

Emre KARTALOĞLU
Gelirler Kontrolörü

GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

I. GİRİŞ

5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (K.V.K.) 15. maddesinde, **sermaye şirketlerince** dağıtılan örtülü kazançların kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağı belirtilmişti. Oysa 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 11. maddesinde, herhangi bir şirket ya da kurum ayırımına yer verilmeksizin, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kanunen kabul edilmeyen gider olacağı belirtilmiştir.

Görülebileceği üzere, kanunen kabul edilmeyen giderlerin düzenlendiği maddeler itibarıyla eski ve yeni K.V.K.'lar arasında örtülü kazanç yönünden önemli bir farklılık bulunmaktadır. 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 15. maddesinde sadece, sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançların kanunen kabul edilmeyen gider olacağı belirtilmişken, 5520 sayılı yeni K.V.K.'da bu yönden herhangi bir sınırlamaya gidilmemiştir. Dolayısıyla yeni K.V.K.'nın uygulandığı dönemde sermaye şirketleri dışındaki kurumlar vergisi mükellefleri tarafından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar da kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Bu kapsamda, Kanun'un 1. maddesinde belirtilen, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının da transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıttıkları kazançlar kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile bütün kurumlar vergisi mükelleflerinde olduğu gibi gelir vergisi mükellefleri açısından da transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını hükümleri uygulanır hale getirilmiştir. 5615 sayılı Kanun ile getirilen hüküm 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Aşağıda gelir vergisi mükellefleri açısından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını hükümleri ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

II. 5615 SAYILI KANUNLA GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN 41. MADDESİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİK

5615 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun (G.V.K.) 41. maddesinin birinci fıkrasına (4) numaralı bentten sonra gelmek üzere aşağıdaki (5) numaralı bent eklenmiştir.

"5. Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır."

III. GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI MÜESSESESİNİN UNSURLARI

Yapılan değişiklik ile 5520 sayılı K.V.K. ile vergi sistemimize dahil edilen transfer fiyatlandırması hükümlerine paralel düzenleme yapılmaktadır. Düzenlemeyle, teşebbüs sahibinin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımı yapması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasında işletme aleyhine oluşan farkların işletmeden çekilmiş sayılacağı hükme bağlanmaktadır.

Ancak, G.V.K.'nın 41. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (5) numaralı bentte, aynı fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemlerin bu kapsamda değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir. Başka bir deyişle;

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.),

2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,

3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,

4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,

transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilmeyecektir.

Gelir vergisi mükelleflerinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek için **teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine** aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden **mal veya hizmet alım ya da satımında** bulunmuş olması ve emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasında **işletme aleyhine bir fark** oluşması gerekmektedir.

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, müessesenin 5 unsuru bulunmaktadır. Bu unsurlar aşağıda başlıklar altında açıklanmıştır.

1. Teşebbüs Sahibi

Yapılan düzenlemede, teşebbüs sahibi kavramı ön plana çıkmaktadır. **Teşebbüs sahibi**; gelir vergisi mükellefi olan gerçek kişiler (ticari işletme sahipleri) ile G.V.K.'nın 41. maddesinin son fıkrasında belirtildiği üzere, kolektif şirket ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarıdır.

2. İlişkili Kişi

Kanun metninde ilişkili kişi, teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler olarak tanımlanmıştır.

5520 sayılı yeni K.V.K.'da ilişki kişi kavramı açıklanırken “gerçek kişi” veya “kurum” kavramlarına yer verilmiş olmasına rağmen 5615 sayılı Kanunla G.V.K.'nın 41. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (5) numaralı bentte “şirket” kavramına yer verilmiştir. Bu kapsamda, bir kurumlar vergisi mükellefinin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu derneğe ait iktisadi işletme ilişkili kişi sayılırken, bir gelir vergisi mükellefinin, ortağı olduğu şirketin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan derneğe ait iktisadi işletme ilişkili kişi sayılmayacaktır. Çünkü, K.V.K.'da ilişkili kişi kavramı açıklanırken “kurum” kavramı kullanılmasına rağmen G.V.K.'da “şirket” kavramına yer verilmiştir.

Üstsoy (Usul) : Medeni Kanun'un 17. maddesinde düzenlenmiştir. Biri diğerinden gelen kişiler arasındaki hısımlığı ifade etmektedir. Buna göre, bir kişinin ana, baba, büyükanne, büyükbabası vb. kişiler üstsoyunu oluşturmaktadır.

Altsoy (Füruu) : Medeni Kanun'un 17. maddesinde düzenlenmiştir. Biri diğerinden gelen kişiler arasındaki hısımlığı ifade etmektedir. Buna göre, bir kişinin oğlu, kızı, torunu, torun çocukları vb. kişiler altsoyunu oluşturmaktadır.

Yansoy Hısımlığı : Medeni Kanun'un 17. maddesinde düzenlenmiştir. biri diğerinden gelmeyip de, ortak bir kökten gelen kişiler arasında yansoy hısımlığı vardır. (Örneğin; amca, dayı, teyze, hala vb.)

Kayın Hısımlığı : Medeni Kanun'un 18. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre, eşlerden biri ile diğer eşin kan hısımları, aynı tür ve dereceden kayın hısımları olur. Kayın hısımlığı, kendisini meydana getiren evliliğin sona ermesiyle ortadan kalkmaz.

3. Emsallere Uygunluk İlkesi

5615 sayılı Kanunla G.V.K.'nın 41. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (5) numaralı bentte, ilişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı K.V.K.'nın 13. maddesi hükmünün uygulanacağı belirtilmiştir. G.V.K.'nın 41. maddesine eklenen (5) numaralı bentte, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar

üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının oluşabileceği belirtilmiş, ancak, anılan maddede, emsallere uygunluk ilkesine ve emsallere uygun fiyat ve bedel tespit yöntemlerine ilişkin açıklamalara yer verilmemiştir.

Emsallere uygunluk ilkesinin genel tanımı, OECD Vergi Anlaşma Modeli'nin 9. maddesinin 1. paragrafında yer almaktadır. Bu tanım, OECD üyesi ülkelerin ve gittikçe artan sayıda OECD dışındaki üyelerin de başvurduğu çift taraflı vergisel çözümler getirme işlevini yürütmektedir. Anılan 9. maddenin ilgili kısmı aşağıdaki gibidir.

“İki bağlı kuruluş arasında ticari ve mali ilişkilerle ilgili olarak oluşturulan koşullar, bağımsız kuruluşlar arasında yapılandırılmış, karlılık anılan bağlı kuruluşlardan birinde birikebilir ve bundan dolayı kara bağlı olarak vergileme de uygun biçimde gerçekleştirilebilir.”

Bağımsız kuruluşların karşılaştırılabilir işlem ve koşulları referans alınarak düzeltilmiş karın emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesindeki yaklaşım, uluslararası şirketler grubunun bir üyesinin birleştirilmiş tek bir işin ayrılmaz parçası olarak değerlendirilmesinden ziyade, grubun bağımsız varlığı olarak göz önüne alınması olmalıdır. Çünkü ayrı varlık yaklaşımı, uluslararası şirketler grubunun üyelerini sanki bağımsız varlıklar gibi değerlendirmekte ve aralarındaki iş ilişkilerini bu çerçevede göz önüne almaktadır.¹

Emsallere uygun fiyat ve bedel tespit yöntemleri 5520 sayılı K.V.K.'nın 13. maddesinde belirtilen esaslara göre tespit edilecektir.²

3.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Bu yöntem, bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım veya satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek ya da tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir. Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbiriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir.

Burada karşılaştırılabilir nitelik kavramı, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olmasını ifade etmektedir. Öte yandan söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin yani somut bir biçimde tespit işlemlerinde dikkate alınabilme olanağının mümkün olmaması durumunda, bahse konu bu yöntemin de uygulanabilmesi mümkün olamayacaktır.

3.2. Maliyet Artı Yöntemi

¹ KAPUSUZOĞLU, Tuncay; Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması, Oluş Yayıncılık, 2003, Sayfa:167.

² Emsallere Uygun Fiyat ve Bedel Tespit Yöntemleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Nisan 2007.

Bu yöntem, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal ya da hizmetin maliyet bedelinin uygun bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir. Buradaki uygun brüt kâr oranı, söz konusu mal veya hizmet alım veya satım anında ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranını ifade etmektedir. Eğer koşullar uygunsa, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı genel brüt kâr marjı (iç emsal), ideal oran olacaktır. Karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, uygun brüt kâr oranı kıstası, söz konusu mal veya hizmetin ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranı olarak dikkate alınacaktır. Bu yöntem özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde uygulama alanı bulmaktadır.

3.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Bu yöntem ile emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan uygun bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir. Bu yöntemde emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için temel alınan unsur, aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yapılması muhtemel satış ve bu satışta uygulanacak fiyat ya da bedeldir. Varsayımlara dayalı olarak saptanan söz konusu fiyat ya da bedelden uygun bir brüt satış kârı düşülerek ilgili işlem için emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir.

Buradaki uygun brüt satış kârı, söz konusu mal ya da hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen ya da belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr tutarı düşüldükten sonra da mal ya da hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir.

3.4. Serbest Yöntem

Kurumlar vergisi mükellefleri emsallere uygun fiyata ulaşmada yukarıda belirtilen bu 3 yöntemden hiç birini uygulayamaması durumunda kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de transfer fiyatlandırmasına konu işlemlere uygulayabilir. Mükellefler, bu kapsamda uygulayabilecekleri yöntemleri tamamen kendileri belirleyecekleri gibi, maddede sayılmayan ancak OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde belirtilen ya da diğer ülkelerin uygulamalarında karşılaşılabilen yöntemleri de kullanabileceklerdir. Bu bağlamda uygulama olanağı bulabilecek yöntemlerin en önemlileri, OECD'nin Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde "geleneksel işlem yöntemleri"ne başvurma olanağının olmadığı haller için "diğer yöntemler" başlığı altında önerilen kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir. Bu yöntemler, bağlantılı şirketler arasındaki işlemlerden doğan kârı temel almaktadır.

Emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için bu yöntemlere başvurulmasında en güvenilir karşılaştırma unsuru olması açısından öncelikle mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedel (iç emsal) karşılaştırmaya esas ölçü olarak alınacaktır. Bu şekilde kullanılan fiyat ya da bedellerin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde doğrudan benzeri nitelikteki mükellef ya da kurumların işlemleri (dış emsal) karşılaştırmada esas alınacaktır. Bu belirleme, iç emsallerin ya da dış emsallerin birbirlerinin karşıt seçeneği olduğu, yani bu emsallerden yalnızca birisinin kullanılması gerektiği anlamına gelmemektedir. Emsallere uygunluğun saptanması amacıyla karşılaştırma yapılması

esnasında, gerek iç emsallerin gerekse dış emsallerin birlikte kullanılması her zaman mümkündür. Amaç, en doğru ve güvenilir şekilde emsallere uygun fiyat ya da bedeli tespit etmektir.

3.5. Maliye Bakanlığı İle Anlaşma Yöntemi

Yeni K.V.K.'nın 13. maddesinin (5) numaralı fıkrasında mükellefin ilişkili taraflarla yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda Maliye Bakanlığı'na başvurarak anlaşma yapma olanağı getirilmiştir. Buna göre uygulayacağı yöntem konusunda tereddüdü bulunan mükellef, Maliye Bakanlığı'na başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti isteğinde bulunabilecektir. OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde de önerilen ve bir çok gelişmiş ülkenin vergi sisteminde yer alan bu uygulama (advance pricing arrangements ya da advance pricing agreements) için mükellefin Maliye Bakanlığı'na gerekli bilgi ve belgelerle birlikte başvurması gerekmektedir.

Yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntem üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik arz edecektir. Bu şekilde tespit edilen yöntem, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılamayacaktır. Bu sistemin en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilme ve mali açıdan önünü görebilme olanağı vermesidir. İdare açısından en büyük avantaj ise konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır.

4. Mal veya Hizmet Alım ya da Satımı

5615 sayılı Kanun ile G.V.K.'nın 41. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (5) numaralı bentte, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını uygulamasında, "mal veya hizmet alım ya da satımı" ifadesinden ne anlaşılması gerektiği de açıklanmıştır. Buna göre;

- 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 değerlendirilecektir.

Ancak, yukarıda belirtildiği üzere, "mal veya hizmet alım ya da satımı" kavramı kapsamına girse dahi G.V.K.'nın 41. maddesinin birinci fıkrasının 1 ila 4 numaralı bentlerinde belirtilen işlemler transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç olarak değerlendirilmeyecektir.

5. Emsallere Uygun Bedel veya Fiyatlar İle Teşebbüs Sahibince Uygulanmış Bedel veya Fiyat Arasında İşletme Aleyhine Bir Fark Oluşması

Yapılan düzenleme gereğince, gelir vergisi mükelleflerinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedilmek için emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile

teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasında işletme aleyhine bir fark oluşması gerekmektedir.

Örneğin, bir şahıs işletmesinin aktifinde kayıtlı bir gayrimenkulü emsallere uygun kira bedelinin yarısı tutarında bir bedelle ilişkili olduğu bir şirkete kiraya vermesi halinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı gerçekleşmiş olacaktır. Çünkü, bu durumda uygulanan bedel ile emsallere uygun bedel arasında işletme aleyhine bir fark bulunmaktadır. İşte bu fark, işletmeden çekilen değer kabul edilerek, G.V.K.'nın 38. maddesi gereğince, vergilendirilecek kazancın artmasına sebep olacaktır.

IV. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ TESPİTİ VE YAPILACAK İŞLEMLER

5615 sayılı Kanun ile G.V.K.'nın 41. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (5) numaralı bendin son paragrafında, işletmeden çekilmiş sayılan farkların, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış olması halinde ilişkili kişinin vergilendirme işlemlerinin bu duruma göre düzeltileceği belirtilmiş ve ilişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında G.V.K.'nın 41. maddesinde yer almayan hususlar bakımından 5520 sayılı K.V.K.'nın 13. maddesi hükmünün uygulanacağı vurgulanmıştır.

Bilindiği üzere, 5520 sayılı K.V.K.'nın 13. maddesinin (6) numaralı fıkrasında, özetle; tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın uygulamasında, 13. maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı belirtilmiştir. Ayrıca, aynı fıkra, daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltileceği vurgulanmıştır. Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

Gelir vergisi mükellefleri açısından, 5520 sayılı K.V.K.'nın 13. maddesinin (6) numaralı fıkrasında belirtildiği üzere, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların, dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Nitekim, gelir vergisi mükelleflerinin kar dağıtımını yapmaları söz konusu olamaz. Ayrıca, G.V.K.'nın 41. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (5) numaralı bentte, gelir vergisi sistematığına uygun olarak, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların işletmeden çekilmiş sayılacağı belirtilmiştir.

Ancak, anılan bent hükmünde de 5520 sayılı K.V.K.'da olduğu gibi karşı kişi/kurum düzeltmesinin yapılması gerektiği belirtilmiş ve *“İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir.”* ifadesine yer verilmiştir.

Bu durumda, gelir vergisi mükelleflerinde karşı kişi/kurum düzeltmesinin yapılabilmesi için işletme sahibince işletmeden çekilmiş sayılan değerlerin (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan değerlerin), bu değerleri elde eden kişi veya kurum tarafından gelir veya kurumlar vergisi matrahına dahil edilmiş olması gerekmektedir.

5615 sayılı Kanunla G.V.K.'da yapılan düzenlemede, bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerektiği belirtilmemiştir. Ancak, bu gereklilik gelir vergisi mükellefleri açısından da geçerlidir. Nitekim, G.V.K.'nın 41. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (5) numaralı bendin son paragrafında, ilişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında G.V.K.'nın 41. maddesinde yer almayan hususlar bakımından 5520 sayılı K.V.K.'nın 13. maddesi hükmünün uygulanacağı vurgulanmıştır.

Yukarıda belirtildiği üzere, 5520 sayılı K.V.K.'nın 13. maddesinin (6) numaralı fıkrasında, karşı kurum düzeltmesinin yapılabilmesi, örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasına bağlanmıştır. Aynı durumun gelir vergisi mükellefleri için de geçerli olması ve işletme sahibince işletmeden çekilmiş sayılan değerler nedeniyle tarh edilen vergilerin kesinleşmesi ve ödenmesi beklenmeksizin karşı kişi/kurum düzeltmesinin yapılması mümkün değildir.

Örneğin (A) şahsi işletmesi aktifine kayıtlı gayrimenkulün 2007 yılındaki emsallere uygun yıllık kira bedeli 100.000.-YTL.'dir. Ancak, bu gayrimenkul işletme sahibi ile ilişkisi tespit edilen bir (B) şirketine 2007 yılı için 50.000.-YTL.'ye kiraya verilmiştir. Bu durumda işletme aleyhine oluşan 50.000.-YTL.'lik fark işletme sahibince işletmeden çekilen değer sayılacak ve G.V.K.'nın 38. maddesi hükmü gereğince vergilendirilecek kazancı artıracaktır. İşletmeden çekilmiş sayılan 50.000.-YTL.'lik farkın (B) şirketi tarafından 2007 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahına eklenmiş olması halinde söz konusu tutar için karşı kurum düzeltmesi yapılacak ve (B) şirketinin kurumlar vergisi matrahı 50.000.-YTL. azaltılacaktır. Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi, (A) şahsi işletmesi adına tarh edilecek verginin kesinleşmesi ve ödenmesi halinde mümkün olabilecektir.

V. SONUÇ

5520 sayılı K.V.K.'nın 13. maddesi ile örtülü kazanç dağıtım müessesesinin transfer fiyatlandırması çerçevesinde yeniden düzenlenmesinin sonrasında gelir vergisi mükellefleri açısından hasıl olan düzenleme ihtiyacı 5615 sayılı Kanunla giderilmiş ve bu mükellefler için de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümleri uygulanır hale getirilmiştir. Yukarıda 5615 sayılı Kanun ile G.V.K.'nın 41. maddesinde yapılan düzenlemeler üzerinde duruldu ve getirilen müessese tüm unsurları ile açıklandı.

Emre KARTALOĞLU
Gelirler Kontrolörü

Adres : ***Gelirler Kontrolörleri İstanbul Grup Başkanlığı***
Büyükdere Cad. No:189 Levent / İSTANBUL

Tel : ***0 212 270 20 59***

Hesap No : ***Akbank Levent Şubesi 83019***