

Ülke Bazlı Raporlamalara (CbCR) Uyum Süreci: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme

The Process of Adaptation to Country by Contry Reporting (CbCR): An Evaluation on Turkey

Esra UYGUN¹ 

¹Öğretim Görevlisi Doktor, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Zile MYO, Tokat, Türkiye

Sorumlu yazar/

Corresponding author : Esra Uygun

E-posta/E-mail : esra.uygun@gop.edu.tr

ÖZ

BEPS Eylem Planı 13, “Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu ve Ülke Bazında Raporlama” transfer fiyatlandırması sorununa belgeleme ve uluslararası bilgi alışverişi yoluyla çözüm sunmaktadır. Bu belge ana dosya, yerel dosya ve ülke bazında rapor (CbCR) olmak üzere üç aşamalı bir yaklaşıma dayanmaktadır. CbCR, BEPS projesinin şeffaflığın sağlanmasının önemli bir bileşeni, anlaşılabilir gelir eşliğinin üzerinde olan tüm büyük çok uluslu işletmelerin küresel gelirlerinin tahsisi, ödenen vergiler ve ekonomik faaliyetlerinin dağılımı konusunda kapsamlı ayrıntıları içeren ülke bazında rapor sunma zorunluluğudur. CbCR, çok uluslu işletmelerin faaliyet gösterdiği diğer ülkelerin vergi idareleri ile paylaşılarak transfer fiyatlandırması riskleri ile BEPS ile ilgili diğer risklerin değerlendirilmesini sağlamaktadır. Türkiye, BEPS Eylem Planı 13 asgari standartları uyum çalışmaları kapsamında 2019 yılından itibaren rapor sunmaktadır. Ayrıca gerekli yasal çerçeve yakın zaman oluşturulmuştur. Türkiye eylem planına birkaç farklılık dışında büyük ölçüde uyum sağlamıştır. Bu farklılıklar tanımlar, zaman çizelgeleri ve CbCR bilgilerinin kullanımının yasal temeli ile ilgilidir. Bu çalışmada OECD raporları ve mevcut düzenlemeler dikkate alınarak Türkiye Eylem Planı 13’e uyum sürecindeki gelişimi incelenmiştir. Büyük ölçüde uyum sağlanmış olmakla birlikte, uluslararası bilgi alışverişi anlaşmalarının genişletilmesi ve küresel standartlara uyum için yeni düzenlemelere de ihtiyaç vardır.

Anahtar Kelimeler: BEPS, Eylem Planı 13, çok uluslu işletme, küreselleşme, bilgi değişimi

ABSTRACT

BEPS Action Plan 13, “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting”, offers a solution to the transfer pricing problem through documentation and international information exchange. This document is based on a three-stage approach: master file, local file, and country-by-country report (CbCR). CbCR, a key component of ensuring transparency of the BEPS project, is the requirement for all major multinational enterprises above the agreed revenue threshold to submit country-by-country reports containing comprehensive details on the allocation of their global revenues, taxes paid, and the distribution of their economic activities. CbCR is shared with the tax administrations of other countries in which multinational enterprises operate, enabling the evaluation of transfer pricing risks and other risks related to the BEPS. Turkey submitted reports since 2019 within the scope of harmonisation efforts with the BEPS Action Plan 13 minimum standards. In addition, a necessary legal framework has recently been created. Turkey has largely complied with the action plan, except for a few differences. These differences relate to definitions, timeliness, and the legal basis for using CbCR information. In this study, Turkey’s development in its adaptation to Action Plan 13 was examined, considering OECD reports and current regulations. Although compliance has been achieved to a large extent, new regulations are needed to expand international information exchange agreements and comply with global standards.

Keywords: BEPS, Action Plan 13, multinational enterprises, globalisation, information exchange

Başvuru / Submitted : 17.07.2024

Revizyon Talebi/
Revision Requested : 10.08.2024

Son Revizyon/
Last Revision Received : 13.08.2024

Kabul / Accepted : 27.08.2024

Online Yayın/
Published Online : 30.09.2024



This article is licensed
under a Creative Commons
Attribution-NonCommercial
4.0
International License (CC BY-NC 4.0)

EXTENDED ABSTRACT

The global economy emerging in the process of digitalisation and globalisation and the integrated work of multinational enterprises with international organisations have made cross-border transactions inevitable. The increasing income needs of states after the 2008 economic crisis also accelerated the work of the OECD. The BEPS project was brought to the agenda as a result of efforts to find solutions to these challenges in response to increasing public and political concerns about the tax losses caused by multinational enterprises. BEPS action plans were developed in September 2013 with the joint work of the OECD and G20 countries. The BEPS is a joint international effort to prevent tax losses. The objective is to establish international standards for tax risks. The plan consists of 15 action plans to prevent tax practises that erode countries' tax bases and reduce tax revenues.

Turkey's first step towards BEPS Action plan 13 is the Presidential Decree on Amendments to Decree No. 2151 on Disguised Profit Distribution through Transfer Pricing, dated February 25, 2020. The Revenue Administration General Communiqué No. 4 on Disguised Profit Distribution Through Transfer Pricing, published on September 1, 2020. Turkish Legislation currently includes a master file, annual transfer pricing report, transfer pricing form, controlled foreign companies, thin capital, and country-based reporting (CbCR). Multinational corporate groups whose ultimate parent or proxy parent is located in Turkey submitted the CbCR on March 31, 2021, and those not located in Turkey submitted the CbCR on June 30, 2021.

Transfer pricing, the pricing of cross-border intra-company transactions between related parties, was once a term known only to a few international tax experts, but today it is the most important international tax issue faced by multinational companies worldwide. Transfer pricing is extremely important within the current international tax system because of its role in the distribution of profits between regions and its impact on multinational companies' overall tax liabilities. Transfer pricing is an important factor that determines the profitability of the parties involved in transactions between related parties and the tax share that countries receive from such profits. Although transactions between intra-group companies located in the same country are only related to the tax revenues of the country where the transaction takes place, transactions made between different countries affect the tax revenues of more than one country, and the issue gains an international dimension, especially with globalisation. For this reason, the fight against transfer pricing must be fought on an international scale.

Action plan 13, "Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting," requires high-revenue multinational enterprises to report earnings, tax burden, number of employees, and retained earnings in the countries in which they do business, using standardised templates. This reporting process consists of three stages: main file, local file, and country-based reporting (CbCR). The master dossier provides an overview of the multinational business group's global business and economic activities, including revenue distribution and transfer pricing policies. The local file provides specific information regarding transactions within a multinational business group. CbCR is an important and final stage of the action plan. This analysis reveals the branch, geographical location, income, and tax distribution of multinational enterprises.

CbCR, a key component of the BEPS project's transparency pillar, is the obligation of all major multinational business groups with consolidated group revenues above the agreed revenue threshold to submit country-by-country reporting. CbCR, together with the other stages of the action plan—main file and local filing—completes the documentation obligations and ensures that risks related to transfer pricing and the BEPS are effectively analysed. The CbCR application reduces tax losses and evasion caused by multinational enterprises. It provides relevant countries with the necessary information flow to evaluate the contribution of multinational business groups to national welfare through tax payments. In addition, CbCR allows tax administrations to access previously inaccessible data on the local and international activities of multinational business groups, which is important in terms of increasing tax compliance and accountability.

Because of the action plan, tax administrations around the world receive information about large foreign companies. By heading multinational business groups where no previous business existed, she improved her understanding of a group's business structure and risk assessment capacity. In general, the ultimate parent entity (UPE) of many multinational business groups prepares and submits the CbCR to the tax administration of the country in which it is a taxpayer. This tax authority will automatically share it with CbCR tax authorities. This sharing will be carried out within the scope of the Multilateral Agreement on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAAC), Double Taxation Treaty (DTC), Automatic Exchange of Information (AEOI), and Tax Information Exchange Agreement (TIEA). A Qualified Competent Authority Agreement (QCAA) establishing the operational details of the exchange of CbCR is also necessary.

In this study, Turkey's adaptation process and development towards Action Plan 13 were examined, considering OECD reports and current regulations. First, the concept of transfer pricing is defined, and the general framework of

transfer pricing documents and CbCR are explained within the scope of Action Plan 13. Then, the development of transfer pricing documents in Turkey was examined. Finally, Turkey's CbCR harmonisation process was examined, and the current situation was evaluated. At this point, the CbCR application has reached an advanced level. More than 110 territories now require relevant multinational business groups to submit a CbCR within their local legal framework. OECD's publication "Country-by-Country Reporting - Compilation of 2023 Peer Review Reports" is the sixth review report prepared for the minimum standard of Action Plan 13. It covers 136 regions providing legislation and/or information on CbCR implementation. This review covers the local legal and administrative framework of each jurisdiction, the information exchange framework and the measures implemented to ensure CbCR confidentiality and appropriate use. Accordingly, a local legal framework for CbCR has been established in more than 110 regions and countries. Multilateral or bilateral competent authority agreements have been made in 89 regions/countries. 91 regions/countries were assessed by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes assessed 91 regions/countries regarding their privacy and tax protections. A further 73 regions/countries have provided detailed information, providing sufficient assurance that measures are being taken to ensure appropriate CbCR use.

In accordance with the methodology determined in these reports, developments in the adaptation process were examined from three perspectives. These are: National legal and administrative frameworks, information exchange, and appropriate use. Reporting in Turkey started in 2019. Legal legislation for the implementation of the minimum action plan standard has been published as of 2020. Agreements for the automatic exchange of tax information have entered into force as of 2021. Information is provided explaining how to ensure appropriate use conditions for 2022. In 2023, it was confirmed that the rules did not change and continued to be implemented effectively, and additional information was provided to ensure that information exchange was carried out in a manner consistent with the job description. As a result, according to the 2022 and 2023 reports, Türkiye has fulfilled its minimum obligations within the scope of the action plan. Various recommendations are made to countries based on the deficiencies identified in as a result of the evaluations.

Various recommendations were also made in the reports. Since the necessary steps could not be taken in Turkey in 2018 and 2019, it was recommended that the national and legal administrative framework should be completed, steps should be taken to change local conditions, and bilateral agreements should be reached. As some initiatives were taken to ensure harmonisation in 2020, suggestions were made for improvements. Since the minimum conditions for ensuring national and legal administration and appropriate use were met in 2021 and 2022, no recommendation is required, but a recommendation has been given to eliminate deficiencies in information exchange. Since the rules were effectively implemented in 2023, no recommendations have been made.

Turkish legislation on the CbCR clearly provides certainty and predictability by providing taxpayers with various facilities and technical equipment. In some cases, regulations may need to be expanded to strengthen principles such as legality and predictability. On the other hand, Turkey has a long way to go in terms of information exchange, as studies on international tax exchange agreements are insufficient and the agreement network needs to be expanded. Although the exchange of information on tax matters existed before Action Plan 13, it was not used as effectively as it is now. Information exchange agreements play an important role in ensuring transparency in the international arena. Therefore, by increasing international information exchange agreements, transparency will be ensured and possible tax losses will be prevented.

Although Turkey generally includes the minimum standards of the action plan in i digitalisation is legislation, there are differences in practise at a few points. These differences mainly relate to definitions, timeliness, and the legal basis for the use of CbCR information. As a result, Türkiye has largely complied with the action plan. However, more efforts are needed to expand international information exchange agreements and bring them closer to global standards. In addition, it would be beneficial for CbCR to be addressed in more detail in domestic legislation and to increase the scope of its work to increase international information exchange.

1. Giriş

Dijitalleşme ve küreselleşme, ekonomiler üzerinde ve insan yaşamlarında önemli etkilere yol açmıştır. Bu süreçte ortaya çıkan küresel ekonomi ile çok uluslu işletmelerin uluslararası kuruluşlarla bütünlük çalışması sınır ötesi işlemleri kaçınılmaz hale getirmiştir. Bu durum uzun süredir dikkat çeken kâr aktarımı ve matrah erozyonunun yol açtığı vergi kayıplarının önlenmesine yönelik çalışmaları hızlandırmıştır. Ayrıca sisteme olan güveni yeniden kazanmak ve kârların ekonomik faaliyetlerin gerçekleştiği/değer yaratıldığı yerde vergilendirilmesini sağlamak için çok uluslu işletme gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik zorlukları da beraberinde getirmiştir (Birinci ve Eser, 2017, s.448).

2008 yılında başlayan ekonomik kriz sonrası devletlerin artan gelir ihtiyaçları OECD'nin çalışmalarına hız

kazandırmıştır. Artan kamu harcamaları ve gelir ihtiyacına karşılık, çok uluslu işletmeler vergilerini azaltma çabasında olmuştur. Ulusal vergi kanunları arasındaki farklılıklar başta olmak üzere birçok yöntem çok uluslu işletmelerin vergi yükümlülüklerini azaltmasına imkân tanımıştır. Bu durum ülkelerin gelir kayıplarının artmasına neden olmuştur. Bu noktada çok uluslu işletme kazançlarının vergilendirilmesi ile matrah aşındırma ve kâr aktarımı konusunda büyük bir reforma ihtiyaç duyulmuştur (Birinci ve Eser, 2017, s.451). OECD, çok uluslu işletmelerin neden olduğu vergi kayıpları konusunda artan kamusal ve siyasi kaygılarına yanıt olarak bu zorluklara çözüm bulma çabaları sonucu BEPS projesini (Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı) gündeme getirmiştir. OECD ve G20 ülkelerinin ortak çalışması sonucunda Eylül 2013'te BEPS eylem planlarını geliştirmiştir. OECD ve G20 ülkelerinin BEPS projesi, vergi kayıplarını önlemeye yönelik ortak bir uluslararası çabadır. Uluslararası vergi risklerine yönelik uluslararası standartlar oluşturmayı amaçlamaktadır. OECD'ye göre BEPS'in ortaya çıkış nedeni, uluslararası şirket kazançlarını "düşük vergili veya vergisiz ülkelere kaydırılması olup vergi sistemlerindeki boşlukları veya uyumsuzlukları kötüye kullanan vergiden kaçınma stratejilerine gönderme yapar ve 100'den fazla ülkenin BEPS önlemlerini uygulamak ve BEPS'le mücadele etmek için işbirliği içinde olduğu belirtilir" (Yaltı, 2018, s.175).

BEPS, ülkelerin vergi tabanlarını aşındıran ve vergi gelirlerini azaltan zararlı vergi uygulamalarını önlemeye yönelik tasarlanmış 15 eylemden oluşmaktadır (OECD, 2016, s.17; Christians 2016, s.1610). BEPS Eylem Planı 13, "Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu ve Ülke Bazında Raporlama", yüksek gelirli çok uluslu işletmelerin (ÇUŞ), iş yaptıkları ülkelerdeki kazançlarını, vergilerini, çalışan sayılarını ve dağıtılmamış kârlarını standartlaştırılmış şablon kullanarak raporlamasını gerektirmektedir. Bu, raporlama üç aşamadan oluşur: ana dosya, yerel dosya ve ülke bazlı raporlama (CbCR). Türkiye'de Eylem Planı 13'e yönelik ilk adımı 25 Şubat 2020 tarihli 2151 Sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile atmıştır. 1 Eylül 2020 tarihli Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 4 Sayılı Genel Tebliğ'i yayımlanmıştır. Türk Mevzuatında hâlihazırda Ana Dosya, Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu, Transfer Fiyatlandırması Formu, Kontrol Edilen Yabancı Şirketler, Örtülü Sermaye ve Ülke Bazlı Raporlama (CbCR) yer almaktadır (Gedik, 2020, s.29). Nihai ana kuruluşu veya vekil ana kuruluşu Türkiye'de bulunan çok uluslu şirket grupları CbCR'yi 31 Mart 2021'de, Türkiye'de bulunmayanlar ise 30 Haziran 2021'de sunmuştur.

Bu çalışmada, OECD raporları ve mevcut düzenlemeler dikkate alınarak Türkiye'nin Eylem Planı 13'e uyum süreci ve gelişimi incelenmiştir. Öncelikle transfer fiyatlandırması kavramı tanımlanarak Eylem Planı 13 kapsamında transfer fiyatlandırması belgelerinin genel çerçevesi ve CbCR açıklanmıştır. Sonraki bölümde Türkiye'de transfer fiyatlandırması belgelerinin gelişimi incelenmiştir. Son bölümde ise Türkiye'nin CbCR uyum süreci incelenerek son durum değerlendirilmiştir.

2. Transfer Fiyatlandırması

İlişkili taraflar arasındaki sınır ötesi firma içi işlemlerin fiyatlandırılması olan transfer fiyatlandırması, eskiden sadece birkaç uluslararası vergi uzmanının bildiği bir terim iken, günümüzde dünya çapında çok uluslu şirketlerin karşılaştığı önemli bir uluslararası vergi sorunudur. Transfer fiyatlandırmasının kârların bölgeler arasında dağılımındaki rolü ve çok uluslu şirketlerin genel vergi yükümlülükleri üzerindeki etkisi nedeniyle mevcut uluslararası vergi sistemi içerisinde son derece önemlidir (Davies ve ark., 2018, s.124; Sâri ve ark., s. 2020).

Transfer fiyatlandırması kavramına yönelik literatürde birçok farklı tanım bulunmaktadır. Öncel vd., transfer fiyatlandırmasını, bir sermaye şirketi veya vergilendirilmemiş gelirin, kârdan pay verme ya da sermayenin geri ödenmesi durumları dışında, ortaklara ya da yakınlarına aktararak vergi matrahından kaçırılması olarak tanımlamıştır (Öncel vd, 2008, s.341). Pehlivan ve Öz'e göre transfer fiyatlandırması, bir şirketin veya kurumun, birbirleriyle ilişki içerisinde olan birimleri arasında gerçekleştirilen ticari işlemler için uygulanan fiyatlandırmadır (Pehlivan ve Öz, 2011, s.119). Erdem vd., transfer fiyatlandırması kavramını bir şirketin, ilişkili, bağlı veya kontrol altında tuttuğu kişi veya firmalara mal veya hizmet satarken, bu kişi ya da firmalardan mal veya hizmet satın alırken piyasada serbest rekabet koşulları altında oluşan fiyat dışında emsallere aykırı şekilde uyguladığı fiyatlar üzerinden matrah kaydırarak, kazancı bir başka firmaya aktarmak için uyguladığı fiyatlama işlemi olarak tanımlamıştır (Erdem vd., 2020, s.343). Öncel vd.'e göre transfer fiyatlandırması; bir şirketin, kâr ve gelir gibi unsurların dağıtımı konusunda, aynı ortak menfaat ve çıkar ilişkisi içerisinde olduğu şirketler arasında gerçekleştirilen işlemler için uygulanan fiyatlandırmadır (Öncel vd., 2002, s.4). Transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasında yapılan iktisadi işlemlerin (alım, satım, kiralama, ücret gibi) fiyatlandırılması yani söz konusu işlemlerde uygulanacak fiyatın belirlenmesidir (Doğruyol, 2008, s.16). Transfer fiyatlandırması; kurum kazançlarının vergilendirilmesinden sonra kâr dağıtımı yapılması yerine kazancın, emsaline aykırı olarak tespit edilen veri fiyat kullanmak suretiyle kârın ortaklar lehine aktarılması işlemidir (Şenyüz vd., 2024,

s.180). Transfer fiyatlandırması, işletmelerin işlevsel ve coğrafik olarak bölünmelerinin sonucunda birimler arasında rekabet olmaksızın mal ve hizmet alımında kullanılan fiyat olarak ifade edilmektedir (Öcal, 2010, s.35). Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, bir kısım kurum, işlem ve faaliyetlerinin araç olarak kullanılması yoluyla, belirli kişi ve kurumlara vergilendirilmeden kazanç dağıtılması ile ilgilidir (Öner, 2012, s.236). Transfer fiyatlandırması, çoğunlukla bölümlere ayrılmış birimlere sahip kuruluşlar tarafından kullanılmaktadır.

Transfer fiyatlandırması, uluslararası vergilemeden kaynaklanan vergiyi azaltmak için etik olmayan ve yasa dışı yollara başvurulması sonucu ortaya çıkmaktadır. Çok uluslu şirketler bu sayede gelir ve maliyetleri, sırasıyla düşük ve yüksek vergi uygulayan ülkelerde maksimum ve minimum kârı gösterecek şekilde düzenlemektedir. Nitekim yapılan araştırmalar da transfer fiyatlandırmasının birçok kuruluşun karlarını yüksek vergili ülkelere düşük vergili ülkelere kaydırmasına imkân tanıdığını ortaya koymuştur (Davies ve ark., 2018, s.128; Grubert ve Mutti, 1991, s.287; Klassen ve ark., 2017, s.460; Yao, 2013, s.8).

Ülkelerin transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan vergi kayıplarını önlemek ve etkin iş birliği içinde hareket edebilmesi için yeterli bilgi akışının sağlanması gerekir. OECD uluslararası iş birliğine vurgu yaparak eylem planı 13 ile transfer fiyatlandırması belgeleme yükümlülüklerine önem vermektedir (Rozas ve ark., 2019, s.37; Lowell ve Herrington, 2016, s.355). Eylem planı 13, BEPS projesinin şeffaflık sütununun önemli bir bileşeni, konsolide grup gelirleri belirtilen düzeyin üstünde olan tüm büyük çok uluslu işletme gruplarının ülke bazında bir rapor sunma zorunluluğudur. Eylem planının bir sonucu olarak, dünya genelindeki vergi idareleri büyük yabancı şirketler hakkında bilgi almaktadır. Bu şekilde uluslararası işbirliği yoluyla şeffaflık sağlanarak transfer fiyatlandırması uygulaması ile olası vergi kayıplarının önlenmesi amaçlanmıştır.

3. Transfer Fiyatlandırması Belgeleri: BEPS Eylem Planı 13

OECD/G20 BEPS projesi, vergi kayıpları ile mücadelede önemli uluslararası bir girişimdir. Vergilendirilebilir gelirin korunmasına yönelik küresel standartlar oluştururken, ülkelerin vergi tabanlarını aşındıran ve vergi gelirlerini azaltan zararlı vergi uygulamalarını önlemeye yönelik 15 eylemden oluşmaktadır. Eylem planı 13, “Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu ve Ülke Bazında Raporlama” ise bu projenin önemli bir bileşenidir (Brauner, 2014, s.104; Christians, 2016, s.1623).

3.1. Belgelendirmeye İlişkin BEPS Eylem Planı 13'nin Genel Çerçevesi

Eylem planı 13, önemli gelirlere sahip çok uluslu şirketlerin, faaliyet gösterdikleri ülkelerdeki gelirleri, ödedikleri vergiler, çalışanları ve dağıtılmamış kârları hakkında standartlaştırılmış bilgi sağlamalarını zorunlu kılmaktadır. Bu üç katmanlı yaklaşım, ana dosyaları, yerel dosyaları ve transfer fiyatlandırmasını ve küresel vergi kayıplarını ortadan kaldırmada çok önemli olan ülke bazlı raporlama (CbCR) içermektedir (OECD, 2017; Evers ve ark, s.2016; Lowell ve Herrington, 2016, s.356; Klaassen ve Bobeldijk, 2019, s.1069).

Eylem planı, vergi idarelerinin bilgi alışverişi yoluyla transfer fiyatlandırması uygulamalarını etkili bir şekilde tespit etmesine ve bunlarla mücadele etmesine yardımcı olarak vergi kayıp ve kaçak riskini azaltmaktadır (Lankhorst ve van Dam, 2017, s.69). Bu belgeleme yaklaşımı şeffaflığı ve risk değerlendirmesini destekleyerek ulusal ve uluslararası vergi idarelerine vergi kaybına neden olan uygulamalara karşı fayda sağlamaktadır (Brauner, 2015, s.82; Cockfield ve MacArthur, 2015, s.644; Hanlon, 2018, ss.211-212; Hugger, 2020, ss.42-43; Picariello ve Chand, 2020, s.2). BEPS projesinin temel unsurları olan şeffaflık ve bilgi alışverişi, bu çerçevede eylem planı aracılığıyla ele alınmaktadır (Erdem ve Odabaş, 2023, s.639).

Eylem planı, vergi idarelerinin BEPS sorunlarına yanıt verirken, transfer fiyatlandırması, vergi mükellefleri ile aralarındaki bilgi boşluğu nedeniyle karşılaşılan zorlukları ele almaktadır (Ateş, 2018, s.237). Plan, ana dosya, yerel dosya ve CbCR'den oluşan üç kademeli bir çerçeve sunmaktadır. Bu belgeler bir araya getirildiğinde vergi idarelerine, vergi mükelleflerinin transfer fiyatlandırması, risk değerlendirmesi ve denetimler için optimal kaynak tahsisi konularındaki durumlarına ilişkin önemli bilgiler sunmaktadır (Ateş, 2018, s.237; Kara ve Öz, 2016, s.178; Lowell ve Herrington, 2016, ss.355-356). Bu üç aşamalı sistemin, özellikle bilgi alışverişi bağlamında etkili bir şekilde işlemlerini sağlamak için küresel olarak tanınan bir standart şarttır.

Söz konusu aşamalardan birincisi olan Ana Dosya, vergi idarelerine çok uluslu işletme grubunun küresel işlemleri, gelir dağılımı, ekonomik faaliyetleri ve genel transfer fiyatlandırması stratejileri hakkında kapsamlı bir bakış açısı sunmaktadır (OECD, 2015, s.9). Çok uluslu işletmelerin organizasyon yapısı, iş tanımları, gayri maddi varlıklar, mali faaliyetler ve vergisel işlemlerine ilişkin bilgileri içermektedir. İkinci aşama olan Yerel Dosya, yerel işletmenin yönetim yapısı, organizasyon şeması, mali veriler, ilişkili taraflarla yapılan işlemler ve mali hesaplara odaklanarak grup içindeki belirli işlemler hakkında daha detaylı bilgiler sunmaktadır. Ana dosyanın aksine, belirli bir ülkede emsallere uygunluk ilkesine dayalı olarak vergi mükelleflerinin transfer fiyatlandırması konusundaki pozisyonlarını belirlemeyi

amaçlamaktadır (OECD, 2015, s.15; OECD, 2018, s.241). Bu iki aşama, grup içindeki kuruluşların kendi ikamet ettikleri ülkelerdeki ilişkili taraflarla yaptıkları işlemler hakkında bilgi vermelerini gerektiren bir raporlama sistemi oluşturmaktadır. Bu sistem, yerel bir kuruluşun spesifik organizasyon yapısından, şirketin konsolide mali bilançosuna kadar geniş bir bilgi yelpazesi sunmaktadır. (Güçüyener, 2015, ss.69-76). Üçüncü aşama olan CbCR ise çok uluslu işletme grubunun dünya çapındaki operasyonlarının daha kapsamlı bir resmini vermek amacıyla grup içindeki diğer şirketlerin konumlarının yanı sıra gelir ve vergilerinin dağılımına da odaklanmaktadır (Lankhorst ve van Dam, 2017, ss.68-69; Kurniawan ve Saputra, 2020, s.60; Sawyer ve Sadiq, 2019, s.573).

3.2. Ülke Bazlı Raporlama (Country-by-Country Reporting - CbCR)

CbCR, BEPS projesinin şeffaflık dayanağının önemli bir bileşeni, konsolide grup gelirleri üzerinde anlaşılabilir gelir eşliğinin üzerinde olan tüm büyük çok uluslu işletme gruplarının ülke bazında rapor sunma zorunluluğudur (OECD, 2023b, ss.9-10). Bu rapor, çok uluslu işletme grubunun küresel gelirlerini nasıl tahsis ettiği, ödediği vergiler ve grup içindeki ekonomik faaliyetlerin dağılımı hakkında kapsamlı ayrıntılar sunmaktadır (OECD, 2017, ss.15-17). Eylem planının diğer kademeleri ve CbCR, çok uluslu işletme grubunun faaliyet gösterdiği diğer ülkelerin vergi idareleri ile paylaşarak transfer fiyatlandırması ve BEPS ile ilgili diğer risklerin değerlendirilmesine imkân sağlamaktadır. (Hugger, 2020; Yang, 2023). CbCR' in uygulanması ile çok uluslu işletmelerin oluşturduğu vergi kayıp ve kaçaklarını azaltacaktır. İlgili ülkelere, çok uluslu işletme grubunun vergi ödemeleri ile ulusal refaha katkısını değerlendirmek için gerekli bilgi akışını sağlamaktadır (Joshi, 2020, s.338; Rozas ve ark., 2019, s.37). Ayrıca CbCR, özellikle vergi idarelerinin çok uluslu işletme gruplarının yerel ve uluslararası faaliyetlerine ilişkin daha önce erişilemeyen verilere erişimine imkân tanınması vergi uyumu ve hesap verebilirliğini arttırması açısından oldukça önemlidir (Longhorn ve ark., 2016, s.24; Grau Ruiz, 2014, s.559; Knobel ve Cobham, 2016, ss.1-2).

Eylem planının bir sonucu olarak, dünya genelindeki vergi idareleri büyük yabancı şirketler hakkında bilgi almaktadır. Daha önce mevcut olmayan çok uluslu işletme gruplarına başkanlık ederek, bir grubun iş yapısını daha iyi anlamalarını sağlayıp, risk değerlendirme kapasitelerini geliştirmektedir. Genel olarak birçok çok uluslu işletme grubunun nihai ana kuruluşu (UPE), CbC raporunu vergi mükellefi olduğu ülkenin vergi idaresine sunmaktadır. Bu vergi idaresi, CbC raporunu vergi idareleri ile otomatik olarak paylaşmaktadır. Bu paylaşım Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardıma İlişkin Çok Taraflı Anlaşma (MAAC), Çifte Vergilendirme Anlaşması (DTC), Otomatik Bilgi Alışverişi (AEOI) ve Vergi Bilgi Değişimi Anlaşması (TIEA) kapsamında gerçekleştirilmektedir. Ayrıca, CbC raporlarının değişiminin operasyonel ayrıntılarını belirleyen bir Nitelikli Yetkili Otorite Anlaşmasının (QCAA) da mevcut olması gerekmektedir (OECD, 2023b, s.9).

Gelinen noktada, CbC raporlamasının uygulanması ileri düzeye ulaşmıştır. 110'dan fazla bölgede artık ilgili çok uluslu işletme gruplarına kendi yerel yasal çerçevelerinde bir CbC raporu sunma zorunluluğu getirmiştir. OECD'nin "CbCR - Compilation of 2023 Peer Review Reports" yayını Eylem planı 13'ün asgari standardı için hazırlanan altıncı inceleme raporudur. CbC Raporlamasının uygulanmasına ilişkin mevzuat ve/veya bilgi sağlayan 136 bölgeyi kapsamaktadır. İnceleme, her yargı alanı için yerel yasal ve idari çerçeveyi, bilgi alışverişi çerçevesini ve CbC raporlarının gizliliğini ve uygun kullanımını sağlamak için uygulanan önlemleri kapsamaktadır (OECD, 2023b, s.12). Bu raporun sonuçları tablo 1'de özet olarak verilmiştir. Buna göre 110'dan fazla bölge/ülkede CbCR için yerel bir yasal çerçeve oluşturulmuştur. 89 bölge/ülkede çok taraflı veya iki taraflı yetkili makam anlaşmaları yapılmıştır. 91 bölge/ülke gizlilik ve vergi korumalarına ilişkin Şeffaflık ve Vergi Amaçlı Bilgi Alışverişi Küresel Forumu tarafından bir değerlendirmeye tabi tutulmuştur. 73 bölge/ülke ise CbCR'nin uygun şekilde kullanılmasını sağlamak için önlemlerin alındığına dair yeterli güvence elde etmesini sağlayan ayrıntılı bilgiler sunmuştur.

Eylem planı uygulanmaya başlamadan önce uluslararası alanda bilgi değişimi kısıtlı düzeyde gerçekleşmiştir. CbCR, vergi idareleri arasında çok uluslu işletmelere ilişkin bilgi alışverişini sağlayarak uluslararası vergi şeffaflığının sağlanmasında önemli rol oynamaktadır. Nitekim eylem planı asgari standardı kapsamında, çok uluslu işletme gruplarının gelirlerinin, vergilerinin ve ekonomik faaliyetlerinin konumuna ilişkin diğer göstergelerin küresel tahsisini sağlamalarını talep ederek vergi şeffaflığını arttırmayı taahhüt etmektedir (OECD, 2023b, s.11). Buna göre vergi şeffaflığı CbCR'ın vergi uyumunun sağlanması, şeffaflığın ve hesap verebilirliğin arttırılması ve risk değerlendirmesinin iyileştirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır (Murphy, 2016, s.110).

4. Türkiye'de Transfer Fiyatlandırması Belgelerinin Gelişimi

BEPS'e üye olan Türkiye, asgari standartlardan biri olan eylem planı 13'ü hayata geçirmiş ve bu çerçevede iç hukukta ve uluslararası anlaşmalarda düzenlemeler yapmıştır. BEPS uygulanmaya başlamadan önce Türk mevzuatında transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüğünün sınırlı düzeyde mevcut olduğunu belirtmek gerekir. Ancak

Tablo 1: CbCR’da Son Gelişmeler

CbCR	
Ulusal yasal ve idari çerçeve	<ul style="list-style-type: none"> o 110’den fazla bölgede CbCR için yerel bir yasal çerçeve mevcuttur. o Bazı bölgelerde resmi yayınlamayı bekleyen onaylanmış yasalar mevcuttur. o 22 bölge kendi yerel yasal veya idari çerçevelerini uygulamaya koymak ve sonuçlandırmak için genel bir tavsiye almıştır. o 30 bölge, çerçevelerinin belirli alanlarında iyileştirmeler yapılmasına yönelik bir veya daha fazla tavsiye almıştır.
Bilgi Alışverişi	<ul style="list-style-type: none"> o İncelemeye dâhil olan bölgelerden 89’unda çok taraflı veya iki taraflı yetkili makam anlaşmaları mevcuttur
Gizlilik	<ul style="list-style-type: none"> o İncelemeye dâhil edilen yargı bölgelerinden 91’i, AEOI standardının uygulanması bağlamında gizlilik ve veri korumalarına ilişkin Şeffaflık ve Vergi Amaçlı Bilgi Alışverişi Küresel Forumu tarafından bir değerlendirmeye tabi tutulmuş ve herhangi bir eylem planı almamıştır.
Uygun Kullanım	<ul style="list-style-type: none"> o 73 bölge, Kapsamlı Çerçevenin CbCR’nın uygun şekilde kullanılmasını sağlamak için önlemlerin alındığına dair yeterli güvence elde etmesini sağlayan ayrıntılı bilgiler sunmuştur.

Kaynak: OECD (2023b), Country-by-Country Reporting – Compilation of 2023 Peer Review Reports.

CbCR açısından eylem planı 13 ile idari boyutların oluşması nedeniyle henüz tek hesap dönemi itibariyle uygulama gerçekleştirilememiştir (Erdem ve Odabaş, 2023, s.645).

2006 tarihli 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda madde 13 “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlığı ile yer almakla birlikte maddede transfer fiyatlandırmasına ilişkin belge gereklerine ilişkin net bir ifade yer almamıştır (Erdem ve Odabaş, 2023, s.645). Transfer fiyatlandırması belgelendirme zorunluluğu, 2012 tarihli 2007/12888 sayılı (“Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar”) Bakanlar Kurulu Kararı’nın yayımlanmasıyla birlikte getirilmiştir. Ancak bu yükümlülük CbCR’ye benzer bir uygulama değildir. Türkiye’de eylem planı 13’e ilişkin ilk adım, 2020 yılında 2151 Sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’dir. Aynı yıl Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına İlişkin 4 Sayılı Tebliğ yayımlanmıştır. Türk mevzuatı hâlihazırda Ana Dosya, Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu, Transfer Fiyatlandırması Formu, Kontrol Edilen Yabancı Şirketler, Örtülü Sermaye ve CbCR’yi içermektedir. Nihai ana kuruluşu veya vekil ana kuruluşu Türkiye’de bulunan çok uluslu işletme grupları CbCR 31 Mart 2021’de, Türkiye’de bulunmayanlar ise 30 Haziran 2021’de sunmuştur. Eylem planının bir parçası olarak hâlihazırda mevzuatımıza dâhil edilmiş olmasına rağmen, uygulaması birkaç noktada eylemden farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar esas olarak tanımlar, zaman çizelgeleri ve CbCR bilgilerinin kullanımının yasal temeli ile ilgilidir. Türkiye, eylem planına büyük ölçüde uymaktadır, ancak uluslararası bilgi alışverişi anlaşmalarının genişletilmesi ve küresel standartlara daha yakın hale getirilmesi için daha fazla çaba gösterilmesi gerekmektedir.

BEPS’den önce, uluslararası vergi bilgilerinin paylaşımı öncelikle çifte vergilendirme anlaşmalarına ve özellikle OECD’nin Gelir ve Sermayeye İlişkin Model Vergi Anlaşması’nın 26. maddesine dayanmaktadır. Türkiye genellikle bu modeli diğer ülkelerle çifte vergilendirmeyi önleme konusunda imzaladığı anlaşmaların temeli olarak kullanmıştır (Ferhatoğlu, 2018, ss. 800-802). Bu bakımdan Türkiye’nin bu dönemdeki anlaşmalarında Model’deki bilgi alışverişine benzer bir bilgi alışverişi hükmü bulunmaktadır (Erdem ve Odabaş, 2023, s.640).

BEPS nihai raporunun yayımlanmasından sonra (2016’dan itibaren) imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları incelendiğinde, sekiz anlaşmada¹ da bilgi alışverişine ilişkin bir hüküm bulunmaktadır. Dolayısıyla Türkiye’nin imzaladığı ve hâlihazırda yürürlükte olan tüm çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bilgi alışverişine ilişkin bir hükmü olduğu sonucuna varılabilir (Erdem ve Odabaş, 2023, s.642).

Bir diğer adım ise 03.11.2011 tarihinde imzalanan Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması’nın 4564 sayılı Kanun ile onaylanmasıdır. 03.05.2017 tarih ve 7018 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve 2017/10969 tarih ve 30.10.2017 tarihli 2017/10969 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıdır. Türkiye’de yürürlüğe giren bu anlaşma, bugün itibariyle 147 ülke tarafından imzalanmış ve uygulanmıştır. Ayrıca Türkiye Çok Taraflı Yetkili Otorite Anlaşması (MCAA)’nı 30 Aralık 2019 tarihinde imzalamıştır ve 30 Aralık 2019 tarihli Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile onaylanmıştır. Bugün

¹ 2016 yılında Meksika ve Kosova, 2017 yılında Filipinler, 2018 yılında Vietnam, 2019 yılında Gambiya, 2021 yılında Ruanda ve 2022 yılında Venezuela ve Çad ile yapılan vergilendirme anlaşmaları; Bkz. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Turkiyenin_Sonuclandırdığı_Vergi_Anlaşmaları_Listesi.pdf (Erişim Tarihi:11.03.2024).

OECD'nin Çok Taraflı Yetkili Otorite Anlaşması (MCAA)'ı imzalayan ülke sayısı 97 iken, Türkiye'den CbCR'lerin paylaşıldığı ülke sayısı 62, Türkiye ile CbCR'leri paylaşan ülke sayısı ise 76'dır (OECD, 2023a). Ayrıca otomatik bilgi değişimi anlaşmaları kapsamında 29/07/2015 tarihinde "Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti ile Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelişmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılmasına İlişkin Anlaşma" imzalanmıştır. Bu anlaşma 16.03.2016 tarih ve 29655 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6677 sayılı Kanun ile onaylanmıştır (Ferhatoğlu, 2018, s.802). Bu ilerlemelere rağmen OECD, Türkiye'nin tutarlı bilgi alışverişini sağlaması, protokoller ve yazılı prosedürler oluşturması gerektiğini vurgulamış ve bu alanda daha fazla gelişme sağlanabileceğini göstermiştir. Bu anlaşma, Türkiye ile ABD arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bilgi alışverişine dayanan iki ülkenin vergi idareleri arasında otomatik bilgi alışverişine izin vermektedir (Ateş, 2015, s.676; Işık, 2021, s.24). Bu maddenin gereklerine dayanarak 17 Kasım 2021 tarihinde "Türkiye Cumhuriyeti Yetkili Makamı ile Amerika Birleşik Devletleri Yetkili Makamı Arasında Ülke Bazında Raporların Değişimine İlişkin Düzenleme" imzalanmıştır. 5191 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi bu anlaşmayı onaylamış ve 14 Şubat 2022 tarih ve 31750 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Ayrıca, Türkiye, 2017/2018 yılları arasında Guernsey, Man Adası ve Cebelitarık ile bilgi alışverişine yönelik ikili anlaşmalar imzalamış ve bu anlaşmaların hayata geçirmiştir. Bu dikkat çekici bir gelişme olarak görülmektedir (GİB, 2023).

5. Ülke Bazlı Raporlamalar: Türkiye'nin Uyum Süreci ve Geline Son Durum

Vergi konularında bilgi alışverişi eylem planı 13 öncesinde de mevcut olmakla birlikte etkin bir işleyiş bulunmamaktadır. Bu açıdan eylem planının uluslararası alanda şeffaflığın sağlanmasında önemi büyüktür (Erdem ve Odabaş, 2023, ss.643-644). Eylem planı, standartların bazı farklılıklarla da olsa iç mevzuatına entegre etmiştir. Bu farklılıklar esas olarak tanımlar, zaman çizelgeleri ve CbCR bilgilerinin kullanımının yasal dayanağı ile ilgilidir. Dolayısıyla Türkiye'nin, eylem planına büyük ölçüde uyum sağladığını söylemek mümkündür. Ancak uluslararası bilgi alışverişi anlaşmalarının genişletilmesi ve küresel standartlara daha yakın hale getirilmesi için çalışmaların geliştirilmesinde fayda vardır.

CbCR açısından asgari standartlar, ülkelerin iç mevzuatlarında yer alan üç aşamalı belgelendirme yükümlülüğüne ilişkin usul ve esasları düzenlemek, CbCR'nin uluslararası değişimi için gerekli olan anlaşmaları usul ve esaslarıyla birlikte kabul etmek ve sunmaktır. Türkiye, periyodik olarak OECD izleme uygulamalarına tabi tutulmaktadır. Bu çerçevede eylem planı, iç hukuk düzenlemelerine yol gösterici nitelikte bir model mevzuat içermektedir. Ayrıca, CbCR'nin uluslararası alanda değişimine ilişkin yasal çerçeve, Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardım Sözleşmeleri (MAAC), Çifte Vergilendirme Anlaşması (DTC), Bilgi Değişimi Anlaşması (TIEA) ve Otomatik Bilgi Değişimi (AEOI) olarak belirlenmiştir (OECD, 2023b).

Eylem planından önce transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüğü bulunan Türkiye'de, eylem planının uygulamaya konulmuş ve transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüğüne ilişkin iç mevzuat ve uluslararası anlaşmalara ilişkin yasal düzenlemelerin yapıldığı belirtilebilir. Ayrıca bilgi alışverişi mekanizması da mevcuttur. Türkiye'de eylem planından önce genel olarak ikili vergi anlaşmalarında yer alan bilgi alışverişi hükümleri esas alınarak gerçekleştirilmekteydi. Türkiye, Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardım Anlaşması (MAAC) ve Çok Taraflı Yetkili Otorite Anlaşması (MCAA)' yı imzalamıştır. Bu kapsamda Türkiye, CbC raporları 62 ülkeyle paylaşırken, 76 ülke de Türkiye ile CbC raporlarını paylaşmaktadır. Öte yandan FATCA (Foreign Accounts Tax Compliance Act-Yabancı Hesapların Vergi Uyumunu Yasası), otomatik bilgi alışverişi anlaşmaları kapsamında 2016 yılında onaylanarak uygulanmaya başlanmıştır (Erdem ve Odabaş, 2023, s.656). Bu anlaşmanın bilgi alışverişi maddesine istinaden 2015 yılında ABD ile CbCR değişimine ilişkin anlaşma imzalanmış ve 2022 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Ayrıca bağımsız bir CAA (Competent Authority Agreement-Yetkili Otorite Anlaşması) bulunmadığından OECD bu konuda önlem alınmasını önermiştir.

OECD, ülke bazlı raporlamanın durumunu periyodik olarak izlemektedir. Şimdiye kadar 6 rapor yayınlanmıştır. Belirlenen metodolojiye uygun olarak inceleme raporlarında yer alan bilgiler tablo 2'de yer almaktadır. Gelişmeler üç açıdan incelenmektedir. Bunlar: Ulusal yasal ve idari çerçeve, bilgi alışverişi ve uygun kullanımdır. Buna göre Türkiye'de raporlama 2019 yılı itibariyle başlamıştır. Eylem planının asgari standardının uygulanmasına yönelik yasal mevzuat 2020 yılı itibariyle sağlanmıştır. Vergi bilgilerinin otomatik değişimine yönelik anlaşmalar 2021 yılı itibariyle yürürlüğe girmiştir. 2022 yılında ise uygun kullanım koşullarının nasıl sağlanacağına karşılığını açıklayan bilgiler sunulmuştur. 2023 yılında ise kuralların değişmediği ve etkin bir şekilde uygulanmaya devam ettiği teyit edilmiş ve bilgi alışverişinin görev tanımıyla tutarlı şekilde yürütüldüğüne yönelik ek bilgiler verilmiştir. Sonuç olarak 2022 ve 2023 yılı raporlarına göre Türkiye eylem planı CbCR kapsamında asgari yükümlülüklerini yerine getirmiştir.

Söz konusu raporlarda gelişmeler incelenerek eksiklikler tespit edilmektedir. Belirlenen eksikliklere göre ülkelere çeşitli

Tablo 2: Türkiye’ de CbCR Uyum Sürecinin Gelişimi

İlk Raporlama Mali Yılı	1 Ocak 2019 ve/veya sonrası		
Konsolide Grup Gelir Eşiği	750 milyon EURO		
Son Başvuru Tarihi	Raporlama mali yılının bitimini takip eden 12 ay		
Yerel Dosyalama Gerekliliği	Evet		
Vekil ana varlık dosyalama izni	Evet		
İç yasal çerçevenin ilk incelemesi	2019/2020		
	Ulusal Yasal ve İdari Çerçeve	Bilgi Alışverişi	Uygun Kullanım
2018	Asgari standardının uygulanmasına yönelik mevzuat mevcut değildir.	Bilgi alışverişine ilişkin iç hukuksal zemin henüz tamamlanmamıştır.	Uygun kullanıma ilişkin tedbirler mevcut değildir
2019	Asgari standardının uygulanmasına yönelik mevzuat mevcut değildir.	31 Mayıs 2019 itibarıyla CbCR değişimine yönelik ikili ilişki yoktur.	Uygun kullanıma ilişkin tedbirler mevcut değildir
2020	Asgari standardının uygulanmasına yönelik mevzuat mevcuttur	31 Mart 2020 itibarıyla CbCR değişimine yönelik ikili ilişki yoktur.	Uygun kullanıma ilişkin tedbirler mevcut değildir
2021	Yıllık konsolide grup gelir eşliğinin hesaplanmasına açıklık getiren Tebliğ yayınlandı	Vergi bilgilerinin otomatik değişimine yönelik anlaşmalar yürürlüğe girmiştir.	Uygun kullanıma ilişkin tedbirler mevcut değildir
2022	Kuralların değişmediği ve etkin bir şekilde uygulanmaya devam ettiği teyit edilmiştir.	Son teslim tarihinden itibaren CbCR alışverişinde bulunuldu.	Uygun kullanım koşulunun nasıl karşılandığına açıklayan bilgiler sunulmuştur.
2023	Kuralların değişmediği ve etkin bir şekilde uygulanmaya devam ettiği teyit edilmiştir.	Bilgi alışverişinin görev tanımıyla tutarlı şekilde yürütüldüğüne yönelik ek bilgiler verilmiştir.	Kuralların değişmediği ve etkin bir şekilde uygulanmaya devam ettiği teyit edilmiştir.

Kaynak: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Country by Country Reporting 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023 yılı raporları incelenerek tarafıma oluşturulmuştur.

tavsiyelerde bulunmaktadır. Türkiye’ye verilen tavsiyeler yıllar itibarıyla aşağıdaki tablo 3’de yer almaktadır. 2018 ve 2019 yıllarında gerekli adımlar atılamamıştır. Bu yüzden ulusal ve yasal idari çerçevenin tamamlanması, yerel koşulların değiştirilmesi yönünde adımlar atılması gerektiği ve ikili anlaşmaların yapılması gerektiği tavsiye edilmiştir. 2020 yılı itibarıyla ise uyum çalışmalarının sağlanması bazı girişimlerde bulunulması nedeniyle iyileştirmeler konusunda önerilerde bulunulmuştur. 2021 ve 2022 yıllarında ulusal ve yasal idarenin sağlanması ve uygun kullanıma yönelik asgari şartlar yerine getirildiği için tavsiyede bulunulmamıştır. Ancak bilgi alışverişi konusunda eksikliklerin giderilmesi için tavsiyelerde bulunulmuştur. 2023 yılında kurallar etkin şekilde uygulanmaya devam edildiği için herhangi bir tavsiyede bulunulmamıştır.

Tablo 3: CbCR Uyum Sürecinde Türkiye'ye Yönelik Çeşitli Tavsiyeler

	Ulusal ve Yasal İdari Çerçeve	Bilgi Alışverişi	Uygun Kullanım
2018 2019	Ulusal ve yasal idari çerçevenin tamamlanmasına yönelik adım atılmalı. Yerel başvuru koşullarını değiştirilmeli/CbCR yerel başvuru yükümlülüğünün görev tanımında yer alan durumlarda geçerliliğini sağlayacak adımları atılmalı.	Sözleşme'yi en kısa sürede yürürlüğe koymak için gerekli adımları atılmalı. Kapsayıcı çerçevenin gizlilik, tutarlılık ve uygun kullanım ön koşullarını karşılayan yetki alanlarında Nitelikli Yetkili Makam Anlaşması (QCAA) yürürlüğe koyulmalı.	İlk bilgi alışverişinden önce uygun kullanım koşulunun karşılanmasını sağlayacak adımları atılmalı.
2020	Mevzuatın değiştirilmesine yönelik adımlar atılmalı ve kurucu kuruluş tanımını standartlara uyumlu hale getirmeli. Yıllık konsolide grup gelir eşiği hesaplama kuralının, Nihai Ana Kuruluşu Türkiye dışında bir ülkede bulunan bir ÇUİ grubu açısından döviz dalgalanmalarına ilişkin OECD kılavuzuna uygun olarak uygulanacağını netleştirmeli	Gizlilik, tutarlılık ve uygun kullanım koşullarını karşılayan ve otomatik bilgi alışverişine izin veren uluslararası bir bilgi alışverişi anlaşmasına sahip olduğu Kapsamlı Çerçevenin yetki alanları ile nitelikli yetkili makam anlaşmalarının yürürlüğe girmesi için adımlar atılmalı. Bilgi alışverişinin, bilgi alışverişi çerçevesine ilişkin görev tanımıyla tutarlı bir şekilde yürütülmesini sağlamak için gerekli adımlar atılmalı.	
2021 2022	Kurallar etkin şekilde uygulanmaya devam ettiği için tavsiye gerekli görülmemiştir.	Bilgi alışverişinin, görev tanımına uygun bir şekilde yürütülmesini sağlamak için gerekli prosedürleri uygulamak için adımlar atılmalı	
2023	Kurallar etkin şekilde uygulanmaya devam ettiği için tavsiye gerekli görülmemiştir.		

Kaynak: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Country by Country Reporting 2018b, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023 yılı raporları inceleyerek tarafımda oluşturulmuştur.

6. SONUÇ

BEPS Eylem Planı 13, BEPS projesinin önemli bir parçası olup, büyük çok uluslu işletmeler için transfer fiyatlandırması ve vergi şeffaflığı konularına önem veren önemli uluslararası standartlardan oluşmaktadır. Belirtilen sınırın üstünde gelire sahip olan çok uluslu işletmeler faaliyet gösterdikleri ülke hükümetlerine ülke bazlı raporlar yoluyla faaliyetleri hakkında detaylı bilgi vermek zorundadır. Eylem planı 13, ana dosya, yerel dosya ve CbCR olmak üzere üç katmanlı belgelendirme yükümlülüğü sağlamaktadır. Ana dosya, çok uluslu işletme grubunun küresel ticari ve ekonomik faaliyetlerini hakkında bilgilendirme sunmaktadır. Yerel dosya, çok uluslu işletme grubu içindeki işlemlere ilişkin spesifik bilgiler sunarak ana dosyanın eksiklerini tamamlamaktadır. CbCR ise çok uluslu işletmelerin coğrafi konumu, gelir dağılımı ve vergilerin dağılımı hakkında bilgilerin sunumuna yönelik bir ülkelerin rapor sunma zorunluluğudur. CbCR, vergi şeffaflığının sağlanarak transfer fiyatlandırması yoluyla matrah erozyonu ve kar aktarımı risklerinin önlenmesi açısından önemli bir bileşendir.

Bu çalışmada CbCR gelişim sürecinde yapılan düzenlemeler ve Türkiye'nin uyum süreci incelenmiştir. CbCR açısından asgari standartlar, ülkelerin iç mevzuatlarında yer alan 3 aşamalı belgelendirme yükümlülüğüne ilişkin usul ve esasları düzenlemek, uluslararası değişim için gerekli olan anlaşmaları usul ve esasları ile kabul etmek ve uygulamaktır. Vergi konularında bilgi alışverişi eylem planı öncesinde de var olmakla birlikte şimdiki kadar yaygın değildir. Eylem planı öncesinde bilgi alışverişi genel ikili vergi anlaşmalarında yer alan bilgi alışverişi hükümleri uygulanmaktaydı. Eylem planı ile Türkiye, Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardım Anlaşması ve Çok Taraflı Yetkili Otorite Anlaşması imzalamıştır. Bu kapsamda Türkiye, CbCR'leri 62 ülkeyle paylaşırken, 76 ülke de Türkiye ile CbCR paylaşmaktadır. Öte yandan FATCA onaylanarak uygulamaya başlanmıştır. Ayrıca eylem planından önce de Türkiye'de transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüğü bulunmaktaydı. Eylem planından sonra ise transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüğüne ilişkin iç mevzuat ve uluslararası anlaşmalara ilişkin geniş kapsamlı yasal düzenlemeler yapılmıştır.

Türkiye, periyodik olarak OECD izleme uygulamalarına tabi tutulmaktadır. Ülke bazlı raporlamanın durumunun incelenmesine yönelik şimdiye kadar OECD tarafından 6 rapor yayınlanmıştır. Belirlenen metodolojiye uygun olarak uyum sürecinde yaşanan gelişmeler üç açıdan incelenmektedir. Bunlar: Ulusal yasal ve idari çerçeve, bilgi alışverişi ve uygun kullanımdır. Buna göre Türkiye’de raporlama 2019 yılı itibariyle başlamıştır. Eylem planı asgari standardının uygulanmasına yönelik yasal mevzuat 2020 yılı itibariyle sağlanmıştır. Vergi bilgilerinin otomatik değişimine yönelik anlaşmalar 2021 yılı itibariyle yürürlüğe girmiştir. 2022 yılında uygun kullanım koşullarının nasıl sağlanacağına karşılığının açıklanan bilgiler sunulmuştur. 2023 yılında ise kuralların değişmediği ve etkin bir şekilde uygulanmaya devam ettiği teyit edilmiş ve bilgi alışverişinin görev tanımıyla tutarlı şekilde yürütüldüğüne yönelik ek bilgiler verilmiştir. Sonuç olarak 2022 ve 2023 yılı raporlarına göre Türkiye eylem planı CbCR kapsamında asgari yükümlülüklerini yerine getirmiştir. Yapılan değerlendirmeler sonucunda belirlenen eksikliklere göre ülkelere çeşitli tavsiyelerde bulunmaktadır. Türkiye’de 2018 ve 2019 yıllarında gerekli adımlar atılamamıştır. Bu yüzden ulusal ve yasal idari çerçevenin tamamlanması, yerel koşulların değiştirilmesi yönünde adımlar atılması gerektiği ve ikili anlaşmaların yapılması gerektiği tavsiye edilmiştir. 2020 yılında uyum çalışmalarının sağlanması bazı girişimlerde bulunulması nedeniyle iyileştirmeler konusunda önerilerde bulunulmuştur. 2021 ve 2022 yıllarında ulusal ve yasal idarenin sağlanması ve uygun kullanıma yönelik asgari şartlar yerine getirildiği için tavsiyeye gerek duyulmamakla birlikte bilgi alışverişi konusunda eksikliklerin giderilmesi için öneri verilmiştir. 2023 yılında kurallar etkin şekilde uygulanmaya devam edildiği için herhangi bir tavsiyede bulunulmamıştır.

Sonuç olarak, Türkiye’nin genel olarak Eylem planı 13’ün asgari standartlarını karşıladığı kabul edilse de, CbCR’nin iç mevzuatta daha ayrıntılı olarak ele alınması ve uluslararası bilgi alışverişinin artırılması ve küresel standartlara daha yakın hale getirilmesi için daha fazla çaba gösterilmesinde fayda vardır. CbCR uyum düzeyinin artması ve uluslararası bilgi alışverişinin yoğunlaşması ile uluslararası vergi şeffaflığının artacağı ve bu yolla vergi kayıplarının önüne geçilebileceği de açıktır. CbCR’ye ilişkin Türk mevzuatının vergi mükelleflerine teknik özelliklerin yanı sıra çeşitli kolaylıklar da sağlayarak kesinlik ve öngörülebilirlik sağlamaktadır. Yasallık ve öngörülebilirlik gibi ilkelerin daha da güçlendirilmesi için bazı durumlarda düzenlemelerin genişletilmesi gerekebilir.

Etik Kurul Onayı: Çalışmada anket başta olmak üzere mülakat, gözlem, deney, odak grup çalışması, görüşme teknikleri vb. kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren bir yöntem kullanılmadığından Etik Kurul İzni gerekmemektedir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Ethics Committee Approval: Since the study does not use any method that requires data collection from participants using surveys, interviews, observations, experiments, focus groups, interview techniques, etc., Ethics Committee Approval is not required.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author have no conflict of interest to declare.

Grant Support: The author declare that this study has received no financial support.

Yazarların ORCID ID’leri / ORCID IDs of the authors

Esra UYGUN 0000-0001-5332-0831

KAYNAKLAR / REFERENCES

- Aktaş, M. (2003). Uluslararası transfer fiyatlandırması ve Türk vergi sistemindeki Konumu-I, *Yaklaşım Yayıncılık*, (10), 84-90.
- Ateş, L. (2015). Vergisel bilgilerin otomatik değişimi standardı ve Türkiye, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(4), 665-682.
- Ateş, L. (2018). BEPS Eylem 13: Transfer fiyatlandırmasında dokümantasyon. B. Yaltı, (Ed.), *Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS)*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Birinci, N. & Eser, Y. (2017). Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede BEPS eylem planı ve değerlendirilmesi, *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 3(3), 447-459.
- Brauner, Y. (2014). What the BEPS?, *Florida Tax Review*, 16(2), 55-115.

- Brauner, Y. (2015). Transfer pricing in BEPS: First round-business interests win (but, not in knock out), *Intertax*, 43(1), 72-84.
- Christians, A. (2016). BEPS and the new international tax order, *BYU Law Review*, 6, 1603-1646.
- Cockfield, A.J. & MacArthur, C.D. (2015). Country-by-Country Reporting and commercial confidentiality, *Canadian Tax Journal*, 63(3), 627-660.
- Davies, R.B., Martin, J., Parenti, M. & Toubal, F. (2018). Knocking on tax haven's door: Multinational firms and transfer pricing, *Review of Economics and Statistics*, 100(1), 120-134.
- Doğruyol M. (2008). *Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması*, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi.
- Eden, L. (2009). Taxes, Transfer pricing, and the Multinational Enterprise, (Ed.) A.M. Rugman, *The Oxford Handbook of International Business (2nd)*. New York: Oxford University Press.
- Erdem Arıtı, İ., Odabaş, H. (2023). Transfer pricing documentation and the CbCR under BEPS Action 13", *Sayıştay Dergisi*, 34(131), 635-667. <https://doi.org/10.52836/sayistay>
- Erdem M. & Şenyüz D. & Tathoğlu İ. (2020). *Kamu Maliyesi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım: Bursa.
- Evers, M., Meier, I. & Spengel, C. (2016). Country-By-Country Reporting: Tension Between Transparency And Tax Planning, ZEW-Centre for European Economic Research Discussion Paper, (17-008).
- Ferhatoğlu, E. (2018). Improving Tax Compliance in a Globalized World (Turkish Perspective), (Eds.) Michael Lang et al., *Improving Tax Compliance in a Globalized World*. Amsterdam: IBFD. 799-824.
- Gedik, G. (2020). BEPS eylem planları kapsamında Türk vergi mevzuatında yapılan değişiklikler, *Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (2), 27-48.
- Grau Ruiz, M.A. (2014). Country-by-Country Reporting: The primary concerns raised by a dynamic approach, *Bulletin for International Taxation*, 68(10), 557-566.
- Grubert, H., & Mutti, J. (1991). Taxes, Tariffs and Transfer Pricing in Multinational Corporate Decision Making, *The Review of Economics and Statistics*, 73(2), 285-293.
- Güçüyener, G. (2015). BEPS Projesi eylem planı kapsamında transfer fiyatlandırması dokümantasyonu ve ülke bazlı raporlama, *Vergi Sorunları Dergisi*, 326(2015), 69-76.
- Hanlon, M. (2018). Country-by-country reporting and the international allocation of taxing rights, *International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)*, Forthcoming.. 72(4/5), 209-217.
- Hugger, F. (2020). The Impact of Country-by-Country Reporting on Corporate Tax Avoidance, İfo Working Paper, No. 304 (Revised Version). <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/199078/1/wp-2019-304-hugger-corporate-taxavoidance.pdf>
- Işık, H. (2021). Uluslararası ortak vergi incelemeleri ve Türkiye için öneriler, *İzmir Barosu Dergisi*, 86(2), 15-44.
- Joshi, P. (2020). Does private country-by-country reporting deter tax avoidance and income shifting? Evidence from BEPS action item 13, *Journal of Accounting Research*, 58(2), 333-381.
- Kara, M.C. & Öz, E. (2016). Bir Küresel vergi uyumu projesi: BEPS, *Vergi Dünyası Dergisi*, (414), 172-183.
- Klassen, K.J., Lisowsky, P. & Mescall, D. (2017). Transfer pricing: strategies, practices, and tax minimization, *Contemporary Accounting Research*, 34(1), 455-493.
- Knobel, A. & Cobham, A. (2016). Country-by-Country reporting: How restricted access exacerbates global inequalities in taxing rights, <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2016/12/Access-to-CbCR-Dec16-1.pdf>
- Köse T. & Ferhatoğlu, E. (2008). *Transfer Fiyatlandırması (Üretim İşletmelerinde Uygulama)*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Kurniawan, N. & Saputra, A.D. (2020). Does the recently implemented regulation on country-by-country reporting deter tax avoidance?, *Journal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 17(1), 59-83.
- Lankhorst, P. & Van Dam, H. (2017). Post-BEPS tax advisory and tax structuring from a tax practitioner's View, *Erasmus Law Review*, 2017(1), 60-74.
- Longhorn, M., Rahim, M. & Sadiq, K. (2016). Country-by-country reporting: An assessment of its objective and scope, *e-Journal Tax Research*, 14(1), 2-33.
- Lowell, C.H. & Herrington, M. (2016). Transfer pricing documentation: Evolution into country-by-country reporting, *International Transfer Pricing Journal*, 23(5), 354-361.
- Murphy, R. (2016). Country-by-country Reporting. (Eds.) Pogge, T. & Mehta, *Global Tax Fairness*, K. Oxford: Oxford University Press.
- OECD (2015). Transfer pricing documentation and country-by-country reporting, action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2016). BEPS project explanatory statement: 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2017). Country-by-country reporting: Handbook on effective tax risk assessment, www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-oneffective-tax-risk-assessment.pdf
- OECD (2018a). Çok uluslu işletmeler ve vergi idareleri için OECD transfer fiyatlandırması rehberi 2017, Vergi Denetim Kurulu. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2022/06/cok-uluslu-isletmeler-ve-vergi-idareleri-icin-OECD-transfer-fiyatlandirmasi-rehberi-2017.pdf>
- OECD (2018b). Country-by-country reporting – compilation of peer review reports (phase 1): Inclusive framework on BEPS: action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2019). Country-by-country reporting – compilation of peer review reports (phase 2), Inclusive framework on BEPS: action 13, OECD/G20

- Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2020). Country-by-country reporting – compilation of peer review reports (phase 3), Inclusive framework on BEPS: action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2021). Country-by-country reporting – compilation of 2021 peer review reports: Inclusive framework on BEPS: action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2022). Country-by-country reporting- compilation of 2022 peer review reports: Inclusive framework on BEPS: action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2023a). Activated exchange relationships for country-by-country reporting, <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange/relationships.htm>
- OECD (2023b). Country-by-country reporting – compilation of 2023 peer review reports: Inclusive framework on BEPS: action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- Öcal, E. (2010). Transfer Fiyatlandırmasında “Fiyatlandırma”-1, *Yaklaşım Dergisi*, (206), 35-40.
- Öncel, M., Kumrulu, A. & Çağan, N. (2008). Vergi Hukuku, Ankara :Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2012). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Pehlivan, O. & Öz, E. (2011). *Uluslararası Vergilendirme*, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Picariello, S. & Chand, V. (2020). The use of country-by-country reporting for tax risk assessment: challenges and potential solutions, *International Tax Studies*, 3(1), 2-20
- Rozas, J.A., Nasti, M.P. & Sonetti, E. (2019). Assessing tax risk by country-by-country reporting, The future of risk management, volume I: perspectives on law, healthcare, and the environment. De Vincentiis, P., Culasso, F., and Cerrato, S.A.. Cham: Palgrave Macmillan.
- Sari, D., Utama, S. ve Rahayu, N. (2020). Transfer pricing practices and specific antiavoidance rules in asian developing countries, *International Journal of Emerging Markets*. <https://doi.org/10.1108/IJOEM-10-2018-0541>.
- Sawyer, A.J. ve Sadiq, K. (2019). Country-by-country tax reporting: A critical analysis of enhanced regulatory requirements for multinational corporations, *Company and Securities Law Journal*. 36(7), 570-586.
- Şenyüz, D. & Yüce M. & Gerçek A. (2024). *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım. Bursa.
- Turkish Revenue Administration (2023). List of information exchange agreements concluded by Türkiye, <https://www.gib.gov.tr/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari>.
- Yaltı, B. (2018). BEPS’in Hukuki Araçları: Yumuşak Hukukun İçinde mi, Ötesinde mi?, (edt. Billur Yaltı, *Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS)*, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi -5, Beta Yayıncılık.
- Yang, L. (2023). Country by country reporting and corporate tax avoidance: Evidence from China, *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 36:2, 2106283, <https://doi.org/10.1080/1331677X.2022.2106283>.
- Yao, J.T. (2013). The arm’s length principle, transfer pricing, and location choices, *Journal of Economics and Business*, 65, 1–13.

Atf Biçimi / How cite this article

Uygun, E. (2024). The process of adaptation to country by contry reporting (CbCR): An evaluation on Turkey. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2024; 72, 114–126. <https://doi.org/10.26650/mcd2024-1517921>