

SİRKÜLER
Sayı: 2015/164

İstanbul, 10.11.2015
Ref: 4/164

Konu:

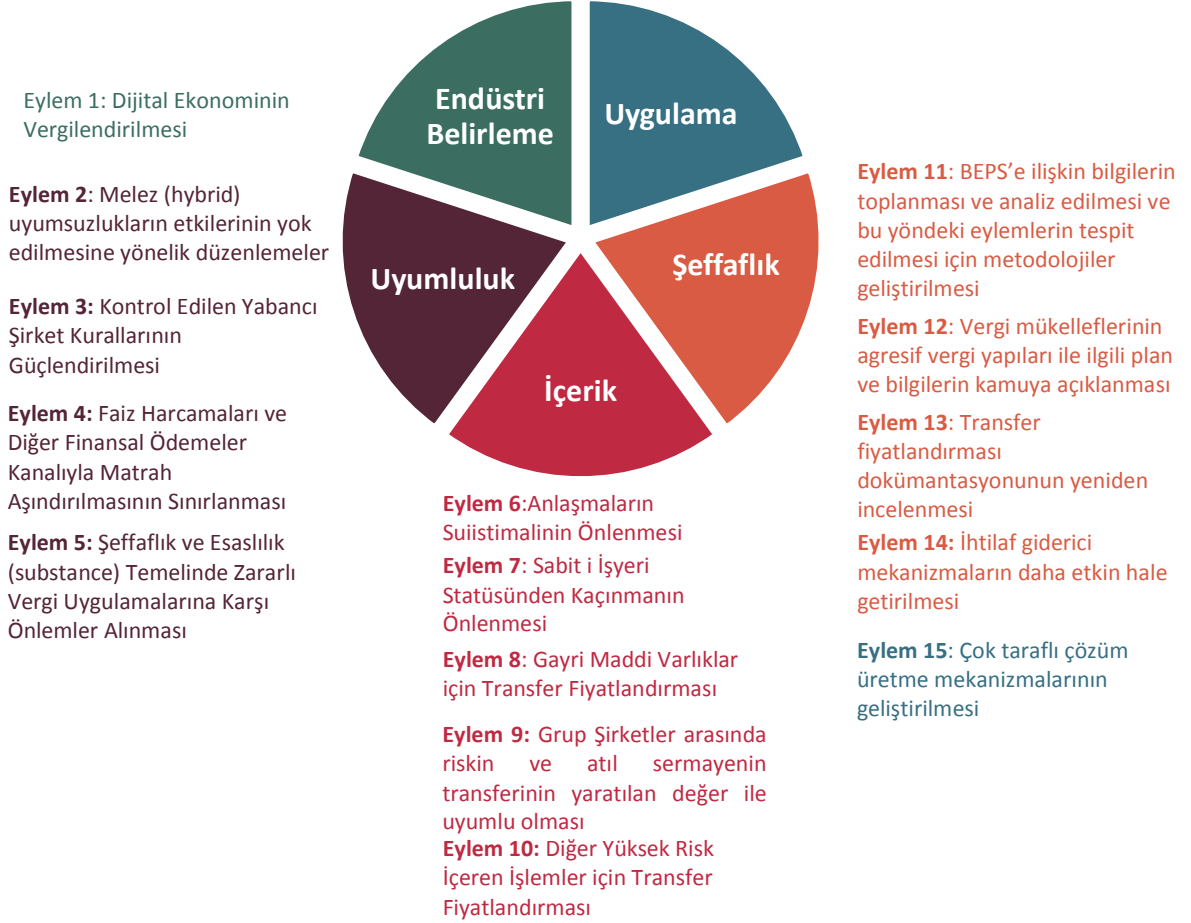
BEPS EYLEM PLANLARI KAPSAMINDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI

G20 ülkelerinin ortak talebi üzerine 2013 yılında harekete geçen Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (“OECD”), vergi kaçakçılığının ve çifte vergilendirilmemenin¹ (double non-taxation) önüne geçmek için Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı Eylem Planının (“*BEPS*”- *Base Erosion and Profit Shifting – Eylem Planı*) son halini 5 Ekim 2015’de her bir aksiyon planı için ayrı nihai Raporlar şeklinde (“*BEPS Nihai Rapor*”) yayınlamıştır. Genel çerçeve olarak BEPS eylem planı, ülkelerin vergi mevzuatları arasında var olan boşluklardan kaynaklanan çifte vergilendirmeme durumunu ortadan kaldırmayı, işlemlerin özü ile vergilendirme arasındaki ilişkiyi dengelemeyi ve vergilendirmede şeffaflığı arttırmayı amaçlamaktadır.

BEPS Eylem Planı 8 Ekim 2015’de G20 Maliye Bakanları toplantısında ve 10 Ekim 2015’de IMF İkinci Yarıyıl Toplantıları’nda ele alındıktan sonra Kasım ayında Antalya’da yapılacak olan G20 Liderler Zirvesinde nihai karara bağlanacaktır. BEPS paketinin nihai hale gelmesi, ülkelerin iç mevzuatlarında yapacakları değişiklikler, OECD model vergi anlaşmaları, vergi konularında bilgi değişimi anlaşmaları ve idari yardıma ilişkin çok taraflı anlaşmalarda yapılacak revizyonlar ve otomatik bilgi değişimi (Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters) altyapısının sağlanması ile final hale gelecek ve uygulanmaya başlanacaktır.

¹ Çifte vergilendirilmeme, birden çok devletin sınırları içerisinde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin, karma araçlar ve yapılarla, agresif vergi stratejileri geliştirerek veya devletlerce uygulanan farklı vergi politikalarından kaynaklanan boşluklardan yararlanarak belli bir ekonomik eylemin veya gelir unsurunun hiç vergilendirilmemesine neden olmasıdır.

BEPS EYLEM PLANLARI



Toplamda 15 maddeden oluşan BEPS Eylem Planı'nda, 8, 9, 10 ve 13 numaralı eylem planlarında doğrudan transfer fiyatlandırması konusunu ele alınmaktadır. OECD, 8, 9 ve 10 numaralı eylem planlarını içeriklerinin benzerliği nedeniyle tek bir BEPS Nihai Rapor sunmuştur. OECD tarafından final hale gelen Eylem Planları neticesinde OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi ("Rehber") güncellenmiştir. Söz konusu eylem planları çerçevesinde Rehber'de transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak gözden geçirilip yeniden düzenlenen kısım ve konulara ilişkin özet bilgiler aşağıda yer almaktadır.

1. EYLEM 8 – 10: TRANSFER FİYATLANDIRMASI SONUÇLARININ YARATILAN DEĞER İLE UYUMLU OLMASININ SAĞLAMASI

Rehberin I, II, VI, VII ve VIII. Bölümleri, Eylem Planı 8-10 dahilinde revize edilmiştir. Öne çıkan değişiklikler aşağıda maddeler halinde özetlenmiştir.

1.1.Rehber Bölüm 1: Emsallerine Uygunluk İlkesi

- İlişkili taraflar arasında sadece sözleşme üzerinde yaratılan, ekonomik ve ticari gerçekleri yansıtmayan risk paylaşımlarının önüne geçecek kurallar konmaktadır. Rehberde emsallerine uygunluk ilkesi, riski üstlenmek, riski kontrol edebilmek veya başka bir deyişle riski üstlenecek finansal kapasiteye sahip olmak olarak tanımlanmaktadır. Rehber, özellikle risk analizinin önemini vurgulamaktadır. Bu konuda uygulanması gereken altı adımlık bir risk analizi yöntemi hazırlanmıştır.
- Her hangi bir işlevi olmadan sadece grup içerisinde atıl sermayeye sahip olan ve ilişkili şirketlere bu sermayeyi kullandıran şirketler (cash box), sağladıkları bu fonlama sonucunda sadece risksiz oran üzerinden (risk-free rate) bir gelir elde edebileceklerdir.
- Vergi idareleri, taraflar arasındaki işlemlerin ticari ve finansal bir esastan (substance) yoksun olduğuna karar vermeleri sonucunda işlemi reddetme hakkına sahip olacaklardır. Bu noktada vergi idaresi ilişkisiz şirketlerin benzer ekonomik koşullarda benzer bir ticari işlemi gerçekleştirip gerçekleştirmeyeceği sorgulayacaktır. Bu sorgulama yapılırken Karşılaştırılabilirlik Analizi oldukça önemlidir. Karşılaştırılabilirlik analizinin unsurları Rehber’de yeniden tanımlanmıştır. Karşılaştırılabilir Analizi, Eylem Planı 13’de yer alan Transfer Fiyatlandırması Ana Dosyası (Master File) ve Yerel Belgelendirme Dosyası’nın (Local File) en önemli bölümlerinden birini oluşturacaktır.

- Rehber’de, grup sinerjisi kavramı kabul edilmiş ve bu sinerjinin yarattığı olası fayda ve zararlardan bahsedilmiştir. Rehber’de Karşılaştırılabilirlik Analizi yapılırken bu sinerjinin etkilerinin de dikkate alınması gerektiği ve eğer yapılabiliyorsa ortaya çıkan artık fayda ya da zararın, grup şirketlerinin bu sinerjiye yaptıkları katkı oranında dağıtılması gerektiğinden bahsedilmiştir.

1.2.Rehber Bölüm 2: Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

10 numaralı Eylem Planı vergi mükelleflerinin global tedarik zinciri içerisinde yaratılan değer ile uyumlu transfer fiyatlandırması politikalarını geliştirmeyi amaçlamaktadır. Bununla ilintili olarak ticari mal alım satım işlemlerinin emsallerine uygunluğunu tespit etme ve değerlendirmede yaratılan değer ile uyumlu olmak ve transfer fiyatlandırması yöntemlerinin doğru ve etkin kullanılması amaçlanmaktadır.

Rehber’in 2 numaralı bölümü, özellikle ticari mal alım satım işlemlerinde kullanılan Karşılaştırılabilir Fiyat Yönteminin uygulanabilirliği ile ilgili olarak revize edilmiştir. BEPS Eylem planlarının gelişmekte olan ülkelerdeki etkilerine göre bu kısmın tekrar revize edebileceği belirtilmiştir.

Yine 10 numaralı Eylem Planı dahilinde OECD, Kar Bölüşüm Yönteminin global tedarik zincirinde taraflar arasındaki emsal fiyatı belirlemede daha etkin ve uygulanabilir olmasını amaçlamaktadır. Zira bu yöntemin uygulanması maalesef hem vergi mükellefleri tarafından uygulanması hem de vergi idareleri tarafından değerlendirmesi zor bir yöntem olarak kabul görmektedir.

. 1 numaralı Eylem Planı olan dijital ekonomi ile de oldukça ilintili olan ve gelecekte uygulama alanının artacağı tahmin edilen kar bölüşüm yöntemine ilişkin çalışmalar OECD bünyesinde devam etmekte olup Rehber’in ilgili kısmının 2017 yılının ilk yarısında tamamlanması beklenmektedir.

1.3.Rehber Bölüm 6: Gayri Maddi Varlıklar ile Rehber Bölüm 8: Maliyet Katkı Düzenlemeleri

Rehberin 6. ve 8. bölümleri 8 numaralı Eylem planına paralel olarak yeniden yazılarak gayri maddi varlıklar konusunu daha detaylı içerecek şekilde güncellenmiştir. 8 numaralı Eylem Planı, ilişkili taraflar arasındaki gayri maddi varlıkların transferi sonucu oluşabilecek matrah aşındırma ve kar transferini önlemek için (i) Gayri maddi varlıkların daha geniş ancak daha net bir tanımının yapılması; (ii) Gayri maddi varlıkların el değiştirmesinden elde edilen kazancın yaratılan değer ile uyumlu paylaşılması, (iii) Değerlemesi zor gayri maddi varlıkların transfer fiyatını belirlemede yeni ve özel ölçümlerin geliştirilmesi (iv) Rehber'in 8. bölümü olan "Maliyet Katılım sözleşmeleri (Cost Contribution Arrangement, CCA)" kısmının yeniden revize edilmesini planlamıştır.

Yapılan revizyonlarda dikkat çeken önemli noktalar aşağıdaki gibidir;

- ❖ İşletmelerin gayri maddi hakkın kullanılmasıyla elde edilen ekonomik getiriden pay almaları söz konusu işletmenin o gayri maddi varlığın yasal sahibi olması (legal ownership) yeterli olmayacaktır.

Ekonomik getiri, gayri maddi varlığın yaratılması, geliştirilmesi, korunması gibi değer yaratan (value-creating) fonksiyonları sergileyen ve bu süreçte ilgili riskleri üstlenen ve kontrol eden işletme veya işletmelerin geliri olduğu kabul edilecektir.

- ❖ 8 numaralı BEPS Eylem planında grup içerisindeki işlevi diğer ilişkili kişilere fon (kredi) sağlamakta olan işletmelerin elde edeceği kârın emsallere uygunluğunun sağlanabilmesi için yeni kurallar geliştirilmiştir. Eğer bahsi geçen türden bir fonu sağlayan şirket, bu süreçte oluşacak olan finansal riski kontrol ediyorsa, şirketin beklenen getirisi üstlendiği risk ile doğru orantılı olmalıdır. Bu noktada beklenen getiriye emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda bir örnek olarak; şirketin bu süreçte benzer karşılaştırılabilir yatırımlardan elde edeceği getiri gösterilebilir. Eğer işletme, bu süreçte

herhangi bir risk taşıyor veya kontrol etmiyorsa getirisi de benzer koşullarda risksiz bir yatırımın getirisinden fazla olamayacaktır.

❖ OECD BEPS Nihai Raporu, gayri maddi varlığın değerlemeleri konusuna açıklık getirmiştir. Rehber, bu varlıklar konusunda veri tabanlarından elde edilen emsallerin nadiren karşılaştırılabilirlik analizlerinde kullanılmaya uygun olduğunu belirtmektedir. Bu noktada Rehber, yaratılan değer ölçülmesinde diğer transfer fiyatlandırması yöntemlerinin kullanılması gerektiğini savunmaktadır.

1.3.1. Değerlemesi Zor Gayri Maddi Varlıklar (HTVI)

BEPS 8-10 Final Eylem Raporu'nda, Değerlemesi zor gayri maddi varlıkların² (Hard-To-Value Intangibles)) transfer fiyatlandırması analizi konusuna açıklama getirmiştir.

Değerlemesi zor gayri maddi varlıkların özelliklerinden bir kaç aşağıda belirtilmiştir;

- Alım-satım ya da kiralama sırasında tam olarak geliştirilmemiş,
- Alım-satımdan uzun yıllar sonrasına kadar ticari olarak kullanılmasının öngörülmediği,
- Gayri maddi varlık, belirli bir Maliyet Katkı Sözleşmesi (Cost Contribution Arrangement³)'ne bağlı olarak geliştirilmiş ve kullanılmış ise.

Değerlemesi zor gayri maddi varlıklar hem muhasebeleştirme açısından mutlak bir değer biçme açısından zorluk yaşanan konulardandır. Bu nedenle Rapor, Değerlemesi zor gayri maddi varlıkları içeren işlemlerle ilgili olan transfer fiyatlandırması düzenlemeleri getirmiştir. Bu noktada öncelikli olarak Değerlemesi zor gayri maddi varlıklar işlem öncesi

² Transferi sırasında güvenilebilir bir karşılaştırılabilir emsali bulunmayan ve/veya gelecekteki değeri hakkında kesin bir yorum yapılamayacak olan gayrimaddi varlıklar ya da spesifik olarak haklar, Eylem Planı 8 -10 kapsamında HTVI olarak tanımlanmıştır.

³ Maliyet Katkı Sözleşmeleri, teşebbüsler arasında yazılı olarak yapılan bir sözleşme olup varlık, hizmet ya da gayri maddi hakkın geliştirilmesi, elde edilmesi veya üretilmesinin risk ve maliyetlerine tarafların katılımını ve her bir tarafın bu varlık, hizmet veya gayri maddi hak üzerindeki hak ve yükümlülüklerini belirler.

(ex ante) ve işlem sonrası (ex post) olarak değerlendirilecek ve transfer fiyatlandırması analizleri işlem öncesi projeksiyonları baz alınarak yapılacaktır. Ancak işlem öncesi ile işlem sonrası değerleri arasında %20'den fazla bir değer kaybı/kazancı olduğunda şirket işlem öncesi değerleri üzerinden yapılan transfer fiyatlandırması analizinde değişiklikler yapabilecektir.

1.3.2. Maliyet Katılım sözleşmeleri (Cost Contribution Arrangement, CCA)

Final Raporun maliyet katılım sözleşmeleri ile ilgili olan kısmı, Rehber'in 8 numaralı bölümüne değişiklikler getirmektedir. Rehber bu değişiklikler ile maliyet katılım sözleşmeleri, grup içi hizmetler ve gayri maddi varlıklara getirilen değişikliklerin birbirleri ile uyum göstermesini amaçlamaktadır.

BEPS Final Eylem Raporu 8-10'a göre;

❖ Maliyet katılım sözleşmeleri, şirketler arasında imzalanan ve kaynakların ortak kullanılmasıyla elde edilecek karşılıklı fayda amacıyla beraber gerçekleştirilecek projeler (iş geliştirme ve gayrimaddi varlık, maddi duran varlık veya servis hizmetleri edinme vs.) için risk ve katkı paylaşımlarını belirten bir anlaşmadır.

❖ Karşılıklı fayda maliyet, katılım sözleşmelerinin ön koşuludur. Katılımcılar maliyet katılım sözleşmeleri sonucunda mutlak bir fayda edinmeyi amaçlamalıdır. Örneğin, maliyet katılım sözleşmelerini imzalamış bir şirket, süreç sonucunda ortaya çıkan servisten faydalanabilmeli veya elde edinilen hakları kullanabilmelidir.

❖ Maliyet katılım sözleşmelerine katılacak şirketler için bir diğer önemli unsur risk kontrolüdür. Şirketler maliyet katılım sözleşmeleri süresince oluşacak riskleri kontrol edebilecek fonksiyonel kapasiteye sahip olmalıdırlar. Yani maliyet katılım sözleşmelerine

katılacak her bir şirket, oluşacak olan finansal riski⁴ veya diğer riskleri üstlenme konusunda karar verme yetkisine sahip olmalıdır.

❖ Şirketlerin katkılarının değerlendirilmesi, benzer şartlarda bağımsız şirketlerle yapılan projelerde bağımsız şirketin katkısına düşen değerle paralel olmalıdır. Katkıların genel olarak ortaya çıkan değere bağlı olarak hesaplanması gerekirken, rapor, şirketlerin güncel katkılarının masraflarının karşılaştırılmasının daha pratik bir yöntem olduğu gerçeğini de göz önünde bulundurmaktadır. Ancak bu yöntem, katılımcıların katkılarının birbirlerinden farklı olduğu noktalarda işe yaramayacaktır. Örneğin, maliyet katılım sözleşmesi katılımcılarından bazıları servis hizmetleri sağlarken, diğerleri gayri maddi varlıklar sağlıyorsa, bu noktada katkıların değerlemeleri yapılan masraflar baz alınarak yapılamayacaktır.

❖ Maliyet katılım sözleşmesinde dikkate alınması gereken konular da ayrıca Rehberde listelenmiş ve örnekler ile desteklenmiştir.

1.4.Rehber Bölüm 7: Grup içi Hizmetler

BEPS Eylem Planı 10, G20 ve OECD ülkelerinin, yönetim giderleri (Management Fee) ve ana şirket masraf katılım payları (Head Office Expense) gibi ödemeler yolu ile matrah aşındırması ve kar aktarımının önüne geçecek önlemler almasını amaçlamakta idi. Bu kapsamda Rehber'in 7 numaralı bölümü yeniden yazılmıştır. Bu bölümdeki güncellenmenin amacı düşük katma değerli grup içi hizmetlerin fiyatlandırılması ile servisi sağlayan şirketin masrafları arasındaki dengenin kurulması ve ülkelerin vergi matrahlarının korunmasının sağlanmasıdır. Rehber, düşük katma değerli grup içi hizmetlerin tanımlanması, sınıflandırılması, uygun dağıtım anahtarlarının ve masraf havuzunun belirlenmesi için “sadeleştirilmiş bir yaklaşım” getirmektedir.

⁴ Şirketler maliyet katılım sözleşmelerine katılmalarıyla beraber yani proje başlangıç aşamasından itibaren finansal riske maruz kalmaktadırlar.

Rehberde düşük katma değerli grup içi hizmetlerin tanımı aşağıdaki şekilde özetlenmiştir.

- Hizmetler, destekleyici mahiyettedirler,
- Verilen hizmet, ilişkili şirketin ana faaliyetinin bir parçası değildir,
- Sunulan hizmet, yüksek değerli gayri maddi hak gerektirmez ve yüksek katma değerli gayri maddi hakkın oluşması ile sonulanmazlar,
- Hizmetler, yüksek risk barındırmaz ve oluşmasına olanak vermezler,

Dolayısıyla aşağıdaki faaliyetler aşağıda detaylı olarak açıklanan sadeleştirilmiş yaklaşımdan yararlanacak faaliyetler olarak sayılamazlar:

- Bir grup şirketin ana faaliyet konusunu oluşturan hizmetler,
- ARGE faaliyetleri,
- Üretim faaliyetleri,
- Satış pazarlama ve dağıtım faaliyetleri,
- Finansal işlemler,
- Doğal kaynakların çıkarılması ve işlenmesi faaliyetleri,
- Sigorta ve reasürans işlemleri,
- Kurumsal st düzey yönetim hizmetleri.

Yenilenen Rehber'de düşük katma değerli hizmetlerin transfer fiyatlarının belirlenebilmesi için basitleştirilmiş bir yöntem geliştirmiştir.

- Basitleştirilmiş fayda testi ile işlemin düşük değerli servis olduğunun ispatı;
- Düşük değerli hizmete yönelik masraf havuzlarının yaratılması;
- Işlemin yapısına uygun tutarlı bir dağıtım anahtarının kullanılması;
- Hizmetin nceki basamaklarda paylaştırılmış maliyetine eklenecek olan %5 sabit kâr marjı.

Rehber’de, vergi idarelerinin, sadece belli bir eşik değerinin altındaki hizmet tutarları için basitleştirilmiş yöntemin kabul edilebileceğini, bir kısım oranları aşan hizmetleri için ise (cironun ya da faaliyet giderlerinin belli bir yüzdesini aşan) bu yöntemin kullanılmayabileceğini belirtmiştir.

Yukarıda bahsi geçen değişikliklerin uygulanması iki aşamalı olarak gerçekleşecektir. Birinci aşamada, gönüllü birçok ülkede 2018 yılına kadar yukarıda anlatılan sisteme geçilecektir. İkinci aşama, kapsam dışında kalan ülkelere basitleştirilmiş yöntemin matrah aşındırmasına yol açmayacağı kanıtlanacaktır. Bu sebeple ikinci aşama yukarıda bahsi geçen eşik değerinin belirlenmesi ve diğer potansiyel uygulama sorunlarının giderilmesini içerecektir.

2. EYLEM 13: TRANSFER FİYATLANDIRMASI BELGELENDİRMESİ VE ÜLKE BAZLI RAPORLAMA UYGULAMASI

2.1.Rehber Bölüm 5: Belgeleme

OECD Rehberi, 13 numaralı BEPS Eylem Planı doğrultusunda transfer fiyatlandırması belgelemesine yeni standartlar getirmekte, bu sayede vergi idarelerinin Çok Uluslu İşletmeler (ÇUI)’in global faaliyetleri ve transfer fiyatlandırma politikaları ile ilgili daha yüksek seviyede ve verimli bilgi almaları amaçlanmaktadır.

Yeni belgeleme standardı Ana Belgeleme Dosyası (Masterfile), Yerel Belgeleme Dosyası (Local File) ve Ülke Bazlı Raporlama (Country by Country Report) olmak üzere 3 aşamalı raporlama sisteminden oluşmaktadır.

2.1.1. Ana Belgeleme Dosyası (Masterfile)

Ana Belgeleme Dosyasının amacı ÇUI’nin global tedarik zinciri hakkında bilgi vermek, faaliyet gösterilen sektör dinamiklerini açıklamak ve grup içerisindeki ana işlemlerde uygulanan transfer fiyatlandırması politikası hakkında genel bir bilgi vermektir. Ana

Belgeleme Dosyasını hazırlamak grup merkezinin (Headquarter) sorumluluğundadır. Genel olarak standart bir Ana Belgeleme Dosyasında olması gereken bilgileri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- Grubun genel faaliyet bilgileri ve organizasyon yapısı,
- Grubun 5 büyük ürünü/hizmetine ilişkin tedarik zincirinin açıklaması,
- Grup içerisindeki hizmetlere ilişkin önemli hizmet sözleşmelerine ait bilgi ve transfer fiyatlandırma politikaları,
- Grubun faaliyet gösterdiği temel coğrafi pazarlar ve pazar dinamikleri,
- Fonksiyon, risk ve varlık (“FRA”) analizi,
- Gayri maddi haklara yönelik bilgiler,
- Grup içi finansal işlemler,
- Grubun konsolide mali bilgileri,
- Varsa peşin fiyatlandırma anlaşmaları hakkında bilgi.

2.1.2. Yerel Belgeleme Dosyası (Local File)

Yerel Belgeleme Dosyası, ilgili ülke ve diğer grup şirketleri arasındaki önemli işlemler ve bu işlemlerde uygulanan transfer fiyatlandırması politikası ve analizlerine odaklanmaktadır. Yerel raporda yer alan bilgiler, Ana Belgeleme Dosyasında açıklanan bilgileri tamamlayıcı nitelikte olmalıdır.

2.1.3. Ülke Bazlı Raporlama (“CbC” – Country by Country Reporting)

Ülke bazlı raporlama uygulama paketi, vergi otoritelerinin tutarlı ve seri bilgi almalarını sağlayacak olup, aynı zamanda bu bilginin doğruluğu ve gizliliğini temin edecektir. Ülke bazlı rapor, genel olarak grup şirketlerinin faaliyet gösterdiği ülkeler bazında brüt kar/zarar, ödenen vergi gibi istatistiksel bilgileri sunan, aynı şekilde bir ülkede faaliyet gösteren birden fazla grup şirket için de faaliyet bazlı bir ayrıştırma yapan bir rapordur. (Örnek Ülke bazlı rapor, Sirkülerin Ek’inde yer almaktadır). Rehber’e göre, ülke bazlı raporu, ilk olarak 2016 mali yılında uygulanmaya başlamalıdır. Yani ilk ülke bazlı raporlar 31.12.2017 yılında teslim edilecektir. Vergi idarelerinin büyük hacimli işlemlere odaklanmaları ve bu işlemler için bir

risk analizi yapmalarını sağlamak için sadece konsolide yıllık cirosu 750 Milyon Euro üzerinde olan ÇUI'ler ülke bazlı raporlamalarından sorumludur.

Rehber'de, Master File ve Local File dosyalarının ÇUI'in faaliyet gösterdiği her vergi idaresine sunulması gerektiği bununla beraber ülke bazlı raporunun sadece ana şirketin bağlı bulunduğu vergi idaresine sunulması gerektiği belirtilmiştir. Yerel vergi idaresi ülke bazlı raporu otomatik bilgi değişimi ya da diğer bilgi değişimi mekanizmalarını kullanarak elde edecektir.

Belirtmekte fayda vardır ki vergi idareleri bahsi geçen raporların gizliliğini sağlama konusunda kendi ülkelerinin iç mevzuatını sağlamlaştırmak ve bu gizliliği vergi mükelleflerine sağlama konusunda tam yetkilidir. Özellikle ülke bazlı Raporlardaki bilgilerin gizliliği bu bilgilerin OECD model anlaşma kapsamındaki bilgi değişimi, vergi konularında bilgi değişimi anlaşmaları ve İdari Yardıma İlişkin Çok Taraflı Anlaşmalardaki bilgi değişimindeki gizlilik ile aynı seviyede olmalıdır.

Üye ülkelerin hem kendi iç mevzuatlarını revize etmeleri hem de uluslararası bilgi değişimi anlaşmalarının kapsamının genişletilmesi için çalışmalara başlamışlardır. Uygulama paketinin nasıl ilerlediği OECD tarafından gözlenecek olup 2020'ye kadar tamamlanması planlanmaktadır.

A. Mazars Denge Olarak Yorumlarımız

OECD'nin öncülüğü ile uluslararası vergilendirme alanında devrim niteliğinde sayılabilecek bu gelişmelerin OECD ve G20 üye ülkesi olan ülkemizde de yer bulacağı açıktır. Bununla beraber BEPS uygulama paketinin yürürlüğe girmesi için yerel vergi mevzuatı ve ülkemizin taraf olduğu uluslararası bilgi değişim anlaşmalarında da değişiklikler yapılması gerekmektedir.

❖ BEPS eylem planlarının OECD ve/veya G20 üyesi olmayan ülkeler ile gerçekleştirilen işlemlerde nasıl uygulanacağı ise henüz kesinleşmemiştir. Bu tür ülkelerle ticaret ilişkisi

olan şirketler çifte vergilendirmeye maruz kalabilecek veya haksız rekabetin doğmasına sebebiyet verebilecektir.

❖ BEPS'in transfer fiyatlandırmasına yönelik eylem planlarında ilişkili işlemler için işlemin gerçek mahiyetinin çok daha fazla önem kazandığını görmekteyiz.

❖ Şirketler gerçekleştirdikleri işlemlerin yanı sıra risk, sermaye ve varlık paylaşımlarının da emsallere uygun olmasına dikkat etmek durumunda kalacaklardır.

❖ Tabela şirketlere yönelik olarak uygulamalar getirilmiştir. Özellikle vergi oranı düşük ülkelerde konumlanan yüksek sermayeli ancak ekonomik bir faaliyette bulunmayan şirketlerin kazançları vergi idareleri tarafından BEPS kapsamında sorgulanabilecektir.

❖ BEPS Eylem Planı 8, 9 ve 10'un gayri maddi varlıklar ile ilgili bölümünün oldukça açıklayıcıdır. Ancak gayri maddi varlıkların emsallerine uygunluk analizlerinde kullanılacak yöntemlerinden biri olan kâr bölüşüm yöntemiyle ilgili olarak, eylem planının G-20 toplantısında onaylanmasından sonra yeniden yazılacak olan, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde güncellemeler olacağını düşünmekteyiz.

8,10 ve 13 numaralı BEPS Eylem planlarına aşağıda verilen linklerden ulaşabilirsiniz.

- <http://www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm>
- <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm>

Saygılarımızla,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

EK:

- CbC Örnek Tabloları

(*) 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 sirkülerimizdeki 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

Head of Transfer Pricing

Mazars/Denge Transfer Fiyatlandırması Departmanı

ggucuyener@mazarsdenge.com.tr

❖ TABLO 2

ÇÜİ:													
Hesap Dönemi:													
Vergi Bölgesi	Vergi Bölgesinde Faaliyet Gösteren Şirketler ⁹	Vergi Bölgesi ¹⁰	Ana Faaliyet Alanları ¹¹										
			Ar-Ge	Gayri Maddi Hak Sahibi ya da Yöneticisi	Satın Alma ya da Tedarik Etme	İmalat veya Üretim	Satış, Pazarlama ve Dağıtım	İdari, Yönetim veya Destek Hizmetleri	İlişkisel Şirketlere Servis Sağlanması	Grup içi Finansman	Finans Hizmetleri	Sigorta	Hisse veya Özkaynağa Dayalı Finansman Aracı Sahibi
	1.												
	2.												
	3.												
	1.												
	2.												
	3.												
	4.												

⁹ Yıllık konsolide ciro hesaplarına dahil edilen bütün şirketler bu tabloda yer alacaktır.

¹⁰ Eğer şirketin vergi bölgesi mukimi olduğu ülkeden farklı ise, bu alana şirketin vergi bölgesi yazılacaktır. Yoksa bu alan boş bırakılacaktır.

¹¹ Bir şirket birden çok ana faaliyet alanına sahip olabilir.

¹² Eğer şirket tabloda belirtilen ana faaliyet aktivitelerinden birini göstermiyorsa, bu durumda diğer kısmı doldurularak, açıklaması yapılacaktır.