

Ramazan Biçer

Level International, Kurucu Ortak
ramazan@level-international.com

Şilan Yıldırım

Level International, Uluslararası Vergi Danışmanı
silan@level-international.com

En Son Çıkarılan Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri Işığında Belgelendirme Düzeni ve Uygulaması

Özet

Transfer fiyatlandırması, özellikle çok uluslu şirketlerin ticari faaliyetleri açısından oldukça önem arz etmektedir. Transfer fiyatlandırması uygulaması açısından en önemli konuların başında ise belgelendirme konusu gelmektedir. Kritik öneme sahip olan bu konu transfer fiyatlandırması belgelendirmesi ile ilgili detaylı bir vergi mevzuatını da beraberinde getirmiştir. OECD ülkesi olarak Türkiye, uluslararası standartlar ve son dönemdeki gelişmeleri dikkate alarak yeni transfer fiyatlandırması belgelendirme düzenine geçiş yapmış durumdadır. Bu geçiş ise, 2020’de yürürlüğe giren “2151 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi” ile sağlanmış durumdadır. Buna göre, mevzuatımızda sadece transfer fiyatlandırmaması yıllık raporu ve formu şeklindeki yerel belgelendirmenin yanı sıra “Genel Rapor” ve “Ülke Bazlı Raporlama” şeklinde iki yeni belgelendirme yükümlüğü daha mevzuatımızda yerini almıştır. Bu makalede, en son çıkarılan transfer fiyatlandırması düzenlemeleri ışığında yeni transfer fiyatlandırması belgelendirme düzeni ve uygulamasına ilişkin örneklerle yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler

Transfer Fiyatlandırması, Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme, Genel Rapor, Ülke Bazlı Raporlama

1. Giriş

Transfer Fiyatlandırması, ticari kuruluşların bağlı oldukları şirket, şube ya da bölümleriyle kurdukları alım, satım ve hizmet ilişkilerinde gerçekleştirilen işlemlerinin fiyatlandırılması olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla transfer fiyatlandırması kavramı, fiyatlandırmanın emsal bedellerden farklı olmadığını ortaya koymak amacıyla gerçekleştirilen ilişkili kişi işleminde fiyatlandırmanın nasıl belirlendiğini ifade etmektedir. Ticari kuruluşların ilişkili kişileriyle gerçekleştirdiği işlemlerinde emsallere uygunluk kritik öneme sahiptir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 13. Maddesinde “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin hükümler” düzenlenmiş olup, bu maddede yer alan düzenlemeler 2007 yılından beri yürürlüktedir. Diğer taraftan, özellikle uluslararası ticari organizasyonların gündeminde transfer fiyatlandırması konusu eskiye nazaran daha fazla yer almaya başlamıştır. Bunun nedeni ise, son yıllarda hem uluslararası düzeyde hem de yerel düzeyde transfer fiyatlandırması ile ilgili çok sayıda yeni düzenlemenin yapılmış olmasıdır. Bu düzenlemelerin en başında da transfer fiyatlandırması belgelendirme düzeni ile ilgili yapılan değişiklikler yer almaktadır.

Türkiye de bu trendi takip etmiş ve geçtiğimiz yılda yaptığı yasal değişiklikler ile uluslararası düzeyde getirilen transfer fiyatlandırmasına yönelik standartları iç mevzuata adapte etmiştir. 24 Şubat 2020 tarihi öncesi Türkiye’de transfer fiyatlandırması dokümantasyon zorunluluğunun kapsamı “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu (“Ülke Raporu “veya “Local File “)” ve “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Formu” ile sınırlı idi. 24 Şubat 2020 tarihinde 2151 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile çıkarılan yeni yasal düzenlemede OECD BEPS Eylem Planı (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) ile getirilen üçlü dokümantasyon sistemi kabul edilmiş ve söz konusu karara ilişkin transfer fiyatlandırması belgelendirme sistemi yeniden düzenlenmiştir. 2151 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile yapılan düzenlemeler hakkında 4 seri No’lu Transfer fiyatlandırması Genel Tebliği’nde açıklamalar yapılmıştır.

Böylece, transfer fiyatlandırması dokümantasyonun kapsamına yıllık yerel transfer fiyatlandırması raporunun yanında, genel rapor (“master file”) ve ülke bazlı rapor (“Country-by-Country Reporting-CbCR”) da girmiştir. Böylece, kapsama giren şirketlere yönelik uluslararası standart olarak uygulanan üçlü belgelendirme yükümlülükleri getirilmiştir.

Yapılan düzenlemeler, büyük oranda transfer fiyatlandırması dokümantasyon yükümlükleri ile ilişkili olup, transfer fiyatlandırması konusundaki son düzenlemeler aşağıdaki başlıklarda belirtilen konulara ilişkindir:

- Kurumların Ortakları Açısından İlişkili Kişi Tanımında Yapılan Değişiklikler
- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Formu (Ek 3)’nda Yapılan Değişiklikler
- Genel Rapor (Master File)
- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu (Local File)
- Ülke Bazlı Rapor (Country by Country Reporting)

Yukarıda belirtilen ve transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlüklerine ilişkin başlıklar makalemizin ana başlıklarını oluşturmakta olup, en son çıkarılan transfer fiyatlandırması düzenlemeleri ve bu düzenlemelere yönelik uygulamaya ilişkin konular aşağıda sırasıyla ele alınmaktadır.

2. Kurumların Ortakları Açısından İlişkili Kişi Tanımında Yapılan Değişiklik

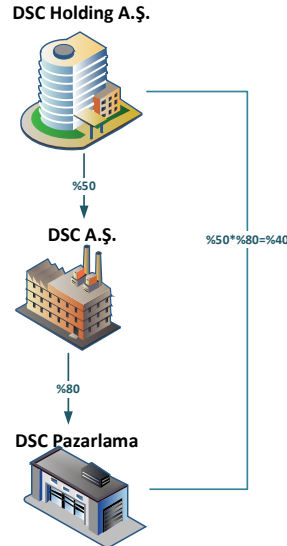
5520 Sayılı Kanun’un 13 Maddesinde ve 1 Seri No.’lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği’nde belirtildiği üzere kurumlara doğrudan veya dolaylı olarak ortak olan kurumlar “ilişkili kişi” olarak tanımlanmıştır Bu ilişkiler açısından herhangi bir sermaye tutarı veya kâr payı oranı daha önceden belirlenmemiştir. Buna karşın yeni düzenleme ile kurumların ortakları açısından ilişkili kişi tanımı değiştirilmiş olup “ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla gerçekleştiği durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması kriterleri aranacaktır. Bir başka durum olarak ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr

payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi olarak görülecektir. İlişkili kişiler açısından bu oranlar dikkate alınacaktır.”¹

Kurumların ortakları açısından ilişkili kişilerinin belirlenmesine yönelik %10 sınırlama getirilmesinin şirketler üzerinde belgelendirme yükümlölüklerinde bir miktar azalma olacaktır. Belirlenen oranın altına kalan ilişkili ortaklar ile yapılan işlemlerin belgelendirme kapsamında değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ayrıca, dış emsal araştırması yapıldığı durumlarda emsal arama kriterlerinden birisi olan ortaklık oranı olarak %10’nun dikkate alınması doğru bir yaklaşım olacaktır.

Kurumun idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kişiler arasında gerçekleşen işlemler düzenlemeden istisna edilmiştir.

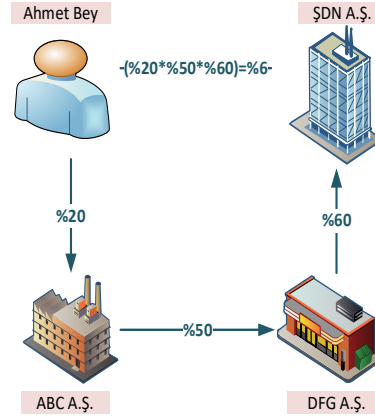
Örnek 1:



DSC Holding A.Ş.’nin %50 hissedarı olduğu (DSC) A.Ş. Türkiye’de mukim bir şirket olup, otomotiv sektörüne yönelik yedek parça üretimi gerçekleştirmektedir. Üretimini gerçekleştirdiği yedek parçaların Avrupa bölgesi pazarlama faaliyetlerini ise %80 hissedar olduğu DSC Pazarlama şirketi gerçekleştirmektedir. Kanunda yapılan düzenleme ve 4 Seri No’lu Genel Tebliğ’de yer alan açıklamalar dikkate alındığında, DSC Holding (DSC) A.Ş.’nin %50 oranında ortağı, (DSC) A.Ş. ise DSC Pazarlama’nın %80 oranında ortağıdır. Bu durumda, DSC Holding ve (DSC) Pazarlama ilişkili kişi olup aralarındaki ortaklık ilişkisi ($50\% \times 80\% = 40\%$) %10 şartını karşıladığı için DSC Holding A.Ş. ve DSC Pazarlama arasında gerçekleşecek işlemler transfer fiyatlandırması yoluyla örtölü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilmektedir.

¹ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtölü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)

Örnek 2:



(ABC) A.Ş. Türkiye ‘de mukim inşaat projeleri gerçekleştiren şirket konumunda olup %20 hissedarı Ahmet Bey’dir. (ABC) A.Ş., İnşaat projelerinde kullandığı kompozit inşaat malzemelerini %50 hissedarı (DFG) A.Ş.’den satın almaktadır. (DFG) A.Ş.’nin %60 hissedarı olduğu (ŞDN) A.Ş. ise eğitim sektöründe faaliyet göstermektedir. Tüm bunlar ışığında; (DFG) A.Ş., (ŞDN) A.Ş.’nin %60 oranında ortağı, (ABC) A.Ş. (DFG) A.Ş.’nin %50 oranında ortağı, Ahmet Bey gerçek kişisi de (ABC) kurumunun %20 oranında ortağıdır. (ŞDN) A.Ş.’nin Ahmet Bey ile ilişkili kişi olup olmadığının hesaplanması için üç ayrı ortaklık oranının dikkate alınması gerekmektedir. Bu durumda %10 şartı karşılanmadığı için $(\%20 \times \%50 \times \%60 = \%6)$ (ŞDN) A.Ş ve Ahmet Bey arasında gerçekleşen işlemler transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilmeyecektir.

3. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Formu (Ek 3)’na İlişkin Yapılan Değişiklikler

Transfer fiyatlandırması mevzuatına yönelik yapılan son düzenlemeler kapsamında Ek-3 formuna ilişkin olarak da değişiklik yapılmıştır. Kurumlar vergisi mükellefleri, ilişkili kişileri ile ilgili hesap dönemi içerisinde gerçekleştirdikleri mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak Ek-3’te yer alan "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form"unu doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

4 Seri No.’lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği’nde “Formun 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.” şeklindeki ifadeye yer verilmiştir. Gerçekleşen bu düzenleme ile birlikte 30.000 TL’nin altında olan mal veya hizmet alım ya da satım işlem bilgilerinin Ek-3 formunda yer almasına gerek bulunmadığına ilişkin açıklamalar getirilmiştir. 30.000TL’lik sınırının belirlenmesi için her ilişkili kişi bazında ve işlem bazında ayrı ayrı incelenmesi gerekmektedir.

² Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 4)

Örnek 3:

(ABC) A.Ş. ilişkili kişisi (BZD) A.Ş. ile ticari mal alım işlemi, ticari mal satım işlemi ve masraf yansıtma işlemi gerçekleştirmektedir.

- Ticari Mal Alım İşlemi: 45.000 TL
- Ticari Mal Satım İşlemi: 15.000 TL
- Masraf Yansıtma İşlemi: 25.000 TL

Bunlara göre, (ABC) A. Ş. ile (BZD) A.Ş. arasında gerçekleştirilen ticari mal alım işlemine 30.000 TL sınırını üstünde olduğundan formda yer verilmesi gerekmektedir. Anca, ticari mal satım işlemi ve masraf yansıtma işlemi 30.000 TL sınırının altında kaldığından bu işlemlere formda yer verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Bu değişikliğin belgelendirme yükümlülükleri bakımından kurumlar vergisi mükelleflerinin iş yükünde bir miktar azalma ve sınırlanan tutarın altında kalan ilişkili kişiler ile yapılan işlemlerin belgelendirme (yıllık TF formu dahil) kapsamında değerlendirilmesi zorunluluğunun ortadan kalkmasının olumlu etkileri olacaktır.

4. Genel Rapor ("Master File")

25 Şubat 2020 tarihli 2151 sayılı "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi" ile getirilen Genel Rapor (Master File), çok uluslu işletmeler grubuna bağlı olan ve bir önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan bilançodaki aktif toplamı ve gelir tablosundaki net satış tutarının her ikisi de 500 milyon TL ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından hazırlanmak zorundadır.

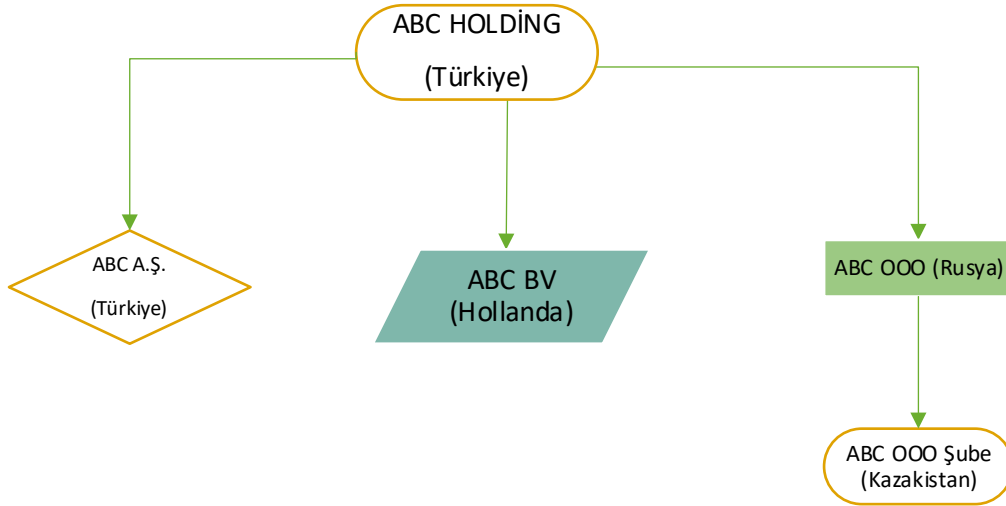
Genel Raporu hazırlama zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu raporu takip eden mali yılın Haziran ayı sonuna kadar hazırlaması ve bu tarihten sonra talep edilmesi durumunda 15 gün içinde ibraz etmeleri gerekmektedir. Mali İdare veya vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından istenmesi durumunda ise yine 15 günlük sürede ibraz edilmesi zorunludur.

Mali İdare, mükelleflerden bazı hususlarda düzenli olarak veya bireysel olarak, transfer fiyatlandırması konularına yönelik bilgi ve belge talebinde bulunabilmektedir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevrilerek ibraz edilmesi zorunludur. Dolayısıyla, genel rapor başka bir dilde hazırlanmış ise, Türkçeye çevrilerek ibraz edilmesi gerekmektedir.

Genel rapor hazırlama kapsamına giren şirketler ülkeler itibariyle aşağıdaki örnekte ele alınmaktadır.

Örnek 4:

ABC Grup, Türkiye, Hollanda ve Rusya’da grup şirketleri, Kazakistan’da ise şubesi bulunan çok uluslu bir şirketler topluluğudur. Grubun faaliyet gösterdiği tüm ülkelere bakıldığında hepsinde de genel rapor hazırlama yükümlülüğü bulunmaktadır. Keza, Türkiye’deki ABC Holding ve ABC A.Ş.’nin ciro ve varlık şartlarını karşıladığı, Hollanda ve Rusya’daki iştiraklerin de o ülkelerde aranan şartları karşıladığı görülmektedir. Aynı şekilde, Kazakistan şubesinin de genel rapor hazırlama zorunluluğu bulunmaktadır.



Örnekten de anlaşılacağı üzere, her bir ülkede genel rapor hazırlamak gerekmektedir. Her bir ülke için ayrı ayrı genel rapor hazırlamak mümkün olmak ile birlikte, böyle bir durumun grup için ciddi bir maliyet oluşturacağı açıktır. Bunun yerine, merkezi olarak ABC Holding seviyesinde grubun değer zincirini ele alan bir genel rapor hazırlamak ve bunu yerel dillere çevirerek tüm ülkelerdeki yükümlülükleri karşılamak daha verimli olacaktır. Keza, yıllık transfer fiyatlandırması raporlarında olduğu gibi genel rapor için ülkelerce kabul edilen standart, OECD kaynaklı olup hemen hemen aynıdır. Burada unutulmaması gereken, genel raporun kapsamının OECD standartlarında olması ve vergi idarelerinin beklentisini karşılayacak nitelikte olmasıdır.

Örneğin, detaylı bir değer zinciri analizi içermeyen bir genel rapor mevzuata ve belirlenen standarda uyumlu olmayacak ve de grup açısından değer nereden oluşturulduğunu ortaya koymaya yönelik yükümlülük yerine getirilmemiş olacaktır.

Aşağıda öncelikle, genel raporun kapsamı ele alınmış olup, ardından genel rapor için en önemli konu olan değer zinciri analizi örnek yoluyla ele alınmaktadır.

4.1. Genel Raporun Kapsamı

Türkiye dahil birçok ülke tarafından kabul edilen OECD standardına göre Genel Rapor, beş ana başlık altında hazırlanmalı ve bu başlıklar aşağıdakilerden oluşmalıdır:

- Çokuluslu İşletmeler Grubu'nun ("Grup") Organizasyon Yapısı
- Grubun Ticari Faaliyetlerinin Tanımı
- Grubun Sahip Olduğu Gayrimaddi Haklar
- Grup İçi Finansal İşlemler Grubun Finansal ve Vergisel Pozisyonu

Genel raporun ana başlıkları yanında alt başlıklarına, başka bir deyişle genel raporda bulunması gereken tüm konulara aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

ORGANİZASYON YAPISI
Grubun hukuki ve ortaklık yapısı ile faal olan işletmelerin coğrafi konumunu gösteren bilgiler şeması.
GRUBUN TİCARİ FAALİYETLERİNİN TANIMI
İşletme kârını oluşturan temel unsurlar (Değer Zinciri Analizi)
Grup cirosunun %5'inden fazlasına tekabül eden miktardaki ürün ve hizmetler ile grup tarafından sunulan en büyük beş ürün veya hizmete ilişkin tedarik zincirinin açıklanması
En büyük ürün ve hizmetler açısından en önemli coğrafi pazarlara ilişkin bilgiler
Ar-Ge hizmetleri dışında grup üyeleri arasında düzenlenen önemli hizmet sözleşmelerini gösteren tablo ve kısa açıklamalar ile grup içi hizmetler için fiyat tespitine ve hizmet maliyetlerinin dağılımına ilişkin transfer fiyatlandırma politikası ve önemli hizmetleri sağlayan belli başlı lokasyonlar hakkında açıklamalar
Gerçekleştirilen önemli işlevler, üstlenilen önemli riskler ve kullanılan önemli varlıklar temelinde, her bir grup işletmesi tarafından grup bünyesinde yaratılan değere yapılan katkıları açıklayan işlev analizi
İlgili hesap dönemi içinde, işletmelerin önemli mahiyetteki yeniden yapılandırma, devir ve satış işlemlerinin açıklanması
GRUBUN SAHİP OLDUĞU GAYRİMADDİ HAKLAR
Gayrimaddi hakların geliştirilmesi, mülkiyeti ve kullanımına ilişkin grubun ayrıntılı stratejisi hakkında açıklamalar ile belli başlı Ar-Ge tesislerinin ve Ar-Ge yönetim merkezinin lokasyonuna ilişkin açıklamalar
Transfer fiyatlandırması amaçları bakımından grubun sahip olduğu önemli gayrimaddi haklar ve bunların hangi grup üyesinin mülkiyetinde olduğunu gösteren liste
Maliyet katkı anlaşmaları, temel araştırma hizmet sözleşmeleri ve lisans anlaşmaları dahil gayrimaddi haklarla ilgili ilişkili kişiler arasında yapılan sözleşmelerin listesi

Ar-Ge ve gayrimaddi haklarla ilgili grubun transfer fiyatlandırması politikalarını açıklayan bilgiler
Hesap dönemi içinde, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen önemli gayrimaddi hak transferleri hakkında genel açıklamalar (ilgili işletmeleri, ülkeleri ve yapılan ödemeleri de içerecek şekilde)
GRUP İÇİ FİNANSAL İŞLEMLER
İlişkisiz taraflarla yapılan önemli finansal anlaşmalar dahil, grubun nasıl finanse edildiğine ilişkin açıklamalar
Grup adına merkezi finansman işlevi üstlenen grup üyelerine ilişkin tanımlamalar (bu işletmelerin etkin yönetim merkezinin yeri ve kurulduğu ülke bilgileri dahil)
İlişkili kişiler arasındaki finansman sözleşmelerine ilişkin grubun genel transfer fiyatlandırması politikaları hakkında genel açıklamalar
GRUBUN FİNANSAL VE VERGİ POZİSYONU
Hesap dönemi ile ilgili olarak finansal raporlama, yasal mevzuat, iç yönetim, vergi veya başka amaçlar nedeniyle hazırlanmış olan grubun konsolide finansal tabloları
Grubun yürürlükte olan tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının ve diğer vergi idareleri tarafından verilen, gelirin ülkeler arasındaki dağılımına ilişkin özet bilgilerin listesi ile bunlara ilişkin özet bilgiler

Bu noktada ayrıca belirtmek gerekirse, yukarıdaki tabloda belirtilen konuları içermeyen bir genel rapor Türkiye dahil hiçbir ülkede ilgili çok uluslu şirketler için koruyucu nitelikte olmayacak, hatta doğru ve yeterli bir analiz içermeyen rapor istenmeyen şekilde vergi riski yaratabilecektir. O nedenle, uygulamada çok defa gördüğümüz gibi uluslararası standartta hazırlanmayan bir genel rapora sahip olmak ne Türkiye’de ne de diğer ülkelerde amaca hizmet etmeyecektir.

Yukarıda da belirtildiği gibi, genel raporun en önemli ve en kapsamlı bölümünü değer zinciri analizi oluşturmaktadır. Aslında iyi bir değer zinciri analizi içermeyen bir genel raporun büyük oranda eksik olduğunu söyleyebiliriz, tabi bu da kendi içinde önemli bir transfer fiyatlandırması riski de yaratmaktadır. Aşağıda özetle değer zinciri analizi tanımlanacak ve üzerinde durulmaktadır.

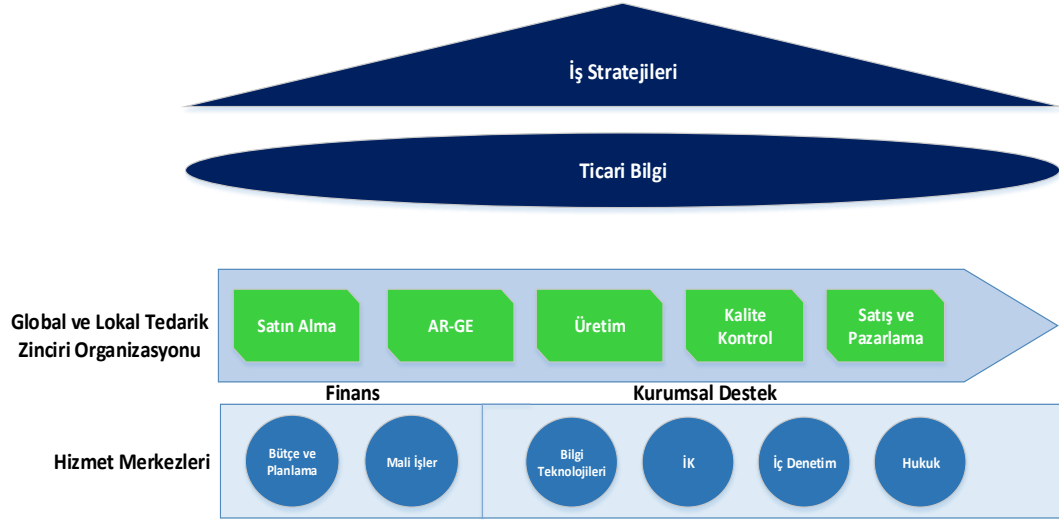
4.2. Değer Zinciri Analizi

Değer zinciri analizi; çok uluslu bir şirketler grubunda değer nasıl yaratıldığının anlaşılması ve ilgili fonksiyon ve risklere ilişkin yapılan analizi ifade etmektedir. Değer zinciri analizinin amacı;

- Grubun değer zinciri içindeki asli ve tali değer yaratan unsurların,
- Bu unsurları etkileyen Grubun faaliyet gösterdiği sektördeki kritik başarı faktörlerinin,
- Sahip olunan iş modeli ve faaliyet gösterilen sektörde Grubun maruz kaldığı risklerin

- Grubun sahip olduğu gayrimaddi varlıklar ve değer zincirine etkilerinin tespit edilmesinden oluşmaktadır.

Aşağıda hızlı tüketim ürünleri (FMGC) sektöründe faaliyet gösteren farazi bir gruba ait örnek bir değer zinciri şematize edilmiştir.

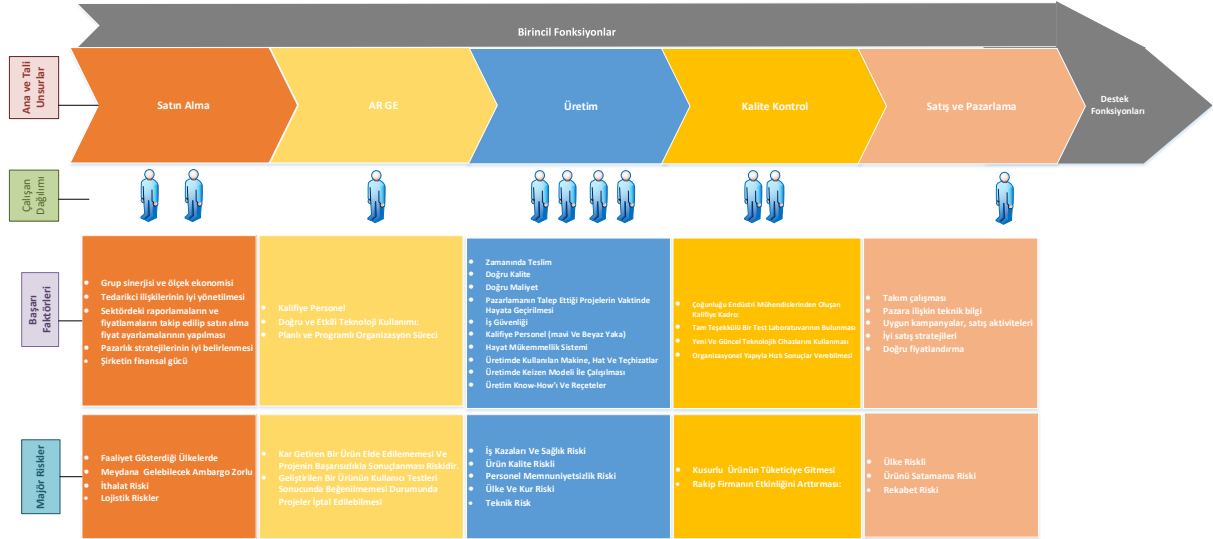


Yukarıda yer verilen değer zinciri analizi özeti, hızlı tüketim ürünleri sektöründe faaliyet gösteren çok uluslu bir şirketler grubunun ana fonksiyonları (global ve lokal tedarik zinciri) ile alt fonksiyonların (hizmet merkezleri) esas alınarak ve örnek olması amacıyla gösterilmiştir. Önemle belirtmek gerekirse, grubun kendi özel durumuna ve faaliyet gösterdiği sektöre göre değer zinciri analizi de değişiklik gösterecektir.

Bu analizler kapsamında her bir ana ve tali fonksiyona ait aşağıda sayılan konuların ele alınması yerinde olacaktır:

- Kritik başarı faktörleri
- Majör riskler ve
- Çalışan Sayısı

Aşağıdaki şekilde FMGC sektörüne yönelik gerçekleştirilebilecek bir değer zinciri analizi kapsamında satın alma, AR-GE, üretim, kalite kontrol, satış ve pazarlama ve destek fonksiyonlarına ilişkin kritik başarı faktörler, majör riskler ve çalışan sayıları yine örnek olarak gösterilmektedir.



Yukarıdaki şekilden de anlaşılacağı üzere, değer zinciri analizi gerçekleştirebilmek için çok uluslu şirket grubunun bünyesinde bulunan ana fonksiyonlar ile tali fonksiyonları detaylı şekilde incelenmesi, ilgili şirket yöneticileri ile görüşülmesi ve tüm fonksiyonların değer zincirine katkıları ve ilişkisi ile değer zinciri içinde grup şirketlerinin yerinin belirlenmesi gibi çok sayıda çalışmanın yapılması gerekmektedir. Bunlar da doğal olarak vergi ekipleri yanında diğer fonksiyonlar için çalışan şirket yönetici ve çalışanlarının ortaklaşa çalışmasını da gerektirmektedir.

5. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu (“Ülke Raporu” / ”Local File”)

Yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlamaya ilişkin yükümlülük 2007 yılı itibarıyla mevzuatımızda yer almakta olup, 2151 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile OECD modeline uygun hale getirilmiştir. Bununla birlikte, içerik ve kapsam olarak önemli bir yenilik getirilmediğini söyleyebiliriz.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporun ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlanması zorunludur. Ancak hazırlanmış rapor mali idare veya vergi inceleme yetkilisi tarafından istendiği takdirde ibraz edilecektir. Ayrıca mükelleflerin her yeni mali yıl içerisinde güncel bir rapor hazırlama zorunluluğu mevcuttur.

Mali İdare veya vergi inceleme yetkili olanlar tarafından istenmesi durumunda hazırlamakla yükümlü kurumlar vergisi mükellefleri 15 gün içerisinde yıllık transfer fiyatlandırması raporu sunmak ile mükelleftirler. Sunulmaması durumunda vergi inceleme yetkilisi veya Mali İdare ilgili mükellef hakkında Vergi Usul Kanunun Mükerrer 355. Maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesebilecektir. Daha da önemlisi ilgili mükellefin transfer fiyatlandırması yönünden incelemeye sevk edilmesi kuvvetle muhtemeldir.

5.1. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu Hazırlaması Zorunlu Olan Mükellefler

Türkiye’de yürürlükte olan transfer fiyatlandırması mevzuatına göre Kurumlar vergisi mükelleflerinden ilişkili kişileri ile işlemleri olanlardan bir kısmı yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlamakla yükümlüdür. Bu açıklamalar ışığında;

- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükelleflerin ilişkili kişileriyle yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişileriyle gerçekleştirdiği işlemler
- Diğer kurumlar vergisi mükellefin hesap dönemi içerisinde yurt dışı işlemleri ile serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişileri gerçekleştirdiği işlemler
- Serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerin ise hesap dönemi içerisinde yurt içi işlemler için rapor hazırlamaları gerekmektedir.

Diğer taraftan, Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlama zorunluluğu bulunmayan mükellefler kapsamında;

- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükellefler ile serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri dışındaki diğer kurumlar vergisi mükelleflerin ilişkili kişileriyle gerçekleştirdiği yurt içi işlemleri
- Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri yurt içi ve yurt dışı işlemleri

yer almaktadır.

Ancak, bu işlemlere ilişkin mükelleflerin söz konusu raporda yer alması gereken bilgi ve belgeleri istenmesi durumunda vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişilere veya Mali idareye ibraz etmeleri zorunludur.

5.2. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporun Kapsamı

Transfer Fiyatlandırması Raporu, 2151 sayılı “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile belirlenen standarda uygun olarak hazırlanmalıdır. Rapor özünde kurumların ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği ilişkili kişi işlemlerinin transfer fiyatlandırması mevzuatı kapsamında analizini içermelidir. Söz konusu yerel belgelendirmenin (local file) içereceği bölümler ve bu bölümlere ilişkin açıklamalara aşağıdaki tabloda yer verilmiştir:

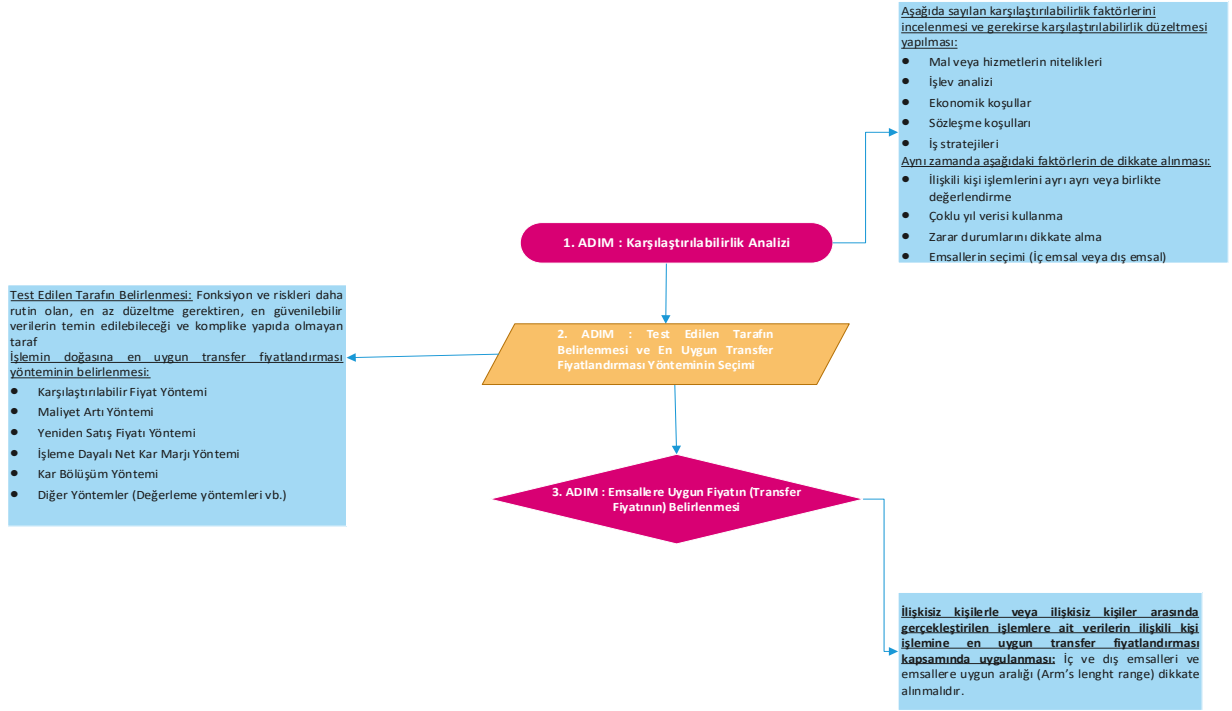
BÖLÜM	KAPSAM
I. Şirket ve Grup Hakkında Genel Bilgiler	Şirketin ortaklık yapısı, faaliyetleri, organizasyon yapısı, tedarik zinciri vb. hakkında bilgiler
II. Sektör Analizi	Şirketin faaliyet gösterdiği ülkedeki genel ekonomik koşullar ve sektör hakkında bilgiler
III. Fonksiyon Analizi	Şirketin gerçekleştirdiği fonksiyonlar, üstlendiği riskler ve sahip olduğu varlıklara ilişkin analizler
IV. İlişkili Kişilere İlişkin Bilgiler	Rapor yazılacak döneme ilişkin şirketin işlem gerçekleştirdiği ilişkili kişiler hakkında bilgiler (adres, ülke, faaliyet konusu vb. dahil)
V. İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen İşlemlerin Analizi	İlişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlere ilişkin tutarlar, kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesi (diğer yöntemlerin reddedilme nedenleri dahil) ve yönteme paralel olarak işlemin ekonomik analizinin gerçekleştirilmesi

5.3. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunda Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

BEPS düzenlemeleri ve son çıkarılan 2151 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile 4. Seri No.'lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği'nde yer alan açıklamalar dikkate alındığında, hazırlanacak raporda kapsamlı analiz ve bilgilere yer verilmesini tavsiye ederiz. Hazırlanan raporun işlem bazlı hazırlanmış olması ve fonksiyon, risk ve varlık analizlerine yer verilmesi durumunda mevzuata uyumun sağlanacağını söyleyebiliriz.

Transfer fiyatlandırması analiz bölümünün de aynı zamanda işlem bazlı hazırlanmasını tavsiye ederiz. Ayrıca yıllık raporun transfer fiyatlandırması analizi kısmında işlemlere ilişkin emsal çalışmalarına (iç emsal veya dış emsal analizi) yer vermek kritik öneme sahiptir. Aksi takdirde transfer fiyatlarının tespitinde emsale uygunluğun ortaya konulması mümkün olmayacaktır.

Transfer fiyatlandırması analizinin ne şekilde gerçekleştirilmesi gerektiğine ve uygulamaya ilişkin adımlara ise aşağıdaki şekilde yer verilmiştir.



Yukarıdaki şekilden de kolaylıkla anlaşılacağı üzere temelde iyi bir karşılaştırılabilirlik analiz gerçekleştirilmeden test edilen tarafın belirlenmesi beraberinde işlemin doğasına en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin ve emsallere uygun fiyatın tespitini mümkün kılmayacaktır. Tüm bunların ışığında, yıllık transfer fiyatlandırması raporu açısından “Fonksiyon Analizi” ve “İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen İşlemlerin Analizi” başlıklı bölümler en kritik bölümleri oluşturmaktadır. Bu nedenle, üzerinde durulması gereken en kritik konulara bu iki bölümde yer verilmesi doğru olacaktır.

6. Ülke Bazlı Raporlama (“Country-By-Country Reporting/CbCR”)

2151 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile transfer fiyatlandırması yükümlülüklerine yeni bir dokümantasyon daha eklenmiştir. Ülke bazlı raporlama olarak adlandırılan dokümantasyon yükümlülüğü sınırlı sayıda kurumlar vergisi mükellefini ilgilendirmektedir. Buna göre, bir önceki hesap döneminin konsolide edilmiş finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri 750 milyon Euro ve üzerinde olan çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim nihai ana işletmesi tarafından ülke bazlı raporlama yapılacaktır.

Çok Uluslu İşletme Grubunun nihai ana İşletmesinin Türkiye’de mukim bir işletme olması durumunda nihai ana işletme söz konusu bildirim çok uluslu grup adına gerçekleştirmektedir ve diğer grup şirketlerinin ayrıca raporlamada bulunmasına gerek bulunmamaktadır. Söz konusu bildirim nihai ana işletmesi Türkiye’de mukim olmayan çok uluslu işletmeler grubu adına ise Türkiye’de mukim grup üyelerinden biri tarafından raporlama gerçekleştirilebilmektedir.

Nihai ana işletmesi Türkiye’de mukim olmayan çok uluslu işletmeler böyle bir raporlama zorunluğunun ortaya çıkabilmesi için ya ana şirketin bulunduğu ülkede ülke bazlı raporlama yükümlülüğü bulunmamalı ya da ana şirketin bulunduğu ilgili ülkenin Türkiye ile ülke bazlı

raporlamaya yönelik bilgi değişimi anlaşması yapılmamış olması gerekmektedir. Bu iki durumdan birisi veya her ikisi de gerçekleşirse, nihai ana işletmesi Türkiye’de mukim olmayan çok uluslu işletmeler de Türkiye’de ülke bazlı rapor hazırlayarak İdare’ye ibraz edeceklerdir.

lke Bazlı Raporlamanın 750 milyon Euro konsolide gelire sahip olan çok uluslu şirket grupları tarafından hazırlanması zorunludur. Bu sınırın aşılması durumunda ilgili tüm şirket grupları raporlamada bulunmak zorundadır ve eşik açıldığı sürece herhangi bir muafiyet söz konusu değildir. lke bazlı raporlamanın uygulamasına ilişkin örnekler konunun daha iyi anlaşılmasını sağlayacak olup aşağıda 3 farklı örneğe yer verilmiştir.

rnek 5:

Ana işletmesi Türkiye’de mukim olan MNP Grubu’nun 2020 hesap dönemi konsolide grup geliri 600 milyon Euro’dur. Türkiye’de lke Bazlı Raporlama için belirlenen sınır 750 milyon Euro olduğuna göre MNP Grubu’nun 2020 hesap dönemine ilişkin 2021 yılı sonuna kadar lke Bazlı Raporlama yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, MNP Grubu’nun geliri 2021 yılı sonunda 800 milyon Euro’ya ulaşmıştır. Bu durumda, 2021 yılı için MNP Grubu’nun ülke bazlı rapor hazırlaması ve 2022 yılının sonuna kadar söz konusu raporu Türk Maliyesine ibraz etmesi gerekmektedir.

rnek 6:

Ana işletmesi Hollanda’da mukim olan (DFG) A.ř. 2015 yılından bu tarafa DFG Grubu bünyesinde Türkiye’de faaliyet göstermektedir. 2020 hesap dönemine ilişkin (DFG) A.ř.’nin bağlı bulunduğu çok uluslu işletme grubunun konsolide grup geliri 900 milyon Euro’dur. Hollanda’da ülke bazlı raporlama için belirlenen konsolide grup geliri 750 milyon Euro olduğuna göre 2021 hesap dönemine ilişkin olarak Hollanda’da da ülke bazlı raporlama yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, DFG Grubunun hem Türkiye’de hem de Hollanda’da raporlama zorunluluğu bulunmaktadır. Ancak, Türkiye ile Hollanda arasında bilgi değişimi anlaşması imzalanıp yürürlüğe konulduğu için DFG Grubunun Türkiye’de raporlama yapma zorunluluğu ortadan kalkmaktadır. Buna göre, DFG Grubunun sadece Hollanda’da raporlama yapması yeterli olacaktır. Söz konusu rapor daha sonra Hollanda Vergi İdaresi tarafından bilgi değişimi kapsamında Türk Vergi İdaresi ile değişilecektir.

rnek 7:

Ana işletmesi Azerbaycan’da mukim (XYZ) A.ř. 2010’dan bu tarafa Türkiye’de faaliyet göstermektedir ve 2020 hesap döneminde XYZ Grubunun konsolide grup geliri 850 milyon Euro’dur. Azerbaycan’da henüz ülke bazlı raporlama yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bu durumda, (XYZ) A.ř.’nin 2020 yılı için idareye raporlama yapmasına gerek bulunmaktadır. Buna göre, (XYZ) A.ř.’nin Türkiye’de XYZ Grubu adına Türk Vergi İdaresine lke bazlı raporlama hazırlayarak ibraz etmesi gerekecektir. Bunun nedeni ise, Azerbaycan’da henüz ülke bazlı raporlama zorunluluğunun getirilmemiş olmasıdır.

Ülke Bazlı Rapor(“CbCR”), ilgili hesap dönemini takip eden 12. ayın sonuna kadar hazırlanmalı ve elektronik ortamda İdare’ye sunulmalıdır. Hazırlanan ülke bazlı raporlar İdare’nin internet sitesinden (www.gib.gov.tr) / BTRANS linkine bağlanılarak mevcut kullanıcı kodu ve şifresi kullanılarak gerçekleştirilmektedir. Hazırlanan raporun BTRANS internet sitesine XML (Extensible Markup Language) formatında yüklenmesi gerekmektedir.

6.1. Ülke Bazlı Raporun Hazırlanması ve Özellikli Konular

Ülke bazlı raporlama, “4 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ”de yapılan açıklamalar ve Tebliğ ekinde yer alan tablolar (Ek 6) esas alınarak hazırlanacaktır. Buna göre, ülke bazlı raporlama 3 farklı tablodan oluşmaktadır ve her bir tablonun içeriği ve bunlara ilişkin özellikli durumlar aşağıda ayrı ayrı açıklanmaktadır.

6.2. Tablo 1 ve Hazırlanması

Tablo 1’de çok uluslu işletmeler grubunun faaliyet gösterdiği her bir ülke ile ilgili olarak aşağıdaki bilgilere yer verilecektir:

- Ülke
- İlişkili ve ilişkisiz kişi gelirleri
- Gelirler toplamı
- Vergi öncesi kâr/zarar
- Ödenen vergi (nakit olarak)
- Tahakkuk eden vergi (ilgili hesap döneminde)
- Sermaye
- Geçmiş yıl kârı
- Çalışan sayısı
- Nakit ve nakit benzeri dışında maddi varlıklar

Söz konusu Tablo 1, “4 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ”de aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.

Cok Uluslu İşletmeler Grubunun Adı /Name of the MNE group/:
Raporlayan İşletmenin Adı /Name of the Reporting Entity/:
İlgili Hesap Dönemi /Fiscal year concerned/:
Kullandırı Para Birimi /Currency used/:

[illegible]

Tablo 1’de yer alan her bir sütuna, çok uluslu işletmeler grubunun bir ülkede mukim birden fazla işletmesi olması durumunda o ülkedeki bütün işletmelere ilişkin toplam tutarlar yazılmalıdır.

Tablo 1'e İlişkin Özellikli Konular

- **Gelirin Tanımı:** Ülke Bazlı Rapor kapsamında Tablo 1'de çok uluslu şirketlere bağlı her bir ülkedeki iştirak ve/veya şubelerin ilişkili ve ilişkisiz kişi gelirlerine ilişkin bilgiye yer verilmesi gerekmektedir. Buna göre; tüm gelir, kazanç, hasılat ve ilgili ülkenin muhasebe standartlarına göre hazırlanması gereken finansal tablolarda yer verilen tüm diğer gelirlere Tablo 1'de yer verilecektir. Bu kapsamda finansal tablolarda yer alan tahakkuk etmiş ancak tahsil edilmeyen gelirler ile olağan dışı gelirler de yine Tablo 1'de yer alacaktır. Buna karşın, bilançonun net varlıklar ve öz kaynaklar bölümünde yer alan yeniden değerlendirme kaynaklı gelirler ve henüz gerçekleşmemiş kazançlara Tablo 1'de yer verilmemesi doğru olacaktır. Ayrıca, gelir tablosunda yer alan herhangi bir gelir tutarının netleştirilmesine gerek bulunmamaktadır.
- **Ödenen ve Tahakkuk Eden Verginin Miktarı:** Tahakkuk eden vergiden kasıt verginin ödenip ödenmediğine bakılmaksızın (örneğin geçici vergi nedeniyle) ilgili ülkedeki grup şirketinin herhangi bir raporlama yılında vergisel açıdan kayıtlarına giren ve tahakkuk

ettirilen vergilerin tutarıdır. Nakit esasına göre ödenen vergiler ise raporlama yılı içinde kesin olarak ödenmiş vergileri ifade etmektedir. Bu kapsama sadece ilgili yılda ödenen geçici vergiler değil aynı zamanda ihtirazi kayıtlarla ödenmiş olup olmadığına bakılmaksızın önceki yıllara ait vergi yükümlülükleri nedeniyle ödenen vergiler de girmektedir.

- **Vergi Öncesi Kar:** OECD tarafından yapılan açıklamalarda vergi öncesi karın tespitinde tahsil edilen temettülerin dikkate alınmaması ancak bu uygulamanın 1 Ocak 2020 tarihinden sonraki mali yıllar için geçerli olacağı belirtilmiştir. 2019 yılında vergi öncesi karın tespitinde temettülerin dikkate alınmaları söz konusu ise bu durumun Tablo 3’de belirtilmesi yerinde olacaktır. Ancak, önümüzdeki yıl vergi öncesi karın tespitinde tahsil edilen temettülerin dikkate alınmaması doğru bir uygulamayı ifade edecektir.
- **Sermaye:** Bu kısma ilgili ülkedeki iştiraklerin kayıtlı sermayelerine (stated capital) yer verilmelidir. Dolayısıyla, ödenmiş sermaye gibi sermaye hesaplarındaki verilere Tablo 1’de yer vermek doğru olmayacaktır. Ayrıca, bir iştirakin şubeleri için ayrılmış sermayelerinin de söz konusu tutarın içerisinde dikkate alınması gerekecektir.
- **Çalışan Sayısı:** İlgili ülkede çalışanların sayısına Tablo 1’de yer verilecektir. Çalışan sayısı ilgili yılda değişiklik gösterebilmektedir. Böyle durumlarda, çalışan sayısı olarak o yıldaki ortalama çalışan sayısına yer vermek en iyi uygulama olarak kabul edilebilir.
- **Tablo 1’de Yer Alan Rakamların Kısaltılması ve Yuvarlanması:** Tablo 1’deki rakamların tam olarak yazılması (Örneğin 10,235,715) gerekmektedir. Dolayısıyla, tabloda rakamların kısaltılmasına yer verilmesi (örneğin 1.23 Milyon) yanlış bir uygulama olacaktır. Ayrıca, kesirli rakamların ne şekilde yuvarlanacağı raporlamanın yapıldığı ülkenin kendi uygulamasına bırakılmıştır. Dolayısıyla, Türkiye’deki uygulamaya uygun olarak hareket edilmesi yine doğru olacaktır.

6.2.1. Tablo 2 ve Hazırlanması

Tablo 2’nin en önemli özelliği, Tablo 1 gibi ilgili bilgilere ülke bazlı olarak değil her bir ülkedeki iştirak ve/veya şubelerin faaliyetlerine ilişkin bilgilere ayrı ayrı yer verilecek olmasıdır.

Tablo 2, 4 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ”de aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.

Ülke Bazlı Rapor
[Country-by-Country Report]

Tablo 2* - Ülke Bazında Çok Uluslu İşletmeler Grubuna Dahil Tüm İşletmelerin Listesi

Çok Uluslu İşletmeler Grubunun Adı /Name of the MNE group/:														
Raporlayan İşletmenin Adı /Name of the Reporting Entity/:														
İlgili Hesap Dönemi /Fiscal year concerned/:														
1	2	3	4	5										
Ülke [Tax Jurisdiction]	İşletme Adı/Unvanı [Name of Constituent Entities resident in the Tax Jurisdiction]	İşletmenin Vergi Kimlik Numarası [Tax Identification Number of Constituent Entities resident in the Tax Jurisdiction]	İşletmenin Kurulduğu Ülke Vergisel Açıdan Mukim Olduğu Ülkeden Farklı ise Bu Ülkenin Adı [Tax Jurisdiction of organization or incorporation if different from tax jurisdiction of Residence]	İlgili ülkede mukim her bir işletmenin ana faaliyet konusu, uygun kutucuklardan bir veya daha fazlası seçilerek işaretlenmelidir										
				Araştırma ve Geliştirme [Research and Development]	Gayrimaddi Hakları Yönetme veya Sahip Olma [Holding or Managing Intellectual Property]	Satın Alma veya Tedarik [Purchasing or Procurement]	İmalat veya Üretim [Manufacturing or Production]	Satış, Pazarlama veya Dağıtım [Sales, Marketing or Distribution]	İdari, Yönetim veya Destek Hizmetleri [Administrative, Management or Support Services]	İlişkiz Kişilere Hizmet Sağlama [Provision of Services to Unrelated Parties]	Grup İçi Finansman [Internal Group Finance]	Mevzuatla Düzenlenmiş Finansal Hizmetleri Sağlama [Regulated Financial Services]	Sigorta [Insurance]	Hisse Senetleri veya Diğer Ortaklık Enstrümanlarına Sahiplik [Holding Shares or Other Equity Instruments]
	1.													
	2.													
	1.													
	2.													

Tablo 2'nin 1. ve 2. sütununa sırasıyla, ülke adı ve her bir ülkede mukim işletmelerin adı/unvanı yazılmalıdır. Varsa ilgili ülkedeki daimî işyeri de yazılmalı ve adı/unvanı yanına daimî işyeri olduğu açıkça belirtilmelidir.

Tablo 2'nin 3. sütununa, 2. sütundaki her bir işletmenin vergi kimlik numarası yazılmalıdır. İşletmenin vergi kimlik numarası olmaması durumunda "VKN Yok" ifadesi girilmelidir.

Tablonun 4. sütununa işletmenin kurulduğu ülke vergisel açıdan mukim olduğu ülkeden farklı olması durumunda bu ülkenin adı yazılmalıdır. Vergisel açıdan kurulduğu ülkeden farklı bir ülkede mukim olmaması durumunda bu sütun boş bırakılmalıdır.

Tablonun 5. sütununda, ilgili ülkede mukim her bir işletmenin ana faaliyet konusuna uygun kutucuklardan bir veya daha fazlası seçilerek işaretlenmelidir.

6.2.2. Tablo 2'ye İlişkin Özellikli Konular

Tablo 2'ye ilişkin özellikli durumlardan en önemlileri özetle aşağıdaki şekildedir:

- **Aynı Ülkede Birden Fazla İştirak ve/veya Şubenin Bulunması:** Böyle bir durumda, her bir iştirak ve/veya şubenin bilgilerine Tablo 2'de ayrı ayrı yer verilmelidir. Buna göre, her bir iştirak ve/veya şubenin ülkesi, adı/unvanı, vergi kimlik numarası, faaliyet alanı ayrı ayrı belirtilmelidir.
- **Aynı İştirakin ve/veya Şubenin Birden Fazla Alanda Faaliyet Göstermesi:** İştirakin ve/veya şubenin birden fazla alanda faaliyet göstermesi (örneğin holding faaliyeti yanında

grup içi finansmanda sağlanması) durumunda tüm faaliyet alanlarının ayrı ayrı belirtilmesi gerekecektir.

- **Faaliyet Alanının “Diğer” Olarak Belirtilmesi:** Tablo 2’de faaliyet alanı olarak “Diğer” kutucuğunun işaretlenmesi durumunda, ilgili işletmenin ana faaliyet konusuna ilişkin açıklamalara Tablo 3’de yer verilmelidir. Dolayısıyla, iştirakin ve/veya şubenin faaliyet alanı listede yer almıyorsa “Diğer” seçilmeli ve bu da Tablo 3’te ayrıca açıklanmalıdır.

6.2.3. Tablo 3 ve Hazırlanması

Tablo 1 ve Tablo 2’de yer verilen bilgilerin anlaşılmasına yardımcı olacak ilave bilgi ve açıklamalara ve veri kaynakları ile ilgili bilgilere Tablo 3’de yer verilmelidir.

Veri kaynağından kastedilen; tabloların tamamlanması amacıyla, raporlayan işletmenin verileri derlediği kaynaklardır. Bu kaynaklar yasal finansal tablolar, iç yönetim hesapları, konsolide raporlama paketi vb. olabilir.

Tablo 3, 4 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ”de aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.

Ülke Bazlı Rapor [Country-by-Country Report]	
Tablo 3 - İlave Açıklamalar	
Çok Uluslu İşletmeler Grubunun Adı [Name of the MNE group]; Raporlayan İşletmenin Adı [Name of the Reporting Entity]; İlgili Hesap Dönemi [Fiscal year concerned];	
Gerekli olduğumu düşündüğümüz veya Ülke Bazlı Raporla sağlanan zorunlu bilgilerin anlaşılmasını kolaylaştıracak olan kısa bilgileri veya açıklamaları ekleyiniz.	

Tablo 3’e İlişkin Özellikli Konular

Tablo 3’e ilişkin özellikli durumlardan en önemlileri ise özetle aşağıdaki şekildedir:

- **Önemli Bilgiler:** Kritik önemde olan ve yanlış anlamayı önlemek amaçlı olarak Tablo 3’de gerekli bilgi ve verilere yer vermek yerinde olacaktır. Buna göre, örneğin “Rusya’daki grup şirketinin toplam ciro rakamı yerel muhasebe kurallarına göre hazırlanan mali tablolardan alınmıştır.” şeklinde bir açıklamaya yer verilebilir.
- **Kur Bilgisi:** Tablo 1’in doldurulması sırasında, ilgili tutarların başka bir para biriminden çevrilmesi durumunda kura ilişkin açıklamalara Tablo 3’de yer verilmelidir.

- **Netleştirme:** Tablo 1’de hangi ülkede netleştirme yapıldı ise tabloda rakamlar dahil detay açıklamalara da yer verilmelidir. Netleştirme, doğru beyan açısından kritik öneme sahiptir ve Tablo 1’de hangi tutarların netleştirildiği, açık şekilde ve kodlanarak Tablo 3’te belirtilmelidir.

6.3. Ülke Bazlı Raporlama Formatı: XML Dosya

Ülke bazlı rapor, XML (Extensible Markup Language) formatında İdare’ye verilecektir. CbCR XML Formatı, uluslararası bir standart olup OECD tarafından hazırlanmış ve tüm ülkelerde çok büyük oranda aynı şekilde kullanılmaktadır. Ülke bazlı raporlamaya ilişkin gerçek bir XLM dosyasına ve kodların görünümüne aşağıda yer verilmektedir.

```
<cbc:CBC_OECD xmlns:xsd="http://www.w3.org/2001/XMLSchema"
xmlns:xsi="http://www.w3.org/2001/XMLSchema-instance" xmlns:iso="urn:oecd:ties:isocbctypes:v1"
xmlns:cbc="urn:oecd:ties:cbc:v1" xmlns:stf="urn:oecd:ties:stf:v4" xmlns="urn:oecd:ties:cbc:v1"
xsi:schemaLocation="urn:oecd:ties:cbc:v1 CbcXML_v1.0.1.xsd">
  <cbc:MessageSpec>
    <cbc:SendingEntityIN>123123</cbc:SendingEntityIN>
    <cbc:TransmittingCountry>NL</cbc:TransmittingCountry>
    <cbc:ReceivingCountry>NL</cbc:ReceivingCountry>
    <cbc:MessageType>CBC</cbc:MessageType>
    <cbc:Language>DE</cbc:Language>
    <cbc:Warning/>
    <cbc:Contact>Contact</cbc:Contact>
    <cbc:MessageRefId>NL2018-123123</cbc:MessageRefId>
    <cbc:MessageTypeIndic>CBC401</cbc:MessageTypeIndic>
    <cbc:ReportingPeriod>2019-10-14</cbc:ReportingPeriod>
    <cbc:Timestamp>24 October 2020 Saturday</cbc:Timestamp>
  </cbc:MessageSpec>
  <cbc:CbcBody>
    <cbc:ReportingEntity>
      <cbc:Entity>
        <cbc:ResCountryCode>NL</cbc:ResCountryCode>
        <cbc:TIN>123123</cbc:TIN>
        <cbc:Name>Test Ent</cbc:Name>
        <cbc:Address>
          <cbc:CountryCode>NL</cbc:CountryCode>
          <cbc:AddressFree>Buyukdere Caddesi Oyal Ismerkezi No:180/1 Kat 2 Istanbul
            Turkey</cbc:AddressFree>
        </cbc:Address>
      </cbc:Entity>
      <cbc:ReportingRole>CBC701</cbc:ReportingRole>
      <cbc:DocSpec>
        <stf:DocTypeIndic>OECD1</stf:DocTypeIndic>
        <stf:DocRefId>09455be9b18c473d9425169491ed67cc</stf:DocRefId>
      </cbc:DocSpec>
    </cbc:ReportingEntity>
    <cbc:CbcReports>
      <cbc:DocSpec>
        <stf:DocTypeIndic>OECD1</stf:DocTypeIndic>
        <stf:DocRefId>09455be9b18c473d9425169491ed67cc</stf:DocRefId>
      </cbc:DocSpec>
      <cbc:ResCountryCode>BG</cbc:ResCountryCode>
      <cbc:Summary>
        <cbc:Revenues>
          <cbc:Unrelated currCode="USD">0</cbc:Unrelated>
          <cbc:Related currCode="USD">800000</cbc:Related>
          <cbc:Total currCode="USD">800000</cbc:Total>
        </cbc:Revenues>
        <cbc:ProfitOrLoss currCode="USD">800000</cbc:ProfitOrLoss>
        <cbc:TaxPaid currCode="USD">0</cbc:TaxPaid>
        <cbc:TaxAccrued currCode="USD">0</cbc:TaxAccrued>
        <cbc:Capital currCode="USD">0</cbc:Capital>
        <cbc:Earnings currCode="USD">50060</cbc:Earnings>
        <cbc:NbEmployees>1</cbc:NbEmployees>
        <cbc:Assets currCode="USD">100</cbc:Assets>
      </cbc:Summary>
    </cbc:CbcReports>
  </cbc:CbcBody>
</cbc:CBC_OECD>
```

Yukarıdaki şekilden de görüleceği üzere, XML dosyayı hazırlayabilmek için hem ülke bazlı raporlamanın detaylarını hem de kodlamayı bilmek gerekmektedir.

İdareye sunulacak olan ülke bazlı rapor Tablo 1, Tablo 2 ve Tablo 3'ün XML formata dönüştürülmeden gönderilmesi mümkün değildir. Bunun için de ilgili şirketin IT ekibinin verileri XML formatına dönüştürebilecek bir araç (yazılım vb.) geliştirmesi gerekecektir. Ayrıca, vergi, finans ve uluslararası raporlama ekiplerinin de sürece dahil edilmesi bir yer de zorunluluk haline gelecektir.

6.4. Ülke Bazlı Raporlamaya İlişkin Bildirim Formu

Kurumlar Vergisi Mükellefi olan çok uluslu ticari işletmeler grubu üyeleri tarafından;

- Nihai ana işletme veya vekil işletme olup olmadıkları
- Grup adın hangi işletmenin raporlama yapacağı
- Hesap dönemi hakkındaki bilgiler

Ülke Bazlı Raporlamaya İlişkin Bildirim Formu doldurularak elektronik ortamda İnternet Vergi Dairesi üzerinden verilmelidir.

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

Söz konusu bildirimde hata veya eksiklik bulunması durumunda, Ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formunun verilme süresinin bitimini takip eden ayın sonuna kadar bildirim formu yeniden düzenlenerek düzeltme gönderilebilir. Ancak düzeltme bildirimi süresinden sonra verilmiş ise, Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümleri uyarınca cezai işlem uygulanmaktadır.

Raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap dönemine ilişkin konsolide finansal tabloları bu tarihler itibarıyla henüz oluşturulmamış çok uluslu işletmeler grubu, bu durumu idareye bildirerek ek süre için başvuruda bulunabilecektir.

The screenshot shows the 'Çok Uluslu İşletmeler İçin Ülke Bazlı Raporlamaya İlişkin Bildirim Formu' (Form for Reporting to the Country-based Reporting for Multinational Enterprises) on the Gelir İdaresi Başkanlığı (Revenue Administration) website. The form is titled 'Çok Uluslu İşletmeler İçin Ülke Bazlı Raporlamaya İlişkin Bildirim Formu' and includes fields for 'Hesap Dönemi' (Reporting Period), 'Çok uluslu işletmeler grubunun adı' (Name of the multinational enterprise group), 'Çok uluslu işletmeler grubuna ait VKN/TNİD' (VKN/TNİD of the multinational enterprise group), and 'Çok uluslu işletmeler grubunun raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap döneminde konsolide grup geliri' (Consolidated group income of the multinational enterprise group for the reporting period). The form also has a 'Kaydet' (Save) button and a 'Tersite' (Back) button.

Ülke Bazlı Bildirim Formu elektronik ortamda sadece nihai ana işletmeye veya vekil işletme tarafından grup adına doldurulması gereken bir formdur. Kâğıt ortamında (elden veya posta ile) bildirim formu kabul edilmemektedir.

6.4.1. Ülke Bazlı Raporlama Bildirim Formunun Doldurulmasına İlişkin Özellik Arz Eden Hususular

Bu kapsamda, formun doldurulmasında özellik arz eden ve dikkat edilmesinde fayda gördüğümüz konular formdaki her bir başlık itibarıyla aşağıda özetlenmiştir:

- **Hesap Dönemi:** Hesap dönemi olarak normal hesap dönemleri için 01/2021-12/2021, özel hesap dönemi için ise 2020 yılı için de başlayan ve 2021 içinde biten hesap dönemini, örneğin 05/2020-04/2021 şeklinde, yazmak doğru olacaktır.
- **Çok uluslu işletmeler grubunun adı:** Burada nihai ana işletmenin veya raporlamada bulunacak şirketin adı değil, örneğin (ABC) Grubu demek daha uygun olacaktır.
- **Çok uluslu işletmeler grubuna ait VKN/TIN/ID:** Bu kısma Türkiye'deki gruplar açısından nihai ana şirketin vergi kimlik numarası; nihai ana şirket yurtdışında ise yine kurumlar vergisi açısından o ülkede kullanılan vergi kimlik numarası girilmelidir.
- **Çok uluslu işletmeler grubunun raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap döneminde konsolide grup geliri:** Konsolide grup geliri olarak raporlamanın yapıldığı yıla ilişkin yıl sonu tutar dikkate alınmalıdır. Konsolide gelir aynı zamanda grup içi işlemlerin elimine edildiği tutarı ifade etmektedir. Para birimi olarak da listede bulunan herhangi bir para birimini seçmek mümkündür.
- **Nihai Ana İşletme/Vekil İşletme Bilgileri:** Nihai ana işletme çok uluslu grubun en tepesindeki ve konsolidasyonun gerçekleştirildiği şirketi ifade etmektedir. Vekil işletme ise, ülke bazlı raporu tüm grup adına verecek ve nihai ana şirket olmamak ile birlikte ülke bazlı raporu ilgili vergi idaresine vermekle görevlendirilmiş grup şirketini ifade etmektedir. Bu anlamda, grupta vekil işletme tayin edilmiş ise, bu durum soruşturulmalı ve böyle bir durum var ise, nihai ana işletme değil vekil işletmenin adı/unvanı, vergisel açıdan mukim olduğu ülke, adresi ve vergi kimlik numarasına yer verilmelidir.
- **Nihai ana işletmenin/vekil işletmenin mukim olduğu ülkede, ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluk Durumu:** Nihai ana işletmenin Türkiye'de bulunması durumunda ise zorunluluk bulunmaktadır. Nihai ana işletme Türkiye'de değil ise o ülkede ülke bazlı raporlama zorunluluğunun olup olmadığına göre raporlama durumu değişiklik gösterecektir.
- **Nihai ana işletmenin/vekil işletmenin mukim olduğu ülkede, İdare ile ülke bazlı rapor bilgilerinin paylaşımına ilişkin yürürlükte bir yetkili makam anlaşması olması veya olmaması durumu:** Türkiye tarafından 30 Aralık 2019 tarihinde imzalanan "Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması" 1 Ekim 2020 tarih ve 31261 sayılı Resmî Gazete'de (Mükerrer) yayımlanan 3038 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile onaylanmıştır. Ayrıca, Türk Vergi İdaresi ülke bazlı raporlama kapsamında bilgi değişimi yapılacak ülkelerin listesini OECD'ye bildirmiş durumdadır. Listeye yeni ülkeler eklenmeye devam edilmektedir. O nedenle, OECD sitesinden (<https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/>) listenin kontrol edilmesinde fayda bulunmaktadır. Buna göre, listede ana işletmenin/vekil işletmenin mukim olduğu ülke yer alıyorsa ülke bazlı rapor bilgilerinin paylaşımı gerçekleşecek olup listede yok ise herhangi bir bilgi paylaşımı gerçekleşmeyecektir.

- **İdareye Ülke Bazlı Raporu Sunacak İşletme Bilgileri (Raporlayan İşletme):** Grubun nihai ana işletmesi ve ona ilişkin bilgiler olmalıdır ve buna ek olarak yukarıda açıklandığı üzere Türkiye bilgi değişimi yapılacak ülkelerin listesini ilan etmiş durumdadır ve Anlaşmanın uluslararası düzeyde yürürlüğe girmesi sebebiyle raporlamanın hangi ülkede yapılacağına dikkat edilmesi gerekmektedir. Eğer raporlama Türkiye’de yapılacak ise, Grubun nihai ana işletmesinin unvanı bu kısma yazılmalıdır. Raporlama, Türkiye’nin bilgi değişimi yaptığı ülkelerden birisi yapılacak ise, bu durumda ilgili kısma çok uluslu grubun Türkiye’deki iştiraklerinden formu diğer grup şirketleri adına veren temsilci şirkete ait bilgiler yazılmalıdır.
- **Türkiye’de Bulunan İşletmelerin Listesi:** Bu kısma, çok uluslu grubun Türkiye’deki iştiraklerinden formu diğer grup şirketleri adına veren şirket dahil tüm şirketlerin unvanı yazılmalıdır. Listeye istenilen sayıda şirket eklemek mümkündür.
- **İletişim Bilgileri:** Bu kısma formu veren şirketin veya Bölüm 3’te yer alan listedeki işletmelerden birinin adı/unvanı, vergi kimlik numarası ve diğer bilgileri kısaca konu ile ilgili sorumlu şirket çalışanının bilgilerine yer verilmesi yerinde olacaktır. info@abc.com gibi genel bir e-mail adresi vermek yerine yöneticinin kendi e-mail adresini belirtmesini özellikle tavsiye ederiz.
- **SMMM/YMM Bilgileri:** Formun, yıllık tasdik hizmet sözleşmesi kapsamında bir SMMM veya YMM aracılığı ile verilmesi durumunda ilgili bilgilerin belirtilmesi doğru olacaktır. Bununla birlikte, şirketin kendisi doğrudan formu doldurup beyan ediyor ise, SMMM veya YMM bilgilerine ayrıca yer verilmesine gerek bulunmamaktadır.

7. Sonuç ve Değerlendirme

Transfer fiyatlandırmasının önemi global düzeyde kabul edilmiş olup, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi başta olmak üzere ülke mevzuatlarında da yerini almış durumdadır. Transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin genel amacı ilişkili kişilerle ürün veya hizmet alım ya da satımında bulunan tarafların gelirlerinin şeffaf olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına engel olmaktır. Bunun nedeni, ticaretin yaygın olarak sürdürüldüğü ülkelerde ulusal ve uluslararası şirketlerin takip edilmesinin vergisel açıdan oldukça önem arz ediyor olmasıdır. Aynı şekilde Türkiye de uluslararası gelişmelere uyum sağlamak ve uluslararası taahhütlerini yerine getirmek için yeni transfer fiyatlandırması düzenlemeleri getirmiştir.

Türkiye tarafından yapılan son transfer fiyatlandırması düzenlemeleri 2151 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile gerçekleştirilmiş olup, OECD BEPS 13 Numaralı Eylem Planına uyumu sağlamak amacıyla gerçekleştirilmiştir. Anılan Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile transfer fiyatlandırması mevzuatında önemli değişiklikler yapılmış ve şirketlere bazı yükümlülükler getirilmiştir. Bu kapsamda, Kararname’de belirlenen hadleri aşan şirketlerin üçlü dokümantasyon yükümlülükleri olup olmadığını öncelikle tespit etmelerini tavsiye etmekteyiz.

Ayrıca, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi sonrasında yayınlanan 4 Seri No.’lu Transfer Fiyatlandırması Tebliğinde konuya ilişkin detaylı açıklamalara yer verildiği görülmektedir. Özellikle uygulamaya yönelik detay açıklamaların yer aldığı tebliğe göre hareket edilmesi yerinde olacaktır.

Bunun yanında, toplam konsolide grup geliri 750 milyon Euro ve üzerinde olan çok uluslu Türk şirket gruplarının ülke bazlı raporlama ile Türk Mali İdaresi ile paylaşacakları bilgiler uluslararası anlaşmalar dahilinde diğer ülkeler ile de paylaşılacak; aynı zamanda diğer ülkeler de Türkiye ile bu bilgileri karşılıklı olarak paylaşacaklardır. O nedenle, ülke bazlı raporlamanın Türk şirket grubuna etkisinin de ayrıca değerlendirilmesinde fayda bulunmaktadır.

Yeni düzenlemeleri dikkate aldığımızda, transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirilmesi daha da önemli hale gelmiştir. Covid-19 döneminin etkilerini de dikkate aldığımızda normal döneme geçildiğinde belgelendirme yükümlülüklerinin yerine getirilmesi için kısa bir süre kalacağı görüşünderiz. Bu yüzden, şirketlerin zaman aşımı süresi içindeki tüm geçmiş yıllar için transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüklerini bir an önce tamamlamalarında yarar olduğunu düşünöyoruz.

Ayrıca belirtmemiz gerekirse, uzun yıllardır karşılaştığımız faaliyet raporu benzeri çalışmaların ve yeterli analiz içermeyen çalışmaların 4 Seri No.’lu Transfer Fiyatlandırması Tebliğinde detaylı olarak açıklanan ve İdarenin aradığı transfer fiyatlandırması belgelendirmesini karşılamadığını düşünmekteyiz. O nedenle, değer zinciri analizine (value chain analysis) yer veren genel rapor ile detaylı analizlerin yer aldığı yıllık transfer fiyatlandırması raporunun hazırlanması son çıkarılan Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile daha da önemli hale gelmiştir.

Kaynakça

- 21/6/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 25/02/2020 tarih ve 31050 sayılı Resmî Gazete’de Yayınlanan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Karar (Karar Sayısı: 2151)
- 01/09/2020 Tarih ve 31231 sayılı Resmî Gazete’de Yayınlanan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)’De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 4)
- OECD Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi idareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi-2010 Temmuz
- Ramazan Biçer, TÜRMOB, Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi, 2009

Ek: Yazarlara ait Bilgiler

Yazar	Ramazan Biçer	Şilan Yıldırım
Kurum, Unvan	Level International, Kurucu Ortak	Level International, Uluslararası Vergi Danışmanı
E-posta	ramazan@level-international.com	silan@level-international.com
T.C. Kimlik No	30142039934	25243392392
GSM	+90 533 713 61 53	+90 535 080 83 71
Adres	Esentepe Mahallesi Büyükdere Caddesi No: 108/1 Oyal İş Merkezi Kat 2 Şişli/İstanbul, 34724, Türkiye	Esentepe Mahallesi Büyükdere Caddesi No: 108/1 Oyal İş Merkezi Kat 2 Şişli/İstanbul, 34724, Türkiye