

Haber Bülteni

Sayı: 31

“

İş dünyasının değerli temsilcileri

Dergimizin bir önceki sayısını hazırlarken pandemi nedeniyle enfekte olan hasta sayısı 2.800.000 civarlarında iken ölümler 260.000'i geçmiş durumdaydı. Aradan geçen süre içinde enfekte hasta sayısı 100.000.000'u geçerken, ölümler de 2.200.000'i aştı. Olağanüstü bir hızla ilerleyen salgın en yakınımıza kadar sokuldu. Sürecin başlarında salgın çoğumuz için haritadaki uzak kırmızı noktalar iken, yaşadığımız bölgelere, kimi durumlarda evlerimize kadar ulaştı. Kimilerimiz hastalığı ufak sıyrıklarla atlatırken, kimimiz en yakınlarını kaybetti. Çok uzun ve zorlu bir süreçten geçtik, geçiyoruz. Bununla beraber, aşı uygulamalarının başlamış olması hepimiz için yeni yılın getirdiği yeni bir umut oldu. Aşı süreciyle birlikte bu acımasız salgının en kısa zamanda yok olmasını ve normal hayatlarımıza geri dönebilmeyi diliyoruz.



Sürecin tüm zorluklarına karşın bizler Grant Thornton Türkiye olarak, içinde bulunduğumuz toplum, müşterilerimiz ve çalışanlarımız için fark yaratmak üzere çalışmaya devam ediyoruz. 2020'nin son çeyreğinde değerli üstad, Yeminli Mali Müşavir Ahmet Cangöz, ekibiyle birlikte Grant Thornton ailesine katıldı. İlerleyen sayfalarda konuya ilişkin detayları bulabilirsiniz.

Bu sayıda ayrıca, 'Covid-19 Salgınının TFRS 15 - Hasılatın Kaydedilmesi Açısından Etkileri', '2021 Vergi Gündemi ve Beklentiler', 'TFRS 9 Kapsamında Borç Yeniden Yapılandırmasının Muhasebeleştirilmesi', 'Gümrüklerde Kurallar Yeniden Yazıldı' ve 'Transfer Fiyatlandırmasında Yeni Dönem' başlıklı içeriklerimizi bulabilirsiniz.

Sağlıklı ve mutlu bir yeni yıl diliyorum.

- Emin Taylan
Grant Thornton Türkiye
İcra Kurulu Başkanı





İçindekiler

AHMET CANGÖZ

**GRANT THORNTON TÜRKİYE'YE
KATILDI** 3

**KATAR KALKINMA
BANKASI'NDAN,
GRANT THORNTON
ARACILIĞIYLA**

**TÜRKİYE'YE ÖZEL YENİ EKONOMİK
PAZAR ARAŞTIRMASI** 4

COVID-19 SALGINININ

**TFRS 15 - HASILATIN
KAYDEDİLMESİ AÇISINDAN
ETKİLERİ** 5

**2021 VERGİ GÜNDEMİ
VE BEKLENTİLER** 9

**TFRS 9 KAPSAMINDA BORÇ
YENİDEN YAPILANDIRMASININ
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ
/ CFO'LAR İÇİN
BİR REHBER** 15

**GÜMRÜKLER 2020-2021
GÜMRÜKLERDE
KURALLAR YENİDEN
YAZILDI** 20

**TRANSFER FİYATLANDIRMASININ
RAPORLAMASINDA
YENİ DÖNEM** 22



Ahmet Cangöz Grant Thornton Türkiye'ye Katıldı

Türkiye'de 1986'dan bu yana faaliyet gösteren ve bağımsız denetim, vergi, muhasebe ve danışmanlık hizmetleri sunan Grant Thornton Türkiye, bünyesine önemli isimleri katmaya devam ediyor. Son olarak, ITR-World Tax tarafından önerilen danışmanlar arasında yer alan Ahmet Cangöz Vergi Hizmetleri Bölümü'ne Ortak olarak katıldı. Grant Thornton Türkiye, bu hamlesiyle bir uzmanı daha ailesine kazandırdı.

Vergi Hizmetlerinde Duayen İsim

Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İktisat Bölümü mezunu olan Ahmet Cangöz, Southern New Hampshire Üniversitesi'nde MBA, Cornell Üniversitesi'nde sertifika

programlarını tamamladı. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanlığı sonrasında yaklaşık 8 yıl STFA Grubu, 3,5 yıl Mazars ve 12 yıl Deloitte bünyesinde sürdürdüğü görevlerinin ardından Eylül 2020 itibarı ile Grant Thornton Türkiye'ye katıldı. Vergi ihtilafları, transfer fiyatlandırması ve uluslararası vergi anlaşmaları alanında uzmanlık sahibi olan Cangöz, ayrıca otel gayrimenkul yatırımları ve turizm otelcilik alanında varlık yönetimi üzerine konsantrasyonlara sahip. Yeminli Mali Müşavir ve Bağımsız Denetçi ünvanlarını elinde bulunduran Cangöz, üniversitelerde dersler vermeye ve çeşitli dernek ve vakıflarda aktif üyeliklerini sürdürmeye de devam ediyor.



“Birlikte Güçlenerek Büyüyeceğiz”

Atamaya ilişkin duygularını paylaşan Grant Thornton Türkiye İcra Kurulu Başkanı Emin Taylan, “200 profesyoneli ile bağımsız denetim, vergi, muhasebe ve danışmanlık alanındaki küresel uzmanlığını yerel deneyimle harmanlayan bir kuruluş olarak, Türk Vergi Mevzuatı'nın farklı alanlarında uzmanlaş-

mış insan kaynağımızla da vergi mükellefi kurumsal müşterilerimizin yasal süreçlerin doğurduğu sorumlulukları eksiksiz bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı oluyoruz. Bu yolda 35 yılı aşkın bir süredir hizmet veren değerli meslektaşım Ahmet Cangöz'ü aramızda görmek bizler için büyük bir onur. Bu vesile ile kendisini bir kez daha tebrik ediyor, birlikte güçlenerek büyüyeceğimize gönülden inanıyorum” şeklinde konuştu.

Katar Kalkınma Bankası'ndan, Grant Thornton Aracılığıyla Türkiye Pazar Araştırması



- Dr. Aziz M. Hatipağaoğlu
Birim Başkanı
Turquality ve Yönetim Danışmanlığı
Hizmetleri

azizm.hatipagaoglu@tr.gt.com

Türkiye ile Katar arasındaki iş birliği yeni bir boyut kazanıyor. Katar Kalkınma Bankası, Katarlı şirketlerin Türkiye'ye ihracatlarını artırmak üzere için yeni bir ekonomik program başlattı. Çalışmayı Grant Thornton Türkiye yürütüyor.

Buna göre: Türkiye'ye ihraç edilebilecek ürünlerin belirlenmesi için pazar araştırması çalışması Grant Thornton Türkiye Turquality ve Yönetim Danışmanlığı departmanı tarafından yönetiliyor. Şu anda Türkiye pazar araştırması raporu tamamlanmıştır ve bunu takiben Türk ve Katarlı firmaların B2B görüşmeleri organize edilecektir.

İki ülke arasındaki iş birlikleri günden güne güçleniyor

Çalışma ekibinin başında yer alan Grant Thornton Türkiye Turquality&Yönetim Danışmanlığı Hizmetleri Birim Başkanı Dr. Aziz Hatipağaoğlu, konuyla ilgili değerlendirmesinde, iki ülke arasındaki dostluğa değinerek, "Katar ve Türkiye arasında diplomatik ilişkiler 1972 yılında kuruldu. Özellikle son 10 yılda ikili ilişkilerde uzun yol kat edildi. Katar'la çeşitli alanlarda iş birliğimizi pekiştirecek çok sayıda anlaşma, protokol ve mutabakat zaptı imzalandı. İki ülke arasındaki ekonomi, yatırım, ticaret, enerji, savunma alanlarındaki iş birlikleri günden güne daha da güçleniyor." dedi.

Yakın gelecekte yeni iş birliklerinin imzaları atılacaktır

Hatipağaoğlu, "Mayıs ayında Katar ile Türkiye arasında gerçekleştirilen ikili para takası (swap) anlaşması 15 milyar dolar karşılığı Türk lirası ve Katar riyaline yükseltildi. Katar Kalkınma Bankası da Türkiye ile ticaret hacmini arttırmak için çalışmalarını hızlandırdı. Yakın gelecekte yeni iş birlikleri için imzalar atılacaktır." ifadelerini kullandı.

İki ülke arasındaki ticaret hacmi 2019 yıl sonu itibariyle %82 arttı

Türkiye ile Katar arasındaki iş birliği gün geçtikçe artmakta. Özellikle ikili ilişkiler, bölgesel vizyon ve politikalar konusundaki tutum, finans ve enerji alanındaki ön plana çıkmakta. 2015 yılında 793 milyon dolar olan ticaret hacmi, 2019 yıl sonu itibariyle %82'lik artışla 1 milyar 426 milyon dolara yükseldi.

İki ülke arasındaki bu iş birliği ile artacak olan ticaret hacminin 2025 yılında 5 Milyar Dolar çıkması hedefleniyor.



Covid-19 Salgınının TFRS 15 - Hasılatın Kaydedilmesi Açısından Etkileri



- Jale Akkaş
Partner
Bağımsız Denetim Hizmetleri

jale.akkas@tr.gt.com

Hasılatın TFRS 15'e göre raporlanmasında dikkat çekilen hususlar

Bu yazımızda, Covid-19 salgınının "TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" Standardı üzerindeki etkilerine dair bazı temel konulara değinilmektedir.

"TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" Standardı 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren geçerli olmuştur. Pandemi sürecinde mevcut piyasa koşullarında bu standarda uyum sağlamaya çalışmak çeşitli zorluklar içermekte olduğundan, bilanço tarihi itibarıyla devam eden müşteri sözleşmelerinin Covid-19 şartlarında incelenmesi gerekir.

Pandemiye dönüşen Covid-19 küresel sağlık krizinin yarattığı ekonomik tahribatların etkisi, sektörden sektöre farklılık göstermekle birlikte, genel olarak sipariş ve satış hacimlerini, tedarik zincirlerini, sanayi üretimini, hasılat sözleşmelerinde içerilen değişken fiyatları, edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesini etkilemiştir. TFRS 15 Hasılat Standardı uyarınca hasılat sözleşmeleri incelenirken Covid-19 salgınının ekonomi üzerindeki etkileri sonucunda müşterilerin sözleşme şartlarında değişiklik talep etme olasılığı, mal teslimatı yapılmadan önce müşterilerin ödeme yapma yeteneği sorgulanmalıdır.

Pandemi sürecinde hasılat sözleşmelerine ilişkin belirsizlikler artmaktadır. Birçok işletmenin finansal zorluklar ve pandemiden kaynaklanan potansiyel riskler dolayısıyla ticari alacakları ve sözleşme varlıkları ilave kredi riskine maruz kalmaktadır. Hasılat sözleşmelerinde zarar oluştuğunda değişken bedeldeki azalma veya sözleşme maliyetlerinde artışlar sözleşmeleri dezavantajlı sözleşmelere dönüştürmektedir.

1. "TFRS 15 - Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" Standardının İçerdiği 5 Adımlı Modelin" Uygulanması

TFRS 15 Hasılat Standardının amacı, müşteri sözleşmelerinden kaynaklanan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında uygulanacak ilkeleri düzenlemektir. İşletmeler, müşterilerine taahhüt ettikleri mal veya hizmetlerin devri karşılığında hak kazanmayı bekledikleri bedel üzerinden sözleşme ile ilgili tüm durum ve şartları dikkate almak suretiyle hasılatı finansal tablolara yansıtmalıdır. TFRS 15, işletmenin hasılatı malların transferini gösterecek şekilde ve müşterilere sunulan hizmetler ve mallar karşılığında işletmenin hak kazanmayı beklediği bedelin finansal tablolarda yansıtılmasına dayanmaktadır. Bu süreç "5 adımlı model" olarak izlenmektedir. Koronavirüsün ekonomiye olan etkilerini azaltmak ve işletmeleri desteklemek için devlet tarafından bazı düzenlemeler yapılmıştır. Verilen desteklerle son aylarda ekonomik hareketlilik hızlanmıştır. Günümüzde işletmelerin pandemi ile mücadele ederken, ödeme yapmama riski yüksek olan müşterilerle, eskiye oranla daha fazla sıklıkta sözleşmeler yapabileceği göz önünde tutulmalıdır. Sözleşmenin başlangıcında bedelin tahsili muhtemel değilse, TFRS 15 şartları yerine getirilmediğinden, mal tedarikçisi geliri bedeli tahsil ettiğinde ve sözleşme edim yükümlülüklerini yerine getirdiğinde muhasebeleştirilmelidir. Genellikle, bir sözleşme TFRS 15 modelinin uygulanması koşullarını karşıladığında, müşterinin ödeme gücünde bozulma TFRS 9 "Finansal Araçlar" da belirtilen beklenen kredi zararı modeli kapsamında muhasebeleştirilmektedir. Müşterinin ödeme kabiliyeti sözleşme sürecinde önemli ölçüde

kötüye giderse, işletme tahsilatın mümkün olup olmadığını yeniden değerlendirmelidir.

Müşteri sözleşmesi mevcudiyetinin belirlenmesi

Müşterilerle yapılan yeni sözleşmeler, uygulanabilir hak ve yükümlülük oluşturup oluşturmadığı açılarından değerlendirmeye tabi tutulmalıdır. Sözleşmenin var olması, gelirin tanınması için aşağıda belirtilen kriterlerin sağlanmasına bağlıdır.

-Sözleşme taraflar arasında onaylanmış olup hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır. Taraflar sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirmeyi taahhüt etmiştir.

-Mal veya hizmet üzerinde hak iddia etme ve ödeme koşulları belirlenebilir.

-Sözleşmenin ticari özü bulunmaktadır.

-Sözleşme bedelinin tahsili kuvvetle muhtemeldir.

Tüm dünyayı saran koronavirüs salgını nedeniyle koşulların önemli ölçüde değişmesi sonucunda işletmelerin taraf oldukları sözleşmeler için hasılat standardının uygulanmasında yukarıda sayılan kriterlerin karşılanıp karşılanmadığı tek tek değerlendirilmelidir.

TFRS 15'e göre, müşterilerle yapılan bir sözleşmenin gerekli şartları başlangıçta karşılaması durumunda, koşullarda önemli bir değişiklik olduğuna dair bir belirti bulunmadığı sürece bu şartları yeniden değerlendirmeye gerek yoktur. Örneğin, koronavirüs salgını neticesinde bir müşterinin nakit sıkıntısından dolayı ödeme kabiliyetini önemli ölçüde yitirmesi durumunda işletme, müşteriye devredilecek kalan mal veya hizmetler karşılığında hak kazanacağı, satışla ilgili nakit akışlarını temsil eden bedeli tahsil edip edemeyeceğini yeniden değerlendirmelidir. Bedelin tahsilatının muhtemel olmaması durumunda sözleşmenin mevcudiyet kriterleri karşılanmamıştır.

Zaman içerisinde gelir kaydedilmesine ilişkin kriterler hala karşılanıyor mu?

Bazı sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler açısından, örneğin inşaat sektörü, gelir edim yükümlülükleri yerine getirildikçe zamana dayalı olarak muhasebeleştirilmektedir. Mevcut pandemi koşulları altında, işletmenin ödeme hakkının uygulanabilirliği değerlendirilmelidir.

Müşteri, yeni koşullardan dolayı ödeme kabiliyetini önemli ölçüde yitirmişse işletme, müşteriye devredilecek kalan mal veya hizmetler karşılığında hak kazanacağı bedeli tahsil edip edemeyeceğini yeniden değerlendirmelidir.

Aşağıdaki şartlardan birinin karşılanması

durumunda, mal veya hizmetin kontrolü zamana yayılı olarak devredilir ve sözleşmeden kaynaklanan edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirilerek hasılat zamana yayılı olarak finansal tablolara alınır.

İşletmenin bir mal veya hizmetin kontrolünü zamana yayılı olarak devretmesi ve buna bağlı olarak bir edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirebilmesi ve hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolarına kaydetmesi için aşağıdaki şartlardan biri karşılanmalıdır.

-Edim yerine getirildikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketmesi, -İşletme ediminin, oluşturulduktan sonra geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması veya geliştirmesi, -İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturulması ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunması.

2. Değişken bedel

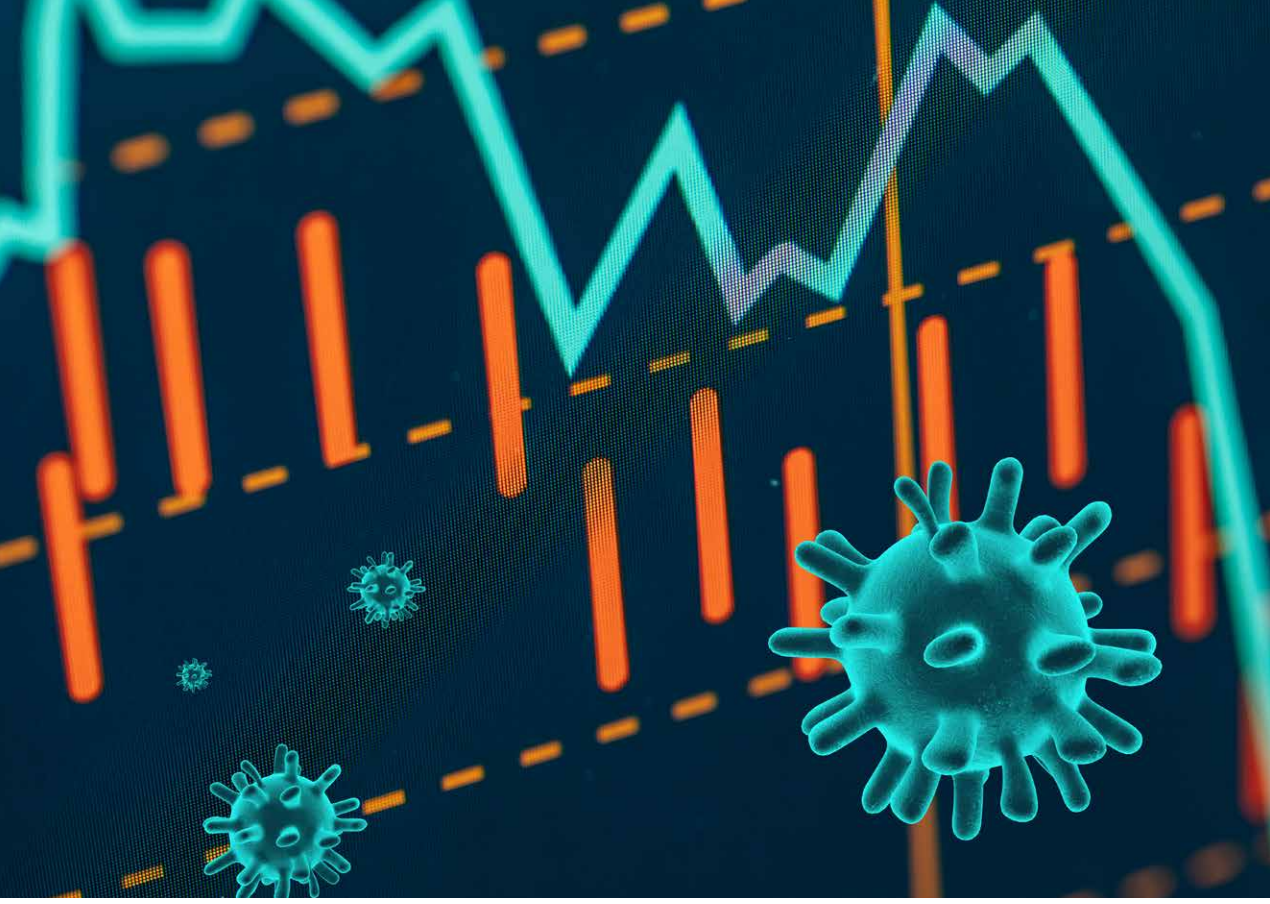
Gelir tahminlerine ilişkin değişken bedeller önemlidir. Bir müşteri sözleşmesi değişken bir bedel içeriyorsa, işletme hak edeceği bedel miktarını tahmin ederek finansal tablolarına alacaktır. TFRS 15'e göre işletmenin tahmin ettiği değişken bedel tutarının bir kısmını veya tamamını işlem bedeline dâhil edebilmesi için, değişken bedelle ilgili belirsizlik sonradan ortadan kalktığına finansal tablolara alınan kümülatif hasılat tutarında önemli bir iptal olmayacağını kuvvetle muhtemel olması gerekir.

Değişken bedel, sözleşmede sabit olmayan herhangi bir bedeldir. Değişken bedellerdeki değerlendirme değişiklikleri halihazırda teslim edilmiş mal veya hizmetlerden elde edilen gelirin ölçülmesinde kullanılan varsayımları potansiyel olarak etkileyebilecek niteliktedir.

Hasılat sözleşmelerinde bulunabilecek belli başlı değişken bedeller:

- cezalar, tazmin edilmiş zararlar dahil
- iade hakları
- performansa bağlı bonuslar
- satış hacmine dayalı değişken fiyatlandırma
- fiyat tavizleri
- fiyatlandırılmamış sipariş değişiklikleri

Değişken bedele yol açabilecek veya sözleşmelerde mevcut kısıtlı tutarı etkileyebilecek çeşitli durumlar ortaya çıkabilir. Şirketler, pandemi sürecinde satın alma hacimlerindeki düşüş nedeniyle indirim veya geri ödemelerini alamayabilirler



veya destek olarak müşterilerine ilave teşvikler sunabilirler. Sözleşmeye bağlı yükümlülüklerin yerine getirilememesinin, işlem fiyatını etkileyebilecek cezai hükümler doğurabileceği göz önünde bulundurulmalıdır.

Değişken bedel içeren sözleşmelerde, TFRS 15 bu faktörlerin mümkünse her bir raporlama tarihi itibarıyla en iyi tahmin ve kısıtlama unsurları için yeniden değerlendirilmesini gerektirir. Yukarıda belirtilen farklı senaryoların etkileri her bir raporlama tarihinde gelir tablosuna alınır ve müteakip dönemlerde senaryoların etkisi yeniden ölçüldüğünden, gelir hesabına yapılan etkinin gerekirse tersine çevrilmesi gerekebilir.

Yönetimin değişken bedelle ilgili varsayımları, raporlama tarihindeki pandemiden kaynaklı durum ve koşullara dayalı olarak incelemelidir. Değişken bedelin tahmini, raporlama tarihi itibarıyla en son koşulları ve beklentileri yansıtmalıdır.

TFRS 15'e uygun olarak her raporlama dönemi sonunda işletme, dönem sonunda mevcut olan şartları ve dönem boyunca şartlarda meydana gelen değişiklikleri doğru olarak yansıtmak üzere, değişken bedel tahminlerini gözden geçirir ve hasılat sözleşmesine ilişkin tahmini işlem bedelini günceller.

3. Sözleşme değişiklikleri

Covid-19 salgınının etkileri sonucunda işletmeler müşteri sözleşmelerini yeniden

müzakere etmek zorunda kalabilir. Bu durumda değişiklik türüne bağlı olarak, "Sözleşme değişikliği" muhasebesi uygulanmalıdır. Müşterinin finansal güçlük içinde olması veya azalan taleple karşı karşıya kalması dolayısıyla edim yükümlülüklerini karşılayamayacak olması halinde sözleşmenin kapsamında, fiyatında veya her ikisinde birden değişiklik olması durumunda sözleşme değişikliği gerçekleşebilir. Sözleşmenin kapsamı azalır veya kapsam genişleyip sözleşme fiyatı tek başına satış fiyatı kadar değişmezse sözleşme değişikliği muhasebesi uygulanır.

Sözleşme değişikliği muhasebesi uygulamasında işletme için en uygun olan yöntemlerden biri uygulanır:

- Bitiş tarihine kadar, taahhüt edilen mal veya hizmetlerin henüz devredilmemiş kısmını oluşturan muhasebeleştirilmemiş gelir ve teslim edilmemiş performans yükümlülüklerinin feshedilmiş ve yeni bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmesi
- Bir edim yükümlülüğü kısmen yerine getirilmişse, gelir, değiştirilen sözleşme ilk tarihten itibaren geçerliymiş gibi değerlendirilir ve sözleşme değişikliği tarihi itibarıyla hasılat düzeltme etkisi olarak hasılat artış veya azalış olarak finansal tablolara alınır veya
- Uygunsa, iki yaklaşımın bileşimi uygulanır.

TFRS 15 uyarınca sözleşme değişikliği, sözleşmenin kapsamında veya fiyatında veya her ikisinde taraflarca onaylanan değişikliktir. Bazı sektörlerde ve bölgelerde sözleşme değişikliği; değişiklik talimatı, varyasyon veya düzeltme olarak da tanımlanabilmektedir. Sözleşme değişikliği, hukuken icra edilebilir mevcut hak ve yükümlülükleri değiştiren ya da hukuken icra edilebilir yeni hak ve yükümlülükler doğuran değişiklik taraflarca onaylandığı anda gerçekleşir. Taraflar sözleşme değişikliğini, yazılı, sözlü veya ticari teamüllere uygun bir şekilde onaylamamış ise işletme, değişiklik onaylanana kadar bu standardı mevcut sözleşmeye uygulamaya devam eder.

Sözleşme değişikliğinin ne zaman dikkate alınacağı belirlenmelidir. Bu durum, özellikle koşullar nedeniyle değişikliklerin sıklığına sebebiyet vermesi nedeniyle muhakeme gerektirebilir.

4. Sözleşmeyi yerine getirme maliyetlerinin geri kazanılmasının beklenmesi.

Ödemenin alındığına dair önemli belirsizliğin olduğu gelir

TFRS 15 uyarınca sözleşme hasılatı müşterinin sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerini yerine getirmesinin beklendiği durumlarda muhasebeleştirilmelidir. İşletme yönetimi müşteriye tedarik sağlamaya devam etse bile, hasılat müşterinin işlem bedelini ödemesinin muhtemel olması halinde finansal tablolara alınır. Belirsizlik durumunda, tahsilat mümkün olana değin gelirin muhasebeleştirilmesi ertelenmelidir. Ancak sözleşmeyi yerine getirme maliyetlerinin geri kazanılması beklenmediğinde ertelenmesi mümkün değildir.

Sözleşme varlıkları

Sözleşme kârlılığına ilişkin beklentiler veya müşterinin ödeme gücünde meydana gelen değişiklikler finansal tablolarda muhasebeleştirilen varlıkların geri kazanılabilir tutarlarını etkileyebilir. TFRS 15 uyarınca sözleşme varlıkları (faturalanmamış hasılat veya benzeri varlıklar) TFRS 9'daki beklenen kredi kaybı modeline tabidir. Sözleşme ile doğrudan ilişkili ilave maliyetler TFRS 15'de belirtilen değer düşüklüğü testine tabidir. Bu varlıklar, sözleşmeden beklenen gelecekteki kârları (finansal tablolara alınmayan gelecekteki gelirleri eksi gelecekteki maliyetler) aşmaları halinde değer düşüklüğüne tabi tutulur.

5. Dezavantajlı sözleşmeler

Koronavirüs salgını öncesi kârlılık beklentisi

olan sözleşmeler, değişken bedeldeki azalışlar ve/veya sözleşme maliyetlerinde artışlar nedeniyle zarara, dezavantajlı (külfetli) sözleşmelere dönüşebilir.

TFRS 15 kapsamındaki sözleşmeler TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı uyarınca ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelere tabidir. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme, sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için katlanması zorunlu maliyetin, söz konusu sözleşmeden elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşme olarak tanımlanır.

Bir işletme ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşmeye sahip ise, söz konusu sözleşmeye ilişkin mevcut yükümlülük, işletmenin sözleşme kapsamındaki yükümlülüğü karşılamanın kaçınılmaz maliyetlerine dayalı bir karşılık olarak ölçülür ve muhasebeleştirilir.

İşletmeler, Covid-19 salgınının küresel ekonomide yol açtığı derin gerileme ve gelir sözleşmeleri üzerindeki olumsuz etkisinin yaratacağı sözleşmeyi yerine getirme maliyetlerinde oluşan artışlardan dolayı, devam eden sözleşmelerinin dezavantajlı hale gelip gelmediğini değerlendirmelidir. Ayrıca sözleşmelerin yükümlülüklerden kurtarabilecek özel şartlar içerip içermediği de incelenmelidir.

Bundan sonra ne yapmalı?

Koronavirüsün yayılma hızı, salgın etkisi, şirketlerin ve müşterilerin sözleşmelerinde belirtilen şartlara uyum gösterebilme kabiliyetlerine gölge düşürmekte, sorgulanmasını gerektirmektedir. Bu nedenle, gelirin muhasebeleştirilmesinin zamanlaması ve tutarı, gelirin hiç muhasebeleştirilmemesi gereken noktaya kadar önemli ölçüde etkilenebilir.

Covid-19 salgını yalnızca sözleşmenin varlığını, değişikliğini veya gelirin tanınmasını etkilememektedir. Gelirle ilgili daha birçok yönün dikkate alınması gerekir. Mevcut belirsizliklerin gelir tahminlerini ve gelir döngüsü varlıklarının geri kazanılabilirliğini nasıl etkilediğinin incelenmesi gerekir.

Koronavirüs salgınının sözleşme değişikliklerini ve bir müşteri sözleşmesinin varlığını nasıl etkilediğini yukarıda tartıştık. Mevcut salgın koşulları altında gelir ve gelirle ilgili varlıklara ilişkin tahminler önem kazanmaktadır.

Mevcut koşullarda doğru tahminler yapabilmek için farklı senaryoları modellemenin ve olasılıkları tahmin etmenin ne denli zor olduğunun farkındayız. Bu gibi dönemlerde, finansal tablo kullanıcılarının, finansal tabloların hazırlanmasında baz alınan temel varsayımları anlamalarına olanak tanımak için yapılan tahminler ve yargılara ilgili açık ve şeffaf açıklamalar sağlanması son derece önemlidir.

2021 Vergi Gündemi

ve Beklentiler



- Ahmet Cangöz
Partner
Vergi Hizmetleri

ahmet.cangoz@tr.gt.com

2020'de Koronavirüs salgını ve makroekonomik etkenler nedeniyle, çoğu disiplinde olduğu gibi, vergi alanında da dikkatlerimiz ve önceliklerimiz kriz yönetimine yoğunlaştı. Oysa vergide 2020'de önemli ve uzun vadeyi etkileyecek gelişmeler de oldu. Bunların bazıları yasal düzenlemeye dönüşürken bazıları da kuvvetli beklentiler halinde 2021'e taşındı.

Bu yazımda, bazıları CFO'ların ve vergi yöneticilerinin gündeminde yeterli önceliği alamayan bazıları da kısa vadeli gündemi baskı altına alan konuları serbest bir düzen içinde hatırlatarak bir ufuk turu yapmayı düşündüm. Hadi başlayalım:

Kesinleşmiş Alacaklara Yapılandırma Kolaylığı... Yeterli mi?

Kamuya olan borçlara ödeme kolaylığı sağlayan 7256 sayılı Kanun, 17 Kasım 2020'de Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girdi. 289 milyar TL vergi ve 165 milyar TL SGK borcunun bu kapsamda olduğu ve diğer kamu alacakları da dikkate alındığında 4 milyon kişiyi ilgilendirdiği düşünülmüştür.

Yapılandırmaya konu olacak alacaklar esas itibarıyla 31.08.2020 öncesindeki döneme ait olup 17.11.2020 tarihi itibarıyla vadesi geldiği hâlde ödenmemiş ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan alacakları kapsıyor. Bu durumda;

- Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacaklar
- Kesinleşmiş olsa bile 31.08.2020 tarihinden sonraki dönemlere ait olan alacaklar

Bu yapılandırmadan yararlanamayacaktır.

Yapılandırmadan yararlanmak isteyen mükellefler için son başvuru tarihi Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 31 Aralık 2020'den, 1 Şubat 2021'e uzatıldı. İlk taksitin son ödeme süresi de buna paralel olarak 31 Mart 2021 tarihine ertelendi.

Yasa, gecikme zamlarında ve cezalarda önemli ölçüde indirim sağlayıp ve borç tutarlarında taksitlendirme olanağı sağlıyor; ancak özellikle Koronavirüs salgınına karşı alınan önlemler çerçevesinde faaliyetleri durdurulan veya kısıtlanan çok sayıda işletme, bu ödeme takvimi karşısında isteksiz görünüyor.

Diğer taraftan, sadece kesinleşmiş borçların kapsama alınıp, ihtilafli borçlar ile inceleme aşamasındaki dosyaların kapsam dışı kalmış olması da 7256 sayılı Kanun ile getirilen yapılandırmadan beklenen tahsilatın düşük kalmasına yol açacak gibi görünüyor.

Daha önceki dönemlerde çıkarılan yapılandırma kanunlarında inceleme süreci devam eden, uzlaşma aşamasına gelen ve hatta dava aşamasında mali idare tarafından ilk derecede kazanılmış olan ihtilafli alacak statüsündeki vergi ve cezalar da yapılandırma kapsamına dahil edilmişti.

Yine

Varlık Barışı Geldi

7256 sayılı Kanunla yapılan bir başka düzenleme de Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 93. Madde ile yeni bir Varlık Barışı getirilmesi şeklinde yapıldı. Bu imkândan 30 Haziran 2021 tarihe kadar yararlanılabilecek. Cumhurbaşkanı'na, Varlık Barışı'nın süresini 30 Haziran 2022 tarihine kadar uzatma yetkisi verildi.

Varlık barışından yararlanacak olan gerçek veya tüzel kişilerin;

- Yurt dışında bulunan varlıklarını Türkiye'deki banka veya aracı kurumlara bildirmesi ve 3 ay içinde Türkiye'ye getirmesi,

- Türkiye'de bulunan, ancak kayıtlarda yer almayan varlıklarını vergi dairesine bildirmesi ve kayıtlara alması gerekiyor.

Varlık barışının kapsamına, yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları giriyor. Yurt içinde ise bunlara ilaveten taşınmazlar da kapsamda.

Varlık Barışından yararlananlar aşağıdaki avantajları sağlamış olacaklar:

- Bildirilen varlıklar için geçmişe dönük herhangi bir vergi ödenmeyecek
- Bildirilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacak
- Bildirilen varlıklar sermayeye ilave edilebilecek
- Şirket ortaklarına dağıtılması halinde stopaj yapılmayacak, bu tutarlar ortaklar nezdinde de vergilendirilmeyecek
- Yurt dışındaki varlıklarını beyan edenlerin otomatik bilgi değişimi nedeniyle karşılaşabilecekleri vergi riski ortadan kalkacak

2021'de Devam Edecek Olan Vergi İndirimleri

2020'de Koronavirüs salgınının etkilerini hafifletmek amacıyla bazı vergi oranlarında geçici olarak indirimler yapılmıştı.

14 Aralık 2020'de yapılan Kabine toplantısını takiben Cumhurbaşkanı tarafından açıklanan kararlar şöyledir:

- Gayrimenkul kiralamalardaki yüzde 10 olarak uygulanan indirimli stopaj oranı 31 Mayıs 2021'e kadar uzatıldı.

- İşyeri kiralama işlemlerinde yüzde 8 olan indirimli KDV oranı 31 Mayıs 2021'e kadar devam edecek.

- Konaklama, yeme içme, yolcu taşıma sektörleri gibi bir dizi sektör için yıl ortasında alınan KDV indirimleri de 31 Mayıs 2021'e kadar uzatıldı.

Ayrıca, 7256 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeye göre konaklama vergisinin yürürlük tarihi 1.1.2021'den 1.1.2022 tarihine ertelenmiştir.

Mücbir Sebep Hali İlan Edilecek mi?

Hazine ve Maliye Bakanlığı 2020 Mart ayında yayınladığı 518 no.lu VUK Tebliği ile Koronavirüs salgınından doğrudan etkilenen birçok sektördeki işyerleri ile belli yaş grubundaki mükellefler için vergi ödevleri yönünden mücbir sebep halinin varlığını kabul ve ilan etmişti. 1 Nisan 2020 ila 30 Haziran 2020 arasını kapsayan bu döneme ilişkin olarak, kapsamdaki mükelleflerin mart, nisan ve mayıs dönemlerine ilişkin KDV ve muhtasar beyannamelerine verilme süresini 27 Temmuz 2020 günü sonuna ertelemiş ve ödeme sürelerini de altışar ay uzatmıştı. SGK da uygulamasını buna paralel olarak düzenlemişti.

Temmuz ayından itibaren adım adım normalleşme düzenine geçilmiş ise de ikinci dalgada Koronavirüs vakalarının artması nedeniyle, 20 Kasım 2020'den geçerli olmak üzere yeniden Mart ayındakine benzer idari tedbirler alınmak zorunda kalındı. Yeme-içme, eğlence, spor ve oyun salonları, sanat faaliyetleri başta olmak üzere birçok sektörde getirilen kısıtlamalar ticaret hacmini oldukça daraltacak ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesini zorlaştıracak gibi görünüyor.

31 Aralık'tan 4 Ocak'a kadar süren bir sokağa çıkma yasağı ile başlayan 2021'e geniş bir mükellef grubu aklında bu soru ile girdi: Acaba yine mücbir sebep hali ilan edilip vergi takviminde ve ödemelerde bir hafifleme getirilecek mi?

Beklenen düzenleme 524 no.lu VUK Tebliği 25 Ocak 2021 tarihinde yapıldı. Ancak kapsamının önceki uygulamaya nazaran daha dar tutulması hayal kırıklığına neden oldu. Tebliğe göre, faaliyetleri



İçişleri Bakanlığınca tamamen durdurulan işletmelere mücbir sebep hükümleri uygulanıyor. Fakat faaliyetlerine sınırlı bir şekilde devam eden işletmeler, örneğin müşteri kabul edemediği halde gel-al servisi için açık tutulan lokantalar, bu olanaktan yararlanamıyor. Faaliyetini kendi isteğiyle durduran işletmeler de mücbir sebep kapsamı dışında kalıyor.

2021'de Vergi Barışı da Gelecek mi?

7256 sayılı torba yasada sadece kesinleşmiş kamu alacaklarının yapılandırılması ve Varlık Barışı yer aldı. Oysa piyasada bir "Vergi Barışı" paketinin de bu yasada yer alması beklentisi oldukça yaygındı. Geçmiş tecrübeler ışığında Vergi Barışı denince aklımıza şöyle kalemler geliyor:

- Matrah artırımı
- Kasa hesabı düzeltmesi
- Ortaklar cari hesabı düzeltmesi
- Stok farkları düzeltmesi
- Kur değerlemesinin vergi dışı bırakılması
- İnceleme safhasındaki vergi alacakları
- Uzlaşma safhasındaki vergi alacakları
- Dava safhasındaki vergi alacakları

Bu başlıkların da torba yasada yer bulacağı beklentisi oldukça yüksekti. Yasa Meclis'ten geçtiğinde bu kalemlerin kapsama alınmamış olduğu görüldü.

2021 bütçesinin ve diğer makroekonomik göstergelerin ışığında, piyasanın hala yukarıda belirttiğimiz konularda düzenleme yapılması beklentisinde olduğunu gözlemliyoruz. Değişen ekonomi yönetimine

farklı bir yaklaşım sergilenmesi de olasılıklar içindedir. 2021'de bu başlıkları izlemeye devam edeceğiz.

Şirket Bilançolarındaki Bozulmalara Çare Beklentisi

Vergi Usul Kanunu'na göre, Enflasyon muhasebesi uygulama şartları oluştuğunda, değerlendirme yaparken Yİ-ÜFE Endeksi kullanılıyor. TÜİK tarafından Yİ-ÜFE (2003=100) tablosunda son açıklanan değer 2020 sonu itibarıyla 568,27 olmuş. Demek ki 2003 yılında 100TL olarak ifade edilen bir varlığın veya yükümlülüğün değeri bugün itibarıyla 568 TL'ye yükselmiş durumda.

İşletmelerin bilançolarında yer alan arsa, arazi ya da demirbaş gibi varlıklar, muhasebe standartlarına göre "Parasal Olmayan Kıymetler" olarak adlandırılır. Bunlar, ulusal para değerindeki değişmelere rağmen satın alma güçleri değişmeyen kıymetlerdir. Bu nedenle, yüksek enflasyon dönemlerinde işletmelerin finansal tablolarının gerçek durumu göstermesi ve enflasyondan kaynaklanan fiktif kazançların önlenbilmesi amacıyla bu kıymetler belli şartlar gerçekleşirse, Yİ-ÜFE endeksi kullanılarak değerlemeye tabi tutulurlar.

VUK Mükerrer Madde 298'e göre, son 36 aylık Yİ-ÜFE artış oranı %100'den fazla ve son 12 aylık Yİ-ÜFE artış oranı %10'dan fazlaysa ve her iki şart birlikte gerçekleşiyorsa enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur. Bu ikili şart uzun süredir gerçekleşmediği için

enflasyon muhasebesi de uygulanmıyor. Maddenin yürürlük tarihinden itibaren bu şartlar ilk ve son defa 2003/2004 yıllarında gerçekleşmişti. Enflasyon oranlarının seyrine göre 2021’de bu madde otomatik olarak yeniden işlerlik kazanabilir. Ya da başka bir çözüm yolu bulunabilir.

2021 gündeminin önemli bir kaleminin de yeniden yükselme eğilimine giren enflasyonun işletme bilançolarını bozmasına karşı alınacak önlemler olacağını düşünüyoruz. Kanımızca, enflasyon muhasebesinin uygulanmadığı dönemler boyunca Yİ-ÜFE değerinde oluşan yaklaşık 5,7 katlık artış oranı dikkate alınarak, mükelleflerin aktiflerine kayıtlı bulunan taşınmazların değerini 31 Aralık 2020 bilançolarına yansıtma imkânı getirilmeli ve işletmelerin finansal tablolarının gerçek durumuna yaklaştırılması sağlanmalıdır. Bu hem sermaye piyasalarına fon sağlayanların hem de kredi kuruluşlarının değerlendirmelerinde kolaylık sağlayacaktır. Şirketlerin teknik iflas riskini de azaltacaktır.

Devreden KDV Sorunu 2021’e Devretti

Geçtiğimiz yıllarda, işletmelerin bilançolarında devreden ve uzun süredir indirilemeyen KDV tutarlarının iade edilebilmesi amacıyla çalışmalar yapıldığını hatırlıyoruz. Örneğin, 2018 yılında TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu’nda kabul edilen bir yasa teklifinde, şirket bilançolarında birikmiş devreden KDV’nin, bütçe olanakları çerçevesinde yıllara yayılı şekilde iadesi yahut muhtelif vergi borçlarına mahsup edilmesi veyahut gider yazılması konusunda düzenlemeler yapma konusunda Maliye Bakanlığı’na yetki maddesi yer almıştı. Bu teklif Genel Kurul’dan geçemedi. Ancak kamuoyunda bu yöndeki beklentiler de azalmadı.

Almanya, Belçika, Hollanda, İngiltere, Singapur, Güney Kore gibi ülkelerde, sebebine bakılmaksızın “devreden KDV”nin iade alınabildiği sistemler uygulanmaktadır. Ülkemizde ise sadece indirimli oran veya istisna uygulamalarından kaynaklanması halinde devreden KDV’nin iadesi mümkün. Bunun dışındaki işlemlerde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV süre sınırı olmaksızın devrediyor. Öyle ki, şirketin tasfiye edilmesi halinde mükellefin bu alacağı devlete kalıyor. Geri alınamıyor. Sırf bilançosundaki devreden KDV nedeniyle alınıp satılan, birleşmeye konu edilen şirketlere sıkça rastlanıyor.

2021’de bir süre daha devam edeceği anlaşılan Koronavirüs salgınının tetiklediği daralmaya karşı kamudan özel kesime kaynak aktarmanın verimli bir yolu olarak devreden KDV sorununun çözümüne yeniden eğilmek yararlı olabilir. Çeşitli yazarlarca dile getirilen öneriler arasında,

- Devreden KDV’nin, sebebine bakılmaksızın belli bir plan dahilinde iade edilmesi,
- Şirketlerin aktifindeki devreden KDV tutarlarının gümrük işlemlerinde teminat olarak sayılması,
- Devreden KDV’nin vergi ve SGK borçlarına mahsup edilmesi, ödemenin bu şekilde yapılması,
- Gider yazılmak suretiyle gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilmesi,
- Devreden KDV karşılığında uzun vadeli ve düşük faizli hazine bonusu verilmesi, bunların teminat olarak kullanımına olanak sağlanması,
- KOBİ’lerce kullanılan KGF garantili kredilerin tasfiyesinde kullanılması,

gibi dikkate değer alternatifler bulunmaktadır.

Otomatik Bilgi Değişimi Başladı

2020 itibarıyla 107 ülkenin taraf olduğu “Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması”nı Türkiye 21.04.2017 tarihinde imzalamış ve 31.12.2019 tarihinde onaylamıştır. Böylece Türkiye Gelir İdaresi, karşılıklılık temelinde, ilgili ülkelerin mukimlerine ait finansal hesap bilgilerini, finansal kuruluşlardan toplayıp ayrı bir talep gerekmesizin (otomatik olarak) her yıl ilgili ülkeyle paylaşacaktır.

Otomatik bilgi değişimi; kişilerin, yerleşik olduğu ülke dışındaki diğer ülkelerde bulunan finansal hesap bilgilerinin, vergi idarelerince her yıl karşılıklı ve otomatik olarak elektronik ortamda gönderilmesidir.

Bu kapsamda; mevduat, saklama ve yatırım kuruluşları ile belirli sigorta şirketleri nezdindeki;

- Mevduat hesapları,
- Saklama hesapları,
- Ortaklık ve borç ilişkisi menfaati,
- Nakdi değer sigorta sözleşmeleri,
- Düzenli ödeme sözleşmelerine ilişkin finansal bilgiler paylaşılacaktır.

Değişime tabi tutulacak bilgiler;

- İlgilinin adı ve soyadı,
- Adresi,
- Yerleşik (mukim) olduğu ülke ve vergi kimlik numarası (VKN),
- Doğum yeri ve tarihi,
- Hesap numarası, hesap bakiyesi ya da değeri,
- Hesaba yıl içinde ödenen faiz, temettü gibi gelirlerin ya da hesapta tutulan varlıklardan elde edilen gelirlerin toplam brüt tutarı gibi bilgilerden oluşmaktadır.
- Gayrimenkul ve taşıt bilgileri otomatik bilgi değişimi kapsamında değildir.
- Hesap hareketleri detayı da bu kapsamda finansal kuruluşlardan alınmayacak ve paylaşım konusu yapılmayacaktır.

Hangi ülkelerin bilgi paylaşımı yaptığına ilişkin güncel liste OECD Automatic Exchange Portal (<https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/>) web sitesinden güncel olarak izlenebilmektedir. Ağustos 2020 tarihli son güncel listeye göre Türkiye 57 ülkeden bilgi alırken 77 ülkeye de bilgi vermektedir.

Çok sayıda Türk vatandaşının yerleşik olduğu Almanya, Fransa, Hollanda, Belçika ve Avusturya Türkiye'nin (2019 yılına ait bilgilerin paylaşılacağı) 2020 yılı bilgi değişimi takvimine alınamamıştır. Bu ülkelerde yaşayan ancak birikimlerini Türkiye'de değerlendirmeyi tercih eden vatandaşlarımız bilgi değişiminin bir yıl daha ötelenmesini beklemektedirler. 2021'de Türk Gelir İdaresi'nin gündeminde bu konu önemli bir yer işgal edecek gibi görünüyor.

Türkiye'de yerleşik olduğu halde yurt dışında birikim yapanlar için çözüm yukarıda belirttiğimiz gibi Varlık Barışı'ndan yararlanmak olacaktır.

Transfer Fiyatlamasında Yeni Raporlama Düzeni

Şubat 2020'de yayınlanan 2151 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Transfer Fiyatlandırması (TF) belgelendirme yükümlülüklerinde önemli değişiklikler yapıldı. Bu düzenlemeler 2020 yılı boyunca ilgili uzmanların gündemini işgal etti. 2021'de ise etkilerini ve sonuçlarını daha çok hissedeceğiz.

Mevcut yıllık TF belgelendirme düzeni aynen devam etmektedir. Buna göre;



• Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptıkları tüm işlemler

• Diğer vergi dairelerine kayıtlı kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları sadece yurt dışı işlemleri ile serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişileriyle yaptıkları işlemler

• Serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin ise ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemler için, her yıl rapor hazırlamaları gerekmektedir. Yıllık transfer fiyatlandırması raporu, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlanır.

Yeni düzenlemede ise OECD BEPS Eylem planı doğrultusunda iki yeni yükümlülük daha getirilmiştir.

1. Genel rapor (Master File); çok uluslu işletmeler grubunun organizasyon yapısı, işletme faaliyetlerinin tanımı, sahip olunan gayri maddi haklar, grup içi finansal işlemler ile finansal ve vergisel durumunu içerecek şekilde beş ana kategoriden oluşur.

◦ Bu rapor, aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satışlar tutarının her ikisi de 500 milyon TL ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından hazırlanır.

◦ İlgili hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonuna kadar hazırlanması gerekir. İlk genel rapor, 2019 hesap dönemi için (yani 2020 sonuna kadar) hazırlanmalıdır.

2. Ülke Bazlı Raporlama (Country-by-Country reporting): Konsolide grup geliri 750 milyon Euro ve üstü olan çok uluslu işletmeler grubunun faaliyet gösterdiği her bir ülke ile ilgili gelir, vergi öncesi kar/zarar, ödenen gelir/kurumlar vergisi, tahakkuk eden gelir/kurumlar vergisi, sermaye, geçmiş yıl karları, çalışan sayısı ile nakit ve nakit benzeri dışındaki maddi varlıklar gibi bilgilerin yer aldığı bilgi formu niteliğinde olan rapordur.

◦ İlk ülke bazlı rapor, 2019 hesap dönemi için, 31 Aralık 2020 tarihine kadar elektronik ortamda İdare'ye sunulur. Gelir İdaresi Başkanlığı'na 17 Aralık 2020 yayımlanan Sirküler ile bu süre, 26 Şubat 2021 Cuma günü sonuna kadar uzatılmıştır.

o Öte yandan, Ülke Bazlı Raporların (CbCr) Değişimine İlişkin Yetkili Makam Anlaşması 22 Aralık 2020 tarihi itibarıyla aktive edilmiştir. Ülkemiz İngiltere, Fransa, Almanya, Hollanda, İsviçre'nin de arasında bulunduğu 47 ülkeden bilgi alma ve 37 ülkeye ise bilgi verme noktasındadır. Bağlantısı verilen OECD (<http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-Relationss.htm> sayfasından CbCr bilgilerinin otomatik değişimine katılan ülkelerin güncel listesine ulaşabilirsiniz.

o Bu son düzenleme ışığında, ana merkezi Türkiye'ye CbCr bilgisi veren ülkelerde yer alan çok uluslu şirketlere ait işletmelerin Türkiye'de ülke bazlı raporlama yapma zorunlulukları ortadan kalkmaktadır.

Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının Muhtemel Etkileri

2021 yılında sıkça konuşacağımız konulardan biri de Çok Taraflı Vergi Anlaşması (Multilateral Instrument-“MLI”) ve bu Anlaşma'nın Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları üzerindeki (“ÇVÖ”) etkisi olacaktır.

Herhangi iki ülkenin kendi ekonomik, siyasi ve vergisel durumlarını dikkate alarak imzaladıkları ikili ÇVÖ anlaşmaları global ölçüğe çıkıldığında vergisel boşluklar yaratmakta, şirketlerce elde edilen kârların düşük vergili ya da hiç vergi uygulamayan ülkelere suni yöntemlerle aktarılmasını engellememektedir.

Bu nedenle, G-20 önderliğinde, OECD BEPS Eylem planı oluşturulmuş ve “Çok Taraflı

Enstrüman” (MLI) hazırlanmıştır.

MLI, Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 68 ülke tarafından 7 Haziran 2017 tarihinde Paris'te imzalanmıştır. Bu Sözleşme, imza sahibi ülkeler arasında imzalanmış olan ÇVÖ anlaşmalarının çeşitli hükümlerinin topluca değiştirilmesini öngörmektedir.

Söz konusu “Çok Taraflı Sözleşmenin Uygulanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun Teklifi” ile TBMM Plan ve Bütçe Komisyonuna sunulmuştur. Teklifin aynen yasalaşması halinde halen istisna yöntemini içeren (aralarında çok sık uygulanan Hollanda ÇVÖ Anlaşması da bulunan) 22 ÇVÖ Anlaşmasının çifte vergilendirilmenin önlenmesine ilişkin hükümleri değiştirecek, halen uygulanmakta olan “istisna” yönteminin yerine “mahsup” sistemi geçecektir. Bu durum daha önce kurulmuş olan vergisel yapılanmaların finansman yükünü arttırabilir, hatta bunları tamamen işlevsiz kılabilir.

Bununla birlikte, Türkiye açısından MLI ile ilgili yasal süreç henüz tamamlanmamıştır. Bu süreç tamamlanıncaya dek Türkiye'nin Sözleşmeye koyduğu çekince, bildirim ve tercihlerde değişiklikler söz konusu olabilecektir.

Bu nedenle, 2021 yılında Türkiye'nin MLI ile ilgili tercihleri ve TBMM'ndeki yasa teklifinin durumu yakından izlenmelidir. Yürürlüğe girecek olan yeni yasal düzenlemeler, Türkiye'deki yabancı sermayeli şirketlerin ve yurt dışında yatırım yapan Türk sermayedarların mevcut yapılanmalarını gözden geçirmelerine sebep olacak ölçüde önemli olabilir.

Sonuç:

Önümüzdeki dönem bir yandan ekonomik daralma potansiyeli ile baş edebilmek için yeni kaynaklar bulunup piyasanın ayakta tutulmasını, diğer taraftan makro dengelerin aşırı bozulmasını önlemek için bu kaynakların doğru yerlerde ve doğru zamanlama ile kullanılmasını gerektirmektedir. Bu konuda maliye politikalarına çok iş düşecektir. Umarım, 2021 yılının vergi ufkunu gözlerken bu bilgiler yararlı olur.

TFRS 9 Kapsamında Borç Yeniden Yapılandırmasının Muhasebeleştirilmesi / CFO'lar İçin Bir Rehber



- Jale Akkas
Partner
Bağımsız Denetim Hizmetleri

jale.akkas@tr.gt.com

Bir işletmenin, nakit akışı sorunları yaşarken veya sermaye piyasalarında avantajlı koşulları gözlemlerken, borç taahhütlerinin yeniden yapılandırılması için alacaklılarına başvurması yaygındır. Finansal borçların yeniden yapılandırması, borçlanma aracının koşullarında değişiklik yapılmasını içeren farklı yasal şekillerde yapılabilir. En sık kullanılan yaklaşımlardan biri, örneğin daha yüksek / daha düşük faiz ödemeleri karşılığında anapara ve faiz geri ödemesini erteleyerek (genellikle bir borç değişikliği), borcun koşullarında bir değişiklik yapılmadan aynı tutarda yeni bir kredilendirme yapılması suretiyle mevcut borcun kapatılması veya orijinal krediyi aynı kredi verenele farklı ekonomik şartlara sahip yeni bir kredi ile değiştirerek (genellikle borç değişimi olarak adlandırılır) yapılmasıdır.

Covid-19'un ülkemizde de kendini göstermesinden bu yana iktisadi, ticari, sosyal, iş hayatını, kamu ve özel sektörü derinden etkiledi. Birçok işletme pandemi sürecinde zor günler yaşadı, finansal güçlük içerisine girdi, işletmesini kapatmak veya daha düşük hacimle faaliyetine devam etmek zorunda kaldı. Koronavirüsü ile mücadele kapsamında, ticari ve ekonomik hayata olan olumsuz etkilerin en aza indirilmesi amacıyla işletmeler için çeşitli mali tedbirler ve destek paketleri getirildi. Kişi ve kurumların yaşadıkları ekonomik sıkıntılara destek olmak amacıyla, ekonomik zorluklarla karşılaşan ve ödeme güçlüğü içerisine düşen işletmelerin bankalara olan kredi ve ana para ödemelerinde ertelemeler yapıldı, ilave kredi-finansman destekleri verildi, vergiler ertelendi. Kredi kullanan bireysel ve tüzel müşterilerin, ödeme sıkıntısı çekmeleri durumunda bankaya başvurarak kredi anapara, faiz ve komisyon ödemelerini 3 ay ertelemelerinin mümkün olduğu açıklandı. Bankalar tarafından dönemsel olarak etkilenen sektörlerde faaliyet gösteren tüzel müşterilerden nakit akış problemi yaşayanlara, 6 ay 1 ila 1 yıl ödemesiz dönem içerecek şekilde kredi borcu yapılandırma

imkanları sağlandı. Belli sektörlerde üretimin devamını sağlayabilmek amacıyla düşük faizli yatırım ve işletme kredilerinin kullanılmasını öngören düzenlemeler yapıldı. Tüm bu gelişmeler, bankalardan kredi kullanan birçok işletmenin borç yapılandırmasına başvurmasına yol açtı.

Pandemiden dolayı bankalar için getirilen finansal düzenlemeler kapsamında kurumsal ve bireysel müşterilerinin kullanmış olduğu krediler için BDDK tarafından yasal takip hesabına aktarıma süreleri uzatıldı; geciken birtakım krediler için ayrılacak karşılıkların belirlenmesinde risk modelleri öne çıkartıldı.

Koronavirüs etkilerinden dolayı yapılan borç yapılandırmaları TFRS'ye göre hazırlanan finansal tabloları da etkiledi.

Covid-19 küresel salgınının etkileri şirketler ve sektörler için farklılık gösterse de birçok işletme evvelce karşılaşmadığı ekonomik zorluklarla karşılaştı. Salgın nedeniyle kredi borçlularının ödemelerinde gecikmeler yaşandı, kredi borçluların aldıkları kredileri geri ödeyebilme kabiliyeti zarar gördü, kredilerin ertelenmesi, taksitlendirilmesi, kredi limitlerinin arttırılması gibi önlemler alındı.

Pandemi nedeniyle ekonomik faaliyetlerin daralması ve bunun yarattığı finansal güçlükler karşısında dünyada ve ülkemizde kredi borçlularının kredi koşullarında, ana para veya faiz geri ödemelerinde yapılan vadesel ve oransal değişiklikler, borç ertelemeleri gibi değişiklikler ve düzenlemeler yapılarak krediler yapılandırılmıştır.

Kredi sözleşme şartlarındaki değişikliklerin TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardı uygulamasında belirtilen bir değişiklik kapsamına girip girmediği işletmelerin dikkat etmesi gereken temel konulardan biridir. Çoğunlukla mevcut finansal araç sözleşmelerinde yapılan değişiklikler

gelir tablosuna kazanç veya zarar olarak kaydedilmekte; bazı durumlarda ise mevcut veri ve koşullara bağlı olarak, finansal araç sözleşmesinin finansal durum tablosu dışına alınması gerekmektedir.

Borç Değişikliğine İlişkin Muhasebeleştirme Kriteri ve Muhasebeleştirme Yöntemleri

Finansal kurumlarla yapılmış olan sözleşme şartlarına bağlı olarak işlemin muhasebeleştirilmesi değişikliğin “önemli” veya “önemli olmamasına” göre değişecektir. Yeniden yapılandırma esnasında ödenen bir takım ilave maliyetler veya ücretler işlemin muhasebeleştirilmesinde dikkate alınacaktır.

TFRS 9’a göre borç şartlarındaki değişikliğin önemli olup olmadığını belirlemek için niteliksel ve niceliksel olarak adlandırılan iki ayrı test uygulanır.

Niteliksel test – Borç değişikliğinin ilave niceliksel analiz gerektirmeden finansal tablodan çıkartılmasını gerektiren kredi yenileme hüküm ve koşullarında önemli bir değişiklik bu kapsamda değerlendirilir. Örnek olarak, yeni borcun ilk borçtan farklı bir para biriminde ihraç edilmesi veya yeni borcun gömülü özkaynak aracını içeriyor olması gibi durumlar verilebilir.

Niceliksel test – Kredinin tabii olduğu yeni koşullar kapsamındaki nakit akışlarının bugünkü net değeri, başlangıçtaki etkin faiz oranı üzerinden iskonto edilmiş önceki borcun defter değerinden en az %10 farklı olması gerekir. Bu durum “%10 testi” olarak tanımlanır.

Borç değişikliğinin önemli olup olmadığı aşağıdaki akış şemasındaki kriterlere göre değerlendirilir:

Borç değişikliği önemli bir değişiklik olarak kabul ediliyor mu ?		
EVET		HAYIR
Değişikliğin eski yükümlülüğün ortadan kaldırılması olarak muhasebeleştirilmesi (borcun silinmesi muhasebesi)	Muhasebeleştirme	Değişikliği mevcut borcun düzeltilmesi olarak muhasebeleştirilmesi (değişiklik muhasebesi)
Yeni yükümlülüğün gerçeğe uygun değer üzerinden kaydedilmesi	Yükümlülük	Yükümlülüğün revize edilmiş nakit akışlarının orijinal etkin faiz ile iskonto edilmiş net bugünkü değer üzerinden yansıtılması
Bedeller arasındaki farkı (yeni borcun gerçeğe uygun değeri ile eski borcun defter değeri arasındaki farkı) gelir tablosunda kazanç veya zarar olarak kaydedilmesi	Yükümlülükler arasındaki fark	Borcun itfa edilmiş maliyetinde yapılan düzeltmenin, gelir tablosunda telafi edilerek muhasebeleştirilmesi
Borç değişikliğinin bir parçası olarak katlanılan maliyetler, borç silinme işleminin kazancı veya kaybı olarak muhasebeleştirilir.	Maliyetler ve ücretler	Borç değişikliğinin parçası olarak ortaya çıkan maliyetler veya ücretler yükümlülüğe eklenir ve değişen yükümlülüğün vadesinde itfa edilir

%10 testinde sözleşme ücretleri devreye girmişse dikkate alınmalıdır.

Niceliksel testin sonucunda “%10 sınırının” aşılması önemli bir değişiklik olarak kabul edilir. TFRS 9’a göre, bu test kapsamında yeni koşullarda gerçekleşmesi beklenen nakit akışlarının, alınan ücretler dahil, iskonto edilmiş bugünkü değerinin, orijinal borcun kalan nakit akışlarının orijinal etkin faiz oranı ile iskonto edilmiş bugünkü değeri ile karşılaştırılması

gerekir. %10 testi kapsamında dikkate alınan ücretler, borç alan ile borç veren arasındaki ücretleri kapsamaktadır. Bu husus, 14 Mayıs 2020 tarihinde yayımlanan ‘2018-2020 TFRS Standartlarındaki Yıllık İyileştirmeler’de TFRS 9’da yapılan bir değişiklikle açıklığa kavuşturulmuştur.

Yeniden yapılandırma sonucunda borç değişikliği veya değişimi doğrudan kayıtlardan silinmiyorsa, bu durumda katlanılan maliyet

veya ücretler, finansal borcun defter değeriyle düzeltilmesi ve değişen yükümlülüğün kalan vadesi boyunca itfa edilmesi gereklidir.

Yeniden yapılandırma sonucunda borç değişikliği veya değişiminin finansal tablolardan silinmesi gerekebilir, bu durumda borcun silinmesinden kaynaklanan kazanç veya zarar gelir tablosunda muhasebeleştirilir.

Değişiklik muhasebesi

İşletmelerin TFRS 9'da yer alan rehberlere göre kredi yapılandırma sözleşmelerinin sonucu oluşan "önemli olmayan değişiklikleri" muhasebeleştirmeleri gerekir. Katılan masraf ve ücretlerin değişen yükümlülüğe göre düzeltilmesi ve borcun kalan vadesine göre itfa edilmesi gereklidir.

TFRS 9'dan önce yürürlükte olan UMS 39 "Finansal Araçlar: Tanıma ve Ölçüm" Standardının içerdiği benzer kılavuza göre de UMS 39 kapsamında önemli sayılmayan değişiklikler" kazanç veya kayıp" etkisi dikkate alınmaksızın muhasebeleştirmektedir. Bununla birlikte, TFRS 9, Karar Gerekçeleri'nde, UMSK'nın benzer durumlarda itfa edilmiş maliyette yapılan düzeltmelerin gelir tablosunda muhasebeleştirilmesi gerektiğini açıklığa kavuşturmuştur. TFRS 9'un uygulanması finansal yükümlülüğün, orijinal etkin faiz oranı ile itfa edilen gelecekteki revize edilmiş nakit akışlarına göre yeniden düzenlenmesi gerektirir.

Örnek 1 - Önemli olmayan bir borç değişikliğinin muhasebeleştirilmesi

X İşletmesinin bir bankadan kullandığı 1.000.000 TL tutarında itfa edilmeyen bir kredisi bulunmaktadır. Faiz oranı sabit yıllık %5 olup faiz ödemeleri aylıktır. Kredinin vadesi 31 Aralık 2022'dir. İşlem maliyetleri sıfır olarak değerlendirildiğinden etkin faiz oranı kredi sözleşmesinin %5 olan faiz oranına eşittir. Banka 1 Temmuz 2020 tarihinde, 1 Temmuz 2020- 31 Aralık 2020 tarihleri arasındaki altı aylık süre için faizden feragat etmiştir.

İşlemin Analizi

Değişiklik öncesi ve sonrası nakit akışlarının iskonto edilmiş değerlerinin karşılaştırılması gerekecektir. Faiz borcundan feragat edilmeden önceki iskonto edilmemiş nakit akışları, orijinal etkin faiz oranı ile iskonto edilerek hesaplanan faizden feragat öncesi itfa edilmiş maliyet 1.000.000 TL'dir. Faiz borcundan feragat edildikten sonra iskonto edilmemiş nakit akışlarının %5 etkin faiz oranı üzerinden iskonto edilmiş değeri (altı ay daha az ödemeyle) 976.000 TL'dir.

TFRS 9'da konu edilen %10 oran testi yapılırken, 976.000 TL ile 1.000.000 TL karşılaştırılır. İtfa edilmiş yeni değer (976.000 TL) önceki defter değerinden (1.000.000 TL) %10'dan daha az farklı olması nedeniyle bu durum önemli olmayan bir değişiklik olarak kabul edilir. Borç, TFRS 9 uyarınca gelecekteki nakit akışlarının %5 etkin faiz oranı ile iskonto edilmiş net bugünkü değerine (976.000 TL) göre düzeltilir. İki değer arasındaki 24.000 TL fark gelir tablosunda gelir/kazanç olarak muhasebeleştirilir.

Faiz ödemesi yapılmadığı dönemlerde, faiz gideri, finansal aracın revize edilen itfa edilmiş maliyetine etkin faiz oranı uygulanarak gelir tablosuna yansıtılır.

Bu durumda muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

- Borç - Finansal yükümlülük 24.000
- Alacak-Gelir / Gider 24.000

Önemli olmayan bir değişiklik durumunda ödenen ücretlerin muhasebeleştirilmesi:

Finansal yükümlülük koşullarında önemli olmayan bir değişiklik durumunda ise finansal yükümlülük, orijinal etkin faiz oranı kullanılarak itfa edilen revize edilmiş nakit akışlarının net bugünkü değerine göre yeniden düzenlenerek finansal tablolara yansıtılır.

Bu tutar, finansal yükümlülüğün önceki defter değeri ile karşılaştırılır ve aradaki fark gelir tablosunda muhasebeleştirilir. TFRS 9, uygulama kılavuzuna göre, ortaya çıkan maliyetler ve ücretler, borcun defter değeri ile düzeltilmelidir. Bu nedenle, bu tür maliyet ve ücretlerin etkisi doğrudan gelir tablosunda muhasebeleştirilmeyip etkin faiz oranını değiştirmektedir.

Örnek 2- Ücretler dahil önemli olmayan bir değişikliğin muhasebeleştirilmesi:

Yukarıda açıklanan örnekte, borç şartlarındaki değişikliğin bir parçası olarak işletme bankaya 10.000 TL'lik bir sözleşme düzenleme ücreti ile 5.000 TL avukatlık ücreti ödeyecektir.

İşlemin Analizi

İşlemin nasıl muhasebeleştirileceğine %10 oranı testine göre karar verilir.

Gelecekteki nakit akışlarının net bugünkü değeri (kredi kuruluşuna ödenen ücretler varsa, bunlar da dahil olmak üzere) orijinal etkin faiz oranı üzerinden iskonto edilmiş 976.000 TL ile ücret tutarı 10.000 TL'nin toplamı 986.000 TL'dir.

%10 testinin sonuçlarına göre, borç değerindeki değişiklik %1,4 oranında olduğundan (%10'un altında) faiz feragatından kaynaklanan kredi

değişikliği önemli olmayan bir değişiklik olarak değerlendirilir.

Bu durumda muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

- Borç- Mevcut yükümlülük	24.000	
- Alacak -Kredi kar veya zarar (değişiklik kazancı)		24.000
- Alacak -Nakit (ödenen maliyetler ve ücretler)		15.000
- Borç -Mevcut yükümlülük (yasal ücretler)	5.000	
- Borç- Kar veya zarar (banka ücretleri)	10.000	

Yükümlülüğün sona ermesi muhasebesi

Bir finansal yükümlülüğün sona ermesi muhasebesi aşağıdakileri içerir:

- i. Mevcut yükümlülüğün finansal tablodan çıkartılması
- ii. Yeni veya değiştirilmiş borcun gerçeğe uygun değeri üzerinden kaydedilmesi
- iii. Önceki yükümlülüğün defter değeri ile yeni yükümlülüğün gerçeğe uygun değerleri arasındaki farkın kazanç veya kayıp olarak kaydedilmesi
- iv. Ortaya çıkan ilave maliyetler veya ücretler ve ödenen veya alınan tutarlar işleme ilişkin kazanç veya kaybın hesaplanmasına dahil edilir.
- v. Değişen yükümlülük için, sonraki dönemler için kullanılacak yeni bir etkin faiz oranının hesaplanması. Bu oran gerçeğe uygun değer hesaplamasında kullanılacak piyasa faiz

oranını yansıtmalıdır.

Şartlarında değişiklik yapılan yükümlülüğün gerçeğe uygun değerini tahmin edebilmek için borcun gelecekte beklenen nakit akışları ile işletmenin piyasadaki benzer hüküm ve koşullarla borçlanabileceği faiz oranını kullanılarak iskonto etmek gereklidir.

Mevcut bir finansal yükümlülüğün şartlarında tamamen veya kısmen önemli bir değişiklik yapılması (borçlunun yaşadığı finansal güçlükle ilişkili olsun ya da olmasın), önceki finansal yükümlülüğün ortadan kalktığını ve yeni yükümlülüğün finansal tablolarda yansıtılmasını gerektirir.

Ortadan kalkan veya başka bir tarafa devredilen finansal yükümlülüğün (veya finansal yükümlülüğün bir kısmının) defter değeri ile bu yükümlülüğe ilişkin olarak ödenen tutar (devredilen her türlü nakit dışı varlık veya üstlenilen her türlü yükümlülük de dâhil) arasındaki fark, kâr veya zarar olarak finansal tablolara alınır.



Örnek 3- Önemli bir kredi değişikliği örneği

X işletmesinin 10.000.000 TL tutarında itfa edilmeyen, üç ayda bir ödemeli %5 sabit faiz oranlı kredisi bulunmaktadır. Kredinin vadesi 31 Aralık 2025'tir.

1 Temmuz 2020 tarihinde banka, 1 Temmuz 2020 ile 31 Aralık 2020 tarihleri içerisindeki ikiye üçer aylık dönem için faizden feragat etmeyi kabul eder. Ayrıca, sözleşmeye dayalı faiz oranı 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren %8 olarak revize edilmiştir.

Kredi şartlarında değişiklik yapılması işlemi kapsamında borçlu işletme bankaya 150.000 TL tutarında sözleşme düzenleme ücreti ve 50.000 TL tutarında avukatlık ücreti ödemiştir.

İşlemin Analizi

Borçlu işletme ilk aşamada TFRS 9'da konu edilen %10 oran testini uygular.

Borç değişikliği neticesinde gelecekteki revize edilmiş nakit akışlarının, borç verene yapılan ödemeler dahil olmak üzere orijinal etkin faiz oranı ile iskonto edilen net bugünkü değeri 10.990.426 TL ile 150.000 TL işlem maliyetinin

toplamı olan 11.140.426 TL'dir.

%10 testi uygulanırken, yeni değer önceki borç tutarı 10.000.000 TL ile karşılaştırılır. İki değer arasındaki fark % 11,4 , %10'dan fazla olduğundan borç değişikliği (6 aylık faizden feragat ve sonrasında kredi sözleşmesindeki faiz oranındaki artış) önemli bir değişiklik olarak kabul edilip muhasebeleştirilir.

Bu durumda başlangıçtaki yükümlülüğün silinip değişiklik tarihi itibarıyla yeni yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilmesi gerekir.

Karşılaştırılabilir benzer yükümlülükler için piyasa faiz oranı %12 olarak dikkate alındığında, yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri 8.122.994 TL'dir. Yeni yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri ile finansal tablo dışı bırakılan yükümlülüğün defter değeri (10.000.000 TL) arasındaki 1.877.006 TL kayıttan silinme sonrasında gelir kalemi olarak muhasebeleştirilir.

Bu aşamada tahakkuk eden ücretler (200.000 TL) derhal giderleştirilir ve borcun kayıtlardan silinme sonrası net kazanç tutarı 1.677.006 TL olarak hesaplanır.

Bu nedenle, aşağıdaki yevmiye kayıtları kaydedilmelidir:

- Borç- Mevcut yükümlülük	10,000,000	
- Alacak- Yeni yükümlülük		8,122,994
- Alacak- Nakit (ödenen banka ve yasal ücretler)		200,000
- Alacak- Kar veya zarar (silinme kazancı)		1,667,006

Grant Thornton olarak size nasıl yardımcı olabiliriz?

Finansal tabloları hazırlayanların, durum ve koşullar ortaya çıktıkça hızlı ve duyarlı olmaları gerekecektir. Uzmanlara, beklenti iç görülerine ve doğru bilgilere olabildiğince çabuk erişim sağlamak kritik önem taşımaktadır. Covid-19'un işletmeniz üzerindeki etkilerini belirleme aşamalarında size destek olabiliriz. Şimdi, her zamankinden daha çok işletmelerin, denetçilerinin ve diğer danışmanlarının birlikte yakın çalışma ihtiyacı her zamankinden daha fazladır. Makalemizde açıklanan konu ve noktalar hakkında daha fazla bilgiye ihtiyaç duymanız halinde lütfen bizlere ulaşınız.

Gümrükler 2020-2021

Gümrüklerde Kurallar Yeniden Yazıldı



- Ali Kartaş
Partner
Gümrük ve Dış Ticaret Hizmetleri

ali.kartas@tr.gt.com

2020 gümrüklerde kuralların yeniden yazıldığı bir yıl oldu ve bu kural değişimlerinin 2021'de artarak devam etmesi bekleniyor.

Önce politikamız değişti. İthalatı kısmak ve yerli üretimi ve ihracatı teşvik etmek amacıyla, 2020 Mart ayından Haziran sonuna kadar 5.000'den fazla ürüne ilave gümrük vergisi kondu.

İlave gümrük vergisi kısa vadede bir ürünün ithalatını pahalılaştırırken, yerli üretimi kârlı kılar ve üreticilerin yatırım yapmasını teşvik eder. Nitekim ilave vergilerin gelmesiyle birlikte birçok ithalatçı, üretim için yatırım, fizibilite ve maliyet çalışmalarına başladı.

Ürünlere ilave vergilerin gelmesi gümrük idarelerinin, gümrük kontrollerini daha dikkatli yapılması sonucunu doğurdu. Çünkü daha önce iki tarifeye de girebilen bir eşya vergi farkı olmayan iki tarifeden hangisinde beyan edilirse edilsin devletin vergi kaybı olmadığı sürece işlemler hızlı bir şekilde sonlanabiliyordu. Ama gelen vergiler sonucunda tarifelerden birine ilave vergi gelmiş olması durumunda devletin vergi ziyayı oluşmaması adına tarifelerin doğru tespiti, vergisiz iki tarife arasındaki incelemeye nazaran çok daha önem kazandı, bu durum da gümrük denetiminin yoğunluğunu arttırdı ve çok daha dikkatli yapılmasını gerekli kıldı. Özetle denilebilir ki; ilave vergiler daha önce vergisel fark olmayan tereddütlü tarifeleri fark edilirdi. İlave vergilerle birlikte vergilendirmeyi etkileyen üç ana unsurdan biri olan tarifede ciddi inceleme dönemi başladı.

İkinci ana unsurumuz kıymette ise muayene memurlarının kıymet inceleme yetkisine ek olarak sistemsal kıymet inceleme uygulaması başlatıldı. Mevcut uygulamada, gümrük işlemleri esnasında beyan edilen kıymetin uygun olup olmadığı muayene ile görevli memurun incelemesi ve taktirindeydi fakat bilgi sistemine eklenen yeni bir risk kriteri ile kıymet araştırmasına tabi tutulacak beyannameler sistem tarafından

belirlenmeye başlandı. Sistem tarafından kıymet araştırmasına sevk edilen bir beyanname kapsamı eşyaların gümrük işlemine devam edip eşyaların gümrükten çekilebilmesi için ise, sistem tarafından tespit edilen fiyat ile beyan edilen fiyat arasındaki vergi farkını cezalarıyla birlikte teminata bağlamak mecburiyeti getirildi. Bu mecburiyet yüksek oranda gayri nakdi kredi olan teminat mektubu kullanımını ve beraberinde teminat mektubu komisyon ve masraflarını ortaya çıkarıyor.

Menşe konusunda ise uygulama çok karışık

1- Güney Kore Menşe beyanı uygulamaları.

2- Pan Avrupa Akdeniz ülkelerinden tedarikçi beyanı ve uzun dönem tedarikçi beyanı uygulamaları.

3- ABD menşeli ürünlere uygulanan ek mali yükümlülüklerde sonradan menşe ispatlama talebi.

Güney kore ile başlarsak; Güney Kore ile aramızda yapılan Serbest Ticaret Anlaşması'na göre eşyanın tercihli rejimden yararlanabilmesi için ihracatçı tarafından fatura, çekli listesi veya herhangi bir ticari belge üzerinde menşe beyanı yapması gereklidir. Uygulamada bir basitleştirme olan menşe beyanının ihracatçı tarafından yapılması, iş dünyası ve bürokrasi tarafından doğru algılanıp uygulanamadı. İthalatçılar menşe şahadetnamesi gönderip, ithalatçılar menşe şahadetnamesiyle gümrük beyanında bulundu. Gümrükler uygun bularak bu işlemleri onayladılar. Ama daha sonra menşe beyanını yok sayarak firmalara cezalar gönderdiler. Tepkiler üzerine, ihracatçı tarafından düzenlenen menşe beyanı sunulması durumunda cezaların kalkacağı yönünde düzenleme yapıldı. (Bu arada menşe beyanı başlı başına A4'e veya antetli kağıda düzenlenemez dendi ve bu karardan da geri dönüldü.) Sonradan sunulan menşe beyanlarının Güney Kore'deki imalatçılardan



sorgulanması esnasında karışıklıklar ve transit ticarete menşe beyanıyla ilgili karışıklıklar sonucu birçok ithalatçı hem evrakta sahtecilik, hem vergi kaçırmak suçlarından savcılığa verildi.

Güney Kore'den ithalat yapılıyor. Doğrudan nakliyat kuralına helal getirilmiyor. Menşe ispat belgesi olarak Güney Kore Ticaret Odası'na onaylı menşe belgesi sunuluyor ama menşe beyanı serbest ticaret anlaşması çerçevesinde bir basitleştirme yöntemi olduğu belirtilmediğinden, önce gümrük cezaları, sonra kaçakçılık dosyaları oluşuyor.

Pan Avrupa Akdeniz menşe kümülasyonunda ise eşyanın çapraz menşe kümülasyonundan yararlandığının ispatı olan tedarikçi beyanı veya uzun dönem tedarikçi beyanı sunulmamış olması durumunda, tüm şartlar karşılanmış olsa bile tedarikçi beyanı olmaması nedeniyle ceza işlemi uygulanıyor. ABD menşeli eşyaya uygulanan ek mali yükümlülük (emy) nedeniyle kesilen cezalarda ise mantık; eğer emy olan bir

tarifeden ithalat yapıyorsanız, menşe şahadetnamesi yoksa (ithalat esnasında menşe belgesine gerek yok diyor bakanlık ve menşe belgesiz ithalat sonlandırılmış) kesin ABD menşelidir denerek ceza yazılıyor. Sonra getirilen kolaylıkla, ABD menşeli olmadığına dair Menşe Şahadetnamesi beyanı halinde cezanın kaldırılacağı belirtiliyor. Gönderilerin ticaret odaları ise belli zaman geçmiş işlemler için menşe şahadetnamesi düzenlemiyor. Bu durumda ceza, itiraz, red ve mahkeme süreci işlemeye başlıyor. Aslında menşe konusunda ticaret bakanlığı mahkemelere ciddi bir iş yükü üretiyor.

Değişken bürokrasi ile firmalar, işlemleri mevzuata uygun gerçekleştirmek için çalışmaya ve çatışmaya devam ediyor. Çözümlemede mutlu bir finale ulaşacağımızı umduğumuz mutlu bir 2021 yılı dileklerimizle.

Transfer Fiyatlandırması Raporlamasında

Yeni Dönem



Fatih GÜVEN
Direktör
Vergi Hizmetleri

fatih.guven@tr.gt.com

Transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasındaki mal teslimi ve hizmet ifası şeklindeki işlemlerde uygulanan fiyatlara müdahale eden ve bu fiyatların piyasa emsallerinden sapması halinde düzeltme yükümlülükleri getiren bir vergi güvenlik müessesesidir.

Bu vergi güvenlik müessesesinin getirilme amacı da birbirleriyle belirli ölçütlere göre ilişkili bulunan kişi ve şirketlerin fiyatları ayarlayarak yurt içerisinde hazineyi zarara uğratmak suretiyle maksatlı bir işleme sebebiyet vermenin ya da kârın, düşük vergi oranlı ülkelere kaydırmak suretiyle bir vergi aşındırma aracı olarak kullanılmasının önüne geçmektir. Emsallere uygun piyasa fiyatının ilişkili kişilerle yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarında da uygulandığının bir şekilde izah edilebilir olması bu müessesenin temel taşıdır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ("KVK") "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı 13. maddesinin 1. fıkrasında hangi tür işlemlerin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak kazanç dağıtımına girdiği belirtilmiştir. Buna göre; "kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır." Bahsi geçen transfer fiyatlandırması standartları genel olarak OECD uygulamaları esas alınarak düzenlenmiş olup, bu kapsamda OECD çerçeve anlaşmalarıyla ve eylem planlarıyla uyumlu Tebliğ açıklamaları ile kapsam genişletmeleri ve mükelleflere yeni yükümlülük aktarımları getirilmektedir.

OECD bünyesinde geliştirilen ve birçok aşamadan oluşan BEPS-13 eylem planı kapsamında da ana hedef çok uluslu işletmelerin faaliyette buldukları bütün ülkeleri kapsayacak şekilde raporlar

hazırlayıp ilgili ülke vergi otoriteleri ile bu raporları paylaşmalarıdır. Bu sayede ülkeler arasındaki şirketlerin matrah aşındırmalarının bilgi paylaşımıyla yoluyla önüne geçmeye çalışılacaktır.

Transfer fiyatlandırmasının en önemli konularından birisi belgelendirmedir. Transfer fiyatlandırmasında belgelendirme ile amaçlanan, transfer fiyatlandırmasına ilişkin sürecin anlaşılması ve hesaplamaların ayrıntılarının gösterilmesidir. Bu nedenle, mükellefler tarafından, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda işlem yapıldığını gösteren bilgi ve belgelerin hazırlanması veya temin edilmesi, ayrıca belgelendirmeye ilişkin bu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda idareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmek üzere hazır bulundurulması zorunludur. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Formunun hazırlanması ve beyanname ekinde vergi dairesine verilmesi ile Yıllık Yerel Transfer Fiyatlandırması Raporunun hazırlanması ve istendiğinde ibraz edilmesi bu kapsamda mükelleflerin hâlihazırda yapmakta olduğu belgelendirme örneklerindedir.

25.02.2020 tarih ve 31050 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2151 sayılı "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına İlişkin Cumhurbaşkanlığı Kararı" ile belirli şartları sağlayan mükelleflere yıllık transfer fiyatlandırması raporunun yanı sıra "Genel Rapor" ve "Ülke Bazlı Rapor" düzenleme zorunluluğu getirilmiştir.

Yine, 01.09.2020 tarih ve 31231 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına İlişkin Cumhurbaşkanlığı Kararı" ile 1 seri no'lu Tebliğin belgelendirmeye ilişkin bölümü yeniden düzenlenerek transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülükleri arasında dâhil "Genel Rapor" rapor ve

“Ülke Bazlı Raporlama” konusunda ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Söz konusu düzenlemeler ile belirli kriterdeki uluslararası şirketlerin transfer fiyatlandırması bağlamında Genel Rapor (master file), Ülke Bazlı Rapor (CbCR) ve Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu (local file) hazırlaması zorunluluğu getirilmiştir.

Düzenleme öncesinde Yıllık Belgelendirme başlığı altında yalnızca yerel transfer fiyatlandırması raporu düzenlenmekte iken Karar ile birlikte Belgelendirme başlığı altında Genel Rapor ve Ülke Bazlı Rapor da işletmeler tarafından hazırlanması gereken raporlar arasına girmiştir. Söz konusu düzenleme ile Türkiye, BEPS-13 kapsamındaki OECD çalışmalarına uyum sağlamaktadır. Yeni dönemde hazırlanacak raporlar, bu raporlamanın kim tarafından ve hangi süre içinde hazırlanacağı özetle aşağıdaki gibi olacaktır.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu (Local File)

Bu raporun kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, kurumlar vergisi beyannamesi verilene kadar hazırlanması gerekmektedir. Rapor aşağıdaki işlemlere yönelik olarak hazırlanır.

1. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemler,
2. Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemler,
3. Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi işlemler,
4. Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı şubeleri ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle yaptığı işlemler.

Yıllık transfer fiyatlandırması raporunda yer alması gereken bilgi ve belgeler Karar’da tek tek sayılmıştır. Mükelleflerin aşağıdaki işlemler için yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlama yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ancak mükelleflerin bu işlemlere ilişkin, söz konusu raporda yer

alması gereken bilgi ve belgeleri, istenmesi durumunda, GİB’e veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur:

1. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükellefler ile serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri dışındaki, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemler,
2. Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemler.

Genel Rapor (Master File)

İlk genel rapor, normal hesap dönemlerine tabi işletmelerin 2019 yılı için, özel hesap dönemlerine tabi işletmelerin ise 1 Ocak 2019 tarihinden sonra başlayan hesap dönemi için hazırlanacaktır.

Genel rapor, ilgili bulunduğu hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonuna kadar (2019 yılı için ilk rapor 31.12.2020 tarihine kadar) hazırlanması gerekmektedir. Söz konusu Rapor talep halinde 15 gün içerisinde vergi otoritelerine verilecektir.

Genel rapor, aşağıdaki iki unsuru birden sağlayan kurumlar vergisi mükelleflerince hazırlanacaktır:

- a) Çok uluslu işletmeler grubuna bağlı durumda bulunan ve,
- b) Bir önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan bilançodaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satışlar tutarının her ikisi de 500.000.000 TL ve üzerinde olan vergi mükellefleri.

Genel rapor, detayları İdare (Gelir İdaresi Başkanlığı – GİB) tarafından belirlenmekle beraber temelde 5 ana kategoriye içerecektir;

- (i) Çok uluslu işletmeler grubunun organizasyon yapısı,
- (ii) İşletme faaliyetlerinin tanımı,
- (iii) Sahip olunan gayri maddi haklar,
- (iv) Grup içi finansal işlemler ile
- (v) Finansal ve vergisel durumu.

GENEL RAPOR

Düzenlemesi Gerekenler

Çok uluslu işletmeler grubuna bağlı ve bir önceki hesap dönemine ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesi ekinde yer alan bilançodaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satışlar tutarının her ikisi de 500 milyon TL ve üzerinde olan Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından hazırlanacaktır. (Gelir tablosunda net satışlar tutarı yer almayan mükelleflerin, ana/esas faaliyetlerine ilişkin gelir tutarını “net satışlar” olarak dikkate almaları gerekmektedir.)

İçerik

- Çok uluslu işletmeler grubunun organizasyonu yapısı,
- İşletme faaliyetlerinin tanımı,
- Sahip olunan gayri maddi haklar,
- Grup içi finansal işlemler ile Grubun finansal ve vergisel durum

Süre

İlgili hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonuna kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra, istenmesi durumunda, İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur.

Başlangıç

İlk Genel Rapor, 2019 hesap dönemi için 31 Aralık 2020 tarihine kadar hazırlanmış olması ve bu tarihten sonra istenmesi durumunda 15 gün içerisinde, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir. Özel hesap dönemine tabi olanlar ilk Genel Rapor’u, 1 Ocak 2019’dan sonra başlayan hesap dönemi için hazırlayacaktır.

Ülke Bazlı Rapor (Country By Country Report - CbCR)

Raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap döneminin konsolide finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri 750 milyon Avro ve üzerinde olan çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim nihai ana işletmesi, raporlanan hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar ülke bazlı raporu hazırlayarak elektronik ortamda GİB’e sunacaktır. Şayet ana işletmenin mukim olduğu ülkeye veya raporlamaya ilişkin bilgi paylaşımına ilişkin bir sorun mevcutsa, bu rapor kriterleri karşılayan işletmeler grubunun Türkiye’deki işletmesi tarafından GİB’e sunulur.

Rapor için gerekli hadler, bir önceki hesap dönemi için Merkez Bankası tarafından belirlenen döviz alış kurlarının ortalaması dikkate alınarak hesaplanır. Ülke bazlı rapor aşağıdaki bilgileri içerecektir:

a) Çok uluslu işletmeler grubunun faaliyet gösterdiği her bir ülke ile ilgili gelir, vergi

öncesi kâr/zarar, ödenen gelir/kurumlar vergisi, tahakkuk eden gelir/kurumlar vergisi, sermaye, geçmiş yıl kârları, çalışan sayısı ile nakit ve nakit benzeri dışında maddi varlıklar,

b) Çok uluslu işletmeler grubunun, ülke bazında, ilgili ülkede mukim her bir işletmesinin adı/ünvanı, işletmenin kurulduğu ülke vergisel açıdan mukim olduğu ülkeden farklı ise bu ülkenin adı ve her bir işletmenin ana faaliyetleri.

2019 hesap dönemi ile Ocak/2020’de biten özel hesap dönemine ilişkin ilk ülke bazlı rapor, 2019 hesap dönemi için, 26 Şubat 2021 tarihine kadar GİB’e sunulacaktır. Özel hesap dönemine tabi olan Türkiye’de mukim nihai ana işletme ilk ülke bazlı raporu, 1 Ocak 2019’dan sonra başlayan hesap dönemi için hazırlayacak ve ilgili özel hesap döneminin bitimini takip eden on ikinci ayın sonuna kadar elektronik ortamda GİB’e sunacaktır.

ÜLKE BAZLI RAPORLAMA

Düzenlemesi Gerekenler

Raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap döneminin konsolide finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri (konsolide finansal tablolarda ayrı olarak yer alan tüm gelir, kazanç ve hasılat unsurlarının toplamı), 750 milyon Avro ve üzerinde olan çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim nihai ana işletmesi. (Konsolide finansal tabloların Avro dışında bir para biriminde düzenlenmesi halinde, 750 milyon Avro olan haddin hesaplanmasında, raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap dönemi için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından duyurulan döviz alış kurlarının yıllık ortalaması dikkate alınacaktır. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında farklı para biriminin kullanılması durumunda buna ilişkin açıklamalara da Ülke Bazlı Rapor’da yer verilmelidir). Çok uluslu işletmeler grubunun nihai ana işletmesinin Türkiye’de bulunduğu durumda, Ülke Bazlı Raporlama başka bir ülkede “vekil işletme” sıfatıyla veya yerel raporlama hükümlerine göre yapılmış olsa da Türkiye’deki nihai ana işletme tarafından hazırlanarak İdareye sunulacaktır.

İçerik

- Gelirin, vergilerin ve işletme faaliyetlerinin ülke bazında dağılımı; çok uluslu işletmeler grubunun faaliyet gösterdiği her bir ülke ile ilgili gelir, vergi öncesi kâr/zarar, ödenen gelir/kurumlar vergisi, tahakkuk eden gelir/kurumlar vergisi, sermaye, geçmiş yıl kârları, çalışan sayısı ile nakit ve nakit benzeri dışında maddi varlıklar,
- Ülke bazında çok uluslu işletmeler grubuna dahil tüm işletmelerin listesi; çok uluslu işletmeler grubunun, ülke bazında, ilgili ülkede mukim her bir işletmesinin adı/ünvanı, işletmenin kurulduğu ülke vergisel açıdan mukim olduğu ülkeden farklı ise bu ülkenin adı ve her bir işletmenin ana faaliyetleri.
- Tabloların doldurulması sırasında gerek görülen ilave açıklamalar.

Süre

Hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar Ülke Bazlı Rapor hazırlanıp elektronik ortamda idareye sunulur. İdare tarafından istenmesi beklenmez.

Beyan Süreci

CbCR tabloları, Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi Transfer Sistemi (BTRANS) uygulamasında yer alan açıklamalar doğrultusunda doldurulacak ve elektronik ortamda xml formatında gönderilecektir. Gönderim için www.gib.gov.tr internet adresinde yer alan BTRANS uygulaması kullanılacaktır. Mükelleflerin, BTRANS ile veri gönderebilmeleri için öncelikle kullanıcı kodu, şifre ve parola almaları gerekmektedir.

Başlangıç

2019 Hesap Dönemi ile Ocak/2020’de biten özel hesap dönemine ilişkin İlk Ülke Bazlı Rapor, 2019 hesap dönemi için, 26 Şubat 2021 tarihine kadar İdare’ye sunulur. Özel hesap dönemine tabi olan Türkiye’de mukim nihai ana işletme ilk Ülke Bazlı Rapor’u, 1 Ocak 2019’dan sonra başlayan hesap dönemi için hazırlar ve ilgili özel hesap döneminin bitimini takip eden on ikinci ayın sonuna kadar elektronik ortamda İdare’ye sunar.

Raporlamaya ek olarak kapsama giren çok uluslu işletmeler grubu üyelerine; Raporlamadan bağımsız olarak ayrıca bir bildirimde bulunma zorunluluğu da getirilmiştir. Buna göre nihai ana işletme veya vekil işletme olup olmadıklarını ve grup

adına hangi işletmenin raporlama yapacağı ile hesap dönemi hakkındaki bilgileri, ilk ülke bazlı rapor ile ilgili olarak Ekim 2020 sonuna kadar GİB’e bildirilmiştir. Takip eden yıllara ilişkin söz konusu bilgiler de her yılın Haziran ayı sonuna kadar GİB’e sunulacaktır.

BİLDİRİM YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Düzenlemesi Gerekenler

Ülke Bazlı Raporlama kapsamına giren çok uluslu işletmeler grubu üyeleri

İçerik

Nihai ana işletme veya vekil işletme olup olmadıkları ve grup adına hangi işletmenin raporlama yapacağı ile hesap dönemi hakkındaki bilgiler

Süre

CbCR bildirim formu her yılın Haziran ayı sonuna kadar elektronik ortamda İnternet Vergi Dairesi üzerinden verilecektir.

Raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap dönemine ilişkin konsolide finansal tabloları, bu tarihler itibarıyla henüz oluşturulmamış çok uluslu işletmeler grubu, bu durumu İdare'ye bildirerek ek süre için başvuruda bulunabilecektir.

Başlangıç

İlk Ülke Bazlı Rapor, 30 Ekim 2020 tarihine kadar İdare'ye bildirilmiştir. Takip eden yıllara ilişkin söz konusu bilgiler de her yılın Haziran ayı sonuna kadar İdare'ye sunulacaktır.

OECD BEPS Planı Entegrasyon Sürecinde Yeni Dönem

01.10.2020 tarih ve 31261 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 3038 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile "Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasının onaylanmasına karar verilmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Yetkili Makamı adına Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı tarafından yapılan beyan ile Türkiye Cumhuriyeti'nin yetkili makamı olan Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, 30 Aralık 2019 tarihinden itibaren söz konusu Anlaşmanın imzacı taraflarından birisi olarak kabul edilecektir.

Anlaşma, Türkiye Cumhuriyeti yetkili makamı açısından Anlaşma'nın 8 inci maddesi hükümleri çerçevesinde yürürlüğe girecektir. Anlaşma'nın 8 inci maddesi

çerçevesinde karşılıklı gerekli prosedürlerin tamamlanmasından sonra Türkiye'de OECD'nin yayımladığı "Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasının imzacı Tarafları" listesinde yer alacaktır.

Bu şekilde Türkiye'nin Ülke Bazlı Raporu diğer ülkeler ile paylaşmasının yolu açılmış olmaktadır. Bundan sonraki süreçte Türkiye ilgili ülkeler ile aynı ayrılı değişim sürecini başlatacaktır. Bu ülkelerin takibi OECD'nin sitesinden yapılabilir. (<https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm>) Yazımızın yazım tarihi itibarıyla, 37 ülke ile Ülke Bazlı Raporu (CbCr) paylaşacak ve aynı şekilde 47 ülkeden de bu rapor içeriği bilgileri alacaktır.

BİZİ SOSYAL MEDYADA TAKİP EDEBİLİRSİNİZ



/GrantThorntonTR



/GrantThorntonTR



/GrantThorntonTR



Grant Thornton Türkiye



Grant Thornton Türkiye

OFİSLERİMİZ



İstanbul

Reşit Paşa Mahallesi
Park Plaza, Eski Büyükdere
Caddesi, No:14 K:10
Maslak / Sarıyer
T : 0 212 373 00 00
F : 0 212 291 77 97

Ankara

Ufuk Üniversitesi Cad.
Farılya Business Center
No:8 Kat:11 D: 53-54 06700
Çukurambar, Ankara
T : 0 312 219 16 50
F : 0 312 219 16 60

Bursa (Buttim)

Y. Yalova Yolu
Buttim Plaza,
K: 5 No: 1607
Bursa
T : 0 224 211 33 01
F : 0 224 211 35 76

Bursa (Nilüfer)

23 Nisan Mahallesi
Ata Bulvarı, Meriç
Plaza Sitesi No:15/10
Nilüfer/Bursa
T : 0 224 249 53 70
F : 0 224 249 53 76



Grant Thornton

www.grantthornton.com.tr

© Grant Thornton Türkiye. Tüm hakları saklıdır.

Bu yayında geçen "Grant Thornton", Grant Thornton üye firmalarının bağlı bulunduğu ve çatısı altında denetim, vergi ve danışmanlık hizmetleri verdikleri markaya işaret etmektedir. Grant Thornton Türkiye, Grant Thornton International Ltd (GTIL) üye kuruluşudur. GTIL ve üye firmalar dünya çapında bir ortaklık değildir. GTIL ve üye firmalar, kendi başlarına, bağımsız yasal kuruluşlardır. Hizmetler, üye firmalar tarafından sağlanır. GTIL herhangi bir müşteriye hizmet sunmaz. GTIL ve üye firmalar birbirlerinden sorumlu değildir.