



Emrah AKÇAY(*)



Ömer SOYALP(**)



Eda Nur AKÇİN(***)

İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASININ TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF SUBSIDIARY INCOME EXEMPTION FROM PROFIT SHIFTING THROUGH TRANSFER PRICING POINT OF VIEW

ÖZ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun¹ 5'inci maddesinin (a) fıkrasında düzenlenen iştirak kazançları istisnasının getirilişinin temel amacı, çifte vergilendirmeyi önlemektir. Yine mevzuatımızda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kar payı sayılması ve buna ilişkin indirimlerin kabul edilmemesi nedeniyle söz konusu kazancın mükellefin matrahına ilave edilmesi gerekmektedir. Bu durumda karşı tarafta bir düzeltme yapılmaz ise aynı kazanç mükerrer vergilendirilmiş olacaktır. Çalışmamızda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin 6'ncı fıkrasında yer alan kâr payı kavramı ve düzeltme mekanizması ile iştirak kazançları istisnasından yararlanma şartları üzerinde durulacaktır. Ayrıca, yurt içindeki işlemlerde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının varlığı hazine zararının oluşmasına bağlandığı için yazımızda hazine zararının var olduğu kabul edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İştirak kazançları istisnası, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, kâr payı, düzeltme

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(***) Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹ 21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ABSTRACT

The main purpose of subsidiary income exemption which is provided under paragraph (a) of Article 5 of Corporate Tax Law, no. 5520, is to prevent double taxation. On the other side, due to the fact that profit shifted through transfer pricing is deemed, according to our legislation, as constructive dividend, and accordingly, related expenses are denied, the said shifted income must be added to tax base. In such a case, double taxation occurs if correction is not made on the recipient's accounts. This study focuses on the concept of dividend, the correction mechanism and the conditions of benefiting from the said exemption, which are provided under paragraph 6 of Article 13 of Corporate Tax Law.

Keywords: Exemption of income from subsidiary, profit shifting through transfer pricing, dividend, correction

1- GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde düzenlenen iştirak kazançları istisnasına göre istisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, kazancın kâr dağıtımı yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda da kurumlar vergisine tabi tutulmasının önüne geçilmek istenmiştir.

Aynı şekilde anılan Kanun'un 13'üncü maddesinde düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin altıncı bendinde tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç kâr payı kabul edilmiş ve örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, taraf olan mükellefler nezdinde düzeltilmesi öngörülmüştür.

Altıncı bentte yer alan hükmün getirilmesindeki temel amaç, transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımı yapan mükellef nezdinde bir eleştiri getirildiği zaman, örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde de bir düzeltme yapılmasını sağlamaktır. Örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile bu kâr payını elde eden mükellefler istisna hükümlerinden yararlanacak, böylece bu kazanç kendi bünyelerinde tekrar vergilendirilmeyecektir.²

2- İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI ve TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI MÜESSESESİ**2.1- İştirak Kazançları İstisnası**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir. Bu bent hükmüne göre;

“Kurumların;

- 1- Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,
- 2- Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun karına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kar payları,
- 3- Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ve girişim sermayesi yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde ettikleri kar payları” kurumlar vergisinden müstesnadır.

² Muzaffer Küçük, Örtülü Kazanç Dağıtımında Mükerrer Verginin Önlenmesi ve Düzeltme, Vergi Dünyası Dergisi, Nisan 2007, Sayı:308, Sayfa:49-52

Yine aynı bent hükmü uyarınca, kurumların diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kar payları bu istisnadan yararlanamayacaktır.

Bu şekilde istisna hükmünün sınırları çizilmiştir. Bu madde hükmünden anlaşılacağı üzere istisna, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen kâr paylarını kapsamaktadır. Kâr payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır.

Dar mükellef bir kurumdan, bir başka ifadeyle kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir kurumdan kâr payı alan kurumlar ise bu bent ile düzenlenen iştirak kazançları istisnasından yararlanamayacaktır.

2.1.1- İştirak Kazançları İstisnasının Amacı

İştirak kazançları istisnasının düzenlenme amacı anılan maddenin gerekçesinde aynı kazancın iki ayrı kurumda vergilendirilmesini önlemek, mükerrer vergilendirmeye yol açmamak olarak belirtilmiştir. Gelişen ve globalleşen ticari hayatta bir kurumun bir başka kuruma sermaye koymak suretiyle ortaklık paylarını veya hisse senetlerini elde etmeleri sıklıkla karşılaşılan bir durumdur.³ Diğer taraftan, iştirak edilen kurumların kârlarını dağıtmadan önce kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödemesi gerekmektedir. İştirak edilen kurumda vergisi ödenen söz konusu kazancın tekrar kar payı olarak iştirak eden kurum bünyesinde vergilendirilmesinin ise mükerrer vergilendirilmeye sebep olacağı tabidir.⁴ Bahsi geçen düzenleme ile, istisnaya konu edilen ve vergisi ilk kurum tarafından ödenen kazançların kâr payını elde eden kurum bünyesinde ikinci defa vergilendirilmesinin önüne geçilmek istenmiştir.

2.1.2- İştirak Kazançları İstisnasının Kapsamı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1 fıkrasının (a) bendindeki düzenleme, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen kâr paylarını kapsamaktadır. Dar mükellefiyete tabi kurumlardan elde edilen iştirak kazançları ise anılan bentte belirtilen istisnanın kapsamı dışındadır. Buna karşılık kâr payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır.

1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde⁵ kurumların başka bir kuruma iştirak etmeleri nedeniyle bu kurumun yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kâr paylarının da iştirak kazancı istisnasından yararlanabileceği hüküm altına alınmıştır.

İştirak kazançları istisnası uygulamasında kurumların tam mükellef kuruma iştiraklerinin niteliği açısından herhangi bir oran ya da süre kriteri bulunmamaktadır. Dolayısıyla iştirak oranı ister %1'in altında isterse %99'un üzerinde olsun tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının tamamı kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Yine, kâr payını elde eden kurum tam mükellef kuruma bir gün önce bile iştirak etmesi halinde iştirak kazançları istisnasından faydalanabilecektir.

³ Mehmet Özkara, "Kurumlar Vergisinde İştirak Kazançları İstisnası Uygulaması", https://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_kurumlar_istirak.htm, Erişim Tarihi:05.06.2015

⁴ Bumin Doğrusöz, "Yurtiçi İştirak Kazançları İstisnası", http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=877, Erişim Tarihi:05.06.2015

⁵ 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İştirak kazançları istisnası uygulaması açısından temel şart kâr dağıtımında bulunan kurumun tam mükellefiyet statüsünde kurumlar vergisi mükellefi olmasıdır. Bu açıdan kurum kazancının tamamen ya da kısmen kurumlar vergisinden istisna kazançlardan oluşması bu kazanç kaynaklı kâr paylarını elde eden kurumların iştirak kazancı istisnasından yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir. Ayrıca, iştirak edilen kurumun geçmiş yıl kârlarını dağıtması durumunda da iştirak kazancının elde edildiği dönemde iştirak kazançları istisnasından yararlanılması mümkündür.⁶

2.2- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesesi

Bir vergi güvenlik müessesesi olan “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13’üncü maddesinde düzenlenmiş ve 1. bendinde: “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.” denilmiştir. Örtülü kazancın tarifinde “ilişkili kişi”, “emsallere uygunluk ilkesi” gibi kavramlar kullanılmış olup, aynı kanun maddesinde bu kavramlara ilerleyen bentlerde yer verilmiştir. Anılan Kanun’un 13. maddesinin diğer bentlerinde örtülü kazanç oluşmasına sebebiyet veren tanımlamalara yer verilmiş ve adım adım ilk bentteki ifade açıklanmıştır.

Öncelikle ikinci bentte: “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.” şeklinde ilişkili kişi tanımlanmıştır.

Ardından üçüncü bentte: “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.” şeklinde belirtilmiştir.

Dördüncü bentte ise, kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedellerin yöntemleri belirlenmiştir. İlk dört bentte örtülü kazanç aranabilmesi için var olması gereken koşullar açıklanmıştır. Daha sonraki bentlerde ise, örtülü kazancın varlığı halinde nasıl bir uygulama öngörüldüğü düzenlenmiştir.

13. maddenin altıncı bendinde: “Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları’nın uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı 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.” şeklinde getirilen düzenlemeyle örtülü kazancın tespiti sonucunda taraflara beyanlarını düzeltme imkânı getirilmiş ve aynı zamanda mükerrer vergilemenin de önlenmesi amaçlanmıştır.

2.2.1- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri

Transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı esas itibarıyla iki tür fiyatlama yöntemi kullanı-

⁶ Vergi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, Ağustos 2014, s.610

olarak yapılmaktadır. Bunlardan birincisi ilişkili kişilere piyasa fiyatının altında mal ve hizmet satmak suretiyle kazanç aktarımı, ikincisi ise ilişkili kişilerden piyasa fiyatının üzerinde mal ve hizmet satın alınarak kazanç sağlanmasıdır.⁷

Dolayısıyla, örtülü kazanç dağıtımında ilişkili kişilerden birisi için gelir olan diğeri için gider olmaktadır. Buna göre, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapan tarafın matrahının artırılması diğer tarafın beyan ettiği ve/veya ödediği vergiye kayıtsız kalınması ise mükerrer vergilendirmeye yol açmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda düzeltme işleminin esas itibarıyla iki dayanağı bulunmaktadır. Bunlardan birincisi anılan Kanun'un 13'üncü maddesinin 6'ncı fıkrasıdır. Diğeri ise aynı Kanun'un 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (c) bendinde yer alan kurum kazancının tespitinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançla ilişkin indirimlerin yapılmasının kabul edilmeyeceği hükmüdür.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun gerekçesinde⁸ 13'üncü maddenin 6'ncı fıkrasının getirilişinin temel amacı; transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımı yapan mükellef nezdinde bir eleştiri getirildiği zaman, örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde de bir düzeltmenin yapılmasını sağlamaktır. Örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Böylece, aynı işlem üzerinden mükerrer vergilemenin önüne de geçilmektedir. Bu şekilde dağıtılmış kar payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır." şeklinde belirtilmiştir.

Kanun gerekçesinden de anlaşılacağı üzere düzeltme iki yönlü yapılmakta, birincisi, örtülü kazanç dağıtıldığı gerekçesi ile kazanç farkı olarak matrahı artırıcı düzeltme, ikinci ise dağıtılan kazancın kar payı kabul edilerek yapılacak düzeltmedir ki bu düzeltme, şartların gerçekleşmesi halinde iştirak kazançları istisnası nedeniyle matrahı azaltıcı etki yapmaktadır. Kâr payı üzerinden stopaj yapılmasına ilişkin düzeltme, birincil düzeltmeyi yapacak ilişkili kişi tarafından gerçekleştirileceğinden birincil düzeltme olarak mütalaa edilmektedir.⁹

1 seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin¹⁰ 9'uncu bölümünde düzeltme işlemlerine ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Buna göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumun, zamanaşımı süresi içerisinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemini yapacaktır. Örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.

⁷ Serdar Pehlivan, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Yurtiçi ve Yurtdışı Düzeltme İşlemleri, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat 2015, Sayı:127, s:64

⁸ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Gerekçesi, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gerekceler/5520_Sayili_Kanun.pdf Erişim Tarihi: 05 Haziran 2015

⁹ Serdar Pehlivan, age.,s:68

¹⁰ 18/11/2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Anılan tebliğ uyarınca düzeltme işlemi üç farklı şekilde ortaya çıkabilmektedir. Bunlar:

- a) Geçici vergi döneminde hesaben düzeltme,
- b) Geçici vergi dönemi geçtikten sonra beyanname vererek düzeltme,
- c) Hesap dönemi kapandıktan sonra düzeltme talebi üzerine, vergi dairesince VUK hükümlerine göre yapılacak düzeltme.

Diğer taraftan, örtülü kazanç dağıtan kurumun yukarıda belirtilen düzeltme işlemlerini gerçekleştirmemesi halinde, ilgili dönemler için cezalı vergi tarhi söz konusu olabilecektir.¹¹ Bu durumda ise kazanç dağıtılan kişinin VUK'a göre düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde düzeltme talebinde bulunabileceği tabidir.

2.2.2- Örtülü Kazanç Dağıtanın Tam Mükellef Kurum Olması

- a) Örtülü kazanç dağıtılan kişinin tam mükellef kurum olması halinde;

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

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.

Vergi sistemimizde kar paylarının vergilendirilmesinde esas itibarıyla stopaj usulü benimsenmiştir.¹² Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve 30'uncu maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, tam mükellef kurumların, tam mükellef kurumlara ve işyeri ve daimi temsilcisi aracılığıyla faaliyette bulunan dar mükellef kurumlara kar payı dağıtılması halinde vergi kesintisi yapılmayacağı sonucu ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, tam mükellef kurumların bahsi geçen kurumlara kar payı dağıtması halinde stopaj söz konusu değildir.

- b) Örtülü kazanç dağıtılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf olan herhangi bir kişi olması halinde;

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde, 13'üncü maddede belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı net kâr payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden kar payı dağıtılan kişinin hukuki niteliğine göre Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve 30'uncu maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

3- İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASININ TRANSFER FİYATLANDIRMASI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Örtülü olarak dağıtılan kazancın "kâr payı" sayılması ve mükelleflerin kâr payına ilişkin istisna hükümlerinden yararlanacağı açıklamaları, düzeltme sonucu iştirak kazançları istisnası herkes için

¹¹ Vergi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara Ağustos 2014, s.835

¹² Serdar Pehlivan, age., s.77

geçerli mi olacak sorusunu akla getirebilir. Ancak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunumuzdaki düzeltme, karşılıklı bir gelir-gider düzeltmesi değildir.¹³ İştirak kazançları istisnasında belirtilen şartların bulunmaması halinde düzeltme matrahı azaltıcı bir etki yapmayacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a maddesine göre, iştirak kazançları istisnasından yararlanmanın temel şartları;

- 1- Kazanç elde edilen tam mükellef kurumun olması,
- 2- Kurumun sermayesine katılma,
- 3- Kurumun karına katılma imkânı veren kurucu senetleri veya diğer intifa senetlerine sahip olunmasıdır.

Buna göre örtülü kazanç dağıtılan ilişkili şirketin, tam mükellef örtülü kazanç dağıtan şirkette ortaklık payı yoksa iştirak kazançları istisnasından düzeltme yoluyla yararlanması mümkün değildir.¹⁴

Örtülü olarak dağıtılan kazancın "kâr payı" sayılması neticesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç cari dönem kazancına dâhil edilir. Bunun sonucunda daha önce aynı kazanç üzerinden hesaplanan vergiler terkin edilmek, başka vergilere mahsup edilmek veya iade alınmak şeklinde düzeltilerek düzeltme işlemi tamamlanır.

Konunun daha iyi anlaşılması için verilen örneklerde ve yapılan açıklamalarda hazine zararının var olduğu kabul edilmiştir.

Örnek 1:

Tam mükellef (X) A.Ş. ortağı olan tam mükellef (Y) A.Ş.'ye emsallere uygun bedeli 50.000,00 TL olan malı 20.000,00 TL'ye satmıştır. (Y) A.Ş. söz konusu malı yıl içinde 50.000,00 TL'ye ilişkisiz bir firmaya satarak kurum kazancını belirlerken maliyeti gider olarak dikkate almıştır. Bu örnekte (X) A.Ş. için KVK'nın 13'üncü maddesi uyarınca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç vardır. Çünkü emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak gerçekleştirilen satış işlemi ile 30.000,00 TL (X) A.Ş. tarafından (Y) A.Ş.'ne aktarılmıştır. KVK'nın 11/1-c maddesi uyarınca söz konusu tutarın kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilmek suretiyle (X) A.Ş.'nin matrahına eklenerek kurumlar vergisi yönünden tarhiyat yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, (Y) A.Ş. için örtülü olarak aktarıldığı belirlenen 30.000,00 TL kâr payı niteliğindedir. (Y) A.Ş. tam mükellef (X) A.Ş.'ye ortak olması nedeniyle KVK'nın 5/1-a maddesinde belirtilen iştirak kazançları istisnasından yararlanma şartlarını taşımaktadır. Bu durumda örtülü kazanç dağıtan kurum (X) A.Ş. adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla düzeltmeyi beyanname üzerinden yapacaktır. (Y) A.Ş.'nin vergisel durumu fazla kurumlar vergisi ödediği sonucunu gösteriyorsa da kurumlar vergisi iadesi söz konusu olacaktır.

¹³ Serdar Pehlivan, age., s.65

¹⁴ Ender İnelli, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Örtülü Sermaye Uygulamasında Düzeltme İşlemine İlişkin Özellikli Bir Husus", http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2012-haziran-sayi-102_mdergi_8827a-00_/transfer-fiy.-yoluyla-ort.-kaz.-dagitiminda-duzeltme.html, Erişim Tarihi: 05 Haziran 2015

Düzeltilmeden Önce:**(X) A.Ş.**

Tic. Bil. Kârı	: 10.000,00
Kur. Ver. Matrahı	: 10.000,00
Hes. Kur. Vergisi	: 2.000,00

Düzeltilmeden Sonra :**(X) A.Ş.**

Tic. Bil. Kârı	: 10.000,00
KKEG	: 30.000,00

:30.000,00

Kur. Ver. Matrahı	: 40.000,00
Hes. Kur Ver.	: 8.000,00

(Y) A.Ş.

Tic. Bil. Kârı	: 10.000,00
Kur. Ver. Matrahı	: 10.000,00
Hes. Kur. Vergisi	: 2.000,00

(Y) A.Ş.

Tic. Bil. Kârı	: 10.000,00
İndirimler	

İlaveler (İşt. Kazancı)	: 30.000,00
İştirak Kaz. İstisnası	: 30.000,00
Kurumlar Ver. Matrahı	: 0,00
Hes. Kur. Vergisi	: 0,00
İadesi Gereken Kur. Ver.	: 2.000,00

Örnek 2:

Tam mükellef (A) A.Ş. gerçek kişi ortağı olan (B)'nin eşine ait (C) A.Ş.'den emsal bedeli 50.000,00 TL olan bir malı 75.000,00 TL bedelle satın almıştır. (A) A.Ş. satın almış olduğu malları yıl içerisinde elinden çıkarmış ve maliyeti kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate almıştır. Bu örnekte de KVK'nın 13'üncü maddesinde göre ilişkili kişilerle emsallere aykırı olarak işlem yapılması nedeniyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı vardır. Çünkü (A) A.Ş. ilişkili (C) A.Ş.'den emsal bedelinin 25.000,00 TL üzerinde mal alarak örtülü kazanç dağıtımı yapmıştır. KVK'nın 11/1-c maddesi uyarınca (A) A.Ş.'nin söz konusu tutarı giderleri arasından çıkarması gerekmektedir. Bu durumda ise (A) A.Ş.'nin kurum kazancı 25.000,00 TL artırılacaktır.

Diğer taraftan, (A) A.Ş. adına tarh edilen vergilerin kesinleşmesi ve ödenmesi şartıyla (C) A.Ş. satış hasılatını 25.000,00 TL azaltacak ve KVK'nın 13/6 maddesi uyarınca söz konusu bedeli kâr payı olarak kurum kazancına ilave edecektir.

Örneğimizde kâr payını alan (C) A.Ş. örtülü kazanç dağıtımı yapan (A) A.Ş.'nin sermayesine iştirak etmemektedir. Ayrıca kurum karına katılma imkanı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerine de sahip değildir. Dolayısıyla KVK'nın 5/1-a maddesinde belirtilen şartların bulunmaması nedeniyle örtülü dağıtılmış sayılan kar payı istisna kazanç olmayacaktır. Sadece kazancın türü satış gelirinden kar payı gelirin dönüşmüş olacaktır.

Düzeltilmeden Önce:**(A) A.Ş.**

Tic. Bil. Kârı	: 10.000,00
Kur. Ver. Matrahı	: 10.000,00
Hesaplanan Kur. Vergisi	: 2.000,00

Düzeltilmeden Sonra:**(A) A.Ş.**

Tic. Bil. Kârı	: 10.000,00
----------------	-------------

(C) A.Ş.

Tic. Bil. Kârı	: 10.000,00
Kur. Ver. Matrahı	: 10.000,00
Hesaplanan Kur. Ver.	: 2.000,00

(C) A.Ş.

Tic. Bil. Kârı	: 10.000,00
----------------	-------------

KKEG	: 25.000,00	İndirimler	: 25.000,00
Kur. Ver. Matrahı	: 35.000,00	İlaveler (İşt.Kazancı)	: 25.000,00
Hes. Kur Ver.	: 7.000,00	Kur. Ver. Matrahı	: 10.000,00
		Hes. Kur. Ver.	: 2.000,00

4- SONUÇ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesi gereğince örtülü olarak dağıtılan kazanç kar payı olarak kabul edilmektedir. Kâr payı ise iştirak kazançları istisnasına tabi olduğundan kazanç dağıtan ve kâr payını elde eden kurumlar nezdinde düzeltme işlemleri yapılacaktır. Ancak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunumuzdaki düzeltme, karşılıklı bir gelir-gider düzeltmesi değildir. Örtülü kazanç dağıtılan ilişkili şirketin, tam mükellef örtülü kazanç dağıtan şirkette ortaklık payı yoksa karına katılma imkanı veren kurucu senetleri veya diğer intifa senetlerine sahip değilse iştirak kazançları istisnasından düzeltme yoluyla yararlanması mümkün değildir. Dolayısıyla, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç elde eden her ilişkili şirket bu istisnadan yararlanamayacaktır.

KAYNAKÇA

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Gerekçesi, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gerekceler/5520_Sayili_Kanun.pdf, Erişim Tarihi: 05 Haziran 2015
- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ
- DOĞRUSÖZ, B. "Yurtiçi İştirak Kazançları İstisnası", http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=877, Erişim Tarihi: 05 Haziran 2015
- İNELİ, E. "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım ve Örtülü Sermaye Uygulamasında Düzeltme İşlemine İlişkin Özellikli Bir Husus", http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2012-haziran-sayi-102_mdergi_8827a-00_/transfer-fiy.-yoluyla-ort.-kaz.-dagitiminda-duzeltme.html, Erişim Tarihi: 05 Haziran 2015
- KÜÇÜK, M. "Örtülü Kazanç Dağıtımında Mükerrer Verginin Önlenmesi ve Düzeltme", Vergi Dünyası Dergisi, Nisan 2007, Sayı:308
- ÖZKARA, M. "Kurumlar Vergisinde İştirak Kazançları İstisnası Uygulaması", https://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_kurumlar_istirak.htm, Erişim Tarihi: 05 Haziran 2015
- PEHLİVAN, S. "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Yurtiçi ve Yurtdışı Düzeltme İşlemleri", Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat 2015, Sayı:127
- Vergi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara Ağustos 2014