

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA KDV TARTIŞMASI

I. GİRİŞ VE GENEL AÇIKLAMA

Dergimizin bir önceki sayısında örtülü sermaye faizinin KDV'ye tabi olup olmayacağı yönündeki tartışmalar üzerinde durmuştuk. Aslında benzer bir tartışma transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar açısından da güncelliğini korumaktadır. Biz, vergi inceleme elemanları, 5422 sayılı eski KVK'nın uygulandığı dönemde, örtülü kazanç dağıtımını tespit ettiğimiz anda KDV açısından da matrah farkının varlığını kabul edip bu yönde işlem tesis ederdik. Ancak, 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesi uygulanmaya başlandıktan sonra, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların KDV'ye tabi tutulup tutulmayacağı tartışılır hale gelmiştir. Bu konunun tartışılır hale gelmesinin başlıca iki nedeni vardır.

Bunlardan birincisi anılan maddenin (6) numaralı fıkrasında yer alan karşı kurum düzeltilmesine ilişkin hükümlerdir. Söz konusu fıkra hükmü aynen aşağıdaki gibidir.

“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 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.”

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, bu dağıtım şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla **dağıtılmış kar payı** (veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar) sayılır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 1. maddesi hükmüne göre de kar payları katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Bu nedenle, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların (başka bir ifadeyle dağıtılan kar paylarının) katma değer vergisine tabi tutulmaması yönünde görüşler oluşmaktadır.

Nitekim, verilen bir özelgede¹;örtülü sermaye olarak dağıtılan kazanç ya da transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını kapsamına girmesi halinde, bu faiz ödemelerinin kar payı başka bir ifade ile menkul sermaye iradı niteliğinde olduğundan KDV'ye tabi bulunmadığı ve yapılan işlemin sonradan anlaşılması halinde ise daha önce yapılmış olan KDV hesaplamalarının Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 35. maddesine göre ilgili oldukları dönemler itibarıyla düzeltilmesi gerektiği belirtilmiştir.²

¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.07.2008 tarih ve 6242 sayılı özelgesi, YAKIŞIKLI, Ramazan; Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme ve KDV Uygulamaları, Vergi Dünyası, Nisan 2009, Sayı:332, Sayfa:43.

² YAKIŞIKLI, Ramazan; Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme ve KDV Uygulamaları, Vergi Dünyası, Nisan 2009, Sayı:332, Sayfa:43.

Örtülü sermayeye isabet eden faiz ve benzeri hasılatların KDV'ye tabi olup olmadığı konusunda verilen bir diğer mukteza da³ bu görüş sahiplerinin dayanağını oluşturmaktadır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların katma değer vergisine tabi olmayacağını düşüncesinin ikincisi nedeni ise 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde emsallere uygun fiyat veya bedel tespit yöntemlerinin OECD düzenlemeleri baz alınarak belirlenmiş olmasıdır. Bilindiği üzere, anılan maddede, emsallere uygun fiyat veya bedel tespit yöntemleri olarak sadece geleneksel yöntemlere (Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi, Maliyet Artı Yöntemi, Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi) yer verilmişti. Daha sonra yayımlanan 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğ⁴ ile diğer yöntemlere de (Kar Bölüşüm Yöntemi, İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi) yer verilmiştir. İşte bu yöntemler esas alınarak tespit edilecek fiyat veya bedelin KDV açısından "teslim veya hizmetler karşılığını teşkil eden bedel" başka bir değişle KDV matrahı olarak dikkate alınıp alınmayacağı tartışmalara neden olmaktadır. Nitekim KDVK bedelin düşük olduğu durumlarda ne şekilde işlem yapılması gerektiğini 27. maddesinde açıklamıştır. İşte bu 27. maddede yapılan düzenlemeler ile KVK'nın 13. maddesi ile düzenlenen emsallere uygun fiyat veya bedel tespit yöntemlerinin birbiri ile çelişkili sonuçlar içerdiği ileri sürülmektedir.

Biz, bu tartışmalar çerçevesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının KDV'ye tabi olup olmadığına ilişkin görüşlerimizi aşağıda iki başlık altında sunacağız.

II. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ OLARAK DAĞITILAN KAZANÇLAR KDV TABİDİR

KVK'nın 13/6. maddesinde, "*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 payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır.***" hükmüne yer verilmiştir. Yani, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar yalnızca Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanması açısından kar payı sayılacaktır. Başka bir değişle, işlemin niteliği değişmeyecek, **kazanç vergilendirmesi bakımından** bu tür ödemeler kar payı sayılacaktır. İşlem vergileri açısından kar payı sayma ya da aktarılan kazancın niteliğinin farklılaştığını kabul etmek mümkün olmayacaktır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını müessesesi K.V.K.'da yer alan en önemli vergi güvenlik müesseselerinden biridir. Dolayısıyla, yalnızca kurumlar vergisini (kazanç vergilerini) güvence altına almak amacıyla ihdas edilmiştir. Bu nedenle de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kar payı olarak kabul edileceği belirtilirken bu kabul etmenin sadece Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları açısından geçerli olacağı net olarak ifade edilmiştir. Yani yapılan işlemin hukuk alanında doğurduğu tüm sonuçlar ortadan kaldırılmamış, yalnızca kazanç vergileri açısından kar payı olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

K.V.K.'nın 13/6. maddesinde yapılan düzenleme, işlemi ticari açıdan etkilememekte, sadece kazanç vergisini güvence altına almak amacıyla, kazanç vergileri hukuku (GVK ve KVK) alanında bir karine oluşturarak örtülü olarak dağıtılan kazançların kar payı sayılacağını

³ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.06.2008 tarih ve 17363 sayılı özelgesi.

⁴ 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

belirtmektedir. Yapılan bu açıklamalar çerçevesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların katma değer vergisine tabi olduğunu düşünmekteyiz. Ancak, katma değer vergisine tabi tutulacak tutar, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile birebir örtüşmeyecektir. Başka bir deyişle kurumlar vergisi açısından tespit edilen matrah farkı ile katma değer vergisi matrah farkı birbirinden farklı olacaktır. İşte bu sorun aşağıda açıklanmıştır.

III. KDV MATRAHININ TESPİTİNDEKİ SORUN

Aslında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespiti, işlemde kullanılan fiyat veya bedellerin muvazaalı olarak belirlendiğini göstermektedir. İşte böyle bir durumda gerçek “teslim veya hizmetler karşılığını teşkil eden bedel” tutarı belirlenerek gerekli katma değer vergisi tarhiyatı yapılmalıdır. Ancak, mevcut düzenlemelere göre katma değer vergisi matrahı tespit edilirken KVK'nın 13. maddesinde hüküm altına alınan emsallere uygun fiyat veya bedel tespit yöntemlerinin değil, KDVK'nın 27. maddesi ve dolayısıyla VUK'un 267. maddesi hükmünün uygulanması gerekmektedir.

KDVK'nın emsal bedeli ve emsal ücreti başlıklı 27. maddesi hükmü aynen aşağıdaki gibidir.

“1. Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

2. 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 alınır.

3. Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.

4. Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir.

5. Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz.”

Konumuz açısından anılan maddenin 2. ve 3. fıkraları önem arz etmektedir. Bu fıkralar bir arada değerlendirildiğinde şu sonuca ulaşılmaktadır. İşlem anında uygulanan bedelin emsallerine göre açık bir şekilde düşük olması ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamaması⁵ halinde VUK hükümlerine göre tespit edilecek emsal bedel katma değer vergisi matrahı olarak dikkate alınacaktır.

Düşük satış fiyatı uygulanarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespit edilmesi halinde kurumlar vergisi yönünden gerekli işlemler yapıldıktan sonra katma değer vergisi matrahının tespiti açısından KDVK'nın 27. maddesi hükmüne

⁵ Eğer bu düşüklüğün sebebi mükellefçe açıklanabilmiş olsaydı, zaten transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını tespit edilememiş olacaktı. Çünkü, 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliği'nde açıklanan karşılaştırılabilirlik analizi, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedeldeki bu aykırılığı açıklamak için mükelleflere imkan tanımaktadır.

başvurulmalıdır. Kurumlar vergisi açısından tespit edilen matrah farkının doğrudan katma değer vergisi açısından da dikkate alınması mümkün değildir.

KDVK'nın emsal bedeli ile ilgili 27. maddesi hükmü, sadece bedeli bilinmeyen teslim ya da hizmetler için değil, mükellefçe belli bir takım kişilere düşük bedel göstererek muvazaalı yollarla, mal veya hizmet teslimi yapılması halinde de uygulanabilecektir. Örtülü kazanç dağıtımını da KDV açısından bir muvazaa olarak kabul edilirse –ki bu güne kadar ki idare ve yargı görüşü bu doğrultudadır- 27. maddeye göre KDV tarhiyatı yapılabileceği görüşü ortaya çıkar. Ancak, KDV tarhiyatı için tarhiyata esas alınacak emsal bedeli, 27. madde hükmünde belirtildiği gibi, VUK'un 267. maddesine göre belirlenecek emsal bedelidir.⁶

VUK'un 267. maddesinde, emsal bedel kavramı, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak açıklanmış ve emsal bedelin nasıl tayin edileceği hüküm altına alınmıştır. Anılan madde hükmüne göre emsal bedel **sıra ile** aşağıdaki yöntemlerin uygulanması ile tespit edilebilir.

1. Ortalama Fiyat Esası
2. Maliyet Bedeli Esası
3. Takdir Esası

Bu esaslara göre tespit edilecek emsal bedel ile KVK'nın 13. maddesinde belirtilen emsallere uygun bedel veya fiyat tespit yöntemlerine göre tespit edilecek emsal bedelin her zaman aynı sonuçları vereceğini söylemek mümkün değildir. Bu durumu aşağıdaki örnek yardımı ile açıklayabiliriz.

Örnek:

Perakende mal ticareti ile uğraşan (A) Ltd. Şti.'nin (X) malı satışına ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir.

Malın Cinsi	Alıcı	Satış Tarihi	Satılan Miktar (Kg)	Birim Satış Fiyatı (TL)	Toplam Tutar (TL)
X	3. Kişi	Ocak 2009	1.000	30,00	30.000,00
X	3. Kişi	Şubat 2009	300	32,00	9.600,00
X	3. Kişi	Mart 2009	200	30,00	6.000,00
X	3. Kişi	Nisan 2009	400	31,00	12.400,00
X	İlişkili Kişi	Mayıs 2009	2.000	20,00	40.000,00

1. KVK'nın 13. Maddesine Göre Emsallere Uygun Satış Fiyatının Tespiti:

Mayıs 2009'da ortakla ilişkili kişiye uygulanan fiyatın emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği görülmektedir. Bu durumda, en sağlıklı sonucu verecek olan emsallere uygun fiyat veya bedel tespit yöntemi karşılaştırılabilir fiyat yöntemidir. Nitekim, 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğ'de, karşılaştırılabilir nitelikte kontrol dışı işlemlerin bulunması durumunda emsallere

⁶ ÖCAL, Erdoğan; Transfer Fiyatlandırması ve KDV, Yaklaşım Dergisi, Eylül 2008, Say:189. Sayfa:44.

uygun fiyat ya da bedelin tespiti bakımından emsallere uygunluk ilkesinin en dolaysız ve güvenilir biçimde uygulanacak yöntem olduğu belirtilmiştir.

Bu yöntemin uygulanmasında iç emsallerin baz alınması mümkündür. Bu amaçla yapılacak hesaplamada mükellefin ilk 4 aylık satışlarının ortalamasının alınması gerekecektir. Buna göre, Mayıs 2009’da yapılan satış için tespit edilecek emsallere uygun birim satış fiyatı (58.000,00 / 1.900 =) 30,53 TL. olarak hesaplanacaktır.

Bu durumda kurumlar vergisi açısından matrah farkı aşağıdaki gibi bulunacaktır.

İşlemede Uygulanan Bedel (2.000 x 20,00)	40.000,00 TL.
Emsallere Uygunluk İlkesine Göre Tespit Edilen Bedel (2.000 x 30,53)	61.052,63 TL.
Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazanç (Kurumlar Vergisi Matrah Farkı)	21.052,63 TL.

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, bu tutarın katma değer vergisi açısından da matrah farkı olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Yapılan işlemde emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak fiyat uygulaması yapılması, katma değer vergisi açısından da işlemde bir sorun olduğuna ilişkin delil olarak kabul edilebilir. Ancak, kurumlar vergisi açısından tespit edilen matrah farkının, katma değer vergisi matrah farkı olduğunu söylemek mümkün değildir. Katma değer vergisi açısından matrah farkı DVK’nın 27. maddesi ve bu maddenin yönlendirdiği VUK’un 267. maddesine göre tespit edilecektir.

2. KDVK’nın 27. Maddesine Göre Emsal Bedelin Tespiti:

Mayıs 2009’sa satışı yapılan (X) malının VUK’un 267. maddesine göre emsal bedelinin tespitinde, birinci sırada ter alan ortalama fiyat esasının uygulanması mümkün değildir. Bu esasın uygulanmasında aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan “Ortalama satış fiyatı” ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25’ten az olmaması şarttır.

Değerlemenin yapılacağı Mayıs 2009 ayında, Nisan 2009 ve Mart 2009’da yapılan (X) malı satışlarının toplamı emsal değeri tespit edilmeye çalışılan 2.000 Kg. (X) malının % 25’ine ulaşmamaktadır. Bu nedenle ortalama fiyat esasının uygulanması mümkün değildir.

Bu durumda ikinci sıra olan maliyet bedeli esasının uygulanması gerekecektir. Mayıs 2009’da satışı yapılan 2.000 Kg. (X) malının birim maliyetinin 20,00 TL. olduğunu varsayarsak, bu malın birim emsal bedeli, VUK’un 267. maddesi hükmüne göre % 10 fazlası (22,00 TL) olarak hesaplanacaktır. Bu durumda katma değer vergisi açısından matrah farkı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

İşlemede uygulanan bedel (2.000 x 20,00)	40.000,00 TL.
KDVK’nın 27. ve VUK’un 267. maddesine göre tespit edilen emsal bedel (2.000 x 22,00)	44.000,00 TL.

Emsal Bedelin Altında Bedel Uygulamak Nedeniyle Oluşan KDV Matrah Farkı	4.000,00 TL.
---	--------------

Görüleceği üzere, KVK'nın 13. maddesi hükmü ile KDVK'nın 27. maddesi hükmünün çelişik düzenlemeler içeriyor olması, işlem bedeli düşük uygulanarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlarda, kurumlar vergisi matrahı ile katma değer vergisi matrahının aynı tutarda olmaması sonucunu doğurmaktadır. Bu sorunu gidermek için KDVK'nın 27. maddesinin 3. fıkrasının aşağıdaki şekilde değiştirilmesi gerekmektedir.⁷

*“3. Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur. **Ancak, bedelin 5520 Sayılı Kanununun 13 üncü maddesinde belirtilen emsallere uygunluk ilkesine göre belirlendiği hallerde bu ilkeye göre belirlenen yöntemlerle tespit edilen bedel emsal bedeli olarak dikkate alınır.**”*

IV. SONUÇ

KVK'nın 13. maddesinde, örtülü kazancın, uluslararası gelişmeler ve OECD düzenlemeleri dikkate alınarak transfer fiyatlandırmasına bağlanması, zaten bazı sorunlar bünyesinde barındıran vergi sistemimize yeni sorunlar eklenmesine sebep olmuştur. Bunlardan birisi de yazımızın başlığı olan “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında KDV tartışması”dır.

Yukarıda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği, ancak, bu verginin matrahının tespitinde çeşitli sorunlar yaşanacağı gerekçeleri ile birlikte anlatıldıktan sonra bir çözüm önerisi üzerinde durduk.

⁷ ERGENÇ, Ömer; Transfer Fiyatlandırması ve Katma Değer Vergisi Sunumu, Kaynak: www.ankara.ymmo.org.tr/DuyuruEkleri/09.01.2009