



BEPS Eylem Planı ve Yeni Belgelendirme Yükümlülükleri Rehberi

Eylül 2017

kpmg.com.tr
kpmgvergi.com

İçerik

Önsöz	2
1. Yeni bildirim yükümlülükleri nelerdir?	3
2. Yükümlülük kapsamı nedir?	3
3. "Ana Rapor" nedir?	4
4. "Ülke Raporu" nedir?	5
5. "Ülke Bazlı Raporlama" nedir?	6
İletişim	9

Giriş

Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) projesi, 13. Aksiyon Planı kapsamında Çerçeve Rapor ("Master File") ve Yerel Rapor'a ilişkin düzenlemelerin yanı sıra, Ülke Bazında Raporlama ("Country-by-Country Reporting" veya CbCR) uygulamasını da ele alıyor. Proje, bu sayede transfer fiyatlandırması dokümantasyonu açısından şeffaflık ve tutarlılığı ön plana çıkararak dokümantasyon standartlarını yükseltmeyi hedefliyor.

OECD Rehberi'nin 1995 yılında adapte edilen ve 2010 yılında güncellenen 5 numaralı bölümü, vergi idareleri ile çok uluslu işletmelere transfer fiyatlandırması kapsamında bilgi ve belgelerin oluşturulması ve ibraz edilmesi süreçlerine ilişkin açıklamalar sağlıyor. Transfer fiyatlandırması yaklaşımlarının pek çok ülkede gerek vergi mükellefleri; gerek vergi idareleri tarafından yeni benimsenmesi nedeniyle, dokümantasyon gerekliliklerine ilişkin olan bu bölüm, uzun süre boyunca soyut ve yetersiz kalmış; uygulamada taraflar (vergi idareleri – mükellefler – ülkeler) arasında çeşitli ve farklı yorumlara yol açmıştır. Pratikte karşılaşılan değişik örnekler çoğaldıkça, vergi idarelerinin mükelleflerden talep ettikleri bilgiler de zamanla değişerek önemli ölçüde artmış, mevcut yasal düzenlemeler de esasen OECD Rehberi dikkate alınarak hazırlanmış olduğu için bu tür durumlarda ortaya çıkan vergi uyumsuzlukları ve uyumluluk (compliance) maliyetlerine yönelik ihtiyaca cevap veremez olmuştur.

OECD bu doğrultuda, 13. Aksiyon Planı ile transfer fiyatlandırması dokümantasyonunun yeniden gözden geçirilmesi kapsamında pratikte karşılaşılan zorlukları ve belirsizlikleri ortadan kaldırmayı amaçlamıştır. Buna ilaveten, vergi idareleri için şeffaflığı sağlamayı; vergi mükellefleri için de makul uyumluluk maliyetleri ile bilgi temin ederken emsallerine uygun ilişkili faaliyetlerini sürdürebilecekleri bir ortam oluşturmayı hedeflemiştir.

Bu rehber yatırımcıların Aksiyon 13'ün getirdiği yükümlülüklerle ilişkin sıkça sorduğu sorulara yönelik aydınlatıcı nitelikte bir rehberdir.

1. Yeni bildirim yükümlölükleri nelerdir?

OECD'nin Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (Base Erosion and Profit Shifting - BEPS) 13 numaralı eylem planı kapsamında çok uluslu işletmeler için yeni bildirim yükümlölükleri ortaya çıkmaktadır. Söz konusu eylem planını takiben Gelir İdaresi Başkanlığı, 16 Mart 2016 tarihinde 3 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Taslağı'nı ve ardından Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Karar Taslağı'nı yayınlamış ve söz konusu karar taslağı ile 5 Ekim 2015 tarihinde yayımlanan OECD'nin "Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme ve Ülke Bazlı Raporlama" başlıklı raporunda konu edilen üç aşamalı belgelendirme yaklaşımı getirilmiştir:

- Gayri maddî haklar ve ticarî faaliyetler ile ilgili özellikli bilgileri içeren çok uluslu işletmeler grubu hakkında küresel bilgileri kapsayan "Ana Rapor";
- Grubun Türkiye mukimi işletmesinin tüm ilişkili şirketlerle yaptığı işlemler hakkında detaylı bilgileri içeren "Ülke Raporu"; ve
- Gelir, kâr, ödenen vergi ve çeşitli ticarî faaliyet ölçütlerinin Ülke Bazlı Raporlanması.

2. Yükümlölük kapsamı nedir?

Taslak düzenleme üç aşamalı belgelendirme yükümlölüğü yaklaşımında çok uluslu işletmelerin yükümlölüklerinin kapsamını belirlemek amacıyla belirli limitler belirlemiştir.

3. “Ana Rapor” nedir?

Çok uluslu işletmeler grubu kapsamında bulunan ve bir önceki hesap dönemi sonu bilançosundaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satış hasılat tutarı 250 Milyon TL ve üzerinde olan Türkiye mukimi kurumlar vergisi mükellefleri için 1 Ocak 2017’de veya sonrasında başlayan hesap dönemleri için Ana Rapor hazırlama yükümlülüğü getirilmiştir. Ana Rapor’un, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresini takip eden ikinci ayın sonuna kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibrazı zorunlu olacaktır.

Ana Rapor’da çok uluslu işletmeler grubuna yönelik olarak istenilen bilgiler beş başlıkta toplanmaktadır:

- Grubun organizasyon yapısı
- Grubunun ticarî faaliyetlerinin tanımı
- Grubun sahip olduğu gayri maddî varlıklar
- Grup içinde ilişkili işletmeler arası finansal işlemler
- Grubun finansal ve vergisel durumu

Sık Sorulan Sorular

— Ana Rapor’u kim hazırlayacak?

Ana Rapor hazırlama yükümlülüğü, çok uluslu işletmeler grubunun nihai ana işletmesine aittir.

— Ana Rapor hazırlamak için alt sınır her ülkede aynı mı?

Hayır. Türkiye mevzuatında sınır “bir önceki hesap dönemi sonu bilançosundaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satış hasılat tutarı 250 Milyon TL ve üzerinde olan” çok uluslu işletmeleri kapsamaktadır. Ancak her ülke mevzuatında farklı limitler belirlenmiştir.

— Ana Rapor hangi dilde olacak?

Türkiye’de Ana Rapor kapsamına giren tüm şirketler raporu Türkçe olarak ibraz edecektir. Yurt dışı iştirakleri Ana Rapor kapsamına giren Türk çok uluslu işletmeleri, faaliyet gösterdikleri her bir ülkedeki yerel düzenlemeye göre raporu ya yerel dilde, ya da İngilizce olarak paylaşacaktır.

— Ana Rapor idareler arasında otomatik olarak paylaşılacak mı?

Hayır. Ana Rapor otomatik bilgi değişimi kapsamında olmayıp, her ülkede mukim işletme tarafından (eğer o ülke mevzuatında kapsama giriyor ise) talep edildiğinde veya belirli bir sürede ayrı ayrı ibraz edilecektir.

— Ana Rapor her yıl hazırlanmalı mı?

Hayır. Ana Rapor kapsamı yıllık ilişkili işlem detayı veya ekonomik analiz içeren bir rapor değildir. Şirket ve grup yapısındaki değişiklikler ve yenilikler ışığında güncellemek yeterli olacaktır.

— Ana Rapor hangi sürelerde ibraz edilecek?

Türkiye’de Ana Rapor Kurumlar Vergisi Beyannamesi’nin verilmesinden sonra 2 ay içerisinde hazır olup, talep edildiği durumda ibraz edilecektir. Ancak diğer ülkelerde ibraz süreleri ve şekilleri farklı olup, her ülke için ayrıca takip edilmelidir.

— Ana Rapor ilk olarak hangi yıl için hazırlanacak?

Türkiye’de Ana Rapor ilk olarak 2017 yılı için hazırlanacaktır, ancak bazı ülkelerde 2016 yılına ilişkin de Ana Rapor yükümlülüğü bulunmaktadır (Örnek: Hollanda). Dolayısıyla bu ülkelerde iştiraki bulunan çok uluslu işletmeler 2016 yılını da dikkate almak durumundadır.

4. “Ülke Raporu” nedir?

Taslak mevzuat ile getirilen Ülke Raporu aslında kurumlar vergisi mükelleflerince 2007’den bu yana hazırlanmakta olan yerel yıllık transfer fiyatlandırması belgelendirme raporuna tekabül etmektedir. Dolayısıyla, Ülke Raporu da yıllık transfer fiyatlandırması belgelendirme raporu gibi 18 Kasım 2007’den beri yürürlükte olan 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği Ek-3’te belirtilen prensiplere uygun olarak hazırlanacaktır.

Ülke Raporu hazırlamaya ek olarak, tüm kurumlar vergisi mükellefleri yürürlükteki 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği’nin 2 Numaralı Ekinde yer alan “Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form” ’u doldurmaya ve kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde, bağlı bulundukları vergi dairesine sunmaya devam edeceklerdir.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Formu’nda (Ek 2) 30 bin TL işlem tutarı sınırlaması ve de daha önce mevcut olmayan Ek 4 Formu 3 Seri No’lu Tebliğ Taslağı’nda gündeme getirilen, ancak Bakanlar Kurulu Karar Taslağı’nda yer verilmemiş olan yeniliklerdir.

Sık Sorulan Sorular

— Ülke Raporu’nu kimler hazırlayacak?

Ülke Raporu her bir ülkede faaliyet gösteren her bir şirket tarafından o şirketin kendi ilişkili tarafları ile olan işlemleri özelinde hazırlanması gereken bir rapordur. Mevzuatında kapsama alınmış olan tüm ülkelerdeki iştirakler bu raporu ayrı ayrı hazırlamak durumundadır.

— Ülke Raporu kapsamına giren şirketleri nasıl tespit edeceğiz?

Ana Rapor’da olduğu gibi Ülke Raporu’nda da her ülke idaresi farklı alt sınırlar belirlemiştir. Faaliyet gösterilen her ülke için yerel düzenlemeler ışığında raporun hazırlanıp hazırlanmayacağı tespit edilmelidir.

— Ülke Raporu’nun içeriği her ülkede aynı mı?

Genel kapsam itibarıyla aynı olup, bazı ülkelerde spesifik gereklilikler olabilmektedir. Ekonomik analizlere temel olan veri tabanları, raporda yer verilmesi gereken özellikli konular bazı ülkelerde farklı olabilmektedir ancak OECD tarafından belirlenen ülke raporu şablonu çoğu ülkede kabul görmektedir.

5. “Ülke Bazlı Raporlama” nedir?

OECD’nin BEPS eylem planına paralel olarak; 3 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Tebliğ Taslağı ile Bakanlar Kurulu Karar Taslağı da ülke bazlı raporlamanın, çok uluslu şirketler grubunun ana değişkenlerinin ülkeler bazında global bir dağılımını içermesini gerektirecek şekilde düzenlenmiştir.. Buna göre her bir grup şirketinin geliri, kârı, ödediği vergileri, tescil edilmiş sermayesi, geçmiş yıl kârları, çalışan sayısı, maddî duran varlıkları ve ana faaliyet bilgileri taslak Tebliğ’in “5 numaralı Ek”inde belirtilen tabloların formatında beyan edilecektir. Taslak Tebliğin 5 numaralı ekinde doldurulması istenen tablolar, 5 Ekim 2015 tarihinde yayımlanan OECD’nin 13 numaralı BEPS Eylem Planı “Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme ve Ülke Bazlı Raporlama” başlıklı raporunda yer alan tablolar ile aynıdır.

Çok uluslu işletmeler gruplarının nihaî ana işletmeleri için, ilk ülke bazlı rapor 2016 hesap dönemi için 31 Aralık 2017 tarihine kadar idareye sunulacaktır. Özel hesap dönemine tabi olan Türkiye’de mukim nihai ana işletme ilk ülke bazlı raporlamayı 2018’de (1 Ocak 2016’dan sonra başlayan ilk hesap döneminin kapanışından sonraki 12 ayın sonuna kadar) elektronik ortamda idare’ye sunacaktır.

Ülke bazlı raporlama zorunluluğu, raporlamanın yapılacağı ilk yıl (2016) için bir önceki hesap döneminde yıllık konsolide grup geliri 2 milyar 37 milyon TL (yaklaşık 633 milyon Euro) ve üzerinde olan çok uluslu işletmeler gruplarına uygulanacaktır. 2017 yılı ve sonrasında başlayacak raporlama dönemleri için konsolide grup geliri alt sınırının TL karşılığı belirlenirken de gene OECD’nin 13 numaralı eylem planı “Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme ve Ülke Bazlı Raporlama” başlıklı Nihai Raporu’nda önerildiği üzere 750 milyon Euro dikkate alınacaktır. 2017 hesap dönemi ve sonrası için TL cinsinden alt sınır belirlenirken; bir önceki yıla ilişkin T.C. Merkez Bankası’nca açıklanan döviz alış kurunun Ocak ayı ortalaması kullanılarak 750 Milyon Euro karşılığı Türk Lirası tutarı hesaplanacaktır.

Sık Sorulan Sorular

— Ülke Bazlı Rapor’u kim hazırlayacak?

Bir önceki hesap dönemine ait konsolide grup cirosu 2 milyar 37 milyon TL ve üzerinde olan çok uluslu işletmeler grubu bu raporu hazırlayacaktır.

— Çok Uluslu İşletmeler Grubu tanımı nedir?

Çok Uluslu Grup; ayrı vergi otoritesi olan farklı ülke(ler)de faaliyet gösteren ve birbirlerine kontrol ve ortaklık bakımından bağlı ve mevcut muhasebe uygulamaları doğrultusunda finansal raporlama amaçlı konsolide rapor hazırlaması zorunlu olan ya da hisseleri borsada işlem görseydi konsolide rapor hazırlaması zorunlu olacak şirketleri ifade etmektedir.

— Raporu beyan etmesi gereken şirket hangisidir?

Grubuna hâkim ana şirket, Ülke Bazlı Raporlamayı beyan etmesi gereken işletmedir. Hâkim Ana Şirket, gruba ait söz konusu konsolide finansalları çıkarak olan işletmedir.

— Konsolidasyonda hangi muhasebe standartları dikkate alınacaktır?

Çok uluslu grubun hâkim şirketinin hisseleri borsada işlem görüyorsa, grubun hâli hazırda uyguladığı muhasebe standardına göre konsolidasyon yapılması, grubun hâkim şirketinin hisseleri borsada işlem görmüyorsa, tutarlı olmak kaydıyla; grubun hakim şirketinin kullanmış olduğu yerel muhasebe standardına göre (yerel GAAP) ya da UFRS standartlarına göre konsolidasyon yapılması mümkündür. Ancak hâkim şirketin bulunduğu ülke mevzuatında hissesi borsada işlem gören şirketler için zorunlu bir muhasebe standardı uygulamaktaysa, söz konusu muhasebe standardının kullanılması zorunludur.

Bu durumda hangi muhasebe standardının dikkate alınacağını tespitinde, öncelikle hâkim şirketin halka açık olup olmadığına bakılmalı, eğer halka açık ise, hâkim şirketin uygulamış olduğu muhasebe standartları kullanılmalıdır. Eğer halka açık değilse Türkiye’de halka açık şirketler için uygulanması zorunlu muhasebe standardı olduğu için yine bu muhasebe standardı (TMS) esas alınmalıdır.

— Raporun kapsamına hangi şirketler giriyor?

Grubun nihaî ana işletmesinin tüm ülkelerde bulunan tüm ilişkili şirketleri rapor kapsamına girecektir. Burada konsolide edilmiş olma şartı yoktur. OECD açıklamalarına göre konsolide edilen tüm şirketler, ölçek ve önem nedeniyle konsolide edilmeyen şirketler ve tüm bu şirketlerin herhangi bir ülkede herhangi bir amaçla ayrı kayıt tutan tüm işyeri/iştirakleri rapora dahil olacaktır.

Bununla birlikte konsolide olsa bile yatırım fonları, çoğunluk hissesi bağımsız bir tarafa ait işletmeler, ortak girişimler ve vergi transparan işletmeler için özel açıklamalar mevcut olup bu yapıların rapora dâhil edilmesi daha çok konsolidasyon türüne bağlı olup genel mantık öz kaynak yöntemiyle konsolide olan söz konusu yapıların rapora dâhil edilmemesidir.

— Ülke Bazlı Rapor hazırlamak için alt sınır her ülkede aynı mı?

Birçok ülkede sınır 750 milyon Euro konsolide grup cirosu olarak belirlenmesine rağmen bazı ülkelerde Türkiye’de olduğu gibi yerel para birimi ile farklı sınırlar olabilmektedir (Örnek: Rusya, Japonya).

— Vekil uygulaması nedir?

Ülke Bazlı Raporlama kapsamına giren, ancak henüz mevzuatın yürürlüğe girmemiş olmasından dolayı raporlamayı yapamayan ana hâkim şirketler, Ülke Bazlı Raporlama’nın mevzuata girmiş olduğu bir ülkedeki iştirakini vekil olarak atayıp raporun kendi namına o ülkede ibraz edilmesini sağlayabilir.

— Şubeler rapor kapsamına giriyor mu?

Evet. Şubeler de rapora ayrı yazılmak suretiyle dâhil edilecektir. **Birden çok faaliyet alanı olan çoklu gruplar bu raporu nasıl hazırlayacak?**

Faaliyet alanı itibarıyla çoklu küçük gruplardan / holdinglerden oluşan çok uluslu işletmeler her bir konsolide eden nihaî ana işletme tarafından raporlanacaktır. Burada raporlamayı kimin yapacağı muhasebe standartlarına bağlı olup ülkedeki zorunlu muhasebe standardına göre konsolidasyonun yapıldığı nihaî ana işletme

raporun sorumlusu olacaktır. Muhasebe standartlarına göre çoklu küçük gruplar ayrı konsolide ediliyorsa her çoklu grubun nihai ana işletmesi raporlamanın sorumlusu olacaktır.

— **Raporun verilme süresi nedir?**

Türkiye ve diğer pek çok ülkede 2016 hesap dönemi için hazırlanacak rapor 31.12.2017 tarihine kadar verilecek şekilde düzenlenmiştir. Ancak bazı ülkelerde uygulama 2017 hesap dönemi için 2018 yılına kaydırılmıştır. Dolayısıyla bu ülkelerde 2016 yılına ilişkin Ülke Bazlı Rapor talep edilmeyecek ancak gönüllülük esasına göre beyan edilebilecektir.

— **Rapor içerisinde istenen “Gelir” nasıl tespit edilecek?**

Gerçekleştirilen işlemler sonucunda elde edilen gelir (Envanter ve mülk satışları, hizmetler, telif ücretleri / royalty, faiz, primler, diğer). Ödeyen tarafından kâr payı olarak görülen ödemeler hariçtir. Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan olağandışı gelir ve kârlar dâhildir. Özetle Şirketin solo UFRS finansalında yer alan tüm gelirler (temettü geliri hariç).

— **Rapor içerisinde istenen “İlişkili Gelir” nasıl tespit edilecek?**

Ülke Bazlı Rapor’da ilişkili gelir tanımını, raporun kapsamına dâhil edilmiş tüm şirketlerin birbirleriyle olan gelirleri oluşturuyor.

— **Rapora konu tutarlar hangi kayıtlara göre tespit edilecek?**

Düzenli ve tutarlı olarak uygulanmak koşuluyla konsolidasyon rapor paketleri, şirket bazında yasal kayıtlar, veya yönetim raporları kullanılabilir. Raporlayan şirket rapor içerisinde fonksiyonel para birimini kullanabilir.

— **Rapor hangi döviz biriminden hazırlanacaktır?**

Rapor grubun fonksiyonel para birimine göre hazırlanabilir.

— **Raporda bir ülkede birden fazla iştirak yer aldığı zaman bu iştiraklere ait tutarlar konsolide olarak mı ayrı ayrı mı dikkate alınacaktır?**

Bir ülkede yer alan birden fazla işletmeye ait bilgiler konsolidasyon değil toplama (“aggregation”) yoluyla dikkate alınacaktır.

— **Ülke Bazlı Rapor nasıl ibraz edilecek?**

Ülke idareleri arasında Otomatik Bilgi Değişimi Anlaşması uygulanmaya başlamış olup, bu anlaşmalara taraf olan ülke idareleri arasında rapor elektronik ortamda paylaşılacaktır. Anlaşmaya henüz taraf olmamış tüm ülkelerde idareye Ülke Bazlı Rapor ayrı ayrı ibraz edilecektir.

— **Ülke Bazlı Rapor kamuyla paylaşılacak mı? İnceleme veya keyfi uygulama olabilir mi?**

Ülke Bazlı Rapor yalnızca risk tespiti ve üst düzey inceleme verisi olarak kullanılacak olup, bu bilgiler yalnızca idareler arasında paylaşılacaktır.

— **Bildirim yükümlülüğü nedir?**

Türkiye’de de taslak mevzuat ile getirilmiş olan “bildirim yükümlülüğü”, Ülke Bazlı Rapor’un hangi şirket tarafından hangi vergi idaresine ibraz edileceğini belirten yazılı bir bildirim olacaktır. Taslak Bakanlar Kurulu Kararı’na göre Türkiye için bildirim BKK’nın yayımlanmasından itibaren 3 ay içinde yapılacaktır. Bildirim süreleri yine her ülkede farklı olup, bazı ülkelerde bildirim yükümlülüğü bulunmamaktadır. (Örnek: Hollanda mevzuatına göre Ülke Bazlı Rapor bildirimini için son tarih 1 Eylül 2017 idi).

İletişim:



Abdulkadir Kahraman

Vergi Bölüm Başkanı,
Şirket Ortağı, YMM
T: +90 216 681 90 04
E: akahraman@kpmg.com



Başak Diclehan

Direktör, SMMM
Global Transfer Fiyatlandırması Hizmetleri
T: +90 216 681 91 18
E: bdiclehan@kpmg.com

Detaylı bilgi için:

KPMG Türkiye
Kurumsal İletişim ve Pazarlama Bölümü
tr-fmmarkets@kpmg.com

İstanbul

Rüzgarlıbahçe Mh. Kavak Sk. No:29
Kavacık 34805 Beykoz / İstanbul / Türkiye
T: +90 216 681 9000

Ankara

The Paragon İş Merkezi Kızılırmak Mah. Ufuk
Üniversitesi Cad. 1445 Sok. No:2 Kat:13
Çukurambar 06550 Ankara / Türkiye
T: +90 312 491 7231

İzmir

Heris Tower, Akdeniz Mah. Şehit Fethi Bey Cad.
No:55 Kat:21 Alsancak 35210 İzmir / Türkiye
T: +90 232 464 2045

kpmg.com.tr

kpmgvergi.com

kpmg.com/socialmedia



Bu dokümanda yer alan bilgiler genel içeriklidir ve herhangi bir gerçek veya tüzel kişinin özel durumuna hitap etmemektedir. Doğru ve zamanında bilgi sağlamak için çalışmamıza rağmen, bilginin alındığı tarihte doğru olduğu veya gelecekte olmaya devam edeceği garantisizdir. Hiç kimse özel durumuna uygun bir uzman görüşü almaksızın, bu dokümanda yer alan bilgilere dayanarak hareket etmemelidir.

© 2017 Yetkin Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., KPMG International Cooperative'in üyesi bir Türk şirkettir. Tüm hakları saklıdır.
Türkiye'de basılmıştır.

KPMG adı ve KPMG logosu KPMG International Cooperative'in tescilli ticari markalarıdır.