

## TEBLİĞ

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan:

**TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI  
HAKKINDA GENEL TEBLİĞ (SERİ NO: 1)'DE DEĞİŞİKLİK  
YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ  
(SERİ NO: 4)**

**MADDE 1** – 18/11/2007 tarihli ve 26704 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)’in “1- Yasal Düzenlemeler” başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

**“1- Yasal düzenlemeler**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun, 6/6/2008 tarihli ve 26898 mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 9/8/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla değişik 13 üncü maddesinde yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir:

“Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı

Madde 13 – (1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

ç) İşlemsel kâr yöntemleri: Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemde doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır. Kâr bölüşüm

yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır.

d) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyeceği bir yöntemi de kullanabilir.

(5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır. Mükellef ve Bakanlık, belirlenen yöntemin zamanlaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesini, Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ile anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması hâlinde, anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir. 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.

(6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

(7) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

(8) Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezası (Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanır.

(9) Cumhurbaşkanı; ikinci fıkrada yer alan oranları, gerçek kişiler, kurumlar, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibarıyla ya da ortaklık payının edinim şekline göre topluca veya ayrı ayrı %1’e kadar indirmeye, %25’e kadar çıkarmaya, oran şartını kaldırmaya; beşinci fıkrada yer alan süreyi beş yıla kadar artırmaya, belgelendirme yükümlülükleri ve bu yükümlülükler kapsamına, uluslararası anlaşmalar doğrultusunda, yurt dışında yer alan ilişkili kişilerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin dâhil edilmesi zorunluluğu getirmeye; bu bilgilerin uluslararası anlaşmalar çerçevesinde diğer ülkelerle karşılıklı olarak paylaşılmasına ilişkin usullerle transfer fiyatlandırması ile ilgili diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Aynı Kanunun “Kabul edilmeyen indirimler” başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmediği hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 5615 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun “Gider kabul edilmeyen ödemeler” başlıklı 41 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (5) numaralı bentte yapılan düzenleme aşağıdaki gibidir:

“5. Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır.”

**MADDE 2** – Aynı Tebliğin “3- İlişkili Kişi” başlıklı bölümünün birinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiş, mevcut dördüncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiş, mevcut beşinci paragrafında yer alan “Bakanlar Kurulu’nca” ibaresi “Cumhurbaşkanınca” olarak değiştirilmiş, aynı bölümün sonuna “3.1- Kurumlar Vergisi Kanunu’nun Uygulamasında İlişkili Kişi” başlıklı bölümünden önce gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiş ve “3.2- Gelir Vergisi Kanunu’nun Uygulamasında İlişkili Kişi” başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

“İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır. Bu hüküm teşebbüs sahibi için de uygulanır.”

“Örneğin, (ABC) Adi Ortaklığının ortağı olan gerçek kişi (A), aynı zamanda (D) Ltd. Şti.’de de ortaklık payına sahiptir. Bu durumda, (ABC) Adi Ortaklığı ve (D) Ltd. Şti. ilişkili kişidir.”

“Bu Tebliğin 3.1 ve 3.2 başlıklı bölümlerinde, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında ilişkili kişiler açıklanmış olup ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumlarda, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemlerin örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılıp sayılmayacağı konusunda, Tebliğin 3.3 başlıklı bölümünde yer alan açıklamalar dikkate alınır.”

### **“3.3- İlişkinin Doğrudan veya Dolaylı Olarak Ortaklık Kanalıyla Oluştugu Durumların Örtülü Kazanç Dağıtımı Kapsamında Sayılması için %10 Ortaklık, Oy veya Kâr Payı Şartı**

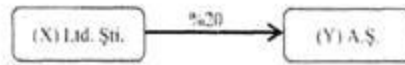
6728 sayılı Kanunun 59 uncu maddesiyle 5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yapılan değişiklik uyarınca, ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranmaktadır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.

Diğer taraftan, ortaklık ilişkisi olup olmadığına veya ortaklık oranına bakılmaksızın, kurumun idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kişiler arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilir.

Aşağıdaki örneklerde ortaklık ile oy veya kâr payı hakkının eşit olduğu kabul edilmiştir:

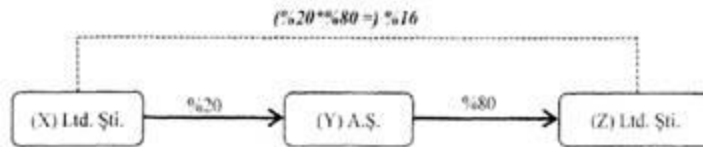
#### **Örnek 1:**

(X) Ltd. Şti. (Y) A.Ş.’nin %20 oranında ortağıdır. Bu durumda, (X) ve (Y) arasındaki ilişkinin boyutu Kanunda belirtilen %10 şartını karşıladığı için bu iki kurum arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilir.



#### **Örnek 2:**

(X) Ltd. Şti. (Y) A.Ş.’nin %20 oranında ortağı, (Y) A.Ş.’de (Z) Ltd. Şti.’nin %80 oranında ortağıdır. Bu durumda, (X) ve (Z) ilişkili kişi olup aralarındaki ortaklık ilişkisi ( $\%20 * \%80 =$ ) %16, Kanunda belirtilen %10 şartını karşıladığı için (X) ve (Z) arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilir.

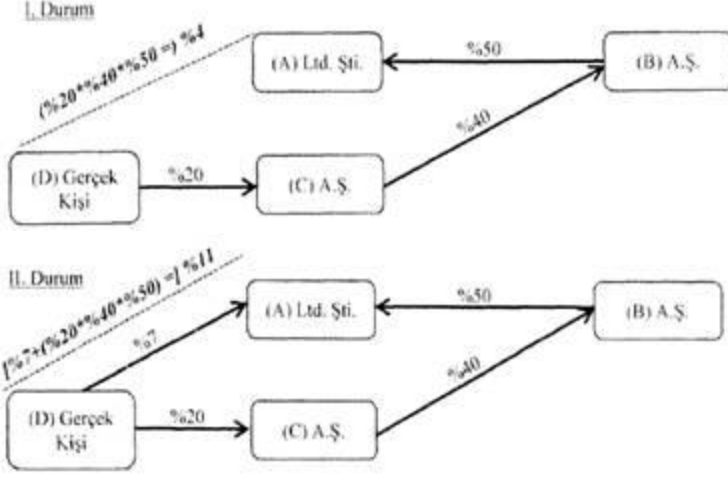


#### **Örnek 3:**

(B) A.Ş. (A) Ltd. Şti.’nin %50 oranında ortağı, (C) A.Ş. (B) A.Ş.’nin %40 oranında ortağı, (D) gerçek kişisi de (C) kurumunun %20 oranında ortağıdır. (A) kurumu ile (D) gerçek kişisi arasındaki ilişki, (B) kurumunun (A) kurumuna ortak olması, (D) gerçek kişisinin de (B) kurumunun ortağı olan (C) kurumunun ortağı olması nedeniyle oluşmaktadır. Bu nedenle (A) kurumu ve (D) gerçek kişisi arasındaki ortaklık ilişkisinin boyutu, bu üç ayrı ortaklık oranının çarpılması suretiyle tespit edilir. Bu durumda, ( $\%20 * \%40 * \%50 =$ ) %4 oranı Kanunda belirtilen %10 şartını karşılamadığı için (A) kurumu ve (D) gerçek kişisi arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilmez.

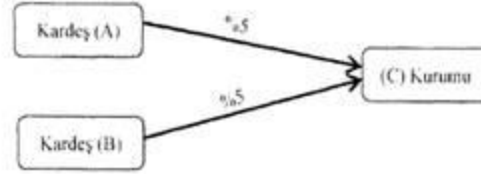
Bu örnekte (D) gerçek kişisi aynı zamanda (A) kurumunun %7 oranında ortağı olsaydı, (A) kurumu ile (D) gerçek kişisi arasındaki ilişkinin boyutu hesaplanırken, bu ortaklık payının da dikkate alınması gerekirdi. Bu durumda,

$[\%7+(\%20*\%40*\%50)]=\%11$ , Kanunda belirtilen %10 şartını karşıladığı için (D) gerçek kişisi ile (A) kurumu arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilir.



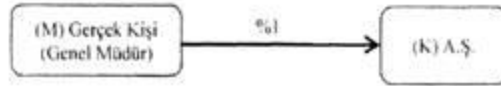
**Örnek 4:**

(A) ve (B) gerçek kişileri kardeş olup (C) kurumunun ayrı ayrı %5 oranında ortağıdır. Tebliğin 3.1.5 bölümünde açıklandığı üzere, transfer fiyatlandırması bakımından ortakların veya eşlerinin anne, baba, büyükanne ve büyükbabaları, çocukları ve torunları ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları ilişkili kişi sayılmaktadır. Bu durumda, (A) ve (B) gerçek kişileri kardeş olmaları vasfıyla ilişkili kişi olup bu kişilerin (C) kurumunda olan ortaklık paylarının toplamı  $(\%5+\%5)=\%10$ , Kanunda belirtilen %10 şartını karşıladığı için (A) ve (B) gerçek kişileri ile (C) kurumu arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilir.



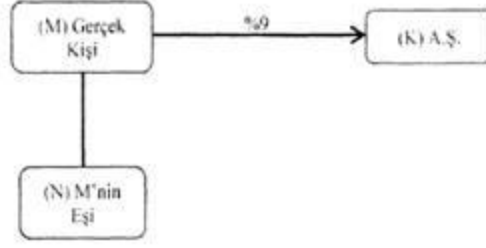
**Örnek 5:**

(M) gerçek kişisi (K) A.Ş.'nin %1 oranında ortağı ve aynı zamanda bu kurumun genel müdürüdür. (M) gerçek kişisi idare ve denetim bakımından (K) kurumu ile ilişkili olduğu için aralarındaki ortaklık ilişkisinin boyutuna bakılmaksızın (M) gerçek kişisi ile (K) kurumu arasında gerçekleşen işlemler [(M) gerçek kişisi ile (K) kurumu arasında istihdam ilişkisi kapsamında gerçekleşen işlemler hariç] örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilir.



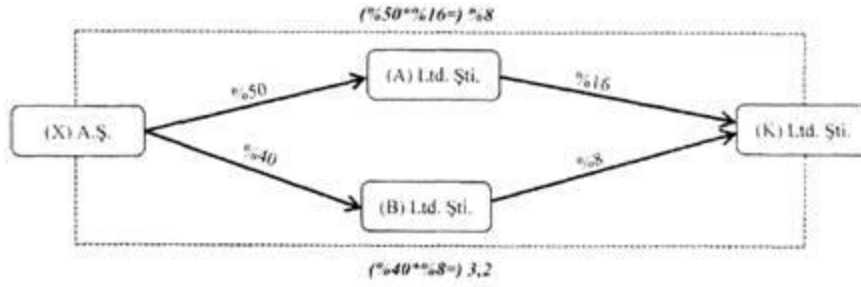
**Örnek 6:**

(M) gerçek kişisi (K) A.Ş.'nin %9 oranında ortağıdır. (N) de (M)'nin eşidir. (N) gerçek kişisi ile (K) kurumu arasındaki ilişki, eşinin (K) kurumuna ortak olması sebebiyle oluşmaktadır. (M) gerçek kişisi ile (K) kurumu arasında gerçekleşen işlemler, aralarındaki ortaklık ilişkisinin Kanunda belirtilen %10 şartının altında olması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilmez. Bu durumda aralarında başka bir ilişki kaynağı olmaması kaydıyla, (M) gerçek kişisinin eşi (N) ile (K) kurumu arasında gerçekleşen işlemler de örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilmez.



### Örnek 7:

(X) A.Ş. (A) Ltd. Şti. ve (B) Ltd. Şti.'ye sırasıyla %50 ve %40 oranında ortaktır. (A) ve (B) kurumları da (K) Ltd. Şti.'nin sırasıyla %16 ve %8 oranında ortağıdır. (X) ve (K) kurumları arasındaki ilişki (A) ve (B) kurumları aracılığıyla oluşmakta olup aralarındaki ortaklık ilişkisinin boyutu (A) ve (B) kurumlarının (K) kurumundaki ortaklık oranı ve bu kurumların (X) kurumu ile aralarındaki ortaklık ilişkisi dikkate alınarak hesaplanır. Bu durumda,  $(\%50 * \%16 + \%40 * \%8 =) \%11,2$ , Kanunda belirtilen %10 şartını karşıladığı için (X) kurumu ve (K) kurumu arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilir.



**MADDE 3** – Aynı Tebliğin “5- Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler” başlıklı bölümünün ikinci ve üçüncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Emsallere uygun fiyat veya bedeller, geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemleri ile işlemsel kâr yöntemleri olarak adlandırılan kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemlerinden 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.

Emsallere uygun fiyata yukarıda sayılan yöntemlerden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa; mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de kullanabilir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.”

**MADDE 4** – Aynı Tebliğin “6.2.3- Değerlendirme ve analiz” başlıklı bölümünün dördüncü paragrafı ile “6.3- Anlaşmanın süresi” başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir, “6.5.1- Anlaşmanın yenilenmesi” başlıklı bölümünün birinci paragrafında yer alan “en az dokuz ay önce” ibaresi “en az altı ay önce” olarak değiştirilmiş ve aynı bölümün ikinci paragrafında yer alan “bir dönem daha” ibaresi “aynen devam ettirilmesini veya gerekli görülen sınırlı değişikliklerin yapılması suretiyle” olarak değiştirilmiştir.

“Gerekli veriler tamamlandıktan sonra karşılaştırılabilir işlemlerin, işlev analizinin, emsal arama sürecinin, uygulanabilir yöntemlerin, anlaşma şartlarının, işlem düzeltimlerinin ve diğer temel hususların seçim ve değerlendirmesi yapılır.”

### “6.3- Anlaşmanın süresi

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının süresi en fazla beş yıl olup imzalandığı tarihten itibaren anlaşmada belirlenen süre ve şartlar dâhilinde hüküm ifade eder. Örneğin, mükellef tarafından 2/12/2019 tarihinde yapılan başvuru sonucunda devam eden sürecin 31/8/2020 tarihinde imzalanan anlaşma ile sonuçlanmış olması durumunda, mükellef ve İdare, anlaşmanın beş yıl uygulanması hususunda mutabakata varabilir. Bu durumda, anlaşmada belirtilen süre ve şartlar dâhilinde, anlaşmanın imzalandığı 31/8/2020 tarihinden itibaren hüküm ifade etmek üzere; 2020, 2021, 2022, 2023 ve 2024 hesap dönemleri için uygulanabileceği gibi taraflar anlaşmanın süresinin 2021 hesap döneminden itibaren başlamasını da kararlaştırabilir.”

**MADDE 5** – Aynı Tebliğin “7- Mükelleflerden İstenecek Belgeler” başlıklı bölümü başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

#### **“7- Belgelendirme**

Transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülükleri; genel rapor, yıllık transfer fiyatlandırması raporu, ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu ve ülke bazlı rapor ile transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin formdan oluşur. Söz konusu raporların ve formların 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148 inci, 149 uncu ve mükerrer 257 nci maddeleri hükümleri uyarınca, bu Tebliğin ilgili bölümlerinde yer alan süre ve formatta hazırlanarak İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir.

İdare, gerekli gördüğü takdirde mükelleften düzenli olarak veya münferiden, ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.

#### **7.1- Belgelendirmeye İlişkin Tanımlar**

a) 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 borsada işlem görse idi, konsolide finansal tablolar hazırlaması gereken olan işletmelerin tümünü ifade eder.

b) Çok uluslu işletmeler grubu: Farklı ülkelerde mukim olan iki veya daha fazla işletmenin dahil olduğu grubu veya bir işletmenin başka bir ülkede işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla faaliyette bulunmasından dolayı vergiye tabi olması nedeniyle oluşan grubu ifade eder.

c) İşletme: Çok uluslu işletmeler grubunun konsolide finansal tablolarına dahil edilmiş ayrı ticari birimini, işyeri veya daimi temsilcisini ifade etmekte olup çok uluslu işletmeler grubunun bağlı işletmelerini kapsar. Sadece büyüklük veya önem derecesi bakımından çok uluslu işletmeler grubunun konsolide finansal tablolarının dışında tutulmuş ayrı ticari birimler ve herhangi bir amaçla ayrı finansal tabloların hazırlandığı işyeri veya daimi temsilciler de işletme kapsamı içindedir.

ç) Raporlayan işletme: Çok uluslu işletmeler grubu adına, ülke bazlı raporu sunacak olan işletmeyi ifade eder. Nihai ana işletmesi Türkiye’de mukim olan çok uluslu işletmeler grubunda, ülke bazlı raporu İdareye nihai ana işletme sunar. Ancak, vekil işletme veya çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim işletmelerinden biri de raporlayan işletme olabilir.

d) Nihai ana işletme: 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 borsada işlem görse idi, konsolide finansal tablolar hazırlaması gereken olan hakim işletmesini ifade eder.

e) Vekil işletme: Çok uluslu işletmeler grubu tarafından nihai ana işletmeye yegâne vekil olarak tayin edilmiş ve ülke bazlı raporu çok uluslu işletmeler grubu adına sunacak olan işletmeyi ifade eder.

f) Yetkili makam anlaşması: Uluslararası bir anlaşmaya taraf olan ülkelerin yetkili makamları arasında olan ve taraf ülkeler arasında ülke bazlı raporun değişimini sağlayan anlaşmayı ifade eder.

g) Uluslararası anlaşma: 30/10/2017 tarihli ve 2017/10969 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanan ve ülkeler arasında vergi konularında bilgi değişimi için yasal yetki sağlayan “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi”ni, iki veya çok taraflı vergi anlaşmalarını ya da vergi konularında bilgi değişimi anlaşmalarını ifade eder.

ğ) Sistemik hata: Ülke bazlı raporun değişimine ilişkin anlaşmaya taraf olan diğer ülke idaresinin ülke bazlı raporun otomatik değişimini askıya almasını ya da kendi ülke vergi idaresine sunulan bir ülke bazlı raporu otomatik olarak İdareye sunmamasını ifade eder.

h) Konsolide grup geliri: Konsolide finansal tablolarda ayrı olarak yer alan tüm gelir, kazanç ve hasılat unsurlarının toplamını ifade eder.

#### **7.2- Genel Rapor**

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 hazırlanır.

Buna göre, bir hesap dönemi ile ilgili genel rapor hazırlanması için;

a) Çok uluslu işletmeler grubuna bağlı bir kurumlar vergisi mükellefi olması,

b) İlgili hesap döneminden bir önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan bilançodaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satışlar tutarının her ikisinin de 500 milyon TL ve üzerinde olması gerekmektedir.

Genel raporun hazırlanması ile ilgili olarak;

a) Aktif büyüklük; bilançoda yer alan varlıklar toplamını,

b) Net satışlar; gelir tablosunda net satışlar satırındaki yıllık net satış hasılat tutarını (gelir tablosunda net satışlar tutarı yer almayan mükelleflerin, ana/esas faaliyetlerine ilişkin gelir tutarını “net satışlar” olarak dikkate almaları gerekmektedir.)

ifade eder.

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.

Çok uluslu işletmeler grubuna bağlı kurumlar vergisi mükellefi, yurt dışında bulunan bir grup işletmesi tarafından grup adına hazırlanmış bir genel raporu da, istenmesi durumunda İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edebilir. Söz konusu raporun yabancı dilde hazırlanmış olması halinde Türkçe çevirisi de sunulur. 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.

İlk genel raporun, 2019 hesap dönemi için 31/12/2020 tarihine kadar hazırlanması ve bu tarihten sonra istenmesi durumunda, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir. Özel hesap dönemine tabi olanlar ilk genel raporu, 1/1/2019’dan sonra başlayan hesap dönemi için hazırlar.

Genel rapor, çok uluslu işletmeler grubunun (Bu bölümle ilgili olarak, çok uluslu işletmeler grubu bundan sonra “grup” olarak adlandırılacaktır.) organizasyon yapısı, işletme faaliyetlerinin tanımı, sahip olduğu gayrimaddi hakları, grup içi finansal işlemleri ile grubun finansal ve vergisel durumunu içerecek şekilde beş ana kategoriden oluşur. Bu kategorilerin mahiyeti aşağıda açıklanmıştır:

**a) Organizasyon yapısı**

1) Grubun hukuki ve ortaklık yapısı ile faal olan işletmelerin coğrafi konumunu gösteren bilgiler şeması.

**b) Grubun işletme faaliyetlerinin tanımı**

- 1) İşletme kârını oluşturan temel unsurlar,
- 2) 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,
- 3) Yukarıdaki ürün ve hizmetler açısından büyük coğrafi pazarlara ilişkin bilgiler,
- 4) 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,
- 5) 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,
- 6) İlgili hesap dönemi içinde, işletmelerin önemli mahiyetteki yeniden yapılandırma, devir ve satış işlemlerinin açıklanması.

**c) Grubun sahip olduğu gayrimaddi haklar**

- 1) 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,
- 2) Transfer fiyatlandırması amaçları bakımından grubun sahip olduğu önemli gayrimaddi haklar ve bunların hangi grup üyesinin mülkiyetinde olduğunu gösteren liste,
- 3) Maliyet katkı anlaşmaları, temel araştırma hizmet sözleşmeleri ve lisans anlaşmaları dahil gayrimaddi haklarla ilgili ilişkili kişiler arasında yapılan sözleşmelerin listesi,
- 4) Ar-Ge ve gayrimaddi haklarla ilgili grubun transfer fiyatlandırması politikalarını açıklayan bilgiler,
- 5) Hesap dönemi içinde, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen önemli gayrimaddi hak transferleri hakkında genel açıklamalar (ilgili işletmeleri, ülkeleri ve yapılan ödemeleri de içerecek şekilde).

**ç) Grup içi finansal işlemler**

- 1) İlişkisiz taraflarla yapılan önemli finansal anlaşmalar dahil, grubun nasıl finanse edildiğine ilişkin açıklamalar,
- 2) Grup adına merkezi finansman işlevi üstlenen grup üyelerine ilişkin tanımlamalar (bu işletmelerin etkin yönetim merkezinin yeri ve kurulduğu ülke bilgileri dahil),
- 3) İlişkili kişiler arasındaki finansman sözleşmelerine ilişkin grubun genel transfer fiyatlandırması politikaları hakkında genel açıklamalar.

**d) Grubun finansal ve vergisel durumu**

- 1) Hesap dönemi ile ilgili olarak finansal raporlama, yasal mevzuat, iç yönetim, vergi veya başka amaçlar nedeniyle hazırlanmış olan grubun konsolide finansal tabloları,

2) Grubun yürürlükte olan tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının ve diğer vergi idareleri tarafından verilen, gelirin ülkeler arasındaki dağılımına ilişkin özgelgelerin listesi ile bunlara ilişkin özet bilgiler.

Çok uluslu işletmeler grubunun farklı iş kollarında faaliyet göstermesi ve genel raporun bu iş kolları itibarıyla düzenlenmesinin uygun olması halinde, genel rapor bu şekilde hazırlanabilir. Bu durumda, merkezi grup fonksiyonları ve iş kolları arasındaki işlemlerin rapora yansıtılmasında gereken özen gösterilmelidir.

### **7.3- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu**

Yıllık transfer fiyatlandırması raporunun, Ek-4'te yer alan formata uygun şekilde, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra, istenmesi durumunda, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur.

#### **7.3.1- Kapsama Giren Mükellefler ve İşlemler**

Mükellefler, aşağıda belirtilen işlemlere yönelik olarak "yıllık transfer fiyatlandırması raporu" hazırlar:

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

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında faaliyette bulunan şubelerinin veya serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin ayrıca rapor hazırlamasına gerek bulunmamaktadır.

#### **7.3.2- Kapsama Girmeyen Mükellefler ve İşlemler**

Mükelleflerin aşağıda sayılan işlemler için yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlama zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak mükelleflerin bu işlemlere ilişkin söz konusu raporda yer alması gereken bilgi ve belgeleri, istenmesi durumunda, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri gerekir.

- a) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükellefler ile serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri dışındaki diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemler,
- b) Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemler,
- c) Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemler.

#### **7.3.3- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunda Yer Alması Gereken Bilgi ve Belgeler**

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

- a) Mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları/T.C. kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları ve benzeri) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler,
- b) Gerçekleştirilen işlevleri, üstlenilen riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,
- c) İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listelerine ilişkin genel bilgi (Ayrıntılı bilgi ve belgelerin yıllık transfer fiyatlandırması raporuna eklenmesi gerekli olmayıp istenmesi halinde ibraz edilmesi gerekmektedir.),
- ç) İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetlerine ilişkin genel bilgi (Ayrıntılı bilgi ve belgelerin yıllık transfer fiyatlandırması raporuna eklenmesi gerekli olmayıp istenmesi halinde ibraz edilmesi gerekmektedir.),
- d) İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlem kategorisi ile bu işlemlerin ülke bazında tutarı,
- e) İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,
- f) İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,
- g) İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi/grubun fiyatlandırma politikası,
- ğ) İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- h) Gayrimaddi hakların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayrimaddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- ı) Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),
- i) Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,
- j) Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- k) Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler,



l) Emsal fiyatın tespit edilmesi için çok yıllık analiz yapılmış olması durumunda, bunun sebeplerine ilişkin bilgi,

m) Mevcut tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının birer örneği,

n) Transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanmasında kullanılan finansal bilgiler.

Yıllık transfer fiyatlandırması raporunu hazırlamak zorunda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin düzenlenecek raporda, istihdam ilişkisi içinde bulunmaları nedeniyle ilişkili kişi sayılanlarla yaptığı işlemlere ilişkin bilgi ve belgelere yer vermelerine gerek bulunmamaktadır. Ancak söz konusu bilgi ve belgeler istenmesi durumunda İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilir.

Öte yandan, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur. Transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlar bu hesaplamalar ve belgeler olduğundan, seçilen yöntem ve bu yöntemin uygulanmasına ilişkin bütün hesaplamalara ve işlemlere ait belgeler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır.

#### **7.4- Ülke Bazlı Rapor**

Raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap döneminin konsolide finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri, 750 milyon Avro ve üzerinde olan çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim nihai ana işletmesi veya vekil işletmesi, raporlanan hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar ülke bazlı raporu hazırlar ve elektronik ortamda İdareye sunar. Konsolide finansal tabloların Avro dışında bir para biriminde düzenlenmesi halinde, 750 milyon Avro olan haddin hesaplanmasında, raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap dönemi için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından duyurulan döviz alış kurlarının yıllık ortalaması dikkate alınacaktır. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında farklı para biriminin kullanılması durumunda buna ilişkin açıklamalara da ülke bazlı raporda yer verilmelidir.

Bununla birlikte, nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin Türkiye’de bulunmadığı durumlarda yukarıdaki haddin aşılması ve aşağıdaki koşullardan birinin gerçekleşmesi halinde Türkiye’de mukim işletme (çok uluslu işletme grubunun Türkiye’de birden fazla işletmesi bulunması durumunda diğerleri adına biri), ülke bazlı raporu elektronik ortamda İdareye sunar:

a) Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülkede, ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluğun bulunmaması,

b) Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülkede ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluk bulunması ve İdare ile nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülke idaresi arasında uluslararası bir anlaşmanın olması ancak ülke bazlı rapor bilgilerinin paylaşımına ilişkin yürürlükte olan bir yetkili makam anlaşmasının bulunmaması,

c) Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülkede ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluk bulunması, İdare ile nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülke idaresi arasında uluslararası bir anlaşmanın ve ayrıca ülke bazlı raporların 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 eşşğin yerel para birimi cinsinden belirlendiği durumlarda, yukarıdaki haddin hesaplanmasında, 750 milyon Avro karşılığı yerel para birimi eşşği dikkate alınır.

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

Ülke bazlı raporlama açısından konsolide finansal tablolar, nihai ana işletme ve bağlı işletmelerin varlıklarının, yükümlülüklerinin, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir ekonomik işletmenin gibi sunulduğu çok uluslu işletmeler grubunun finansal tablolarını ifade eder. Bu çerçevede, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları veya ilgili ülkede yürürlükte olan başka bir muhasebe ve finansal raporlama standardı uyarınca hazırlanan konsolide finansal tablolar ülke bazlı raporlama yükümlülüklerinin belirlenmesinde dikkate alınır.

Ülke bazlı rapor, raporlanan hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar hazırlanır ve elektronik ortamda İdareye sunulur. İlk ülke bazlı raporun, 2019 hesap dönemi için, 31/12/2020 tarihine kadar elektronik ortamda İdareye sunulması gerekmektedir. 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.

Ülke bazlı raporlamaya ilişkin herhangi bir muafiyet bulunmamakta olup, raporlanan hesap dönemi için belirlenen haddi aşan çok uluslu işletmeler grubu, ülke bazlı raporu hazırlamak ve elektronik ortamda İdareye sunmak

zorundadır. Örneğin; 2019 hesap dönemi ile ilgili olarak, çok uluslu işletmeler grubunun konsolide grup geliri 2018 hesap dönemi için 750 milyon Avro'nun altında ise 2019 hesap dönemi için ülke bazlı rapor hazırlanmayacaktır. Ancak 2020 hesap dönemi ile ilgili olarak aynı çok uluslu işletmeler grubunun konsolide grup geliri 2019 hesap dönemi için 750 milyon Avro veya üzerinde olması durumunda 2020 hesap dönemi için ülke bazlı rapor hazırlanacak ve 2021 yılı sonuna kadar İdareye elektronik ortamda sunulacaktır.

Ülke bazlı rapor; 3 tablodan oluşur ve tablolar aşağıdaki bilgileri içerir:

a) Tablo 1- Gelirin, vergilerin ve işletme faaliyetlerinin ülke bazında dağılımı; çok uluslu işletmeler grubunun faaliyet gösterdiği her bir ülke ile ilgili gelir, vergi öncesi kâr/zarar, ödenen gelir/kurumlar vergisi, tahakkuk eden gelir/kurumlar vergisi, sermaye, geçmiş yıl kârları, çalışan sayısı ile nakit ve nakit benzeri dışındaki maddi varlıklar,

b) Tablo 2- Ülke bazında çok uluslu işletmeler grubuna dahil tüm işletmelerin listesi; çok uluslu işletmeler grubunun, ülke bazında, ilgili ülkede mukim her bir işletmesinin adı/unvanı, işletmenin kurulduğu ülke vergisel açıdan mukim olduğu ülkeden farklı ise bu ülkenin adı ve her bir işletmenin ana faaliyet konusu,

c) Tablo 3- İlave açıklamalar; tabloların doldurulması sırasında gerek görülen ilave açıklamalar.

Kapsama giren çok uluslu işletmeler grubu üyeleri tarafından; nihai ana işletme veya vekil işletme olup olmadıkları ve grup adına hangi işletmenin raporlama yapacağı ile hesap dönemi hakkındaki bilgiler, her yıl, 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 bulunabilir.

Kapsama giren mükelleflerin bağlı bulunduğu 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 bildirim verilmesi gereken sürenin son günü saat 23:59'a kadar tamamlanmalıdır.

#### **Örnek 1:**

Nihai ana işletme olarak Türkiye'de mukim (ABC) A.Ş.'nin 2018 hesap dönemi konsolide grup geliri 800 milyon Avro'dur. (Türkiye'de ülke bazlı raporlama için belirlenen had 750 milyon Avro'dur.) Buna göre, (ABC) A.Ş.'nin 2019 hesap dönemine ilişkin ülke bazlı raporlama yapması gerekmektedir. Bu durumda, (ABC) A.Ş. 2018 hesap dönemi konsolide grup gelirini dikkate alarak söz konusu bildirim formunu elektronik ortamda İdareye gönderecektir.

#### **Örnek 2:**

Nihai ana işletmesi Almanya'da mukim (DEF) A.Ş. 2012 yılı itibarıyla Türkiye'de faaliyet göstermektedir. 2018 hesap döneminde (DEF) A.Ş.'nin bağlı bulunduğu çok uluslu işletme grubunun konsolide grup geliri 740 milyon Avro'dur. (Almanya'da ülke bazlı raporlama için belirlenen had 750 milyon Avro'dur.) Bu durumda, (DEF) A.Ş.'nin 2020 yılı içinde İdareye bildirimde bulunmasına gerek bulunmamaktadır.

#### **Örnek 3:**

Nihai ana işletmesi Amerika Birleşik Devletleri'nde (Amerika) mukim (XYZ) A.Ş. 2010 yılı itibarıyla Türkiye'de faaliyet göstermektedir. 2018 hesap döneminde (XYZ) A.Ş.'nin bağlı bulunduğu çok uluslu işletme grubunun konsolide grup geliri 848 milyon Dolar'dır. (Amerika'da ülke bazlı raporlama için 750 milyon Avro karşılığı belirlenen had 850 milyon Dolar'dır.) Bu durumda, (XYZ) A.Ş.'nin 2020 yılı içinde İdareye bildirimde bulunmasına gerek bulunmamaktadır.

Çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesinin Türkiye'de mukim bir işletme olması durumunda, bu bildirim çok uluslu işletme grubu adına sadece nihai ana işletme tarafından yapılması gerekmektedir. Söz konusu bildirim, nihai ana işletmesi Türkiye'de mukim olmayan çok uluslu işletmeler 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 kadar bildirim formu yeniden düzenlenerek gönderilmek suretiyle düzeltme yapılabilir. Ancak düzeltme bildirim süresinden sonra verilmiş ise, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca cezai işlem uygulanır.

Ülke bazlı rapora ilişkin olarak Ek-6'daki içeriğe uygun şekilde düzenlenen tablolar, Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi Transfer Sistemi (BTRANS) uygulamasında yer alan açıklamalar doğrultusunda doldurulur ve elektronik ortamda xml formatında gönderilir. Gönderim için Başkanlığımız [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) internet adresinde yer alan BTRANS uygulaması kullanılır. Mükelleflerin, BTRANS ile veri gönderebilmeleri için öncelikle kullanıcı kodu, şifre ve parola almaları gerekmektedir. Bunun için Başkanlığımız Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığına ıslak imzalı bir

dilekçe gönderilerek kullanıcı kodu, şifre ve parola talep edilir. Gönderilecek dilekçelerinde mükellefler ne amaçla veri gönderimi gerçekleştirmek istediklerini belirtmelidirler, bu şekilde verilecek kullanıcı koduna göre göndermek istedikleri veri formatına uygun tanımlamalar yapılacaktır.

Ülke bazlı rapor ile ilgili söz konusu bilgilere ilişkin veri format ve standardı Hazine ve Maliye Bakanlığınca (Gelir İdaresi Başkanlığı BTRANS aracılığıyla) duyurulacaktır. Bilgi verme formatında ve standartlarında yapılacak ekleme, çıkarma, zorunlu alan olarak belirleme gibi değişiklikler de ayrıca (Gelir İdaresi Başkanlığı BTRANS aracılığıyla) duyurulacaktır. BTRANS uygulamasında kullanılan formatların açıklamalı kılavuzları yer almaktadır. Veriler bu sistem üzerinden xml formatıyla İdareye iletilecektir. 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.

Ek-5 "ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu" ve Ek-6 "ülke bazlı rapor", mükellef tarafından bizzat gönderilebileceği gibi ilgili dönemde, aracılık ve sorumluluk sözleşmesi bulunan serbest muhasebeci mali müşavir veya gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi tasdik sözleşmesi (tam tasdik sözleşmesi) bulunan yeminli mali müşavirleri aracılığıyla da gönderilebilir.

Nihai ana işletmesi Türkiye'de bulunan çok uluslu işletmeler grubu adına hazırlanan ülke bazlı rapor, 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, İdare tarafından ilan edilir.

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 kullanılmaz.

İdare tarafından alınan bu raporun içerdiği bilgiler, Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesi ve ilgili uluslararası anlaşmaların gizlilik hükümlerine tâbi olduğu gibi paylaşılan bilgiler de ilgili uluslararası anlaşmaların gizlilik hükümlerine tâbidir.

#### **7.5- 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 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, 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."

**MADDE 6** – Aynı Tebliğin "8- Cezalar" başlıklı bölümü başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

#### **"8- Ceza Uygulaması**

##### **8.1- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Ceza Uygulaması**

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.

Bu Tebliğ ile İdareye ibraz etme zorunluluğu getirilen rapor, bildirim ve diğer bilgi ve belgeleri bu Tebliğde belirlenen süreler içinde vermeyen, eksik veya yanıltıcı bilgi verenler hakkında Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca cezai işlem uygulanacaktır.

##### **8.2- Belgelendirme ve Ceza İndirimi**

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezası %50 indirimli olarak uygulanır.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüğü ve bu yükümlülüğün tam ve zamanında yerine getirilmesinden kastedilen; bu Tebliğde yer alan belgelendirme yükümlülüklerinin tam, zamanında ve belirlenen usule uygun olarak yerine getirilmesidir. Belgelendirmeye ilişkin esas etkilemeyen hata ve eksiklikler ceza indirimi uygulamasına engel teşkil etmez. Belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmediğinin İdare veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından tespit edilmesi durumunda, mükellefler ceza indiriminden yararlanamaz.

Belgelendirme yükümlülüklerinin zamanında yerine getirilmesi; belgelendirmeye ilişkin süre tayin edilmişse belgelendirmenin bu süre içinde, süre tayin edilmemişse İdare ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından belirlenen süreler içinde ibraz edilmesini ifade etmektedir.

Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde indirimli ceza uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.”

**MADDE 7** – Aynı Tebliğin “11.3- Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi” başlıklı bölümün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“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 gayrimaddi 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 gayrimaddi hakkın kullanımı karşılığında grup içi hizmet ödemesi yapıldığı anlaşılmıştır. Bu durumda, yurt dışındaki ilişkili kişiye yapılan ödeme, gayrimaddi hak ödemesi olarak kabul edilir ve ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma hükümleri dikkate alınarak iç mevzuat hükümleri uyarınca vergilendirilir.”

**MADDE 8** – Aynı Tebliğe aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

**“Ülke bazlı raporlamaya ilişkin ilk bildirim formunun verilme süresi**

**GEÇİCİ MADDE 1** – (1) Ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu, 2019 hesap dönemine ve 1/1/2019’dan sonra başlayan özel hesap dönemine münhasır olmak üzere, 30/10/2020 günü saat 23:59’a kadar Ek-5’teki içeriğe ve İnternet Vergi Dairesinde yer alan açıklamalara uygun şekilde doldurularak elektronik ortamda İnternet Vergi Dairesi üzerinden verilecektir.”

**MADDE 9** – Aynı Tebliğin Ek-3’ünde yer alan “Açıklamalar” bölümünün birinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“Bu formun “transfer fiyatlandırması” bölümünde, ilgili hesap döneminde her bir ilişkili kişi bazında yıllık toplam net tutarı 30.000 TL ve üzerinde olan mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerine ve ilişkili kişi bilgilerine yer verilmesi gerekmektedir.”

**MADDE 10** – Aynı Tebliğin ekine ekte yer alan ekler eklenmiştir.

**MADDE 11** – Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

**MADDE 12** – Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

Tebliğin Yayınlandığı Resmî Gazete'nin		
	Tarihi	Sayısı
	18/11/2007	26704
Tebliğde Değişiklik Yapan Tebliğlerin Yayınlandığı Resmî Gazete'nin		
	Tarihi	Sayısı
1-	22/4/2008	26855
2-	7/12/2017	30263

**Ekleri için tıklayınız**