

SİRKÜLER
Sayı: 2016/217

İstanbul, 23.12.2016
Ref: 4/217

Konu:

OECD 13 NO'LI BEPS EYLEM PLANI ÇERÇEVESİNDE ÜLKE BAZLI RAPORLAMA VE ÜLKELER TARAFINDAN UYGULANMASI İLE İLGİLİ REHBER YAYINLAMIŞTIR

1. GİRİŞ

“Matrah Aşındırma ve Kar Aktarım” önleme projesi veya kısaca BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) olarak anılan düzenlemeler, G-20 ülke liderleri tarafından görevlendirilen OECD tarafından Şubat 2013’te kamuoyuna duyurulmuştu. OECD söz konusu projeye ilişkin 15 maddelik eylem planını 19 Temmuz 2013 tarihinde ilan etmiştir. 15 maddelik bu Eylem Planı’nın 13’üncü maddesi ise “Transfer fiyatlandırması dokümantasyon ve ülke bazlı raporlama uygulaması”dır.

13 Numaralı Eylem Planı, OECD’nin yayınlamış olduğu Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi’nde değişiklikler yapmak ve yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak amacıyla oluşturulmuştur.

2014 yılı Eylül ayında eylem planları ile ilgili yayınlanan raporda Eylem Planı 13 ile ilgili konulara yer verilmiş ve ülke raporlamalarından bahsedilmiştir. Söz konusu çalışmaya göre çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması dokümantasyonu için aşağıdaki 3 aşamalı bir yükümlülük öngörülmektedir:

- Master File (Ana Belgelendirme Dosyası),
- Local File (İlgili Ülkeye Özgü Belgelendirme Dosyası),
- CbC Report (Ülke Bazında Transfer Fiyatlandırması Raporu).

2015 yılının Haziran ayında OECD çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması dokümantasyonu kapsamında yayınlanan rehber ile uyumlu olarak dokümantasyon ve ülke bazlı raporlamalara dair bir uygulama paketi yayınlanmıştır.

Konuyu Türk Vergi Mevzuatı açısından değerlendirdiğimizde; uluslararası düzeyde gerçekleşen transfer fiyatlandırması dokümantasyonuna ilişkin değişikliklerin, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, 3 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ taslağı ile yapıldığını görmekteyiz. Söz konusu taslak tebliğin ise henüz yayınlanarak yürürlüğe girmediğini belirtmek isteriz.

2016 yılının aralık ayında OECD tarafından 13 Numaralı BEPS Eylem Planı çerçevesinde ülke bazlı raporlama ve ülkeler tarafından uygulanması ile ilgili rehber yayınlamıştır. Ülkeler bazında düzenlemelerin son durumuna yazının sonunda verilen adresten ulaşabilirsiniz. Rehberde açıklık getirilen konular ile 3 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Taslağında yer alan açıklamalara aşağıda yer verilmektedir.

2. ÜLKE BAZLI RAPORLAMA HAKKINDA OECD AÇIKLAMALARI

2.1. Geçiş Sürecinde Gönüllü Raporlama

OECD'nin öneri ve yönlendirmelerini takip eden ülkelerin çoğunluğu 1 Ocak 2016 hesap dönemi ve sonrasında kapsayacak olan Ülke Bazında Transfer Fiyatlandırması Raporlamalarının (CbC) yerel mevzuatlara uyumu için gerekli çalışmalara başlamış bulunmaktadır. Söz konusu ülkelerin çoğunluğu, mevzuatlarında Ülke Bazında Transfer Fiyatlandırması Raporunun (CbC) nihai ana işletmeden elde edilemeyeceği durumları göz önünde bulundurarak, ikincil bir mevzuat düzenlemesi olarak vekâletten veya yerel raporlama yükümlülükleri getirmişlerdir. Aynı zamanda, birçok yerel mevzuat düzenlemesine göre Ülke Bazında Transfer Fiyatlandırması Raporlaması (CbC) 1 Ocak 2016 tarihinden sonraki hesap dönemlerini kapsayacak şekilde hazırlanmıştır. Ülkeler arasındaki bahsedilen mevzuat farklılıkları dolayısıyla Ülke Bazında Transfer Fiyatlandırması Raporlamasına (CbC) geçiş sürecinde ÇUI (Çok Uluslu İşletmeler)'ler ve Vergi İdarelerinin çeşitli sorunlar yaşaması muhtemeldir. Bu durumu engellemek amacıyla, OECD, Ülke Bazında Transfer Fiyatlandırması Raporlamasının (CbC) 1 Ocak 2016 hesap dönemi sonrasında yürürlüğe girecek olan ülkelerde nihai ana işletmeler tarafından "gönüllü CbC raporlaması" olarak yapılmasını önermektedir. OECD bu tür raporlamayı "nihai ana işletme tarafından yapılan vekaleten CbC raporlaması" ("parent surrogate filing") olarak adlandırmakta ve aşağıdaki koşulların sağlanması durumunda başka bir yerel raporlama sorumluluğu doğmaması gerektiği konusunda yerel idarelere öneride bulunmaktadır. Söz konusu öneriler kısaca aşağıdaki gibi özetlenebilir.

1. Çok Uluslu İşletmelerin Ülke Bazında Transfer Fiyatlandırması Raporlamasının, raporların son teslim tarihinden önce yapılmış olması gerekmektedir (ilgili Çok Uluslu İşletmeler için hesap dönemi sona erdikten en geç 12 ay sonra).
2. Ülke Bazında Transfer Fiyatlandırması Raporlamasının ilk teslim tarihi ile birlikte, nihai ana işletmenin mukim olduğu ülkede Ülke Bazında Transfer Fiyatlandırması Raporlamasının talep edileceği yerel mevzuatta gelecek hesap dönemlerini kapsayacak şekilde olsa bile yer bulması gerekmektedir.
3. Ülke Bazında Transfer Fiyatlandırması Raporlamasının ilk teslim tarihi ile birlikte, nihai ana işletmenin mukim olduğu ülkenin idaresi ile yerel idare arasında Yeterli Yetkili Otorite Onaylama Sözleşmesi (Qualifying Competent Authority Agreement) bulunmalıdır.
4. Nihai ana işletmenin mukimi olduğu ülkenin vergi idaresi, yerel idareyi “Sistemik Başarısızlık” (Systemic Failure) durumunda değerlendirmemesi gerekmektedir.
5. Vekaleten raporlama sisteminin işlemesi için, nihai ana işletmenin ve yerel birimlerin mukimi oldukları ülkelerin İdarelerini konuyla ilgili bilgilendirmeleri gerekmektedir.

Aşağıdaki ülkelerde OECD ile uyumlu olarak kendi ülkelerinde mukim nihai ana işletme tarafından vekaleten raporlama sistemi uygulanabilecektir:

- Hong Kong - Çin
- Japonya
- Lihtenştayn
- Nijerya
- Rusya
- İsviçre
- ABD

3 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ Taslağında ise ülke bazlı raporlama uygulamasının başlangıç tarihi ile ilgili olarak aşağıdaki ifade kullanılmıştır:

“İlk ülke bazlı raporlama, 2016 hesap dönemi için, 31 Aralık 2017 tarihine kadar yapılır.

Özel hesap dönemine tabi olan Türkiye’de mukim nihai ana işletme ilk ülke bazlı raporlamayı, 1 Ocak 2016’dan sonra başlayan hesap dönemi için yapar.”

2.2. Raporlayıcı Birimlerin Belirlenmesi

Eylem Planı 13’de yer verilen model anlaşmanın 3. maddesi, ülke bazlı raporlama mevzuatının yürürlüğe girdiği bir ülkede raporlama gerçekleştiren işletmenin ülke bazlı raporlama sırasında nihai ana işletme olarak mı yoksa vekâleten mi raporlama gerçekleştirdiğinin idareye bildirmesi gereğini açıklamaktadır.

Bu kapsamda, uygulama açısından incelendiğinde Çok Uluslu İşletmeler bazı sıkıntılarla karşılaşmaktadırlar. Yerel mevzuatların henüz tamamen yürürlüğe girmemiş olması ve Yetkili Otorite Onaylama Sözleşmelerinin hazırlanmamış olması nedeniyle Çok Uluslu İşletmeler raporlayıcı birimlerini belirlemede sıkıntı yaşayabilir. Bu noktada İdareler tarafından geçiş sürecinde sağlanan kolaylıklar ve muafiyetler Eylem Planı 13 ile uyumlu olmalıdır.

3 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Taslağında raporlayıcı birimler ile ilgili olarak aşağıdaki ifadeler kullanılmıştır:

“İdare ile nihai ana işletmenin mukim olduğu ülke idaresi arasında ülke bazlı raporlama bilgilerinin otomatik paylaşımına ilişkin bir anlaşmanın bulunmaması veya nihai ana işletmenin mukim olduğu ülke idaresi tarafından ülke bazlı raporlamaya ilişkin yasal düzenlemelerin ilgili yılda yürürlüğe girmemiş olması durumunda, çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim grup şirketi (birden fazla grup şirketi bulunması durumunda diğerleri adına biri) tarafından raporlanan hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar, “Ülke Bazlı Raporlama” yapılır.”

2.3. Yatırım Fonlarında Ülke Bazlı Raporlama

OECD, genel olarak ülke bazlı raporlama kapsamında yatırım fonlarına özel bir istisnadan bahsetmemektedir. OECD, çok uluslu bir grubu belirlemede kullanılacak başlıca ilkenin muhasebe konsolidasyon kurallarını takip etmek olduğu ve bu nedenle yatırım fonlarının tabi olacağı uygulamanın büyük oranda muhasebe kurallarına bağlı olacağı hatırlatılmaktadır.

Eğer muhasebe konsolidasyon kuralları gereği yatırım yapılan şirketin konsolide olması gerektiği öngörülüyorsa, ilgili işletme çok uluslu bir gruba bağlı bir işletme olarak değerlendirilerek, ülke bazlı raporlama kapsamına alınacaktır. Söz konusu muhasebe kurallarına dayalı analiz aynı zamanda grubun konsolide cirosunun belirlenmesinde de geçerli olacaktır.

2.4. Ülke Bazlı Raporlama Sınırları ve Kur Farklılıkları

OECD rehberinde, ülke bazlı raporlama sınırı grup konsolide cirosunun 750 milyon Euro ve üzerinde olduğu durumlar olarak belirlenmiştir. Ancak yerel idareler, iç mevzuatlarında söz konusu sınırı eurodan farklı bir para biriminde ifade edebilirler.

Bu noktada idareler arasında farklı kurlardan kaynaklanan ülke bazlı raporlama uygulaması sınırlarında farklılıklar oluşabilir. OECD, yerel mevzuatlardaki sınırlar gereğince, ülke bazlı raporlamadan muaf olan işletmelerin başka ülkelerin mevzuatlarında kullanılan para birimlerinden dolayı ülke bazlı raporlama yükümlülüğü taşımaması gerektiğini açıklamaktadır.

3 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ Taslağı ile Türkiye için ülke bazlı raporlama sınırı aşağıdaki gibi ifade edilmiştir:

“Çok uluslu işletmeler grubunun konsolide edilmiş finansal tablolarına göre toplam konsolide grup gelirine ilişkin yukarıda yer alan tutar, 2017 hesap dönemi ve sonrası için bir önceki yıla ilişkin T.C Merkez Bankasınca açıklanan döviz alış kurunun Ocak ayı ortalaması kullanılarak 750 milyon Avro karşılığı Türk Lirası olarak dikkate alınır.”

Sonuç olarak, her ne kadar OECD yayınladığı rehber ile lke Bazında Transfer Fiyatlandırması Raporlamaya ilişkin öncelikli soruları cevaplandırmaya çalışsa da uygulama pratiği açısından ülkeler nezdinde soru işaretleri hala mevcuttur. Beklentimiz, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından gerekli adımların bir an önce atılması, mükelleflerin ise maruz kalacakları yükümlülükler ile ilgili gerekli alt yapı hazırlıklarını yapmalarındır.

Rehberin tam metnine <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/> adresinden ulařılabilir.

Saygılarımızla,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ
MALİ MüşAVİRLİK A.ř.**

EK-1:

lke Bazlı Raporlama Düzenlemelerinin lkeler Bazında Durumları

(*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Gökçe GÜCÜYENER

Direktör/Head of Transfer Pricing

Mazars/Denge Transfer Fiyatlandırması Departmanı

ggucuyener@mazarsdenge.com.tr

Ülke	Birincil Hukuki Düzenleme	İkincil Hukuki Düzenleme	Nihai Ana İşletme Tarafından İlk Raporlama Yılı	Yerel Dosyalama Gerekliliği	Yerel Dosyalama Uygulanan İlk Mali Yıl	Vekaleten Raporlama Sisteminin Geçerliliği	Vekaleten Raporlama Sistemi Geçerliliği (Örneğin; nihai ana şirket alanında gönüllü raporlama)
Arjantin			1 Ocak 2017	✓	1 Ocak 2017	✓	Hayır
Avustralya	✓	✓	1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2016	✓	N/A
Avusturya	✓	Gerekli Değil	1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2017	✓	N/A
Belçika	✓		1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2016	✓	N/A
Bulgaristan		Gerekli Değil	1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2016	✓	N/A
Kanada		Gerekli Değil	1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2016	✓	N/A
Şili	Gerekli Değil		1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2016	✓	N/A
Çek Cumhuriyeti			1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2017	✓	N/A
Danimarka	✓	Gerekli Değil	1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2017	✓	N/A
Fransa	✓		1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2016	✓	N/A
Gabon			1 Ocak 2017	✓	1 Ocak 2017	✓	Hayır
Almanya		Gerekli Değil	1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2017	✓	N/A
Guernsey	✓		1 Ocak 2016	Hayır	N/A	✓	N/A
Hong Kong, Çin			1 Ocak 2018	✓	1 Ocak 2018	✓	Evet
Hindistan	✓		1 Nisan 2016	✓	1 Nisan 2016	✓	N/A
Endonezya	Gerekli Değil		1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2016	✓	N/A
İrlanda	✓	✓	1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2016	✓	N/A
Man Adası	✓						
İsrail			1 Ocak 2016				N/A
İtalya	✓		1 Ocak 2016	✓			N/A
Japonya	✓	✓	1 Nisan 2016	✓	1 Nisan 2016*	✓	Yes
Jersey	✓		1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2016	✓	N/A
Kore			1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2016	✓	N/A
Letonya			1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2017	✓	N/A
Lihtenştayn	✓	**	1 Ocak 2017	✓	1 Ocak 2017	✓	Evet
Litvanya			1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2017	✓	N/A
Luxembourg			1 Ocak 2016			✓	N/A
Malezya	✓		1 Ocak 2017	Hayır	N/A	✓	Hayır
Malta	Gerekli Değil		1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2016	✓	N/A
Meksika	✓		1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2016	✓	N/A
Hollanda	✓	✓	1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2016	✓	N/A
Yeni Zeland		Gerekli Değil	1 Ocak 2016	Hayır	N/A	✓	N/A
Nijerya				✓	1 Ocak 2017	✓	Evet
Çin Halk Cumhuriyeti	✓	✓	1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2016	✓	N/A
Polonya	✓		1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2017	✓	N/A
Portekiz	✓		1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2016	✓	N/A
Rusya			1 Ocak 2017	✓	1 Ocak 2017	✓	Evet
Singapur			1 Ocak 2017	✓		✓	Hayır
Slovakya			1 Ocak 2016				N/A
Slovenya			1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2017	✓	N/A
Güney Afrika	✓		1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2016	✓	Hayır
İspanya	✓	✓	1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2016	✓	N/A
İsveç			1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2016	✓	N/A
İsviçre		Gerekli Değil	1 Ocak 2018	✓	1 Ocak 2018	✓	Evet
Türkiye	✓		1 Ocak 2016***	✓	1 Ocak 2016***	✓	N/A
Birleşik Krallık	✓	✓	1 Ocak 2016	✓	1 Ocak 2016	✓	N/A
Amerika Birleşik Devletler	✓	✓	30 Haziran 2016	Hayır	N/A	✓	Evet
Uruguay			1 Ocak 2017	✓	1 Ocak 2017	✓	Hayır

* Japonya 1 Nisan 2016 ve 31 Mart 2017 tarihleri arasında Sistemik Hata harici geçiş süresi kolaylığı sağlamaktadır.

** Lihtenştayn Parlamentosu tarafından onaylanmış olup raporandum sürecindedir.

*** Türkiye uygulama için taslak düzenleme yayınlanmış olup henüz yürürlüğe girmemiştir.