

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA HAZİNE ZARARININ ARANMASI KONUSUNDA YAŞANAN SORUNLAR (I)

1. GİRİŞ

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 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.” Denilerek transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının genel tanımı yapılmıştır. Aynı Kanunun 11/1-c maddesinde ise “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların” kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Kanunun 13 üncü maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkındaki düzenlemeye, 5766 sayılı Kanunla eklenen (7) numaralı bent ile yurt içi işlemlerde örtülü kazanç dağıtıldığının kabulü hazine zararının doğmasına bağlanmıştır. Bu değişiklik 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda uygulamada çok fazla sorun ve tereddütlü konu bulunmaktadır. Bu çalışmamızda bu sorunlardan bir tanesi olan “hazine zararı” kavramı irdelenmeye ve olası sorunlara değinilmeye çalışılacaktır.

2. HAZİNE ZARARI KAVRAMI İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEME

5422 sayılı Mülga Kurumlar Vergisi Kanununun 17 inci maddesinde yer alan Örtülü Kazanç ile ilgili düzenlemelerin yerine geçmek üzere 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Maddenin konumuz açısından önemli olan (1) ve (2) numaralı fıkraları aşağıdaki gibidir.

“(1) 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.

(2) İlişkili kişi; 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. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece

dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.”

Kanununun 13 üncü maddesinde yapılan düzenlemelerde genel olarak OECD düzenlemeleri esas alınmıştır. Ancak yurt içi uygulamalarında her hangi bir sınırlama yapılmadan ilişkili kişi kavramının çok geniş tutulmasının sonucu olarak yapılan eleştiriler üzerine, daha sonra 5766 sayılı Kanunla söz konusu maddeye aşağıdaki (7) numaralı fıkra eklenmiştir.

“(7) 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.** Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına **tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.”**

Hazine zararı konusunda kanunda yer alan bu düzenlemenin dışında Mali İdare tarafından konuyla ilgili olarak bir başka düzenleme ya da açıklama yapılmamıştır. 5766 sayılı Kanununun TBMM’nde görüşülmesi sırasında son anda yapılan bu düzenlemeye ilişkin bir gerekçe de bulunmamaktadır. Ancak uygulamada bu konuda pek çok sorunla karşılaşmaktadır. Aşağıda bu sorunların bazıları gündeme getirilecek ve tartışılacaktır.

3. KONUYLA İLGİLİ SORUNLAR VE TARTIŞMALAR

3.1. Hazine Zararı Kavramı:

Örtülü kazanç müessesesinin yer aldığı Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin uygulamasında da, kanunda yer almamasına rağmen hazine zararı kavramı hep tartışılmıştır. Örtülü Kazanç ile ilgili uygulamalarda bazı yargı kararlarında bu maddeye göre tarhiyat yapılabilmesi için “Hazine Zararı”nın aranması gerektiği belirtilmiş ve bu düşünce bazı yorumlarda da dile getirilmiştir. Aynı şekilde bazı yargı kararlarında ve makalelerde ise tam aksi düşünceler savunulmuştur.

3.1.1. Hazine Zararı Aranması Görüşü:

“...Kurumlar yönünden örtülü kazanç dağıtıldığının kabulü için, ilgili kurumlar arasındaki çeşitli ilişkilerin, bu kurumların ödeyecekleri verginin azaltılması veya vergilendirilecek kazancın döneminin kaydırılmasına dönük olması ve bunun da inceleme ile ortaya konulması gerekmektedir.” (Danıştay Dördüncü Daire 18.10.1988 tarih ve E.1987/4073, K.1988/3511)

“... 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 zararla kapanması hali gibi) halinde, örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilemez...." (Dördüncü Daire 25.12.1989 tarih ve E.1987/4359, K.1989/4393)

"Holdinge bağlı şirketlerin biri lehine hesaplanan faizin diğer şirketin giderlerini teşkil ettiği ve kurumlar vergisinin de artan oranlı bir vergi olmaması nedeniyle vergi kaybından söz edilemeyeceği ve örtülü kazanç dağıtımının imkanına kabul bulunmadığı" (Dördüncü Daire 23.2.1994 tarih ve E.1992/4441, K.1994/1057)

Danıştay'ın aktarılan kararları ile benzer nitelikte kararları da bulunmaktadır. Bazı vergi uzmanlarınca da benimsenen bu kararların ortak özelliği örtülü kazanç dağıtımı müessesesi yoluyla bir eleştiride bulunabilmek için, dağıtan veya dağıtılan kurumlar bir arada değerlendirildiğinde, hazinenin mutlak veya dönemsel bir kaybının olup olmadığı hususunun temel bir koşul olarak aranması gerektiğidir.

3.1.2. Hazine Zararı Aranmasına Karşı Çıkan Görüşler:

Bu görüşü savunanlar ise, konuyla ilgili yargı kararlarını da eleştirerek aşağıdaki gerekçeleri öne sürmüşlerdir.

“Danıştay'ın bu kararlarına getireceğimiz en temel eleştiri madde metninin lafzıdır. **Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder.** Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır. Örtülü kazanç müessesesinin düzenlendiği Kurumlar Vergisi Kanununun 17'nci maddesi lafzen açık olup, müessesenin uygulanabilmesi bakımından hazine zararının (mutlak veya dönemsel vergi kaybı) araştırılmasına yönelik bir koşul ileri sürmemektedir.

Maddeye ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanununun **genel gerekçesinde** yer alan ve müessesenin kurumların gizli kazanç dağıtımını engellemek üzere getirildiğini belirten gerekçesi de, sadece incelemeye konu kurumda kazanç aktarımının dolayısı ile **vergi kaybının araştırılması gerektiğini belirtir niteliktedir.**

Yargı kararlarının temel gerekçesi olan, bir mükellefin beyanına girmesi gereken bir gelir unsurunun başkaca bir mükellef tarafından aynı dönemde beyan edilmiş olması hususu, beyana konu gelir unsurunun gerçek mükellefi tarafından beyan edilmesi yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz. **Her mükellef kendi yükümlülüğündeki beyana tabi gelir unsurlarının beyanından sorumludur. Mükellefiyetin devri mümkün değildir.** (A) mükellefinin beyan edeceği verginin (B) mükellefince beyan edilmesi, (A) mükellefinin örtülü yoldan kazanç dağıtımını engellemek için getirilen ve bu mükellefin olması gereken beyanına ulaşmamızı sağlayacak olan bir vergi güvenlik müessesesinin işletilmesini engellememelidir. “

“Hazine zararının aranması konusunda **hukuki bir kavram olan tüzel kişilik bağımsızlığı ve sorumluluğu aşarak** ilişkili kişilerle birlikte tüm bağlı kuruluşları **tek bir birim olarak değerlendirilmesi** ve Hazine zararının buna göre belirlenmesi öngörülmüştür. Böyle bir uygulama **hiç bir hukuki metinde ya da hiç bir yasada mevcut değildir”**

Son dönemlerdeki konuya ilişkin yargı kararları da bu görüş doğrultusunda verilmeye başlanmıştır. Örneğin;

"Kurumlar Vergisi Kanununun 17/1'inc maddesinin hangi hallerde kısmen veya tamamen örtülü kazanç dağıtılmış sayılacağına belirtildiği, 15/3'üncü maddesinde ise kurum kazancının tespitinde sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazancın indirilemeyeceğinin açıklandığı, kamu düzeninin de korunması amaçlandığından örtülü kazancın mevcudiyeti için **Hazine zararının bulunması aranmayacağı gibi**, kendisine örtülü kazanç sağlanan **diğer kurumun bu örtülü kazancı beyan etmiş olması da örtülü kazanç dağıtan kurum hakkında matrah farkı tespitiyle tarhiyat yapılmasına engel olmayacağı...**" (Danıştay Üçüncü Daire 17.6.1996 tarih ve E.1996/952, K.1996/2396)

3.2. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Yapılan Düzenlemenin Kapsamı:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine 5766 sayılı Kanunla eklenen (7) numaralı fıkra ile yapılan düzenlemeye göre;

- Tam mükellef kurumlar,
- Yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin,

Aralarında **ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri, Yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığına kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır,**

Madde hükmüne göre; Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına **tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.**

Söz konusu maddede yapılan düzenlemeler uyarınca;

- Düzenleme yurt içi işlemleri kapsamaktadır. Taraflardan en az birinin yurt dışında bulunduğu durumlarda bu şart uygulanmayacaktır.
- Düzenleme 2008 ve müteakip yıllar kazançları için uygulanacaktır.
- Bir kurumun ilişkili **gerçek** kişiyle yaptığı işlemler hazine zararının aranmasına neden oluşturmadan transfer fiyatlandırılması ile ilgili hükümler çerçevesinde tarhiyata konu edilebilecektir.
- Hazine zararı aynen vergi ziyaında olduğu gibi, tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmıştır.

3.3. Vergi Ziyayı, Vergi Matrahının Azalması Ve Hazine Zararı Kavramı:

Hazine zararı kavramı ile ilgili tartışmalara girmeden önce bu kavramla benzerlik gösteren bazı kavramları da incelemekte yarar görüyoruz.

Vergi ziyayı, 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.

Vergi matrahının azalması ifadesi VUK'un **359. maddesinin** a/1. bendinde geçmektedir. Söz konusu madde kaçakçılık suç ve cezalarına ilişkin düzenlemeler içermektedir.

Hazine zararı ise “**vergi ziyayı**”ndan farklı olarak **tek bir mükellef** nezdinde yapılan tekil bir değerlendirmenin **değil**, transfer fiyatlandırması işlemine taraf olanların tamamı nezdinde yapılan **toplu** bir değerlendirmenin sonucudur.

3.4. Hazine Zararı İle Yapılan Düzenlemelerde Belirsizlikler:

Hazine zararı konusunda KVK'nun 13/7 nci maddesinde yapılan düzenleme, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin uygulaması konusunda hazine zararı aranıp aranmayacağı ile ilgili tartışmaları sonlandırmıştır. Anılan düzenleme ile hangi hallerde hazine zararı aranacağı, hangi hallerde aranmayacağı açıklığa kavuşmuştur. Ancak gerek düzenlemenin yeterince açık olmaması ve gerekse de uygulamadan kaynaklanan ve açıklığa kavuşturulması gereken bazı sorunlar bulunmaktadır. Bu sorunları ana hatlarıyla aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- “**Her türlü vergi toplamı**” hangi vergileri ifade etmektedir?
- Hazine zararının bulunup bulunmadığında, hangi vergilendirme döneminin dikkate alınması gerekmektedir?
- Tahakkuk etmesi gereken verginin eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi nasıl saptanacaktır?

Bu soruları arttırmak mümkün olmakla birlikte, çalışmamızda bu konular üzerinde durulacaktır. “Her türlü vergi toplamı” ile ilgili konuyu bu çalışmamızda, diğer konularla ilgili sorunu ise önümüzdeki sayımızda ele alıp tartışacağız.

4. HER TÜRLÜ VERGİ KAVRAMI İLE İLGİLİ TARTIŞMA VE DEĞERLENDİRME

Transfer fiyatlandırması yoluyla kazancın örtülü olarak dağıtılmış kabul edilebilmesinin Hazine zararı şartına bağlı olduğuna ilişkin düzenlemede, Hazine zararının, her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi şeklinde tanımlanmış olması nedeniyle düzenlemede yer alan “her türlü vergi” kavramından ne anlaşılması gerektiği uygulamada en çok tartışılan konuların başında gelmektedir. Düzenlemenin yasalaşma sürecinde de bu

konudaki tartışmalara ışık tutacak bir hüküm veya ifadenin olmaması belirsizliği daha da arttırmaktadır.

Konunun Platformda tartışılması sırasında iki farklı görüş ortaya çıkmıştır.

4.1. Sadece Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Anlaşılması Gerektiği Görüşü:

Bu madde hükmünde yer alan "her türlü vergi toplamı" ifadesinden, gelir üzerinden alınan vergilerin, yani kurumlar açısından bakıldığında, sadece kurumlar vergisi ile kurum kazancı üzerinden yapılan stopajın anlaşılması gerekmektedir. Bu görüşe göre, düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almaktadır. Konunun KDV veya Damga Vergisi Kanunu açısından da hüküm ifade edebilmesi için benzer ifadelerin sözü geçen Kanun'lara da eklenmesi gerektiği belirtilmektedir. Söz konusu görüşe göre, **KVK'ndaki maddeye, bu hükmün hangi vergileri kapsadığının açıkça yazılması suretiyle de diğer vergiler açısından geçerli olması sağlanabilirdi. Ancak genel bir ifade kullanıldığından genişletici yorum yapılamayacağı**, bu görüşü savunanlar tarafından ifade edilmektedir.

Madde metninde açık açık hangi vergileri kapsadığı belirtilmediğinden veya diğer vergi kanunlarında da bunu teyit eden hükümler bulunmadığından, Hazine zararı bulunup bulunmadığının tespiti sırasında sadece ödenecek toplam kurumlar vergisi veya varsa stopaj tutarına bakılarak karar verilmesi gerekmektedir. Nitekim 5520 sayılı Kanun öncesi uygulamaya (örtülü kazanç dağıtım) ilişkin olarak Danıştay tarafından verilen kararlarda da Hazine zararı kavramı sadece kurumlar vergisi açısından değerlendirilmiş, kararlarda KDV ile ilgili bir hükme yer verilmemiştir.

Örneğin Danıştay 4. Daire tarafından verilen 25.12.1989 tarih ve E.1987/4359, K.1989/4393 sayılı Karar'da "... 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 zararlarla kapanması hali gibi) halinde, örtülü kazanç dağıtımını olarak kabul edilemez...." demek suretiyle konu sadece kurumlar vergisi açısından değerlendirilmiştir.

Bize göre burada **kastedilen vergiler**, kurum kazancı üzerinden ödenen vergilerdir. Yani Kurumlar Vergisi ile kurum kazancı üzerinden yapılan stopajdır. Gelir üzerinden alınan bir vergi kanununun, diğer vergiler (örneğin Katma Değer Vergisi, sözleşmelerde Damga Vergisi vb) için de hüküm ifade edebilmesi veya **diğer vergileri kapsamına alabilmesi için kanunda açık hüküm bulunması gerekir. Oysa fıkroda böylesi açık bir hüküm yer olmadığından genişletici yorum yapılamaz.** Zaten geçmişte örtülü kazanç dağıtımını müessesesi döneminde yargı, Hazine zararının hesabında KDV'yi hiç nazara almamıştır. Aynı yargısal yorumun devam edeceği inancındayız.

4.2. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Yanında Diğer Vergilerin De Anlaşılması Gerektiği Görüşü:

Bu görüşe göre, yukarıda belirtilen ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen yurtiçi işlemler dolayısıyla Hazine zararı olup olmadığı konusunun, sadece kurumlar vergisi açısından değil, KDV, BSMV ve damga vergisi gibi diğer vergiler açısından da irdelenmesi gerekmektedir. Bu görüşte olanların temel dayanağı da madde hükmünün lafzıdır. Maddenin lafzında açıkça “her türlü vergi” denilmek suretiyle, kapsama sadece kurumlar vergisinin değil, bu vergi dışındaki diğer vergilerin de dahil edilmek istendiği anlaşılmaktadır.

Söz konusu görüşü savunanlara göre, 5766 sayılı Kanun TBMM Genel Kurulu’nda görüşülürken bazı milletvekilleri tarafından verilen teklif ile Kanun’a eklenen bu hükmün gerekçesinde de “gelir, kurumlar ve her türlü vergi” ifadesi yer almaktadır. Buna göre bahsedilen ilişkili kişilerin aralarında gerçekleştirdikleri işlemler nedeniyle kurumlar vergisi açısından Hazine zararı oluşmamakla birlikte, diğer vergiler açısından, örneğin KDV açısından Hazine zararı oluşması durumunda, kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü gerekmektedir. Nitekim uygulamada da Mali idare ve inceleme elemanları bu doğrultuda yorum ve işlem yapmaktadırlar.

4.3. Platformun Görüşü:

Konunun Platformda tartışılması sonucunda, mevcut düzenlemeler doğrultusunda Hazine zararı aranırken sadece gelir üzerinden alınan vergilerin değil diğer vergilerin de dikkate alınması gerektiği şeklindeki görüş çoğunluk tarafından kabul edilmiş ancak konuya ilişkin aşağıdaki açıklamaların yapılmasında da fayda görülmüştür.

Mevcut yasal düzenlemeler, Hazine zararı aranırken gelir üzerinden alınan vergilerin yanı sıra diğer vergilerin de dikkate alınması şeklinde yorumlanabilir. Ancak böyle bir düzenleme ve yorum doğru bir uygulama olmayacağı gibi transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını müessesesinin amacına da uygun değildir. Şöyle ki;

Her şeyden önce transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını müessesesi, bütün dünyada bir vergi güvenlik müessesesi olarak uygulanmaktadır ve ülkemizdeki amacı da budur. Dolayısıyla sistemi ilgili olduğu kanun kapsamı ile sınırlandırmak gerekir. Örneğin mevcut Kurumlar Vergisi Kanunumuzda yer alan hükümler, sadece kurumlar vergisi ile sınırlı olarak uygulanmalı ve değerlendirilmelidir. Diğer vergi kanunları için de ayrı bir vergi güvenlik müessesesi öngörülecekse bunun ilgili kanunlar içinde yer alması ya da böyle bir amacın açıkça vurgulanması gerekir. Nitekim bedelsiz ya da düşük bedelle mal satmış görünerek vergi kaybına yol açılmasını önlemek amacıyla KDV Kanununda “emsal bedel” uygulaması öngörülmüştür. Bu düzenleme, KVK’nda yer alan transfer fiyatlandırmasından bağımsız olarak KDV’nde ortaya çıkabilecek vergi kaybını önlemeye yöneliktir. Benzer hükümler diğer vergi kanunlarında da bulunmaktadır. Dolayısıyla KV uygulaması açısından

Hazine zararı oluşup oluşmadığını araştırırken diğer vergiler açısından bir değerlendirme yapmamak gerekir.

Öte yandan kurumlar vergisinde hazine zararı olmamasına rağmen diğer vergilerdeki (örneğin KDV) hazine zararı nedeniyle örtülü kazanç hükümlerinin uygulanması halinde, kanunda yer alan düzeltme hükümleri nedeniyle kurumlar vergisi açısından zaten ortaya ilave bir vergi de çıkmayacaktır. Dolayısıyla KVK içinde yer alan bir vergi güvenlik müessesesi nedeniyle yani bu vergide ortaya çıkabilecek bir kayıp ya da kaçığı önlemeye yönelik bir düzenleme, anılan vergide bir azalma olmamasına rağmen yine de uygulanmak suretiyle sistemin amacına aykırı bir uygulama ve yorumda bulunulmuş olmaktadır.

Ayrıca kurumlar vergisine yönelik bir düzenlemenin, diğer vergilerde ortaya çıkan hazine zararı nedeniyle devreye sokulması, bu düzenlemeye has özelliklerin diğer vergiler için de uygulanıp uygulanmayacağı sorununu ortaya çıkarmaktadır. Örneğin kurumlar vergisi için var olan düzeltme işlemleri, o zaman diğer vergiler için de uygulansın şeklinde ortaya çıkabilecek görüşler çok da haksız olmayacaktır.

Diğer taraftan KDV dikkate alınır; hukuksal bir sorun doğacaktır. Bu takdirde transfer fiyatlandırması ile ilgili bir hüküm, açıkça öngörmemesine rağmen salt genişletici bir yorumla mükelleflerin KDV Kanunu'ndan kaynaklanan KDV indirim haklarını kullanmasını engellemiş olacaktır. Bu durumda KDV'ne konu işlemi yapan diğer tarafın durumu da tartışmaya açılacaktır.

Ayrıca sorunun dava konusu olması halinde mahkemelerin örtülü kazanç müessesesinin eski halinde olduğu gibi, hazine zararını sadece kurumlar vergisi ile sınırlı tutmasının da olası olduğu hususu göz ardı edilmemelidir.

5. SONUÇ

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda uygulamada en çok tartışılan hususlardan bir tanesi de düzenlemeye sonradan eklenen, örtülü kazanç dağıtımının olabilmesi için işlemde hazine zararının varlığının araştırılmasına ilişkin hükümlerdir. Hazine zararının tanımı ve kapsamı, ne şekilde ve kimin tarafından tespit edileceği ve hangi dönem için araştırılacağı gibi konular, uygulamada halen çözüme kavuşturulamamış konular olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu çalışmamızda konu, hazine zararının tanımı ve kapsamı boyutuyla ele alınarak incelenmiş ve değerlendirilmiştir. Konunun diğer boyutları ise önümüzdeki sayıda ele alınacaktır.

Hemen ifade edelim ki, özelde hazine zararı, genelde ise transfer fiyatlandırması uygulamasının tamamı üzerinde yaşanan sorunların önemli bir kısmı, ilgili yasal düzenlemelerin yazılış biçiminden kaynaklanmaktadır. Transfer fiyatlandırmasına ilişkin

yasal düzenlemeler yapılırken, konunun evrensel uygulamalarının dışına çıkmış ve sistemin özüne ya da amacına uygun olmayan ifadeler yasal metinler içinde yer almıştır.

Her şeyden önce, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım müessesesinin, düzenlemenin ait olduğu gelir üzerinden alınan vergi kanununa has bir vergi güvenlik müessesesi olması gerektiği ilkesinin dışına çıkmıştır. Bu husus, hem kanunun lafzi ifadesinde hem de konuya ilişkin ikincil mevzuat ve uygulamada karşımıza çıkmaktadır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım müessesesinin uygulamalarında en çok eleştirilebilecek hususlardan biri olan mükerrer vergilemeyi önleme konusunda da dünya uygulamalarından farklı bir yöntem benimsenmiş ve bu sakıncayı önleme amaçlı iki farklı yöntem olan “düzeltme” ve “hazine zararı aranılması” ilkelerinin ikisine de mevcut sistemimizde yer verilmiştir. Bu durum da anılan iki sistemin zaman zaman çelişkili sonuçlar doğurmasına yol açmaktadır.

Hazine zararının aranılması ilkesi, başlangıçta kanun metninde yer almamasına rağmen sonradan düzenlemeye monte edilmiştir. Ancak düzenleme yapılırken, (belki de farklı amaçlarla) madde hükmüne, “her türlü verginin eksik veya geç tahakkuk ettirilmesinin” hazine zararı olarak kabul edileceğine ilişkin ifadeler konulmuştur. Bu durum ise uygulamada zaten yaşanmakta olan sorunları içinden çıkılmaz hale getirmiştir.

Sorunun çözülebilmesi için yapılması gereken işlemlerin başında, yanlış anlaşılmalara ve uygulamalara yol açan kanun metninin değiştirilmesi gerektiğine inanıyoruz. Yapılması gereken şey, çağdaş bir vergi güvenlik müessesesi olarak pek çok ülkede uygulanan bir sisteme değişik anlam ve fonksiyonlar yüklemek değil, bu sistemi ülkemizde de amacına ve özüne uygun bir yapıya kavuşturmadır.