

## **TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA HAZİNE ZARARI KAVRAMI VE SERBEST BÖLGELERDEKİ MÜKELLEFLER**

### **I. GİRİŞ**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 13. maddesi ile örtülü kazanç müessesesinin transfer fiyatlandırmasına bağlanarak yeniden düzenlenmesi pek çok tartışmayı da beraberinde getirmiştir. Söz konusu Kanun'un Resmi Gazete'de yayımlanmasının hemen ardından yurt içi işlemler için transfer fiyatlandırmasına ilişkin hükümlerin uygulanmaması gerektiği yönünde fikirler ileri sürülmüştür. Nihayet bu fikirler 5766 sayılı Kanun<sup>1</sup> ile meyvesini vermiş ve 01.01.2008 tarihinden itibaren yurt içi işlemlerde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının uygulanması hazine zararı şartına bağlanmıştır.

5766 sayılı Kanun ile KVK'nın 13. maddesine (7) numaralı fıkra olarak eklenen hükme göre, 2008 yılı kazançlarına da uygulanmak 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 bağlanmıştır.

Hazine zararının tanımı yine aynı fıkra yapılmış ve emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi hazine zararı olarak tanımlanmıştır.

Dolayısıyla, yurt içindeki kurumların, yurt içi işlemlerinde uyguladıkları fiyatlar nedeniyle herhangi bir vergi kaybı oluşmadığı sürece, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsetmek mümkün olmayacaktır.

İhracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla kurulan serbest bölgelerdeki mükelleflerin, Türkiye'deki mükelleflerle yapmış oldukları işlemlerdeki kazanç transferleri de öteden beri sorun teşkil etmiştir. Ancak, yurt içi işlemler açısından, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının hazine zararı şartına bağlanması konuya ayrı bir boyutta değerlendirme zorunluluğunu beraberinde getirmiştir.

Bu kapsamda, serbest bölgelerde bulunan firmaların tam mükellef kurum ve serbest bölgelerdeki firmalarla yapılan işlemlerin yurt içi işlem olarak kabul edilip edilmeyeceği, başka bir deyişle serbest bölgelerde faaliyette bulunan kişi ve kuruluşlarla yapılan işlemlerde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını tespiti yapılırken hazine zararının aranıp aranmayacağı özellik arz etmeye başlamıştır.

---

<sup>1</sup> 06.06.2008 tarih ve 26898 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu yazımızda hazine zararı kavramının unsurlarına kısaca değindikten sonra serbest bölgelerde faaliyette bulunan kişi ve kuruluşlarla yapılan işlemler için hazine zararının aranıp aranmayacağını tartışacağız.

## **II. HAZİNE ZARARI KAVRAMININ UNSURLARI**

### **1. Hazine Zararı Sadece Kurumlar Vergisi Yönünden Değil, Her Türlü Vergi Toplamı Yönünden Değerlendirilecektir**

Eksik veya geç tahakkuk, sadece kurumlar vergisi için değil Türk vergi sistemindeki tüm vergiler için aranılacaktır. Kurumlar vergisi açısından herhangi bir eksik veya geç tahakkuk söz konusu olmasa bile, KDV ve gelir vergisi gibi diğer vergilerde herhangi bir eksik veya geç tahakkuk halinde Hazine zararından söz edilebilecektir.<sup>2</sup>

Bahse konu (7) numaralı fıkrada, “her türlü vergi”ye atıf yapılmakta ancak bunların hangi vergiler olduğu konusunda bir açıklama bulunmamaktadır. Ancak, madde gerekçesinde<sup>3</sup> “gelir kurumlar ve her türlü” vergiden bahsedilmektedir. Bu husus göz önünde bulundurulduğunda, ilişkili kişiler arasında yapılan yurt içi işlemler nedeniyle, kurumlar vergisi veya diğer herhangi bir verginin eksik veya geç tahakkuk ettirildiğinin ortaya konması halinde, hazine zararı şartının sağlandığının kabulü gerekir.<sup>4</sup>

Ancak, KVK'nın 13. maddesinin 5766 sayılı Kanunla değişik (7) numaralı fıkrasında, hazine zararı tanımlanırken “her türlü vergi” ifadesine yer verilmesi, Kanun yazım tekniği açısından hatalı olduğu gibi uygulamada da pek çok sorunun doğmasına sebep olacaktır. Örneğin, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında katma değer vergisi ziyasının ortaya çıkarılması güçlükler arz etmektedir.<sup>5</sup> Ya da bir mal satış sözleşmesinin emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilecek fiyat veya bedelden daha düşük bir bedelle düzenlenmesi dolayısıyla damga vergisinin eksik tahakkuk ettirilmesi hazine zararının doğduğu anlamına gelebilecektir. Ancak, bu durumda peçeleme ya da muvazaa işlemlerinin net olarak ortaya koyulması gerekmektedir.

Sonuç olarak, anılan fıkrada hazine zararı tanımlanırken “her türlü vergi” ifadesine yer verilmesi uygulamada çeşitli sorunların yaşanmasına neden olabilecektir. Bu nedenle, hazine zararı kavramı yeniden tanımlanmaya ihtiyaç duymaktadır.

### **2. İşleme Taraf Olanların Tam Mükellef Kurumlar ile Türkiye'de İşyeri veya Daimi Temsilcisi Olan Yabancı Kurumlar Olması Gerekmemektedir**

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına 5766 sayılı Kanun ile 01.01.2008 tarihinden itibaren getirilen hazine zararı şartı tüm mükellefler için geçerli

<sup>2</sup> ÖCAL, Erdoğan; Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı, Yaklaşım Dergisi, Sayı:188, Ağustos 2008, Sayfa:34.

<sup>3</sup> K.V.K.'nın 13. maddesine (7) numaralı fıkrayı ekleyen 5766 sayılı Kanun'un 21. maddesi, Hükümet tarafından hazırlanan tasarıda yer almayıp, tasarının komisyonda görüşülmesi sırasında da böyle bir hüküm eklenmemiştir. Bu hüküm, tasarı Meclis Genel Kurulu'nda görüşülürken, teklif üzerine Kanun metnine eklenmiştir. Bu nedenle, madde gerekçesi, yayımlanan kanun gerekçesi içinde yer almamaktadır. Alıntı yapılan madde gerekçesi, maddeyi öneren milletvekillerinin hazırladıkları teklif metnindeki gerekçedir.

<sup>4</sup> VURAL, İrfan; Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ocak:2009, Sayfa:657.

<sup>5</sup> Konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz, KARTALOĞLU, Emre; Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında KDV Tartışması, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2008, Sayı:250.

değildir. Bu şart, birbirleri ile işlem yapan ilişkili kişilerin tam mükellef kurum ya da Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi olan yabancı kurum olması halinde uygulanabilecektir.

### 3. İşlemlerin Türkiye’de Yapılmış Olması Gerekmemektedir

Hazine zararı şartına bağlı olarak transfer fiyatlandırması değerlendirmesinin yapılmasının bir diğer şartı, işlemlerin yurt içinde yapılmış olmasıdır. Ancak, kanun metninde geçen “yurt içindeki işlemler” ifadesinden neyin anlaşılacağı belirsizdir. Gerek KVK’da gerekse bu Kanuna ilişkin yapılan düzenlemelerde bu kavram net olarak açıklanmamıştır.

Örneğin, tam mükellef bir kurumun, yurt dışında bulunan bir taşınmazını tam mükellef diğer bir kuruma satması halinde, yapılan işlemin yurt içindeki işlem veya yurt dışındaki işlem olarak değerlendirilmesi özellik arz etmektedir. Ya da tam mükellef bir kurumun tam mükellef başka bir kurumun Almanya’da bulunan şubesine mal satması durumunda yapılan bu satış işlemi yurt içi işlem olarak değerlendirilebilecek midir?

Bu konuda farklı görüşlerin ortaya çıkması muhtemeldir. Yukarıda verilen örneklerdeki işlemlerin yurt dışı işlem olduğu ileri sürülebilecektir. Kanaatimizce bu tür işlemler yurt içi işlem olarak nitelendirilmelidir. Çünkü, “hazine zararı” kavramı ile asıl olarak kavranmak istenen durum, kar veya zararları Türkiye’de kurum kazancı ile ilişkilendirilen mükelleflerin yine Türkiye’de vergi matrahlarını aşındırmamış olmalarıdır. Dolayısıyla, işlemlerin yurt içinde yapılmış olması şartı, aslında yurt içindeki kurumların yapmış oldukları işlemleri pekiştirmek amacıyla getirilmiş bir şarttır. **Kar veya zararları Türkiye’deki kurum kazancı ile ilişkilendirilecek mükelleflerin yapmış oldukları işlemlerin yurt içi işlem olarak kabul edilmesi gerekmektedir.**

Açıklanan bu unsurlar çerçevesinde, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kişi ve kuruluşlarla yapılan işlemlerde hazine zararı şartının aranıp aranmayacağı üzerinde duralım.

### III. SERBEST BÖLGELERDEKİ MÜKELLEFLER VE HAZİNE ZARARI ŞARTI

Bilindiği üzere, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 6. maddesinde 5084 sayılı Kanun<sup>6</sup> ile değişiklik yapıncaya kadar, gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümlerinin yanı sıra vergi mükellefiyetine ilişkin mevzuat hükümleri de uygulanmamaktaydı. Ancak, anılan Kanunla yapılan düzenleme ile 06.02.2004 tarihinden itibaren serbest bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanılmış, mükelleflerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti sona ermiştir.

Ancak, geçiş dönemine ilişkin işlemleri düzenlemek amacıyla yine 5084 sayılı Kanun ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununa geçici 3. madde eklenmiş ve bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendi ile 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

<sup>6</sup> 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Öte yandan, anılan maddenin ikinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin gerek kendi aralarında gerekse Türkiye’de bulunan mükelleflerle yaptıkları işlemlerde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını tespiti yapılırken hazine zararı şartının aranıp aranmayacağı;

1. Bu bölgelerde bulunan mükelleflerin tam mükellef olup olmadıklarına ve
2. Bu mükelleflerin birbirleri ile veya Türkiye’deki mükelleflerle yaptıkları işlemlerin yurt içi işlem sayılıp sayılmayacağına bağlıdır.

Bu çerçevede konu aşağıda açıklanmıştır.

### **1. Serbest Bölgede Faaliyet Gösteren Kişi ve Kuruluşlar Tam Mükelleftir**

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin tam mükellef olup olmadıkları öteden beri tartışılmıştır. Ancak, son dönemlerde, gerek verilen özelgede gerekse Bakanlığın tebliğ bazında açıklamalarında serbest bölgelerde faaliyette bulunan kişi ve kuruluşların tam mükellef oldukları belirtilmektedir.

Nitekim, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede<sup>7</sup>, serbest bölge işletici firması tam mükellef kurum olarak değerlendirilmiştir. Benzer şekilde, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı vermiş olduğu bir özelgede<sup>8</sup>, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan ve kanuni veya iş merkezleri serbest bölgede bulunan şirketlerin tam mükellef kurum olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Nihayet 1 seri numaralı KVK Genel Tebliği’nde, “3218 sayılı Kanunda 5084 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanılmış, **tam ve dar mükelleflerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti sona ermiştir.** 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü madde ile de geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir.” açıklamasına yer verilerek kanuni veya iş merkezi serbest bölgede bulunan şirketlerin tam mükellef kurum olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.

Bu idari düzenlenmelerden anlaşılmaktadır ki kanuni ve iş merkezi serbest bölgelerde bulunan kurumlar tam mükellef olarak kabul edileceklerdir. Dolayısıyla, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tesbitinde, hazine zararı şartını aramak için geçerli olan şartlardan ilki gerçekleşmektedir. Yani serbest bölgelerde bulunan kurumlar ile yapılan işlemler tam mükellef kurumlar ile yapılan işlem olarak kabul edilecektir. Tam mükellef kurumların serbest bölgelerde bulunan şubeleri açısından da aynı durum söz konusudur.

Öte yandan, dar mükellef kurumların serbest bölgelerde bulunan işyerleri ile yapılan işlemleri bu açıdan tartışmaya gerek bile bulunmamaktadır. Çünkü, KVK’nın 13. maddesinin

<sup>7</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 02.05.2007 tarih ve 8964 sayılı özelgesi.

<sup>8</sup> İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 19.02.2009 tarih ve 176300-ÖZ-440/1486 sayılı özelgesi.

(7) numaralı fıkrasında, yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulünün hazine zararının doğması şartına bağlandığı belirtilmiştir. Tam mükellef kurumların serbest bölgelerde bulunan şubeleri açısından da aynı durum söz konusudur.

Yukarıda yapılan açıklamaları özetlemek gerekirse, kanuni veya iş merkezleri serbest bölgelerde bulunan kurumlar tam mükellef kurumlardır ve bu kurumlar ile yabancı kurumların serbest bölgelerdeki işyeri veya daimi temsilcileri için hazine zararı kavramının unsurlarından ilki gerçekleşmektedir. Eğer bu kurumların kendi aralarında veya birbirleri ile ya da Türkiye'deki başka kurumlarla yaptıkları işlemler eğer yurt içi işlem olarak kabul edilecekse (ki bu konuya aşağıdaki başlıkta değinilecektir), transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının varlığında hazine zararı aranacaktır.

## 2. Serbest Bölgelerle Yapılan İşlemler Yurt İçi İşlemdir

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumlarla yapılan işlemlerin transfer fiyatlandırması kapsamına girip girmediği tespit edilirken hazine zararı şartının aranmayacağını belirleyebilmek için bu bölgelerle yapılan işlemlerin yurt içi işlem olup olmadığının da belirlenmesi gerekmektedir. Bu belirleme yapılırken genel açıklama yapıldıktan sonra, elde ettikleri kazançlar vergiden istisna olan mükellefler ile elde ettikleri kazançlar vergiye tabi olan mükellefleri ayrı ayrı değerlendirmek gerekecektir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 8. maddesinde, serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaretin, dış ticaret rejimine tabi olduğu belirtilmiştir. Başka bir deyişle bu bölgelerden Türkiye'ye mal gönderilmesi, Türkiye açısından ithalat, Türkiye'den bu bölgeler mal gönderilmesi ise Türkiye açısından ihracat olarak kabul edilmektedir.

Ancak, dış ticaret işlemleri açısından kabul edilen bu genel ilkenin vergi uygulamaları açısından doğrudan kabul edilmediği görülmektedir. Örneğin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 11. maddesinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, **serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler** ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Aynı Kanun'un 12. maddesinde ihracat teslimleri açıklanırken de

*“a) **Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya** ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.*

*b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkararak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı...”*

ifadelerine yer verilmiştir.

Bu ifadelerden, aslında serbest bölgelerde faaliyette bulunan kişi ve kuruluşlarla yapılan işlemlerin vergi uygulamaları açısından yurt içi işlem sayıldığı, ancak, bu bölgelere yapılan teslim ve hizmetlerin ihracat kapsamında değerlendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

KDVK'nın 11. ve 12. maddelerinde "serbest bölge" ifadesine ayrıca yer verilmeseydi – Serbest Bölgeler Kanunu bu teslimleri ihracat olarak kabul etse bile - bu bölgelere yapılan teslim ve hizmetlerin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayacaktı. Nitekim, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun ihracat istisnası başlıklı 5. maddesinde, ihracat tesliminin şartları açıklanırken "serbest bölge" ifadesine yer verilmemiştir. Bu nedenle bu bölgeler teslim edilen ürünlerde özel tüketim vergisi istisnası uygulanmamaktadır. Bu husus 14 seri numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği'nde de belirtilmiştir.

Serbest Bölgeler Kanunu açısından serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabi olsa da vergi uygulamaları açısından bu tür işlemlerin yurt içi işlem olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Ancak, yukarıda açıklandığı üzere, hazine zararı şatına bağlı olarak transfer fiyatlandırması değerlendirmesinin yapılmasının şartlarından biri olan "yurt içindeki işlemler" ifadesinden ne anlaşılması gerektiği belirsizdir. Gerek KVK'da gerekse bu Kanuna ilişkin yapılan düzenlemelerde bu kavram net olarak açıklanmamıştır. Kanaatimizce "hazine zararı" kavramı ile asıl olarak kavranmak istenen durum, kar veya zararları Türkiye'de kurum kazancı ile ilişkilendirilen mükelleflerin yine Türkiye'de vergi matrahlarını aşındırmamış olmalarıdır. Dolayısıyla, işlemlerin yurt içinde yapılmış olması şartı, aslında yurt içindeki kurumların yapmış oldukları işlemleri pekiştirmek amacıyla getirilmiş bir şarttır. **Kar veya zararları Türkiye'deki kurum kazancı ile ilişkilendirilecek mükelleflerin yapmış oldukları işlemlerin yurt içi işlem olarak kabul edilmesi gerekmektedir.**

Bu durumda, serbest bölgelerdeki kurumların elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden istisna olup olmaması önem kazanmaktadır.

#### **a-) Serbest Bölgelerde Elde Ettikleri Kazançlar İstisna Kapsamına Girmeyen Mükelleflerin Durumu**

Yukarıda açıklandığı üzere, 5084 sayılı Kanun ile 06.02.2004 tarihinden itibaren serbest bölgelerdeki tam ve dar mükelleflerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi istisnasına son verilmiştir. Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 2-a ve 3-a bentlerinde hüküm altına alınan istisna kapsamına girmeyen serbest bölgelerdeki tam ve dar mükellefler elde ettikleri kazançlar üzerinden gelir veya kurumlar vergisi ödeyeceklerdir.<sup>9</sup>

Bu durumda olan mükelleflerin birbirleri ile veya Türkiye'deki mükelleflerde yaptıkları işlemlerde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının varlığı aranırken hazine zararının aranması gerekmektedir. Çünkü, yukarıda açıklandığı gibi bu durumdaki mükellefler tam mükellef olarak kabul edilmekte (veya yabancı kurumların serbest bölgelerdeki işyeri olmakta) ve yaptıkları işlemler yurt içi işlem olarak kabul edilmektedir. Elde edecekleri kar veya zarar Türkiye Cumhuriyeti hazinesine girecek parayı etkileyecek bu tür kurumların yaptıkları işlemlerde hazine zararı şartını aramak gerekecektir.

#### **b-) Serbest Bölgelerde Elde Ettikleri Kazançlar İstisna Kapsamına Giren Mükelleflerin Durumu**

<sup>9</sup> Bu durumdaki mükelleflerin serbest bölgede faaliyette bulunma amacı sorgulanabilir. Gerçekten de vergi istisnası, serbest bölgeleri çekim merkezi haline getirmişti. Pek çok mükellef de vergi avantajından faydalanabilmek amacıyla faaliyetlerini serbest bölgelere kaydırmıştı. Ancak, unutmamak gerekir ki vergi istisnasının kalkmasına rağmen, serbest bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine ilişkin hükümler halâ uygulanmaktadır.

Bu tür mükellefler de tam mükellef olarak kabul edilmekte (veya yabancı kurumların serbest bölgelerdeki işyeri olmakta) ve yaptıkları işlemler yurt içi işlem olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla bunlar tarafından yapılan işlemlerde de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının varlığı hazine zararı şartına bağlıdır. Bu tür mükelleflerin durumunu ayrı bir başlık altında incelememizin sebebi bunlar tarafından yapılan işlemlerde hazine zararının doğmasının muhtemel olmasıdır.

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 2-a veya 3-a bentlerinde hüküm altına alınan istisna kapsamında kazanç elde eden mükellefler, Türkiye'de bulunan diğer mükelleflerle yaptıkları işlemlerde düşük fiyat uygulayarak mal alma (serbest bölgeye mal ithal etmek) veya yüksek fiyat uygulayarak mal satma (Türkiye'ye mal ihraca etmek) yöntemleri ile kazancı serbest bölgede bırakabileceklerdir. Bu tür mükellefler vergiden bağışık oldukları için kazancı kendi bünyelerine transfer ederek hazine zararına yol açabileceklerdir.

#### IV. SONUÇ

Hazine zararı kavramı ile asıl olarak kavranmak istenen durum, kar veya zararları Türkiye'de kurum kazancı ile ilişkilendirilen mükelleflerin yine Türkiye'de vergi matrahlarını aşındırmamış olmalarıdır. Dolayısıyla, işlemlerin yurt içinde yapılmış olması şartı, aslında yurt içindeki kurumların yapmış oldukları işlemleri pekiştirmek amacıyla getirilmiş bir şarttır.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin gerek kendi aralarında gerekse Türkiye'de bulunan mükelleflerle yaptıkları işlemlerde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını tespiti yapılırken hazine zararı şartının aranıp aranmayacağı; bu bölgelerde bulunan mükelleflerin tam mükellef olup olmadıklarına ve bu mükelleflerin birbirleri ile veya Türkiye'deki mükelleflerle yaptıkları işlemlerin yurt içi işlem sayılıp sayılmayacağına bağlıdır.

Serbest bölgelerde bulunan yerli firmalar tam mükellef olarak kabul edilmektedir. Öte yandan, serbest bölgelerdeki tam mükelleflerin veya yabancı firmaların serbest bölgelerdeki işyeri veya daimi temsilcilerinin birbirleriyle veya Türkiye'deki diğer mükelleflerle yaptıkları işlemlerin "yurt içi" işlem olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu nedenledir ki; serbest bölgelerdeki tam mükelleflerin veya yabancı firmaların serbest bölgelerdeki işyeri veya daimi temsilcilerinin birbirleriyle veya Türkiye'deki diğer mükelleflerle yaptıkları işlemlerde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının varlığı aynı zamanda hazine zararının varlığına bağlıdır. Serbest bölgelerde faaliyet gösterip de elde ettikleri kazançlar istisna kapsamına giren mükelleflerin hazine zararına sebep olma ihtimallerinin yüksek olduğu yukarıda açıklanmıştır.

