

Duyuru Tarihi : 12.03.2008
Duyuru No : DUYURU/2008-031
Yayınlandığı Yer : DÜNYA GAZETESİ – 12 MART 2008

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

ORTAĞIN ŞİRKETE AİT PARAYI FAİZSİZ KULLANMASI VE HAZİNE ZARARI BULUNMADIĞI DURUMDA ÖRTÜLÜ KAZANÇ

Bilindiği üzere kurumlar vergisi mükellefi olan şirketlerin kayıtları incelendiğinde, ortaklar cari hesabının borç bakiye verdiği ve bu hesap için ortak aleyhine faiz yürütülmediği görülebilmektedir.

Bu durum, ilk anda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesine göre "*TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA*" "*ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI*" durumu bulunabileceği izlenimi vermektedir.

Örtülü kazancın mevcudiyeti halinde ne işlem yapılacağı, yine KVK'nun 11/c maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre şirketin, KVK'nun 13'üncü maddesinde sayılan ilişkili kişilere faizsiz olarak veya düşük faizle para kullandırması halinde ve para verme işleminin şirketin faaliyetleriyle ilgili iş avansı veya ortaktan satın alınacak malın avansı olmaması durumunda emsal faiz ile şirketin uyguladığı sıfır veya düşük faiz arasındaki fark faiz kadar örtülü kazanç durumu ortaya çıkar ve bu şekilde hesaplanan örtülü kazancın bir kanunen kabul edilmeyen gider unsuru olarak kurumlar vergisi matrahına eklenmesi gerekir.

ÖRNEK :

Bir Anonim veya Limited Şirketin ortağı şirkete 2007 yılı başında 1.000.000 YTL borçlu olup bu borç 2007 yılı sonuna kadar devam etmiştir. Söz konusu borç için faiz yürütülmemiştir ve örtülü kazanç durumu olmadığına dair bir izah yoktur. Şirket, bu ortağa borç para verme işleminin kurumlar vergisi açısından gereğini yerine getirmek amacıyla, 2007 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesindeki kanunen kabul edilmeyen giderler rakamına yıllık % 15 hesabıyla 150.000 YTL ilave etmiştir. (Buradaki % 15, 2007 yılındaki yaklaşık YTL getiri oranı olup, örneğimizdeki şirketin faizli borcu bulunmadığı varsayılmıştır.)

Bu örnekteki şirket, ortağına faizsiz para kullandırmak suretiyle örtülü kazanç sağlamış olmakla beraber, buradan doğan vergi kaybını KVK'nun 13'üncü ve 11'inci maddeleri uyarınca gidermiş ve kurumlar vergisi açısından üzerine düşeni yapmıştır. (KKEG olarak dikkate alınan faiz üzerinden KDV hesaplanması gerekip gerekmediği tartışmalı olup konumuzun dışındadır. Bu konudaki bilgiler www.bdodenet.com.tr deki elektronik KDV Kitabımızın 1 inci maddeye ilişkin 6.3.7. no.lu bölümüdür.)

Örnekteki benzer bir durumda, müteakip yılda ortak cari hesabının aynen mi devam edeceği, yoksa örtülü kazanç olarak dikkate alınan faiz kadar artmış haliyle mi devam edeceği açısından sorun çıkabilmektedir.

Bizim görüşümüz, örtülü kazanç olarak hesaplanan söz konusu faizlerin sadece kurumlar vergisi beyannamesini kanunen kabul edilmeyen gider olarak etkileyeceği, fiilen doğmamış olan bu faizin ilgilinin cari hesabına eklenemeyeceği, örneğe uyarlırsak 2008 yılı başında örneğimizdeki cari hesabın 1.150.000 YTL'ye yükseltilemeyeceği, vergisel açıdan da 1.000.000 YTL olarak devam edeceği yönündedir.

Bu görüş İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası danışma heyeti tarafından da benimsenmiş yayınlanmıştır. (Mali Mevzuat Platformu Temmuz 2002)

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile yapılan düzenleme ile konu bize göre çözüme kavuşturulmuştur. Çünkü Kanun'un 13 ncü maddesinde tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı sayılacağı ve daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltileceği hükme bağlanmıştır. Vergisel açıdan dağıtılmış sayılan ve buna göre düzeltilen kar paylarının dağıtılmamış sayılarak borç olarak mütalaa edilmesi doğru değildir. Dağıtılmış sayılarak ortağa intikal ettirilen kazançlar borç olarak değerlendirilemez.

Önemi ve konu ile ilgisi nedeniyle, iki Türk mükellefi arasında yapılan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamına giren işlemlerde, taraflardan birinin eksik ödediği vergi karşı tarafça ödenen vergiyle telafi edildiği hallerde, örtülü kazanç uygulamasının yapılmaması gerektiği, transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak çıkması beklenen tebliğe bu yönde hüküm konulmasının isabetli olacağı yönündeki görüşümüzü tekrarlamakta yarar görüyoruz.

Yasa metninde bu yönde hüküm bulunmaması, söz konusu anlayışın benimsenmesine engel değildir. Nitekim, eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da böyle bir hüküm bulunmamasına rağmen vergi yargı organları HAZİNE ZARARI BULUNMADIĞI HALLERDE ÖRTÜLÜ KAZANÇ UYGULAMASINA MAHAL BULUNMADIĞI yönünde istikrarlı kararlar vermişti. Gerçekten vergi matrahının bir taraftan diğer tarafa kaydığı ve dolayısıyla her iki tarafın ödediği toplam vergi miktarında bir eksiklik meydana gelmediği hallerde taraflardan birine cezalı tarhiyat yapmak, diğer tarafa vergi iadesinde bulunmak mantıksız bir uygulama olacaktır. Böyle bir uygulamanın vergi toplama amacına hizmet etmeyeceği, iş alemini gereksiz yere tedirgin edeceği, vergi idaresini ve vergi yargısını da gereksiz olarak meşgul edeceği açıktır. Nitekim, transfer fiyatlandırması uygulamasının yapıldığı diğer ülkelerde bu anlayışla, "ülke içi işlemler istisnası" uygulandığı görülmektedir.

Nevar ki 18.11.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI HAKKINDA GENEL TEBLİĞ" yukarıdaki anlayışı içermemektedir.

Yeni bir düzenleme yapılarak Hazine zararının bulunmadığı hallerde hatta yurt içi ilişkilerde örtülü kazanç uygulamasının yapılmayacağı hükmü getirilmelidir.