



TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA HAZİNE ZARARI

Erkal ESEN^(*)

1 - GİRİŞ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde yer alan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat/bedel nedeniyle, kurum aleyhine ortaya çıkan olumsuz farkları kabul etmeyen bir vergi güvenlik müessesesidir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenleme bir vergi güvenlik yani bir otokontrol aracıdır. Vergilendirmede otokontrol müesseselerinin temel amacı, asgari bir vergi hâsılâtının temin edilmesi veya belirli işlemlerin vergi yasaları açısından değerlendirilmesinde bir alt sınır belirlemektir. Otokontrol aracı olarak kabul edilen sistemde yasa maddesi ile çerçevesi çizilen bir sistem varsayım olarak

kabul edilmekte ve bu varsayıma göre işlem yapılmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde yer alan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" kapsamlı bir konu olup, düzenlemenin yer aldığı maddenin her bir bendi ayrı bir makale konusudur. Biz bu makalemizde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin 7. bendinde yer alan ve aynı maddenin 6. bendine göre yapılacak düzeltme işlemlerinde dikkate alınması gereken "Hazine Zararı" koşulunun hangi durumlarda ortaya çıktığını/çıkmadığını anlatmaya çalışacağız.

2- YASAL MEVZUAT

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç", "İlişkili Kişi" ve "Emsallere Uygunluk İlkesi" aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

"Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da

^(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder.”

Aynı maddenin devamında ise, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın tespit edilmesinde yapılacak düzeltme işlemleriyle ilgili olarak aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiştir:

“Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap

döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr pa-yı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. 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.”

Söz konusu uygulama sadece kurumlar vergisi mükellefleri için olmayıp, gelir vergisi mükellefleri için de geçerlidir. Zira 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 41/5. maddesinde Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan bu konuya paralel bir düzenleme yapılmıştır.

3- HAZİNE ZARARI

Yukarıda belirtildiği üzere, transfer fiyatlandırması yoluyla kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü, bazı durumlarda hazine zararının doğma şartına bağlanmıştır. Hazine zararının aranacağı durumlar aşağıdaki gibidir:

1- Tam mükellef kurumlar ile tam mükellef kurumlar arasında yapılacak işlemler

2- Tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan kurumlar arasından yapılacak işlemlerde

3- Yabancı kurumların Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcilerinin kendi aralarında

Görüleceği üzere, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı bir gerçek kişiye yapılması halinde hazine zararı şartı aranmayacak, her halükarda söz konusu işlem örtülü kazanç dağıtımı sayılacaktır.

Ayrıca madde metninde belirtildiği üzere, hazine zararı şartı sadece yurt içi işlemlerde söz konusu olacağından ithalat-ihracat işlemleri neticesinde örtülü kazanç dağıtımının tespiti halinde, transfer fiyatlandırması hükümlerinin uygulanması için hazine zararı şartı aranmayacaktır.

Hazine zararından kastedilen ise, örtülü kazanç işleminin vergi ziyaına sebebiyet verilecek şekilde yapılmış olmasıdır. Örtülü kazançta her ne kadar dağıtan kurum açısından fazladan bir zarar veya olması gerekenden az bir kar söz konusu ise de bu kazancı kullanan kurum açısından da olması gerekenden fazla bir kar ya da gelir söz konusudur. Yani bir tarafın aleyhine olan durum, karşı mükellef içinse lehe durum söz konusudur. Kanun koyucu bu noktada, işleme taraf olan her iki mükellef kurum nezdinde yapılacak düzeltme işleminden sonra yapılacak tahakkukun, düzeltme işleminden önce her iki mükellef kurum tarafından yapılan tahakkuka uygun olması durumunda düzeltme işlemi yapılmasına gerek görmemekte ve bu işlemi örtülü kazanç dağıtımı saymamaktadır.

Kanun koyucu, bu düzenlemede tahakkuk değerlendirmesini her iki mükellef kurumun beyanlarını toplu olarak dikkate almaktadır. Bir tarafın az tahakkuk ettirdiği vergi karşı tarafça aynı miktarda fazla tahakkuk ettirilmişse, hazineye girmesi gereken gelir de bir azalma yoktur, mantığından hareketle düzeltme işlemine gerek duymamaktadır.

Bu durumu örneklerle açıklayalım.

Örnek: Tam mükellef X Ltd.Şti. "z" malının alım-satımını yapmaktadır. 2009 hesap dönemi için, bu malın emsallere uygunluk ilkesine göre

emsal fiyatı 100,00 TL'dir. Mükellef kurum ortağı olduğu tam mükellef Y Ltd.Şti.'ye söz konusu maldan 100 adedini tanesi 60,00 TL'den satmıştır.

Bu durumda X Ltd.Şti. ilişkili kişi sayılan bir başka şirkete emsallere uygunluk ilkesine göre 100,00 TL olan 100 adet malı 60,00 TL'lik fiyat üzerinden satmak suretiyle $\{(100-60)*100 =\}$ 4.000 TL'lik kazanç aktarımında bulunmuştur. Bu işlemde KVK'nın 13. maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek için bu işlem sonunda hazine zararının doğmuş olma şartının aranması gerekmektedir. (Söz konusu örneğimizde hazine zararı şartı sadece kurumlar vergisi yönünden aranacak olup, diğer vergi unsurları ihmal edilmiştir.)

I. Durum: X Ltd.Şti.'nin 2009 hesap döneminde 10.000 TL kazanç, Y Ltd.Şti. de 5.000 TL kazanç beyan etmiştir.

X Ltd.Şti. tarafından emsallere uygunluk ilkesine aykırı hareket etmek suretiyle Y Ltd.Şti.'ne aktarılan tutar ilgili bulunulan 2009 hesap döneminde "Kanunen Kabul Edilmeyen Gider" olarak dikkate alınacak ve söz konusu tutar ilgili dönem kazancına ilave edilecektir. Bu durumda X Ltd.Şti.'nin 2009 hesap dönemi kurum kazancı $(10.000+4.000=)$ 14.000 TL olacaktır.

Diğer taraftan Y Ltd.Şti.'nin elde ettiği 4.000 TL tutarındaki kazanç, bu şirket için kar payı niteliğinde olup, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a maddesine göre istisna kazanç kapsamında değerlendirilecektir. Ayrıca bu tutar üzerinden stopaj da yapılmayacaktır. Zira Y Ltd.Şti. tam mükellef bir kurumdur. Bu durumda şirket 5.000 TL'lik kar beyan etmiş, ancak 4.000 TL'lik istisna kazanç dikkate alındığında 1.000 TL kazanç beyan edecektir.

Düzeltilme işlemi yapılmadan önce her iki şirketin vergi yükü, $\{(10.000*0,20) + (5.000*0,20)\}$ 3.000 TL'dir.

Düzeltilme işlemi yapıldıktan sonra ise her iki şirketin vergi yükü ise, $\{(14.000 \cdot 0,20) + (1.000 \cdot 0,20)\} = 3.000$ TL'dir.

Görüleceği üzere, sözkonusu düzeltme işlemleri sonucunda toplam kurumlar vergisi yükü, düzeltme işlemleri öncesi vergi yüküyle aynıdır. Bu durumda hazine zararından bahsedilemeyecek ve iki tam mükellef kurum arasında gerçekleşen bu işlemde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazançtan bahsedilemeyecektir.

II. Durum: X Ltd.Şti. 10.000 TL kazanç, Y Ltd.Şti. de 3.000 TL kazanç beyan etmiştir.

X Ltd.Şti. için I. duruma göre değişen bir şey yoktur. İlgili dönem kazancı yukarıda açıklandığı üzere 14.000 TL'dir.

Y Ltd.Şti. için ise I. durumda açıklanan kar payı ve stopajla ilgili açıklamalar aynı olmakla birlikte sözkonusu şirket bu sefer 3.000 TL kazanç beyan etmiş kabul edilmiştir. Yani düzeltme işlemi sonrası şirketin $(3.000 - 4.000) = 1.000$ TL zarar beyan etmesi gerekmektedir.

Düzeltilme işlemi yapılmadan önce her iki şirketin vergi yükü, $\{(10.000 \cdot 0,20) + (3.000 \cdot 0,20)\} = 2.600$ TL'dir.

Düzeltilme işlemi yapıldıktan sonra ise her iki şirketin vergi yükü ise, $\{(14.000 \cdot 0,20) + (0) = 2.800$ TL'dir.

Görüleceği üzere, sözkonusu düzeltme işlemleri sonucunda toplam kurumlar vergisi yükü, düzeltme işlemleri öncesi vergi yüküne göre 200 TL fazladır. Bu durumda hazine zararı sözkonusu olacağından X Ltd.Şti.'nin ortağı Y Ltd.Şti.'ye 4.000 TL tutarında örtülü kazanç dağıtımında bulunmuştur.

Verilen örnekleri çoğaltmak mümkün ancak yapılan işlemin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayabilmek için önemli olan düzeltme işlemi öncesi ile sonrasında bir

farkın oluşmaması, daha doğrusu düzeltme işlemi sonrasında bulunan tutarın düzeltme işlemi öncesi bulunan tutarla karşılaştırıldığında hazineye intikal ettirilmesi gereken toplam vergide bir azalma var mı/yok mu bunu tespit etmektir.

4- HAZİNE ZARARI UYGULAMASININ SAKINCALARI

Kanun maddesinde yer alan hazine zararından kasıt, mükelleflerin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettiği fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik tahakkuk ettirilmesi ya da hiç tahakkuk ettirilmemesidir.

Yapılan bu düzenleme ile transfer fiyatlandırılması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı halinde sözkonusu işlemi yapan mükellefe tarhiyat yapılabilmesi, yapılan işlemlerde uygulanan fiyatlandırmalarda işleme taraf olanların toplam vergi kaybına neden olup olmadıkları hususlarının tespit edilmiş olması şartına bağlanmıştır.

Ancak bu zorunluluk yasa maddesi ile belli bir sınırlamaya tabi tutulmuştur. Madde metninde yer alan "Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır." hükmüyle getirilen bu sınırlamalara ilişkin açıklamalara makalemizin önceki bölümünde yer verilmiştir.

Ancak yapılan bu düzenleme, kurumların her birinin ayrı bir tüzel kişilik olduğu hususunu atlamakta ve işlemi yapan kurum ile ilişkili kuruluşların tamamını tek bir birim olarak görmektedir. Hazine zararının sözkonusu olup olmadığı da kurumların ve bu kurumların ilişkili kurumlarının tek bir birim olarak değerlendirilmesi neticesinde belirlenmektedir. Tüzel kişilik kavramı

hukuki bir kavram olup, yapılan değerlendirmelerde her bir tüzel kişi ayrı ayrı ele alınmaktadır. Yani her bir tüzel kişiliğin yaptığı işlem kendi içerisinde değerlendirilmektedir. Ancak transfer fiyatlandırmasında bu durum dikkate alınmamaktadır.

5- SONUÇ

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, mükelleflerin ilişkili kişilere yaptığı işlemlerde emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlediği fiyat ve bedel nedeniyle işletme aleyhine oluşan olumsuz farklar için sözkonusu olmaktadır. Ancak vergi mevzuatımız transfer fiyatlandırması yoluyla işletme için oluşacak bu zarar veya gideri kabul etmemektedir.

Bu tür işlemler sözkonusu olduğunda, yapılan işlemler vergi mevzuatımızda yer alan düzenlemelere uygun bir şekilde düzeltilmekte ve hazineye intikal ettirilmesi gerekirken transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle hazineye intikal ettirilmeyen vergilerin tahakkuk ettirilmesi ve tahsil edilmesi sağlanmaktadır.

Kurumlar ve gelir vergisi mükellefleri için geçerli olan ve bir tür vergi güvenlik müessesesi olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilecek bir işlem için, düzeltme işlemlerinin yapılması ve sözkonusu işlemin bu madde kapsamında örtülü kazanç sayılabilmesi için öncelikle hazine zararı şartının aranıp/ aranmayacağı aranacaksa da hazine zararının doğup/doğmadığına özellikle dikkat edilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA :

- 1- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 2- 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 3- 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği