

TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASINDA “HAZİNE ZARARI” KAVRAMI¹

I-Vergi Ziyai, Hazine Zararı ve Kamu Zararı Kavramları

Vergi Usul Kanunu’nun 341nci maddesinde ise, “mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi “vergi ziyai” olarak tanımlanmıştır.

Bir vergi güvenlik önlemi olan “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” (TF) 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13ncü maddesinde yer almaktadır. Anılan Kanun’un 13ncü maddesine 5766 Sayılı Kanun ile eklenen 7nci fıkrasında, hazine zararının doğmadığı işlemlerde transfer fiyatlandırması nedeniyle vergi tarh edilemeyeceği belirtilmiştir. Söz konusu fıkrada “hazine zararı” şu şekilde tanımlanmıştır. “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.**”

Sözcük anlamı olarak hazine zararı ve kamu zararı birbirine benzemekle birlikte, bu iki kavram birbirinden ayrı anlamlar taşımaktadır.5018 sayılı Kanunun 71nci maddesinde **kamu zararı**, “mevzuata aykırı karar, işlem, eylem veya ihmal sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması” olarak tanımlanmış olup, kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak kriterler yedi bent halinde sayılmıştır.² Hazine zararı kavramı kamu gelirlerinin içinde en büyük paya sahip vergi gelirleri ile ilgili bir kavram olduğu halde

¹ Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir

² Anılan Kanunun 71nci maddesine göre, kamu zararı faiziyle birlikte ilgililerinden tahsil edilir ve ilgililer hakkında Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulanır. Kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak kriterler şu şekilde tespit edilmiştir.

- a) İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,
- b) Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması,
- c) Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması,
- d) İş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması,
- e) İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,
- f) Kamu kaynakları ile yükümlülüklerinin yönetilmesinde, değerlendirilmesinde, korunmasında veya kullanılmasında gerekli önlemlerin alınmaması veya özenin gösterilmemesi suretiyle öz kaynağın azalmasına sebebiyet verilmesi,
- g) Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması,

kamu zararı kavramı ise kamu harcamaları ile ilgilidir. Bu yönüyle bakıldığında kamu zararı hazine zararından daha geniş bir anlam ifade etmektedir.

Mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde emsale uygunluk ilkesine aykırı hareket etmeleri durumunda taraflardan birisinin diğer tarafın lehine kazanç aktarması sonucunu doğurur. Yukarıda belirtilen kanun hükmüne göre, ilişkili kişiler arasındaki emsale uygunluk ilkesine aykırı işlemde dolayı ödenmesi gereken vergilerin toplam tutarında bir fark meydana gelmediği takdirde işleme taraf olan ilişkili kişiler hakkında vergi tarhiyatı yapılamayacaktır. Devletin toplamda tahsil edeceği vergi tutarı aynı kaldığı takdirde ticari işlemlerde uygulanan fiyat veya bedele müdahale etmesi pek çok vergi ihtilafının doğmasına neden olabilmektedir. Uygulanan fiyat veya bedelden dolayı devletin alacağı vergi tutarı değişmediği takdirde devletin işletme yöneticilerinin yerine geçmesini serbest piyasa ekonomisine müdahalesi olarak değerlendirmek gerekir. Bununla birlikte emsale uygunluk ilkesine aykırı hareket edilmesinden dolayı ekonomik çıkarları zarar görenlerin (ortaklar, alacaklılar, ücretliler v. b.) emsale uygunluk ilkesine göre işlem yapılmasını talep etme hakları söz konusu düzenleme ile ortadan kalkmamaktadır. Bu kapsamda, Sermaye Piyasası Kanunu'nun 15nci maddesinin son fıkrasına göre," Halka açık anonim ortaklıklar; yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak ilişkili bulunduğu diğer bir teşebbüs veya şahısla emsallerine göre bariz şekilde farklı fiyat, ücret ve bedel uygulamak gibi örtülü işlemlerde bulunarak karını ve/veya mal varlığını azaltamaz."Bu nedenle KVK'nun 13ncü maddesinde yer alan hazine zararı kavramı gerek halka açık gerekse halka kapalı şirketlerin ortakları, alacaklıları ve diğer menfaat sahipleriyle olan ilişkileri için geçerli bir kural değildir. Özetle, hazine zararı ilkesi sadece vergi uygulaması yönünden bir anlam ifade eder. İşletmeler her türlü alım ve satım işleminde emsale uygunluk ilkesine uymakla yükümlüdür. İşletme yöneticileri basiretli bir tüccar olarak yönetiminde buldukları işletmenin menfaatini en iyi şekilde korumak zorundadır.

Hazine zararı kavramı yurt içi işlemlerde emsale uygunluk ilkesine aykırı işlem yapan mükellefler yönünden önem taşımaktadır. Yurt dışı işlemlerde emsale uygunluk ilkesine aykırı işlemler her hal ve takdirde hazine zararına neden olacağından örtülü kazanç dağıtımı yönünden işlem yapılmasını gerektirmektedir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulamasında hazine zararı kavramına yer verilmesinin lehine ve aleyhine görüşler bulunmaktadır. Bazı yazarlar hazine zararı ilkesinin TF'na ilişkin düzenlemenin özünü zedelediği gerekçesiyle bu kavramın yasaya girmesine karşı çıkmışlardır. Diğer bir grup yazar ise söz konusu düzenlemeyi emsal bedel ve emsal fiyatın belirlenmesindeki güçlüklerden kaynaklanabilecek mükerrer vergilendirmeyi önlediği ve düzeltme işlemlerine ilişkin prosedürleri ortadan kaldırdığı için olumlu karşılamıştır. 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan örtülü kazanç dağıtımı konusunda Danıştay da bazı kararlarında "hazine zararı" kavramına yer vererek, olayda hazine zararı meydana gelmemiş ise emsale aykırı fiyat veya bedel uygulandığı gerekçesiyle tarh edilen vergiyi kaldırmış, bazı kararlarında ise hazine zararının doğup doğmadığına bakmamıştır.³

a) Tam mükellefiyete tabi iki kurum arasındaki örtülü kazanç uygulamasında vergi ziyayı unsurunun meydana gelip gelmediği iki kurumun ödediği veya ödemesi gereken vergiler dikkate alınarak değerlendirilmelidir." (Dn. 4.D.

19.10.1988 tarih, E.No: 1987/4703, K. No: 1988/3511; Şükrü KIZILLOT, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1994, s. 1482)

TF uygulaması yasağı ortakları ve/veya yöneticileri aynı olan kişiler arasında ortaya çıkmaktadır. Esasen aynı sermaye grubuna ait işletmelerin ayrı ayrı vergi beyannamesi vermeleri yerine **UMS-27'ye göre** mali tablolarını konsolide ederek vergi beyannamelerini buna göre düzenlemeleri veya işleme taraf olan şirketlerin birleştirilmesi durumunda ödenmesi gereken vergi değişmeyecektir. Ortakları ve yöneticileri aynı olan kişiler tarafından aynı ticari veya sınai faaliyetin sadece ticari nedenlerle farklı ticari organizasyonlar altında yürütülmesi devlete ödenmesi gereken vergi tutarını artırmasının izahında güçlük çekilmektedir. İşte hazine zararı kavramı bu düşüncenin bir ürünü olarak ortaya çıkmıştır. Aksi takdirde hiçbir vergisel kaygı düşünülmeden grup şirketler arasındaki işlemlerde emsale uygunluk ilkesine aykırı davranıldığı gerekçesiyle mükelleflerin gereksiz vergi tarhiyatları ile karşı karşıya kalması söz konusu olabilir.

Özetle, vergi ziyayı kavramı bir mükellefin veya vergi sorumlusunun beyan etmesi gereken vergiyi zamanında tahakkuk ettirmemesi veya eksik tahakkuk ettirmesi sonucu ortaya çıktığı halde, Hazine zararı transfer fiyatlandırması işlemine taraf olan mükellef veya vergi sorumlularının ayrı ayrı tahakkuk ettirmeleri gereken verginin toplamını ya hiç tahakkuk ettirmemesi ya da eksik tahakkuk ettirmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Diğer bir ifade ile vergi ziyasına sebebiyet verilmesi tekil bir eylemin sonucunda, hazine zararı ise çoğul (toplu) bir eylemin sonucunda ortaya çıkmaktadır. Transfer fiyatlandırmasına neden olan tarafların tahakkuk ettirmeleri gereken vergi toplamı değişmiyorsa, vergiyi hangi tarafın fazla veya az beyan ettiğinin bir önemi bulunmamaktadır. Kamu zararı kavramı hazine zararı kavramına yakın bir anlam ifade etmekteyse de, bu kavram vergi hukukunun alanını değil kamu harcamalarının alanını ilgilendirmektedir.

II-Her Türü Vergi Deyimi

Transfer fiyatlandırması uygulamasında Hazine zararı kriterinin aranması gerektiği yönündeki olumlu görüşlere rağmen bu ilkenin uygulanmasında da pek çok tartışmalı alan bulunmaktadır. Tartışmalı konulardan birisi “her türlü vergi” deyimini, diğeri de hazine zararının doğduğu vergilendirme dönemine ilişkindir.

Kanun hükmünde geçen her “tүrlü vergi” deyiminin gelir üzerinden alınan her türlü vergiyi mi yoksa dolaylı vergileri de kapsayıp kapsamadığı açık değildir. Her ne kadar TBMM’nde verilen kanun teklifinin gerekçesinde “...gelir, kurumlar ve her türlü vergi” ifadesine yer verilmiş ise de 5520 sayılı Kanun’un birinci maddesinde, bu kanunun konusunun kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançları üzerinden alınan vergi olduğu belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “konusu”na sadık kalındığı takdirde her türlü vergi deyiminde kurumların kazançları üzerinden alınan kurumlar vergisi, geçici vergi ve istisna kazançlar

b)Örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili olayın değerlendirilmesi sırasında, dağıtımın yapılaş biçimi ve muhatabı ile birlikte doğurduğu sonuçların da göz önüne alınması gerekir" (Dn. 4. Daire, 13.10.1987 tarih, E. No:1987/2585, K. No: 1987/2881, Ş.KIZILOL;a.g.e.,s. 1487)

c)"Kanunda belirtilen şartlar mevcut ise, örtülü kazanç hükümlerinin uygulanacağı, uygulamada Hazinesinin zararı olup olmadığını araştırmaya gerek bulunmadığı...." (Danıştay 4. Dairesi'nin 24.12.1970 tarih,E: 70/773 ;K: 70/8090 sayılı kararı)

üzerinden hesaplanması gereken kurumlar vergisi stopajlarını anlamak gerekir. Ancak, her türlü vergi deyimi, gelir üzerinden alınan vergiler dahil dolaylı vergileri (gümrük vergileri hariç, katma değer vergisi, damga vergisi, tapu harcı, BSMV gibi pek çok vergiyi) ifade eder. Vergi Usul Kanununda harçlar da “vergi” olarak nitelendirilmektedir. Bununla birlikte “resim ve harçların” hazine zararının saptanmasında dikkate alınmayacağı yönünde görüş vardır.⁴ Bununla birlikte Maliye Bakanlığı yetkilileri her türlü vergi ifadesinden gelir ve kurumlar vergileri dahil tüm vergilerin anlaşılması gerektiği görüşündedirler.

İlişkili kişiler arasındaki işlemlerde gelir/kurumlar vergisi yönünden hazine zararı doğmadığı halde, işlemin yapıldığı dönemde taraflardan birisinin “ödenecek KDV” diğer tarafın “devreden KDV” bulunduğu gerekçesiyle cezalı vergi tarh edilmesi transfer fiyatlandırması müessesinin uygulanmasında yeni sorunlar yaratabilecektir. Örneğin, ilişkili kişiler arasında yapılan bir taşınmaz mal alım satım sözleşmesinde bedelin düşük gösterilmesi sonucunda her iki tarafın da kurumlar vergisi beyan ettiği durumda, kurumlar vergisi kaybı bulunmadığı halde tapu harcı ve sözleşmeye ilişkin damga vergisi yönünden cezalı vergi tarh edilebilecektir. Böyle bir uygulama transfer fiyatlandırması uygulamasını kendi alanından çıkaracak ve geniş boyutlu bir vergi güvenlik kurumuna dönüştürecektir.

III-Hazine Zararında Hesap Dönemi-Vergi Ziyayı İlişkisi

Kanun hükmünde hazine zararından kastın, 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** ettirilmesi olduğu belirtilmiştir. Vergi hukukunda dönemsellik ilkesi, gelirin elde edilmesinde ve vergilendirilmesinde özel öneme sahiptir. VUK’nun 19ncü maddesinde ise, vergi alacağının vergi kanunlarını vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğduğu belirtilmiştir. Dönemsellik ilkesi hem GVK’nun birinci maddesinde hem de VUK’nun 174ncü maddesinde ifade edilmiştir. Esas itibarıyla TF yasağı ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de diğer kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin uygulanmasını öngörmekte ve farklı fiyat uygulamaları nedeniyle devletin vergi alacağının aşındırılmasını önlemeyi amaçlamaktadır. Diğer bir ifade ile TF yasağı ilişkili kişilerle emsale uygun olmayan bir durumun tespiti halinde, işleme taraf olan kişiler arasında herhangi bir ilişkili kişilik olmasaydı ne şekilde bedel ve bu bedele göre vergi hesaplanacak ise ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı esasın geçerli olması gerektiği kuralını ifade etmektedir. Alım satıma taraf olanların ilişkili kişi konumunda bulunmaları, ne daha fazla, ne de daha az veya daha erken vergi ödemelerini gerektirmemektedir.

Örneğin, 200 birim geçmiş yıl zararı bulunan bir kurumun aralarında hiçbir ilişki bulunmayan bir başka kuruma gerçekte 100 birime sattığı malı 50 birime satmış gibi belge düzenlediği tespit edilse, yapılacak bir vergi incelemesinde söz konusu 50 birim fark nedeniyle vergi tarh edilmez, ancak devreden zararı 50 birim düzeltilerek, gelecekte ödenmesi gereken verginin doğru ödenmesi yönünde işlem yapılır. Dönemsellik ilkesine ve geçmiş yıllar zararının mahsup edilmesi ilkesine uyulur. Aynı durumun transfer fiyatlandırması uygulamasında da geçerli olup olmayacağı tartışmalıdır. Bu tartışmanın nedeni söz konusu 13ncü maddenin 6ncı

⁴ Erdoğan Öcal, “Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Konusundaki Görüşlere Toplu Bir Bakış”, Yaklaşım, Sayı:209 Mayıs-2010 Sayfa:24)

fikrasındaki **“tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, gelir ve kurumlar vergileri uygulamalarında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı sayılır”** ifadesidir.

Transfer fiyatlandırmasına neden olan işlemin gerçekleştirildiği hesap dönemi ile bu işlemde kaynaklanan vergi zıyanının farklı hesap dönemlerinde meydana gelmesi durumunda, transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan vergilendirmenin söz konusu işlemin yapıldığı ilgili dönemde mi, yoksa vergi zıyanının fiilen meydana geldiği/geleceği dönemde mi yapılmalıdır?

Örneğin, geçmiş yıllar zararı veya dönem zararı yüksek olan (A) firması aktifine kayıtlı bir arsayı ilişkili konumundaki (B) firmasına emsal bedelinin üstünde bir bedelle sattığı takdirde, (B) firmasının bu işlemde dolayı işlemin yapıldığı dönemde, alıcı firma arsa bedelini gider veya maliyet unsuru olarak işleme tabi tutmadığı, diğer bir ifade ile stok hesaplarında veya sabit kıymetler hesabında tuttuğu takdirde işlemin yapıldığı dönemde bir vergi kaybı doğmamaktadır. İlk bakışta ortada bir vergi kaybı yoktur. (A) firması satış bedelini (B) firmasından tahsil etmiş ve bu işlemde dolayı gelir tablosuna herhangi bir gider veya maliyet unsuru yansıtmamıştır. İşlem emsal bedeli üzerinden yapılmış olsa dahi (B) firması yönünden işlemin yapıldığı dönemde bir vergi kaybı söz konusu olmayacaktır. Ancak, (B) firması söz konusu arsayı elden çıkardığı dönemde maliyet bedeli emsal bedelin üzerinde olacağından o dönemde vergi kaybı meydana gelecektir. Böyle bir durumda (B) firması emsal bedel farkını işlemin yapıldığı dönemde kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyan matrahına ekleyecek midir? Diğer bir ifade ile arsanın emsal bedeli ile satın alma bedeli arasındaki fark aktif hesaptan çıkarılarak “gider” hesabına mı alınmalıdır? Söz konusu bedel farkı (B) firmasının dönem kazancını etkilemediği gerekçesiyle transfer fiyatlandırmasına ilişkin vergilendirme ileriye doğru ertelenebilir mi? Böyle bir durumda kamu alacağının güvenliği nasıl sağlanacaktır ve izleme nasıl yapılacaktır? (B) firması da kar dağıtımını yaptığı gerekçesiyle fazla gelir kaydettiği tutarı, “zarar olsa dahi istisna kazanç” addederek söz konusu fazla kazancı “iştirak kazancı istisnası” olarak beyannamesinde gösterebilecek midir?

Örnek olayda, (A) firması (B) firmasına emsal bedelinin üzerinde mal satarak (B) firmasının finansal kaynaklarının bir kısmını kendi lehine transfer etmiştir. Böyle bir durumda (B) firmasının hakkı mali idare tarafından değil, kendi ortak veya yöneticileri tarafından aranacak, mali idare sadece olaydan kaynaklanan vergi kaybının düzeltilmesi ile yetinecektir.

“Hazine zararının doğumunun sadece işlemin yapıldığı vergilendirme dönemi itibarıyla değil, takip eden vergilendirme dönemlerine olan etkisi yönüyle değerlendirilmesi gerektiği, ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerde, işlemlerin sadece gerçekleştiği vergilendirme döneminde değil takip eden vergilendirme dönemlerinde de, eksik veya geç tahakkuka sebep olup olmadığının araştırılması ve cari vergilendirme döneminde, vergilerin eksik veya geç tahakkuku söz konusu olmasa bile, emsale uygun belirlenmeyen fiyatlar üzerinden gerçekleştirilen işlemler nedeniyle takip eden dönemlerde verginin eksik veya geç tahakkuk etmesi durumunda hazine zararının varlığının kabul edilmesi gerektiği” şeklinde görüşler vardır.⁵ Böyle bir anlayış karşısında mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun nerede başlayıp nerede sona ereceği belli olmayacaktır. Bugünkü olayların üç beş yıl sonra işletme bilançoları ve vergi beyannameleri üzerinde yaratacağı etkileri analiz etmek ayrı bir

⁵ Hakan KEKLİKÇİ, “Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Kavramı ve Uygulamalı Örneklerle Dönemsel Açından Analizi” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mart-2010 Sayfa:197

çalışmayı gerektirmekle birlikte, doğru tahminlerde bulunmanın ve analiz yapmanın güçlüğü ve hatta imkansızlığı kabul edilmelidir.

KVK'nın 13ncü maddesinin 7nci fıkrasında, Hazine zararından kastın, 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 ettirilmesi" olduğu belirtilmiştir. Yukarıda belirtilen (A) ve (B) firmaları arasındaki işlemde alım satım bedeli emsale uygun olarak yapılmış olsa dahi, alıcı firma söz konusu arsayı elden çıkarmadığı takdirde ortada tahakkuk ettirilecek bir vergi doğmayacaktı. Bu durumda tarafların emsal bedel ilkesine uymamış olması, 13ncü maddenin 6ncı fıkrasındaki "dağıtılmış kar payı sayılma" ifadesi nedeni ile normal koşullarda (B)'nin ilerde ödemesi gereken verginin dönemi cari yıla çekilebilir mi? Bize göre yukarıda verilen örnek olayda dönemsellik ilkesi gereği ilerde doğması muhtemel bir vergi kaybı nedeniyle işlemin yapıldığı yılda vergi tarh edilmesinin yeterli hukuksal dayanağının varlığı kuşkuludur. 7nci fıkradaki "tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi" ibaresinin geleceğe yönelik bir tarhiyatın yapılmasını amaçlanmadığını ancak, 6ncı fıkradaki işlemin yapıldığı "hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı sayılma" ibaresinin ortada henüz bir vergi kaybı olmasa dahi, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla vergilendirme döneminin öne çekilmesine olanak sağladığı sonucuna varılmaktadır. Bu konunun yargı tarafından ne şekilde değerlendirileceği zaman içinde görülecektir.

Vergi incelemelerinin söz konusu işlemlerin gerçekleşmesinden (birkaç yıl) sonra yapılıyor olması nedeni ile işlemin yapıldığı dönemde hazine zararı doğmadığı halde, söz konusu işlemde dolayı izleyen yıllarda vergi döneminin değişmesinden dolayı taraflardan birisinin mali durumundaki değişiklikten dolayı hazine zararının doğmuş olması halinde, işlemin yapıldığı döneme geri dönülerek transfer fiyatlandırması yoluyla kar dağıtımı yapıldığı varsayımı üzerine vergi tarh edilebilir mi? Örneğin işlemin yapıldığı dönemde her iki şirketin de zararlı bulunduğu ve devreden KDV tutarlarının eşit olduğunu kabul edelim. İki yıl sonra yüksek bedelle mal satan şirketin ödemesi gereken vergisi doğmadığı halde alıcı firmanın ödenecek vergisinin doğmuş veya söz konusu işlemin düzeltilmesi halinde doğacak olması gerekçe gösterilerek, hazine zararının gerçekleştiği ileri sürülerek, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığı gerekçesiyle vergi tarh edilmesi söz konusu edilebilir mi? Bu soruya evet cevabı verildiği takdirde, hazine zararı kriterinin sadece her iki tarafın da işlemin yapıldığı dönemde vergi ödeme potansiyelinin bulunduğu durumlarda geçerli olabileceği, vergi ödeme potansiyelinin bulunmadığı (zararlı) durumlarda söz konusu işlemin etkilerinin izleyen yıllarda da izlenmesi gerekir. Bize göre söz konusu işlemin vergi planlaması amacıyla kullanıldığı konusunda somut deliller bulunmadığı takdirde işlemin ilerde yaratacağı vergisel etkileri irdelemek kanun hükmünün konuluş amacını aşar.

IV-"Dağıtılmış Kar Payı Sayılma" Ne Anlama Gelmektedir?

KVK'nun 13ncü maddesinin 6ncı fıkrasında, "tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, gelir ve kurumlar vergileri uygulamalarında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği **hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı sayılır**" hükmüne yer verilmiştir. Tam mükellefiyete tabi kurumlar arasındaki kar dağıtımları gelir/kurumlar vergisi kesintisine tabi olmamakla birlikte, kar dağıtımı kurumlar vergisine tabi tutulmuş net kar üzerinden yapılabildiğinden, madde metninde geçen "dağıtılmış kar payı" ifadesinin kurumlar vergisi kaybını da kapsadığının kabulü gerekmektedir.

Bilindiği gibi, KVK'nın 15nci maddesinin 2nci fıkrasında tam mükellefiyete tabi kurumlar vergisi mükelleflerine yapılan kar dağıtımları kurumlar vergisi stopajına tabi değildir. Bu nedenle kurumlar vergisi mükellefleri arasındaki TF işlemlerinden doğan kar payı dağıtıldığına varsayıldığı durumlarda sadece %20 oranındaki kurumlar vergisi tarh edilebilir. Diğer bir ifade ile kar dağıtımının yapılmış olduğunun kabulü zımni olarak kurum kazancının da doğduğunun da kabulünü gerektirmektedir. Kar dağıtımının yapılmış sayılması (varsayımı) kurumlar vergisinden ayrı olarak %15 oranındaki kurumlar vergisi stopajı yapılmasını gerektirmez. Gerçek kişi konumundaki ilişkili kişiler ile kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara kar payı dağıtımının gerçekleştiği şeklindeki varsayımlarda ise %20 oranındaki kurumlar vergisi dışında ayrıca %15 oranında kurumlar vergisi stopajı yapılması da gerekir. (GVK, Md:94/6-b)

Dönemsellik ilkesi, vergiye tabi işlemlerde gelir ve giderin aynı dönemde karşılaştırılmasını ifade eder. Bir mal veya hizmet alım satımında alıcı ve satıcı yönünden vergiye tabi kazanç farklı dönemlerde meydana gelebilir. Bu nedenle hazine kaybından söz edebilmek için öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun 341nci maddesi çerçevesinde bir vergi ziyasının meydana gelmesi gerekir. KVK'nun 13ncü maddesindeki düzenleme emsale aykırı bedelden kaynaklanan işlemlerde, ileride meydana gelmesi muhtemel bir vergi ziyayı için önceden bir vergilendirme yapılmasına izin vermekte midir? Diğer bir ifade ile dağıtılmış kar payı sayma işlemi aynı zamanda kurum kazancının elde edildiğini ifade eder mi?

Normal koşullarda kurum kazancı elde edildikten sonra kazancın dağıtımı söz konusu edilebilir. Her ne kadar bedel ödenmiş olsa dahi, yukarıdaki örnek olayda (B) firması satın aldığı arsayı henüz elden çıkarmamıştır. Söz konusu işlemde dolayı (B) firmasının öz kaynağında bir azalma olmakla birlikte, henüz vergi matrahında bir değişiklik olmamış, diğer bir ifade ile henüz kurumlar vergisine ilişkin bir matrah teşekkül etmemiştir. Aralarında ilişkili kişilik olmayan firmalarda tersine bir durum meydana gelmiş olsaydı, geçmiş yıl zararı dikkate alınmadan vergilendirme yapılmayacağı halde ilişkili kişiler arasındaki benzer işlemde vergilendirme dönemi meydana gelmeden vergi hesaplanması söz konusu olabilmektedir. Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla vergilendirme döneminin öne çekilmiş olması bize göre vergi hukukundaki dönemsellik ilkesinin ve "vergi ziyayı" kavramının göz ardı edilmesi sonucunu doğurmuştur. Zaten kanun hükmünde söz konusu işlemlerde kar payının dağıtımının fiilen gerçekleşip gerçekleşmediği aranmamış, vergilendirmenin dayanağı varsayım üzerine kurulmuştur. Yapılan düzenlemede kar payının ne zaman dağıtıldığı/dağıtılacağı veya hazinenin kaybının ne zaman meydana geldiği/geleceği üzerinde durulmamış, bir anlamda peşin vergilendirme yapılması öngörülmüştür.

V-Ödemenin Yapılmamış Olmasının Transfer Fiyatlandırmasına Etkisi

Firmalar transfer fiyatlandırması işlemine iki nedenle başvurur. 1.) Vergi planlaması yapmak suretiyle vergi ödeme dönemini ileriki dönemlere kaydırmak (vergi maliyetini düşürmek) Bilindiği gibi transfer fiyatlandırmasında uzun dönemde ödenecek vergi tutarı değişmemekte, sadece vergi ödeme süreleri ileriye ertelenmektedir. 2.) Finansman yönünden güçlü olan firmadan diğer tarafa kaynak aktarmak. Emsale uygun olmayan fiyatlandırma politikası ile aynı işlem içinde bu iki amaç birlikte gerçekleşebileceği gibi bazı durumlarda iki amaç farklı vergilendirme dönemlerinde gerçekleşebilir.

O halde transfer fiyatlandırması işlemi çerçevesinde borçlanılan tutarın henüz ödenmemiş veya tahsil edilmemiş olması ve yapılan işlemin her iki tarafın vergi yükünü etkilememesi durumunda fiilen dağıtılmış kar payından söz edilebilecek midir? 1 nolu KV Tebliğinin 12.4.2. maddesinde “**mükelleflerin örtülü sermaye olarak kullandıkları borçların örtülü sermayeye isabet eden tutarına ilişkin faizleri giderleştirmemeleri ve tahakkuk eden bu faiz tutarlarını ödememeleri halinde, tahakkuk eden ancak ödenmemiş olan bu tutarların henüz dağıtılmış kar payı olarak değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı**” belirtilmiştir. Muhasebe tekniği yönünden borç alınan paraya ait faizin tahakkuk ettirilebilmesi için hesaplanan faizin ya giderleştirilmesi ya da satın alınan mal veya hizmetin maliyetine ilave edilmesi gerekir. Örtülü sermaye uygulamasında alınan borca ilişkin faizin gider yazılmayıp finansman maliyeti olarak ilgili yatırımın veya malın maliyetine ilave edilmiş olması halinde borç tahakkuk ettirilmiş, ancak henüz giderleştirilmemiş ve fiilen de ödenmemiş ise bu işlem örtülü sermaye kullanımı olarak değerlendirilmeyecektir. Tebliğdeki açıklama karşısında, transfer fiyatlandırması uygulamasında da, örneğin yüksek bedelle satın alınan arsanın giderleştirilmemiş olması ve bedelin fiilen satıcıya ödenmemesi halinde satıcı firmaya fiilen dağıtılmış bir kar dağıtımından söz edilemeyecektir. Bu durumda alıcı yönünden de dağıtılmış kar payından ve ziya uğratılan bir vergiden söz edilemeyecektir. Böyle bir durumun gerçekleşmesi halinde transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemlerde de tarafların düzeltmeyi kabul etmesi halinde, fiili olarak henüz kar dağıtımı gerçekleşmediğinden vergi de tarh edilmemelidir.

VI-SONUÇ

KVK'nun 13ncü maddesine 5766 sayılı Kanun ile eklenen 7nci fıkradaki “hazine zararı” kavramı, tam mükellef kurumlar arasında meydana gelen transfer fiyatlandırmasından kaynaklanabilecek vergi kaybını, vergi ziyayı kavramından ayırarak, ilişkili iki kurum arasındaki vergi toplamına indirgemıştır. Bu kavram ilişkili şirket konumundaki tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcileri arasındaki muhtemel vergi ihtilaflarını ve özellikle aynı gruba mensup şirketler arasında yapılacak işlemlerdeki tereddütleri azaltmayı amaçlamıştır. Buna göre tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin yurt dışındaki ilişkili kişiler arasında gerçekleştirecekleri işlemlerde emsale uygun olmayan fiyat veya bedellerden dolayı her hal ve takdirde hazine zararının meydana geleceğinin kabulü gerektiğinden, bu durumdaki kişiler arasındaki işlemlerde transfer fiyatlandırması esaslı istisnasız uygulanacaktır. Ancak hazine zararının sadece kurumlar vergisi dışındaki diğer vergiler yönünden de araştırılacak olması yanında, emsal bedel esasına aykırı işlemin yapıldığı dönemde hazine zararı doğmamakla birlikte söz konusu işlemin veya işlemlerin izleyen dönemlerde yaratacağı etkilerin de hazine zararı yönünden araştırılması gerektiği yönündeki görüşlerin bulunduğu dikkate alındığında, hazine zararı konusu en azından yargının bu konuya yaklaşımı ortaya çıkıncaya kadar tartışılmaya devam edecek bir vergi sorunu olarak gözükmektedir.

