

Kurumlar Vergisi Yasası'nın 13'üncü maddesinin birinci fıkrası hükmü gereği olarak "kurumlar ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmuşsa kazanç, tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır."

Aynı yasa maddesinin 6'ncı fıkrasına göre de tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi yasalarının uygulanmasında, ilgili hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmaktadır. Bu durumda daha önce yapılan vergilendirme işlemleri; taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir.

Uygulamada transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç dağıtımı birçok konuda duraksama yaratmaktadır.

Gerçekte transfer fiyatlandırması olgusunun tespitinde alım-satım, imalat ve inşaat işleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler araç olarak kullanılmaktadır.

Örneğin tam yükümlü bir anonim şirketinin müşterilerine 150.000 TL'den satmakta olduğu bir iş makinesini şirket ortağı müteahhit bay (B)'ye 100.000 TL'den satarsa, bu durumda satışı gerçekleştiren anonim şirket tarafından ortağı müteahhide transfer fiyatlandırması yoluyla $(150.000 - 100.000 =)$ 50.000 TL örtülü kazanç dağıtımı yapılmış sayılmaktadır.

Söz konusu iş makinesinin düşük fiyatla satılmış olması genelde vergi uzmanları tarafından KDV Yasası'nın 27/2'nci maddesi uyarınca KDV uygulaması açısından "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."

Böyle bir durumda söz konusu satışta tespit edilen 50.000 TL'lik farkın KDV'ye tabi tutulmaması halinde, mükelleflerce Kurumlar Vergisi açısından örtülü kazanç eleştirisi riski kabullenilerek KDV'den kaçınma amacıyla bu tür işlemlerin yapılması gündeme gelebilecektir.

Dolayısıyla ticari bir işlem olan örneğimizdeki düşük bedel ile satış işleminin KDV Yasası'nın 1 ve 27'nci maddeleri uyarınca KDV'ye tabi tutulması gerekecektir. (Yakışıklı, Ramazan, Vergi Dünyası, Sayı: 332 Sf: 41-46).

Bir başka anlatımla "Örtülü kazanç dağıtımı Kurumlar Vergisi Yasası'nda düzenlenmekle beraber, KDV Yasası'nın 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 ücretin esas alınacağı, 27/3'te ise emsal bedelin, Vergi Usul Yasası hükümlerine göre belirleneceği hususu hükme bağlanmış bulunmaktadır. Bu durumda Vergi Usul Yasası'nın 267'nci maddesi uyarınca tespit edilen bedel ile örtülü dağıtılan kazançta esas alınan emsal bedelin çakışması durumunda KDV tarhiyatı yapılır."

Örneğimizde iş makinesini düşük fiyatla satan kurumda yapılan yükseltme

nedeniyle Kurumlar Vergisi Yasası'nın 11/c maddesi uyarınca örtülü kazancı dağıtan şirket açısından 50.000 TL kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilecektir.

KDV Yasası'nın 30/d bendi uyarınca, Gelir ve Kurumlar Vergisi yasalarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirim konusu yapılamaz.

Düşük bedelle malı satın alan açısından ise elde edilen 50.000 kâr payı niteliğindedir. Daha önce hasılat olarak kabul edilen bu tutar, beyanname üzerinden iştirak kazancı istisnası olarak dikkate alınacaktır. Ancak söz konusu miktarın iştirak kazancı istisnası olarak dikkate alınabilmesi için satıcı konumundaki kuruluş nezdinde tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Bu bağlamda gerekli düzeltme işlemi beyanname üzerinde yapılacaktır.

Olayı KDV açısından irdelleyecek olursak.. KDV Yasası'nın birinci maddesine göre kâr payları KDV kapsamına girmemektedir. Bu durumda alıcı firma menkul sermaye iradı elde etmiş olup KDV Yasası'nın birinci maddesi gereği olarak KDV'ye tabi değildir. Ancak buna karşılık KDV Yasası'nın 8/2'nci maddesi uyarınca bu vergiyi ödemekle yükümlü olacaktır. Sözü edilen kurumun bu vergiyi KDV Yasası'nın uygulanması ile ilgili olarak yayımlanan 91 numaralı genel tebliğinde yer alan ilkeler çerçevesinde iade alabilecektir. (Konuya ilişkin geniş açıklama ve değerlendirme için bakınız: Yakışıklı, Ramazan "Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme ve KDV Uygulamaları" başlıklı makalesi, Vergi Dünyası Dergisi Sayı: 332, Sf: 41-45)

Veysi SEVİĞ

Referans - 21.04.2009