

Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme ve KDV Uygulamaları

I- Giriş

Transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtım uygulamaları tartışmaları sürerken, gündeme bu müessesenin KDV yönü tartışmaları oturmuştur. Yazımızda öncelikle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında düzeltme işlemlerine yer vereceğiz. Daha sonra Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan emsal bedeli düzenleyen 27. maddesi, fazla ödenen vergi uygulamalarını düzenleyen 8/2. maddesi indirilemeyecek KDV yi düzenleyen 30/d ve düzeltme hükümlerini içeren 35. maddesi hükümleri çerçevesinde, uygulamanın KDV yönünü örneklerle değerlendireceğiz.

II- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/c maddesi uyarınca, dağıtan açısından kanunen kabul edilmeyen gider(KKEG) niteliğindedir. Dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca örtülü olarak dağıtılan kazançların, kurum matrahına eklenmesi gerekir.

Dağıtılan kazanç elde eden (dağıtılan) açısından ise şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla elde edilmiş kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmıştır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım 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 dağıtanın düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, dağıtılanın da gerekli düzeltme işleminin kendiliğinden yapılması mümkün olacaktır.

Genel olarak örtülü kazançta kurumlar vergisi açısından düzeltme ;

Geçici vergi dönemleri itibarıyla tespit edilmesi halinde, işleme ilişkin ek fatura düzenlemek suretiyle ile mükellefler tarafından (dağıtan ve dağıtılan tarafından) kolayca yapılacağı gibi,

Geçici vergi veya hesap dönemi kapandıktan sonra, öncelikle dağıtan tarafından normal beyanname döneminde; beyanname verme dönemi geçmiş ise Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca pişmanlık hükümlerinden faydalanılarak ya da vergi incelemesi yolu ile düzeltilir. Dağıtılan tarafından ise, bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, kendiliğinden yapılması mümkün olacaktır.

III- Katma Değer Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın KDV yönünü açıklarken kullanabileceğimiz madde hükümleri bu bölümde yer almaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1'inci maddesinde, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olduğu,

8/2'inci maddesinde, vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edileceği,

27/2'inci maddesinde, bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınacağı, 29/3'üncü maddesinde, indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılması şartıyla ilgili vesikalardan kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılacağı,

30/d'inci maddesinde, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği, 35'inci maddesinde ise malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlem den vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahda değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapılmış olan mükellefin bunlar için borçlandığı vergiyi, bu işlemlere muhatap olan mükellefin ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzelteceği, hususları düzenlenmiştir.

IV- Emsaline Göre Düşük Fiyat Uygulanan Durumlarda Düzeltme ve KDV Uygulaması

Bu bölümde üzerinde durulacak temel soru, ilişkili kuruma yapılan satışta uygulanan fiyatın, piyasa fiyatına göre düşük olduğu iddia edilmiş ise emsal fiyatla gerçekleşen fiyat arasındaki fark üzerinden KDV hesaplanacak mıdır? Sorusuna yanıt aramaktır. Şimdi bir örnek yardımı ile bu soruyu irdeleyelim.

A- Örnek

Tam mükellef X A.Ş. diğer müşterilerine 90.000 TL bedelle satmış olduğu iş makinesini aynı holdinge bağlı bulunan Y A.Ş.'ne 60.000 TL bedelle sattığı hesap dönemi kapandıktan sonra tespit edilmiştir. (Hazine zararı ihmal edilmiştir.)

Bu durumda kurumlar vergisi açısından düzeltmeler aşağıdaki gibi yapılacaktır:

X A.Ş. için yapılacak düzeltmeler:

Fark (90.000 - 60.000=) 30.000 TL olmaktadır.

Bu tutar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/c maddesi uyarınca, örtülü kazancı dağıtan X A.Ş. açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Üzerinden kurumlar vergisi, gecikme faizi ve vergi ziyai cezası hesaplanır.

Y A.Ş. için yapılacak düzeltmeler:

Kurum 90.000 TL tutarındaki makinayı 60.000 TL bedelle satın almıştır. Aradaki 30.000 TL tutarındaki fark bu kurum için kar payı mahiyetindedir. Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar payları iştirak kazançları istisnası olarak dikkate alınır. Ancak iştirak kazançları istisnasının dikkate alınması için X A.Ş. nezdinde tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekir. Düzeltme beyanname üzerinde yapılır.

B- Katma Değer Vergisi Açısından

Örtülü Kazanç Dağıtan X A.Ş. Açısından

Örnekte temel soru, örtülü kazanç dağıtımına konu 30.000 TL nin Katma Değer Vergisine tabi olup olmadığı hususudur.

Transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımının kurumlar vergisi kanununda düzenlenmekte olduğu, KDV Kanunu'nun da bu konuda özel bir düzenleme yapılmadıkça örtülü kazanç dağıtımına konu farklardan KDV tarhiyatlarının yapılamayacağı savunulabilir. Ayrıca 30.000 TL nin kar payı niteliğinde olduğu KDV ye tabi tutulamayacağı iddia edilebilir.

Ancak örtülü kazanç dağıtımına konu tutar üzerinden, KDV hesaplanması gerektiğini düşünüyoruz. Çünkü örtülü kazanç dağıtımını kurumlar vergisi kanununda düzenlenmekle beraber, KDV 27/2. maddesinde bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınacağı, 27/3 de ise emsal bedelin, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirleneceği açıklanmaktadır. Bu durumda VUK 267. madde hükümlerine göre tespit edilen bedel ile örtülü dağıtılan kazançta esas alınan emsal bedelin çakışması durumunda KDV tarhiyatı yapılır.

Öte yandan eğer örtülü dağıtılan kazanç üzerinden KDV hesaplanmayacak olursa, kurumlar vergisi yönünden örtülü kazanç eleştirisi riski alınarak KDV den kaçınmanın (faturaların düşük bedelle düzenlenmesi suretiyle) önu yasal olarak açılmış olur. Dolayısıyla ticari bir işlem olan örneğimizdeki düşük bedel ile satış işleminin, KDV Kanununun 1 ve 27. maddeleri uyarınca KDV ye tabi tutulması gerektiğini düşünüyoruz.

Diğer yandan, 30.000 TL kar payı olup KDV ye tabi tutulamayacaktır savına gelince. Bu kar payıdır ancak kar payını elde eden dağıtan değil örtülü kazanç dağıtılıdır. Dolayısıyla örneğimizdeki Y A.Ş. nin elde ettiği kar payı, KDV nin konusuna girmedikten Y A.Ş. tarafından KDV hesaplanmayacaktır.

Nitekim verilen bir özelede;örtülü sermaye olarak dağıtılan kazanç ya da transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına kapsamina girmesi halinde, bu faiz ödemeleri kar payı başka bir ifade ile menkul sermaye iradi niteliğinde olduğundan KDV'ye tabi bulunmadığı ve yapılan işlemin sonradan anlaşılması halinde ise daha önce yapılmış olan KDV hesaplamalarının Katma Değer Vergisi Kanununun 35. maddesine göre ilgili oldukları dönemler itibarıyla düzeltilmesi gerektiği belirtilmiştir.1 Örtülü sermayeye ilişkin verilen bir başka özelede de;.....

....

Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre kar payları katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Buna göre örtülü sermaye sayılan ödemeler için hesaplanan faizler katma değer vergisine tabi olmayıp, yapılan işlemin örtülü sermaye olduğu daha sonradan anlaşıldığı durumlar da ise daha önceden yapılmış olan katma değer vergisi hesaplamalarının Katma Değer Vergisi Kanununun 35. maddesine göre ilgili oldukları dönemler itibarıyla düzeltilmesi gerekmektedir.2

Kar Payını Elde Eden Y A.Ş. Açısından KDV indirimi

Kar payını elde eden Y A.Ş. nin anılan 30.000 TL için KDV hesaplamayacağını belirtmiştir. Diğer taraftan örtülü kazanç dağıtan X A.Ş. nin 30.000 TL

üzerinden KDV hesaplaması gerektiğini açıklamıştık. Peki, X A.Ş. den aranacak 30.000 TL üzerinden hesaplanan KDV yi Y A.Ş. indirim konusu yapabilecek midir?

Aynı Takvim Yılı İçinde

Yukarıda bizimde katıldığımız özelleştirme de yer alan görüşe göre, yapılan işlemin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olduğunun takvim yılı içinde anlaşılması halinde, KDV Kanununun 35'inci maddesi gereğince sair sebeplerle matrahata değişiklik vuku bulunduğu hal olarak değerlendirilip ilgili oldukları dönemler itibarıyla düzeltilmesi gerekir.

Buna göre, X A. Ş tarafından 30.000 TL ye isabet eden KDV nin kesinleşmiş ve ödenmiş olması durumunda, X A.Ş nin idareye ödediği KDV için özel hukuk çerçevesinde Y A.Ş ye rucu etme hakkı doğar. X A.Ş fiyat farkı faturası düzenler. (fiyat farkı faturasında, asıl mal faturasına atıf yapmak ve fiyat farkının nedeni açıklanmasında fayda vardır.)

Y A.Ş rucu edilen bu vergiyi, X A.Ş ye ödemesi durumunda indirim hakkı doğmuş olur diye düşünüyoruz.

Hesap Dönemi Kapandıktan Sonra

Hesap dönemi kapandıktan sonra, KDV Kanununun 29/3'üncü maddesinde, indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikalardan kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılacağı için indirim hakkı kullanılamamaktadır. Bu nedenle hesap dönemi kapandıktan sonra Y A.Ş. 30.000 TL ye isabet eden KDV yi indirim konusu yapamayacaktır.

Ancak X A.Ş nin ödediği vergiyi özel hukuk çerçevesinde rucu etme hakkı doğar. Y A.Ş rucu edilen bu vergiyi ödemesi durumunda indirim hakkı doğmuş olup, KDV Kanununun 35'inci maddesi gereğince ilgili oldukları dönemler itibarıyla düzeltilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

IV- Yüksek Maliyetle Mal Alımı Yolu İle Örtülü Kazanç Dağıtımı

Örnek :

X A.Ş. ilişkili şirketi Y A.Ş.'den 60.000 TL değerindeki malı 90.000 TL bedelle satın almıştır.

X A.Ş. için yapılacak düzeltmeler:

Kurumlar vergisi açısından

Fark (90.000 - 60.000=) 30.000 TL olmaktadır. Maliyetlerin yükseltilmesi dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/c maddesi uyarınca, örtülü kazancı dağıtan X A.Ş. açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Üzerinden kurumlar vergisi, gecikme faizi ve vergi ziyası cezası hesaplanacaktır.

Katma Değer Vergisi Açısından

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/d bendine göre, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez.

Buna göre, 30.000 TL e ait KDV indirilemeyecek ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Y A.Ş. için yapılacak düzeltmeler:

Kurumlar vergisi açısından

Kurum 60.000 YTL tutarındaki malı 90.000 YTL bedelle satmıştır. Aradaki 30.000 YTL tutarındaki fark bu kurum için kar payı mahiyetindedir. Daha önce hasılat yazılan bu tutar beyanname üzerinde iştirak kazancı istisnası olarak gösterilecektir. Ancak iştirak kazançları istisnasının dikkate alınması için X A.S nezdinde tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekir. Düzeltme beyanname üzerinde yapılacaktır.

Katma Değer Vergisi Açısından

Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre kar payları katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Y A.Ş nin elde ettiği bu kar payı, menkul sermaye iradi niteliğinde olduğundan 1. madde uyarınca KDV'ye tabi değildir. Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu nun 8/2. maddesi uyarınca bu vergiyi ödemekle mükellef olacaktır. Y A.Ş fazladan ödediği bu KDV yi 91 nolu KDV genel tebliğinde belirlenen esaslar uyarınca iade alabilecektir. İade için X A.Ş nezdindeki işlemlerin kesinleşmiş olması gerektiği açıktır.

V- Borç İlişkilerinde Durum

Kurumların ortaklarından temin ederek kullandıkları borçlar nedeniyle ortaklarına yaptıkları faiz ödemeleri finansman hizmeti olarak değerlendirileceğinden, yapılan faiz ödemeleri KDV Kanununun 1. maddesi gereğince KDV'ye tabi olması gerekir.

Ancak KDV ye tabi olan kısım transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılmayan kısım. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılan kısım (emsalinden yüksek faiz kısmı) kar payı sayıldığından KDV ye tabi olmayacaktır. Şimdi örneklerle açıklayalım.

A- Verilen Borç Nedeniyle Hiç Faiz Hesaplanmaması

Bir kurum ortağına borç vermiş hiç faiz hesaplanmamıştır. Emsal faiz tutarı 100.000 TL ise, kurumlar vergisi ve KDV matrah farkı 100.000 TL dir. Bu tutar kurumlar vergisi matrahına eklenmelidir. Ayrıca üzerinden KDV si hesaplanmalıdır.

B- Verdiği Borç Nedeni İle Yüksek Faiz Hesaplayan.

Bir kurum ilişkili şirkete borç vermiş, 100.000 TL faiz ve üzerinden KDV hesaplamıştır. Emsal faiz 50.000 TL dir.

Borç veren açısından fazladan hesaplanan 50.000 TL kar payıdır. Kesinleşmeden sonra bu tutar iştirak kazancı olarak dikkate alınır.

Borç veren açısından kar payı (menkul sermaye iradi) olan 50.000 TL nin KDV'ye tabi olmaması gerekir. Ancak fazladan hesapladığı (50.000x0,18=) 9.000 TL tutarındaki KDV yi Katma Değer Vergisi Kanunu nun 8/2. maddesi uyarınca ödemekle mükellef olacaktır.

Daha sonra fazladan ödediği KDV yi 91 nolu KDV genel tebliğinde belirlenen esaslar uyarınca iade alabilecektir. İade için işlemlerin kesinleşmiş olması gerektiği açıktır.

Borç alan açısından emsalinden fazla ödenen 50.000 TL faiz kısmının tamamı KKEG dir. Bu tutar kurumlar vergisi matrahına eklenmelidir. Öte yandan borç alan kurum, KKEG ait (50.000x0,18=) 9.000 TL KDV farkı İndirilemeyecek KDV niteliğinde olup 9.000 TL ninde KKEG olarak dikkate alınması gerekir.

C- Kullandığı Borç Nedeni İle Yüksek Faiz Gideri Ödeyen

Bir kurum ilişkili şirketten kullandığı borç nedeni ile 20.000 TL faiz ödemiştir. Halbuki emsal faizin 15.000 TL olduğu belirlenmiştir.

Bu durumda fazladan ödenen faiz tutarı, 5.000 TL olup bu tutar borç alan (faiz ödeyen) kurum açısından kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) niteliğindedir, matrahına eklenmesi gerekir. Öte yandan borç alan kurum, KKEG ait (5.000x0,18=) 900 TL KDV vergi farkı İndirilemeyecek KDV niteliğinde olup bu tutarda KKEG olarak dikkate alınması gerekir.

Borç veren ilişkili kurum ise fazladan ödediği 900 TL tutarındaki KDV yi KDV Kanunu 35 uyarınca (kesinleşmeden sonra) ilgili oldukları dönemler itibarıyla düzeltmesi gerekir.

VI- SONUÇ

Yazımızda transfer fiyatlaması yolu ile örtülü kazanç dağıtımının KDV yönünü, emsal bedeli düzenleyen 27. madde, fazla ödenen vergi uygulamalarını düzenleyen 8/2. maddesi, indirilemeyecek KDV yi düzenleyen 30/d madde ve düzeltme hükümlerini içeren 35. madde hükümleri çerçevesinde değerlendirilmiştir. Yazımızda yer alan konuların özeti aşağıdaki tabloya aktarılmıştır.

ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITANLAR

A

Düşük hasılat faturası düzenleyen.
Fark kkeg dir. Matrahına eklenir. Fark üzerinden KDV hesaplanır.

KAR PAYI ELDE EDENLER

Düşük hasılat faturası kullanan.

Fark kar payıdır. Kurumsa istisnadır. Stopaj yok.

Kar payları KDV konusuna girmez.

Farka ait KDV'yi 35'inci madde gereğince düzeltilir.

--

1 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 16.07.2008 tarih ve 6242 sayılı özelgesi
2Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 09.06.2008 tarih ve 17363 sayılı özelgesi