

# TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA HAZİNE ZARARI KAVRAMI VE UYGULAMALI ÖRNEKLERLE DÖNEMSEL AÇIDAN ANALİZİ

Hakan KEKLİKÇİ (\*)

Lebib Yalkın, Mart 2010

## I-GİRİŞ

5520 Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesi "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını" düzenlenmektedir.

04.06.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5766 Sayılı Kanun'un 21. Maddesi ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını müessesesine "Hazine Zararı" kavramı getirilmiştir.

Söz konusu düzenlemede bahsedilen "verginin geç tahakkuk ettirilmesi" kavramı ve bağlamında uygulamada oluşabilecek tereddütler makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

## II- TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA HAZİNE ZARARI KAVRAMI

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Müessesinin düzenlediği 13.Maddesi'nde:

**"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."** hükmüne yer verilmiştir.

04.06.2008 tarihinde yürürlüğe giren "5766 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" un 21. Maddesi ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını müessesesine "Hazine Zararı" kavramı getirilmiştir.

Söz konusu düzenlemede hazine zararı kavramı "**Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.**" şeklinde tanımlanmıştır.

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.

Örtülü Kazanç Dağıtımını Müessesesi 5422 Sayılı Eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. Maddesi'nde düzenlenmekteydi. Önceki düzenlemede hazine zararı koşulu aranmamakla birlikte; Yurt içindeki ilişkili kişiler arasında örtülü kazanç dağıtılması konusundaki davalarda Danıştay'ın hazine zararı koşulunu arayan birçok kararı bulunmaktadır. Örnek: Danıştay 4. Dairesi, E.1992/4441, K.1994/1057 sayılı Kararı'nda "Aynı holdinge bağlı şirketlerden biri lehine hesaplanan faiz değerinin giderini teşkil etmesi ve kurumlar vergisinin artan oranlı olmaması nedeniyle, şirketler arası faizsiz kredi aktarma örtülü kazanç dağıtımını değildir." hükmüne varmıştır.

Danıştay'ın görüşü; her iki kurumunda kâr ettiği ve konsolide düşünülduğünde toplam ödenen vergide herhangi bir azalma olmadığı sürece hazine zararının gerçekleşmediği bu nedenle örtülü kazanç dağıtımından bahsedilemeyeceği yönündedir.

Fakat yukarıda bahsettiğimiz ilgili hükümde hazine zararından kasıt her türlü vergi toplamının eksik veya **geç tahakkuk ettirilmesidir** denmektedir.

İdare her türlü verginin geç tahakkuk ettirilmesi halinde hazine zararı doğacağını açık olarak ifade etmiş, fakat geç tahakkuktan tam olarak ne anlaşılması gerektiği hususunda herhangi bir ikincil düzenleme ve açıklama getirmemiştir.

Hazine zararının doğduğunun; sadece işlemin yapıldığı vergilendirme dönemi itibarıyla değil, takip eden vergilendirme dönemlerine olan etkisi yönüyle değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda bizim görüşümüze göre ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerde, işlemlerin sadece gerçekleştiği vergilendirme döneminde değil takip eden vergilendirme dönemlerinde de, eksik veya geç tahakkuka sebep olup olmadığı araştırılmalıdır. Bu bağlamda cari vergilendirme döneminde, vergilerin eksik veya geç tahakkuk söz konusu olmasa bile, ilişkili kişilerle emsale uygun belirlenmeyen fiyatlar üzerinden gerçekleştirilen işlemler nedeniyle takip eden dönemlerde verginin eksik veya geç tahakkuk etmesi durumunda hazine zararının varlığı kabul edilmelidir.

Yukarıda açıkladığımız üzere hazine zararı her türlü vergi açısından sorgulanacaktır. Bu durumda hazine zararı sorgulanırken vergilendirme dönemi içerisinde geçici vergi dönemleri ayrıca değerlendirilmelidir. Sadece hesap dönemini kapsayan Kurumlar Vergisi açısından yapılan değerlendirme yanlış sonuçlara neden olabilecektir.

Kısa bir örnekle açıklayacak olursak:

A firması, ilişkili kişi kapsamındaki B firmasına emseline göre yüksek fiyattan hizmet vermektedir. Ayrıca A firması kurumlar vergisi ve dönem içerisindeki tüm geçici vergilerinde zarar beyan etmiştir. B firması ise 2. geçici vergi döneminde zarar beyan ederken 3. geçici vergi döneminde kâr beyan edip, kurumlar vergisi beyannamesinde ise tekrar zarar beyan etmiştir. Bu durumda 3. geçici vergi döneminde, emsale aykırı uygulanan fiyat sebebiyle hazine zararı doğacak ve verginin eksik tahakkuku söz konusu olacaktır.

### **III- Hazine Zararında Geç Tahakkuk Hakkında Uygulamaya Yönelik Örnek ve Uygulama da Oluşabilecek Tereddütler**

**Örnek:** 2009 vergilendirme döneminde X Anonim Şirketi, Y Anonim Şirketi'nin ilişkili kişisi olup, Y A.Ş.'den emsal fiyatı 280.000,00 TL olan toplam danışmanlık hizmetini, 200.000,00 TL'ye almıştır. İlgili firmaların 2009 ve 2010 vergilendirme dönemlerine ilişkin Kurumlar Vergisi Beyanname bilgileri aşağıdaki gibidir:

**2009-2010 Kurumlar Vergisi Beyannamesi Bilgileri(Danışmanlık faturasının 200.000,00 TL üzerinden düzenlenmesi durumunda/Fiili Durum):**

<b>X ANONİM ŞİRKETİ 2009</b>	
I- Ticari Bilanço Zararı	440.000,00
II- İlaveler (K.K.E.G)	40.000,00
III- Cari Yıla ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	400.000,00
IV- Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	0,00
V- Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları	400.000,00

<b>Y ANONİM ŞİRKETİ 2009</b>	
I- Ticari Bilanço Zararı	190.000,00
II- İlaveler (K.K.E.G)	70.000,00
III- Cari Yıla ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	120.000,00
IV- Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	0,00
V- Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları	120.000,00

<b>X ANONİM ŞİRKETİ 2010</b>	
I- Ticari Bilanço Zararı	350.000,00
II- İlaveler (K.K.E.G)	25.000,00
III- Cari Yıla ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	325.000,00
IV- Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	0,00
V- Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları	325.000,00

<b>Y ANONİM ŞİRKETİ 2010</b>	
I- Ticari Bilanço Kârı	625.000,00
II- İlaveler (K.K.E.G)	80.000,00
III- Kâr	705.000,00
IV- Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	120.000,00
V- Kurumlar Vergisi Matrahı	585.000,00
VI- Hesaplanan Kurumlar Vergisi	117.000,00

**2009-2010 Kurumlar Vergisi Beyannamesi Bilgileri(Danışmanlık Faturasının Emsal Fiyattan (280.000,00 TL) Düzenlenmesi Durumunda):**

<b>X ANONİM ŞİRKETİ 2009</b>	
I- Ticari Bilanço Zararı	520.000,00
II- İlaveler (K.K.E.G)	40.000,00
III- Cari Yıla ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	480.000,00
IV- Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	0,00
V- Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları	480.000,00

<b>Y ANONİM ŞİRKETİ 2009</b>	
I- Ticari Bilanço Zararı	110.000,00
II- İlaveler (K.K.E.G)	70.000,00
III- Cari Yıla ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	40.000,00
IV- Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	0,00
V- Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları	40.000,00

<b>X ANONİM ŞİRKETİ 2010</b>	
I- Ticari Bilanço Zararı	350.000,00
II- İlaveler (K.K.E.G)	25.000,00
III- Cari Yıla ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	325.000,00
IV- Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	0,00
V- Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları	325.000,00

<b>Y ANONİM ŞİRKETİ 2010</b>	
I- Ticari Bilanço Kârı	625.000,00
II- İlaveler (K.K.E.G)	80.000,00
III- Kâr	705.000,00
IV- Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	40.000,00
V- Kurumlar Vergisi Matrahı	665.000,00
VI- Hesaplanan Kurumlar Vergisi	133.000,00

Örnekte görüldüğü üzere 2009 vergilendirme döneminde her iki firma da zarar beyan ettiği için konsolide düşünüldüğünde vergi de herhangi bir eksik tahakkuk etme durumu söz konusu değildir. (KDV ve Geçici Vergiler göz ardı edilmiştir)

Fakat takip eden 2010 vergilendirme döneminde emsal fiyattan düzenlenmeyen fatura nedeniyle Y A.Ş. firmasına ait kurumlar vergisinin 16.000,00 TL eksik vergi tahakkuk ettiği görülmektedir.

Örnekleri farklı durumlara göre çeşitlendirmek mümkündür.

### **III- SONUÇ**

İlişkili kurumların cari vergilendirme döneminde, işlemlerini emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlemeleri nedeniyle, tahakkuk etmesi gereken toplam vergide (konsolide) herhangi bir eksikliğin söz konusu olmaması durumunda, cari dönem için hazine zararı doğmadığı düşünülse de, aynı durumu gelecek dönemler için düşünmek mümkün olmayabilir.

Öte yandan emsal fiyatın uygulanmadığı dönemde her iki kuruma da vergi tahakkuk etmesi (Ki beyan edilen hesaplanan vergi, emsal fiyatın uygulanmamasından kaynaklanan eksik tahakkuk eden vergi tutarını karşılamalıdır) durumunda hazine zararı doğmadığı savunmasıyla transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı gerçekleştirmediği söylenebilir.

Yukarıda belirtilen durumların dışında kalan tüm olasılıklarda, takip eden dönemlerde kurumlar vergisi beyanına ilişkin tutarsal öngöründe bulunmak mümkün olmamakla birlikte; eksik veya geç tahakkukun söz konusu olmadığı ve dolayısıyla hazine zararı doğmadığı (doğmayacağı) söylenemez.

Görüşümüze göre zarar beyan eden mükelleflerin ilgili dönemde hazine zararı doğmaması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımı kapsamında gerekli düzeltme işlemlerini gerçekleştirilmeden beyanda bulunmaları doğru değildir. Çünkü yukarıda örneklerle destekleyerek savunduğumuz üzere, iki tarafın da zarar beyan ettiği durumlarda,

hazine zararı cari dönemde doğmamakla birlikte, cari dönem mali zararının gelecek dönemlerde beyan edilecek tutarlara olan etkisi nedeniyle gelecek dönemlerde hazine zararı riskinin “dolaylı” olarak doğduğu görülmektedir.

Takip eden vergilendirme dönemlerinde doğabilecek riskli durumları bertaraf etmek açısından ilgili vergilendirme döneminde gerekli düzeltme işlemlerinin yapılarak beyanda bulunulması sağlıklı olacaktır.

#### **KAYNAKÇA**

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- Erdoğan Öcal, “Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı” Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2008. Sayı: 188
- Cevdet Okan Bahar, “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Hazine Zararı Kriteri” Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2009, Sayı: 197

(\*) Mazars/Denge Denetim YMM A.Ş./ Vergi Departmanı, Kıdemli Denetçi