

HAZİNE ZARARI MÜESSESESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

SPECIAL ISSUES IN THE TREASURY LOSS CONCEPT



Necmettin GÜNDÜZ*

ÖZ

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesine eklenen yedinci fıkra hükmü ile, belirli kurumların 01.01.2008 tarihinden itibaren gerçekleştirdikleri yurt içi işlemlerde örtülü kazanç yönünden gerekli işlemlerin yapılabilmesi için Hazine zararı şartı aranmaktadır. Çalışmamızda Hazine zararı kavramı ve bu kavramla ilgili olarak dikkat edilmesi gereken özellikli durumlar hakkında açıklamalarda bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Örtülü Kazanç, İlişkili Kişi, Hazine Zararı, Kâr Payı

ABSTRACT

According to seventh paragraph of Article 13 of Corporate Tax Law, no. 5520, there must be Treasury loss to be able to claim that corporates have shifted their profits though transfer pricing. This study explores the concept of Treasury loss and some special issues related to this topic.

Keywords: Profit shifting, related party, Treasury loss, dividend

1- GİRİŞ

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan "Örtülü Kazanç" müessesesi, uluslararası alandaki gelişmeler ve özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)'nin düzenlemeleri dikkate alınarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. İlişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedeli ifade eden transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasındaki mal ve hizmet alım satımlarının, iktisadi ve ticari koşullar dikkate

* Vergi Müfettişi

alınarak nasıl belirlenmesi gerektiği yönünde temel prensipleri ortaya koyan bir kavramdır. Örtülü kazanç dağıtımı ise kurum kazancının vergilendirilmeden kurum dışına aktarılmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla, transfer fiyatlandırması ve örtülü kazanç dağıtımı kavramları bir arada değerlendirildiğinde, “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı”, ilişkili kişilerin aralarında yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki fiyat veya bedeli, emsallerinden farklı tespit etmek suretiyle vergi matrahını aşındırmaları ve kurum kazancının vergilendirilmeden ortaklara veya diğer ilişkili kişilere aktarılması sonucunu doğurmaktadır. Bu çerçevede yapılan düzenlemelerin 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.¹

Bu kapsamda kurumların² ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımı³ sonucu ortaya çıkan kazanç, şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılarak vergilendirilecektir. Yapılacak vergilendirme ve müteakip karşı taraf düzeltilmesi sonucunda söz konusu düzenleme amacına ulaşmış olacaktır.

Bununla birlikte 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 bağlanmıştır. Diğer bir anlatımla sözü geçen kurumların aralarında gerçekleştirecekleri ilişkili kişi kapsamındaki işlemlerde emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyat tespit edilse dahi Hazine zararı ortaya çıkmamışsa, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 11/1-c ve 13’üncü maddeleri kapsamında herhangi bir işlem yapılamayacaktır.

2- HAZİNE ZARARI KAVRAMI VE HAZİNE ZARARININ ORTAYA ÇIKTIĞI DÖNEMİN TESPİTİ

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13’üncü maddesinin 7 numaralı fıkrası hükmü uyarınca, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi⁴ kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıl-

¹ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber (2010), http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/transfer_fiyatlandirma2010.pdf Erişim Tarihi:23 Şubat 2016

² “Kurum” ifadesi sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeleri ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

³ Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları’nın uygulaması bakımından; • Alım, • Satım, • İmalat ve inşaat, • Kiralama ve kiraya verme, • Ödünç para alınması ve verilmesi, • İkramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren diğer işlemler her halükarda mal veya hizmet alımı ya da satımı olarak dikkate alınacaktır.

⁴ TM Kurum açısından ilişkili kişi kavramı;

- Kurumların kendi ortaklarını,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları, TM
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları, TM
- Ortakların eşlerini, TM
- Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını ifade etmektedir.

düğünün kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararı kavramından anlaşılması gereken; 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.

Diğer taraftan, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemlerin hazine zararını içermesi durumunda, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. İfade edilen husus hazine zararı kavramı ile birlikte değerlendirildiğinde ilişkili kişiler arasında yapılan işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtılıp dağıtılmadığının tespitinde hazine zararının hangi tarih ya da dönem itibarıyla dikkate alınacağı konusunun yapılan düzenlemede net olarak ifade edilmediği görülecektir. Durum böyle olmakla birlikte, yasal düzenlemeler ışığında hazine zararının ortaya çıktığı tarih ve dönem açısından aşağıdaki gibi hareket edilmesi kanaatindeyiz:

Örtülü kazancın hizmetten kaynaklanması durumunda, ilişkili taraflar hazine zararı şartını emsallere uygunluk ilkesine aykırı işlemin gerçekleştiği tarih itibarıyla tespit edebileceklerdir. Çünkü hizmet ifalarında, işlem bedeli, hizmetin gerçekleştiği anda bir hizmeti ifa eden tarafından gelir, hizmeti alan açısından ise gider olarak dikkate alınabilecektir.

Diğer taraftan örtülü kazancın mal tesliminden veya amortismanına tabi iktisadi kıymetten kaynaklanması durumunda ise hazine zararının dikkate alınacağı dönemin tespiti tartışmalı hale gelmektedir. Şöyle ki; emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat üzerinden gerçekleşen mal teslimlerinde, satıcı işlem tarihi itibarıyla işlem bedelinin tamamını gelir olarak hesaplarına kaydedebilirken; alıcının işlem bedelinin tamamını gider yazabilmesi için söz konusu malların tamamını kanunun izin verdiği işlemler doğrultusunda stoğundan çıkarmış olması (satış veya gıda bankacılığı kapsamında bağış gibi) gerekmektedir. Ancak uygulamada çoğu zaman alıcı tarafından alınan malların tamamı teslimin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar stoktan çıkarılmamaktadır. Böyle durumlarda hazine zararına, söz konusu işlemin gerçekleştiği tarih itibarıyla mi; yoksa malların tamamının stoktan çıkarıldığı ve gider yazıldığı tarih itibarıyla mi bakılması gerektiği hususunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Ancak bu hususun açıklığa kavuşturulması halinde örtülü kazanç dağıtımının gerçekleşip gerçekleşmediği; eğer gerçekleşmişse örtülü kazanç sonucu dağıtıldığı kabul edilen kar payı/ana merkeze aktarılan tutarın döneminin tespiti mümkün olacaktır. Şöyle ki;

Emsallere uygunluk ilkesine aykırı işlemin gerçekleştiği tarih itibarıyla satıcının gelir, alıcının da gider yazdığı tutarlar dikkate alınarak hazine zararının oluşup oluşmadığı tespit edilirse; örtülü kazanç dağıtımının tüm vergi kanunları açısından tespiti işlem tarihi itibarıyla araştırılabilecektir. Bu durumda hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutarın tespiti açısından da işlemin gerçekleştiği hesap dönemi dikkate alınabilecektir.

Emsallere uygunluk ilkesine aykırı işlem bedelinin tamamının alıcı ve satıcı açısından gelir ve gider olarak dikkate alındığı tarih itibarıyla hazine zararının oluşup oluşmadığı tespit edilirse; farklı dönemlerde farklı vergi türleri açısından hazine zararının ortaya çıkması gibi bir sonuçla karşılaşılacaktır. Böyle bir durumda hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutarın tespitinde hangi dönemin dikkate alınacağı da belirsiz hale gelmektedir. İşleme konu malların tamamının alıcının stokundan çıkması işlem tarihini izleyen hesap dö-

nemlerine sarktığı durumda dağıtılan örtülü kazanç hangi hesap dönemi itibariyle kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar olarak kabul edilecektir?

Bu sorulara maruz kalmamak ve işlemin mükellefler açısından karmaşık bir hale getirmemek için emsallere uygunluk ilkesine aykırı işlemin gerçekleştiği tarih itibariyle satıcının gelir, alıcının da gider yazdığı tutarlar dikkate alınarak hazine zararının oluşup oluşmadığı tespit edilmesinin daha doğru olacağını düşünmekteyiz.

3- HAZİNE ZARARI KAVRAMININ TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLU ile ÖRTÜLÜ KAZANCIN TESPİTİNE ETKİSİ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin 7 numaralı fıkrasında yapılan tanım dikkate alındığında Hazine zararı ile ilgili olarak aşağıda yer alan sonuçlara ulaşılabilmektedir:

- Hazine zararına konu işlem yurtiçi işlem olmalıdır.
- Yurt içi işlemde emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir işlem fiyatı belirlenmiş olmalıdır.
- Yurtiçi işlem sadece;
- İlişkili kişi konumundaki iki tam mükellef kurum veya
- İlişkili kişi konumundaki yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcileri veyahut
- İlişkili kişi konumundaki tam mükellef kurum ile yabancı kurumun Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcileri arasında gerçekleşmelidir.
- İfade edilen ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlem sonucu tahakkuk edecek verginin, tahakkuk etmesi gereken vergiden az olması veya tahakkuk etmesi gereken verginin geç tahakkuk etmesi gerekmektedir.

Ayrıca Hazine zararı düzenlemesi 2008 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin 01.01.2008 tarihinden itibaren aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemlerde hazine zararının oluşup oluşmadığı hususu göz önünde bulundurulacaktır. İfade edilen şartların tamamının birlikte gerçekleşmesi durumunda emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ile emsallere uygun fiyat arasındaki fark örtülü kazanç olarak kabul edilecektir.

Örnek:

Tam mükellef (N) AŞ aktifinde kayıtlı olan iş yerini ortağı Bayan (S)'nin sahibi olduğu tam mükellef (K) AŞ'ye 01.01.2015 tarihinde bir yıllığına 36.000 TL'ye kiraya vermiştir. Söz konusu iş yerinin emsallere uygun kira bedeli ise 60.000 TL'dir. Tam mükellef (N) AŞ ile (K) AŞ'nin 2015 takvim yılı beyanname bilgileri aşağıda yer almaktadır:

2015 Takvim Yılı Beyanname Bilgileri	(N) AŞ	(K) AŞ
Ticari Bilanço Kârı	140.000	40.000
KKEG	10.000	18.000
İstisnalar	5.000	8.000
5/1-b	5.000	0
5/1-c	0	8.000
Geçmiş Yıl Zararı	30.000	10.000
Diğer İndirimler	15.000	20.000
Matrah	100.000	20.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	20.000	4.000

Yukarıda yer alan tablodan görüleceği üzere iki tam mükellef kurumun tahakkuk eden vergi toplamı (20.000+4.000) 24.000 TL'dir. Bununla birlikte kiralama işlemi emsallere uygun bedeli olan 60.000 TL üzerinden gerçekleştirilmiş olsaydı, tam mükellef kurumların 2015 takvim yılı beyanları aşağıdaki tablodaki gibi gerçekleşecekti:

2015 Takvim Yılı Beyanname Bilgileri	(N) AŞ	(K) AŞ
Ticari Bilanço Kârı	164.000	16.000
KKEG	10.000	18.000
İstisnalar	5000	8000
5/1-b	5000	0
5/1-c	0	8000
Geçmiş Yıl Zararı	30.000	10.000
Diğer İndirimler	15.000	20.000
Matrah	124.000	0
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	24.800	0

Görüleceği üzere söz konusu yurtiçi kiralama işlemi emsallere uygun fiyat olan 60.000 TL üzerinden gerçekleştirilseydi, tahakkuk edecek vergi toplamı 24.800 TL olacaktır. Bu durum ise kiralama işleminin emsallere uygunluk ilkesine aykırı gerçekleşmesi sonucu Hazine zararının ortaya çıktığını göstermektedir.

Öte yandan Hazine zararı şartının gerçekleşmediği durumda tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemlerde emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir fiyat tespit edilmiş olsa dahi transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedilemeyecektir.

Örnek:

Tam mükellef (N) AŞ aktifinde kayıtlı olan iş yerini ortağı Bayan (S)'nin sahibi olduğu tam mükellef (K) AŞ'ye 01.01.2015 tarihinde bir yıllığına 36.000 TL'ye kiraya vermiştir. Söz konusu iş yerinin emsal kira bedeli ise 60.000 TL'dir. Tam mükellef (N) AŞ ile (K) AŞ'nin 2015 takvim yılı beyanname bilgileri aşağıda yer almaktadır:

2015 Takvim Yılı Beyanname Bilgileri	(N) AŞ	(K) AŞ
Ticari Bilanço Kârı	140.000	188.000
KKEG	10.000	0
İstisnalar	5.000	8.000
5/1-b	5.000	0
5/1-c	0	8.000
Geçmiş Yıl Zararı	30.000	10.000
Diğer İndirimler	15.000	20.000
Matrah	100.000	150.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	20.000	30.000

Yukarıda yer alan tablodan görüleceği üzere iki tam mükellef kurumun tahakkuk eden vergi toplamı (20.000+30.000) 50.000 TL'dir. Bununla birlikte kiralama işlemi emsallerine uygun olarak ger-

çerkeştirilmiş olsa idi, tam mükellef kurumların 2015 takvim yılı beyanları aşağıdaki tablodaki gibi gerçerkeşleşecekti:

2015 Takvim Yılı Beyanname Bilgileri	(N) Aş	(K) Aş
Ticari Bilanço Kânı	164.000	164.000
KKEG	10.000	0
İstisnalar	5000	8000
5/1-b	5000	0
5/1-c	0	8000
Geçmiş Yıl Zararı	30.000	10.000
Diğer İndirimler	15.000	20.000
Matrah	124.000	126.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	24.800	25.200

Görüleceği üzere yurtiçinde yapılan kiralama işleminde her ne kadar emsallere uygunluk ilkesine aykırı kira bedeli belirlenmiş olsa da tahakkuk eden toplam kurumlar vergisi (20.000+30.000), tahakkuk edecek kurumlar vergisine (24.800+25.200) eşit olacağından kurumlar vergisi yönünden eksik veya geç tahakkuk ettirilen bir vergi söz konusu değildir. Dolayısıyla emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyattan gerçerkeşleşen kiralama işleminde hazine zararı ortaya çıkmamıştır.

Yukarıda yer alan örneklerden de görüleceği üzere hazine zararının var olup olmadığı değerlendirilirken emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenen fiyat ile emsallere uygun fiyat arasındaki farkın, ilişkili tarafların beyannamelerinde ortaya çıkardığı etki dikkate alınarak vergi toplamında bir artışın olup olmadığı değerlendirilmektedir. Konuya bu açıdan bakıldığında emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyat belirlenen işlemin kaynağının mal teslimi mi, hizmet ifası mı veya ATİK teslimi mi olduğu veyahut işlemin duruma göre gelir veya gider olarak yazılmasına kanunların izin verip vermediği hususları önem kazanmaktadır. İfade edilen hususlar aşağıda ayrı başlıklar altında irdelenerek hazine zararı yönünden ortaya çıkacak sonuçlar değerlendirilecektir.

3.1- İlişkili Taraflar Arasında Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırı Bedelden Hizmet İfası Olması Durumunda Hazine Zararı

Hizmet, fiziksel özelliğe sahip emtia veya ATİK'in tersine, elle tutulamayan ve saklanması mümkün olmayan bir yapıya sahip olup, hizmet ifası sonucunda hizmeti ifa eden, hizmeti alana bir fayda sağlamaktadır. Hizmet ifasında sağlanan faydanın parasal değeri, kanunlarda aksi belirtilmemiş olmak kaydıyla dönem kazancının tespitinde hizmeti ifa eden tarafından gelir, hizmeti alan tarafından gider olarak dikkate alınacağından; transfer fiyatlandırmasına konu hizmet bedeli de hizmeti ifa eden ilişkili kurum tarafından dönem kazancının tespitinde gelir olarak, hizmeti alan ilişkili kurum tarafından ise dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Kısım kısım hizmet ifalarında ise ifa edilen kısım sınırlı olmak üzere aynı şekilde hareket edilecektir.

Diğer taraftan, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçerkeşleştikleri yurt içi hizmetlerin emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyattan gerçerkeşleştiğinin belirlenmesi durumunda; hizmeti ifa edenin hizmet bedelini gelir, hizmeti alanın ise gider olarak kayıtlarına yansıttığı bilindiği için, emsallere uygunluk ilkesine

aykırı olarak tespit edilen fiyat ile emsallerle uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek fiyat arasındaki fark; hizmeti ifa edenin dönem kazancına gelir olarak, hizmeti alan ilişkili tarafın dönem kazancına ise gider olarak eklenecektir. Bu şekilde yeniden düzenlenen ilişkili taraf beyannameleri sonucunda ortaya çıkacak matrah toplamı üzerinden tahakkuk etmesi gereken vergi tutarının, ilişkili tarafların tahakkuk eden toplam vergi tutarından yüksek olması durumunda Hazine zararının varlığından bahsedilecektir. Tahakkuk etmesi gereken vergi tutarının tahakkuk eden vergi tutarından yüksek olmadığı durumlarda ise Hazine zararının varlığından bahsedilemeyecektir.

Örnek:

Tam mükellef (A) AŞ 2015 hesap döneminde ilişkili olduğu tam mükellef (B) AŞ'ye emsallere uygun bedeli 150.000 TL olan bir hizmet karşılığında 100.000 TL tutar üzerinden fatura düzenlemiştir. Faturada yer alan söz konusu tutar ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesinde (A) AŞ tarafından hâsılat; (B) AŞ tarafından hizmet maliyeti olarak sonuç hesaplarına yansıtılmıştır. 2015 hesap döneminde (A) AŞ 80.000 TL kazanç; (B) AŞ ise 5.000 TL zarar beyan etmiş olup, kurumların 2015 hesap dönemi beyanname özet bilgileri aşağıdaki gibidir:

(A) A.Ş.		(B) AŞ		Hazine Kasasına
Beyan Edilen Kazanç (a)	Kurumlar Vergisi (b)=(a x %20)	Beyan Edilen Kazanç (c)	Kurumlar Vergisi (d)=(c x %20)	Girecek Tutar (e)=(b+d)
80.000	16.000	(-5.000)	0	16.000

Söz konusu hizmet teslimi, emsallerine uygun fiyatı olan 150.000 TL üzerinden yapılırsa, mükelleflerin beyan edeceği matrahlar ve hazinenin kasasına girecek tutar aşağıda yer alan tabloda gösterildiği gibi olacaktır;

(A) A.Ş.		(B) A.Ş.		Hazine Kasasına
Beyan Edilen Kazanç (a)	Kurumlar Vergisi (b)=(a x %20)	Beyan Edilen Kazanç (c)	Kurumlar Vergisi (d)=(c x %20)	Girecek Tutar (e)=(b+d)
130.000	26.000	(-55.000)	0	26.000

Örnekte görüleceği üzere ilişkili tam mükellef kurumlar arasında yapılan işlem emsaline uygun olarak yapılmış olsaydı Hazine kasasına girecek tutar 10.000 TL fazla olacaktır. Hazine zararının ortaya çıktığı böyle bir durumda ilişkili taraflar arasında gerçekleşen 50.000 TL tutarındaki örtülü kazançla ilişkin gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Diğer taraftan her iki kurumun satışa isabet eden farkı (50.000 TL) aşan tutarda kar etmesi durumunda hazine zararı ortaya çıkmamış olsa da bu nedenle gerekli düzeltme işlemlerinin yapılmasına gerek olmayacaktır.⁵

⁵ Necmettin Gündüz, (2015), "Transfer Fiyatlandırması Yolu İle Örtülü Kazanç Dağıtımında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Ağustos/2015 Sayı:140

3.2- İlişkili Taraflar Arasında Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırı Bedelden Mal Teslimi Olması Durumunda Hazine Zararı

Hazine zararı ile ilgili olarak buraya kadar yapılan açıklamalar değerlendirildiğinde, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemlerde Hazine zararı yoktur diyebilmemiz için;

- İlişkili taraflardan her ikisinin de vergilendirilmiş bir kazancının olması,
- Örtülü kazanç dağıtımına konu işlem bedelinin tamamının bir kurumda gelir olarak; diğer kurumda ise gider olarak sonuç hesaplarına yansımaları ve
- Emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel ile emsallere uygun bedel arasındaki farkın, ilişkili tarafların ilgili dönem beyannamelerinde yer alan matrahların toplamından düşük olması gerekmektedir.

Diğer taraftan mal teslimlerinde, teslimi gerçekleştiren taraf işlem bedelini dönem kazancının tespitinde gelir olarak hesaplarına yansıtırken; malı teslim alan taraf mal için ödediği bedeli öncelikli olarak "150.İLK MADDE MALZEME", "153.TİCARİ MALLAR gibi bir bilanço hesabına alır. Bu şekilde bilanço hesabına alınan mallar ise ancak kanunların izin verdiği şekilde tüketildikleri (satış, gıda bankalarına bağış vb.) anda 620.SATILAN MAMUL MALİYETİ", "621.SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ", 659. DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR" gibi bir hesaba kaydedilerek giderleştirilir.

Konuya bu yönüyle bakıldığında emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen mal teslimlerinde Hazine zararının oluşmaması için işlem bedelinin tamamının aynı dönem içerisinde satıcıda gelir olarak; alıcıda ise gider olarak sonuç hesaplarına yansımaları gerekmektedir. Ancak alıcının ilişkili kişiden teslim aldığı malların tamamını aynı dönem içerisinde sonuç hesaplarına intikal ettirememesi durumunda (malların tamamının satılmayıp bir kısmının dönem sonu itibarıyla stokta kalması gibi) hazine zararı kaçınılmaz bir sonuç olarak ortaya çıkacaktır.

Örnek:

Tam mükellef (A) AŞ 2015 hesap döneminde ilişkili olduğu (B) AŞ'ye emsallere uygun bedeli 150.000 TL olan emtia karşılığında 100.000 TL tutar üzerinden fatura düzenlemiştir. Faturada yer alan söz konusu tutar (A) AŞ tarafından yasal defterlerine gelir olarak yansıtılırken; (B) AŞ tarafından 153.TİCARİ MALLAR hesabına alınmıştır. 2015 hesap döneminin sonunda söz konusu malların tamamının (B) AŞ'nin stoklarında olduğu tespit edilmiştir. Aynı hesap döneminde (A) AŞ 80.000 TL, (B) AŞ ise 50.000 TL kazanç beyan etmiş olup, kurumların 2015 hesap dönemi beyanname özet bilgileri aşağıdaki gibidir:

(A) A.Ş.		(B) AŞ		Hazine Kasasına
Beyan Edilen Kazanç (a)	Kurumlar Vergisi (b)=(a x %20)	Beyan Edilen Kazanç (c)	Kurumlar Vergisi (d)=(c x %20)	Girecek Tutar (e)=(b+d)
80.000	16.000	50.000	10.000	26.000

Bununla birlikte; söz konusu mal teslimi, emsallerine uygun fiyatı olan 150.000 TL üzerinden yapılmış olsaydı, örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı olan 50.000 TL ilişkili tarafların dönem kazançlarının tespitinde dikkate alınacaktı ve mükelleflerin beyan edeceği matrahlar, dolayısıyla da Hazine'nin kasasına girecek tutar aşağıda yer alan tabloda gösterildiği gibi olacaktı;

(A) A.Ş.		(B) A.Ş.		Hazine Kasasına Girecek Tutar (e)=(b+d)
Beyan Edilen Kazanç (a)	Kurumlar Vergisi (b)=(a x %20)	Beyan Edilen Kazanç (c)	Kurumlar Vergisi (d)=(c x %20)	
130.000	26.000	50.000	10.000	36.000

Yukarıda yer alan tablodan da görüleceği üzere (B) AŞ emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyattan teslim aldığı malların tamamını dönem sonu itibariyle stokta bulundurduğu için Hazine zararının tespiti için yapılan düzeltme işlemleri sonucunda (B) AŞ'nin sonuç hesaplarında ve dolayısıyla beyannamesinde herhangi bir değişiklik ortaya çıkmamıştır. Öte yandan (A) AŞ teslimin yapıldığı anda teslim bedelini gelir hesaplarına yansıttığı için beyan ettiği kazanç tutarı 50.000 TL artmıştır. Sonuç olarak ilişkili kişiler arasında yapılan teslim emsallere uygun fiyattan yapılmış olsaydı, Hazine'nin kasasına girecek tutar 26.000 TL yerine 36.000 TL olacağından Hazine zararı ortaya çıkmıştır.

Örnek:

Tam mükellef (A) AŞ 2015 hesap döneminde ilişkili olduğu (B) AŞ'ye emsallere uygun bedeli 150.000 TL olan emtia karşılığında 100.000 TL tutar üzerinden fatura düzenlemiştir. Faturada yer alan söz konusu tutar (A) AŞ tarafından yasal defterlerine gelir olarak yansıtılırken; (B) AŞ tarafından 153-TİCARİ MALLAR hesabına alınmıştır. 2015 hesap döneminin sonu itibariyle söz konusu malların tamamının (B) AŞ tarafından 200.000 TL'ye satıldığı; bu işlem sonucunda (B) AŞ tarafından satış bedelinin tamamının dönem kazancının tespitinde gelir olarak, malın alış fiyatı olan 100.000 TL'nin ise dönem kazancının tespitinde maliyet olarak dikkate alındığı tespit edilmiştir. İfade edilen işlemleri de kapsayan 2015 hesap dönemi beyannamelerinde (A) AŞ 80.000 TL (B) AŞ ise 50.000 TL kazanç beyan etmiş olup, kurumların 2015 hesap dönemi beyanname özet bilgileri aşağıdaki gibidir:

(A) A.Ş.		(B) AŞ		Hazine Kasasına Girecek Tutar (e)=(b+d)
Beyan Edilen Kazanç (a)	Kurumlar Vergisi (b)=(a x %20)	Beyan Edilen Kazanç (c)	Kurumlar Vergisi (d)=(c x %20)	
80.000	16.000	50.000	10.000	26.000

(B) AŞ emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyattan teslim aldığı malların tamamını sattığında satış bedelini yasal defterlerine gelir olarak yansıtmasına karşın; bu satışa ilişkin maliyet kaydını 100.000 TL'den gerçekleştirmiştir. Ancak (B) AŞ malın alış fiyatını emsallere uygun bedel olan 150.000 TL üzerinden yapmış olsaydı; satışı gerçekleştirdiği anda maliyet olarak kayıt altına alacağı tutar 100.000 TL yerine 150.000 TL olacaktı. Dolayısıyla beyannamesinde kazancı 50.000 TL kadar azalacaktı. Diğer taraftan (A) AŞ'nin de söz konusu teslimi emsallere uygun bedelden kayıtlarına alması durumunda beyan edeceği kazanç miktarı 50.000 TL artacaktı. Bu durum dikkate alındığında, mükelleflerin beyan edeceği matrahlar ve hazinenin kasasına girecek tutar aşağıda yer alan tabloda gösterildiği gibi olacaktır;

(A) A.Ş.		(B) A.Ş.		Hazine Kasasına
Beyan Edilen Kazanç (a)	Kurumlar Vergisi (b)=(a x %20)	Beyan Edilen Kazanç (c)	Kurumlar Vergisi (d)=(c x %20)	Girecek Tutar (e)=(b+d)
130.000	26.000	0	0	26.000

Yukarıda yer alan tablodan da görüleceği üzere (A) AŞ'nin beyan ettiği kazanç tutarı 50.000 TL artmasına karşın (B) AŞ'nin emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyattan teslim aldığı malların tamamını aynı dönem içerisinde stoklarından çıkararak alış bedelini maliyet olarak hesaplarına yansıtması sonucunda maliyetleri 50.000 TL artmıştır. Hazine zararı yönünden yapılan bu düzeltme sonucunda ilişkili kişilerin beyannamelerindeki beyan edilecek vergi tutarı değişmemiştir. Diğer bir anlatımla; emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel ile emsallere uygun bedel arasındaki farkın (50.000 TL), vergilendirilmiş kazançta sahip ilişkili tarafların ilgili dönem beyannamelerinde yer alan matrahların toplamından (130.000 TL) düşük olması nedeniyle Hazine zararı ortaya çıkmamıştır.

İlişkili taraflar arasında gerçekleşen mal teslimlerine ilişkin olarak vermiş olduğumuz iki örnekten de görüleceği üzere tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki mal teslimlerinde Hazine zararı yoktur diyebilmemiz için;

- İlişkili taraflardan her ikisinin de vergilendirilmiş bir kazançta sahip olması,
- İlişkili taraflarca emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel ile emsal bedel arasındaki farkın ilişkili tarafların ilgili dönem beyannamelerinde yer alan matrahlarından düşük olması,
- Teslim bedelinin tamamının dönem kazancının tespitinde malı teslim eden açısından gelir olarak dikkate alınması,
- Teslim alanın malların tamamını aynı dönem içerisinde kanunların izin verdiği şekilde stoklarından çıkararak alış bedelini maliyet olarak hesaplarına yansıtması gerekmektedir.

3.3- İlişkili Taraflar Arasında Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırı Bedelden Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet Teslimi Olması Durumunda Hazine Zararı

İlişkili kişi kapsamında kabul edilen tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin, aralarında emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedelden gerçekleştirdikleri yurt içi amortismanına tabi iktisadi kıymet (ATİK) teslimlerinde hazine zararının olup olmadığı, mal teslimlerinde izlenen yöntem doğrultusunda tespit edilecektir.

Bu kapsamda ilişkili kişilerden ATİK teslimini gerçekleştiren taraf ATİK'in bedelini gelir olarak hesaplarına yansıtacak iken, ATİK'i teslim alan ATİK bedelini öncelikle "252.BİNALAR", "253.TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR" gibi bir bilanço hesabına kaydedeceklerdir.

Vergi Usul Kanunu'nun 313 ila 321'inci maddeleri arasında düzenlenen Amortisman müessesesine ilişkin hükümler uyarınca işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan ATİK'lerin bedeli faydalı ömürleri dikkate alınarak yok edilecektir. Mezkûr kanun hükümlerinde ATİK'in maliyetinin sonuç hesaplarına yansıtılmasına ilişkin olarak belirlenen bu yöntem, alıcının ATİK'in maliyetinin tamamını aynı dönem içerisinde sonuç hesaplarına

yansıtamamasına neden olmaktadır. Bu nedenle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak bedelin ATİK tesliminden kaynaklanması durumunda Hazine zararı her halükarda ortaya çıkacaktır. Çünkü Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesine göre örtülü kazanç dağıtım şartların (ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yapılan alım satımın) gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla yapılmış sayılır ve o dönem hesaplarının düzeltilmesi gerekir.⁶

Örnek:

Tam mükellef (A) AŞ 2015 hesap döneminde ilişkili olduğu (B) AŞ'ye emsallere uygun bedeli 150.000 TL olan binek otomobili karşılığında 100.000 TL tutar üzerinden fatura düzenlemiştir. Faturada yer alan söz konusu tutar (A) AŞ tarafından yasal defterlerine gelir yansıtılırken; (B) AŞ tarafından 254.TAŞITLAR hesabına alınmıştır.(B) AŞ aynı yıl 333 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği uyarınca satın aldığı taşıtın faydalı ömrünü dikkate alarak %20 oranında (20.000 TL) amortisman ayırmıştır. İfade edilen işlemleri de kapsayan 2015 hesap dönemi beyannamelerinde (A) AŞ 80.000 TL (B) AŞ ise 50.000 TL kazanç beyan etmiş olup, kurumların 2015 hesap dönemi beyanname özet bilgileri aşağıdaki gibidir:

(A) A.Ş.		(B) AŞ		Hazine Kasasına
Beyan Edilen Kazanç (a)	Kurumlar Vergisi (b)=(a x %20)	Beyan Edilen Kazanç (c)	Kurumlar Vergisi (d)=(c x %20)	Girecek Tutar (e)=(b+d)
80.000	16.000	50.000	10.000	26.000

(A) AŞ emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyattan teslim ettiği ATİK'in bedelinin tamamını gelir olarak yansıtmasına karşın, emsallere uygun bedel olan 150.000 TL üzerinden ATİK satışını yapmış olsaydı beyan edeceği kazanç tutarı 50.000 TL kadar artacaktı. Öte yandan (B) AŞ aynı dönem içerisinde teslim aldığı ATİK'in bedelinin yalnızca %20'sine isabet eden 20.000 TL'yi gider yazmıştır. Buna karşın ATİK'in satışı emsallere uygun bedel olan 150.000 TL üzerinden yapılmış olsaydı ayırabileceği amortisman tutarı (150.000 x % 20) 25.000 TL'ye yükselecekti. Bu durum dikkate alındığında, mükelleflerin beyan edeceği matrahlar ve hazinenin kasasına girecek tutar aşağıda yer alan tabloda gösterildiği gibi olacaktır;

(A) A.Ş.		(B) A.Ş.		Hazine Kasasına
Beyan Edilen Kazanç (a)	Kurumlar Vergisi (b)=(a x %20)	Beyan Edilen Kazanç (c)	Kurumlar Vergisi (d)=(c x %20)	Girecek Tutar (e)=(b+d)
130.000	26.000	45.000	9.000	34.000

Yukarıda yer alan tablodan da görüleceği üzere (A) AŞ'nin beyan ettiği kazanç tutarı 50.000 TL artmasına karşın (B) AŞ emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyattan teslim aldığı ATİK'in yalnızca ilgili döneme isabet eden amortisman tutarını gider olarak dikkate alabilecektir. Dolayısıyla Hazine zararı yönünden yapılan bu düzeltme sonucunda ilişkili kişilerin beyannamelerindeki beyan edilecek vergi

⁶ Bülent Çakar, "Hazine Zararı Nasıl Ortaya Çıkar?", <http://www.batiymm.com.tr> Erişim Tarihi: 20 Şubat 2016

tutarı artacaktır. Diğer bir anlatımla; hazinenin kasasına girecek tutar giren tutardan fazla olacağı için Hazine zararı ortaya çıkmıştır.

3.4- Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırı Olarak Tespit Edilen Bedelin İlişkili Taraflardan Birinde Gelir, Diğerinde İse KKEG Olarak Dikkate Alındığı Durumda Hazine Zararı

İlişkili kişi kapsamında kabul edilen tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin, aralarında emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedelden gerçekleştirdikleri yurt içi işlem bedelinin ilişkili taraflardan birinde gelir diğerinde ise KKEG olarak kayıt altına alındığı durumda Hazine zararının oluşmama şartlarından olan işlem bedelinin bir tarafta gelir diğer tarafta ise gider olarak dikkate alınabilmesi şartı ihlal edildiği için böyle bir durumda Hazine zararı her halükarda meydana gelecektir.

Örnek:

Demir çelik imalat faaliyetinde bulunan tam mükellef (A) AŞ 2015 hesap dönemi içerisinde uçak kiralama faaliyetinde bulunan ilişkili firma konumundaki tam mükellef (B) AŞ'den emsallere uygun kiralama bedeli 150.000 TL olan iki uçağı 100.000 TL karşılığında kiralamıştır. Söz konusu kiralama bedeli dönem kazancının tespitinde (A) AŞ tarafından gider, (B) AŞ tarafından da gelir olarak dikkate alınmıştır. İfade edilen işlemleri de kapsayan 2015 hesap dönemi beyannamelerinde (A) AŞ 80.000 TL (B) AŞ ise 50.000 TL kazanç beyan etmiş olup, kurumların 2015 hesap dönemi beyanname özet bilgileri aşağıdaki gibidir:

(A) A.Ş.		(B) AŞ		Hazine Kasasına Girecek Tutar (e)=(b+d)
Beyan Edilen Kazanç (a)	Kurumlar Vergisi (b)=(a x %20)	Beyan Edilen Kazanç (c)	Kurumlar Vergisi (d)=(c x %20)	
80.000	16.000	50.000	10.000	26.000

Yukarıda yer alan örnekte (B) AŞ faaliyet konusuna uygun olarak (A) AŞ'ye uçak kiralamıştır. Bununla birlikte kiralama işlemi emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyattan yapıldığı için dönem kazancına intikal ettirdiği gelir tutarı 150.000 TL yerine 100.000 TL olmuştur. Öte yandan (A) AŞ'nin faaliyet konusu demir çelik imalatı olmakla birlikte işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan uçak kiralamasını gider olarak dikkate almıştır. Söz konusu 100.000 TL tutarındaki kiralama gideri Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi kapsamında kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak dikkate alınacaktır.

(A) A.Ş.		(B) AŞ		Hazine Kasasına Girecek Tutar (e)=(b+d)
Beyan Edilen Matrah (a)	Kurumlar Vergisi (b)=(a x %20)	Beyan Edilen Matrah (c)	Kurumlar Vergisi (d)=(c x %20)	
80.000	16.000	100.000	20.000	36.000

Görüleceği üzere (A) AŞ açısından gider tutarının KKEG olarak kabul edilmesi, Hazine zararının tespiti aşamasında fiyat farkının dönem matrahına etki etmemesi sonucunu doğurmuştur. Şöyle ki;

işlem bedeli emsallere uygun bedel olan 150.000 TL'den gerçekleşmiş olsaydı, (A) AŞ'nin dönem kazancı öncelikle 50.000 TL kadar azalacak, ancak daha sonra gider yazılan bu tutar KKEG kabul edilmek suretiyle dönem kazancının tespitinde beyan edilen kazançta ilave edileceği için dönem matrahı yine 80.000 TL olacaktır. Öte yandan işlemin emsallere uygun fiyat olan 150.000 TL'den gerçekleşmesi (B) AŞ'nin dönem matrahını 50.000 TL arttıracak ve dolayısıyla beyan edeceği vergi tutarı 10.000 TL'den 20.000 TL'ye yükselecektir. İşlem bedelinin KKEG olarak dikkate alınması (A) AŞ'nin dönem matrahını değiştirmemesine karşın, (B) AŞ'nin dönem matrahı 50.000 TL arttığı için Hazine zararı ortaya çıkmıştır.

4- HAZİNE ZARARININ KURUMLAR VERGİSİ DIŞINDAKİ DİĞER VERGİLER YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

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 ettirilmesini ifade etmektedir. Bu açıdan bakıldığında Hazine zararına sadece kurumlar vergisi yönünden 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. Bu nedenle tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemleri Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi gibi gelir ve kurumlar vergileri dışındaki diğer vergiler açısından da değerlendirerek bu vergiler yönünden bir Hazine zararının olup olmadığı araştırılmalıdır.

Örnek:

Tam mükellef (A) AŞ 2015 hesap döneminde ilişkili olduğu (B) AŞ'ye emsallere uygun bedeli 150.000 TL olan bir hizmet karşılığında 100.000 TL tutar üzerinden fatura düzenlemiştir. Faturada yer alan söz konusu tutar ilgili dönem Kurumlar Vergisi Beyannamesinde (A) AŞ tarafından hasılat; (B) AŞ tarafından hizmet maliyeti olarak sonuç hesaplarına yansıtılmıştır. 2014 hesap döneminde (A) AŞ 80.000 TL kazanç; (B) AŞ ise 50.000 TL kazanç beyan etmiş olup, kurumların 2015 hesap dönemi beyanname özet bilgileri aşağıdaki gibidir:

(A) AŞ		(B) AŞ	
Kurumlar Vergisi	Katma Değer Vergisi	Kurumlar Vergisi	Katma Değer Vergisi
Hasılat	100.000	Hasılat	140.000
	Hesaplanan KDV		Hesaplanan KDV
	18.000		25.200
Maliyet	20.000	Maliyet	90.000
	İndirilecek KDV		İndirilecek KDV
	1.800		16.200
Ticari Bilanço Kârı	80.000	Ticari Bilanço Kârı	50.000
	Önceki Dönemden Devreden KDV		Önceki Dön. Devreden KDV
	17.400		4.000
Matrah	80.000	Matrah	50.000
	Sonraki Döneme Devreden KDV		Hesaplanan KDV
	1.200		5.000
Hesaplanan KV	16.000	Hesaplanan KV	10.000

Yukarıda yer alan tabloda görüleceği üzere emsaline aykırı fiyattan yapılan hizmet ifası sonucu Hazine'nin kasasına giren Kurumlar Vergisi tutarı 26.000 TL iken; KDV tutarı 5.000 TL'dir. Bununla birlikte hizmet ifası emsallere uygun bedel üzerinden yapılmış olsaydı ilişkili tarafların beyanları aşağıdaki gibi olacaktı;

(A) AŞ				(B) AŞ			
Kurumlar Vergisi		Katma Değer Vergisi		Kurumlar Vergisi		Katma Değer Vergisi	
Hasılat	150.000	Hesaplanan KDV	27.000	Hasılat	140.000	Hesaplanan KDV	25.200
Maliyet	20.000	İndirilecek KDV	1.800	Maliyet	140.000	İndirilecek KDV	25.200
Ticari Bilanço Kârı	130.000	Önceki Dönemden Devreden KDV	17.400	Ticari Bilanço Kârı	0,00	Önceki Dön. Devreden KDV	4.000
Matrah	130.000	Hesaplanan KDV	7.800	Matrah	0,00	Sonraki Dön. Devreden KDV	4.000
Hesaplanan KV	26.000			Hesaplanan KV	0,00		

Görüleceği üzere ilişkili kurumlar arasında gerçekleştirilen hizmet ifası emsal bedel üzerinden gerçekleştirilmiş olsaydı; Hazine'nin kasasına girecek olan Kurumlar vergisi tutarı değişmez iken, KDV tutarı 2.800 TL artmıştır. Dolayısıyla örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle hazine zararı ortaya çıkmıştır.

4.1- Hazine Zararının Damga Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi

Damga vergisi işlemler üzerinden değil, damga vergisine tabi kâğıt üzerinden alınmaktadır. Damga vergisine tabi kâğıtlar Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer almakta olup; söz konusu kâğıtlar bu tabloda yazılı nispet veya miktarlarda damga vergisine tabi olmaktadır. Bu kapsamda bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için, öncelikle o kâğıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur. Damga vergisinde vergilendirmenin işlem bedeli üzerinden değil de işleme konu kâğıt üzerinden maktu veya nispi oranda hesaplanma şeklinde yapılması bu vergi türü itibarıyla Hazine zararının ortaya çıkmamasına neden olmaktadır. Şöyle ki; Hazine zararından bahsedebilmek için, 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 ettirilmiş olması gerekmektedir. Bununla birlikte emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedelin doğruluğu, damga vergisi açısından önemli değildir. Önemli olan emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedelin Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı Tabloda yer alan bir kâğıda dayanması ve bu kâğıtta yazan bedele veya bu kâğıda ait damga vergisinin vadesinde ödenmesidir. Bu yönüyle konuya bakıldığında, ilişkili taraflar arasında emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir fiyattan işlem bedeli belirlenmiş ve bu işlem bedeli damga vergisine tabi kâğıt üzerinde gösterilmiş olsa dahi Hazine zararı ortaya çıkmayacaktır.

Yapılan açıklamalar ışığında; 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. İlişkili kişilerin arasında gerçekleşen işlemin sözleşmeden başka bir kâğıda dayanması ve söz konusu kâğıdın Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer alması durumunda da aynı şekilde hareket edilerek yalnızca kâğıdın, mezkûr tabloda yer alan vergisi ödenecek ve damga vergisi yönünden hazine zararı aranmayacaktır.

Örnek:

Tam mükellef (A) AŞ ilişkili kişi konumundaki tam mükellef (B) AŞ'ye aktifinde yer alan ve emsallere uygun fiyatı 500.000 TL olan iş yerini aralarında yaptıkları sözleşme doğrultusunda 300.000 TL'ye vermiştir.

Bu durumda (A) AŞ tarafından (B) AŞ'ye aktarılan 200.000 TL tutarında örtülü kazancın transfer fiyatlandırması yönünden değerlendirilebilmesi için Hazine zararı şartının kurumlar vergisi veya katma değer vergisi yönünden ortaya çıkıp çıkmadığı araştırılacaktır. Diğer taraftan damga vergisi kâğıtta yer alan 300.000 TL üzerinden hesaplanacağı ve söz konusu sözleşmede hiçbir şekilde emsallere uygun fiyat tutarında bahsedilmediği için damga vergisi yönünden Hazine zararı ortaya çıkmayacaktır.

5- HAZİNE ZARARININ HARÇLAR YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

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 ettirilmesini ifade etmektedir. Söz konusu tanımında yer alan her türlü vergi kavramından anlaşılması gereken, devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin kamu giderlerini finanse etmek amacıyla egemenlik gücüne dayanarak vatandaşlarından belirli kurullar dâhilinde, cebren ve karşılıksız olarak aldığı ekonomik değerlerdir.

Öte yandan harç da vergi gibi devlet ve diğer kamu tüzel kişileri tarafından egemenlik gücüne dayalı olarak alınmakla birlikte; vergilerin aksine bir hizmetin karşılığı olarak bu hizmetten yararlananlardan alınmaktadır. Bu yönüyle harç vergiden kesin bir şekilde ayrılmaktadır.

Harcın belirli bir hizmetten yararlanma karşılığında ödenmesi, bu cebri ödemenin kesinlikle bir vergi türü olarak kabul edilemeyeceği, bu nedenle Hazine zararı kavramında yer alan her türlü vergi kavramının içinde kabul edilemeyeceği sonucunu ortaya koymaktadır. Dolayısıyla tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içi işlemlerde harcın eksik veya geç bir şekilde ödenmesi sonucunu doğuracak fiyat belirlemeleri harç yönünden Hazine zararını ortaya çıkarmayacaktır.

Örnek:

Tam mükellef (A) AŞ ilişkili kişi konumundaki tam mükellef (B) AŞ'ye aktifinde yer alan ve emsallere uygun fiyatı 500.000 TL olan iş yerini 400.000 TL'ye vermiş ve söz konusu iş yeri 400.000 TL bedel üzerinden tapuda tam mükellef (B) AŞ adına kayıt ettirilmiştir.

Bu durumda (A) AŞ tarafından (B) AŞ'ye aktarılan 100.000 TL tutarında örtülü kazancın transfer fiyatlandırması yönünden değerlendirilebilmesi için Hazine zararı şartının kurumlar vergisi veya katma değer vergisi yönünden ortaya çıkıp çıkmadığı araştırılacaktır. Bununla birlikte tarafların işlem fiyatını emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit etmeleri sonucu ortaya 4.000 TL tutarında harç eksik hesaplanmakla birlikte bu cebri ödeme yönüyle Hazine zararının ortaya çıktığı söylenemeyecektir.

6- SERBEST BÖLGELER AÇISINDAN HAZİNE ZARARI UYGULAMASI

Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinde serbest bölgeler; Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerler olarak tanımlanmıştır.

Söz konusu tanımdan da anlaşılacağı üzere, serbest bölgeler ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi⁷ dışında kabul edilmektedir.

Bununla birlikte 2 Seri Transfer Fiyatlandırması Yolu ile Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği ile getirilen düzenlemelere göre, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin⁸ 01.01.2008 tarihinden itibaren serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle⁹ (mükellefin serbest bölgedeki şubeleri dahil) yaptıkları yurtiçi işlemler Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunda dahil edileceğinden, bu işlemler nedeniyle Hazine zararı aranacaktır. Ayrıca serbest bölgelerde faaliyette bulunan tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin de söz konusu tarihten itibaren ilişkili kişilerle¹⁰ yaptıkları yurt içi işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlayacaklardır. Ancak, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin yurt dışında faaliyette bulunan şubelerinin veya serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin ayrıca Rapor hazırlamasına gerek bulunmamaktadır.

Serbest bölgelerde transfer fiyatlandırmasının ne şekilde dikkate alınacağı ile ilgili olarak yapılan özgelge talebine Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Müdürlüğü tarafından verilen görüşün sonuç bölümü aşağıya alınmıştır.

“Öte yandan anılan madde ile yapılan düzenlemelere ilişkin ayrıntılı açıklamaların yapıldığı 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin “7.1- Yıllık Belgelendirme” başlıklı bölümüne 2 seri numaralı Tebliğ ile eklenen düzenlemelere göre; serbest bölgede faaliyette bulunan şirketinizin 01/01/2008 tarihinden itibaren ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi işlemlerine ilişkin olarak ilgili bölümde belirtilen bilgi ve belgeleri içeren Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlaması ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda, İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmesi gerekmektedir. Yine aynı Tebliğde yer alan açıklamalar gereğince, şirketinizin ilişkili kişilerle yaptığı yurtdışı işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamasına gerek bulunmamaktadır.”¹¹

⁷ Türkiye Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyetinin, karasularını, iç suları ve hava sahasını da kapsayan Türkiye Cumhuriyeti topraklarına verilen isimdir.

⁸ Yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin Kurumlar vergisi mükellefi olmaları zorunludur.

⁹ İlişkili kişinin tam mükellef kurum veya yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinden biri olması zorunludur.

¹⁰ İlişkili kişinin tam mükellef kurum veya yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinden biri olması zorunludur.

¹¹ Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Müdürlüğü tarafından verilen 21.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.59.15.01-KVK-235-2011-13 Sayılı Özgelge

7- VERGİ İNCELEMESİ SIRASINDA HEM ÖRTÜLÜ KAZANCIN HEMDE MATRAH FARKININ TESPİTİ DURUMUNDA HAZİNE ZARARININ TESPİTİ

Mükellefler nezdinde vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılacak incelemeler sonucunda aynı dönemde hem örtülü kazancın hem de başka bir tespite dayanan matrah farkının ortaya çıkması durumunda Hazine zararının nasıl tespit edileceği önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Şöyle ki; tespit edilen matrah farkının dikkate alınması sonucu düzenlenen kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden yapılacak hazine zararı değerlendirmesi, söz konusu matrah farkının dikkate alınmaksızın mükellefin beyanı üzerinden yapılacak hazine zararı değerlendirmesinden farklı olabilecektir.

Örnek:

Tam mükellef (A) AŞ'nin 2015 hesap dönemi hesaplarının incelenmesi sonucunda aşağıdaki tespitler yapılmıştır:

- Tam mükellef (A) AŞ ilişkili olduğu (B) AŞ'ye emsallere uygun bedeli 150.000 TL olan bir hizmet karşılığında 100.000 TL tutar üzerinden fatura düzenlemiştir. Faturada yer alan söz konusu tutar ilgili dönem Kurumlar Vergisi Beyannamesinde (A) AŞ tarafından hâsılat; (B) AŞ tarafından hizmet maliyeti olarak sonuç hesaplarına yansıtılmıştır. Tam mükellef (A) AŞ'nin tam mükellef (B) AŞ'ye 60.000 TL tutarında belgesiz satışının olduğu tespit edilmiştir.

Tam mükellef (A) AŞ ve (B) AŞ'nin 2015 hesap dönemine ilişkin olarak vermiş olduğu beyanlar aşağıda yer almaktadır.(Hazine zararı yalnızca Kurumlar Vergisi açısından değerlendirilmiş olup diğer vergiler ihmal edilmiştir.)

(A) AŞ		(B) AŞ	
Kurumlar Vergisi		Kurumlar Vergisi	
Hâsılat	20.000	Hâsılat	70.000
Maliyet	50.000	Maliyet	20.000
Ticari Bilanço Zararı	(30.000)	Ticari Bilanço Kârı	50.000
Matrah	0	Matrah	50.000
Hesaplanan KV	0	Hesaplanan KV	10.000

Örneğimizde yer alan tespitler göz önüne alındığında ilk bakışta Hazine zararı iki şekilde hesaplanabileceği gibi görünmektedir:

- Birinci hesaplama şeklinde; öncelikle ilişkili taraf beyanlarının belgesiz satış tutarları dikkate alacak şekilde düzeltilecek ve oluşturulan yeni beyanlar üzerinden Hazine zararı araştırılacaktır. Buna göre hazine zararı araştırması öncesi yapılan düzeltme sonucunda (A) AŞ'nin yeni matrahı 30.000 TL olacak iken (B) AŞ'nin (A) AŞ'den aldığı hizmet bir belgeye dayanmadığı için (B) AŞ'nin beyanları değişmeyecektir. Bulunan bu yeni beyanlar üzerinden Hazine zararının mevcut olup olmadığı araştırılacaktır.
- İkinci hesaplama şeklinde ise; belgesiz satış tutarı dikkate alınmaksızın mükelleflerin beyanları üzerinden Hazine zararının var olup olmadığı araştırılacaktır. Buna göre (A) AŞ için 30.000 TL zarar, (B) AŞ için 50.000 TL kazanç üzerinden hazine zararı araştırılacaktır.

Transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç düzenlemesi ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilme-

sini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına engel olunmasını amaçlamaktadır. Bu kapsamda yapılan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesindeki düzenlemenin öncelikle ilişkili kişiler tarafından dikkate alınarak işlem bedelinin hazine zararına sebep olmayacak şekilde belirlenmesi gerekmektedir. İlişkili kişilerin yapacakları bu belirlemede mecburen vermiş oldukları beyanlar dikkate alınacaktır. Aksi bir durum mükelleflerin vergi incelemesi ihtimalini dikkate alarak ortaya çıkacağı tahmin edilen beyanlar üzerinden Hazine zararının aranması sonucunu doğurur ki; bu şekilde yapılacak bir hesaplama mükelleflerin vergi incelemesine girmediği durumlarda geçerliliğini yitirecektir. Bu nedenle Hazine zararının oluşması anlamına gelen eksik veya geç tahakkuk eden her türlü vergi toplamının, ilişkili kişilerin vermiş olduğu beyanlar üzerinden yalnızca emsale aykırı işlem dikkate alınarak tespit edilmesi gerekmektedir

8- HAZİNE ZARARININ VARLIĞI DURUMUNDA YAPILACAK DÜZELTME İŞLEMLERİ

8.1- İlişkili Kişiler Arasında Yapılacak Düzeltme İşlemleri

Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemlerde örtülü kazanç dağıtımının (dolayısıyla hazine zararının) var olduğunun tespiti halinde; öncelikle dağıtılan örtülü kazanç tutarı, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak kabul edilerek örtülü kazanç dağıtımını gerçekleştiren kurumun dönem kazancına eklenerek kurumlar vergisi yönünden tarhiyat yapılacaktır. Örtülü kazancı dağıtan nezdinde yapılan bu düzeltme işlemi sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması koşuluyla kazanç dağıtımının diğer tarafı (veya tarafları) nezdinde düzeltme işlemi yapılabilecektir.

Örtülü kazanç dağıtılan tam mükellef kurum veya işyeri veya daimi temsilcisi Türkiye'de bulunan dar mükellef kurum, örtülü kazanç tutarını hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılan kar payı olarak kabul edecek ve bu kazancı faaliyet karından çıkaracaktır. Tam mükellef kurum veya işyeri veya daimi temsilcisi Türkiye'de bulunan dar mükellef kurum, örtülü kazanç tutarını faaliyet karından çıkarmasına karşın, aynı tutarı kar payı olarak ticari bilanço karına ekleyecektir. Söz konusu işlem sonucunda kurum kazancının ticari bilanço karı bölümü değişmeyecektir. Buna karşın kar payı tutarı gerekli şartların oluşması durumunda, Kurumlar vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca ticari bilanço kârından düşülecektir.

8.2- Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Tutarının Tespitinde Dikkate Alınacak Tutarın Örtülü Kazanç Tutarı ve Hazine Zararı Tutarı Açısından Değerlendirilmesi

İlişkili taraflar arasındaki düzeltme işlemlerinde bahsedildiği üzere örtülü kazancın dağıtımının tespiti halinde dağıtıldığı tespit edilen kazanç tutarı dağıtan açısından Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına eklenecektir.

Öte yandan mezkûr Kanun'un 13'üncü maddesine 5766 sayılı Kanunun 21. maddesi ile eklenen yedi numaralı fıkra ile 2008 hesap döneminden itibaren tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemlerde örtülü kazanç dağıtılmış olup olmadığının tespiti için Hazine zararının bulunması şart koşulmuştur. Buna göre emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplama-

minin eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi durumunda hazine zararının ve dolayısıyla örtülü kazancın olduğu kabul edilerek gerekli işlemler yapılacaktır.

Ancak 2008 hesap döneminden itibaren uygulanmak üzere madde hükmüne eklenen hazine zararı, uygulamada hazine zararının olduğu durumlarda örtülü kazanç tutarının hazine zararı tutarına isabet eden kısım olarak mı; yoksa dağıtılan örtülü kazanç tutarına isabet eden kısım olarak mı hesaplanacağı yönünde tereddütlerin oluşmasına neden olmuştur. Bir kısım görüş sahiplerine göre hazine zararının aranmasının gerekli olduğu durumlarda, hesap dönemi sonu itibarıyla kar payı/ana merkeze aktarılan tutar olarak dikkate alınacak tutar ortaya çıkan hazine zararı tutarı olarak kabul edilirken; bir diğer görüşe göre hazine zararı yalnızca örtülü kazancın oluşması için gerekli bir şart olup, bu zararın varlığı halinde genel esaslara göre hesap dönemi sonu itibarıyla kar payı/ana merkeze aktarılan tutarın hesaplanması gerekmektedir.

Kanaatimizce Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesine 2008 hesap döneminden itibaren uygulanmak üzere eklenen Hazine zararı, örtülü kazancın oluşması yönünden sadece bir şart niteliği taşımakta olup; hesap dönemi sonu itibarıyla kâr payı/ana merkeze aktarılan tutarın hesaplanması açısından başka bir belirleyiciliğe sahip değildir. Bu nedenle örtülü kazanç dağıtılması için gerekli olan hazine zararının varlığı mevcutsa, hazine zararının tutarına bakılmaksızın mezkur maddenin birinci fıkrası uyarınca dağıtılan örtülü kazanç tutarının hesap dönemi sonu itibarıyla kâr payı/ana merkeze aktarılan tutar olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

8.3- Karşı Taraf (Örtülü Kazanç Dağıtılan) Nezdinde Yapılacak Düzeltme İşlemlerinde Kâr Payı Değerlendirmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uyarınca aşağıda yer alan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir:

- Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,
- Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,
- Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları.

Diğer taraftan daha öncede bahsedildiği üzere örtülü kazancı dağıtan kurumun tam mükellef kurum olması ve örtülü kazanç dağıtılan kurumun tam mükellef kurum veya iş yeri veya daimi temsilcisi Türkiye'de bulunan dar mükellef kurum olması durumunda, dağıtılan kazanç hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Diğer bir anlatımla örtülü kazanç tutarı dağıtılan kurum açısından faaliyet kazancı olmaktan çıkarak kâr payına dönüşecektir. Bu nedenle kâr payı dağıtılan tam mükellef kurum (veya iş yeri veya daimi temsilcisi Türkiye'de bulunan dar mükellef kurum) örtülü kazanç tutarını faaliyet karından çıkarmasına karşın, aynı tutarı kar payı olarak ticari bilanço karına ekleyecektir. Söz konusu işlem sonucunda kurum kazancının ticari bilanço karı bölümü değişmeyecektir. Ancak örtülü kazancı dağıtanın hukuki statüsüne göre elde edildiği kabul edilen kar payı tutarının Kurumlar vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının a bendi uyarınca istisna kabul edilerek ticari bilanço karından düşülebilmesi mümkün hale gelecektir. Kâr payı elde edenin söz konusu iştirak kazancı istisnasından yararlanabilmesi için hukuken örtülü kazancı dağıtanın sermayesine veya kârına katılma imkanı veren senetlere sahip olması gerekmektedir. Aksi bir durumda örtülü kazanç dağıtılan tam mükellef kurum veya iş yeri veya daimi temsilcisi Türkiye'de bu-

lanan dar mükellef kurumun yalnızca ilişkili kişi kapsamında olması iştirak kazançları istisnasından yararlanılması için yeterli olmayacaktır.

Örnek:

Tam mükellef (A) AŞ'nin ortağı konumunda bulunan (B) AŞ'ye ve aralarında herhangi bir hukuki bağ olmamasına karşın ticari işlemleri dolayısıyla nüfusu altında bulundurduğu (C) AŞ'ye emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat üzerinden yapacağı mal veya hizmet tesliminde Hazine zararı şartı varsa; örtülü kazanç kapsamında işlemler yapılacaktır. Yapılacak bu işlemlerden karşı taraf düzeltmesinde (B) AŞ, (A) AŞ'nin ortağı konumunda olduğu için kâr payı olarak kabul edilen örtülü kazanç tutarını iştirak kazancı olarak beyanlarında indirim konusu yapabilecek iken; (C) AŞ (A) AŞ ile herhangi bir hukuki bağı olmadığı için sadece ilişkili kişi konumunda olması hasebiyle yapacağı düzeltme işlemlerinde kar payı tutarını iştirak kazancı istisnası hükümleri çerçevesinde değerlendiremeyecektir.

8.4- Düzeltme İşlemlerinin Yapılacağı Dönemler

Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemlerde örtülü kazanç dağıtımının (dolayısıyla hazine zararının) var olduğunun tespiti halinde yapılacak düzeltme işleminin hangi dönemde yapılacağı da büyük önem taşımaktadır. Buna göre ilişkili kişiler arasında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzeltme işlemleri üç ayrı dönemde yapılabilecektir:

1. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım şartlarının gerçekleşmesi halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltme işlemleri yapılabilecektir. Örtülü kazanç dağıtılan tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.
2. Düzeltmenin geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, örtülü kazanç dağıtılan tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir.
3. Hesap dönemi kapandıktan sonra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım yapan kurumun düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafta da gerekli düzeltme işleminin kendiliğinden yapılması mümkün olacaktır.

9- SONUÇ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin yedinci fıkrasında 01.01.2008 tarihinden itibaren gerçekleştirilen yurt içi işlemlerde uygulanmak üzere giren Hazine zararı şartına 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 dağıtıldığının kabulü hazine zararının doğması şartına bağlanmaktadır. Buna göre tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemlerde sadece hazine zararının olması durumunda ilişkili taraflar nezdinde transfer yolu ile örtülü kazanç dağıtım yönünden gerekli işlemler yapılacaktır. Ancak

damga vergisinin işlemleri değil de kâğıtları vergilendirmesi şeklindeki vergileme prensibi bu vergi yönünden hazine zararının ortaya çıkmamasına neden olmaktadır. Öte yandan hazine zararının tanımında yer alan her türlü vergi kapsamına girmemesi nedeniyle harçlar yönünden de hazine zararı ortaya çıkmayacaktır.

Hazine zararı şartının arandığı durumlarda emsallere uygunluk ilkesine aykırı tespit edilen fiyatın emsallere uygun olarak belirlenmesi durumunda ilişkili tarafların beyanları üzerinde yaratacağı etki değerlendirilmektedir. Bu noktada işlemin mal veya ATİK tesliminden mi, ya da hizmet ifasından mı kaynaklandığı önem arz etmektedir. Çünkü söz konusu işlemlerin ilişkili tarafların beyanlarında yaratacağı etki bir birinden farklı olacaktır.

KAYNAKÇA

- ÇAKAR, B. (2010) "Hazine Zararı Nasıl Ortaya Çıkar?", <http://www.batiymm.com.tr> Erişim Tarihi: 20 Şubat 2016
- GÜNDÜZ, N. (2015), "Transfer Fiyatlandırması Yolu İle Örtülü Kazanç Dağıtımında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Ağustos/2015 Sayı:140
- Maliye Bakanlığı(18.11.2007). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 1 No.lu Genel Tebliğ. Ankara: Resmi Gazete (26704 sayılı)
- Maliye Bakanlığı(22.04.2008). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 2 No.lu Genel Tebliğ. Ankara: Resmi Gazete (26855 sayılı)
- T.C. Yasalar (21.06.2006) 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Ankara: Resmi Gazete (26205 sayılı)
- T.C. Yasalar (25.10.1984) 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Ankara: Resmi Gazete (18563 sayılı)
- T.C. Yasalar (01.07.1964) 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Ankara: Resmi Gazete (11751 sayılı)
- T.C. Yasalar (02.07.1964) 492 Sayılı Harçlar Kanunu Ankara: Resmi Gazete (11756 sayılı)
- T.C. Yasalar (15.06.1985) 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Ankara: Resmi Gazete (18785 sayılı)
- Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Müdürlüğü (21.02.2012) B.07.1.GİB.4.59.15.01-KVK-235-2011-13 Sayılı Özelge
- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber (2010)