

CARİ DÖNEMDE HAZİNE ZARARI OLUŞMASA DAHI GELECEK DÖNEMLERDE HAZİNE ZARARI OLUŞABİLİR İHTİMALİ İLE GEREKLİ DÜZELTMELER HER ŞEKİLDE YAPILMALI MIDIR?

Güray ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
MAZARS DENGE
Direktör

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Aralık 2016 sayısında yayınlanmıştır.

ÖZET

3 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ Taslağı¹ ile “Hazine Zararı” kavramına ilişkin olarak özel düzenlemeler yapılmak suretiyle uygulamada yaşanan tereddütler giderilmeye çalışılmıştır. Lakin tebliğ taslağında yer verilen bazı ifadeler sonucunda, gerek muhasebe gerekse vergi uygulamalarının temelini oluşturan ilkelerden birisi olan dönemsellik ilkesinden sapma gösterilerek, cari hesap döneminde ilişkili taraflar arasında gerçekleştirilen işlemler sonucunda hazine zararı oluşmuyor olsa dahi, bu işlemlere dair (eğer cari hesap döneminde hazine zararı oluşuyor olsa idi yapılması gerekli) emsal bedeller üzerinden düzeltmelerin yapılmamasının gelecek hesap dönemlerine etkilerinin sirayet edecek olması halinde, gelecek hesap dönemlerinde söz konusu etkiler nedeniyle hazine zararının oluştuğunun kabul edileceğine dair açıklamalara verilmiştir.

ANAHTAR KELİMELELER

Hazine zararı, transfer fiyatlandırması, örtülü kazanç, hesap dönemi, dönemsellik, zarar.

1. GİRİŞ

3 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ Taslağı 16 Mart 2016 günü www.gib.gov.tr internet sitesinde yayınlanmıştır. Taslak tebliğ ile transfer fiyatlandırması uygulamasında belgeleme ve raporlama çalışmalarına yönelik olarak detaylı düzenlemelere yer verilmiş, bunun yanı sıra uygulamada yaşanan bazı tereddütleri gidermek amacıyla da bazı açıklamalara yer verilmiştir.

Bu açıklamalardan önem arz eden bir bölümü “Hazine Zararı” kavramı hakkındadır. Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) gereği, yurt içindeki ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde örtülü kazanç aktarımı olduğunun kabul edilebilmesi için hazine zararının doğması şarttır. Eğer yurt içindeki ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde (emsaline nazaran düşük ya da yüksek bir bedel, ücret, faiz..v.s. olsa dahi) hazine zararı oluşmuyor ise, KVK’nın 13. Maddesi kapsamında eleştiri getirilmesi söz konusu olamayacaktır.

¹ 16 Mart 2016 günü yayınlanan taslak tebliğ, makalemizin yazıldığı zaman halen www.gib.gov.tr internet sitesinde TASLAK şekli ile yer almaktadır.
<http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/3serinolu/3seritransfertaslak.pdf> (Erişim: 9 Nisan 2016)

Hazine zararı kavramı ve uygulaması hakkında 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğinde bir düzenleme bulunmamaktaydı. Taslak tebliğ ile bu konuda özel bazı düzenlemeler yapılmaktadır.

Yapılan düzenlemelerden bize göre en çarpıcı ve uygulamayı etkileyecek olan husus, hazine zararının oluşup oluşmaması açısından sadece cari hesap dönem verilerinin ve sonuçlarının dikkate alınması yeterli olmayacak olup, yurt içindeki ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilmiş işlemlerde emsaline nazaran düşük ya da yüksek bir bedel, ücret, faiz..v.b. uygulanması nedeniyle gerçekleştirilen örtülü kazanç aktarımının, cari hesap döneminde hazine zararı yaratmasa dahi gelecek hesap dönemlerinde hazine zararı yaratacak bir etkiye sahip olup olmayacağına da analiz edilmesi gerekliliğidir.

Yazımızda getirilen bu düzenlemenin, muhasebe ve vergi uygulamalarının temelini oluşturan en önemli ilkelerden birisi olan dönemsellik ilkesine aykırı olup olmadığı ve ayrıca zamanaşımı unsurları açısından incelenecek; getirilen düzenlemenin transfer fiyatlandırması düzeltme işlemlerine olan etkisi açıklanmaya çalışılacak ve bu konular kapsamında inceleme yapılırken konunun bütünlüğü gereği değinilmesi gereken diğer bazı hususlara dair gerek yürürlükteki düzenlemeler gerekse taslak tebliğ çerçevesinde görüş, düşünce ve önerilerimizi aktarmaya çalışacağız.

2. YASAL MEVZUAT VE TASLAKTA YER VERİLEN DÜZENLEME

2.1. Hazine Zararı Hakkında Kanun Metni

KVK'nın 13. Maddesinin 7. Fıkrası şu şekildedir: *“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.”*

2.2. Vergi Mevzuatı Açısından Dönemsellik

Vergi Usul Kanunu'nda, dönemsellik hesap dönemi olarak ifade edilmiştir. VUK/174. maddesinde *“Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır...”* denilmektedir. VUK'na göre, işletmeye ait kıymetlerin her hesap dönemi sonunda değerlemeye tabi tutulması dönemsellik ilkesinin bir gereğidir. VUK/283.maddesinde; *“Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir...”*, VUK/287. maddesinde ise; *“Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.”* denilmektedir. Bu hükümlere göre, bir dönemin gelir ve gideri diğer dönemin gelir ve giderlerinden ayrılması ve dolayısıyla dönemsellik ilkesi ön plana çıkmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1.maddesinde; *“Gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, kazanç ve iratların safi tutarıdır.”* denilmek suretiyle dönemsellik ilkesi ortaya konulmaktadır. Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun

38. maddesinde; “*Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır...*” denilmektedir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu’nun 39. maddesi, 55. maddesi ve 67. maddeleri de dönemsellik ilkesini ortaya koymaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 6. maddesi; “***Kurumlar Vergisi birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.***” hükmüne yer vermiştir. Yine Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 14. maddesinin birinci fıkrasında “... ***Beyanname ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir...***” denilmektedir. Ayrıca aynı kanunun 16. maddesinde; “...***Kurumlar Vergisinde vergilendirme dönemi hesap dönemidir...***” denilmek suretiyle dönemsellik ilkesi vurgulanmıştır.

1 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinin “Safi kurum kazancı” başlıklı 6 numaralı bölümünde; “*Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Kurumlar Vergisi Kanununda da safi kazancın belirlenmesinde temel ölçü, dönem sonu ve dönem başı öz sermaye kıyaslamasıdır.*” açıklamalarına yer verilmiştir.

2.3. Muhasebe Açısından Dönemsellik

1 Seri no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde dönemsellik kavramı; “*İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır...*” şeklinde tanımlanmıştır. Aynı Tebliğin “III-Mali Tablolar İlkeleri” başlıklı kısmında “*Belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır.*” düzenlemesi mevcuttur.

2.4. Taslak Tebliğde Yer Verilen Açıklamalar

Taslakta, “***Hazine Zararı ve Kapsamı***” başlıklı bölümde;

“*Hazine zararının oluşup oluşmadığını tespit etmek için yukarıda belirtilen işlemlerin emsallere uygun fiyat veya bedeller ile gerçekleşmesi halinde oluşacak vergisel sonuçlarının tespit edilerek tahakkuk edecek vergilerin ve tahakkuk dönemlerinin, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedeller sonucu oluşan vergiler ve bu vergilerin tahakkuk dönemleriyle karşılaştırılması gerekmektedir.*”

“***Hazine Zararının Dikkate Alınacağı Dönem***” başlıklı bölümde;

“*Emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi her türlü vergi toplamının İNDİRİM, İSTİSNA, ORAN FARKLILIĞI, ZARAR MAHSUBU VE BENZERİ NEDENLERLE cari ya da izleyen dönemlerde eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi durumunda hazine zararının oluştuğu kabul edilecektir.*”

açıklamalarına yer verilmiştir.

3. VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİ AÇISINDAN DÖNEMSELLİK İLKESİNE UYULMASI ZORUNLU MUDUR?

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağımı hakkındaki düzenlemeler bir vergi güvenlik müessesesi oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanacak bedelin, iki ilişkisiz kişi arasındaki emsal bedel üzerinden gerçekleştirilmesinin şart koşulması ile ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilecek emsaline aykırı işlemler ve örtülü kazanç aktarımı ile vergi kaybına sebebiyet verilmesi önlenmeye çalışılmaktadır.

Yurt içindeki iki ilişkili kişi, emsaline göre düşük ya da yüksek bir bedelden işlem gerçekleştirdikleri vakit taslak tebliğde yer verildiği üzere cari hesap döneminde indirim, istisna, oran farklılığı, zarar mahsubu ve benzeri nedenlerle hazine zararı oluşmuyor olabilir. Lakin bahsedilen bu nedenler dolayısıyla söz konusu işlemlerin ertesi hesap dönemine etkisi olabilir. Örneğin: İlişkili tarafa faiz hesaplamadan borç para kullandıran bir şirketin cari hesap dönemi sonucunda kurumlar vergisi beyannamesinde zarar beyan ettiğini; faiz hesaplanmış olsaydı bile beyanın yine de zarar şeklinde olacağını kabul edelim. Oysa faiz hesaplanmış olsaydı kurumlar vergisi beyannamesinde oluşan ve ertesi hesap dönemine devredecek olan zarar rakamı azalacaktı. Bu şirketin ertesi hesap döneminde ise geçmiş yıl zararını mahsup etmesi sonrasında dahi kâr (kurumlar vergisi matrahı) beyan ettiğini kabul edelim. İşte, bir önceki yıl hesaplanmayan faiz nedeniyle beyannamede fazla oluşan zarar ertesi yıl kârından mahsup edilmek suretiyle normalde tahakkuk etmesi gereken kurumlar vergisi daha az tahakkuk etmiş ve dolayısıyla hazine zararı gerçekleşmiş olacaktır.

Adından da anlaşılacağı üzere, burada önemli olan esas amaç Devlet hazinesine toplamda girecek olan verginin azaltılmasını önlemektir. Her ne kadar çalışmamızın bir önceki bölümünde, kurum kazancının tespitinde dönemsellik ilkesinin esas olduğunu belirtiyor olsak da, söz konusu **dönemsellik ilkesi pek tabii ki emsaline uygun olarak gerçekleştirilmiş işlemlerin hangi hesap döneminde ne şekilde muhasebeleştirileceğini ve beyan edileceğini tespit etmek açısından önem arz edecektir.** İlişkili tarafa borç para kullandırma işleminin gerçekleştiği hesap döneminde normal şartlarda emsaline uygun olarak hesaplanan faizin de tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereği gelir olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

Hazine zararının sadece cari hesap dönemi verileri ve sonuçları ile sınırlı olarak incelenmesi gerektiği iddia edilecek olursa, cari hesap dönemi içinde hazine zararı oluşmadığı gerekçesiyle ve en yumuşak ifadeyle “vergiden kaçınmak” amacıyla bilerek emsal bedele nazaran düşük ya da yüksek tutarlar üzerinden işlemler yapılabilmesinin (ya da ilişkili kişilerden olan alacaklar için faiz hesaplanmamasının) yolu açılmış olacaktır.

Kaldı ki, vergi uygulamalarında emsal bedel ve işlemin gerçek mahiyeti esastır. Örneğin KDV Kanununun 27/2 maddesi; “***Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.***” şeklindedir. VUK’nun 3. Maddesinde; “***Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.***” hükümleri mevcuttur. 6102 sayılı TTK’nın 18/2 maddesinde “***Her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir.***” hükmü mevcuttur. Ayrıca ticari işlerde faiz unsuru da 6102 sayılı Kanunun 8, 9 ve 10. maddelerinde düzenlenmiştir.

4. HAZİNE ZARARI VE ZAMANAŞIMI

Yukarıda hazine zararının oluşup oluşmadığının sadece cari dönem verileri ve sonuçları ile sınırlı olarak kontrol edilmemesini doğru bulduğumuzu ifade ettik. Lakin cari dönemdeki emsaline nazaran düşük ya da yüksek veya bedelsiz olarak gerçekleştirilmek suretiyle **örtülü kazanç aktarımı oluşturan işlemlerin etkisi gelecek hesap dönemlerine sınırsız bir şekilde taşınabilir mi?** Örnekleyerek daha açık ifade edecek olursak; cari dönemde ilişkili kişiye kullandırılan borç para nedeniyle faiz hesaplanıp gelir kaydedilmediği için daha yüksek çıkan zarar **devam eden kaç hesap dönemi boyunca hazine zararı açısından izlenecektir?**

Bilindiği üzere KVK'nın 10. Maddesine göre, kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilen zarar, en fazla gelecek beş hesap dönemine nakledilebilir. Örneğin: Bir şirket 2016 yılında ilişkili kişiye kullandığı borç para nedeniyle kayıtlarına alması gereken 100.000 TL faizi gelir kaydetmemiş ve 2016 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde 500.000 TL zarar beyan etmiş olsun. Eğer bu gelir kayıtlara alınsaydı zarar 400.000 TL'ye düşecekti. Bu şirketin devam eden 2017, 2018, 2019, 2020 ve 2021 yıllarında da zarar beyan ettiğini düşünelim. Dolayısıyla, 2016 yılında eksik gelir kaydı nedeniyle oluşan zarar fazlası bu şirket tarafından herhangi bir şekilde kullanılmamış ve sonuç olarak eksik tahakkuk ettirilen bir kurumlar vergisi oluşmamıştır. 2022 yılında kazanç beyan edilse bile 2016 yılı zararı 2022 yılı kârından (kurumlar vergisine tabi kazancından) mahsup edilemeyeceği için, bu durumda **kurumlar vergisi açısından hazine zararı oluşmayacaktır**. Öyleyse yukarıda yer verdiğimiz şekilde dönem zararına etkisi olan bir örtülü kazanç aktarımının gelecek beş hesap dönemi boyunca ayrıca izlenmesi ve kontrol edilmesi gerekmektedir denilebilir.

Tabii faiz hesaplayıp KDV ilave ederek fatura etmemesi nedeniyle KDV açısından hazine zararının oluşup oluşmadığı bu şirketin KDV beyanları açısından ayrıca incelenmelidir. Bilindiği gibi KDV mevzuatında devreden KDV'nin ertesi hesap dönemlerine devri açısından bir süre sınırlaması söz konusu değildir. Bu nedenle ister 5 yıl ister 7 yıl sonra, eninde sonunda bu şirket devreden KDV değil de ödenecek KDV beyan edecek olursa, 2016 yılında hesaplamadığı faiz nedeniyle beyan etmediği %18 KDV açısından hazine zararı gerçekleşmiş denilebilecek midir? Bizce, kurumlar vergisi açısından ilgili hesap dönemi için zamanaşımının gerçekleştiği tarih itibarıyla KDV ve diğer vergiler açısından hazine zararının gelecek hesap dönemlerinde oluşup oluşmadığının takibi/kontrolü gerekliliği ortadan kalkmalıdır. Çünkü gerçek dünyada –fiili uygulamada-kimseden bu kadar uzun süre bir takip yapmasını beklemek doğru, verimli ve gerçekçi olmayacaktır.

Yukarıdaki örnekte her ne kadar kurumlar vergisi açısından –mali zararın devredilebileceği beş hesap dönemi boyunca- hazine zararı oluşmamış olsa da, 2022 yılında elde edilen kârdan tüm geçmiş yıllar zararları (bilanço zararları) mahsup edildikten sonra halen dağıtılabilecek 100.000 TL kâr kaldığını düşünelim. Yedek akçe hesaplamalarını ihmal edecek olursak, normal şartlarda bu kâr payı üzerinden %15 oranına istinaden 15.000 TL vergi kesintisi hesaplanması gerekir. İşte bu noktada, 2016 yılında hesaplanmayan, fatura edilmeyen ve dolayısıyla kayıtlara gelir olarak alınmadığı için yüksek tespit edilen bilanço zararının, 2022 yılındaki vergi kesintisine tabi olacak matrahı 100.000 TL azaltmıştır ve dolayısıyla gelir vergisi tevkifatı açısından hazine zararı oluşturmuş iddiası gündeme gelebilir mi? Taslak tebliğde hazine zararı kavramı tanımlanırken “...kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi **gibi her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi...**” şeklinde tanımlanmıştır.

Görüldüğü üzere, sadece kurumlar vergisi açısından hazine zararı oluşup oluşmaması açısından yapılacak kontrollerde KVK'daki beş yıllık zarar nakli süresi otomatikman konuya çözüm getirebilmektedir diyebiliriz. Ancak diğer vergiler açısından yukarıdaki açıkladığımız ve şu anda öngöremediğimiz ancak uygulamada karşılaşılabilecek ve tereddüt yaratacak işlemler olabilir. Bu nedenle söz konusu tebliğde, **cari dönemdeki örtülü kazanç aktarımının olası hazine zararı etkisinin en fazla gelecek beş hesap dönemi boyunca izlenmesinin yeterli olacağına dair bir düzenleme yapılması faydalı olacaktır kanaatindeyiz.**

5. DİĞER VERGİLER AÇISINDAN EKSİK VERGİ ÖDENMESİ DURUMUNUN OLUŞMASI HALİNDE KURUMLAR VERGİSİ BEYANI AÇISINDAN DA HAZİNE ZARARI OLUŞTUĞU KABUL EDİLEREK İLGİLİ TEBLİĞLER KAPSAMINDA DÜZELTME İŞLEMLERİ YAPILACAK MIDIR?

Taslak tebliğde yer verilen düzenleme “*Emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi her türlü vergi toplamının indirim, istisna, oran farklılığı, zarar mahsubu ve benzeri nedenlerle cari ya da izleyen dönemlerde eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi durumunda hazine zararının oluştuğu kabul edilecektir.” şeklindedir.*

Aslında KVK'nın 13/7 maddesinde de “*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.” hükmü 2008 yılından bu yana mevcuttur.*

Uygulamada genellikle hazine zararı, emsaline göre düşük ya da yüksek veya bedelsiz olarak gerçekleştirilen işlem neticesinde iki şirketin kurumlar vergisi beyanı açısından **hazineye intikal edecek toplam kurumlar vergisi miktarında kayıp olup olmaması şeklinde algılanmaktadır.** Taslak tebliğ ile KVK'nın 13/7 maddesinde yer verilen hüküm daha açık ve somut bir şekilde vurgulanarak açıklanmaktadır.

Bu durumda, cari hesap döneminde ilişkili kişiye faizsiz borç para kullandıran ve kurumlar vergisi beyannamesinde zarar beyan eden şirketin, eğer KDV beyanlarında (bizce KVK Madde 13'de yerildiği üzere örtülü olarak aktarılan kazancın hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılması, KDV beyanları açısından da sadece hesap döneminin son ayına ait KDV beyanına bakılmasını gerektirmez, bizce borç paranın kullandırıldığı ayda veya devam eden aylarda ya da hesap döneminin son ayında olması fark etmez) ödenecek KDV mevcut ise bu durumda fatura edilmeyen faize bağlı olarak hesaplanmamış **KDV nedeniyle hazine zararı oluştuğu kabul edilecekse, aynı zamanda kurumlar vergisi açısından da gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması (hesaplanmayan faizin kurumlar vergisi beyannamesine KKEG olarak ilave edilmesi) gerekecek midir?**

Taslak tebliğde hazine zararı kavramının açıklandığı bölümdeki 4 No.lu örnekte kurumlar vergisi açısından her iki şirketin kurumlar vergisi beyanlarında toplamda hazineye intikal eden vergi miktarı değişmemekte ancak KDV açısından toplamda hazineye intikal eden vergi miktarında artış tespit edilmektedir. Örneğin devamında “(A) kurumu tarafından ilişkili (B) kurumundan emsal bedelin üzerinde bir tutarda mal satın alınması suretiyle Aralık/2014 dönemine ilişkin olarak 18.000 TL katma değer vergisinin eksik tahakkuk ettirildiği

anlaşılmaktadır. İşlemin taraflarını oluşturan (A) kurumu ve (B) kurumu adına tahakkuk ettirilmesi gereken **her türlü vergi toplamı birlikte değerlendirildiğinde**, (A) kurumu tarafından ilişkili (B) kurumuna 100.000 TL transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle, **kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yönünden yapılacak işlemler buna göre tekemmül ettirilecektir.**” açıklamasına yer verilmek suretiyle, bizce kurumlar vergisi beyanlarında da gerekli düzeltme işlemlerinin yapılacağı açıklanmaktadır.

Aslında örneğimizi, her iki şirketin de kâr beyan eden kurumlar olması şeklinde verirsek daha anlamlı olacaktır. Borç para kullanan (A) A.Ş., 2016 hesap döneminde 100.000 TL kurumlar vergisi matrahı, faizsiz borç para kullandıran (B) A.Ş. ise 250.000 TL kurumlar vergisi matrahı beyan etmiş olsun. Emsal faiz tutarının 30.000 TL olduğunu ve bu borcun (A) A.Ş.’de örtülü sermaye kapsamında olmadığını kabul edelim. Bu faiz (A) A.Ş.’ye fatura edilmiş olsaydı bile her iki şirketin toplam kurumlar vergisi matrahı yine 350.000 TL olacağından, kurumlar vergisi yönünden hazine zararı gerçekleşmemiş olacaktı. Lakin, (A) A.Ş., sürekli devreden KDV beyan eden, (B) A.Ş. ise ödenecek KDV beyan eden bir şirket ise, fatura edilmeyen bu faiz nedeniyle hazineye (30.000 x %18) 5.400 TL eksik KDV ödenmiş olacaktı. İşte bu durumda gerek KVK’nın 13/7 gerekse taslak tebliğdeki açıklamalara göre hazine zararı gerçekleşmiş olacağından, kurumlar vergisi beyanları açısından düzeltme yapılması gerekecek midir? Bu düzeltme “**cari 12 aylık dönem içinde faiz faturası düzenlenmemiş ise**”, (B) A.Ş., bu tutarı kurumlar vergisi beyanında KKEG’lere ilave edecek ve (A) A.Ş. ise bu tutarı yine 2016 kurumlar vergisi beyannamesinde iştirak kazancı istisnası olarak mı düşecektir? Konuya dair, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin düzeltme işlemleri ile ilgili kısmı aşağıdaki gibidir:

“13.3. Transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan örtülü kazanç tutarlarının kâr payı sayılması ve yapılacak düzeltme işlemleri

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Ancak, örtülü kazanç dağıtımI yapılan kurumlarda bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtAN kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

Söz konusu kâr payının başka bir kuruma aktarılmış olması durumunda, bu kazanç iştirak kazancı olarak değerlendirilecek olup kâr payının dar mükellef kuruma, gerçek kişilere, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi veya kuruma aktarılmış olması halinde, bu kâr payının net kâr payı kabul edilerek bu tutarın brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerekecektir.”

1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Genel Tebliğinin “9- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri” başlıklı bölümünde de benzer açıklamalar mevcuttur.

Gerek örtülü sermaye gerekse transfer fiyatlandırması işlemlerinde düzeltme işlemlerinin amacı **mükerrer vergilemeyi önlemektir**. Dolayısıyla örtülü kazanç DAĞITIMI YAPAN (örtülü kazanç dağıtan) kurumun düzeltme işlemi neticesinde vergi tarh etmedikçe, örtülü kazanç DAĞITIMI YAPILAN (örtülü kazanç DAĞITILAN) kurumda herhangi bir iştirak kazancı oluşmayacağı kabul edilmelidir. Keza 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Genel Tebliğinde “*Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf*

olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir. Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için **örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltilmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.**" açıklaması mevcuttur. Örtülü kazanç dağıtan kurumun düzeltme işlemleri sonucunda beyan ettiği mali kârından daha fazla bir tutar örtülü kazanç dağıtılan kurum tarafından düzeltme adı altında beyannamede iştirak kazancı olarak gösterilemez.

Benzer düzenleme örtülü sermaye uygulamasında da mevcut olup, borç para kullandırılan taraf zarar beyan ediyorsa borç para kullandıran tarafın faiz geliri beyannamede iştirak kazancı olarak kabul edilmeyeceğine dair özelgeler mevcuttur.² Yargı kararları da bu yönde müstekar hale gelmeye başlamıştır diyebiliriz.³ Danıştay 4. Dairesi, örtülü sermaye kullanan kurumun borç veren kuruma ödediği faizi kanunen kabul edilmeyen gider yazdığı, borç veren kurumun ise borcu kullanan kurumun zararlı olması dolayısıyla aldığı faizi iştirak kazançları istisnasından idari anlayış doğrultusunda yararlandırmamakla birlikte yararlanması gerektiği görüşü ile ihtirazi kayıtlı beyan ettiği bir olayda ihtirazi kayıt kabul edilmeyerek yapılan tahakkuka karşı açılan davayı kabul eden İstanbul 5. Vergi Mahkemesi'nin kararını bozmuştur. Daire, oy çokluğu ile verdiği E.2012/4518 K.2016/202 sayı ve **1.2.2016** tarihli kararında, bu şekildeki bir olayda faiz gelirlerine kâr payı muamelesi yapılarak düzeltme yoluyla kurum kazancından indirim imkânı sağlanması sebepsiz yere hazinenin vergi kaybetmesine neden olacağı gibi vergilendirme işlemlerinde de mükellefler arasında adaletsizliğe ve eşitsizliğe yol açılmış olunacağı, gerekçesine dayanmıştır.⁴ Benzer yaklaşımın –her ne kadar özelgeler ve mahkeme kararları örtülü sermaye mevzuatı açısından mevcut olsa da- transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzeltme işlemlerinde de Maliye'nin benimseyeceği görüşün şüphesiz ki bu yönde olacağı düşüncesindeyiz.

Bir başka örneği ise şöyle verebiliriz. (A) A.Ş., **gerçek kişi** ortağı (B)'ye kullandırdığı borç para için 2016 hesap dönemi içinde herhangi bir faiz tahakkuk ettirmemiş ve fatura düzenlenmemiştir. (A) A.Ş., 2016 yılında zarar beyan edecektir. Söz konusu faiz hesap dönemi içinde fatura edilmiş ya da tahakkuk ettirilmiş veya beyannamede KKEG olarak ilave edilmiş olsaydı bile söz konusu zarar beyanı değişmeyecek ve kurumlar vergisi tahakkuk etmeyecektir. Yani kurumlar vergisi açısından bakıldığında hazine zararı oluşmamaktadır denilebilir. Bununla birlikte, (A) A.Ş. ödenecek KDV beyan eden bir şirkettir ve 2016/Aralık dönemi KDV beyannamesinde de ödenecek KDV beyan etmiştir. Faiz faturasının düzenlenmemesine ve KDV hesaplanmamasına bağlı olarak eksik KDV ödenmiş durumdadır. Bu durumda **"her türlü vergi toplamı birlikte değerlendirildiğinde"** hazine zararının gerçekleştiği kabul edilecektir. Söz konusu faiz tutarı 2016 hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı kabul edilecektir. Gerek 1 No.lu KVK Genel Tebliğinin gerekse 1 No.lu TFYÖKD Genel Tebliğinin yukarıda yer verdiğimiz bölümlerinde yapılan açıklamaya göre, hesaplanacak faiz tutarı net kâr payı kabul edilecek ve brüte tamamlanmak suretiyle hesaplanacak kâr dağıtımını tevkifatı 2016/Aralık dönemi muhtasar beyannamesi ile beyan

² Güray ÖĞREDİK, "Örtülü Sermaye Uygulamasında Borç Veren Tam Mükellef Kurumun Elde Ettiği Faiz Gelirinin "Tamamı" "Her Zaman" İştirak Kazancı İstisnası Şeklinde Düzeltilebilir mi?" Lebib Yalın Mevzuat Dergisi, Şubat 2015

³ Esra KARTAL, "Örtülü sermaye uygulamasında düzeltme mekanizması", http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=4&publicationYear=2016&publicationId=3813522 (Erişim: 2.4.2016)

⁴ Bumin DOĞRUSÖZ, "Örtülü Sermaye Faizinde Düzeltme Uygulaması" Dünya Gazetesi, 7.4.2016 <http://www.dunya.com/ortulu-sermaye-faizinde-duzeltme-uygulamasi-163806yy.htm> (Erişim: 9.4.2016)

edilecek ve bu suretle gerekli düzeltme işlemi gerçekleştirilecektir. Tabii bu örneğimiz ile ilgili olarak **taslak** tebliğde yer verilen ve aşağıya da aldığımız bir açıklama dikkat çekicidir!

*“Yukarıda belirtilen kurumların birbirleri dışında, diğer kurum ve gerçek kişilerle ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler, **hazine zararı şartına bağlı kalınmaksızın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilecektir.** Örneğin; tam mükellef (X) Kurumunun, ortağı (A) gerçek kişi ile yaptığı işlemler veya aynı Kurumun ilişkili kişi kapsamında bulunan (D) Derneği ile yaptığı işlemlerde hazine zararı şartı aranmayacaktır.”*

Buradan bizim anladığımız, **taslak tebliğdeki düzenlemeye göre hazine zararı iki ilişkili kurum arasındaki işlemlerde aranacaktır.** Bir kurumun gerçek kişi ortakları (ya da vergiden muaf kurum statüsündeki ortakları) ile gerçekleştirdiği işlemler emsaline nazaran düşük veya yüksek bedelli ya da bedelsiz olursa bu işlemlerde hazine zararı olsun ya da olmasın transfer fiyatlandırması hükümleri uygulanacak; örtülü kazanç aktarıldığı kabul edilecektir. Tabii bu yaklaşım Türkiye’deki şirketin yurtdışındaki kurum ya da gerçek kişi fark etmez yabancı ortakları açısından da geçerli olacaktır.

Özetle açıklamak gerekirse, ilişkili kişiler arası işlemlerde Hazineye intikal eden toplam kurumlar vergisi miktarının değişmiyor olması ya da her iki tarafın da zarar beyan ediyor olması hazine zararının oluşmaması açısından yeterli değildir. Söz konusu işlemler eğer hazineye intikal edecek toplam KDV miktarının azalmasına yol açmış ise hazine zararının oluştuğu kabul edilecektir. Tabii gerek yasa metninde gerekse taslak tebliğde de açıklandığı üzere sadece KDV değil, işlemler ile ilgili her türlü vergi açısından bir vergi ziyayı oluşup oluşmadığı kontrol edilecektir.

Son olarak dikkat çekmek istediğimiz husus ise, yıllık kurumlar vergisi miktarı açısından hazine zararının oluşup oluşmadığı pek tabii ki yıllık kurumlar vergisi beyanları açısından kontrol edilecektir. Peki, KDV açısından hazine zararı oluşup oluşmadığı için de ilgili hesap döneminin son ayına (yıllık hesap dönemlerinde Aralık ayına) ait KDV beyannamesinde ödenecek KDV olup olmadığına mı bakılacaktır? Örneğin: Yıl içinde Mart ayında faizsiz borç para kullanılmış ve yıl boyunca da faiz fatura edilmemiş olsun. Borç para kullandıran şirket Mart ilâ Haziran ayları arasında dört dönem ödenecek KDV beyan etmiş, sonrasında ve Aralık ayında da devreden KDV beyan etmiş olsun. Borç para kullanan şirket ise sürekli devreden KDV beyan eden bir şirket olsun. Bilindiği üzere KDV beyanı (üç ayda bir KDV verilmesi durumu ihmal edilmiştir) birer aylık dönemler itibariyle gerçekleşen hizmet ve teslimler esas alınarak yapılır. Söz konusu borç para Mart ilâ Haziran aylarından da kullanılmış, yani finansman hizmeti verilmiştir. Bu durumda Mart ilâ Haziran aylarında tahakkuk ettirilmeyen KDV’ler açısından hazine zararı oluşmuş mudur? KDV açısından hesap dönemi içinde herhangi bir ayda hazine zararı oluştuysa, yıllık kurumlar vergisi beyanı açısından da gerekli düzeltmelerin yapılması zorunlu mudur? Yoksa KVK Madde 13 gereği örtülü aktarılan kazanç yılın son günü itibariyle kâr payı sayıldığından, KDV açısından da hazine zararı oluşup oluşmadığı tarafların yılın (hesap döneminin) son ayında yaptıkları KDV beyanları ile sınırlı olarak mı incelenmelidir? Her iki taraf sürekli devreden KDV beyan eden mükellefler ise böyle bir duruma dair görüşümüzü çalışmanın bir önceki bölümünde *“Bilindiği gibi KDV mevzuatında devreden KDV’nin ertesi hesap dönemlerine devri açısından bir süre sınırlaması söz konusu değildir. Bu nedenle ister 5 yıl ister 7 yıl sonra, eninde sonunda bu şirket devreden KDV değil de ödenecek KDV beyan edecek olursa, 2016 yılında hesaplamadığı faiz nedeniyle beyan etmediği %18 KDV açısından hazine zararı gerçekleşmiş denilebilecek midir? Bizce, kurumlar vergisi açısından ilgili hesap dönemi için*

zamanaşımının gerçekleştiği tarih itibariyle KDV ve diğer vergiler açısından hazine zararının gelecek hesap dönemlerinde oluşup oluşmadığının takibi/kontrolü gerekliliği ortadan kalkmalıdır. Çünkü gerçek dünyada –fiili uygulamada-kimseden bu kadar uzun süre bir takip yapmasını beklemek doğru, verimli ve gerçekçi olmayacaktır.” şeklinde ifade etmiştik.

Kurumlar vergisi açısından değil ama KDV (veya diğer vergiler) açısından hazine zararı tespit ediliyorsa, kurumlar vergisi beyanları düzeltilecek midir? KDV (veya diğer vergiler) açısından hazine zararı tespit ediliyorsa KDV beyanlarına (veya diğer vergi beyanlarına) düzeltme verilmesi gerekecek midir? Taslak tebliğde bu hususlara dair açıklama ve örneklere yer verilmesi yararlı olacaktır düşüncesindeyiz.

6. SONUÇ

Vergi uygulamalarında emsal bedel ve işlemin gerçek mahiyeti esastır. KDV Kanununun 27/2 maddesi; “Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.” şeklindedir. VUK’nun 3. Maddesinde; “**Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.**” hükümleri mevcuttur. 6102 sayılı TTK’nın 18/2 maddesinde “**Her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir.**” hükmü mevcuttur.

Buna göre, ilişkili kişiler ile gerçekleştirilen her türlü işlem emsaline uygun şekilde fiyatlandırılmalı, emsal vade içinde tahsilat yapılmalı, emsal faiz oranı uygulanmalı; hesaplanan faiz mutlaka ilgili dönemi içinde fatura edilmelidir. Aksi takdirde yukarıda açıklamaya gayret ettiğimiz oldukça karmaşık vergisel problemler ile karşı karşıya kalınarak bu defa cezalı vergi tarhiyatlarına muhatap olunabilecektir.

Eğer ilgili taraflara ek bedel, faiz, vade farkı...v.b. unsurların fatura edilmesi çeşitli yönetsel ve operasyonel gerekçeler ile yapılamıyorsa ⁵, bu durumda söz konusu tutarlar geçici vergi beyannamelerinde ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen gider tutarına ilave edilmelidir. Keza taslak tebliğde de “...transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kanunen kabul edilmeyen gider olarak kazanç dağıtanın dönem kazancına eklenmesi gerekmektedir.” açıklaması mevcuttur. Bu sayede kurumlar vergisi açısından eleştiri bertaraf edilmiş olacaktır. KDV açısından ise önerimiz, hesaplanan bedel üzerinden hesaplanacak KDV ilgili hesap döneminin son dönemine ait KDV beyannamesinin “ilave edilecek KDV” satırında beyan edilebilir ve bu KDV muhasebe kayıtlarına KKEG olarak alınabilir. Bu önerilerimiz muhasebe ve finansal raporlama ilkeleri açısından elbette eleştiriye açıktır ve bizce de doğru değildir; lakin vergisel riskleri bertaraf etmek açısından uygulanması mümkündür kanaatindeyiz.

KVK Madde 13/7’de yer verildiği üzere, 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

⁵ Şirketlerin faiz karşılığı borç para kullandırmalarının Türk Ceza Kanunu kapsamında tefecilik suçunu oluşturabileceğine dair bazı görüşler mevcuttur. Biz bu görüşe katılmadığımızı Lebib Yalkın Mevzuat Dergisinin Haziran 2015 sayısında yayınlanan “İlişkili Kişilere Faiz Karşılığı Borç Veren Bir Şirket Tefeci Midir?” başlıklı yazımızda açıklamıştık. Bu eleştiri ile karşılaşmamak için bazı şirketlerin yazımızın bu paragrafında açıkladığımız şekilde bazı çözüm yolları geliştirdiklerine değinmiştik.

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. 3 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Taslağında “*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 ettirilmesi hazine zararına neden olacaktır. Bu ifadede yer alan her türlü vergi toplamı, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemle ilgili tüm vergilerin toplamıdır. Dolayısıyla, hazine zararının tespitinde kurumlar vergisi ile birlikte gelir vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamı birlikte değerlendirilecek ve sonuç itibarıyla bir Hazine zararı söz konusu değilse, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilmeyecektir. Emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi her türlü vergi toplamının indirim, istisna, oran farklılığı, zarar mahsubu ve benzeri nedenlerle cari ya da izleyen dönemlerde eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi durumunda hazine zararının oluştuğu kabul edilecektir.*” açıklamalarına yer verilmektedir.

Kurum kazancının tespitinde dönemsellik ilkesi esas olmakla birlikte, bir **vergi güvenlik müessesesi** olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı düzenlemesinde esas önemli amaç, ilişkili kişiler arasında işlemlerde her türlü vergi toplamı dikkate alındığında Devlet hazinesine toplamda girecek olan verginin azaltılmasını önlemektir. Kurum kazancının tespitine dair gerek muhasebe uygulamalarında gerekse vergi mevzuatında dönemsellik ilkesinin esas olduğunu belirtiyor olsak da, söz konusu dönemsellik ilkesi pek tabii ki emsaline uygun olarak gerçekleştirilmiş işlemlerin hangi hesap döneminde ne şekilde muhasebeleştirileceğini ve beyan edileceğini tespit etmek açısından önem arz edecektir. İlişkili tarafa borç para kullandırma işleminin gerçekleştiği hesap döneminde normal şartlarda emsaline uygun olarak hesaplanan faizin de tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereği gelir olarak muhasebeleştirilmesi ve yasal süresinde ilişkili tarafa fatura edilmesi gerekir. Hazine zararının sadece cari hesap dönemi verileri ve sonuçları dahilinde dönemsel olarak sınırlı şekilde incelenmesi gerektiği iddia edilecek olursa, cari hesap dönemi içinde hazine zararı oluşmadığı gerekçesiyle ve **en yumuşak ifadeyle “vergiden kaçınmak”** amacıyla bilerek emsal bedele nazaran düşük ya da yüksek tutarlar üzerinden işlemler yapılabilmesinin (ya da ilişkili kişilerden olan alacaklar için faiz hesaplanmamasının), diğer bir ifadeyle örtülü kazanç aktarımının yolu açılmış olacaktır. Bu nedenlerle taslak tebliğde yer verilen düzenlemeleri isabetli bulmaktayız. Nasıl ki, “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olayın gerçek mahiyeti esastır “hükümünü İdarenin yanlış düzenleme ve uygulamalarını eleştirmek için temel alıyorsak, aynı hüküm mükellefler tarafından da esas alınmalı ve basiretli bir tüccar gibi davranılarak ilişkili kişiler ile yapılan işlemlerde emsal bedel esas alınmalı ve işlemler usulüne uygun şekilde belgelenerek kayıtlara aktarılmalıdır. Taslak tebliğdeki düzenleme gereği cari dönemdeki örtülü kazanç aktarımı kapsamındaki işlemin cari dönemde olmasa dahi gelecek hesap dönemlerinde hazine zararı yaratıp yaratmayacağının takibi fiili uygulamada pek kolay olmayabileceği için mükelleflere tavsiyemiziz, ilişkili kişilerden alacakları için mutlaka cari dönemde emsal faiz oranı üzerinden faiz hesaplayarak fatura etmeli ve diğer işlemlerini ise mutlaka emsal bedel üzerinden gerçekleştirmeleridir. Diğer taraftan, yazımızda örnekler vermek suretiyle ifade etmeye çalıştığımız bazı tereddütlü durumların oluşmaması ve ayrıca gerçek dünyada fiili uygulamalar açısından da uygulanabilir olması için söz konusu taslak tebliğde, cari dönemdeki örtülü kazanç aktarımının olası hazine

zararı etkisinin her türlü vergi açısından en fazla gelecek beş hesap dönemi boyunca izlenmesinin yeterli olacağına dair bir düzenleme yapılması faydalı olacaktır kanaatindeyiz.