

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA DÜZELTME İŞLEMLERİ

Orhan SARITÜRK (*)

1 - GİRİŞ

5520 Sayılı kanunla yürürlüğe giren yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda çeşitli vergi güvenlik müesseselerine yer verilmiştir. Bu vergi güvenlik müesseselerinden biri olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının mükellef kurumlar nezdinde ortaya çıkması halinde, örtülü kazanç dağıtanların ve bu kazançtan faydalananların yapması gereken düzeltme işlemleri makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

2- KAPSAM

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı bu düzenlemenin kapsamı içinde olup, ilişkili kişilerle gerek yurt içi gerekse yurt dışı faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde değerlendirilecektir.

3-TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA DÜZELTME İŞLEMLERİ

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması

yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamasında 13'ncü maddede belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kar payı sayılması ile mükellefler bu kar payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından "karşı taraf düzeltmesi" bu şekilde işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Dolayısıyla dağıtılmış kar payının net kar payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.

Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilcektir. Ancak bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13.maddesine eklenen (5766 sayılı Kanunun 21'inci maddesiyle 2008 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere, 06/06/2008 yürürlük tarihli)

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

7'nci fıkra ile kazancın örtülü olarak dağıtıldığı'nın kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlanmıştır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

Buradan hareketle örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar; Hazine zararına sebebiyet veren, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.

3.1-Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtma şartlarının gerçekleşmesi halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltme işlemleri yapılabilecektir. Örtülü kazanç dağıtılan tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.

Düzeltilmenin geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, örtülü kazanç dağıtılan tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilir.

Hesap dönemi kapandıktan sonra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yapan kurumun düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı taraf için de gerekli düzeltme işleminin kendiliğinden yapılması mümkün olacaktır.

Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai

kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesidir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

3.2- Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Tam Mükellef Kurum Olması

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı kar payı geliri olarak dikkate alınacak olup, şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnasından yararlanılacak ve düzeltme işlemi gerçekleştirilecektir.

Yukarıda yer alan bölümde de açıklandığı üzere, düzeltme yapılabilmesi için ilgili tutarın örtülü kazanç dağıtan mükellef tarafından ödenmesi gerekmektedir. Bu tutar ödendikten sonra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan mükellefin bu düzeltmeleri ilgili dönem beyannameleri üzerinde yapması gerekmektedir.

3.3- Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Olan Herhangi Bir Kişi Olması

Örtülü kazanç dağıtılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde Kurumlar Vergisi Kanunu 13'ncü maddede belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kar payı net kar payı tutarı olarak kabul edilecek ve

brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

30'ncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Örnek: (A) kurumunun, ortağı (B)'ye emsalle-re uygun fiyatı 150.000-TL olan bir malı 50.000-TL'ye satması sonucu Hazine zararının doğması şartının da gerçekleştiği varsayımıyla yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir:

(A) kurumu tam mükellef ise;

Hazine zararının doğmasından hareketle; 100.000-TL transfer fiyatlandırması yoluyla (B) kurumuna aktarıldığından, söz konusu tutar kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilmek suretiyle, (A) kurumunun dönem kazancına eklene-rek kurumlar vergisi yönünden tarhiyat yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) nezdinde düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum (A) adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

(B) kurumu ise 150.000-TL tutarındaki malı 50.000-TL'ye satın almıştır. 100.000-TL tutarındaki fark bu kurum için kar payı niteliğindedir.

Bu çerçevede;

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) tam mükellef kurum ise dağıtılan örtülü kazanç Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilecek olup; düzeltme, beyanname üzerinde yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B), Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere, dar mükellef kurum veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun

Brüt Tutar = $\frac{\text{Net Tutar} \times 100}{100 - \text{Tevkifat Oranı}}$ formülünden hareketle,

100- Tevkifat Oranı

Brüt Tutar = $\frac{100.000 \times 100}{100 - 15} = 117.647\text{-TL}$

Kar Payı Tevkifatı : $117.647 \times \%15 = 17.647\text{-TL}$

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B), kurumlar vergisinden muaf bir kurum ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'nci maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B), tam veya dar mükellef gerçek kişi ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 6/b bendine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

(A) kurumu dar mükellef ise:

(A) kurumu tarafından, yurt dışında bulunan ana merkeze aktarılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin altıncı fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Öte yandan, yurt dışı işlemlerle ilgili olarak yapılacak ikincil düzeltme işlemlerinin, vergi anlaşmaları çerçevesinde ve söz konusu anlaşmanın imkan verdiği ölçüde yapılabileceği tabidir.

4- SONUÇ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenen ve uluslararası gelişmeler (özellikle OECD düzenlemeleri) dikkate alınarak hayata geçirilen transfer fiyatlandırması, bir işletmenin mal ve hizmetler ile gayrimaddi varlıklarını ilişkili kuruluşlarına transfer ederken uyguladığı fiyatlandırma değildir.

Kurumların usulsüz olarak vergiden kaçınmalarının önüne geçmek için geliştirilen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesiyle; transfer edilen mal ve hizmetler ile gayrimaddi varlıkların vergilendirme yönü ve durumlarına göre mükellefler tarafından yapılması gereken işlemler yazımızda etraflıca açıklanmıştır.

Kaynaklar

1- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

2- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

3- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

4- Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi, Mehmet Akif Özmen, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Mart 2008