

## SİRKÜLER NO: 2020/66

### Konu: Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğinde yapılan değişiklikler hk.

1 Eylül 2020 tarihinde yayımlanan 4 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ ile yapılan başlıca düzenlemeler aşağıda özetlenmiştir.

Yapılan düzenleme;

- BEPS 13. Eylem planının (OECD'nin Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı ile ilgili 13 numaralı Eylem Planı) Türkiye'de mevcut transfer fiyatlandırması mevzuatına entegre edilmesi ve
- 1 seri no.lu TF Genel Tebliği'nin ilgili bölümlerinin, Kurumlar Vergisi Kanununda daha önce yapılmış çeşitli değişiklikler doğrultusunda güncellenmesini içermektedir.

#### ▪ İlişkili kişi kavramı

Transfer fiyatlaması açısından ilişkili kişi kavramı mükellefler lehine daraltılmaktadır.

Buna göre transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç aktarımı kapsamında değerlendirme yapılabilmesi için; 1 seri nolu Genel Tebliğde tanımlanan ilişkili kişi olma hali yeterli olmayacak, en az %10 oranında ortaklık, oy veya kar payı hakkının olması şartı aranacaktır. İlişkili kişiler açısından bu oranların topluca dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca ortaklık ilişkisi olmaksızın doğrudan veya dolaylı olarak oy veya kar payı hakkının bu oranın üzerinde olması halinde de tarafların ilişkili kişi sayılacağı hususuna açıklık getirilmiştir.

Diğer taraftan, ortaklık ilişkisi olup olmadığına veya ortaklık oranına bakılmaksızın, kurumların idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kişiler, ilişkili kişi sayılmaya ve bu kişilerle yapılan mal veya hizmet alımı ya da satımı, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilmeye devam edilecektir.

#### ▪ Emsal bedel tespitinde kullanılan yöntemler

Kurumlar Vergisi Kanununun 13. Maddesine eklenen "İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi" ve "Kar Bölüşüm Yöntemi" nin (işlemsel kâr yöntemleri) uygulama usulüne dair açıklamalar yapılmıştır.

OECD tarafından 2010 yılında revize edilen "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde öngörülen, işlemsel kâr yöntemleri ile geleneksel yöntemler arasındaki hiyerarşinin kaldırılması mevzuatımıza uyarlanmıştır.

Bu kapsamda 1 nolu tebliğin 5 inci maddesine;

*"...işlemin mahiyetine en uygun olan yöntem kullanılarak tespit edilir. Bu yöntemler arasında herhangi bir öncelik sırası yoktur. Bununla birlikte, yöntemlerin eşit şekilde uygulanabilir olduğu durumlarda geleneksel işlem yöntemleri işlemsel kâr yöntemlerine tercih edilir." ifadesi eklenmiştir.*

Öte yandan yukarıdaki altı çizili ifade yöntemler arası hiyerarşiden kısmen de olsa vazgeçilmediğine işarettir.

#### ▪ Peşin fiyatlandırma anlaşmaları

Mükelleflere ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri mal veya hizmet alım ya da satımında uygulayacakları fiyat veya bedelin, Bakanlık (HMB) ile anlaşarak tespitine ilişkin açıklamalara ek olarak;

- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının süresinin en fazla beş yıl olup imzalandığı tarihten itibaren anlaşmada belirlenen süre ve şartlar dahilinde hüküm ifade edeceği belirtilmiş, örneklerle açıklanmıştır.
- Ayrıca, anlaşmada belirtilen süre ve şartlar dahilinde, anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren hüküm ifade etmek üzere uygulanabileceği gibi tarafların anlaşmanın süresinin ileriki bir hesap döneminden itibaren başlamasını da kararlaştırabileceği eklenmiştir.

▪ **Vergi ziyayı cezası indirimi**

1 seri nolu Genel Tebliğde yer alan; “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 Vergi Usul Kanununun ilgili ceza hükümleri tatbik olunur.” açıklamasına ek olarak;

“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 ziyayı cezası %50 indirimli olarak uygulanır.” şeklindeki açıklama eklenerek transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükelleflere -ceza bakımından- bir ayrıcalık getirilmiştir.

▪ **Grup içi hizmetler ve gayri maddi hak yaklaşımı**

1 seri nolu Genel Tebliğinin “11.3- Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi” bölümünün altına eklenen; “...Öte yandan, sağlanan grup içi hizmet nedeniyle yapılan ödemeler, alınan hizmetin mahiyetine göre, iç mevzuat hükümleri ve ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma hükümleri de dikkate alınmak suretiyle vergilendirilir. Örneğin, (A) ülkesinde mukim (AB) şirketi tarafından satın alınan bir gayri maddi hakka ilişkin kullanım hakkının grup şirketlerine masraf paylaşımı kanalıyla dağıtıldığı, Türkiye’de mukim grup şirketi (B)’nin de faaliyetleri kapsamında bu hizmetten faydalandığı ve (B) şirketi tarafından söz konusu gayri maddi hakkın kullanımı karşılığında grup içi hizmet ödemesi yapıldığı anlaşılmıştır. Bu durumda, yurt dışındaki ilişkili kişiye yapılan ödeme, gayri maddi hak ödemesi olarak kabul edilir ve ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma hükümleri dikkate alınarak iç mevzuat hükümleri uyarınca vergilendirilir.” fıkrası ile;

grup içi hizmet nedeniyle yapılan ödemelerin, alınan hizmetin mahiyetine göre, iç mevzuat hükümleri ve ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirileceği belirtilmiştir.

▪ **Yeni belgelendirme yükümlülükleri**

1 seri nolu Genel Tebliğinin “7- Mükelleflerden İstenecek Belgeler” başlıklı bölümünde yapılan değişiklik;

- Halen kullanılmakta olan Yıllık Rapor (Kurumlar vergisi mükellefleri için “TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM ve ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM”, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’na kayıtlı mükellefler için “YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU”) **Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu** adıyla yeniden düzenlenmiş, ayrıca;
- 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 hazırlanacak **Genel Rapor** ve
- 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 veya vekil işletmesi tarafından hazırlanacak **Ülke Bazlı Rapor** yükümlülüğü getirilmiştir.
- Kurumlar Vergisi Beyannamesi ekindeki “Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form” da, her bir ilişkili kişi bazında yıllık toplam net tutarı 30.000 TL’nin altında olan mal veya hizmet alım-satımı ile ilişkili kişi bilgilerine yer verilmesine gerek bulunmadığı belirtilmiştir.

Saygılarımızla,

**PARETO YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK  
BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK LTD. ŞTİ.**