

## S İ R K Ü L E R

Sayı : 2020 – 155

İstanbul, 07.09.2020

**KONU:** "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ" de değişiklik yapılmıştır.

### Sayın Mükellefimiz,

Bilindiği üzere, Resmî Gazete’de yayımlanan 2151 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar’da bazı değişiklikler yapılmıştır. Konunun ayrıntılı olarak izah edildiği 4 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (4 seri no.’lu TF Tebliği), 1 Eylül 2020 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

4 seri no.’lu TF Tebliği ile;

- BEPS 13. Eylem planının Türkiye’de mevcut transfer fiyatlandırması mevzuatına dahil edilmesi,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı 13. maddesinde daha önce çeşitli kanunlar ile yapılmış olan değişiklikler doğrultusunda, 1 seri no.lu TF Genel Tebliği'nin ilgili bölümlerinin güncellenmesi yapılmıştır.

Bu sirkülerimizde, Tebliğ ile getirilen değişiklik, uygulamaya yönelik yapılmış olduğu ve düzenlemelere odaklanılmaktadır. Söz konusu odak noktaları aşağıda özetlenmektedir:

#### • İlişkili kişi kavramı

4 seri no.’lu TF Tebliği ile daha önce 6728 sayılı Kanun ile 5520 sayılı Kanunun 13. maddesinin ikinci fıkrasına eklenen "ilişkili kişi" tanımı (doğrudan veya dolaylı ortaklık oranının hesaplamasına ilişkin çeşitli varyasyondaki örnekler ile birlikte) 1 seri no.lu TF Genel Tebliği metnine işlenmiştir.

Böylelikle ilişkinin doğrudan ya da dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumlarda, örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirme yapılabilmesi için, 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

6728 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle, Kanun’a İşlemsel Kar Yöntemleri olan, "İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi" ve "Kar Bölüşüm Yöntemi" de ilave edilmiş ve bu yöntemlerin nasıl tatbik edileceklerine dair açıklamalar yapılmıştır. Bu şekilde OECD tarafından 2010 yılında revize edilen "Uluslararası Şirketler

*Sirküler içeriği hakkında ek bilgi gerektiğinde; Birsen UÇAR (birsenucar@globaldenetim.com.tr) veya Vahap BALKAYA (avbalkaya@globaldenetim.com.tr) ile temasa geçmenizi rica ederiz.*

*İş bu sirkülerde yer alan açıklamalarımız, genel bilgiler içeriyor olabilir. INPACT ve Mega Global Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş. bu sirkülerin içerdiği bilgiler hakkında tarafımıza danışılmadan uygulanmasından kaynaklanan veya içeriğine ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçların aksaklık ve zararlarından dolayı herhangi bir sorumluluk almaz ve uygulayıcılar da tarafımıza haklılık, sorumluluk iddiasında bulunamazlar.*

ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde öngörülen, işlemsel kar yöntemleri ile geleneksel yöntemler arasındaki hiyerarşinin kaldırılması, yerel mevzuatımıza adapte edilmiştir.

4 seri no.'lu TF Tebliği ile 1 seri no.lu TF Genel Tebliği'nin ilgili metni güncellenmiş buna karşın;

"...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 eklenerek yöntemler arası hiyerarşinin hala uygulanabileceği şeklinde yorumlanabilecektir.

#### • Peşin fiyatlandırma anlaşmaları

4 seri no.'lu TF Tebliği'ndeki düzenleme ile 6728 sayılı Kanun ile 5520 sayılı Kanun'un 13. maddesinin beşinci fıkrasına eklenen;

"Mükellef ve Bakanlık, belirlenen yöntemin zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine tatbik edilmesini, Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve islah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ile anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması halinde, anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir. Bu durumda, imzalanan anlaşma söz konusu hükümlerde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçer, beyan ve ödeme işlemleri buna göre tekemmül ettirilir. Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanması sebebiyle daha önceden ödenen vergiler ret ve iade edilmez."

ifadesine 1 seri no.lu TF Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

Öte yandan, 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 ziyaı cezası indirimi

4 seri no.'lu TF Tebliği ile 6728 sayılı Kanun ile mevzuatımıza girmiş olan %50 oranındaki vergi ziyaı indirimi uygulamasına ilişkin ifadeye 1 seri no.lu TF Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

Bu kapsamda, mükellefin transfer fiyatlandırmasına yönelik belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmesi halinde, örtülü olarak dağıtılan kazanç sebebiyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş ya da eksik tahakkuk ettirilmiş olan vergiler için, vergi ziyaı cezasının %50 indirimli olarak uygulanacağı belirtilmiştir.

Bu şekilde transfer fiyatlandırması dokümantasyonunun önemini tekrar altı çizilmiş ve dokümantasyona ilişkin yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükelleflere, bir mükafat olarak, vergi cezası koruması sunulmuştur.

#### • Yeni belgelendirme yükümlülükleri

4 seri no.'lu TF Tebliği ile 1 seri no.lu TF Genel Tebliği'nde yer alan "7- Mükelleflerden İstenecek Belgeler" başlıklı bölümü, başlığı ile birlikte değiştirilmektedir.

Bu kapsamda, kurumlar vergisi 2019 ve sonrasındaki hesap dönemleri için transfer fiyatlandırması dokümantasyonunu aşağıdaki şekilde 3 aşamalı olarak hazırlamaları öngörülmektedir:

#### • Genel Rapor (Master file),

*Sirküler içeriği hakkında ek bilgi gerektiğinde; Birsen UÇAR (birsenucar@globaldenetim.com.tr) veya Vahap BALKAYA (avbalkaya@globaldenetim.com.tr) ile temasa geçmenizi rica ederiz.*

*İş bu sirkülerde yer alan açıklamalarımız, genel bilgiler içeriyor olabilir. INPACT ve Mega Global Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş. bu sirkülerin içerdiği bilgiler hakkında tarafımıza danışmadan uygulanmasından kaynaklanan veya içeriğine ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçların aksaklık ve zararlarından dolayı herhangi bir sorumluluk almaz ve uygulayıcılar da tarafımıza haklılık, sorumluluk iddiasında bulunamazlar.*



"The Member Firm of Inpact International"



- Ülke Raporu (Local file),
- Ülke Bazlı Raporlama (Country-by-Country Reporting).

Bu belgelendirme türleri arasından sadece "Ülke Raporu" Türkiye'de kullanılmakta olup diğer iki belgelendirme türü Türkiye için tamamen yeni olma özelliğini taşımaktadır.

Öte yandan, eklenen bir hüküm ile, Mükelleflerin Kurumlar Vergisi Beyannamesi ekinde yer alan "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 verilmesine gerek bulunmamaktadır.

#### • Grup içi hizmetler ve gayri maddi hak yaklaşımı

4 seri no.'lu TF Tebliği ile 1 seri no.lu TF Genel Tebliği'nde yer alan "11.3- Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi" başlıklı bölümün altına;

"...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 eklenmiş ve verilen örnek uygulama ile Tebliğde ilk defa İdare'nin gayri maddi hak stopajları açısından yaklaşımına yer verilmiştir. Böylece sağlanan grup içi hizmet nedeniyle yapılan ödemelerin, alınan hizmetin mahiyetine göre, iç mevzuat hükümleri ve ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirileceğine ilişkin düzenleme yapılmıştır.

**Saygılarımızla,**

#### **MEGA GLOBAL GRUP**

- Uluslararası Bağımsız Denetim
- Yeminli Mali Müşavirlik
- Mali Müşavirlik

*Sirküler içeriği hakkında ek bilgi gerektiğinde; Birsen UÇAR (birsenucar@globaldenetim.com.tr) veya Vahap BALKAYA (avbalkaya@globaldenetim.com.tr) ile temasa geçmenizi rica ederiz.*

*İş bu sirkülerde yer alan açıklamalarımız, genel bilgiler içeriyor olabilir. INPACT ve Mega Global Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş. bu sirkülerin içerdiği bilgiler hakkında tarafımıza danışılmadan uygulanmasından kaynaklanan veya içeriğine ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçların aksaklık ve zararlarından dolayı herhangi bir sorumluluk almaz ve uygulayıcılar da tarafımıza haklılık, sorumluluk iddiasında bulunamazlar.*