

TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASINDA “HER TÜRLÜ VERGİ” İBARESİ SORUNSALI

TRANSFER PRICING APPLICATION “ALL KINDS OF TAX” PHRASE PROBLEMATIC



Serkan TOLGA*

ÖZ

Bilindiği üzere transfer fiyatlandırması uygulamasının amacı, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına engel olmaktır. Ancak tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Kurumlar Vergisi Kanununa göre hazine zararı, 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

ABSTRACT

As it is known, the purpose of transfer pricing is to ensure that the revenues of real persons and institutions that purchase or sell goods or services with related parties are fully and accurately declared and to prevent the erosion of the tax base through transfer pricing. However, the acceptance that the profit is distributed implicitly between the full taxpayer institutions and the permanent representatives of foreign institutions in Turkey due to the domestic transactions carried out within the scope of the related party is conditional on the loss of the Treasury. According to the Corporate Tax Law, the loss of treasury is the incomplete or late accrual of all kinds of taxes that must be accrued on behalf of the institution and related persons due to the prices and prices determined in violation of the principle

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, serkan.tolga@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-5413-9337.

Tolga, S. (Şubat 2020). Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında “Her Türlü Vergi” İbaresini Sorunsalı, *Vergi Raporu*, 245, (205-213).

¹ Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesinin amacına, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Kararın 2’nci maddesinde yer verilmiştir. İlgili karar 06.12.2007 tarih ve 26.722 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Makale Türü: Derleme Makalesi

ettirilmesidir. Bu noktada, her türlü vergi toplamı kavramından ne anlaşılması gerektiği tartışma konusudur. Çalışmamızda bu kavram üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Örtülü Kazanç Dağıtımı, Hazine Zararı, Emsallere Aykırı Bedel.

Jel Sınıflandırması Kodları: H21, K34.

GİRİŞ

Kurumlar Vergisi Kanununun² (KVK) 13'üncü maddesinde "Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir." hükümlerine yer verilmiştir.

KVK ilişkili kişiyi, kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder şekilde; emsallere uygunluk ilkesini ise ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder şekilde tanımlamıştır.

of compliance with peers. At this point, what should be understood from the concept of any tax sum is the subject of discussion. In our study, this concept will be emphasized.

Keywords: Disguised Profit Distribution, Treasury Loss, Value Against Peers.

Jel Classification Codes: H21, K34.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların, kurum kazancının tespitinde indirim konu edilemeyeceği yönündeki hükümlere ise adı geçen Kanun'un 11'inci maddesinde yer verilmiştir.

1- TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASI

"Küreselleşme ile birlikte genel olarak Dünya'daki ticaret hacminin artması, uluslararası ticaretin boyutunun artmasına ve bununla orantılı olarak, uluslararası vergi hukuku alanına giren ekonomik faaliyetlerin de artmasına neden olmuştur."³ Yaşanan bu gelişmeler ülkelerin çeşitli alanlarda vergi reformu yapmasını zorunlu kılmıştır. Bu alanlardan biride transfer fiyatlandırması uygulamasıdır.

"1962 yılından itibaren Amerika Birleşik Devletleri mali mevzuatında yer alan transfer fiyatlandırması uygulaması, OECD⁴ tarafından 1974 yılında gündeme alınmış ve zaman içerisinde geliştirilerek uluslararası çapta geçerliliği olan örnek bir modele dönüştürülmüştür."⁵

Türkiye'de ise; 5422⁶ sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda "örtülü kazanç" tanımıyla yer alan

² 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 21.06.2006 tarih ve 26.205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

³ Selami Güney, Ramazan Bozkurt. "Türkiye'deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel Ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi". (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/426888>). Erişim tarihi: 26 Kasım 2019.

⁴ Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü.

⁵ Serdar PEHLİVAN. (2010). *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Vergi Denetiminin Etkinliği*. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (yayımlanmış yüksek lisans tezi) Manisa. Sayfa 22.

⁶ 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 10.06.1949 tarih ve 7.229 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 5422 sayılı Kanun, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

uygulama, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesi ile OECD düzenlemeleri rehber alınmak suretiyle "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" adı altında yeniden düzenlenmiştir.

OECD üyesi ülkelerin uluslararası düzenlemelerle güttüğü amaç "[İlişkili] İki işletme arasındaki ticari ve mali ilişkilerde oluşan koşullar, tamamen bağımsız bir şekilde birbirleriyle iş yapan bağımsız işletmeler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, bu işletmelerden birisinde oluşması beklenen, fakat bu koşullar dolayısıyla kendini göstermeyen kazanç, söz konusu işletmenin kazancına eklenebilir ve buna göre vergilendirilebilir."⁷ şeklinde özetlenebilir.

Konu ile ilgili olarak 1 seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği "Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı bu düzenlemenin kapsamı içinde olup, ilişkili kişilerle gerek yurt içi gerekse yurt dışı faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde değerlendirilecektir."⁸ açıklamalarına yer vermiştir.

2- HAZİNE ZARARI KAVRAMI

Transfer fiyatlandırmasında hazine zararı kavramı 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 şeklinde tanımlanabilir.

- İşlem iki tam mükellef kurum arasında gerçekleşirse,

- işlem tam mükellef kurum veya yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcileri arasında gerçekleşirse,
- işlem bir yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilciliğinin bir diğer yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilciliği arasında gerçekleşirse, ve işlemin tarafları ilişkili kişi ise transfer fiyatlandırması hükümleri uygulanacak ancak hazine zararı kriteri aranacaktır.

Bu noktada, sınır ötesi işlemlerde ve gerçek kişilerle yapılan işlemlerde örtülü kazanç dağıtımının varlığı hazine zararı şartının doğmasına bağlı olmayacaktır. Başka bir deyişle bu işlemlerde hazine zararı olmasa bile emsallere aykırı fiyat belirlenmişse örtülü kazanç dağıtımının varlığı kabul edilecektir.

3- HER TÜRLÜ VERGİ TOPLAMINDAN NE ANLAŞILMALIDIR

Hazine zararı tanımında yer alan 'her türlü vergi toplamı' ifadesinden ne anlaşılması gerektiği tartışmalı bir konudur. Konuyla ilgili çeşitli görüşlere ve ihtilafları ortadan kaldıracak önerilerimize çalışmanın devamında yer verilmiştir.

3.1- Hazine Zararının Tespitinde Sadece Kurumlar Vergisinin Dikkate Alınması Gerektiği Görüşü

Bu görüş, ilgili madde hükmünde yer alan "her türlü vergi toplamı" ifadesinden, gelir üzerinden alınan vergilerin, yani kurumlar açısından bakıldığında, sadece kurumlar vergisinin ve kurum kazancı üzerinden yapılan stopajın anlaşılması gerektiğini savunmaktadır.⁹

⁷ OECD 2017 Transfer Fiyatlandırması Rehberi. (<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/%C3%87ok-Ulusu-%C4%B0%C5%9Fletmeler-ve-Vergi-%C4%B0dareleri-i-%C3%A7in-OECD-Transferfiyatland%C4%B1rmas%C4%B1-Rehberi-2017.pdf>). Erişim tarihi: 26 Kasım 2019.

⁸ 1 seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği 18.11.2007 tarih ve 26.704 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁹ Transfer Fiyatlandırması yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararının Aranması Konusunda Yaşanan Sorunlar. (<http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/491.pdf>). Erişim tarihi 05 Aralık 2019.

Danıştay 4'üncü Dairesi tarafından verilen bir karar¹⁰ "Aynı holding bünyesinde yer alan şirketler arasında finans kaynaklarını holding amacı doğrultusunda işbirliği içerisinde kullanmak, finans ihtiyacı karşılanan şirketlerin de kurumlar vergisi mükellefi olmaları ve vergi kaybına neden olmamaları (örneğin finans aktarımı yapan ve yapılan şirketlerin dönem bilançolarının zararlar kapanması hali gibi) halinde, örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilemez(...)" şeklindedir.

Hazine zararı kavramının sadece kurumlar vergisi yönünden aranması gerektiğini savunan görüş, yukarıda belirtilen ve buna benzer yargı kararlarına dayanarak, KVK 13'üncü maddesinin lafzından açık açık hazine zararının hangi vergileri kapsadığının anlaşılmadığını, diğer vergi kanunlarında da bunu teyit eden hükümler bulunmadığını ve madde lafzına aykırı olarak genişletici yorum yapılmaması gerektiğini ifade etmektedir.

Yine bu görüşe göre, örtülü yollarla vergisiz kâr aktarımı KDV vasıtasıyla yapılamayacak, kâr aktarımı ancak gelir üzerinden alınan vergiler vasıtasıyla yapılabilecektir. Bu hususu savunanlar, transfer fiyatlandırmasıyla ilgili olarak kendi içinde tutarlı şekilde, KDV yönüyle eleştiri getirilmesi gerektiğini öne sürmektedir.

3.2- Hazine Zararı Kriterinde Tüm Vergi Türlerinin Dikkate Alınması Gerektiği Görüşü

Hazine zararı kriteri araştırılırken tüm vergi türlerinin dikkate alınması gerektiğini savunan çeşitli görüşlere aşağıda yer verilmiştir.

"Hazine zararına sadece kurumlar vergisi yö-

nünden bakılması, eksik bir değerlendirmeye yol açacaktır. Diğer bir anlatımla ilişkili taraflar arasındaki emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat sonucu tahakkuk eden "her türlü vergi" ifadesinden, hazine zararının sadece kurumlar vergisinin değil, kurumlar vergisi dışındaki diğer vergilerin de dâhil edilmek suretiyle aranacağı anlaşılmaktadır."¹¹

"13. Maddeye yeni eklenen fıkrada, "her türlü vergi" ye atıf yapılmakta ancak bu vergilerin türleri konusunda herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Ancak, madde gerekçesinde: "Gelir, Kurumlar ve her türlü" vergiden bahsedilmektedir. Bu ifade, sadece resim ve harçlar ve diğer kamu gelirlerinin kapsam dışı bırakıldığı konusuna açıklık getirmektedir. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi, Geçici Vergi ve Damga Vergisi de ilgili madde hükmü kapsamında değerlendirilmelidir."¹²

"Bahse konu (7) numaralı fıkrada, "her türlü vergi"ye atıf yapılmakta ancak bunların hangi vergiler olduğu konusunda bir açıklama bulunmamaktadır. Ancak, madde gerekçesinde "gelir, kurumlar ve her türlü" vergiden bahsedilmektedir. Bu husus göz önünde bulundurulduğunda, ilişkili kişiler arasında yapılan yurt içi işlemler nedeniyle, kurumlar vergisi veya diğer herhangi bir verginin eksik veya geç tahakkuk ettirildiğinin ortaya konması halinde, hazine zararı şartının sağlandığının kabulü gerekir."¹³

3.3- Hazine Zararı Kriterinde Eksik veya Geç Tahakkuk Eden Vergi Türü/Türlerinin Dikkate Alınması Gerektiği Görüşü

Bu görüşe göre, emsale aykırı fiyat veya be-

¹⁰ Danıştay 4'üncü Dairesinin 25.12.1989 tarih ve 1989/4393 sayılı Kararı. (Yargı mercilerince aynı minvalde çok sayıda karar verilmiştir.)

¹¹ Necmettin GÜNDÜZ. "Hazine Zararı Müessesesinde Özellik Arz Eden Durumlar". Vergi Raporu Dergisi. Sayı 199. Nisan/2016. S. 93.

¹² Hakan KEKLİKÇİ. *Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Kavramı ve Uygulamalı Örneklerle Dönemsel Açından Analizi*. Lebib Yalkın. Mart 2010.

¹³ Emre KARTOĞLU. "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Kavramı ve Serbest Bölgelerdeki Mükellefler". (<http://www.emrekartaloglu.com/vergisorunlari/hazine/Hazine.pdf>). Erişim tarihi: 06 Aralık 2019.

del üzerinden gerçekleştirilen işlem üzerinden, eğer örtülü kazanç aktarımı eleştirisi getirilecekse bunun yalnızca kazancın örtülü olarak dağıtıldığı varsayıldığı vergi türü itibarıyla yapılması gerekir.

Yine bu görüş, hazine zararının varlığı araştırılırken 2 aşamanın ortaya çıktığını savunmaktadır. Birinci aşama, emsale aykırı olarak belirlenen bedele dayalı işlemde, bu bedel nedeniyle iki taraf nezdinde ortaya çıkan vergilerde hazine kaybının araştırılmasıdır. İkinci aşama ise; örtülü kazanç aktarımının hangi vergi türü itibarıyla ortaya çıktığının belirlenmesi ve sadece ilgili vergi türü itibarıyla işlem tesis edilmesidir.

Bu hususları savunanlara göre “bu görüş, gerek vergi mantığına gerekse vergi adaletine daha uygundur. Zira bir vergi türü itibarıyla hazine zararına yol açan mükellef, işlemde dolayı ortaya çıkan diğer tüm vergilerden hazine zararı doğmadığı halde sorumlu tutulamaz.”¹⁴

3.4- Özellikli Durumlar

3.4.1- Damga Vergisi ve Tapu Harcı

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun¹⁵ 1’inci maddesinde, bu Kanun’a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Bilindiği üzere sözleşmeler Damga Vergisi’ne tabidir. Eğer sözleşmenin konusu belli bir paradan oluşuyorsa burada nispi esasta vergileme yapılır. Harçlar ise bir hizmet karşılığı ödenmekte ve bu noktada vergilerden ayrılmaktadır.

KVK 13’üncü maddesinin 7’nci fıkrası, hazine zararı tanımında ‘her türlü vergi’ ibaresine yer

vererek, resim ve harçlar yönünden hazine zararı araştırılması yapılmaması amacını gütmektedir. Durum damga vergisi yönünden değerlendirildiğinde ise öğretilerde bu verginin hazine zararı araştırmasına konu edilmemesi gerektiği kanaati yaygındır. Bu doğrultudaki çeşitli görüşlerine aşağıda yer verilmiştir.

“Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içi işlemlerin bir sözleşmeye dayanması durumunda, işlem bedeli emsallere uygun olsun olmasın Hazine zararı doğmayacak, sözleşmede yazan bedel üzerinden binde 9,48 oranında damga vergisi ödenmesi durumunda bu vergi yönünden herhangi bir eleştiri konusu ortaya çıkmayacaktır.”¹⁶

“İlişkili tam mükellef kurumlar arasında yapılan yurtiçi işlemlere ilişkin olarak düzenlenecek sözleşmelerde damga vergisinin, diğer işlemler dolayısıyla düzenlenen kağıtlarda olduğu gibi sözleşmede yer alan bedel üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Bu nedenle, bedelin daha sonra yapılacak bir inceleme sonucunda, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak düşük belirlendiğinin tespit edilmesi halinde, damga vergisi açısından Hazine zararının varlığından bahsedilemeyeceği kanaatindeyiz.”¹⁷

“Kanaatimizce, damga vergisi hazine zararı uygulamasındaki en önemli istisnalardan biri olmalıdır. Nitekim benzer bir şekilde bir hakkın korunmasına yönelik olarak getirilmiş olan bir diğer işlem vergisi de tapu harcıdır. Kanun lafzında “her türlü vergi” ibaresine yer verilerek harçlar

¹⁴ İsmail BARINIR. “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını İncelemelerinde Özellikli Durumlar”. (aymmo.org.tr ‘api’ gridfile ‘download). Erişim tarihi: 06 Aralık 2019.

¹⁵ 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu 11.07.1964 tarih ve 11.751 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁶ Necmettin GÜNDÜZ, a.g.m sayfa 94-95.

¹⁷ M. Fatih KÖPRÜ. “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Hazine Zararı Kavramı”. (https://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName =Vergide& publicationNumber z=8&publicationYear =2008& publicationId = 66666793). Erişim Tarihi: 10 Aralık 2019.

konunun dışında bırakılmıştır. Damga vergisinin de bu anlamda harçlarla benzerlik gösterdiği için hazine zararının test edilmesinde dikkate alınmaması ve hiçbir düzeltmeye de söz konusu edilmemesi gerektiği kanaatindeyiz.”¹⁸

Sonuç olarak, harçlar vergi tanımı içinde yer almadığından hazine zararı araştırmasına konu edilmemelidir. Bu hususta herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Damga vergisinin ise (aksine görüşler mevcut olmakla birlikte) işlem üzerinden alınan bir vergi türü olması ve şekilsel olarak harçlarla benzerlik göstermesi nedeniyle hazine zararı araştırmasına konu edilmemesi gerektiği kanaatindeyiz.

3.4.2- Serbest Bölgelerde Hazine Zararı Kriteri Aranacak mı?

Serbest bölgede faaliyet gösteren mükellefleri Transfer fiyatlandırması uygulaması yönünden irdelerken öncelikle şu iki soru cevaplanmalıdır. Birinci soru serbest bölgede faaliyet gösterenler tam mükellef midir? İkinci soru ise serbest bölgede yapılan işlemler yurt içi işlem midir?

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelge,¹⁹ kanuni veya iş merkezleri serbest bölgede bulunan şirketlerin tam mükellef kurum olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Benzer görüşte çok sayıda özelge bulunmaktadır. Bu noktada, Kanuni veya iş merkezleri serbest bölgede bulunan mükelleflerle yapılan işlemlerin tam mükelleflerle yapıldığının kabul edilmesi gerektiği tabiidir.

Serbest Bölgeler Kanununun²⁰ ‘bölgedeki mallar’ başlıklı 8’inci maddesi “Serbest bölge ile

Türkiye’nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabidir. Serbest bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmaz.” şeklindedir. Dış ticaret uygulamaları açısından durum böyle olsa da serbest bölgelerde yapılan işlemler vergi uygulamaları bakımından yurt içi işlem olarak kabul edilmektedir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 12’nci maddesinde ihracat işlemleri açıklanırken “teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya yapılmalı” ifadeleri kullanarak serbest bölgeyi yurt dışı tanımına sokmamıştır.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, serbest bölgede faaliyet gösteren mükellefler²¹ nezdinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının varlığı aranırken hazine zararı kriterinin test edilmesi gerekmektedir. “Çünkü, bu durumdaki mükellefler tam mükellef olarak kabul edilmekte (veya yabancı kurumların serbest bölgelerdeki işyeri olmakta) ve yaptıkları işlemler de yurt içi işlem olarak kabul edilmektedir.”²²

Son olarak, yargı mercilerinin bu konudaki görüşlerine yer vermek faydalı olabilecektir. Danıştay kararları²³ incelendiğinde, serbest bölge ile yapılan işlemlerde örtülü kazanç hükümlerine göre matrah farkı oluşması için;

- 1- Gösterilen emsalin sağlıklı ve isabetli olması,
- 2- Ekonomik ve ticari icaplara uygun olması,
- 3- Yapılan işlemin örtülü kazanç iddiasına konu işleme yeterince benzemesi, şartlarının arandığı görülmektedir.

¹⁸ İsmail BARINIR. “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını İncelemelerinde Özellikli Durumlar”. (aymmo.org.tr ‘api’ gridfile ‘download). Erişim tarihi: 06 Aralık 2019.

¹⁹ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 19.02.2009 tarih ve 176300-ÖZ-440/1486 sayılı özelgesi.

²⁰ 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu 15.06.1985 tarih ve 18.785 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²¹ Serbest bölgedeki tam mükellef kurumlar ile bu bölgedeki yabancı kurumların birbirleriyle veya Türkiye’deki tam mükellef kurumlar ile Türkiye’deki yabancı kurumların işyeri veya daimi temsilcileriyle yaptıkları işlemler kastedilmektedir.

²² Emre KARTOĞLU “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Kavramı ve Serbest Bölgelerdeki Mükellefler”. (<http://www.emrekartaloglu.com/vergisorunlari/hazina/Hazine.pdf>). Erişim tarihi: 06 Aralık 2019.

²³ Danıştay 4. Dairesinin 06.02.2007 tarih ve 2007/485 sayılı kararı.

3.4.3- Hazine Zararı ve Vergi Ziyai Kavramları

Bu noktada, Hazine zararı kavramı ile benzerlik gösteren vergi ziyai kavramına da değinmek yararlı olabilecektir.

Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Hazine zararı ise vergi ziyaiden farklı olarak tek bir mükellef nezdinde yapılan tekil bir değerlendirmenin değil, transfer fiyatlandırması işlemine taraf olanların tamamı nezdinde yapılan toplu bir değerlendirmenin sonucudur.

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, hazine zararının vergi ziyaiden daha geniş bir alanı kapsadığı yorumları yapılabilir.

4- DEĞERLENDİRME

Çalışmamızın bundan önceki bölümlerinde, Hazine zararı tanımına ve bu tanımda yer alan her türlü vergi toplamı ifadesine ilişkin çeşitli görüşlere detaylı olarak yer verilmiştir. Bu noktada, mevcut durum değerlendirilecek ve transfer fiyatlandırması uygulamasına işlerlik kazandıracığı düşünülen önerilere yer verilecektir.

4.1- Mevcut Durum

Vergi kanunları uygulanırken öncelikle kanun lafzı göz önünde bulundurulacaktır. KVK 13 maddesinin 7 numaralı fıkrası lafzen değerlendirildiğinde, yasa koyucu “her türlü vergi” ibaresini kullanarak resim ve harçlar nezdinde hazine zararı araştırılması yapılmasını açıkça engellemiştir. Bu hususta tereddüt yoktur.

Ancak Kanun lafzından her türlü vergi ibaresinden ne kastedildiği tam olarak anlaşıla-

mamakta ve uygulamada görüş ayrılıkları ortaya çıkmaktadır. Bu noktada, kanun lafzının açık olmadığı görülmektedir. Vergi kanunları uygulanırken lafzın açık olmadığı hallerde, kanunun konuluşundaki maksada bakmak gerekecektir. İlgili madde gerekçesinde²⁴: “Gelir, Kurumlar ve her türlü” vergiden bahsedilmektedir. Bu ifadeden yasa koyucunun gelir, harcama ve servet üzerinden alınan vergiler yönünden hazine zararı kriterinin araştırılmasını amaçladığı gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır.

Öğretide salt bu sonucu kabul edenlerin sayısı az değildir. Bu görüşte olanlar hazine zararı araştırması yapılırken sadece gelir üzerinden alınan vergilerin değil kdv, ötv, damga vergisi ve diğer tüm vergilerin dikkate alınmasını savunmaktadırlar.

Ancak yasanın böyle yorumlanması halinde vergilemede adalet ilkesinden uzaklaşılacağı açıktır. Örneğin damga vergisi harcama üzerinden alınan bir vergidir. Bu yönüyle ilişkili kişiler arasında emsallere aykırı fiyat ve bedelle gerçekleştirilen bir mal satışı nedeniyle düzenlenen sözleşmeye istinaden damga vergisinin eksik tahakkuk ettiği gerekçesiyle kurumlar vergisi yönünden tarhiyat yapılması (işlemin tarafları açısından kurumlar vergisi yönünden eksik veya geç tahakkuk olmadığı durumda) vergilemede adalet ilkesi ile bağdaşmayacaktır.

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, kanunda düzenlemeye gidilmeden, KVK 13’üncü maddesinin 7’nci fıkrasında geçen her türlü vergi ibaresinden ne anlaşılması gerektiği hususunda uygulama birliği sağlanması mümkün değildir.

4.2- Yasal Değişiklik İhtilafları Ortadan Kaldıracaktır

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun²⁵

²⁴ TBMM Mevzuat Bilgi Sistemi. 5766 Sayılı Kanun. (<https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=61196&pkanunnumarasi=5766>). Erişim tarihi: 13 Aralık 2019.

²⁵ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 24.12.2003 tarih ve 25.326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

36'ncı maddesi mükellef ve sorumluların vergiye uyumunun teşvik edileceğini hüküm altına almıştır. Bahsedilen madde mükelleflerin vergi uyumsuzluğunu en aza indirmeyi amaçlamaktadır. "Vergi uyumsuzluğu; vergi yükümlülüğünün bilerek düşük ya da yüksek gösterilmesinden veya yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık ve benzeri diğer nedenlerden kaynaklanmaktadır."²⁶ Vergi kanunları uygulanırken ortaya çıkan gri alanların, mükelleflerin vergiye uyumunu azaltacağı açıktır.

Belirtilen sebeplerle, KVK 13'üncü maddesinde yer verilen hazine zararı tanımında geçen her türlü vergi ibaresinin açıklığa kavuşturulması gerektiği kanaatindeyiz. Bu ibare açıklığa kavuşturulurken, yeni ihtilaflara yol açmamak için düzenleme ikincil mevzuatla değil doğrudan Kurumlar Vergisi Kanununda yapılacak değişikliklerle gerçekleştirilmelidir.

Yasal düzenleme yapılırken, 'her türlü vergi ibaresi yerine', hazine zararı araştırmasına konu edilmesi amaçlanan vergilerin kanunda ismen sayılması gri alanları ortadan kaldıracaktır. Bu noktada, gelir üzerinden alınan vergiler (gelir ve kurumlar vergisi ile bunlara ilişkin geçici vergi ve stopaj vergisi), kdv ve ötv ibaresinin kullanılmasının optimal vergilemeyi sağlayacağı düşünülmektedir. Böyle bir yaklaşımla hem dolaylı vergilerin hazine açısından önemi gözetilmiş olacak, hem de vergilemede adalet ilkesi zedelenmeyecektir.

Son olarak, yapılacak düzenlemede eksik geç tahakkukun bir vergi türünde doğmuş olmasının diğer vergi türleri açısından sonuç doğurup/doğurmayacağı açıkça belirtilmelidir. Bu noktada, hazine zararı araştırması yapılırken her verginin kendi içinde değerlendirilmesi transfer fiyatlandırması uygulamasından beklenen amaçla örtüşmeyecektir. Yapılacak düzenlemede ismen

sayılan vergi türlerinden birinde hazine zararının ortaya çıkması halinde diğer vergi türleri nezdinde de eleştiri yapılması hususuna açıkça yer verilmelidir. Bu hususun, mükellefleri, 'ilişkili kişi' tanımında yer alan kişi/kurumlarla yaptıkları işlemlerde, emsallere uygun fiyat ve bedel belirleme noktasına taşıyacağı düşünülmektedir.

SONUÇ

Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde transfer fiyatlandırması uygulamasına yönelik hükümler bulunmaktadır. İlgili maddenin 7'nci fıkrası, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulünü Hazine zararının doğması şartına bağlamıştır. Aynı fıkra hazine zararını "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." şeklinde tanımlamıştır. Bu noktada, yasa koyucunun hazine zararı araştırmasında harç ve resimleri dikkate almama gayesinde olduğu kanun lafzından anlaşılmaktadır.

Kanun lafzından anlaşılmayan ve uygulamada ihtilaflara yol açan husus ise yasa koyucunun 'her türlü vergi' ibaresiyle hangi vergi türlerini hazine zararı araştırmasına konu etmek istediğidir. Bilindiği üzere, vergi hukukunda yorum kanun lafzının açık olmadığı hallerde önem kazanmaktadır. Vergi kanunlarının yorumlanma sistematiki göz önüne alındığında, yasa koyucunun, gelir üzerinden alınan vergilerin yanı sıra harcama ve servet üzerinden alınan vergileri de hazine zararı araştırmasına konu etmeyi amaçladığı sonucuna

²⁶ Niyazi ÖZPEHRİZ. (2005). "Vergi Uyum ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Tedbirler". (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3546>). Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 283. S. 169. Erişim tarihi: 13 Aralık 2019.

varılmaktadır. Bu durumun vergilemede adalet ilkesi bağlamında yaratacağı olumsuz sonuçlara çalışmamızda detaylı olarak yer verdik.

Sonuç olarak, hazine zararı tanımında yer alan 'her türlü vergi' ibaresinden ne anlaşılması gerektiğinin yasal düzenlemeyle açıklığa kavuşturulmasının zorunlu olduğu görülmektedir. Düzenlemenin yapılması halinde önemli bir vergi güvenlik müessesesi olan transfer fiyatlandırması uygulamasında standartlaşma sağlanacak ve uygulamadan beklenen verim alınabilecektir.

KAYNAKÇA

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 1 seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği
- BARINIR, İ. "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım İncelemelerinde Özellikli Durumlar". (aymmo.org.tr 'api' gridfile ' download). Erişim tarihi: 06 Aralık 2019.
- Danıştay 4. Dairesinin 25.12.1989 tarih ve 1989/4393 sayılı Kararı
- Danıştay 4. Dairesinin 06.02.2007 tarih ve 2007/485 sayılı kararı.
- GÜNDÜZ, N. "Hazine Zararı Müessesesinde Özellik Arz Eden Durumlar". Vergi Raporu Dergisi. Sayı 199. Nisan/2016. S. 93.
- GÜNEY, S., BOZKURT, R. "Türkiye'deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel Ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi". (https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/426888). Erişim tarihi: 26 Kasım 2019.
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.02.2009 tarih ve 176300-ÖZ-440/1486 sayılı özeldesisi.
- KARTOĞLU, E. "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Kavramı ve Serbest Bölgelerdeki Mükellefler". (http://www.emrekartaloglu.com/vergisorumlari/hazina/Hazine.pdf). Erişim tarihi: 06 Aralık 2019.
- KEKLİKÇİ, H. "Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Kavramı ve Uygulamalı Örneklerle Dönemsel Açından Analizi. Lebib Yalkın. Mart 2010.
- KÖPRÜ, M. F. "Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Hazine Zararı Kavramı". (https://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName =Vergide& publicationNumber z=8&publicationYear =2008& publicationId = 66666793). Erişim tarihi: 10 Aralık 2019.
- OECD 2017 Transfer Fiyatlandırması Rehberi
- ÖZPEHRİZ, N. (2005). "Vergi Uyum ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Tedbirler". (http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3546). S. 169. Erişim tarihi: 13 Aralık 2019.
- PEHLİVAN, S. (2010). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Vergi Denetiminin Etkinliği. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (yayımlanmış yüksek lisans tezi) Manisa. S.22
- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Karar
- "Transfer Fiyatlandırması yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararının Aranması Konusunda Yaşanan Sorunlar". (http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/491.pdf). Erişim Tarihi 05 Aralık 2019.