 yılı ÜBR yükümlülüğü tespitinde 750 Milyon Avro’luk haddin hesaplamasında 2018 yılı için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından duyurulan döviz alış kurlarının yıllık ortalaması dikkate alınacaktır. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında farklı para birimi kullanılması halinde bu husustaki açıklamalara ÜBR’da yer verilecektir..

Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin Türkiye’de bulunmadığı ve nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin bulunduğu ülkede ÜBR’a ilişkin eşğin yerel para birimi cinsinden belirlendiği durumlarda, haddin hesaplanmasında, 750 Milyon Avro karşılığı yerel para birimi eşği dikkate alınacaktır.

1.4.3. Nihai Ana İşletmenin Türkiye’de Bulunduğu ve ÜBR’nin Başka Ülkelerde Yapıldığı Hallerde ÜBR Yükümlülüğü

Çok uluslu işletmeler grubunun nihai ana işletmesinin Türkiye’de bulunduğu durumda, ÜBR başka bir ülkede “vekil işletme” sıfatıyla ve yerel raporlama hükümlerine göre yapılmış olsa da, Türkiye’deki nihai ana işletme tarafından hazırlanarak Türk Mali İdaresi’ne de sunulacaktır.

1.4.4. Nihai Ana İşletmenin veya Vekil İşletmenin Türkiye’de Bulunmadığı Durumlarda ÜBR Yükümlülüğü

Nihai Ana İşletmenin veya Vekil İşletmenin Türkiye’de bulunmadığı durumlarda, 750 Milyon Avro’luk haddin aşılması ve **aşağıdaki koşullardan birinin gerçekleşmesi halinde** çok uluslu işletme grubuna ait Türkiye’de mukim işletmelerden bir tanesi ÜBR’u elektronik ortamda Mali İdare’ye sunacaktır:

a) Nihai Ana İşletmenin veya Vekil İşletmenin mukim olduğu ülkede, **ÜBR’ya ilişkin zorunluluğun bulunmaması,**

b) Nihai Ana İşletmenin veya Vekil İşletmenin mukim olduğu ülkede ÜBR’ya ilişkin zorunluluk bulunması ve Türkiye’deki Mali İdare ile Nihai Ana İşletmenin veya Vekil İşletmenin mukim olduğu ülke İdaresi arasında uluslararası bir anlaşmanın olması (örneğin, iki taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması) ancak ÜBR bilgilerinin paylaşımına ilişkin yürürlükte olan bir **“Yetkili Makam Anlaşması”nın bulunmaması,**

c) Nihai Ana İşletmenin veya Vekil İşletmenin mukim olduğu ülkede ÜBR’ya ilişkin zorunluluk bulunması, Türkiye’deki Mali İdare ile Nihai Ana İşletmenin veya Vekil İşletmenin mukim olduğu ülke İdaresi arasında uluslararası bir anlaşmanın ve ayrıca ÜBR’ların değişimine ilişkin Yetkili Makam Anlaşmasının olması, ancak bilgi paylaşımında **“sistemik bir hata” olması.**

Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin Türkiye’de bulunmadığı ve nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin bulunduğu ülkede ülke bazlı raporlamaya ilişkin eşğin yerel para birimi cinsinden belirlendiği durumlarda, yukarıdaki haddin hesaplanmasında, 750 milyon Avro karşılığı yerel para birimi eşği dikkate alınacaktır.

Çok uluslu işletmeler grubunun nihai ana işletmesinin Türkiye’de bulunduğu durumda ise 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.

1.4.5. ÜBR’un Elektronik Ortamda Gönderimi

Ülke bazlı rapora ilişkin olarak Ek-6’daki içeriğe uygun şekilde düzenlenen tablolar, www.gib.gov.tr internet adresinde yer alan Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi Transfer Sistemi (**“BTRANS”**) uygulamasında yer alan açıklamalar doğrultusunda doldurulacak ve yine BTRANS uygulaması kullanılarak elektronik ortamda xml formatında gönderilecektir.

Mükelleflerin BTRANS ile veri gönderebilmeleri için öncelikle ıslak imzalı bir dilekçe ile Gelir İdaresi Başkanlığı – Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı’na başvuruda bulunarak kullanıcı kodu, şifre ve parola almaları gerekmektedir. Gönderilecek dilekçelerinde mükelleflerin, ne amaçla veri gönderimi gerçekleştirmek istediklerini belirtmeleri de gerekmektedir. Buna göre verilecek kullanıcı koduna göre mükellefin göndermek istediği veri formatına uygun tanımlamalar yapılacaktır

İletilen xml dosyalarının şema kontrolü BTRANS dosya yükleme sırasında yapılacak olup hatalı dosyalar reddedilecektir. Şema kontrolünden geçen ve daha sonra kullanıcı tarafından onaylanan dosyalar BTRANS’a başarılı bir şekilde yüklenmiş sayılacaktır.

Raporlayan işletmenin, ilk veri iletim tarihinden önce BTRANS başvurularını tamamlaması gerekmektedir.

ÜBR ile ilgili bilgilere ilişkin veri format ve standardı Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı BTRANS aracılığıyla duyurulacaktır.

Ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu ve “ülke bazlı rapor”un gönderimi;

- a) Mükellef tarafından bizzat, veya
- b) İlgili dönemde, aracılık ve sorumluluk sözleşmesi bulunan serbest muhasebeci mali müşavir aracılığı ile, veya
- c) Gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi tasdik sözleşmesi (tam tasdik sözleşmesi) bulunan yeminli mali müşavirleri aracılığıyla da iletilebilecektir.

1.4.6. ÜBR Çerçevesinde Karşılıklı Bilgi Paylaşımı, Gizlilik ve İdarece Kullanımı

Nihai Ana İşletmesi Türkiye’de bulunan ÇÜİ Grubu adına hazırlanan ÜBR, 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, Mali İdare tarafından ilan edilecektir.

Mali İdare tarafından alınan ÜBR’un içerdiği bilgiler, Vergi Usul Kanunu’nun “Vergi Mahremiyeti” ni düzenleyen 5. Maddesi hükümleri ve ilgili uluslararası anlaşmaların gizlilik hükümlerine tabidir. Dolayısıyla, paylaşılan bilgiler de ilgili uluslararası anlaşmaların gizlilik hükümleri gereğince gizli tutulmak zorundadır.

Transfer fiyatlandırması risk değerlendirmesi ile matrah aşındırılması ve kâr aktarımına ilişkin diğer risklerin değerlendirilmesi veya ekonomik ve istatistiksel analiz amaçlarıyla kullanılabilen ülke bazlı rapor bilgileri doğrudan matrah takdiri için tek bir sebep olarak kullanılamayacaktır.

1.5. Ülke Bazlı Raporlamaya İlişkin Bildirim Formu

Her yıl ülke bazlı raporlama ile ilgili olarak kapsama giren çok uluslu işletmeler grubu üyeleri tarafından;

- “Nihai ana işletme” veya “vekil işletme” olup olmadıkları,
- Grup adına hangi işletmenin raporlama yapacağı, ve
- Hesap dönemi hakkındaki bilgiler

raporlanacak hesap dönemini takip eden yılın Haziran ayı sonuna kadar Ek-5’teki içeriğe ve İnternet Vergi Dairesinde yer alan açıklamalara uygun şekilde “ülke bazlı raporlamaya ilişkin 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 bulunabilecektir.

Kapsama giren mükelleflerin ÜBR bildirimini yapmak için bağlı bulundukları 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 bildirimin verilmesi gereken sürenin son günü saat 23:59’a kadar tamamlanmalıdır.

Ülke bazlı raporlamaya ilişkin ilk bildirim formu, ilk raporlama dönemi olan 2019 hesap dönemine ve 1/1/2019’dan sonra başlayan özel hesap dönemine münhasır olmak üzere yine yukarıda açıklandığı şekilde 30/10/2020 günü saat 23:59’a kadar elektronik ortamda İnternet Vergi Dairesi üzerinden verilecektir.

ÇÜİ Grubunun nihai ana işletmesinin Türkiye’de mukim bir işletme olması durumunda, bu bildirimin ÇÜİ Grubu adına, sadece nihai işletme tarafından yapılması gerekmektedir. Söz konusu bildirim, nihai ana işletmesi Türkiye’de mukim olmayan ÇÜİ Grubu adına, Türkiye’de mukim Grup üyelerinden biri tarafından yapılabilir.

Söz konusu bildirimde hata veya eksiklik bulunduğunun tespit edilmesi halinde, ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formunun verilme süresinin bitimini takip eden ayın sonuna (ilk ÜBR bildirimi için 30 Kasım 2020'ye kadar) kadar bildirim formu yeniden düzenlenerek gönderilmek suretiyle düzeltme yapmak mümkün olabilecektir.

1.6. Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak, önceden olduğu gibi Ek-3'te yer alan "transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin form"u doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

Formun doldurulmasında, 30.000 TL'lik bir alt sınır getirilmiştir. Buna göre; **her bir ilişkili kişi bazında yıllık toplam 30.000 TL'nin altında olan mal veya hizmet alım ya da satım işlem bilgileri ile sözkonusu ilişkili kişi bilgilerine formda belirtilmesine gerek bulunmamaktadır.**

2. 4 numaralı Tebliğ ile Düzenlenen Diğer Konular

2.1. İlişkili Kişi Tanımında Yüzde 10'luk Sınırın Nasıl Hesaplanacağına Dair Açıklamalar ve Örnekler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı"nı düzenleyen 13. Maddesinin (2) numaralı fıkrasına, "ilişkili kişi" kapsamında sayılmak için aranan "en az %10 oranında ortaklık, oy ve kar payı hakkının bulunması" şartına ilişkin olarak 9 Ağustos 2016'dan itibaren 6728 sayılı Kanun ile ; "ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kar payı hakkının olduğu durumlarda da, tarafların ilişkili kişi sayılacağı ve ilişkili kişiler açısından bu oranların topluca dikkate alınacağı" hususları ilave hüküm olarak eklenmişti. 4 No.lu tebliğle bu ilave hükümler konusunda ve yüzde 10 sınırının hesaplanması konusunda uygulamada karşılaşılan tereddütleri gidermek amacıyla verilen örneklerle detaylı açıklamalar yapılmıştır.

2.2. Ceza Uygulamaları

İdareye ibraz etme zorunluluğu bulunan rapor, bildirim ve diğer bilgi ve belgeleri belirlenen süreler içinde vermeyen, eksik veya yanıltıcı bilgi verenler hakkında Vergi Usul Kanunu'ndaki ilgili ceza hükümleri uygulanacaktır.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin **belgelendirme yükümlülüklerinin** tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergi ziyai cezasının %50 indirimli olarak uygulanacağı hükmü zaten 9 Ağustos 2016 tarihinden itibaren 6728 sayılı Kanun ile yürürlüğe girmişti. 4 No.lu Tebliğinde buna ilişkin ilave açıklamalar yapılmıştır.

Vergi ziyai cezasının % 50 oranında indirimli uygulanabilmesi için; "Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüğü ve bu yükümlülüğün tam ve zamanında yerine getirilmesi" ifadesinden kastedilen; 4 no.lu Tebliğde yer alan aşağıdaki tüm rapor, form ve bildirim yükümlülüklerinin tamamının tam, zamanında ve belirlenen usule uygun olarak yerine getirilmesidir:

- 1) Genel Rapor
- 2) Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu
- 3) Ülke Bazlı Rapor
- 4) Ülke Bazlı Raporlamaya İlişkin Bildirim Formu
- 5) Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form

"Belgelendirme yükümlülüklerinin zamanında yerine getirilmesi";

a) belgelendirmeye ilişkin süre tayin edilmişse, belgelendirmenin bu süre içinde,

b) süre tayin edilmemişse, Mali İdare ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından belirlenen süreler içinde

ibraz edilmesini, ifade etmektedir.

2.3. Grup İçi Hizmetlerde “Gayrimaddi Hak Ödemesi” Sayılan Hallere İlişkin İlave Açıklama

4 No.lu Tebliğin 7. Maddesi ile 1 No.lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğinin “11.3. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi” bölümüne ilave bir açıklama eklenerek “grup içi hizmet ödemesi”nin mahiyetine göre “gayrimaddi hak ödemesi” olarak vergilendirilebileceğine özellikle vurgulama yapılarak bir örnek verilmiştir. Buna göre, farklı ülkede mukim bir grup şirketi tarafından satın alınmış olan bir gayrimaddi hakka ilişkin kullanım hakkının, Grup şirketlerine masraf paylaşımı kanalıyla dağıtılması halinde; Türkiye’de mukim grup şirketinin sözkonusu hakkın kullanımı karşılığında yurt dışındaki ilişkili Grup şirketine yaptığı “grup içi hizmet ödemesinin”, “gayrimaddi hak ödemesi” olarak kabul edileceği ve ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve iç mevzuat hükümlerine göre vergilendirileceği belirtilmiştir.

Transfer fiyatlandırması açısından “grup içi hizmet bedeli” olan ödemelerin vergilendirme açısından mahiyetlerinin tespit edilmesi (satın alınmış bir gayrimaddi hakkın kullanımının masraf paylaşımı ile dağıtılıp dağıtılmadığı) gerekliliği özellikle açıklanmıştır. Bu örnek dolayısıyla, ilişkili şirketler arasındaki masraf paylaşımı anlaşmalarında paylaşılan hizmet bedelinin “hizmet” mi, yoksa “gayrimaddi hak” mı olduğu paylaşıma ilişkin esas masrafa gidilerek belirlenecektir.