

Adi ortaklıkların transfer fiyatlandırması mevzuatı açısından değerlendirilmesi

Akif Tunç

1. Giriş

Gelişmiş ekonomilerde, farklı alanlarda ihtisaslaşmış şirketlerin kendi başlarına yapma imkanına sahip olamadıkları bir takım faaliyetleri başka şirketlerle birlikte gerçekleştirmelerine sıklıkla rastlanmaktadır. Yeni bir şirket kuruluşunun oldukça uzun ve külfetli bir süreç olduğu ülkemizde de, şirketlerce belirli bir süre zarfında ortak gerçekleştirilecek faaliyetler için adi ortaklık statüsü tercih edilebilmektedir.

Adi ortaklıkların transfer fiyatlandırması açısından irdelenmesinden önce, bu tür ortaklıkların mevzuatımızda tabi olduğu hükümler ile kuruluş esasları konusunu ele almak gerekmektedir.

Adi ortaklıklar, Borçlar Kanunu'nun 520. maddesinde düzenlenmiş olup, söz konusu Kanun'da kısaca "Türk Ticaret Kanunu'nda tarif edilen şirketlerin özelliklerine sahip olmayan şirketler, adi şirketler olarak nitelendirilirler" ifadesine yer verilmiştir.

İş ortaklıklarının ne surette vergilendirilecekleri hususu ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bilindiği üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde kurumlar vergisine tabi mükellefler;

- Sermaye şirketleri,
- Kooperatifler,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- İş ortaklıkları

olarak sayılmıştır. Kanun'un 2. maddesinin 7. bendinde ise iş ortaklıklarının tanımı; "yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler" olarak yapılmış, bunların tüzel kişiliklerinin olmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği belirtilmiştir.

Kanunun 2. maddesinin 7. bendiyle adi şirket şeklinde faaliyette bulunan ortaklıklara diledikleri takdirde belirtilen unsurları taşımaları şartıyla iş ortaklığı olarak faaliyetlerini sürdürebilme olanağı sağlanmıştır.

Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için aşağıdaki unsurları taşıması gerekmektedir:

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığı belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- İş ortaklığı konusunun, belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak olan işin, belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İşin, birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler olması,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir taahhüt sözleşmesinin olması,

- Tarafların, müştereken taahhüt edilen işin, belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken taahhüt edilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

Görüldüğü üzere Borçlar Kanunu'nda düzenlenen adi ortaklıklardan mükellefiyet tesis ettirenler, Kurumlar Vergisi Kanunu açısından "iş ortaklığı" olarak değerlendirilmektedir.

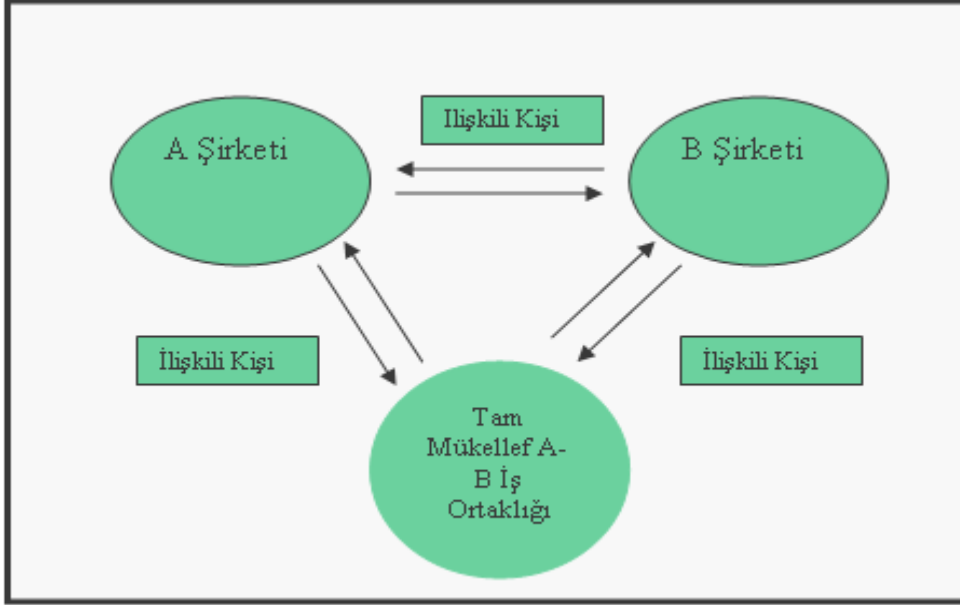
Makalemizin devam eden bölümünde önce iş ortaklıkları, daha sonra da diğer adi ortaklıklar transfer fiyatlandırması açısından incelenecektir.

2. İş ortaklıklarının transfer fiyatlandırması açısından değerlendirilmesi

Kurumlar Vergisi mükellefiyeti tesis ettiren adi ortaklıklar, KVK açısından iş ortaklığı olarak mütalaa edilmekte ve vergi hukuku açısından bağımsız bir birim olarak dikkate alınmaktadır. Bu sebeple tüzel kişiliğe sahip olmamalarına rağmen, kurumlar vergisi mükellefi olarak sicil numarası almakta ve kurumlar vergisi mükelleflerinin tabi olduğu yükümlülükleri yerine getirmektedirler. Bunun sonucu olarak, ortakların Kurumlar Vergisinden arta kalan kâr üzerindeki payları, temettü payı sayılmakta; temettünün tabi olduğu vergilendirmeye tabi tutulmaktadır.

Bu kapsamda, Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerince iş ortaklıkları ve bu ortaklığı meydana getiren ortaklar ayrı ayrı vergi mükellefi olarak değerlendirildikleri için aralarındaki ilişki, diğer ilişkili kişiler arasındaki ilişkilerden farklı değildir. Aşağıdaki şemadan da görüleceği üzere iş ortaklıklarında, ortaklar gerek kendi aralarında ve gerekse iş ortaklığı ile ilişkili kişi konumdadırlar.

İş ortaklıklarına taraf olan ortakların ilişkili kişi olarak değerlendirileceği hususu 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'de açıkça belirtilmese de söz konusu Tebliğ'de yer alan örnek ilişkili kişi tablosunda iş ortaklıklarına yer verilmiştir.



3. Kurumlar vergisi mükellefi olmayan adi ortaklıkların transfer fiyatlandırması açısından değerlendirilmesi

Kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyen adi ortaklıklarda, vergisel yükümlülükler (KDV, muhtasar vb.) adi ortaklık adına tesis edilmekte ancak vergileme, ortakların üzerlerinden yapılmaktadır.

Bu tür adi ortaklıklar, kurumlar vergisi mükellefi olmamalarına rağmen KDV mükellefi olmaları nedeniyle ayrı defter tutmakta ve ortaklar dönem sonunda ortaya çıkan kar veya zararı, ortaklıktaki pay oranlarına göre paylaşarak kendi hesaplarına ve beyannamelerine dâhil etmektedirler.

Ancak söz konusu adi ortaklıkların ortakları açısından ise (bunlar kurumlar vergisi mükellefi olsa dahi) Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/5. maddesi vasıtasıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun transfer fiyatlandırması hükümlerinin uygulanması gerektiği hususu haklı ve hukuki olacaktır.

Her ne kadar bu tür ortaklıklarda, hesap dönemi sonunda oluşan kar doğrudan ortaklara yansıtılsa ve ortakların vergilendirilecek kazançlarına aktarılsa da, ortaklar arasında, adi ortaklık yoluyla kar aktarımı yapılabilmekte ve bu sayede Hazine zararına yol açılabilmektedir.

Bu noktayı bir örnekle açıklamak gerekirse;

İlaç sektöründe faaliyet gösteren A ve B firmalarının belirli bir ilacın satışı için C isimli adi ortaklığı kurduğunu varsayalım. Vergi mükellefiyeti tesis ettirmeyen C, dönem sonunda oluşan tüm kar veya zararını A ve B şirketlerine yansıtmaktadır. Her iki şirketin adi ortaklıktaki payları %50 oranındadır. Söz konusu adi ortaklıkta A tarafından üretilen ilaçlar B'nin satış kadrosu tarafından pazarlanmaktadır.

Örneğimizdeki 1. durumda;

A Şirketi, C adi ortaklığı tarafından 120 TL'ye satılan ilacı 100 liraya imal ederek C'ye 80 TL'ye satmıştır. Bu işlemde A şirketi 20 TL zarar etmiş, C ortaklığı 40 TL kar etmiş ve bu karı ortaklık payları oranında A ve B şirketlerine dağıtmıştır.

A ve B şirketlerinin 2010 yılındaki yegane işlemlerinin örneğimizde bahsedilen işlemler olduğunu düşünürsek iki şirketin vergi matrahları aşağıdaki gibi olacaktır.

	Mal Satış Kazancı	Adi Ortaklık Kar Payı	Matrah
A	-20	20	0
B	0	20	20
Toplam	-20	40	20

Örneğimizdeki 2. durumda ;

A Şirketi'nin aynı ilacı C'ye 100 TL'ye sattığını düşünelim. Bu işlemde A kar veya zarar etmemiş, C adi ortaklığı 20 TL kar etmiş ve bu karı A ve B'ye 10'ar TL olmak üzere dağıtmıştır. Bu kapsamda A ve B şirketlerinin vergi matrahları aşağıdaki gibi olacaktır.

	Mal Satış Kazancı	Adi Ortaklık Kar Payı	Matrah
A	0	10	10
B	0	10	10
Toplam	0	20	20

Örneğimizdeki 3. durumda ise;

A Şirketi'nin söz konusu ilacı C'ye 120 TL'ye sattığını düşünelim. Bu işlemde A 20 TL kar etmiş, C ortaklığı zarar veya kar etmemiştir. Bu kapsamda A ve B şirketlerinin vergi matrahları aşağıdaki gibi olacaktır.

	Mal Satış Kazancı	Adi Ortaklık Kar Payı	Matrah
A	20	0	20
B	0	0	0
Toplam	0	0	20

Bu kapsamda her üç durumda da A ve B şirketlerinin toplam vergi matrahları 20 TL'dir.

	Matrah (A)	Matrah (B)	Toplam Matrah
1. durum	0	20	20
2. durum	10	10	20
3. durum	20	0	20

Ancak yukarıdaki tablodan da görülebileceği üzere, adi ortaklığın tarafları vergi pozisyonlarına göre ödenecek toplam vergiyi aralarında manipüle edebilmektedirler.

Bu sebeple bizce, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyen adi şirketlerin ortaklarının ilişkili kişi olarak değerlendirilmeleri, transfer fiyatlandırması mevzuatının amacına ve kanun hükümlerine aykırı olmayacaktır.

Öte yandan, bilindiği üzere 5766 Sayılı Kanun'un 21. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine 6. fıkradan sonra gelmek üzere 7. fıkra eklenmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre; tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

4. Konsorsiyumların transfer fiyatlandırması açısından değerlendirilmesi

Gerek Borçlar Kanunu'nda ve gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu'nda adi ortaklıklar ile ilgili yer alan hükümler dikkate alındığında, her ortağın işin belli bir bölümünün yapımı taahhüt ettiği konsorsiyumlar, adi ortaklık tanımı dışında kalmaktadır. Bu tür ortaklıklarda (konsorsiyum) her bir ortağın yapacağı işin taahhüt sözleşmesinde açıkça belirtilmesi zorunludur.

Konsorsiyumlarda gerek yasal ve gerekse ticari anlamda bir ortaklıktan söz etmek mümkün değildir. Konsorsiyum üyeleri hak ve sorumluluklarını ayırarak işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını yapmak üzere belirli bir işi beraberce gerçekleştirirler. Bu nevi konsorsiyumların, KDV, muhtasar ve kurumlar vergisi beyannamesi vermesi söz konusu değildir.

Bu itibarla kanaatimizce, konsorsiyum üyeleri, sadece bu konsorsiyuma iştirak etmeleri sebebiyle transfer fiyatlandırması mevzuatı açısından ilişkili kişi olarak telakki edilmemelidirler. Aksi takdirde ilişkili kişi tanımı herhangi bir ticari faaliyeti birlikte gerçekleştiren tüm ilişkisiz kişileri kapsayacak şekilde genişletilmiş olacaktır. Kaldı ki konsorsiyumlarda, her ortak işin belirli bir bölümünü kendi hesabına gerçekleştirdiği için konsorsiyumu oluşturan ortaklar arasında kar aktarımı da zaten mümkün değildir.

5. Sonuç

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 2007 yılından itibaren uygulanmak üzere vergi mevzuatımıza dahil edilen transfer fiyatlandırması müessesesinde, bir çok husus belirsizliğini korumakta ve korumaya da devam edecek gibi gözükmektedir.

Çalışmamızda öncelikle kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıkları üzerinde durulmuş ve bu iş ortaklıklarının transfer fiyatlandırması mevzuatı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Kurumlar vergisi mükellefiyeti olmayan adi ortaklıkların taraflarının da transfer fiyatlandırması mevzuatının dışında kalamayacağı şeklindeki kanaatimiz ifade edilmiştir.

Çalışmamızda ayrıca, özellikle inşaat sektöründe sıklıkla görülen konsorsiyumlar transfer fiyatlandırması mevzuatı açısından değerlendirilmiş, konsorsiyum ortaklarının ilişkili kişi olarak değerlendirilmemesi gerektiği görüşü ortaya konmuştur.