

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

KURUMLAR VERGİSİNDE İLİŞKİLİ KİŞİ
KAVRAMI

Belma GÜNER
2501100492

TEZ DANIŞMANI
Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN

İSTANBUL - 2019



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : BELMA GÜNER Numarası : 2501100492
Anabilim Dalı / Anasanat Dalı / Programı : MALİ HUKUK (MALİYE) Danışmanı : DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN
Tez Savunma Tarihi : 24.12.2019 Saati : 11.30
Tez Başlığı : KURUMLAR VERGİSİNDE İLİŞKİLİ KİŞİ KAVRAMI

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜ'NE** OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. SALİM ATEŞ OKTAR		Kabul
2- PROF. DR. HABİB YILDIZ		Kabul
3- DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN		Kabul
4- DR. ÖĞR. ÜYESİ ALTAN RENÇBER		Kabul
5- DR. ÖĞR. ÜYESİ İREM BERKSOY		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- DOÇ. DR. BAŞAK ERGÜDER		
2- DR. ÖĞR. ÜYESİ BAŞAR SOYDAN		

ÖZ

KURUMLAR VERGİSİNDE İLİŞKİLİ KİŞİ KAVRAMI

BELMA GÜNER

Kurumlar vergisi bakımından ilişkili kişi kavramının araştırılması büyük önem arz etmektedir. Çünkü çeşitli ülkelerde ve Türkiye’de vergi kayıpları / kaçırımları en büyük problemlerden bir tanesidir. Bu çerçevede, sunulan çalışmanın amacı, kurumlar vergisinde ilişkili kişi kavramının ayrıntılı bir şekilde incelenmesidir. Bu kapsamda “ilişkili kişi kavramı” Türk hukukunda ve vergi güvenlik müesseselerinde detaylı olarak irdelenmektedir. Vergisel işlemlerde ilişkili kişilerle yapılan işlemler ve sonuçlarına da yer verilmektedir. Çalışmanın sonucunda elde edilen bulgulara göre, ülkelerin vergi gelirleri üzerinde ciddi bir baskı unsuru olan ilişkili kişi işlemlerinin ülkelere verdiği maddi zararların ölçülebilmesi önlenmesi kadar zor bir durumdur.

Mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerin nedenlerine bakıldığında genel olarak ortak amacın vergi giderlerini azaltmak olduğu görülmektedir. Bunun yanında yönetsel amaçlar da olabilmekle birlikte ortak amaç çoğunlukla vergi yükünden kaçınmaktır. Ödenmesi gereken vergi yükünden kaçınmak isteyen mükellefler, ilişkili olduğu kişi ve kurumlarla işlemler yaparak vergi matrahlarını azaltma girişiminde bulunmaktadır. Çeşitli yollara başvurarak yapılan bu işlemlerin sonucunda vergisel yükleri azalmakta ve daha az vergi ödemektedirler. Fakat idare açısından da mükelleflerin bu işlemlerinin takibi ve tespitinin oldukça zor olduğu görülmektedir. Genel olarak uluslararası düzenlemeleri ülkemiz kanunlarına uyarlayarak, vergi güvenlik önlemleri yasalar çerçevesinde oluşturulmaya çalışılmış ve sınırlar belirlenmiştir. İlgili sınırlar belirlenirken elbette ki anlaşılamayan hükümler yer bulmuş ve uygulamada tereddütler yaşanmıştır. İlgili tereddütleri gidermek için uygulamanın daha iyi özümseyip anlaşılması adına tebliğler çıkartılmış fakat yine de tam anlamıyla yeterli olamamıştır. Bundan dolayı yıllardır ilişkili kişi işlemleri ve yarattığı vergisel sorunlar çoğu zaman tartışmaya konu

olmuştur. Çalışmamda ilişkili kişilerin Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki tanımları genel hatlarıyla araştırılacak ve ilişkili kişilerle yapılan işlemlere yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: İlişkili Kişi, Vergi Kayıpları, Kurumlar Vergisi, Türkiye



ABSTRACT

THE CONCEPT OF RELATED PARTIES IN CORPORATE TAX

BELMA GUNER

The foremost reason why it is significantly important to examine the concept of related parties in terms of corporate tax, it is because tax losses/tax evasion matter is one of the major issues both in Turkey and various countries. In this respect, this study aims to examine the concept of related parties within the corporate tax subject in detail. In this study, the concept of “related parties” is addressed in detail regarding the concerns of Turkish Law and tax security. The transactions between the related parties and their results are included in the tax-related transactions. About the findings of the study, measuring the financial losses caused by the transactions between the related parties, which is severe pressure on the tax revenues of the countries, is as difficult as preventing them.

When the reasons behind are analysed considering the transactions between taxpayers and the related parties, typically it is seen that the common purpose is to reduce tax charges. Furthermore, while there may be administrative purposes, the common purpose is largely to avoid the tax burden. The taxpayers those are seeking to avoid the tax burden, attempt to reduce tax bases by performing transactions with related parties and bodies they are associated with. As a result of such transactions carried out with different methods, their tax burden is reduced and they pay less tax accordingly. However, for the administration, it is seen that it is actually difficult to monitor and/or identify such transactions performed by taxpayers. By adopting international regulations to the Turkish Law, tax security measures have been tried to be established within the framework of legislation and thresholds have been identified accordingly. Certainly, some unclear provisions are included in the determination of the related thresholds and there have been reservations in implementation as well. To address such reservations, some communiqués have been issued to better assimilate and understand the practice, but it is still not fully

sufficient. Consequently, the transactions between the related parties and the tax-related issues it has created have often been the subject of discussion for many years. In my study, the definitions of related parties in the Corporate Tax Law extent will be discussed in broad terms and the transactions between related parties will be included as well.

Keywords: Related Parties, Tax Loss, Corporate Tax, Turkey



ÖNSÖZ

“Kurumlar Vergisinde İlişkili Kişi Kavramı” konusu, günümüzde giderek önem kazanan, “vergi” bağlamında üzerinde durulmaya değer bulunmuş bir konudur. Çalışmamda, Kurumlar Vergisinde İlişkili Kişilerin tanımlarına en öz haliyle değinerek, ilişkili kişilerle yapılan işlemlere yer verilmiştir.

Eğitim hayatımda ve yetişmemde katkıları olan tüm hocalarıma ve özellikle tez çalışmam süresince bana her türlü yardımı sağlayan, ilgisini ve sabrını esirgemeyen danışmanım Sn. Doç. Dr. Yasemin Taşkın’a teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım. Ayrıca bütün yaşamım boyunca iyi ve kötü her durumda sonsuz, karşılıksız ve şartsız desteklerini hep yanımda hissettiğim, kıymetli babam ve kıymetli anneme, sonsuz sabrı ve özverisi için de sevgili eşime, son olarak da canım oğluma minnettar olduğumu belirtir, teşekkürlerimi sunarım.

BELMA GÜNER

İSTANBUL, 2019

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ	vii
TABLolar LİSTESİ.....	xiv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK HUKUKUNDA İLİŞKİLİ KİŞİ

1.1. Kişi ve İlişkili Kişi Kavramının Anlamı	4
1.1.1. Kişi Kavramı	4
1.1.2. Kişilik Kavramı.....	5
1.1.3. Kişiliğin Başlaması	6
1.1.4. Kişiliğin Sonuçları	7
1.1.5. Ehliyet Kavramı ve Medeni Hukuk ile Vergi Hukukunda Ehliyet Farkı.....	8
1.1.6. Gerçek Kişi-Tüzel Kişi	10
1.1.7. İlişkili-İlişkisiz Kişi	12
1.1.8. Anayasada Kişi Kavramı	14

1.1.9. Uluslararası Belgelerde Kişi Kavramı	15
1.2. Çeşitli Hukuk Dallarında İlişkili Kişi Kavramı	16
1.2.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda İlişkili Kişi	17
1.2.2. Gelir Vergisi Kanunu'nda İlişkili Kişi.....	18
1.2.3. Türk Ticaret Kanunu'nda İlişkili Kişi	20
1.2.4. Türkiye Muhasebe Standartları'nda İlişkili Kişi	22
1.2.5. Sermaye Piyasası Kanunu'nda İlişkili Kişi	25
1.3. Uluslararası Belgelerde İlişkili Kişi.....	28
1.3.1. OECD Belgelerinde İlişkili Kişi	29
1.3.2. Avrupa Birliği Direktifleri	31
1.3.3. Birleşmiş Milletler Düzenlemeleri.....	33
1.4. İlişkili Kişilerle Yapılan Vergisel İşlemlerin Nedenleri	34

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİNDE İLİŞKİLİ KİŞİ

2.1. Vergi Güvenlik Müesseseleri.....	38
2.1.1. Vergi Güvenlik Müesseselerinin Amacı.....	41
2.1.2. Vergi Güvenlik Müesseselerinin Önemi	42
2.2. Safi Kurum Kazancı ve İlişkili Kişi.....	42

2.3. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı ve İlişkili Kişi	44
2.3.1. Yurt Dışı İştirakin Ortakları.....	47
2.3.1.1. Tam Mükellefiyet Şartı	48
2.3.1.2. Kontrol Şartı.....	48
2.3.1.3. Kontrol Oranı ve Zamanı	50
2.3.2. Yurtiçi İştirakler.....	52
2.4. Örtülü Sermaye ve İlişkili Kişi	53
2.4.1. Ortak ve İlişkili Kişiler	55
2.4.2. Kredi Kuruluşlarından Yapılan Borçlanma ve İlişkili Kişi ..	56
2.4.3. Kurumların Dolaylı Kredi Kullanımı	57
2.4.4. Borç Miktarının Öz Sermayeye Oranı	58
2.4.5. Örtülü Sermaye ve İlişkili Kişilerden Yapılan Borçlanmalarda Transfer Fiyatlandırması	62
2.5. Transfer Fiyatlandırması ve İlişkili Kişi	65
2.5.1. Kurum Ortakları.....	69
2.5.2. Kurum veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar	70
2.5.3. Kurumların İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi ve Kurumlar	73
2.5.4. Kurumların veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı	

Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişiler
veya Kurumlar..... 74

2.5.5. Ortakların Eşleri, Ortakların veya Eşlerinin Üstsoy ve
Altsoyu, Üçüncü Derece Dahil Yansoy Hısımları ve Kayın
Hısımları..... 78

2.5.6. Bakanlar Kurulunca İlan Edilecek Ülkelerde ve Bölgelerde
Bulunan Kişiler 78

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İLİŞKİLİ KİŞİLERLE YAPILAN İŞLEMLER VE SONUÇLARI

3.1. İlişkili Kişilerle Yapılan İşlemler..... 80

3.1.1. Şirket Çalışanları ve Ortaklarıyla Yapılan İşlemler..... 80

3.1.2. İlişkili Şirketlerde Grup İçi Hizmetler 81

3.1.3. Halka Açık Anonim Şirketlerin İşlemleri 84

3.1.4. Bayi ve Distribütörler ile İlişkiler 87

3.1.5. Vergi Cennetlerinin Durumu 89

3.2. İlişkili Kişilerle Yapılan İşlem Şekilleri 91

3.2.1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kapsamında Yapılan İşlem
Şekilleri 91

3.2.1.1. Tam Mükellef Gerçek Kişilerin Yurtdışı İştiraki Kontrol
Etmesi..... 91

3.2.1.2. Tam Mükellef Gerçek Kurumların Yurtdışı İştiraki Kontrol Etmesi	92
3.2.2. Örtülü Sermaye Kapsamında Yapılan İşlem Şekilleri.....	93
3.2.2.1. Kurumların Ortaklarından Temin Ettiği Borçlar	93
3.2.2.2. Kurumların Ortaklarıyla İlişkili Olduğu Kişilerden Temin Ettiği Borçlar	94
3.2.2.3. Kurumların Ortağı veya Ortağıyla İlişkili Olduğu Banka veya Benzeri Kredi Kurumlarından Temin Ettiği Borçlar.....	94
3.2.2.4. Kurumların İMKB'de İşlem Gören Hisseleri Edinmesi Durumunda Hisse Sebebiyle Ortağı Olduğu Kişilerden Temin Ettiği Borçlar.....	95
3.2.2.5. Örtülü Sermaye Üzerinden Faiz ve Benzeri Ödemeler Yapılması	95
3.2.2.6. Holding veya Grup Şirketlerinde Kredi Alış Verişi Yapılması	97
3.2.3. Transfer Fiyatlandırması Kapsamında Yapılan İşlem Şekilleri	97
3.2.3.1. Alım, Satım İşlemleri.....	97
3.2.3.2. İmalat, İnşaat ve Hizmet İşlemleri	98
3.2.3.3. Kiraya Verme veya Kiralama İşlemleri	98
3.2.3.4. Ödünç Para Alma ve Verme İşlemleri	99
3.2.3.5. İkramiye, Ücret vb. Ödeme İşlemleri	100
3.3. İlişkili Kişi Kapsamında Yapılan İşlemlerin Nedenleri.....	100
3.4. Vergi Güvenlik Önlemlerinin Sonuçları	101

3.5. İlişkili Kişilerle Yapılan İşlemlerin Sonuçları	102
3.5.1. Peçeleme	103
3.5.2. Muvazaa	104
3.5.3. Vergi Planlaması	106
3.5.4. Vergi Kaçakçılığı	107
3.6. Vergi Güvenlik Önlemlerinin Peçeleme ve Muvazaa Kavramları Açısından Değerlendirilmesi.....	108
3.7. İlişkili Kişi Tanımlamasının Kişiler ve Kurumlar Açısından Yarattığı Sonuçlar	112
3.8. İlişkili Kişiler ile Yapılan İşlemlerde Ortaya Çıkan Sorunlar ...	113
3.8.1. İlişkili Kişi Kavramının Geniş Tutulmasına Yönelik Sorunlar	114
3.8.2. Mevzuatın Yetersizliği.....	114
3.8.3. Transfer Fiyatlandırması Mevzuatının Yeterince Açık Olmaması	117
3.8.4. Hazine Kaybı Kriterinin Değerlendirilmesi.....	118
3.8.5. Alt Yapı Çalışmalarının Eksikliği.....	120
3.8.6. İlgili Ülke ve Bölgelerin İlan Edilmemiş Olması	121
SONUÇ	122
KAYNAKÇA	126

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancında Kontrol Oranı Örneği....52

Tablo 2: İlişkili Kişı ve Örtülü Kazanç Dağıtımını.....67



KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devleti
a.e.	: Aynı Eser
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
ÂİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
ÂİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
BEPS	: Matrah Aşındırma ve Karın Aktarımı
BM	: Birleşmiş Milletler
EEC	: European Economic Community
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İHEB	: İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KEYK	: Kontrol Edilen Yabancı Kurum
KDV	: Katma Değer Vergisi
KVGT	: Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MSHS	: Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı

s.	: Sayfa
S.	: Sayı
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TCC	: Türk Ticaret Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
vb.	: ve benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Vergi gelirlerinin devletler için en önemli gelir kaynağı, şirketler ve kişiler için ise önemli bir gider kalemi olduğu aşikardır. Devletler yıllarca süren çalışmalarıyla belirli kanunlar çıkarmak suretiyle vergi toplamak amacı güderken, şirketler ve kişiler de aynı şekilde vergiden kaçınmanın yollarını aramışlardır. Gelişen ekonomilerde artık şirketlerin yaptığı işlemler giderek karmaşıklaşmış ve devlet açısından da takibi zorlaşmıştır. Öyle ki küreselleşme de giderek artmış, devletler artık sadece kendi sınırları içerisindeki işlemlere değil, diğer ülkelerdeki işlemlere de dolaylı olarak müdahil olmuşlardır. Birden fazla ülkenin vergi kanunlarına tabi olarak vergi ödeyen mükellefler de, çeşitli yollarla kâr aktarımı suretiyle matrahlarını aşındırma eğilimine girmişlerdir. Ülkemizde vergi gelirlerini koruma ve arttırma amaçlı çokça düzenleme var olmakla birlikte, çalışmada Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan ilişkili kişi düzenlemelerine yer verilecektir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda çeşitli düzenlemeler aracılığıyla ilişkili sayılan kişilerle yapılan işlemler sonucu vergi gelirlerinde ortaya çıkacak olası kaybın önüne geçilmesi amaçlanmıştır.

Çalışmanın önemi; Vergi gelirlerinin devletler açısından önemi ve vergi gelirleri içerisinde de Kurumlar Vergisi gelirlerinin büyüklüğü düşünüldüğünde, tez konunun ve vergi güvenlik müesseselerinin önemi ortaya çıkmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki vergi güvenlik müesseseleri içerisinde de ilişkili kişilerin yer aldığı hükümlere yer verilecek olup inceleme alanım daraltılacaktır. İlişki kişilerin yer aldığı hükümler; örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve kontrol edilen yabancı kurum kazancı hükümleridir. Safi kurum kazancının tespitinde de ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin faiz ve kur farkı benzeri giderleri indirim konusu yapılmadığından çalışmada bu hükme de yer verilmiştir.

Çalışmanın amacı ise; Kurumlar Vergisi Kanunu'nda hüküm bulmuş olan ilişkili kişi kavramlarının en genel hatlarıyla açıklanabilmesi ve bu kişilerle yapılan işlemlerin neler olabileceğinin de yine genel hatlarıyla okuyuculara aktarılabilmesidir. Bunun için kapsamlı literatür taraması yapıp, ilgili konu mevzuat ve doktrin çerçevesinde incelenerek ele alınacaktır. İlişkili kişinin tanımı ve kapsamı hem mükellefler hem de kanun koyucular tarafından çok iyi özümselemelidir. Öyle ki

kanun koyucunun her ne kadar vergi toplamak, ya da vergi gelirlerini arttırmak gayesi olduğu bilinse de, mükellefler arası adaleti sağlamak da birinci hedefleri arasında yer almalıdır. Bundan dolayı kanun hükümleri net olmalı, yoruma ve kargaşaya sebep olacak açık noktalar barındırmamalıdır. Barındırdığı takdirde söz konusu boşluklar kendi menfaatini düşünen mükellefler tarafından lehlerine kullanılabilir, mükellefler arası vergi adaletsizliğine sebep olabilecektir.

Bu durumdan daha kötüsü ise yasal mevzuatın açık olmadığı durumlarda yönetsel olarak yasanın kötüye kullanılmasıdır. Öyle ki yoruma açık olan mevzuat hükümleri çerçevesinde yönetimler mükellefler arası ayrımcılık yapıp işlem güderlerse, sadece mükellefler tarafından yapılan vergi adaletsizliği gündeme gelmeyecek ayrıca yönetsel olarak da vergi adaletsizliği oluşturulacaktır. Çalışmada Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında hüküm bulan ilişkili kişilerin kimler olduğuna ve onların yaptığı işlemlere yer verilerek, karşılaşılan sorunlara değinilmeye çalışılacaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde kişi ve ilişkili kişi tanımı yapılacak, gerçek kişi, tüzel kişi, ilişkili kişi, ilişkisiz kişi gibi genel kavramlara değinilecektir. Çeşitli hukuk dallarındaki kişi kavramları da açıklanmaya çalışılacak, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, Gelir Vergisi Kanunu'nda, Türk Ticaret Kanunu'nda ve Türkiye Muhasebe Standartları'ndaki ilişkili kişi tanımlarına değinilecektir. Uluslararası belgelerdeki ilişkili kişi kavramlarına da yer verilerek, ilişkili kişilerle yapılan vergisel işlemlerin nedenleri açıklanmaya çalışılacaktır.

İkinci bölümde tezin ortaya çıkış amacı olan Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki ilişkili kişi kavramlarına maddeler halinde tek tek değinilecektir. Kanun maddelerine değinmeden önce de kanun maddelerinin çıkış amacı olan vergi güvenlik müesseselerinin amacı ve önemi açıklanacaktır.

Üçüncü bölümde de ilişkili kişilerle yapılan işlemler üzerinde durulacak, bu işlemler sonucu ortaya çıkan sorunlara değinilecektir. İlişkili kişilerle yapılan işlemlerin nedenlerine de değinilerek sonrasında ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin

sonuçları olarak; muvazaa, peçeleme, vergi planlaması ve vergi kaçırma konularına yer verilecektir.



BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK HUKUKUNDA İLİŞKİLİ KİŞİ

1.1. Kişi ve İlişkili Kişi Kavramının Anlamı

Toplumsal ve hızlı değişen hayatta bireylerin gerek kendi ihtiyaçlarını gerekse toplumsal ihtiyaçlarını bireysel olarak karşılayabilmeleri hemen hemen mümkün değildir. Ancak bu bireylerin hak ve sorumluluklarının önemsiz olduğu anlamına da gelmemektedir. Bireylerin sahip oldukları ile olmadıkları arasındaki etkileşimde zaman zaman bireylerin birbirleriyle ilişkiye girmeleri artık bir zorunluluktur. Bu ilişkinin boyutu ile kişiler zaman zaman haklar elde etmekte ve sorumluluklar altına girmektedirler. Bu bölümde öncelikle kişi kavramı üzerinde durarak son dönemde özellikle vergisel işlemlerde sıklıkla tartışılan ilişkili kişi kavramı üzerinde durulacaktır.

1.1.1. Kişi Kavramı

Türk Dil Kurumu'nda kişi; kadın veya erkeğe verilen genel ad, şahıs, zat, nefer olarak tanımlanmıştır. Ayrıca çekimli fiillerde ve zamirlerde konuşan, dinleyen, sözü edilen varlık, şahıslar ile oyun, roman ve hikâyelerde yer alan kimse, eş, koca, erkek gibi farklı tanımları mevcuttur.¹

Toplumsal hayatın etkileşimi içinde bireyler çeşitli davranışlarda bulunur, yetki kullanır, hak sahibi olur ve sorumluluk altına girerler. Bunların bazıları hukuk alanında sonuç doğurur ki hukuk alanında ilişkilere taraf olup hak ve sorumluluk sahibi olabilen hukuk öznesine kişi denilir.² Bir başka ifade ile açıklamış olduğu iradenin hukuk alanında bir sonuç doğurduğu kabul edilenlere kişi denilir.³ Kişi bir hukuk terimi olarak, hak sahibi olabilen varlık anlamına gelmektedir.⁴ Gerçek kişilerin ve şartlar uygun düştüğü ölçüde tüzel kişilerin "kişi" olarak sahip oldukları

¹Türk Dil Kurumu Resmi Sayfası, (çevirimiçi), <http://tdk.gov.tr>, 10.12.2018.

² Rona Serozan, **Tüzel Kişiler**, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1994, s.13.

³ İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitapevi, 2002, s.121.

⁴ M. Kemal Oğuzman, Özer Selçi, Saibe Oktay Özdemir, **Kişiler Hukuku**, 15. Baskı, İstanbul, Filiz Kitapevi, 2015 s. 2.

hakları ve yükümlülük altına girebilecekleri borçları hak ehliyeti kavramı altında incelenir. Bir kişi hak ve borca ehil ise bu hak ehliyetinin var olduğuna işarettir. Tüm ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de her insana hak ehliyeti tanınmış, gerek Anayasa, gerekse Medeni Kanun her insanın hak ehliyetine sahip olduğunu hüküm altına alarak kölelik⁵ benzeri düzenlemeleri reddetmiş durumdadır.⁶

1.1.2. Kişilik Kavramı

Bireyin kişi olarak sahip olduğu haklara kişilik hakları denilebilir. Her bir bireyin "kişi" olarak sahip olduğu ve hukuk düzeninin koruması altında olan haklarına kişilik hakkı denir ki bunlar zamandan zamana ve kültürden kültüre de değişkenlik arz edebilir. Kişinin şan, şeref, aile, özel yaşam, vücut bütünlüğü gibi hakları hukukun koruması altındadır.⁷

Kişisel hakkın kapsamında olan kişisel değerlerin neler olduğu konusunda yapılan en yaygın ayırım yaşam, sağlık gibi maddi kişisel değerler, kişinin şeref, saygınlık ve özel hayatını kapsayan manevi kişisel değerler ile hayatını idame ettirdiği meslek ve ekonomik özgürlüğüne ilişkin haklarını kapsayan mesleki ve ekonomik değerlerdir.⁸

Kişilik haklarına yapılan saldırılar sonucu maddi ve manevi tazminat talep edilebilse bile kişinin şahsına bağlı bu haklar ve bunların değerleri para ile ölçülebilir değildir.⁹ Gerekirse maddi tazminata konu olması kişilik hakkının para ile ölçülebilir olmama özelliğine hanel getirmez.¹⁰

⁵ Modern hukukta hakkın sahibi sadece hür kişiler iken köleler sadece hakkın konusu olabilmışlardır ve bu hal o dönemin hukukunda meşru kabul edilmiştir. Kölelerin hak ve fiil ehliyeti olmadığı halde yaşam güvencelerinden ve sahip olabilecekleri kişilik haklarından dahi bahsetmek mümkün değildir. Köleler alınıp satılabilen, miras bırakılabilen bir eşya olarak addedilirken onların hukuku, sahiplerinin kendileri hakkında verdiği hükümle ilgili ve sınırlıydı. Gülnihal Bozkurt, "Eski Hukuk Sistemlerinde Kölelik", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.38, Y:1981, S.1, s.65.

⁶ Oğuzman vd., **a.e.**, s. 41.

⁷ Jale Akipek, Turgut Akıntürk, Derya Ateş, **Türk Medeni Hukuku, Başlangıç Hükümleri, Kişiler Hukuku**, 1. Cilt, İstanbul, Beta Yayınları, 2014, s. 340.

⁸ Akipek vd., **a.e.** s. 341.

⁹ Harun Bulut, **Yargıtay Kararları Doğrultusunda Kişilik Hakları ve Kişilik Hakkına Saldırıdan Kaynaklanan Hukuk Davaları**, İstanbul, Beta Yayınları, 2006, s. 9.

¹⁰ Bulut, **a.e.** s.10.

Mutlak bir hak olan kişilik hakkının, aile bireyleri de dahil herkese karşı ileri sürülebilir olduğu Türk Medeni Kanunu 24. maddesinde yer almaktadır. Kişi herkesten kendi hakkına saygı duyulmasını beklediği gibi kendisi de herkesin mutlak hakkına saygı duyma yükümlülüğü altındadır.¹¹

Kişi kendisine ait pek çok hakkını veya varlığını devredebilirken kişiye sıkı sıkıya bağlı olan kişilik hakkında devir veya feragat söz konusu olamaz. Kişilik hakkı kişinin ölümü ile sona erdiğinden kişinin varislerine geçmez ancak kişinin haklarının ihlal edilmesi suretiyle manevi tazminata konu olmuş hak ihlallerinin takibi, mahkemeler önünde mirasçılar tarafından yapılabilir.¹²

1.1.3. Kişiliğin Başlaması

Modern hukuk her kişi için geçerli hakların olup olmadığını değil de bunların ne zamandan başlayacağını tartışmıştır. Bireyler tam ve sağ doğduğu anda hak elde etmeye ehil hale gelmektedirler. Tam ve sağ doğum kişinin hak ve yükümlülüklerle sahip olması için gerekli şart iken, bu haklar için başlangıç değildir. Türk Medeni Kanunu 28. maddesi gereğince; eğer çocuk tam ve sağ doğarsa bu haklara, ana rahmine düştüğü andan itibaren geriye dönük olarak hak kazanacaktır. Kişinin hak ehliyetine sahip olması açısından normal döllenmedeki embriyo ile tüp bebek tedavisi sonucu yapay döllenmiş embriyo arasında fark yoktur. Önemli olan sağ ve tam olarak anneden ayrılarak yaşam belirtisi gösterilmesidir.¹³

Hak ehliyeti kişinin sağ ve tam olarak dünyaya gelmesi şartıyla ana rahmine düşüldüğü andan itibaren elde edilirken, kişilik kazanımı, doğumun gerçekleşmesi ile kazanılabilmektedir. Çocuğun ana rahmine düştüğü anın tespiti ise annenin çocuğa hamile kaldığı an ile ilgili bir husustur ki bu hukuktan ziyade tıbbın alanına giren bir meseledir. Kısaca belirtmek gerekirse ana rahmindeki döllenmede sperm ile yumurtanın birleşmesinden itibaren geçen 24. saatte döllenme gerçekleşmiş sayılır. Bunun sonucu olarak ana rahmine düştüğü andan itibaren hak ehliyetine sahip olan

¹¹ Akipek vd., **ag.e.** s.347.

¹² Bulut, **a.g.e.** s.9.

¹³ Leyla Mütde Kurt, “Ceninin Malvarlığı Hakları”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:2, Sayı:1, 2011, s.181.

çocuk bu hakkını sağ ve tam olarak doğduğu andan itibaren kullanabilecektir. Ana rahmine düşen cenin, doğum olmadan kişilik sahibi değilken hak sahibi olabilmektedir.¹⁴ Türk hukukunun dışında, başka ülkelerin hukuk düzenlerinde de ceninin hak ehliyetine ilişkin farklı düzenlemelere yer verilmiştir. Örneğin; Alman hukukunda cenine hak ehliyeti tanınmamış, hak ehliyeti ve kişilik için doğum beklenmiştir.¹⁵ Bireylerin birer gerçek kişi olarak kendilerine özgü hak, yetki ve sorumlulukları olmakta; bu hak ve yetkileri kendileri dışında kimse tarafından kullanılamamaktadır.¹⁶

1.1.4. Kişiliğin Sonuçları

Hukuken geçerli bir kişilik sahibi olmanın ilk sonucu hak sahibi olup borç altına girebilmektir. Hak olarak gündeme gelebilecek ilk hak ise soybağı ile bağlı olduklarından kendisine düşebilecek miras hakkıdır. Sağ doğan cenin ana rahmine düştüğü ana kadar geriye gitmek koşuluyla mirasa hak kazanır. Türk Medeni Kanunu'na göre; Cenin, sağ doğduğu andan itibaren anne ve babası arasındaki evlilik bağı bozulsa bile, bu boşanmadan itibaren 300 gün içinde doğarsa aksi ispat edilinceye kadar babasının mirasçısıdır.¹⁷ 300 gün karinesi babası doğmadan ölen ceninler için de geçerli olup, babasının ölümünden sonra en fazla 300 gün içinde doğan cenin de babanın mirasçısıdır.¹⁸

Cenin, kendisinin doğumundan önce üçüncü kişilerin kusurundan dolayı onun geçimini sağlayacak ve ona destek olacak kişileri yani anne- babası ölebilir. Ceninin sağ doğması sonucu hayata destekten yoksun devam etmek zorunda kalan çocuk, kanuni temsilcileri aracılığıyla, bu durumuna haksız fiili ile sebep olan kişiler aleyhine destekten yoksun kalma tazminatı talebiyle dava açabilecektir.¹⁹

¹⁴ Oğuzman vd., **a.g.e.**, s.16.

¹⁵ Almanya Medeni Kanunu (Bürgerliches Gesetzbuch), 18.08.1896, (Son değişiklik 31.01.2019), Bölüm 1, Madde 1, (çevirimiçi), <https://www.gesetze-im-internet.de/bgb/BGB.pdf>, 25.10.2019.

¹⁶ Fatih Burak Uzun, “Gerçek Kişilerin Hak Ehliyeti ve Hak Ehliyetine Uygulanacak Hukukun Tespiti”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, 6(2), 2016, s.19.

¹⁷ 4721 Numaralı Türk Medeni Kanunu, Resmi Gazete, Sayı: 24607, Yayımlı Tarihi: 08.12.2001, Madde 285.

¹⁸ Kurt, **a.g.e.** s.185.

¹⁹ Kurt, **a.g.e.** s.195.

1.1.5. Ehliyet Kavramı ve Medeni Hukuk ile Vergi Hukukunda Ehliyet Farkı

Hukuki olarak kişi addedilmiş olmanın ortaya çıkardığı çeşitli neticeleri vardır. Sahip olduğu irade ile fiillerinin hukuki neticesi olması, kişinin hak sahibi olabilmesi, borçlu ve alacaklı olabilmesi ve bunlar gibi pek çok hukuki sonuç doğuracak ilişkiye girebilmesi, tasarruf yetkisine sahip olacağı bir mal varlığına sahip olabilmesi, yaptığı fiillerin ve ifade ettiği söz ve davranışların sonucu ortaya çıkan zarar olursa bunları tazmin yükümlülüğü olması, gerektiğinde kendisine karşı yapılan haksızlıklara karşı hakkını arama hakkının olması gibi hukuk alanında pek çok sonuç doğuran işlem kişi olmanın hukuki sonucu olarak ifade edilebilir.²⁰

Tam ve sağ doğmakla hak ehliyetine ehil olan cenin; yaşam, şan, şeref gibi kişilik haklarının yanında mal varlığı haklarının da sahibi olabilir. En başta mirasçı olabilen cenin anne ve babasının yasal varisi iken kendisine de mal vasiyet edilmiş olabilir.²¹ Tüm bu haklar için ceninin Türk Medeni Kanunu 28. maddesinde belirtildiği üzere tam ve sağ doğumu gereklidir.

Kişi kavramının hukuki çerçevesine bakıldığında hak ehliyeti ve kişilik hakkı kavramları arasındaki farkı da zikretmekte fayda vardır. Her insanın günümüzde en azından kanun önünde sahip olduğu hak ehliyetine, kölelerin Roma hukukunda "kişi" olarak kabul edilip hak süjesi (konusu) olarak kabul edilmemelerinden dolayı sahip olmayacaklarına hükmediliyordu. Kişi ve hak kavramını birbirinden ayıran sisteme doğal hukukun herkes için hak ehliyetini kabul ettiği günümüzde artık ihtiyaç yoktur.²²

Kişi kavramıyla birlikte üzerinde durulması gereken diğer konu ise fiil ehliyetidir. Fiil ehliyeti kişinin kendi fiillerinden sorumlu olabilme kabiliyetidir. Kişinin kanuni temsilcisine gerek olmadan, lehine veya aleyhine sorumluluk veya

²⁰ Ramazan Çağlayan, "Hukukumuzda Kamu Tüzel Kişiliği Kavramı ve Kısıtları", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı 7, 2016, s.375.

²¹ Kurt, **a.g.e.**, s.202.

²² Yasemin Işıktaç, **Hukuk Felsefesi**, 4. Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2015, s. 301.

borç yükleyen fiilleri işleyebilmesidir.²³ Fiil ehliyetinde yapacağı veya yapmayacağı fiiller dolayısıyla karşılaşacakları hakkında bilgi sahibi olup iradi olarak ne yapacağına karar verme durumu söz konusudur. Fiil kişi tarafından iradi ve serbestçe işlenmekte veya işlenmemektedir.²⁴

Hukuk aleminde sonuç doğuracak işlem yapabilme kabiliyeti olarak tanımlanan ehliyet kavramına farklı hukuk dallarında, farklı nitelermeler üzerinde, farklı gereklilikler istenebilmektedir. Medeni hukuk çerçevesinde hakların kullanılması ve onlardan yararlanılması için gerekli olan ehliyet kavramına, vergi hukukunda verilen anlam biraz farklıdır. Ehliyet konusundaki ana düzenleme Medeni Kanun'da yer aldığı için ilk başvurulması gereken hüküm Medeni Kanun'daki düzenlemelerdir. Gerçek kişiler için Medeni Kanun'da iki tür ehliyetten bahsedilmiştir bunlar; medeni haklardan yararlanma ehliyeti yani haklara ve borçlara sahip olabilme ehliyeti olarak ifade edilen hak ehliyeti ile herkesin medeni haklardan yararlanabileceğidir. Buna göre, bireylerin eşitliğinin esas olduğu hukuk sistemimizde, dil, din, milliyet ve benzeri hiçbir sebeple ayırım olmaksızın herkes hak elde edebilir ve borç altına girebilir. Hayatın normal akışında gerekli olan belirli sınırlamalar dışında herkese her konuda sağlanan hak ehliyeti sağ doğmak şartıyla evrensel hukukun bir gereğidir. Ehliyet denilince akla gelen ikinci husus ise hakları kullanma, borç ve eylemlerden sorumlu olmayı içeren eylem, fiil ehliyetidir ki buna kanuni ehliyet de denilmektedir.²⁵

Medeni hakları kullanma ehliyeti genel olarak kanunda sayılan üç şarta bağlıdır. Mümeyyiz olmak (ayırt etme gücüne sahiplik), ergin olmak ve mahcur yani kısıtlı olmamak olarak ifade edilebilecek bu şartları taşımayanların yerine kanuni temsilcileri, onların ehliyetine vekalet edebilmektedir. Gerçek kişilerde kendileri veya kanuni temsilcileri ile kullanılan bu haklar tüzel kişiler için yetkili organları tarafından kullanılmaktadır.²⁶

²³ Rona Serozan, **Medeni Hukuk Genel Bölüm / Kişiler Hukuku**, 7. Baskı, İstanbul, 2017, s.175.

²⁴ Bilge Öztan, **Şahsın Hukuku Hakiki Şahıslar**, 8. Baskı, Ankara, Turhan Kitapevi, 1999, s.51.

²⁵ Öztan, **a.e.**, s.55.

²⁶ Mehmet Tahir UFUK, "Türk Vergi Hukukunda Ehliyet ve Temsil Kavramlarının İrdelenmesi", **Vergi Dünyası**, Mayıs, 2001.

Vergi Usul Kanunu (VUK) 9. maddesinde vergi ehliyetine ilişkin; *"Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz."* düzenlemesini yaparak vergisel işlemler için ehliyet şartının aranmayacağını hüküm altına almıştır. Medeni Kanunun 582. maddesine göre canlı doğmak şartıyla cenin halindeyken anne karnında mirasçı olabilen kişi, temyiz kudretine sahip olma veya sınırlı olma gibi şartlar aranmadan vergi mükellefi olabilmektedir. Çocuk mümeyyiz olmadığı halde onun adına, ona düşen görevleri kimlerin yapacağı belirtilmiş olmakla birlikte, vergisel yükümlülüklerin gereği yükümlülükler kanuni temsilcileri tarafından ilgili kişinin mal varlığı kullanılarak yerine getirilir. Vergi yükümlülüğüne ilişkin ehliyet için kanunen yasaklanmış işlerin yapılması bile engel değildir. Kanunen yasak işleri yapanlar bile vergi mükellefidir ve gereklerini yapmak zorundadır. Küçüklerin kanuni temsilcilerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirememelerinden dolayı oluşan gecikme cezası ve benzeri yükümlülüklerden temsil edenler sorumludur. Temsil edilene rücu imkanı da olmayan bu işlemlerde, işlemler cezai bir müeyyide gerektiriyorsa da muhatap yine temsilcidir.²⁷

1.1.6. Gerçek Kişi-Tüzel Kişi

Kişiler arasında ve özellikle hukuki alandaki en önemli ayrım gerçek kişiler ve tüzel kişiler ayrımıdır. Günümüzde insanlar arasında herhangi bir farklılık gözetilmeksizin bütün insanlar birer "kişi" olarak kabul edilmektedir. İnsanların hak sahipliği sağ doğmak kaydıyla ana rahminde başlar, doğumla kişilik sahibi olunur. İnsanların kişilik kazanması, medeni kanun hükümlerine göre sağ ve tam olarak doğma şartına bağlıdır. Sağ ve tam olarak doğma şartının sağlanabilmesi için çocuğun anadan ayrılması ve bir an için de olsa bağımsız yaşayabilmesi gerekmektedir. Burada bahsedilen kişi elbette ki gerçek kişidir.²⁸

²⁷Akif Akarca, "Vergi Ehliyeti ve Temsil Sorumluluğu", **Dünya Gazetesi**, (çevirimiçi), <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-ehliyeti-ve-temsil-sorumlulugu/21030> 14.08.2017.

²⁸ Oğuzman vd., **a.g.e.**, s.10.

Normal hayat işleyişinde kişi tabiri, ifade edilmek istenilen insan iken hukuk dilinde kişi ise bir hak ve sorumluluk sahibi bireyi ifade etmektedir. Gerçek kişi gibi fiziksel yetileri olmayan tüzel kişiler, gerçek kişilerin bir amaç etrafında bir araya gelmelerinden oluşmakta ve gerçek kişilerin kişiliğinden bağımsız bir kişilik kazanmaktadırlar. Tüzel kişiler doğaları gereği insanlar gibi sahip olamayacakları yaş, cinsiyet ve hısımlık benzeri nitelikler dışında pek çok hak ve borçlara ehildirler. Bundan dolayı tüzel kişiler, bireyin insan olmaktan kaynaklanan temel hak ve özgürlüklerine sahiptirler.²⁹

Medeni hukukun gerçek kişi dışındaki en önemli konularından birisi de tüzel kişilik ve onun haklarıdır. Hükmi şahıs olarak da bilinen, hukuk düzeninde bir hak süjesi olarak kabul edilen tüzel kişilik, gerçekte fiziki bir varlığa sahip değildir. Kişilik yapısı olarak mal ve gerçek kişilerden oluşan mürekkep bir birlikteliktir. Türk Medeni Kanunu'nun 47. maddesinde *“Başlı başına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülenmiş olan bağımsız mal toplulukları...”* olarak tanımlanan tüzel kişiliklerden beklenen; gerçek kişi bireylerden daha uzun ömürlü olması, istenilen de yeni hak süjeleri yoluyla gerçek kişilerin sınırlarının ötesinde amaçlara ulaşmasıdır. Gerçek kişilerin ömürleri kısa olduğu gibi maddi imkanları da kısıtlı olabilmekte ve ortak hedefler için gerek kişilerin gerekse bu uğurda tahsis edilmiş malların bir araya gelmesi gerekmekte ve buna ilişkin hukuki düzenlemelerin yapılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.³⁰

Tüzel kişilik özelliklerini de içinde barındıran bir genel kabul gören tanıma göre; tüzel kişi, bağımsız bir varlığa sahip olan ve insanlar tarafından iktisadi ve toplumsal hayatın gereklilikleri karşısında belli bir amacı yerine getirmek için oluşturulan ve süreklilik arzeden insan ve mal toplulukları olarak nitelendirilmektedir.³¹

Tüzel kişiler kendi içinde; kanun veya benzeri bir düzenlemeye dayanılarak kurulan, kamu tüzel kişileri ile gerçek kişiler tarafından oluşturulan ve kamu

²⁹Engin Yıldırım, “Lanetlenecek Bir Ruh, Tekmelenecek Bir Beden: Şirketlerin “İnsan” Hakları Olabilir Mi?”, *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 2017, Sayı:2, s.67.

³⁰ Oğuzman vd., *a.g.e.*, s.12.

³¹ Akipek vd., *ag.e.*, s.509.

kurumlarıyla herhangi bir temsil bağı olmayan özel hukuk tüzel kişileri olarak ayrılabilir. Tüzel kişiliklerin kendileri bir takım ortak nitelikler taşımaktadır. Tüzel kişilikler örgütlenme, hukuk tarafından hak süjesi olarak tanınma ve varlıklarını devam ettirdikleri müddetçe uğruna çalışılacak amaç gibi ortak hususlara sahiptirler. Tüzel kişiliklerin faaliyetlerini yerine getirirken gerçek kişilerden oluşan karar organları olması onların tüzel kişilik vasıflarına zarar vermez.³²

Tüzel kişilik olarak kurulabilecek oluşumlar kanun tarafından belirlenen sınırlı sayıdaki türde kurulabilir. Kanunun öngörmediği tipte bir tüzel kişilik "sınırlılık ilkesi" gereği kurulamaz. Kurulan tüzel kişilerin kendi organlarında gerçek kişiler yer alabilir ancak bu durumda gerçek kişilerin ayrı bir kişilik sahibi olma durumları devam ettiği gibi, tüzel kişilikte gerçek kişilerin görev alması da tüzel kişiliğe zarar vermez. Tüzel kişiliklerde kimi haklar için kanunlarda öngörülen organların oluşturulmuş olması istenebilir. Bu organların varlığı ile başlayan tüzel kişilik bu organların kaybı sonrası sona erebilir. Sadece gerçek kişilere has bir takım özelliklerin olması beklenmeyen tüzel kişilerin hukuken korunan bazı hakları olabilecektir. Tüzel kişilerin faaliyetleri kuruluşuna dayanak olan senet, kanun veya statü benzeri bir belgelerde ifade edilen amaç ile başlangıçtan itibaren sınırlandırılmış ve bu sınırların dışında faaliyette bulunmaları halinde yaptırımla karşılaşabileceklerdir.³³

1.1.7. İlişkili-İlişkisiz Kişi

Gerek gerçek kişi gerek tüzel kişiler arasındaki işlemlerde belirli sınırlandırmalar olabilir. Çeşitli kanuni düzenlemelerle, birbirleriyle yapılacak işlemlerde özel önem atfedilen bu kişilerden vergi mevzuatı açısından son dönemlerde sıklıkla gündeme gelen ise ilişkili kişi ve ilişkisiz kişi kavramlarıdır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) açıklanan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının olabilmesi için tarafların elde ettikleri menfaatlerin ilişkili kişiler tarafından olması ve kar veya zarara sebep olan işlemin buna

³² Çağlayan, **a.g.e.**, s.383.

³³ Ergün Özsunay, **Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler**, 5. Bası, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1982, s.3-8.

dayanması gerekmektedir. KVK'nın 13. maddesinde “*ilişkili kişi ... kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder.*” denildikten sonra “*ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.*” denilerek kimlerin ilişkili kişi olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.³⁴

İlişkili kişideki en önemli belirleyici objektif unsur, üçüncü bir kişiyle yapılmayacak, üçüncü bir kişiye verilmeyecek fiyatın ilişkili kişiye verilmiş olmasıdır. İlişkili kişi konumunda olan iki firma birbirlerine o kadar yakındırlar ki ortak amaç uğruna birisinin zarar etmesine bile göz yumabilir ve sonuçta bundan ortak olarak elde edilebilecek daha büyük bir kar beklentisi ortaya çıkmaktadır. Kurumlar Vergisi matrahı oluşturulurken, aslında kurumun kendisini oluşturan ortakların da her birinden ayrı ayrı vergi alındığı ve ayrı vergilendirme rejimine tabi tutulduğu aşikardır.³⁵ Kanun koyucunun kurumu oluşturan ortaklar ile kurumun kendisinin elde ettiği kazançları dahi ayırarak vergilendirdiği düşünüldüğünde, üçüncü kişilere tanınan bu imtiyaza göz yumacağı düşünülemeyecektir.

Burada üçüncü kişilere sağlanmayacak menfaatlerin sağlandığı ilişkili kişiler arasındaki irtibat kimi zaman ortak kişiler, ortak hisse sahipleri, ortak yönetim kurulu üyeleri veya birbirleriyle anlaşarak ortak hareket edebilecek kadar menfaat birlikteliği yapabilecek kişilerdir. Bu çerçevede “ilişkili kişi”; işletmelerin kendi ortakları, işletmelerin veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya işletmeyle idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişileri ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyuyla üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.³⁶

İlişkisiz kişiler ise yukarıda birbirleriyle işlem gerçekleştirdiklerinde bu işlemin özellikle bir yakınlık sonucu olup olmadığının araştırılması gerektiği belirtilenler

³⁴ Uzun, a.g.e., s.21.

³⁵ Mehmet Tosuner; Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**,15. Baskı, İzmir, 2010, s.223.

³⁶ Uzun, a.g.e., s. 21.

dışında kalan, ortada sağlanmış bir menfaat olsa bile bu kişiler arasında ortak hareket etmelerini gerektirecek her hangi bir bağın olmadığı kişileri ifade etmektedir.

1.1.8. Anayasada Kişi Kavramı

Anayasalar esasen kişi hak ve hürriyetlerini koruma altına alan ve buna ilişkin düzenlemeler içeren belgelerdir. Hatta Anayasalarda yaygın ayrıma uygun olarak “kişinin hakları ve ödevleri, sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler ile siyasi haklar ve ödevler” olarak tasnif edilebilen üçlü bir ayrım söz konusudur. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın Birinci Kısım Genel Esaslar Bölümü’ne bakıldığında 5. maddede Devletin Temel Amaç ve Görevlerine yer verilmiştir. İlgili madde *“Devletin temel amaç ve görevleri, Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır.”* şeklindedir.³⁷

İlgili maddede açıkça belirtildiği üzere kişilerin refahını, huzurunu, mutluluğunu sağlamak; kişilerin temel hak ve hürriyetlerini korumak Anayasa’nın genel esaslarındandır. Anayasa’nın diğer bölüm ve maddeleri de kişilerin genel olarak hak ve özgürlükleri ile ilgili maddelerden oluşmakta ve diğer kanunların anayasaya aykırılığı mümkün olmayacağından aslında anayasa ile kişilerin hak ve özgürlükleri tüm kanunlar nezdinde korunmuş olmaktadır. Anayasanın 12. maddesinde *"Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder."* denilerek kişilerin hakları olduğu gibi sorumlulukları olduğu da vurgulanmaktadır.³⁸

Anayasamızda kişi kavramı zaman zaman gerçek ve tüzel kişileri kapsayacak şekilde geniş anlamda kullanılsa da (örneğin 14. maddede "Anayasa hükümlerinden

³⁷ 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Resmi Gazete, Sayı: 17863 (Mükerrer), 09.11.1982.

³⁸ 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Resmi Gazete, Sayı: 17863 (Mükerrer), 09.11.1982.

hiçbiri, Devlete veya kişilere, Anayasayla tanınan temel hak ve hürriyetlerin yok edilmesini veya Anayasada belirtilenden daha geniş şekilde sınırlandırılmasını amaçlayan bir faaliyette bulunmayı mümkün kılacak şekilde yorumlanamaz") genel anlamda gerçek kişileri kastederek (örneğin "kişinin hak ve ödevleri, kişinin dokunulmazlığı, maddi ve manevi varlığı, kişi hürriyeti ve güvenliği gibi) kullanılmıştır. Türk Anayasası'nda "*Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir*" ifadesinin yer aldığı 12. maddesinde "herkes" deyiminin kapsamına hem gerçek hem de tüzel kişilerin girdiğini ve kişiliklerini korumak için hak sahibi olduklarını söylemek mümkündür. Ancak genel itibarıyla tüzel kişilerin hak sahibi olmaları istisnai olarak kabul edilmiş ve açıkça belirtilmeyen haklar için genelde hak arama yollarının kapalı olduğu ifade edilmiştir. Tüzel kişiler açısından hak arama yollarında en fazla yapılan başvuru mülkiyet, sözleşme ve hak aramadan doğan işlemler hakkında olmaktadır.³⁹

1.1.9. Uluslararası Belgelerde Kişi Kavramı

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) başta olmak üzere uluslararası belgelerde "kişi" kavramına bakıldığında genel olarak bireysel olan gerçek kişileri kastettiği ifade edilebilir. Ancak gerçek kişilerin gerek kendilerinin gerekse mallarının toplamını bir bireyden daha fazla ilgilendiren şirket vb. tüzel kişiliklerin de hakları olduğu ve aslında korunması istenilen birey ve kişi haklarını korumanın bir gereği olarak canlı bir organizma olmayan bu kişilerin de hakları olduğu ve onların da savunulması gerektiği görüşü daha fazla gündeme gelmeye başlamıştır. Uluslararası şirketlerin kişi haklarına zarar vermesinin ve gerçek kişilerin devletin verdiği zarar gibi zararlardan korunma gereği gündeme gelmişken, şirket benzeri tüzel kişiliklerin de "insan hakları" olup olamayacağı gibi başka bir tartışma konusu da gündemdeki yerini almıştır.⁴⁰

Kişilere tanınmış olan kişisel haklar, birçok küresel ve bölgesel olarak hazırlanan uluslararası belgelerle korunmuş ve bir çerçeveye oturtularak detaylı şekilde tanımlanmıştır. Örneğin; İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nde,

³⁹ Yıldırım, a.g.e., s.69.

⁴⁰ Yıldırım, a.g.e., s.72.

Uluslararası Kişisel ve Siyasal Haklar Sözleşmesi'nde, İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Avrupa Sözleşmesi'nde kişiye ve kişisel haklara ilişkin tanımlar yer almaktadır. Öyle ki Birleşmiş Milletler Genel Kurulu'nun kararıyla imzalanan Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi'nin 16. maddesinde kişi olarak tanınma hakkı açıklanmış olup, herkesin her yerde, hukuk önünde kişi olarak tanınma hakkına sahip olduğu belirtilmiştir.⁴¹ AİHS gibi İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi (İHEB) de hak sahibi olmayı sadece insanlarla sınırlı tutmamış, içinde insanlar gibi şirketlerin ve diğer tüzel kişilerin de olduğu herkesin hak sahibi olabileceğini ifade etmiştir. Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi (MSHS) ise hak arama özgürlüğünü sadece gerçek kişilere vermiş ve bireysel olarak gerçek kişilerin hak arayabileceğini ifade etmiş, AİHS gibi tüzel kişilere de bireysel başvuru hakkı tanımamıştır.⁴²

Tüzel kişilerin "insan" haklarından bahsedilir konuma gelinmesi, özellikle küreselleşme süreci sonucunda devletlerin egemenlik konumlarını çok uluslu şirketler üzerinde onların hak kaybına uğraması sonucunu doğuracak şekilde kullanmalarının bir sonucu olarak düşünülmelidir. Uluslararası tahkim sistemi biraz da bu hak kayıplarının telafisi ve korunması için geliştirilen bir güvence sistemidir. Bu anlamda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) ve Amerika Birleşik Devleti (ABD) yüksek mahkemesi dışında tahkim yargılamaları da tüzel kişilerin korunması ve kişilik haklarının gündeme gelmesinde geline son noktayı ifade etmesi açısından gelecek hakkında fikir vermektedir.⁴³

1.2. Çeşitli Hukuk Dallarında İlişkili Kişi Kavramı

İlişkili kişi kavramı daha çok KVK çevrevesinde gündeme gelse de başta Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu gibi mali mevzuatımıza yön veren pek çok kanunda konuyla ilgili düzenlemeler dikkat çekmektedir. Bu kanunlarda odak nokta yine ilişkili kişi veya taraflar arasında yapılan işlemler sebebiyle yapılmaya

⁴¹ Uluslararası Kişisel ve Siyasal Haklar Sözleşmesi, Birleşmiş Milletler Genel Kurulu'nun 2200 A 21. Sayılı Kararıyla 16.12.1966 tarihinde kabul edilip, imza ve katılıma açılmış olup, 23.03.1976 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

⁴² Yıldırım, **a.g.e.**, s.67.

⁴³ Anıl Çeçen, "Küreselleşmenin Getirdiği Hukuk Karmaşası", **Cumhuriyet ve Küreselleşme**, Der: Suna Kili, T.C. Kültür Bakanlığı, Ankara, 2002, s.150-152.

çalışılan matrah aşındırılması ve doğru olmayan fiyatlandırmalar yoluyla vergi kaybı benzeri menfaatlerin elde edilmesi ve bunun önlenmesine yönelik esaslardır.

1.2.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda İlişkili Kişi

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile mevzuatımıza yeni giren pek çok kavramla birlikte yeni vergi güvenlik müesseseleri de gündeme gelmiştir. İlgili kanunun 7. maddesinde kontrol edilen yabancı kurum kazancı, 13. maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin iki düzenleme öne çıkmaktadır. Her iki düzenlemede de öne çıkan kavram ilişkili kişi kavramıdır. İlişkili kişi kavramının en fazla kullanıldığı mevzuat Kurumlar Vergisi Kanunu'dur. Transfer fiyatlaması dışında ilişkili kişinin öne çıktığı diğer düzenleme 7. maddedeki kontrol edilen yabancı kurum kazancını düzenleyen hükümlerdir. Eski kanun zamanında hukuki anlaşmazlıklar ortaya çıkınca yeni kanunda düzenlemelerle açıklık getirilmiş ve özellikle OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı) ülkelerinde uygulanan mevzuat hükümlerine benzer düzenlemeler yapılmıştır.⁴⁴

Genel olarak bir şirketin bağlantılı bulunduğu, aynı kişilerce kontrol edilebilen, denetim ve yönetim birliği içinde oldukları ilişkili kişilerle yaptıkları ticari işlemlerdeki fiyatlamaların, vergisel açıdan özellikle incelenmesi gerektiği, yapılan düzenlemelerin ana amacıdır. Özellikle çok uluslu şirketlerin, farklı ülkelerdeki şubeleri arasında yapılan ticarete kullanılan fiyatın, emsale uygunluk kriteri yönünden incelenmesi esasını getiren yeni düzenlemeler ile vergi kaybının önüne geçilmeye çalışılmaktadır. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenleme bu nedenle hüküm altına alınmıştır. Bu maddenin 1. fıkrasına göre; kurumlar, ilişkili kişilerle emsallerine uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım veya satımı işlemlerinde bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya

⁴⁴ Yasin Özyolcu, "Transfer Fiyatlandırmasında Uyum Çalışmaları: OECD Önerileri ve Türkiye Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2015, Sayı:266, (çevirimiçi), <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26838&arananKey=YAS%C4%B0N%20%C3%96ZYOLCU>, 20.06.2018.

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 değerlendirilmektedir.⁴⁵

İlgili kanun maddesinde ifade edilen ilişkili kişi kavramına açıklama yine aynı maddenin devamında yapılmıştır.

Buna göre ilişkili 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 altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılmaktadır. Ayrıca kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca⁴⁶ ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır."

1.2.2. Gelir Vergisi Kanunu'nda İlişkili Kişi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde *"teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır."* denilerek ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlere özel atıf yapılmıştır. Aynı maddenin devamında *"teşebbüs sahibinin eşi, altsoy, üstsoy ve üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan ya da dolaylı olarak ortak olduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, idaresi*

⁴⁵1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı: 26704, 18.11.2007..

⁴⁶700 Sayılı KHK'nın 173 üncü maddesiyle ibare değişmiş ve Cumhurbaşkanı'nca olarak yenilenmiştir. Yürürlük:09.07.2018.

denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulundurduğu diğer şirketler” ilişkili kişi kapsamına alınmıştır.⁴⁷

Transfer fiyatlandırması uygulamasında gelir vergisi kapsamında ilişkili kişi sayılabilmek için de sermaye veya kâr payı oranına minimum %10 ortaklık sınırı getirilmiş ve ancak bu oranın üstündekilerle yapılan işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler başlıklı 41. maddesi gereği özellikle işletme sahiplerinin ve tabi ki onların eş ve çocuklarının işletmeden çektikleri para tutarlarının işletme açısından gider olarak yazılması söz konusu olamaz. İşletme ve işletmenin sahipleri ile onların aileleri arasından hukuki anlamda bir ayrılık vardır. İşletmeden para çekme olarak adlandırılabilen olan bu tarz olaylarda vergi matrahının aşındırılmaya çalışılmasına karşı önlem alınması hedeflenmiştir. İşletme sahibinin kurum kazancını aşındırmaya yönelik matrah azaltıcı işlemleri, dolaylı veya dolaysız yollarla yapılan para çekmeleri vergi matrahı açısından bir azalmaya sebep olmaktadır ve bunun idarelerce düzeltilmesi gerekir.⁴⁸

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde Gelir Vergisi 41. madde kapsamında yer almayan bir husus olursa Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde yer verilen hükümlerin uygulanacağı esası belirtilmiştir. Gelir Vergisi'ne tabi kişilerin kendilerinin ortak oldukları şirketlerle, sahibi olduğu işletmesi arasındaki işlemler, ilişkili kişiler arası işlemler olarak sayılır. Konuya ilişkin bir örnek verildiğinde; (ABC) Adi Ortaklığı'nın ortaklarından (A) gerçek kişisi aynı zamanda (DFG) Limited Şirketi'ne ortak ise (ABC) ve (DFG) şirketleri ilişkili kişi kabul edilmektedir.⁴⁹

Gelir Vergisi kapsamında; kanundaki ifadesiyle teşebbüs sahibi tarafından alınan bir mal ya da hizmetin, ilişkili kişilerle yapılması halinde gerçekleşecek fiyatlandırma oldukça önem kazanmaktadır. Bu alım satımda gerçekleşen fiyatın ilişkili kişiler arasında gerçekleşmemiş bir alım satımdakinden farklı olmaması

⁴⁷ Şerife Doğan, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nda İlişkili Kişi”, **Maliye Postası**, Aralık 2007, S:656, s:113.

⁴⁸ Serkan Açar, **Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s.125.

⁴⁹ Doğan, **a.g.e.**, s:113.

gerekmektedir. Aksi halde emsallere uygun olmayan fiyat sebebiyle oluşan fark teşebbüs sahibi tarafından firmadan çekilmiş addedileceği için vergi idaresince ona göre işlem tesis edilecektir. Teşebbüs sahiplerince gerek yurt içi gerekse yurt dışında ilişkili kişilerle yapılan alım satımlarda emsallere uygun hareket edilmesi gerekmekte olup aksi halde örtülü kazanç dağıtımı hükümleri gereği firmadan para çekme olarak adlandırılacak işlem gerçekleşmiş sayılabilecek ve ona göre işlem tesis edilebilecektir.⁵⁰

1.2.3. Türk Ticaret Kanunu'nda İlişkili Kişi

Şirketler Hukuku'nun konusunu oluşturan ve işletmelerin, birbirleriyle olan ilişkilerinde aynı kişilerce kontrol edilebilen şirketler arasında gerçekleşen işlemlerin nasıl olması gerektiği yönünde düzenleyici işlemler yapılmasının düzenlenmesi, haksız rekabetin önüne geçilmesi açısından büyük önem arz etmektedir. Aksi halde özellikle aynı pay sahipleri tarafından kontrol edilen şirketlerin arasındaki ilişkiyle diğerleri aleyhine işlemler gerçekleştirmesi oldukça mümkün hale gelecektir. Türk Ticaret Kanunu (TTK) da bu kapsamda "ilişkili kişi" kavramına yer vererek uluslararası gelişen düzenlemelere de ayak uydurmuş olmaktadır.⁵¹

"Hakim ve Bağlı Şirket" başlığı ile TTK'nın 195. maddesinde kendisine yer bulan düzenlemeye göre; "Bir ticaret şirketi, diğer bir ticaret şirketinin, doğrudan veya dolaylı olarak; oy haklarının çoğunluğuna sahipse veya şirket sözleşmesi uyarınca, yönetim organında karar alabilecek çoğunluğu oluşturan sayıda üyenin seçimini sağlayabilmek hakkını haizse veya kendi oy hakları yanında, bir sözleşmeye dayanarak, tek başına veya diğer pay sahipleri ya da ortaklarla birlikte, oy haklarının çoğunluğunu oluşturuyorsa, bir ticaret şirketi, diğer bir ticaret şirketini, bir sözleşme gereğince veya başka bir yolla hâkimiyeti altında tutabiliyorsa, birinci şirket hâkim, diğeri bağlı şirkettir. Bu şirketlerden en az birinin merkezi Türkiye'de ise, bu Kanundaki şirketler topluluğuna ilişkin hükümler uygulanır. Birinci fıkrada öngörülen hâller

⁵⁰ 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı:26704, 18.11.2007.

⁵¹ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Resmi Gazete, Sayı:27846, 14.01.2011.

dışında, bir ticaret şirketinin başka bir ticaret şirketinin paylarının çoğunluğuna veya onu yönetebilecek kararları alabilecek miktarda paylarına sahip bulunması, birinci şirketin hâkimiyetinin varlığına karinedir. Bir hâkim şirketin, bir veya birkaç bağlı şirket aracılığıyla bir diğer şirkete hâkim olması, dolaylı hâkimiyettir. Hâkim şirkete doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan şirketler, onunla birlikte şirketler topluluğunu oluşturur. Hâkim şirketler ana, bağlı şirketler yavru şirket konumundadır." ⁵²

TTK 195. maddesiyle başlayan hükümler 210. maddeye kadar çeşitli başlıklar altında, şirketler topluluğu müessesesini açıklamaktadır. TTK 195. maddesinde özellikle hâkimiyet kavramından bahsedilmekle birlikte hâkimiyet sınırlarına göre dolaylı ya da doğrudan hâkimiyet kavramları hüküm bulmuştur.

TTK hâkimiyet kavramlarına yer verirken aslında kontrol kavramını temele oturtmaktadır. Çünkü hâkim şirketin, bağlı şirket üzerindeki kontrolü aynı zamanda doğrudan ya da dolaylı olarak sağladığı faydayı da beraberinde getirmektedir. Ayrıca sorumluluk başlıklı diğer maddelerde hüküm bulduğu üzere (TTK madde 202-206) hâkim şirket, hâkimiyet kullanarak, bağlı şirketi zarara uğratacak işlemlerde bulunamayacaktır. Bulunduğu takdirde bağlı şirketin her bir pay sahibi, hâkim şirketten ve de hâkim şirketin yönetim kurulu üyelerinden zararın tazminini isteyebilecektir. Bağlı şirket yöneticileri pay sahipleri ve alacaklılara karşı doğabilecek olan yükümlülükleri de hâkim şirketten talep edebileceğine dair sözleşme de yapabilecektir, böylece sorumluluk müştereken paylaşılacaktır. ⁵³

TTK 203. maddesinde tam hâkimiyet kavramı hüküm bulmuş olup bir ticari şirket, bir sermaye şirketinin oy hakkına ve paylarına doğrudan veya dolaylı olarak yüzde yüz oranında sahipliği durumunda tam hâkimiyetten söz edilecektir. Birlikte hâkimiyet kavramıyla da hâkimiyetin bir elden değil de birkaç elden kullanılabileceği durumundan bahsedilmiştir. Öyle ki şirket payları eşit olmayan iki

⁵² 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Resmi Gazete, Sayı:27846, 14.01.2011.

⁵³ Yavuz Kılıçlı; Murat Erdinç, "Yeni TTK'da Şirketler Topluluğu ve Hâkimiyet Kavramı", **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2012, S.233, (çevirimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13912&arananKey=yeni%20ttk>, 30.10.2019.

pay sahibi, eğer ki şirket yönetimi konusunda ortak karar alıyorsa hâkimiyetin ortaklaşa kullanıldığından bahsedilebilecektir.⁵⁴

TTK bu maddeler doğrultusunda aslında bilginin doğru paylaşımına özen göstermekle birlikte, bilgi kullanıcılarının da doğru karar alabilmesine olanak sağlamakta, şeffaf, hesap verilebilir, eksiksiz paylaşımı hedeflemektedir. Hedeflemenin sonucunda da hem bağlı hem hâkim şirkete raporlama yükümlülüğü de getirmiştir.⁵⁵

1.2.4. Türkiye Muhasebe Standartları'nda İlişkili Kişi

İlişkili kişi kavramı taşıdığı öneme denk olarak kendisine Türkiye Muhasebe Standartları'nda da yer bulmuştur. Öncelikle ilişki taraf standardına neden yer verildiğinin açıklandığı 24 nolu İlişkili Taraf Açıklamaları Standardına göre bu standardın amacı *"işletmenin finansal durumu ile kâr veya zararının, ilişkili tarafların mevcudiyetinden, söz konusu taraflarla gerçekleştirilen işlemlerden ve işletme ile ilişkili tarafları arasındaki taahhütler dahil olmak üzere, mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için gerekli olan açıklamaların, işletmenin finansal tablolarında yer almasını sağlamak"* olarak açıklanmıştır.⁵⁶

24 nolu standartta bu standarda neden ihtiyaç duyulduğu izah edilmiş ve bu kapsamda *"ilişkili taraflarla olan ilişkilerin, işlemlerin ve taahhütler dahil olmak üzere mevcut bakiyelerin bilinmesi, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin karşılaştığı riskler ve fırsatlar ile işletmenin faaliyetleri hakkında yapacakları değerlendirmeleri etkileyebilir"* denilerek bu ilişkilerin çerçevesi çizilmeye çalışılmıştır.⁵⁷

⁵⁴ İlke Türeyen, "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Şirketler Topluluğu Hükümleri", **Dünya Gazetesi**, 16.10.2012.

⁵⁵ Kılıçlı; Erdinç, **a.g.e.**

⁵⁶ Türkiye Muhasebe Standardı (TMS24)- İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Standart, Resmi Gazete, Sayı:26040, 31.12.2005.

⁵⁷ Türkiye Muhasebe Standardı (TMS24)- İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Standart, Resmi Gazete, Sayı:26040, 31.12.2005.

İlişkili kişilerle yapılan işlemler, işletmelerin kar ve zararını etkileyebileceğinden dolayı firmaların, finansal tablolarını hazırlamaları esnasında gerekli açıklamaları yapmaları gerekmektedir. TMS 24 uyarınca ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin sadece bakiyesini ibraz etmek yeterli olmamakta, işlemlerin yanı sıra taahhütlerin de açıklanması gerekmektedir.⁵⁸ Bu standartta finansal tablolarını hazırlayan işletmeyle ilişkili olan kişi veya işletme olarak tanımlanan ilişkili tarafın hangi hallerde işletmeyle ilişkili sayılacağı madde madde sayılmıştır.

"Finansal tablosunu raporlayan işletme üzerinde kontrol veya müşterek kontrol gücüne sahip olması durumunda, raporlayan işletme üzerinde önemli etkiye sahip olması durumunda, raporlayan işletmenin veya raporlayan işletmenin bir ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi olması durumunda. Aşağıdaki koşullardan herhangi birinin mevcut olması halinde işletme raporlayan işletme ile ilişkili sayılır: işletme ve raporlayan işletmenin aynı grubun üyesi olması halinde, işletmenin, diğer işletmenin iştiraki ya da iş ortaklığı olması halinde, her iki işletmenin de aynı bir üçüncü tarafın iş ortaklığı olması halinde, işletmelerden birinin üçüncü bir işletmenin iş ortaklığı olması ve diğer işletmenin söz konusu üçüncü işletmenin iştiraki olması halinde, işletmenin, raporlayan işletmenin ya da raporlayan işletmeyle ilişkili olan bir işletmenin çalışanlarına ilişkin olarak işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda plânlarının olması halinde, raporlayan işletmenin kendisinin böyle bir plânının olması halinde, sponsor olan işverenler de raporlayan işletme ile ilişkilidir." ⁵⁹

Türkiye Muhasebe Standartları ilişkili taraf standardında ilişkili taraf olarak belirlenen kişiler arasındaki işlemlere yönelik açıklamalarda bulunarak konuya ayrıntılı yaklaşmıştır.

Buna göre; "Ana ortaklık ve bağlı ortaklıkları arasındaki ilişkiler, aralarında işlem olup olmadığına bakılmaksızın açıklanır. İşletme, ana ortaklığının ve eğer farklıysa nihai kontrol gücüne sahip tarafın adını açıklar. İşletmenin ana ortaklığının ve nihai kontrol gücüne sahip tarafın kamuya

⁵⁸ Mehmet Ali Ceylan, "Genel Hatlarıyla Kobi TFRS ve Söz Konusu Standart Hükümlerinin Tam Set TMS/TFRS Hükümleri ile Karşılaştırılması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Nisan 2012, S.368, s.69.

⁵⁹ Türkiye Muhasebe Standardı (TMS24)- İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Standart, Resmi Gazete, Sayı:26040, 31.12.2005..

açıklanmak üzere konsolide finansal tablo hazırlamaması durumunda, kamuya açıklanmak üzere konsolide finansal tablo hazırlayan en yakın ikincil ana ortaklığın adı açıklanır. Finansal tablo kullanıcılarının, ilişkili taraf ilişkilerinin işletme üzerindeki etkisi hakkında fikir sahibi olmalarını sağlamak için, ilişkili taraflar arasında işlem olup olmadığına bakılmaksızın, kontrolün var olması durumunda ilişkili taraf ilişkilerinin açıklanması uygun olacaktır. İşletme, kilit yönetici personele ödenen ücreti toplam olarak ve aşağıdaki her kategori için dipnotlarda açıklar: (a) Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, (b) İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar, (c) Diğer uzun vadeli faydalar, (d) İşten çıkarma nedeniyle sağlanan faydalar ve (e) Hisse bazlı ödemeler. İşletmenin diğer bir işletmeden ('yönetim işletmesi') kilit yönetici personel hizmetleri alması durumunda işletmenin, yönetim işletmesi tarafından kendi çalışanlarına veya yöneticilerine ödenmiş veya ödenecek olan tazminata 17 nci paragraftaki hükümleri uygulaması gerekli değildir. Finansal tabloların kapsadığı dönem zarfında işletmenin ilişkili taraf işlemlerinde bulunması durumunda, söz konusu işlemler hakkındaki bilgilere ve taahhütler dahil olmak üzere mevcut bakiyelere ek olarak, finansal tablo kullanıcılarının ilişkinin finansal tablolar üzerindeki potansiyel etkisini anlamaları açısından gerekli olan ilişkili taraf ilişkisinin niteliği açıklanır. Anılan açıklama hükümleri 17 nci Paragrafta yer alan hükümlere ek niteliğindedir. Açıklamalar asgari olarak aşağıdaki hususları içerir: (a) Söz konusu işlemlerin tutarını; (b) Taahhütler dahil olmak üzere, mevcut bakiyeleri ve (i) Söz konusu bakiyelerin koşullarını, teminat altına alınmış olup olmadıklarını ve ödeme için belirlenen karşılığın niteliğini ve (ii) Verilen veya alınan garantilerin ayrıntılarını, (c) Mevcut bakiyelerle ilgili şüpheli alacak karşılıklarını ve (d) Dönem içinde ilişkili taraflardan değersiz veya şüpheli alacaklarla ilgili olarak muhasebeleştirilen giderleri. Ayrı bir yönetim işletmesi tarafından sağlanan kilit yönetici personel hizmeti için işletme tarafından karşılanan tutarlar açıklanır." denilmek suretiyle ilişkili taraflar arasında yapılan işlemlerin üçüncü kişiler tarafından bilinmesine yönelik işlemlerin yapılması istenmektedir.⁶⁰

⁶⁰ Türkiye Muhasebe Standardı (TMS24)- İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Standart, Resmi Gazete, Sayı:26040, 31.12.2005..

24 nolu standardın devamında hangi tür işlemlerin açıklanması gerektiğine ilişkin örneklere yer verilerek ilgililere yol gösterilmeye çalışılmıştır. "Mal alım veya satımı (mamul ya da yarı mamul), maddi duran varlık ve diğer varlıkların alım veya satımı, hizmet sunumu veya alımı, kiralamalar, araştırma ve geliştirme transferleri, lisans anlaşmaları kapsamında yapılan transferler, finansman anlaşmaları kapsamında yapılan transferler, teminat veya kefalet karşılıkları, belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeler dahil olmak üzere, gelecekte belirli bir olayın meydana gelmesi ya da gelmemesi durumunda bir şeyin yapılmasına ilişkin taahhütler ve işletme adına veya işletme tarafından söz konusu ilişkili taraf adına borçların ödenmesi" Muhasebe Standartlarına göre de şu şekildedir; "İlişkili taraf işlemlerinin, piyasa şartlarında muvazaasız işlemler için geçerli olan koşullara denk koşullar altında gerçekleştirildiğine ilişkin açıklamalar, yalnızca söz konusu koşulların doğrulanabilir olması halinde yapılır. Benzer nitelikli kalemler, ilişkili taraf işlemlerinin işletmenin finansal tabloları üzerindeki etkisinin anlaşılması için ayrı ayrı açıklanmalarının gerektiği durumlar hariç olmak üzere, toplu olarak açıklanabilir."⁶¹

1.2.5. Sermaye Piyasası Kanunu'nda İlişkili Kişi

İlişkili kişi kavramı Sermaye piyasalarında işlem gören şirketler açısından da önem taşımakta olup onların kendi ilişkili kişileriyle yapabilecekleri muhtemel işlemlerde dikkat etmeleri gereken hususlar Sermaye Piyasası Kanunu'nda (SPK) belirtilmiştir. Örtülü kazanç olarak ifade edilen kazanç aktarımında bu kazancı aktaran ve bu kazancın aktarıldığı iki tarafın gerekliliği karşısında bu iki kişi arasında yapılan işlemlerin niteliği, sonuçları dikkatle izlenmelidir. Kazanç aktarılan kişi ile aktaran kişinin ilişkili kişi olmasına bağlanan sonuçları itibarıyla önem kazandığı sermaye piyasasındaki düzenlemelere göre kaynak aktaran kişinin öncelikle, halka açık anonim şirket, kolektif yatırım kuruluşu veya bunların iştiraki yada bağlı ortaklığı olması gerekmektedir. Kaynak aktarımı yapılan kişilerin halka açık şirketin bizzat kendisi olması da şart değildir. Bu şirketlerin iştirak yada bağlı

⁶¹ Türkiye Muhasebe Standardı (TMS24)- İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Standart, Resmi Gazete, Sayı:26040, 31.12.2005.

ortaklıklarının üzerinden gerçekleşen örtülü kazanç aktarımları kapsama dahildir. Bağlı ortaklığın halka açık olup olmamasının da önemli olmadığı bu işlemler için kaynak aktarılan kişiler ise SPK'nın 21. maddesi gereğince; halka açık anonim şirket ya da onun iştiraki veya bağlı şirketi ile şirket yönetim, denetim veya sermayesi açısından doğrudan ya da dolaylı ilişkili kişi olması gerekmektedir. Bu kişilerin gerçek ya da tüzel kişi olmalarının bir önemi bulunmamaktadır.⁶²

Sermaye Piyasası Kanunu da benzeri amaçlarla ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin sınırlarını belirleyerek piyasada oluşabilecek haksız rekabeti önlemeye çalışmıştır. 6362 sayılı SPK 'nın 21. maddesi ile "Örtülü Kazanç Aktarımı Yasağı" düzenlenerek sermaye piyasasına çerçeve çizilmiş olmaktadır.

“(1) Halka açık ortaklıklar ve kolektif yatırım kuruluşları ile bunların iştirak ve bağlı ortaklıklarının; yönetim, denetim veya sermaye bakımından doğrudan veya dolaylı olarak ilişkide bulundukları gerçek veya tüzel kişiler ile emsallerine uygunluk, piyasa teamülleri, ticari hayatın basiret ve dürüstlük ilkelerine aykırı olarak farklı fiyat, ücret, bedel veya şartlar içeren anlaşmalar veya ticari uygulamalar yapmak veya işlem hacmi üretmek gibi işlemlerde bulunmak suretiyle kârlarını veya malvarlıklarını azaltarak veya kârlarının veya malvarlıklarının artmasını engelleyerek kazanç aktarımında bulunmaları yasaktır.

(2) Halka açık ortaklıklar ve kolektif yatırım kuruluşları ile bunların iştirak ve bağlı ortaklıklarının, esas sözleşmeleri veya iç tüzükleri çerçevesinde basiretli ve dürüst bir tacir olarak veya piyasa teamülleri uyarınca kârlarını ya da malvarlıklarını korumak veya artırmak için yapmaları beklenen faaliyetleri yapmamaları yoluyla ilişkili oldukları gerçek veya tüzel kişilerin kârlarının ya da malvarlıklarının artmasını sağlamaları da örtülü kazanç aktarımı sayılır.”⁶³

Sermaye Piyasası Kanunu yapılan düzenleme ile ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde emsallere uygunluk ilkesine aykırı, piyasa koşullarının dışında fiyat belirlenerek işlem yapılmasını yasaklamaktadır. Kanun ayrıca ilişkili kişiler arasında

⁶² Arslan Kaya, “Halka Açık Ortaklıklarda Örtülü Kazanç Aktarımı Yasağı”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. LXXI, S. 2, 2013, s. 194-195.

⁶³ 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Resmi Gazete, Sayı: 28513, 30.12.2012.

yapılacak işlemlerle mal varlıklarının ve karlarının normalin dışında azalıp artırılması yönünde işlem yapılmasını da yasaklamaktadır. Kanun "örtülü kazanç aktarımı" olarak belirttiği bu işlemlerin Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki "Transfer Fiyatlandırması yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı"na benzer şekilde düzenleyerek sermaye şirketlerine çerçeve çizmiştir. Sermaye piyasasına yönelik yapılan düzenlemelerde de örtülü kazanç uygulamalarını engellemeye yönelik hükümlere yer verilmiştir.

İlk 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu 15. maddesinde yer verilen hükme göre "kar payları, hesap dönemi sonu itibarıyla mevcut payların tümüne, bunların ihraç ve iktisap tarihleri dikkate alınmaksızın eşit olarak dağıtılmalıdır. Ayrıca halka açık anonim ortaklıklar; yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak ilişkili bulunduğu diğer bir teşebbüs veya şahısla emsallerine göre bariz şekilde farklı fiyat, ücret ve bedel uygulamak gibi örtülü işlemlerde bulunarak karını ve/veya mal varlığını azaltamaz" hükmüne yer verilmiştir. Aynı kanunun 47. maddesinde de buna aykırı davrananlara uygulanacak hapis dahil müeyyidelerden bahsedilmiştir.

2013 yılında yürürlüğe giren yeni Sermaye Piyasası Kanunu da benzeri amaçlarla ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin sınırlarını belirleyerek piyasada oluşabilecek haksız rekabeti önlemeye çalışmıştır. 6362 sayılı Kanunun⁶⁴ 21. maddesi ile "Örtülü Kazanç Aktarımı Yasağı" düzenlenerek sermaye piyasasına çerçeve çizilmiş olmaktadır.

SPK örtülü kazanç aktarımı için sadece mal hizmet alım satımı gibi bir işlem yapmayı değil, basiretli bir tüccarın yapması gerekeni yapmama veya yapması gerekeni yapmak şeklinde oluşabilecek örtülü kazanç aktarımı sonucunu dağıracak davranışları da yasaklamaktadır. SPK transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımı için gerekli olan mal ve hizmet hareketinden daha geniş bir yönden konuyu ele almış ve mal- hizmet hareketi gerçekleşmese de örtülü kazanç aktarımı olabileceğini ifade etmiştir. Dolayısıyla transfer fiyatlandırması yoluyla yapılan

⁶⁴ 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Resmi Gazete, Sayı: 28513, 30.12.2012. .

örtülü kazanç aktarımları SPK açısından sadece örtülü kazanç aktarımının bir türü olarak görülmektedir.⁶⁵

SPK'nın 21/1 ile 21/2 maddeleri arasındaki farklılığa da dikkati çekmek yerinde olacaktır. Öncelikle, örtülü kazanç aktarımı şirketin hem aktif hem de pasif davranışları ile ortaya çıkabilmektedir. Aktif şekli düzenleyen SPK'nın 21. maddesinin 1. fıkrası örtülü kazanç aktarımı niteliğindeki işlemlerin “yönetim, denetim veya sermaye bakımından doğrudan veya dolaylı olarak ilişkide bulundukları gerçek veya tüzel kişiler ile” gerçekleştirilmesini aramaktadır. Oysa pasif şekli düzenleyen 21. maddenin 2. fıkrasında “*ilişkili oldukları gerçek veya tüzel kişilerin kârlarının ya da malvarlıklarının artmasını sağlamaları da örtülü kazanç aktarımı sayılır*” ifadesi bulunmaktadır. Burada 21. maddenin 2. fıkrası açısından aranan ilişkinin “yönetim, denetim veya sermaye bakımından doğrudan veya dolaylı” olması gerekip gerekmediği tartışılabilecektir. Ancak bu ölçütlerin arandığı kabul edilsin ya da edilmesin, sonuç değişmeyecektir. Zira kişiler arasındaki ilişkinin saptanmasında belirleyici olan “yönetim, denetim veya sermaye bakımından doğrudan veya dolaylı” bağlantının bulunmasıdır.⁶⁶

1.3. Uluslararası Belgelerde İlişkili Kişi

Küreselleşmenin artması ve uluslararası ticaretin gelişmesiyle birlikte gelişen bir şey daha olmuştur o da bu genişlemenin ülkeler açısından vergi kaybına sebep olacak olan suistimallere kapı aralamış olmasıdır. Yerel bazda bu suistimallerle baş edilemeyeceğinin ortaya çıkmasının hemen ardından başta uluslararası kuruluşlarca matrah aşınımının önüne geçmek gayesiyle tavsiye niteliğinde rehberler hazırlanmıştır. Uluslararası vergi anlaşmalarına bakıldığında tek amacın çifte vergilendirmeyi önlemek olmadığı, devletler arasında işbirliği yapılarak ve bilgi

⁶⁵ Pınar Karamahmutoğlu, “Sermaye Piyasası Kanunu’nda Örtülü Kazanç Aktarımı”, 2014, (çevirimiçi), <https://www.gsghukuk.com/tr/yayinlar/kose-yazilari/gsg-hukuk-makale-sermaye-piyasasi-kanununda-ortulu-kazanc-aktarimi.pdf>, 20.06.2019.

⁶⁶ Yavuz Akbulak, “Anonim Şirketlerde Kar Dağıtım Esasları ve Yedek Akçeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül, 2001, (çevirimiçi), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2764> 18.04.2019.

alışverişinde bulunularak uluslararası vergi kaçakçılığını da önleme gibi bir amaçlarının olduğu görülmektedir.⁶⁷

1.3.1. OECD Belgelerinde İlişkili Kişi

İlişkili kişi ile gerçekleştirilen işlemlerin vergisel açıdan değerlendirilmesi gerektiği, ülkelerin kendilerinin yaptıkları düzenlemelerle şekillendirilse bile küreselleşme ile birlikte artan çok uluslu şirketlerin uluslararası artan ticaretlerine paralel olarak, uluslararası düzenlemeleri gerektirir hale gelmiştir. Bu anlamda bir tarafta çok uluslu şirketlerin alabildiğine geniş hareket kabiliyeti ve diğer tarafta da ülkelerin uluslararası düzeyde ortak karar almasını gerektirmiştir. Devletlerin kendi yetkilerini başka bir otoriteye devri veya onun aldığı kararlara uyma zorunluluğu, egemenlik hakları üzerinde tartışmaları artırsa bile çok uluslu şirketlerin esnek ve geniş hareket kabiliyetleri devletleri buna yöneltmiştir. Burada devletlerin eşit işlem hacmi önemlidir. Birleşmiş Milletler ve OECD gibi uluslararası kuruluşların ortaya çıkan modellemeleri tavsiye niteliğinde bile olsa ülkelere yol gösterici olmaktadır.⁶⁸

Özellikle çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla başlayan uluslararası vergisel amaçlı ortak çalışmalar OECD bünyesinde "Bağımlı Teşebbüsler" başlığı altında çalışmalar yapılmasına kadar uzanmıştır. OECD'nin tavsiye niteliğindeki düzenlemeleri ülkelere ciddi oranda rehberlik edince çalışma grupları da kurulmuş burdan elde edilen çalışmalar gelişmiş pek çok ülke tarafından kullanılır hale gelmiştir. Transfer fiyatlandırması ve ilişkili kişiler arası işlemlerde OECD rehberlerinde odak noktayı emsal fiyatın oluşturduğu söylenebilir. OECD farklı yöntemler aracılığıyla esas alınması gereken transfer fiyatının bulunması gerektiğini tavsiye etmektedir. Buna göre karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi, yeniden satışta fiyat yöntemi ve maliyet artı yöntemi tavsiye edilen yöntemler olarak öne çıkmaktadır. Rehberlerin günün ihtiyaçlarına cevap verebilmesi için zaman içinde

⁶⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 21. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2012, s.61.

⁶⁸ Mehmet Aktaş, "Yeni Kurumlar Vergisi Tasarısı Çerçevesinde Transfer Fiyatlaması Düzenlemesi", **Vergi Dünyası**, Şubat 2006, S. 294, s.26.

revizyonları yapılmıştır.⁶⁹ Öyle ki ilk çıkan emsale uygunluk kriterleri; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, yeniden satış yöntemi ve maliyet artı yöntemiyken zamanla ihtiyaçları karşılamaması hususunda güncelleme yapılarak sonraki yıllarda işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemi de rehber eklenmiştir. Bunlar dışında çeşitli aralıklarla düzenlemeler yapılmıştır fakat bu düzenlemeler genel olarak rehberin özünü çok etkilememiş ihtiyaçlar doğrultusunda revize şeklinde gelişmiştir.⁷⁰

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde OECD'nin önemle üzerinde durduğu konu emsallere uygunluk ilkesidir. Gerek vergisel açıdan matrah aşınımı gerekse hazine zararı açısından üzerinde durulan konu yapılan işlemin emsele uygunluk aralığında olup olmamasıdır. OECD Model Vergi Anlaşmasında ilişkili kişiler arasında yapılan işlemin gerekirse karşılaştırılabilir bir yöntemle, bir biriyle ilişkili olmayan şirketlerin kendi aralarında yaptıkları ticarete gerçekleşecek fiyat üzerinden gerçekleşmesini isteme hakkını vergi oteritelerine tavsiye etmektedir. Böylece emsele uygun olmayan fiyat uygun hale uyarlanabilir hale gelmektedir.⁷¹

OECD ayrıca ülkelerin sermaye çekme gayretleri için kendi ülkelerindeki vergi oranları üzerinden yapacakları rekabetin çok uluslu şirketleri emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak vergi matrahını azaltan ve ülkeler açısından vergi kaybına sebep olacak olan bir rekabet olduğu yönünde uarmıştır. Bu soruna çözümün tek tek ülkelerin mücadele etme kapasitelerini aşacağı için, gelişmiş ülkeler ve OECD bu muhtemel vergi kayıplarını önleme ve çok uluslu şirketlerin matrah aşındırmaya yönelik işlemlerine ve bu suretle elde ettikleri karların aktarımına engel olmak için 2013 yılında Matrah Aşındırma ve Karın Aktarımı (BEPS) adıyla bir eylem planı hazırlamışlardır. Genellikle transfer fiyatlandırması ve ona yönelik atılan adımların öne çıkarıldığı eylem planı ciddi kabul görmüş ve benimsenmiştir. BEPS eylem

⁶⁹Price Waterhouse Coopers, “OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi’ne İlişkin Son Gelişmeler”, (Çevrimiçi), <http://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/transfer-fiyatlandirmasi/hizmetlerimiz/oecd-son-gelismeler-2012.html>, 17.10.2016.

⁷⁰OECD, **Transfer Pricing Guidelines**, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/general/searchresults/?q=transfer%20pricing%20and%20multinational%20enterprises&cx=012432601748511391518:xzeadub0b0a&cof=FORID:11&ie=UTF-8>, 18.11.2018.

⁷¹ OECD, **Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017**, (Çevrimiçi), https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en, 25.05.2019.

planının genel kabul görmesinde özün önceliği, şeffaflık ve uyum olarak öne çıkan üç ilkeye sadık bir çerçeve çizilmiş olması etkilidir.⁷²

BEPS eylem planı; bazı işlemler üzerinde özellikle durmaktadır; grup içi borçlanmalar, grup şirketlerince yapılan sigortacılık işlemleri, gayri maddi haklar ve bunların finans ve vergi boyutu, bunlardan öne çıkanlardır.⁷³

Nitekim KVK'nın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı başlıklı 13. maddesinin gerekçesi incelendiğinde bu düzenlemenin OECD düzenlemeleri esas alınarak gerçekleştirildiği çok açık bir şekilde ifade edilmiştir. Gerekçede uluslararası gelişmelerden ve özellikle OECD'nin düzenlemeleri dikkate alınarak kanunun maddesinin düzenlendiği vurgulanmıştır. Nitekim gerekçede OECD tarafından hazırlanan OECD Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberinde (Rehber) yer alan terim, yöntem ve düzenlemelere atıfta bulunularak tanımlamalar yapılmıştır. İlişkili kişi tanımına yönelik Rehberde *"İlişkili Kuruluşlar; iki kuruluş arasında, kuruluşlardan birinin OECD Model Vergi Anlaşması'nın 9. maddesinin 1-a) ya da 1-b) alt bendinde belirtilen koşulları karşılaması halinde, diğer kuruluş açısından ilişkili kuruluş konumunda sayılacağı"* ifadelerinden OECD Model Vergi Anlaşmasından etkilendiği çok rahatlıkla anlaşılmaktadır.⁷⁴

1.3.2. Avrupa Birliği Direktifleri

Avrupa Birliği'nin vergi politikaları değerlendirildiğinde, genel politikaları destekleyen ikincil bir politika izlediği görülmektedir. Dahası, AB (Avrupa Birliği) tarafından takip edilen temel politikaların neredeyse tamamı vergilendirme ile ilgilidir. Bu durum kendisini iç piyasa politikalarında, rekabetin ve bölgesel politikalar alanındaki malların ve hizmetlerin, insanlar ile sermayenin serbest dolaşımını öngören politikalarda kendini daha da hissettirmektedir. AB'nin bu

⁷² OECD, **"Action Plan On Base Erosion And Profit Shifting, OECD Publishing"**, 2013, s:19-20, (Çevrimiçi), http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en, 18.10.2018.

⁷³ OECD, **Transfer Pricing Guidelines**, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/general/searchresults/?q=transfer%20pricing%20and%20multinational%20enterprises&cx=012432601748511391518:xeadub0b0a&cof=FORID:11&ie=UTF-8>, 18.11.2018.

⁷⁴ OECD, **a.e.**

uygulamalara ilişkin düzenlemeleri çoğunlukla dolaylı vergilerdir. Ekonomik birlik kavramının temeli bu tür faaliyetlerin serbest ve karşılıklı olarak yapılması olduğuna dayanmaktadır.⁷⁵ Dolaylı vergilerin ağırlıklı ve öncelikli olarak çalışılmasının nedeni AB'nin en önemli hedefi olan gümrük birliğinin gerçekleştirilebilmesi içindir. Çünkü üye ülkeler arasındaki gümrük vergilerinin kaldırılması sonucunda diğer ülkelere karşı ortak bir gümrük vergisi tarifesi oluşturulacak, ayrıca üye ülkeler arasında farklı dolaylı vergi uygulamalarının yol açtığı mal ve hizmet ticaretinin önündeki engeller de kaldırılacaktır.⁷⁶ AB'de doğrudan vergiler alanındaki uyumlaştırma çabaları, dolaylı vergilerdeki uyumlaştırma çabalarından çok daha yavaş olduğundan, dolaylı vergilerde tam uyumu önleyen zorlayıcı hükümlerin kullanılması nedeniyle AB'den kaçınılmaktadır. Bu bağlamda AB, Üye Devletlerin iç hukukunun, iç hukukun ön planda olduğunu kabul etmesi nedeniyle, ülkelerin doğrudan vergilendirilmesi yerine uyumlaştırma politikası ile transfer fiyatlandırması düzenlemelerini dikkate almaktadır.⁷⁷ AB'de, transfer fiyatlandırmasına ilişkin ilk kapsamlı çalışmalar 1976'da yapılmıştır. 1990 tarihinde bağlı şirketler arasında oluşan vergisel amaçlı fon transferleri konularını incelemek ve bu işlemlerin vergi kaçakçılığı oluşturup oluşturmadığı konusunda karar vermekle görevlendirilmiş bir "Hakemlik Komisyonu" kuran anlaşma da imzalanmıştır (90/436/EEC). Direktif önerisi olarak sunulan maddeler, sonrasında 12 üye devlet tarafından imzalanarak anlaşma haline gelmiştir. Anlaşmanın amacı, gerekli kara ulaşabilmektir ve anlaşmanın temeli de OECD Vergi Anlaşma Modelinin 9. maddesi olan "Emsaline Uygunluk İlkesi"ne dayanmaktadır.⁷⁸ Anlaşma önemlidir, çünkü meslektaş fiyatlandırması, karşı taraf için bir düzeltme sağladığı için çift vergilendirmeye sonuclanır. Bu bağlamda, üye ülkeler tarafından imzalanan tahkim anlaşmasına uygun olarak, diğer taraflarla uygunluk ilkesi AB tarafından kabul edilmiştir. Bu

⁷⁵ Maria KAIKA, "The Water Framework Directive: a new directive for a changing social, political and economic European framework" European Planning Studies 11, no. 3 (2003): s.305.

⁷⁶ Habib Yıldız, "Avrupa Birliği'nde Maliye Politikalarının Uyumlaştırılması", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2011, Cilt:20, S.2, s.125.

⁷⁷ Zinnur Böbek, "Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi", **İstanbul Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi**, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2016, s.33.

⁷⁸ İlişkili İşletmelerin Kârının Ayarlanmasıyla İlgili Olarak Çifte Vergilendirmenin Kaldırılmasına İlişkin Sözleşme, 14.12.2014, Avrupa Birliği Resmi Sitesi, (çevirimiçi), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:01990A0436-20141214&from=EN>, 16.07.2019.

uygulamaya göre; anlaşmayı imzalayan ve bağımsız şirketlere uygulanan fiyatlardan farklı olması beklenmeyen farklı ülkelerdeki bağlı ortaklıklar arasındaki işlemlere karşılaştırılabilirlik analizi yapılmaktadır.⁷⁹

1.3.3. Birleşmiş Milletler Düzenlemeleri

Birleşmiş Milletlerin (BM) de transfer fiyatlandırması konusunda düzenlemesi mevcuttur. OECD düzenlemeleri, Birleşmiş Milletler düzenlemeleri ile karşılaştırıldığında, OECD'nin daha gelişmiş ülkeler temelinde düzenleme yaptığı görülmektedir. Buna karşılık, Birleşmiş Milletler düzenlemesi ise gelişmekte olan ülkelerde, transfer fiyatlandırması ilkelerine bir rehber konumundadır. Bunun dışında, ülkeler kendi mevzuatına göre bir transfer fiyatlandırması uygulaması yapmıştır. Ancak genel olarak ülkelerin mevzuatlarının, OECD'nin transfer fiyatlandırması konusundaki transfer fiyatlandırma kurallarına dayandığı görülmektedir.⁸⁰

Birleşmiş Milletlerin çifte vergilendirmeyi önleme düzenlemesi 1979 yılına dayanmakla birlikte, OECD modeli gelişmekte olan ülkelere benimsenmeyince geliştirilmiştir.⁸¹ BM çifte vergilendirmeyi önleme çalışmaları hem gelişmekte olan hem de gelişmiş ülkeleri topluca kapsamaktadır. BM düzenlemelerinde de OECD modelinde de "Bağımlı Teşebbüsler" başlığı 9. madde ile yer almaktadır ve ilk iki fıkraları iki düzenlemede de aynıdır. Fakat BM düzenlemelerinde OECD'de olmayan üçüncü fıkra yer almakta ve hileli vergi kaçakçılığı, ağır kusur, vergi borcunu isteyerek ödememe gibi durumların varlığında eğer ki karda artış mevcutsa, çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik düzenlemelerin uygulanmayacağı açıklanmıştır. Bu durumda BM düzenlemelerinin OECD düzenlemelerinden daha katı kurallı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.⁸²

⁷⁹Hüseyin Işık, **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Ankara, 2005, s:65.

⁸⁰Tüsiad, **Transfer Fiyatlandırması Semineri Değerlendirme Raporu**, (çevirimiçi), 2013, file:///C:/Users/bguner/Downloads/Transfer-Fiyatlandirmasi-Taslak-Rapor-SON%20(3).pdf, 29.05.2019, s.10.

⁸¹Birleşmiş Milletler Çifte Vergilendirme Sözleşmesi, 10.04.2017, Birleşmiş Milletler Resmi Sitesi, (çevirimiçi), https://digitallibrary.un.org/record/13957/files/ST_ESA_102-EN.pdf, 19.06.2019, s.4.

⁸²Işık, **a.g.e.**, s.61.

1.4. İlişkili Kişilerle Yapılan Vergisel İşlemlerin Nedenleri

Vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ve kayıt dışılık önemli farklar içermektedir. Ancak, bu davranışlar sonuçta vergi kaybına neden olmaktadır. Vergi kaçırma durumunda, birey yasaları ve vergi kanununu oluşturan diğer düzenlemeleri ihlal ederek vergi borcunu azaltmaya çalışmaktadır. Vergi kaybına neden olan faktörler çok çeşitlidir ve farklı sınıflandırmalar yapılabilmektedir. Vergi kayıplarının yasal nedenleri ve kaçakların neler oldukları sınıflandırmaya tabidir. Buna göre, vergi zararlarını ve kayıplarını üç ana kategoriye ayırmak mümkündür: yasal düzenlemelerden kaynaklananlar, idare hukukunun idaresinden kaynaklananlar ve vergi işlemlerinden kaynaklananlar şeklindedir. Vergi mükellefleri vergi kaybına neden olan faaliyetleri yerine getirenlerdir. Dolayısıyla, vergi mükelleflerini bu tür davranışlara iten nedenlere dayanarak bir sınıflandırma yapmak da mümkündür. Bu nedenler ekonomik, psikolojik ve sosyolojik olabilmektedir. Örneğin, bazı vergi mükellefleri için net kazancı artırmak, asıl sebep iken, algılanan vergi adalet düzeyi ikincil olabilmektedir. Bazıları için ana sebep, devletin gelir açısından uygun olmayan bir şekilde toplanan vergi gelirlerini tahsil etmesidir. Vergi kaybından kaynaklanan davranışı sağlayan faktörler, nesnel ve öznel faktörler olarak iki kategoride incelenebilmektedir. Vergi mükellefleri vergi sonrası net kazançlarını artırma eğilimindedir. Mükellefleri vergi kaybına neden olan faaliyetlere yönlendiren başka sebepler de mevcuttur. Bunlardan bazıları (örneğin vergi oranlarındaki yükseklik, istisnalar ve muafiyetler) nesnel sebeplerdir; bazıları vergi mükellefinin algıları (vergilendirmenin ve vergilendirmede devlet harcamalarının yararı gibi) ve subjektif nedenlerle ilgilidir. Bu kapsamda yapılan sınıflandırma nedenleri aşağıda sıralanmaktadır.⁸³

- Objektif Nedenler
 - Vergi yükü
 - İstisna ve muafiyetler

⁸³ Fatih Savaşan, Hakkı Odabaş, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 2005, s. 1-28, s.3-4.

- Denetimde etkinlik ve cezalarda caydırıcılık problemleri.
- Sübjektif Nedenler
 - Vergi sistemindeki adalet(sizlik)in algılanması
 - Mükellefin kamu harcaması algısı
 - Vergi bilinci
 - Vergi ahlakı.



İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİNDE İLİŞKİLİ KİŞİ

Vergi mükelleflerinin vergiden kaçınma çabaları kendi açılarından anlaşılabilir bir durum olsa da izin verilebilecek bir durum değildir. Vergi yükünden kurtulabilmek için sadece kendilerinin ve ortaklarının değil ilişkili kişilerle olan işlemlerini de devreye sokan mükelleflerin bu işlemlerine de yasal çerçeve çizilmeye çalışılmaktadır. Sadece ülkemizde değil gelişmiş ülkelerde de vergi matrahını aşındırmaya yönelik faaliyetleri önlemek amaçlı vergi güvenlik müesseseleri olarak öne çıkan ve özellikle ilişkili kişilerle yapılan işlemlere çeki düzen vermeyi amaçlayan düzenlemeler bu bölümümüzün konusunu oluşturmaktadır. Bu kapsamda KVK'da ilişkili kişilerle yapılan işlemleri konu alan örtülü sermaye, transfer fiyatlandırılması, kontrol edilen yabancı kurum kazancı ve safi kurum kazancı gibi düzenlemelerin ilişkili kişilerle ilgili kısımlarına değinilmeye çalışılacaktır. Öncelikle şunu ifade etmek gerekir ki yeni KVK ile özellikle ilişki kişilerle ilgili yapılan düzenlemeler, AB ülkeleri ve OECD Vergi Bölümü çalışmalarında kullanılan çözümlerinin ülkemiz şartlarına uyarlanmasından oluşmaktadır.¹

Özel hukuk işlemlerinin sağladığı irade hürriyetini kendi lehlerine kullanarak vergisel yükümlülüklerinden kurtulmak amacıyla hareket edebilen vergi mükellefleri, vergiye tabi işlemlerini de bu amaç doğrultusunda şekillendirerek vergisel normların kendilerine yüklediği vergiden kaçınmanın yollarını aramaktadır. Kişiler arası ilişkileri düzenleyen özel hukukun geniş hareket alanında, alışverişlerini istedikleri gibi şekillendirebilen bu mükelleflerin davranışlarının vergi adaletsizliğine ve vergi kaybına sebep olması karşısında, vergi idareleri de bu ihlal ve peçeleme işlemlerine engel olmak istemektedirler. Vergi normundan kaçınmak isteyen, kanunların uyulmasını istedikleri işlemlerin gerçek mahiyetini gizlemek isteyen ve vergi mükellefi olan kişiler söz konusudur. Kanunen takip edilmek ve yükümlülük altına girmek istemeyen mükellefler, ilişkiler ağını gizleyerek sonuca

¹ Mustafa Türkkot, “Transfer Fiyatlandırması Konusunda OECD Düzenlemeleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Kasım, 2005, S.28. (çevirimiçi), <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6031&arananKey=MUSTAFA%20T%C3%9CC%20RKKOT>, 13.03.2018.

ulaşmaya çalışırlar. Ancak vergi idareleri de bu yollardan giderek vergi adaletini sağlamak için ellerinden geleni yapmakla mükelleftirler.² Elbette ki devlet görevlilerinin de kendilerini hukuka bağlı hissetmeleri ve ona göre inceleme yapmaları gerekmektedir. Hukuka bağlı olmadan görevlilerin kendilerince alınan kararlar da serbest piyasa dengesini bazı taraflar lehine, bazı tarafların ise aleyhine olacak şekilde bozacak ve ayrımcılığa uğrama riskini de içerisinde barındıracaktır.³ Hukuk düzeninin yasakladığı sonuca varmak için, hukuken yasak olmayan işlemlerin kullanılması, üzerinde özenle durulması gereken bir ilgi alanını oluşturur. Kanunun anlamının dışına çıkmadan ruhu ile tezata düşen bu tarz işlemlerde amaç, hukuka aykırı işlemi gizleme yöntemiyle aslında meşru olmayan bir amaca ulaşmaktır.⁴ Vergi mükelleflerinin, vergiden kaçınmak için başka türlü özel hukuk sözleşmesinin gizlenmeleri olarak tanımlanan peçeleme sözleşmeleri ile vergilendirilmesi amaçlanan iktisadi sonuç, başka kılıklara büründürülerek vergi dışı bırakılmakta ve kanun dolaşılarak işlevsiz hale getirilmektedir.⁵

Devletin vergi kaybına uğrayacağı bilinerek vergiye tabi olan olayın, peçeleme sözleşmesiyle gizlenerek vergi dışı bırakılmak ve kanun dolambaçlı yollardan gidilerek işlevsiz hale getirilmek istenilir. Bu anlamda kanundan kaçınmanın özel bir alanı olan peçeleme sözleşmeleri, özü itibariyle vergi adaletine aykırı davranışları ifade eder.⁶ Vergi hukukunda kendi aralarında yaptıkları anlaşmalarla vergi idaresini yanıltmak amacıyla görünürde yapılan işlemin içeriğini gerçek dışı göstermek amacıyla yapılan sözleşmeler muvazaa kapsamında değerlendirilmeli ve ödenmesi gereken verginin az ödenmesinin önüne geçilmelidir. Kimi zaman verginin konusunda, kimi zaman ise mükellef veya matrahında yapılan muvazaalı işlemlere karşı tedbirler alınmalıdır. Türk vergi hukukunda bu tarz muvazaalı işlemleri engellemek için çeşitli düzenlemeler de mevcuttur. 213 sayılı VUK'un 3/B

² Volkan Laçın, "rtl Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla rtl Kazanç Dağıtımı Müesseselerinin Uygulamada Birlikte Gerçekleşmesi", **Vergi Sorunları**, Eylül 2016, S.336, s.37.

³ İrem Berksoy, "Vergi Güvenliğinin İki Boyutu: Yasallık İlkesi Karşısında Meşru Güven İlkesi", **Journal of Life Economics**, 2016, Cilt:3, S.1, s.83.

⁴ Derviş Altınok, "Hakkın Kötüye Kullanımı Yasağı Altında Peçeleme İşlemlerinin Vergisel Sonucu", **Vergi Dünyası**, şubat 2012, S:366, s.29.

⁵ Selim Kaneti, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi, **Vergi Dünyası**, Temmuz, 1992, S. 131, s.43, (evirimii), <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1079>, 09/05/2015.

⁶ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 6. Baskı, İstanbul, 2014, s.56.

maddesinde vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı belirtilmiştir. Tarafların gerçek dışı işlemlerinin gerçek mahiyeti ortaya çıkarıldığında muvazaalı işlemin dikkate alınmayacağı ve yapılan gerçek işleme göre vergisel yükümlülüklerin oluşturulacağı belirtilmiştir. Yine VUK'un 8/3 maddesinde, *"vergi kanunları ile kabul edilen durumlar dışında, özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz"* ifadesi yer almaktadır. Bu madde ile vergiden kaçınmaya veya vergi kaçırmaya yönelik sözleşmelerin maliye tarafından incelenmesinin önü açılmıştır.⁷ Hukuken geçerli olsa bile vergi incelemeleri açısından geçersiz olabilecek peçeleme işlemleriyle vergi kaybının önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Bu tarz işlemler vergi hukukundaki zamanaşımı süreleri içinde sadece vergi daireleri tarafından iddia edilebilir.⁸

Vergi hukukumuzda özel bir ilgi alanı olan "ilişkili kişi" düzenlemelerine çeşitli kanun maddelerinde yer verilmiştir. Özellikle kurumlar vergisinde kontrol edilen yabancı kurum kazancı, örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırmasını düzenleyen kanun maddelerine yönelik ayrıntılı açıklamalarımızda "ilişkili kişi" düzenlemelerinin önemine vurgu yapılacaktır.

2.1. Vergi Güvenlik Müesseseleri

Vergi kaçakçılığını ve vergi idaresinden vergi kaçırmayı engellemek amacıyla, vergi kanunları, özellikle de Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Kanunları ile vergi güvenlik müesseseleri kurulmuştur.⁹ Vergi güvenlik müesseseleri, verginin eksik alınmasını, ertelenmesini ya da alınmamasını önlemek adına idarece oluşturulan yasal düzenlemelerdir. Amaç elde edilecek olan vergiye tam ve zamanında ulaşabilmektir. Vergi güvenlik önlemleri genel olarak vergi tevkifatı, kontrol edilen yabancı kurum kazançları, örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, vergi cennetleri, emsal kira bedeli esası, OECD

⁷ Burhan Gündoğdu, "Muvazaa I, Özel Hukukta Muvazaa", **Vergi Dünyası**, Temmuz 2005, S. 287. s.90.

⁸ Serkan Açar, "Transfer Fiyatlandırmasının Hukuki Niteliği", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2015, S.119, s.173.

⁹ M. Akif Özmen, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s.23.

transfer fiyatlandırması rehberi, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, BA-BS bildirimleri, vergi denetimleri, elektronik defter uygulaması, ticari işlemler için bankacılık sisteminin kullanılması, vergi kimlik numarası uygulaması, ihbar ikramiyesi, vergi sorumluluğu uygulaması vb. gibi sayılabilmekle birlikte aşağıda sadece Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan müesseselere değinilecektir. Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki en belirgin vergi güvenlik müessesleri aşağıdaki gibidir.

- **Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarına Yönelik Düzenleme:** Bu düzenleme ile birlikte, vergi mükellefinin tamamı, Türkiye'de vergiye tabi işlemler ile vergilenirken ayrıca iştiraklerinden beklenen gelir ilavesini de ekleyerek vergi ödemektedir. Böylece yurtdışında elde edilen gelirin, Türkiye'de vergi açısından değerlendirildiği ve elde edildiği düşünülmektedir.¹⁰ Yabancı bağlı ortaklıklara, kurumlarının doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı veya birlikte, sermayelerinin en az %50'sini, temettülerini veya oy hakkını kontrol ettiklerini ifade etmektedir. Kontrol edilen yabancı kurum düzenlemesi ile devlet ülkesindeki şirket gelirin ek olarak, başka ülkelerdeki bağlı işletmelerinin karını, dağıtılmamış olsa da, belli şartlarda ortaklarına dağıtmış gibi vergilendirebilmektedir.¹¹
- **Örtülü Sermaye Uygulamasına Yönelik Düzenleme:** Ortaklar veya ortaklarla ilgili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak şirketler tarafından kullanılan borçlar, hesap döneminde herhangi bir zamanda şirketin öz kaynaklarının üç katını aşarsa, fazlalık için ödenen faiz, kur farkı ve benzeri masraflar kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmektedir. Örtülü sermaye uygulamasında, her borcun esas sermaye olarak kabul edilmediği, belirli koşullar altında yapılan borçların ise esas sermaye olarak kabul edildiği görülmektedir. Kurumda kullanılan borcun gizli bir sermaye olarak kabul edilmesi için, maddenin öngördüğü şartların varlığı gerekmektedir. Borcun gizli bir sermaye olarak kabul edilmesi için, ilgili maddede belirtilen oranlar,

¹⁰ Meltem Sağlam, **Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s:102.

¹¹ Onur Eroğlu, **Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması**, Bursa, Ekin Kitapevi, 2014, s.119.

borç verenlerin ortakları ve ortakların ortakları için dikkate alınmalıdır. Örtük sermayenin ortaya çıkması için üç temel koşul vardır: Birincisi, kurumun belirli ilişkilere sahip olduğu gerçek ve tüzel kişilerden ödünç almasıdır. İkincisi, borçlanmanın, hesap döneminde herhangi bir zamanda kurum sermayesinin üç katını aşmasıdır. Son olarak, kurum ile ödünç alınan gerçek ve tüzel kişiler arasındaki ilişki belli oranlarla olmalıdır.¹²

- **Transfer Fiyatlandırması ile Örtülü Kazanç Dağıtımına Yönelik Düzenleme:** İşletmeler mal veya hizmetlerini emsallerine uygunluk ilkesi dışında belirledikleri bir fiyattan satın alır veya satarlarsa, kazançların bir kısmı veya tamamı kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla gizlenmiş sayılmaktadır. Gizli kârın transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılmasıyla ilgili olarak, ilgili kişi ve emsaline uygunluk ilkesi ön plana çıkmaktadır. İlgili kişi; kurumların sahip olduğu gerçek kişi veya kurumu, kurumlarını veya ortaklarını doğrudan veya dolaylı olarak bağlı oldukları veya etkisi altında oldukları, ilgili oldukları gerçek kişi veya kurumu veya bunların denetimine veya sermayelerine bağlı olan gerçek kişi ya da kurumu ifade etmektedir. Emsal grubuna uygunluk ilkesi, ilgili kişilerle mal veya hizmetlerin alım veya satımına uygulanan fiyatın, aralarında böyle bir ilişki olmazsa ortaya çıkacak fiyat ile uyumlu olduğu anlamına gelmektedir. Transfer fiyatlandırmasının temel amacı işletmelerin kendi vergi yükünü azaltmaktır, bu amacı gerçekleştirmek için de sıklıkla farklı vergi oranları olan ülkeler arasında kar transferi yaparak, kümülede daha az vergi ödemek isterler.¹³ Bu nedenle, transfer fiyatlandırmasına ilişkin yasal düzenlemenin amacı da, işletmelerin vergi yükünü azaltmak için yapılan transferler sonucunda oluşabilecek vergi zararlarını önlemektir.

¹² İlyas Meriç, “Örtülü Sermaye Uygulamasında İlişkili Kişi”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2015, Sayı:269, (çevirimiçi), <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=27222&arananKey=%C4%B0LYAS%20MER%C4%B0%C3%87> 20.06.2016.

¹³ M. Yıldırım, F. Balci, A. Kiraz; **Transfer Fiyatlandırması Uygulaması Sorunlar ve Görüşlerimiz**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ocak, 2008. s.4.

- **Vergi Cennetlerine Yönelik Düzenleme:** Vergi cenneti ülkeler, genel olarak, gelir unsurlarının bir kısmının veya tamamının, hiçbir zaman yüksek bir seviyede vergilendirilmediği ve belirli bir gizlilik seviyesinin uygulandığı ülkelerdir. Vergi cenneti kavramının tanımında vazgeçilmez unsur, vergi veya sadece nominal vergilendirmenin olmamasıdır. Bu nedenle, KVK'nın 30/7 maddesi uyarınca, kazancın elde edilebileceği ülkenin vergi sisteminin, Türk vergi sistemi tarafından oluşturulan vergi kapasitesiyle eşit bir vergi sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle, Bakanlar Kurulu¹⁴ tarafından beyan edilen ülkelerde yerleşik olan ve faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu ülkelerindeki iş yerleri dahil) nakden, hesaben yapılan ödemeler ve tahakkuk eden ödemeler olduğu takdirde, ödemelerin vergiye tabi olup olmamasına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılabilmektedir. Yapılan düzenleme ile amaç vergi cenneti sayılan ülkelerde yerleşik olarak faaliyette bulunan kurumlara, farklı isimler altında Türkiye'den yapılan ödemelerde vergi matrahını azaltmadan, vergi kesintileri yapılabilmesi ve vergi gelirinin azalmamasıdır.¹⁵

2.1.1. Vergi Güvenlik Müesseselerinin Amacı

Vergi güvenlik müesseselerinin temel amacı, vergi kaçırmayı önlemek veya en aza indirmektedir. Vergilendirmenin tam amacına ulaşması için, vergilerin etkileri açısından birbirlerini tamamlamaları gerekmektedir. Her verginin verimlilik ve uygulama açısından diğer vergileri kontrol etmesi ve bazı otomatik kontrol araçlarına sahip olması gerektiği açıktır. Ayrıca sistemimizde vergi idaresinin, vergi işlevini yerine getiren ve ekonomiyi düzenlemede katkı sağlayan mükelleflerinin haklarını koruması gerekmekte, vergilerini beyan etmek istemeyen mükellefler nezdinde aleyhte duruma düşmelerini engellemesi gerekmektedir. Karşıt bir durum, vergi yükü bakımından halihazırda var olan eşitsizliği artırarak olumsuz sonuçlara yol

¹⁴ Bakanlar Kurulu ibaresi 700 sayılı KHK'nın 173. maddesiyle değişmiş ve Cumhurbaşkanı olarak yenilenmiştir. Yürürlük:09.07.2018.

¹⁵ Aysel Duman, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Türemob Yayınları, Ankara, 2008. s.184.

açabilmektedir. Bu bakımdan vergi güvenlik müesseselerinin temel amacı söz konusu olumsuzlukları ortadan kaldırmak veya en aza indirmektedir.¹⁶

2.1.2. Vergi Güvenlik Müesseselerinin Önemi

Modern vergilendirmenin özü, vergi mükellefinin beyanına ve sorumlu tarafından ödenen vergiye dayanmaktadır. Türk vergi sistemi bu prensibi benimsemiştir. Bununla birlikte, bu yöntemin pratikteki başarı şansı, elbette, yükümlülerin beyanlarının gerçeği yansıtıp yansıtmamasına bağlı olmaktadır. Gelişmiş batı ülkelerinde çok yüksek olan bu oran ülkemizde düşük seviyededir. Ayrıca, vergi kaçakçılığına karşı yaptırım eksikliği, bir dizi nedenden dolayı idari teşkilatın eksikliği, yargı organlarının işleyişinin yetersizliği, nihayetinde bu konuda eğitim eksikliği ve halkın bu konuda pasif olması da vergi güvenlik önlemlerinin ortaya çıkmasına sebep olmuş ve beyannamelerin doğruluğu üzerine araştırma yapılması gerekliliğini doğurmuştur. Bunlardan dolayı, vergi güvenlik önlemleri büyük önem arz etmektedir.¹⁷

2.2. Safi Kurum Kazancı ve İlişkili Kişi

Hesap dönemi içindeki kazançlar vergilendirilirken elde edilen gelirin safi tutarının vergilendirilmesi esastır. Kişiler açısından geçerli olan bu kural kurumlar açısından da geçerlidir. Zira gerek Gelir Vergisi Kanunu ve gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bu esas hüküm altına alınmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde *"Kurumlar Vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır"* hükmü yer almaktadır. Kurumlar Vergisi açısından vergiye tabi kazancın elde edilebilmesi için bu kazanç için yapılan ve kanunun izin verdiği giderlerin düşülmesi gerekir. Safi Kurum kazancı hesaplanırken harcamaların giderleştirilebilmesi için bir takım şartlara uygun olması gerekir. Bu amaçla safi kurum kazancını tespit edebilmek için

¹⁶ Cahit Şanver, Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri Ve Mükelleflerin Vergi Güvenlik Önlemlerine Uyum Araştırması, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2013, s. 6.

¹⁷ Şanver, a.e., s.7.

KVK'nın 8. maddesi ile GVK (Gelir Vergisi Kanunu)'nın 40. maddesinde yer alan giderler indirilecektir.

İndirilecek giderlerin ifade edildiği ilk kanun olan GVK'nın "İndirilecek Giderler" başlıklı 40'ıncı maddesinde, safi kazancın tespit edilebilmesi için indirilebilecek giderler tek tek sayılmış olup, aynı maddenin (1) numaralı bendinde *"ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı"* hükme bağlanmıştır. Bu hüküm gereğince, hesap dönemi içinde yapılan giderlerin indirim olarak kazançtan düşülebilmesi için, indirilecek giderlerle elde edilen kazanç arasında illiyet bağı olması, giderlerin gelir elde edilmek için yapılmış olması gerekmektedir. KVK'nın 12'nci maddesinde, kurumların indiremeyecekleri giderlerden bahsedilmektedir. Özellikle kurumların ortakları ve ortaklarla ilişkili kişilerden yapılan doğrudan ya da dolaylı borçlanmaların faiz ve kur farkı benzeri giderlerinin giderleştirilemeyeceği ifade edilmiştir. Ayrıntıları 1 seri nolu KVK'da de belirtilen ortakların veya ortaklarla ilişkili kişilerin banka veya finans kuruluşlarından kullandıkları kredileri aynı şartlarda devrettikleri kurum açısından bunun bir örtülü sermaye olmayacağı ve bu kredi için ödenecek faiz ve kur farklarının giderleştirilebileceği ifade edilmiştir.¹⁸

Safi kurum kazancının ilişkili kişilerle olan ilgisi hem örtülü sermaye hem de transfer fiyatlandırmasında oluşabilecek vergi kayıplarının önüne geçebilmek için kazançtan indirilmesi mümkün olmayan giderlerin indirim konusu yapılmasının önüne geçilmesiyle oluşmaktadır. Bu sayede sadece ortaklarla olan ilişkiler değil ilişkili kişilerle olan ticari işlemlere de bir düzen getirilmeye çalışılmıştır. Yukarıdaki hükümler çerçevesinde ticari kazancın tespitinde, firmadaki öz sermayenin hesap dönemi başı ve sonundaki müspet farkın esas alınacağı hükme bağlanmış ve ticari işlemler haricinde firma sahiplerince öz sermayeye ilave olunacak değerlerin bu hesaplamada indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise bu hesaplama ilave edileceği düzenlenmiştir. Vergiye esas ticari kazancın tespitinde VUK'da yer alan

¹⁸ Gündoğdu, a.g.e., s.95.

güncelleme ve GVK'da yer alan indirilecek giderlere ilişkin hükümlere uyulması gerekmektedir.¹⁹

Dolayısıyla kişi ve kurumların, safi kazancının tespitinde yapılan giderlerinin, elde edilen brüt gelir veya kazançtan düşülmesi gerekmektedir. Ancak yapılan giderlerden düşülmesi sürecinde işletme veya işletme sahibince yapılan hangi giderlerin indirilebileceği konusu vergi uygulamalarının üzerinde ısrarla durduğu bir konudur. Vergi otoriteleri vergi gelirleri açısından oldukça önemli olan bu konuda hem indirilebilecek giderleri hem de indirilemeyecek giderleri belirtmişlerdir. Genel ilke kazancın elde edilmesinde söz konusu gider ile kazanç arasında asgari ilişkinin olması gerekliliğidir. Gelirin elde edilmesine yönelik yapılan giderlerin indirim konusu yapılması konusunda genel anlayış ve uygulama birliği vardır. Yapılan harcamaların gider olarak gösterilebilmesi için yapılan işle bir bağının olması gerekmektedir. Zaman içinde gider kalemlerindeki çeşitlenmeyle beraber yapılan giderin giderleştirilip vergiden düşülmesi vergi idaresi ile mükellefler arasında tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Uygulamada ortaya çıkan uyuşmazlıklar ise elbette ki vergi idaresi ve nihayet yargı kararlarıyla netleşecektir.²⁰

2.3. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı ve İlişkili Kişi

Kazançların vergilendirilmesinde uluslararası şirketlerin ülkeler arasında ortaya çıkarmış oldukları vergi rekabetinde vergi gelirinin garanti altına alınmasına yönelik sistemlerden birisi de “kontrol edilen yabancı kurum kazançları”dır.²¹ KVK 7. maddesinde yer alan kontrol edilen yabancı kurum kazancı *"Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştirakleri"* ifade etmektedir. Devlet giderlerinin karşılanması için alınan gelir kalemlerinden en önemlisi vergi gelirleri olup bu gelirler içinde önemli bir kesimi de gelir ve kurumlar vergileri oluşturmaktadır. Türkiye'de tam mükellef

¹⁹ 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı:26704, 18.11.2007.

²⁰ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı:26482, 03.04.2007.

²¹ Erdem Tahir, “Türkiye’de Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) Rejimi”, **Mali Pusula**, Yıl:3, Sayı:27, Mart 2007, s.136.

kurum olarak nitelenen ve kanuni veya iş merkezlerinden birisinin Türkiye'de olduğu kurumlar hem Türkiye'de hem de Türkiye dışında elde edilen gelirlerinin tamamı üzerinden vergilendirilmektedirler. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesi gereği ilgili şirketin tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştirak edilmesi sonucu sağlanan iştirak kazançlarının tamamı kurumlar vergisinden istisnadır. Bu iştirak yurt dışı bir şirkete iştirak şeklinde olur ise yine bazı şartlara bağlı olarak kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Gerek yurt içi gerek yurt dışında bir kazanç elde edilmesi için, iştirak edilen kurumların kar dağıtımını yapması gerekliliktir. Kar payı dağıtılmamış olması ise elbette ki verginin doğmamış olmasına sebep olacaktır. Zira kar payı yoksa kazanç yoktur.²²

İşte tam bu noktada gerek iştirakin yer aldığı ülkenin vergi oranlarının düşüklüğüyle gerekse kar payı dağıtımını yapılmayarak elde edilen kazançlar tam mükellef olunan ülkede vergi dışı bırakılmaya çalışılmaktadır. Bu işlem sonucu vergi kaybına uğrayacak olan devletler ise çeşitli kanuni düzenlemelerle vergi güvenlik müessesesi olarak da adlandırılabilen önlemler almaya çalışmakta ve mükelleflerin kendilerine sağlanan hakkı kötüye kullanmasının önüne geçmeye çalışmaktadırlar. Vergi mükellefleri arasındaki adaletsizliği önleyici bir rolü de olan bu tarz uygulamaların kendine has özellikleri vardır.²³

Yurt içindeki tam mükellef gerçek kişi veya kurumların bir şekilde ilişki içinde oldukları ve ilişki ölçüsü kontrol edilebilir seviyede olan yurt dışı iştirakleri ile olan münasebetlerinde vergilendirme yapılması gerekmektedir. Bu şekilde vergilendirilecek kazanç, kurumun vergi öncesi kazancıdır.²⁴

Yurt dışında bulunan iştirakleri üzerinde "kontrol" yetkisi olan tam mükellef kurumun vergilendirilebilmesi için ülkemizde yapılan düzenleme ile yurt dışı iştirakin elde ettiği kar, dağıtılmamış olsa bile hesap döneminin kapanmasının ardından tam mükellef kurumların vergi matrahına dahil edilmektedir. Yurt dışındaki "kontrol edilen" yabancı kurumun, kazancını daha sonra dağıtması halinde elde

²² Bumin Doğrusöz, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı", **Dünya Gazetesi**, 05/07/2018.

²³ Gülşen Gedik, "Türk Vergi Hukukunda Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi – Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 17, S.3-4, s.92.

²⁴ Gündoğdu, **a.g.e.**, s.118.

edilen kazanç daha önce vergilendirilmiş kurum kazancından fazla ise ayrıca vergilendirileceği de yine hüküm altına alınmıştır.²⁵

Sözkonusu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden de anlaşılacağı gibi, yurtdışı iştiraklerin Türkiye’de vergiye tabi tutulacak karları, vergi öncesi kurum kazancı yani, sözkonusu yurtdışı iştirakin hesap dönemi sonu itibarıyla gelir tablosunda yer alan vergi öncesi kurum kazancı olacak ve Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kurum kazancı da, Türkiye’deki kurumun yurtdışı iştirakinde ilgili hesap dönemi içerisinde sahip olduğu en yüksek hisse oranı dikkate alınmak suretiyle bulunacaktır. Pek çok ülkede yer alan düzenleme 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile mevzuatımıza girmiş ve belirli koşullarda yurt dışı kurumlarda ortaklığı olan mükelleflere bu ortaklarından, fiili olarak kar payı dağıtılsa dahi sanki kar payı dağıtımı yapılmış gibi varsayılarak, ilgili kurum kazancının ülkemizde kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanmıştır.²⁶

Kurum ortaklarının vergilendirilebilmesi için getirilen kontrol edilen yabancı kurum kazancı müessesesinde devlet ikametgah esasına dayalı olarak kendi ülkesinde yaşayan yabancı şirket kurum ortaklarının gelirlerini vergilendirmek istemektedir. Burada vergilendirme işlemi kuruma yönelik değil, kurumla ilişki içinde olan ortağa yöneliktir.²⁷

Kontrol edilen yabancı kurum kazancının vergilendirilmesi, yurt içindeki tam mükellef kurumların karlarını ve gelirlerini vergi idaresi açısından güvence altına almaya yarayan bir müessesedir. Vergi rekabeti olarak ifade edilebilecek olan ve büyük mükellefleri kendi ülkesinde vergi ödemeye yönelten cazip vergi indirimleri veya erteleme gibi imkanları sunan ülkelere karşı, diğer ülkeler de buna engel olmak istemektedirler. Yeni KVK, bu düzenlemeyle vergi kayıp ve kaçakları engellenmeye çalışmaktadır. Vergi indirimi yoluyla, iştirakleri bu yerlerde işlem gören ve bu işlemler üzerinden vergi kaybı yaşayan ülkeler kontrol edilen yabancı kurum müessesesi ile vergi kayıplarını telafi etmeye çalışmışlardır. Ülkemizde de

²⁵ Gedik, **a.g.e.**, s.92.

²⁶ Özmen, **a.g.e.**, s.37.

²⁷ Sağlam, **a.g.e.**, s.101.

AB üyelik sürecinde uyum yasaları kapsamında yapılması gereken ve OECD rehberlerinde de değinilen bu düzenlemeler ile vergi cennetlerindeki "tabela firmaları"nın işlemlerine engel olunmaya çalışılmıştır.²⁸

KVK'nın 7'nci maddesi birinci fıkrasında; *"tam yükümlü gerçek kişi ve kurumların doğrudan ve dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın belli koşulların gerçekleşmesi durumunda kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak Türkiye'de kurumlar vergisine tâbi olacağını"* hükme bağlamıştır. Kurumlar Vergisi uygulamasında belirli oranlar ve şartlar dahilinde vergilendirilecek olan yurt dışı iştirak kazançlarında amaç düşük vergi oranları ve benzeri avantajları sebebiyle yurt dışına kaçırılan yurt içi sermayenin vergilendirilmesidir.²⁹

2.3.1. Yurt Dışı İştirakin Ortakları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenleme incelendiğinde yurt dışındaki bir kurum, ortağı kişi veya kurumun bu kapsamda vergilendirilebilmesi için hem kendisinin hem de kazancın taşınması gereken belirli şartlar olduğu görülecektir. KV Kanunu'na göre, yurtdışı iştirakin ortakları açısından; tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından, doğrudan veya dolaylı olarak, ayrı ayrı veya birlikte, sermaye, kar payı veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olunması gerekmektedir. Yurtdışı iştirakin kazançları açısından ise; iştirakin toplam gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının pasif nitelikli gelirlerden oluşması, yurt dışındaki kurumun bulunduğu ülkedeki vergi yükünün ticarî bilânço kârı üzerinden % 10'dan az oranda olması, kurumun ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı paradan fazla olması gerekmektedir.³⁰

Kontrol edilen yabancı kurum, ülkenin egemenlik yetkisi dışında farklı bir devletin vergi mükellefine ait ya da bunlar tarafından kontrol edilen kurumları ifade

²⁸ Yusuf Kaçar, "Çok Uluslu Şirketlerin Gelir ve Kazançlarının Kavranmasında Uygulanan Düzenlemeler Toplu Bir Bakış", *Tekirdağ SMMM Odası Sosyal Bilimler Dergisi*, 2013, S.2.

²⁹ Kaçar, a.e., s.25.

³⁰ Doğrusöz, a.g.e.

ederken, kontrol edilen yabancı kurum kazancı ise, ifade edilen bu kurumların karının, dağıtılmamış olsa da ortakların ikameti bulunduğu ülkede, sanki ortaklara dağıtılmış gibi vergilendirilmesi olarak ifade edilmektedir.³¹

Kontrol edilen yurtdışı kazancın kurum ortakları açısından şartları incelendiğinde karşımıza ilişkili kişi olarak nitelendirilebilecek bir ortaklık yapısı ve onun örgütsel yapısı çıkmaktadır.

2.3.1.1. Tam Mükellefiyet Şartı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda "*....tam mükellef gerçek kişi veya kurum kazancı...*" şeklinde yapılan düzenleme gereği kontrol edilen yabancı kurum kazancı hem tam mükellef kurumlar hem de tam mükellef gerçek kişiler için uygulama alanı olacaktır. Tam mükellef gerçek kişiler hem yurt içinde hem de yurt dışında elde ettikleri kazançlarının hepsinden vergi ödemekle yükümlüken, tam mükellef kurumlar bir hesap dönemi içinde gerçekleştirilen faaliyetlerden sağladığı kurum kazançları ile yurt içi ve yurt dışında bulunan iştiraklerinden elde edilen kar payları birleştirilmek suretiyle vergilendirilir.³²

2.3.1.2. Kontrol Şartı

Ortak olunan veya iştirak edilen her bir kurumda az veya çok söz sahibi olma o ortaklık üzerinde kontrol etme düzeyinde olmayabilir. Türkiye'de vergilendirilecek ortaklık veya iştirak kazancı için ortaklık düzeyinin kontrol edebilme yetkisini verecek oranda olması aranmaktadır. Her ortaklık veya iştirak "kontrol edilebilir olmadığı için vergilendirilebilir" değildir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, bir kurumun kontrol edilebilme ölçüsü olarak "sermaye, kar payı ve oy kullanma hakkı" sayılmıştır. Bu kontrol edebilme araçlarından en az %50 oranla tek kişi veya kurumun doğrudan sahip olması istenmekte veya aynı kişilerin dolaylı bir ilişki şeklinde bu kontrol kabiliyetini sağlayan orana ulaşmış olması gerekmektedir.³³

³¹ Gedik, **a.g.e.**, s.90.

³² Gedik, **a.g.e.**, s.92.

³³ Doğrusöz, **a.g.e.**

Türkiye’de kurulu bir şirket başka bir ülkedeki şirketin %50 veya daha fazla bir oranda sermayesine sahipse, Türkiye’de tam mükellef olan şirket kontrol şartı olan oranı tek başına sağladığı için, ülkemizde kontrol edilen yabancı kurum sayılacaktır. Kimi zamanda tek bir şirket kontrol oranını sağlayamazken grup şirketlerinin kontrol ettiği oran, diğer şirket üzerinde kontrol kabiliyeti sağlayabilmektedir. Kimi zaman kanun gerekçesinde ifade edildiği gibi kapsam dışında kalabilmek için, kimi zaman da daha sonradan devir alınan şirketler vasıtasıyla kontrol oranı % 50’leri aşan bir oranla mümkün olabilmektedir.

1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde verilen bir örnekten devam edecek olursak "Türkiye’de tam mükellef olan (A) Kurumu, (S) ülkesinde kurulu (B) Kurumunun sermayesine %60 oranında iştirak etmektedir. (T) ülkesinde kurulu (C) Kurumunun ise %50 hissesi (B) Kurumuna aittir. (C) Kurumunun %20 hissesi ise yine Türkiye’de tam mükellef olan gerçek kişi (D)’ye aittir. Bu durumda, (A) Kurumu, (C) Kurumuna dolaylı olarak ($\%60 \times \%50$) %30 oranında iştirak etmektedir. Diğer taraftan, gerçek kişi (D)’nin de (C) Kurumuna doğrudan %20 oranında iştirak ettiği dikkate alındığında, (A) Kurumu ve gerçek kişi (D)’nin, (C) Kurumuna toplam iştirak oranı %50 olduğundan (C) Kurumu, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilecektir. Diğer taraftan, Türkiye’de tam mükellef olan (A) kurumu ile gerçek kişi (D)’nin ilişkili olup olmamasının kontrol edilen yabancı kurum uygulamasında herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Kontrol edilen yabancı kurum tespiti yapılırken dolaylı iştirak ilişkisinin birkaç kademeli olması halinde, en sondaki dolaylı iştirake kadar ortaklık ilişkileri dikkate alınacaktır”.³⁴

Şirketlerin gerek kontrol edilen kazanç düzenlemesinden sıyrılmaya çalışması gerekse değişkenlik arzeden şirket devralmaları, birleşmeleri veya ayrılmaları sonucu kontrol edilen yabancı kurum tespiti için şirketlerdeki sahip olunan oranların en sondaki dolaylı iştirake kadar çarpılması ve elde edilecek sonucun %50’yi aşması beklenecektir.³⁵

³⁴ Doğrusöz, a.g.e.

³⁵ Gedik, a.g.e., s.96.

Yurtdışında elde edilen kazancın Türkiye’de vergilendirilebilmesi için, yurtdışı iştirakin hisse oranı da çok önemlidir. Örneğin; Türkiye’deki tam mükellef kurum eğer ki yurtdışı iştirake %65 oranında ortaklığı varsa, yurtdışındaki iştirakin kazancının %65 oranına denk gelen kısmı Türkiye’deki tam mükellef kurumun kazancına eklenerek vergilendirilebilecektir. Öyle ki diğer şartların da tamamlanması halinde vergilendirilebileceği de aşıkardır.³⁶

2.3.1.3. Kontrol Oranı ve Zamanı

Kurumlar Vergisi Kanunu gereği kontrol edilen yabancı kurum ve onun kazancı üzerinden vergilendirme yapılabilmesi için yabancı ülkede kontrol edilen oranın o ülkede geçerli bulunan hesap döneminin herhangi bir tarihinde %50’yi aşması halinde bu kontrol oranına ulaşılmış sayılacaktır. Zira Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 7/3 maddesinde; *“Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır”* denilmek suretiyle kontrol için gerekli oran olan %50’nin sadece yılın herhangi bir bölümünde var olması yeterli görülmüştür.³⁷

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun bu istisnai özel düzenlemesi olan Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve onun kazancından doğan verginin beyan edilmesi, ödenmesi ve gerekirse mahsup edilmesi ile ilgili usuller Gelir İdaresi Başkanlığı’nca duyurulmaktadır. Başkanlığın 2008 tarihli 1 numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkındaki sirkülerine göre *“kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları işlemler ile ilgili olarak "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form" doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı bulundukları vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir”*.³⁸

Kontrol altında bulundurma için gerekli şartlar: *"başlıca iştirakin toplam gayrisafi hâsılatının %25 veya fazlasının faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul*

³⁶ Doğan Şenyüz, **Açıklama ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.80.

³⁷ Doğrusöz, **a.g.e.**

³⁸ TF-1/2008-1 Sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Sirküler, 24.04.2008..

*kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması; yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço kârı üzerinden %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşınması; yurt dışındaki iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hâsılata 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi” olarak sayılmıştır. KVK 7. maddesinin beşinci fıkrasına göre de Türkiye’de vergilendirilmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmemiş kısmı kurumlar vergisine tâbi tutulmaktadır.*³⁹

Örneğin, kurumun toplam 100 olan yurt dışı iştirak hâsılata bileşimi aşağıdaki gibi olsun:

- Ticarî hâsılat 30
- Kâr payı 10
- Faiz 50
- Menkul kıymet satış geliri 10

Bu durumda pasif nitelikli kâr payı, faiz ve menkul kıymet satış gelirinin toplam gayrisafi hâsılatı oranı ($70/100=$) % 70 olduğu için yukarıda kontrol edilen yabancı kurum için belirtilen şart gerçekleşmiş olacaktır. Yurt dışında kurulu iştiraklerin kurum kazançlarının % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri gelir üzerinden alınan bir vergi yükü taşınması ifadesi ile nominal vergi oranı değil, efektif vergi yükü karşılaştırmaya esas alınacak; vergi yükü toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.”⁴⁰

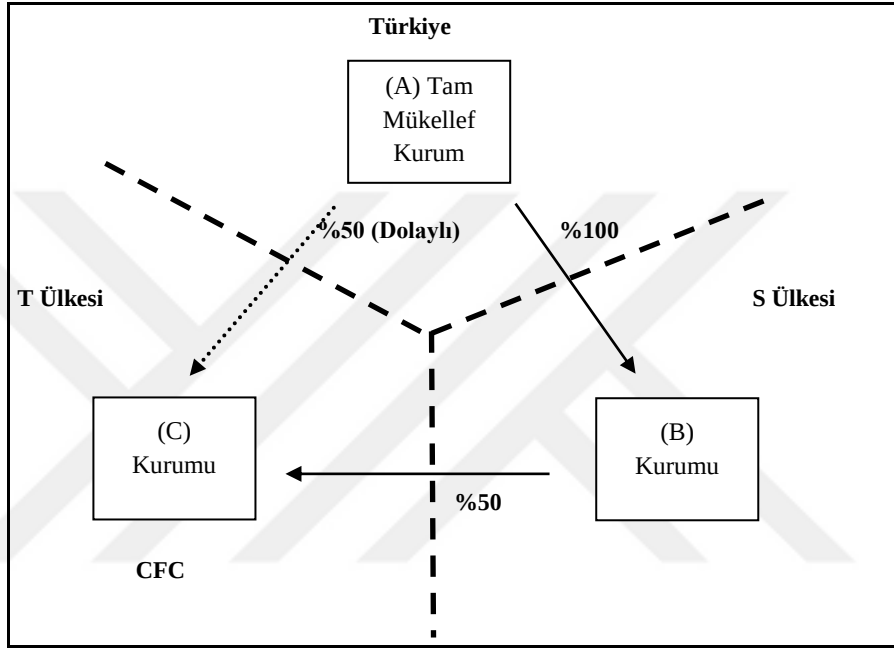
Konuyu 1 Seri No’lu KVK Genel Tebliği’nde yer verilen bir örnekle açıklamak gerekirse, "Türkiye’de tam mükellef olan (A) Kurumu, (S) ülkesinde kurulu (B) Kurumunun sermayesine %100 oranında iştirak etmektedir. (T) ülkesinde kurulu (C) Kurumunun ise %50 hissesi (B) Kurumuna aittir. Bu durumda, (A) Kurumu, (C) Kurumuna dolaylı olarak ($\%100 \times \%50=$)

³⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın, 24.04.2008 tarih ve TF-1/2008-1 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Sirküleri, (çevirimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 10.01.2019.

⁴⁰ Kaçar, a.g.e., s.21.

%50 oranında iştirak ettiğinden (C) Kurumu, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilecektir."

Tablo 1: Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancında Kontrol Oranı Örneği



Kaynak: 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği

2.3.2. Yurtiçi İştirakler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasındaki (a) bendinde, yurtiçi iştirak kazancı istisnası düzenlenmiştir. Buna göre;

1. Tam yükümlülüğe tabi başka bir kurumun sermayesinin katılımından doğan kazanç,
2. Kurucu hisse senetlerinden elde edilen temettülerden ve tamamen başka bir kurumun kârına katılma yükümlülüğü bulunan tüm temettü hisselerinden elde edilen paylar,

3. Risk sermayesi yatırım fonu katılma paylarından ve risk sermayesi riskinden tamamen korunma riskine tabi kar payları, kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır.

Bu maddede yer alan düzenleme, sadece tam yükümlülüğe tabi kuruluşların sermayesine katılarak kurumlar tarafından elde edilen kar paylarını kapsamaktadır. Kâr payı kuruluşunun tam veya sınırlı bir yükümlülüğe tabi olması olgusunun istisna uygulamasında bir önemi yoktur. Türkiye dışında bulunan bir şirketten temettü almış olan yasal ve ticari kurumların merkezi olan bir kurumdan olmayanlar, bu madde ile ikincil kazançlarında belirtilen istisnalardan yararlanamayacaktır. Bu düzenlemenin amacı, tekrarlayan vergilendirmeyi önlemektir. İştirakten elde edilen kazanç, kârın alındığı ilk kurumda kurumlar vergisine tabi olduğu için, bu kurumun diğer kurumlarda kâr payı ile dağıtılması durumunda kurumlar vergisine tabi tutulmasından kaçınılması istenmektedir. Tamamen vergilendirilmiş bir kurumdan elde edilen katılım gelirinin bu kurumdaki genel vergi rejimine göre kurumlar vergisinden muaf tutulmasına etkisi yoktur. İştirak kazancına katılımın uygulanmasından bağımsız olarak, kurumlar vergisi mükelleflerinin yüzdesinin, katıldıkları vergi mükelleflerinin tamamında yer almasının önemi yoktur. Tam borçlu şirketlerden elde edilen kar paylarının tamamı, katılım oranına bakılmaksızın, kurumlar vergisinden muaf tutulur. Buna ek olarak, belirli bir süre için tam olarak ödenmiş vergi matrahına mükellef olarak katılmak zorunlu değildir.⁴¹

2.4. Örtülü Sermaye ve İlişkili Kişi

Kurumlar kaynak ihtiyacı duyduklarında borçlanabilmektedir. Borçlanma başka kurum ve kişilerden olabileceği gibi, kurumun kendi ortakları ve sahiplerinden de olabilmektedir. Genellikle borçlanma karşılığında borç alınan kurum ya da kişiye faiz ödemesi yapılmaktadır. Ödenen faizin de işletmede gider yazılarak kurum kazancından indirildiği aşıkardır. Ödenen faiz eğer ki örtülü sermaye niteliğini almışsa kurum kazancından indirilememektedir. Çünkü öz sermaye üzerinden faiz ödenemeyeceği gerçeği vardır ve örtülü sermaye de kuruma verilen borç değil de

⁴¹İsmail Onay, “Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası Uygulamasında Kapsamlı Bir Örnek”, **Vergi Dünyası**, Sayı:412, Aralık 2015, s.235.

sermaye niteliğinde olduğundan indirilmemesi gerekmektedir. Önemli husus elbette ki sermaye üzerinden faiz hesaplanabilir, bu kanuna aykırı değildir, kanuna aykırı olan durum bu faizin kurum kazancından indirilmesidir.⁴²

Örtülü kazanç dağıtımı, kurum kazancının vergilendirilmeden kurum dışına aktarılması olarak ifade edilmektedir. Kurum mal varlığı ile şirket mal varlığını kişilik ilkesi gereği ayırmayı amaçlayan örtülü sermaye düzenlemeleri şirket sahip ve ortakların vergi matrahını azaltmaya dönük işlemlerine engel olma amacını taşımaktadır. Özellikle ortakların kurum sermayesine vermeleri gerekirken, borç olarak verdikleri ve karşılığında kurum gideri olarak gösterilerek vergiden kaçınmayı sağlamaya yönelik olarak ortaklara faiz ödemesinde bulunulmasına sebep olan işlemlerin önüne geçilmesini amaçlayan örtülü sermaye, bu kapsamda firma ve ilişkili kişiler arasındaki ilişkileri de düzenleme amacı taşımaktadır.⁴³ Örtülü sermaye düzenlemesi bir vergi güvenlik müessesesi olarak karşımıza çıkmakta ve uygulanan örtülü sermaye düzenlemesinde, gider olarak gösterilmemesi gereken işlemlere yönelik önlemler üzerinde durulmaktadır.

Eski 5422 Sayılı KVK’da da yer alan örtülü sermaye düzenlemesi yeni 5520 sayılı KVK’nın 12. maddesinde OECD ve diğer ülke düzenlemeleri dikkate alınarak güncellenmiş ve uygulamaya girmiştir. Yeni düzenleme ile borç/öz sermaye oranı ve ilişkili kişilerle ilişkiler başta olmak üzere çeşitli konular açıklığa kavuşturulmuştur. Örtülü sermaye düzenlemesiyle amaçlanan, kurumlar vergisi mükellefi olan kişilerin ortaklarıyla ya da daha genel olarak ilişkili kişilerle olan borçlanmalarında ve bu borçlanmalara yürütülen faizlerin giderleştirilmek suretiyle vergi matrahında ortaya çıkan aşınmanın önüne geçilmek istenmesidir. Borçlanmaların örtülü sermaye olarak değerlendirilebildiği 5520 sayılı Kanun’un 12. maddesi uyarınca; kurumlar, borçlanma için ortaklar veya ortaklarla ilişki içinde olan kişilerden borç alırsa, bu borç öz sermayenin üç katını geçmemelidir. Bu oranı geçen kısmı örtülü sermaye olarak değerlendirilecek olup bunlar için ödenecek faiz ve kur farklarının gider

⁴² Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**, 2. Baskı, Ankara, 2008, s.496.

⁴³ Yenal Öncel, “Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Seri:41, 2002, s.14.

olarak yazılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak alınan borcun örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi için bir takım şartların gerçekleşmesi gerekmektedir.⁴⁴

Örtülü sermaye sayılmayacak durumlar da KVK 12. maddesi 6. fıkrasında belirtilmiştir. Bunlar; kurum ortakları ile ortakları ile ilişkili sayılanların sağladığı, gayri nakdi teminatlar karşılığında, 3. kişilerden yapılan borçlanmalardır. Yine kurumların ortakları, iştirakleri ve ortaklarla ilişkili olduğu kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek, aynı şartlar halinde kısmen ya da tamamen kullandıkları borçlanmalardır. Yine 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'na göre faaliyette bulunan bankalar tarafından ortak veya ortakla ilişkili sayılanlardan yapılan borçlanmalardır. Son olarak da 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri ve 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktöring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının, bu faaliyetleri ile ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar örtülü sermaye sayılmamaktadır.⁴⁵

2.4.1. Ortak ve İlişkili Kişiler

Mükellef tarafından yapılan borçlanmanın ve devamında ödenen faiz ve kur farkı benzeri giderlerin örtülü sermaye olarak değerlendirilebilmesi için öncelikle ortaklardan veya ortakların ilişkili kişilerinden yapılmış olması gerekir. Bir borcun örtülü sermaye kapsamında değerlendirilebilmesi için mutlaka ortaklardan veya ortaklarla ilişkili kişilerden temin ediliyor olması gerekmektedir, diğer aranan şartlar gerçekleşmiş olsa dahi bu borç ortaklardan ve onlarla ilişkili kişilerden yapılmıyorsa örtülü sermaye kapsamında değerlendirilemez.⁴⁶

Bir kurum açısından ortağın kim olduğu, üzerinde durulması gereken bir durumdur. Bu kapsamda aynı kurumda hisse oranı sahibi kişiler ortak olarak sayılmaktadır. Bu açıklamalardan yola çıkarak aynı şirkete olan kişilerin şirkete borç

⁴⁴ Cem Tekin, Emre Kartaloğlu, “Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri”, **İSMMMO Yayınları**, Sayı:24, Mart 2009, s.20,

⁴⁵ Uysal ve Eroğlu, **a.g.e.**, s.512.

⁴⁶ Tekin ve Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.24.

vermesi bu kapsamda diğer şartları taşıyorsa örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir. Firmanın ortaklarından aldıkları borçların durumunda netlik varken kendilerinin ortak oldukları kurumlardan aldıkları borçların durumu ayrıca değerlendirilmez. Şirketin kendisi başka bir şirkete ortak ise buradaki ortaklarından da yapacağı borçlanmanın örtülü sermaye olarak durumu değerlendirilmelidir. Bu tarz ilişkilerin vergisel boyutunu açıklayan 1 Seri No'lu KVG'T'de ortaklık ilişkisi; bir kurumun hem ortak olduğu, hem de söz konusu kuruma ortak olanlarla ilişkisini kapsayan bir tanımlamadır.

Örtülü sermaye değerlendirmesinde asıl problemli alan, ortaklardan ziyade ilişkili kişilerle yapılan işlemlerdir. İlişkili kişi *"ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu kurum, ortağın en az %10 oranında oy veya kar payı hakkına ya da hisselerine sahip olduğu kurum ya da doğrudan veya dolaylı olarak ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kar payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurum"*un, örtülü sermaye uygulaması açısından ilişkili kişi olarak değerlendirileceği KVK 12. maddesinde belirtilmiştir. Örtülü sermaye uygulamasında ilişkili kişilerden alınacak borçlar diğer şartların varlığı halinde örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir ve bunun sonucu olarak bu borçlara ödenen faiz ve kur farkları kurum kazancının hesaplanmasında gider olarak yazılamayacak ve matrahta gider olarak gösterilemeyecektir. Ortağın ortaklık payının %10'un altında olması halinde bu ortaklık ilişkili kişi olarak değerlendirilemeyecektir. İlişkili kişi kriteri için borcu kullanan kurumun ortak ve iştirakleriyle borç alışverişlerinde ortaklık payı aranmazken, ortaklarının ortak oldukları kurumlardan alınan borçlar için %10 şartı getirilmiştir.⁴⁷

2.4.2. Kredi Kuruluşlarından Yapılan Borçlanma ve İlişkili Kişi

Mudilerinden (faiz elde etmek amacıyla bankaya para yatıran kimse) topladıkları paraları kredi olarak piyasaya veren banka ve benzeri kuruluşların belli ortaklık ilişkisi içinde oldukları grup firmalarına kullandırdıkları kredilerin tutarının

⁴⁷ Tekin ve Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.28.

fazlalığı dikkate alındığında özel olarak düzenleme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. 5422 Sayılı eski KVK'da bu konuda herhangi bir düzenleme yok iken 5520 sayılı yeni KVK uygulamada çok sık sorun alanı olan konuyu düzenlemiştir. Buna göre aynı gruba ait bankalardan grup şirketlerine kullandırılan kredilerin örtülü sermaye sayılabilmesi için belli şartlar ortaya konulmuştur. Normal ortaklardan alınan borçların öz sermaye hesabında dikkate alınma oranı yüzde yüz iken aynı grubun bankasından yapılacak borçlanmalarda yüzde elli oranında dikkate alınacağı ifade edilmiştir. Örneğin öz sermayesi 10.000 TL olan bir kurumun ilişkili kişi olarak aynı holding bünyesinde bulunan bir bankadan kullandığı 40.000 TL kredi sonucu öz sermayenin 3 katını yani 30.000 TL'yi aşan 10.000 TL için ödenen faiz ve kur farkının gider yazılamaması gerekirken, yapılan özel düzenleme gereği kullanılan 40.000 TL kredinin 20.000 TL'si dikkate alınacak ve öz sermayenin 3 katını aşmadığı için ödenen faizler gider olarak yazılabilecektir. Bankalara özel yapılan düzenleme gereği öz sermaye şartı 3 kat değil 6 kat olarak uygulanacaktır.⁴⁸

2.4.3. Kurumların Dolaylı Kredi Kullanımı

Kurumlar her zaman normal kredi yollarından finansman sağlayamamaktadırlar. Zaman zaman aynı grup içerisinde yer alan bazı firmaların kredi imkanlarının diğerlerine göre daha fazla olmasından dolayı krediye direk ulaşamayan grup firmaları dolaylı yoldan finansmanı daha kredibilitesi olan firmalar üzerinden sağlayabilmektedirler. Grup şirketlerinden birisinin aldığı krediyi diğer grup şirketine kullandırması ve bu işlemin ilişkili kişi kapsamındaki durumu 5520 Sayılı KVK ile açıklığa kavuşturulmuştur. Kanunda *"sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmaların %50 oranında dikkate alınacağı"* belirtilmiştir. Dolayısıyla ilişkili şirketin kullandığı kredilerde

⁴⁸ Emre Kartaloğlu, "Örtülü Sermaye Müessesesinin Ortakla İlişkili Kişi Kavramı Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Önlenebilir Tartışmalar ve Olası Bazı Sorunlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2006, S. 216, s.107.

finansman grup şirketinden sağlanmış olsa bile bu ilişkili kişiler üzerinden sağlanan kredilerde öz sermaye oranına da dikkat edilmesi gerekir.⁴⁹

Bu konuda dikkat edilmesi gereken husus, ortak veya ortakla ilişkili sayılan finans kuruluşlarından alınan borçlar, öz sermaye sınırının hesaplanmasında %50 oranında dikkate alınırken, ilişkili şirketlere finansman sağlayan bankalardan sağlanan kredilerde ise bu oran %100'dür. Kurumların, ortaklarının ve ortaklarla ilişkili kişilerin finans sağladıkları işlemler şartların değişmemesi şartıyla örtülü sermaye sayılmayacaktır. Grup şirketlerinin dolaylı yoldan kullandıkları kredilerde, vade ve faiz oranı gibi kredi şartlarında bir değişiklik olmaması koşuluyla grup şirketine aktarılırsa örtülü sermaye sayılmayacaktır. Vade ve faiz oranında bir değişiklik olursa ortak veya ortakla ilişkili kişilerden kullanılan krediler örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir.⁵⁰

2.4.4. Borç Miktarının Öz Sermayeye Oranı

Örtülü sermaye sayılması gereken borçların sadece ortaklardan veya ilişkili kişilerden yapılmış olması yeterli değildir. KVK 12. maddesi gereğince, kurumların, ortaklarından veya ortaklarının ilişkili olduğu kişilerden doğrudan veya dolaylı yollarla elde ettikleri ve işletmelerine kaynak sağladıkları borçların faiz, kur farkı ve vade farkı gibi giderlerinin kurumlar vergisi hesabında gider olarak yazılmama sonucunu doğuran örtülü sermaye olarak adlandırılması için öz sermayenin 3 katını aşması gerekir. Eğer olur da kullanılan borç bu noktayı aşarsa borcun tamamı değil sadece bu oranı aşan kısmının örtülü sermaye sayılması gerekir. Bu oranlar sadece ülkemizde uygulanmayıp diğer birçok ülkede de buna benzer oranlar mevcuttur. Örneğin bu oran Fransa'da 1'e 1,5 iken, İspanya ve Kanada'da da 1'e 3'tür.⁵¹

Burada ortaklar ve ortakların ilişkili olduğu kişilerden alınan her türlü borcun öz sermaye kıstasına tabi olmadığını ve örtülü sermaye sayılmayacağını da ifade etmek gerekir. Özellikle ortaklar ve ilişkili kişilerin gayri nakdi teminatıyla üçüncü

⁴⁹ Kartaloğlu, a.e., s.110.

⁵⁰ Kartaloğlu, a.g.e., s.115.

⁵¹ Şükrü Kızılot, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2002, s.72.

kişilerden yapılan borçlanmaları bu kapsamdadır. Şahsi kefaleti üstlenen ortakların borcun alınmasında sağladıkları rol önemli olsa da bu borç örtülü sermaye sayılmayacaktır. Burada kasada var olan para ve hemen paraya çevrilebilecek hazine bonusu, çek veya altın gibi kıymetlerin nakit sayıldığını, bunlar dışındakilerin ise gayri nakdi teminat olacağını ifade etmek gerekir.⁵²

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde hangi durumlarda örtülü kazancın ortaya çıkacağı haller belirtilmiştir: "şirket ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa; bu ilişkilerde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme muamelelerinde bulunursa veya emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verirse; ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve furuundan ve 3'üncü dereceye kadar (dahil) kan ve sıhri hısımlarından şirketin idare meclisi başkan veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara emsaline göre göze çaracak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunursa örtülü kazanç söz konusu olmaktadır."⁵³

Finansal piyasaların sağlıklı işleyebilmesi açısından şirketlerin mali tablolarının gerçeği tam ve doğru yansıtması gerekmekte olup buna engel olabilecek en önemli hareket yine şirket içi operasyonlardan gelebilmektedir. Kimi şirket ortakları arasında da haksızlığa sebep olabilecek şirkete borç verme veya kasa varlıklarını şahsi harcamalarında finansman olarak kullanma alışkanlığı aynı zamanda devletin vergi gelirlerini de olması gerekenden daha aşağılara çeken bir olumsuzluğa yol açacaktır. Muhasebenin temel ilkelerinden olan kişilik; *"işletmenin sahip ve sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına*

⁵² Tekin ve Kartaloğlu, **a.g.e.**,

⁵³ Tekin ve Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.5.

*yürütülmesi gerektiğini" ifade etmektedir. Zaman içinde şirkette görev alan kişilerin kendi şahsi gelir ve giderleriyle şirket gelir ve giderlerini ayrı değerlendirememeleri sonucu şirketin kendine has ve özel olması gereken kişilik yapısı erozyona uğramakta ve bu muhasebe kayıtlarına da yansımaktadır. Bu sadece şirketin gelirinin sahipleri veya ortakları tarafından kullanılması şeklinde olmayıp şirkete borç verme ve bunun sermaye olarak değerlendirilmesi suretiyle de olabilir. Önemli olan şirket kayıtlarının şirketin kendi özel kişilik yapısı dışında değişime uğramasıdır.*⁵⁴

İşletmeler kendileri için gerekli olan fonları ya borçlanarak ya da sermaye artırarak sağlayabilirler. Şirket ortaklarının genellikle şirketlerine sermaye artırımını yoluyla katkı yapması beklenirken zaman zaman borç verdikleri de olabilmektedir. Şirket ortaklarının şirkete verdikleri borçların örtülü sermaye olarak adlandırılması, sermayeye nazaran faiz geliri elde etme imkanının olması gibi avantajlı hale gelmesi sebebiyledir. Ayrıca borç verilen şirketin iflası gibi durumlarda geri alınmasının sermayeden daha öncelikli olması bu tarz örtülü sermaye hareketlerine sebep olan etkenlerdendir.⁵⁵

Örtülü kazanç dağıtımı, şirketin ilişkili kişilerden başka kişilere göre daha yüksek faizle borç alınması veya onlara düşük faizle borç verilmesi şeklinde emsale uygun olmayan hareketlerdir. Emsallere uygun olmayan borç alma verme işlemleriyle kişilik yapısı zedelenen işletmelerin bu borç alma verme işlemlerinin fiyatlandırılmasında piyasadaki üçüncü kişilerden farklı fiyatların uygulanması sebebiyle gerek ortaklarının ve gerekse devletin zarara uğraması söz konusu olabilmektedir. Farklı yerlerde farklı şekilde tanımlama yapılabilse de özü itibarıyla örtülü sermaye; *"örtülü sermaye ile ilgili düzenlemelerin ortak noktası işletmenin ortak ve sahipleri tarafından işletmeye sermaye payı olarak konması gereken meblağın ortaklardan alınmış borç gibi nitelendirilerek bunlara faiz tahakkuk*

⁵⁴ Kızılot, **a.g.e.**, s.77.

⁵⁵ Ümit Gücenme Gençöğlu, Yasemin Ertan, "Türkiye’de Örtülü Sermaye Ve Örtülü Kazanç Dağıtımı: İMKB 50 Endeksinde Bir Uygulama", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ekim 2012, s.88.

ettirilmesini ve bu faizlerin gider olarak gösterilip kurumlar vergisi matrahının aşındırılmasını" ifade etmektedir.⁵⁶

Kurumlar Vergisi ile ilk defa 1949 yılında düzenlenen örtülü sermayeyi önlemeye yönelik düzenlemeler günümüze kadar sürmüştür. Yapılan ilk düzenleme ile *"kurumların aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla, kurumun öz sermayesi arasındaki nispet, emsali kurumlarınkine nazaran bariz bir fazlalık gösterirse mezkur istikrazlar örtülü sermaye sayılmaktadır."*⁵⁷ ifadesi kullanılmıştır.

Özellikle ortakların şirkete verdikleri borçlara ödenecek faizlerin gider yazılmasının önüne geçmeye yönelik bu düzenlemeler de zaman içinde gelişen ve değişen uluslararası vergi düzenlemelerinden payını almış ve 2006 tarihinde 5520 sayılı kanunla değiştirilerek yeniden düzenlenmiştir. 5520 Sayılı Kanun'da *"kurumların ortaklarından veya ortakları ile ilişkili kişilerden doğan veya dolaylı olarak temin edilerek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun sermayesinin 3 katını aşan kısmının, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı ve bu kısma isabet eden faiz, kur farkı gibi giderlerin vergi matrahından indirilmesinin mümkün olmayacağı"* belirtilmiştir. Ayrıca, *"ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka vb. kredi kurumlarından yapılan borçlanmaların, örtülü sermayenin tespitinde, %50 oranında dikkate alınacağı"* ifade edilmiştir. Aynı Kanun'da ortakla ilişkili kişi kavramı da açıklanmıştır. Buna göre, *"ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya bu oranda oy veya kar payı hakkına sahip olduğu kurumlar"* ilişkili kişi olarak tanımlanmıştır. Örtülü sermaye düzenlemesi de özellikle vadeli alımlarda vade farkı olarak tespit edilen tutarın ticari teamül ve piyasa şartlarından olan fazlalığı örtülü sermaye hesabında dikkate alınacaktır.⁵⁸

⁵⁶ Selim Yüksel Pazarçeviren, Filiz Aygen, "Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlandırması Manipülasyonları Ve Konunun Türkiye Açısından İrdelenmesi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 71, 2005, s. 94.

⁵⁷ Pazarçeviren ve Aygen, **a.g.e.**, s.95.

⁵⁸ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı:26482, 03.04.2007.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde örtülü sermayeye ilişkin yapılan düzenlemelerde şirket ortaklarının ve eş ve çocuklarının işletmeye koydukları sermayeye işleyecek faizin gider yazılamayacağı ifade edilmiştir. Faiz işletilemeyecek kalemler cari hesaptaki alacakları da kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Benzer düzenleme Türk Ticaret Kanunu'nda da yer almakta olup “Özkaynakların Yerini Tutan Ödünçler” başlığını taşımaktadır. Buna göre, *“Ortaklar veya onlara yakın kişiler tarafından şirkete verilen ve özkaynakların yerini tutan nitelikteki ödünçler; esas sermayenin ve kanuni yedek akçelerin, aktifler tarafından karşılanamaz hale geldiği dönemde şirkete verilen ödünçler ve sermaye artırmak yerine verilen ödünçler”* olarak tanımlanmıştır. Örtülü sermaye hareketlerinin önlemesi için bahsedilen ödünçleri şirket eğer iflas ederse, şirket bunları iflastan önceki 1 yıl önce geri vermiş olmalıdır. Bu şekilde şirket hakkında daha fazla bilgisi olan şirket sahibi ortakları ve eş ile çocuklarının şirketin iflas etmesinden önce şirketten olan alacaklarını tahsil ederek diğer alacaklıları zarara uğratmalarının önüne geçilmeye çalışılmıştır. Aksi halde iflas kararı verilemeyecektir. İcra ve iflas taleplerinde ortakların ödünç alacakları diğerlerinin sonunda yer alacak şeklinde düzenleme yapılarak alacaklılar korunmuştur. Burada amaç şirketlerin ortaklarından borç alarak değil sermaye güçleriyle işlemlerini gerçekleştirmelerini sağlamaktır.⁵⁹

2.4.5. Örtülü Sermaye ve İlişkili Kişilerden Yapılan Borçlanmalarda Transfer Fiyatlandırması

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (eski kanun) ile Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Sermaye uygulamaları vergi mevzuatına konu olmuştur. 5422 Sayılı Kanunun 16'ncı maddesi, örtülü sermayeyi içermektedir ve 17. maddede de örtük kazanç açıklanmakta ancak objektif kriterler açıkça tanımlanmamaktadır. Buna karşın, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (yeni kanun) 13. maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla gizlenmiş kar dağıtımı hükmü yer almaktadır, ancak yalnızca ilgili kişilerle ilgili olan maddenin içeriğine ilişkin herhangi bir transfer fiyatlandırması tanımı bulunmamakta olup, tüm işlemleri parasal olarak veya para ödülü olarak ifade etmektedir. 1 Seri No'lu Transfer

⁵⁹ Pazarçeviren ve Aygen, **a.g.e.**, s.98.

Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'de transfer fiyatlandırması; ilişkili taraflar arasında mal veya hizmet alımında uygulanan fiyatı ifade etmektedir. Bu durum, ilgili kişilerle yapılan her türlü finansal işlemdeki transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kar dağıtımını kabul etmesinden kaynaklanan bir dizi yaptırıma bağlanmaktadır. Emsallere uygunluk prensibi, ilgili firmalarla yapılacak tüm finansal işlemlerde fiyat belirlenirken, gerçek veya ilişkide bulunmadığı durumlarda geçerli olan şartlar temelinde gerçekleşen işlemlerle, işletmelerin işlemi uygulandığı tarihte uygulanmakta olan işlemin kıyası anlamına gelmektedir. Emsallere uygun fiyat iç emsal veya dış emsale göre iki kaynaktan belirlenebilmektedir. İç emsal, şirketlerin ilgisiz kişilerle olan finansal işlemlerinde kullandıkları fiyatları ifade ederken, dış emsal, benzer şartlar veya benzer kişiler arasında aynı şartlar ve koşullar altında ilgisiz kişiler arasında uygulanan piyasa fiyatlarını ifade etmektedir. Hesaplamaları yaparken katma değer vergisi, özel iletişim vergisi, banka ve sigorta işlemleri vergisi ve diğer tüm vergiler hariç tüm finansal işlemler göz önünde bulundurulmalıdır. Fiyat eşler arası ilkeye göre belirlendiğinde, önce iç emsal kaynağında oluşturulan verilerin kullanılması gerekmektedir.⁶⁰

Vergi mükellefleri kendilerini haksız vergilendirmeye karşı kurban olarak hissettiklerinde daha az vergi ödemenin yollarını aramaktadırlar. Bu yollardan biri yasal olarak vergiden kaçınma iken diğeri ise yasa dışı vergi kaçırma eğilimidir. Mükellefler kötü niyetli olarak yaptıkları sözleşmeler ve işlemler neticesinde vergiden kaçınabilmektedir. Transfer fiyatlandırması yoluyla yapılan örtülü sermaye işlemleri de bu işlemlere örnektir. KVK örtülü olarak dağıtılan yani gizlenen, sermaye üzerindeki hesaplanan veya ödenen faizlerin vergi matrahından düşülmesine izin vermemiş, önlemeyi amaçlamıştır. Borçlanma işlemi ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kavramı ince bir sınırla ayrılmaktadır. Kötü niyetli

⁶⁰ Mehmet Özkan, “Transfer Fiyatlandırması Ve Örtülü Sermaye Uygulamasında Dikkat Edilecek Hususlar”, **MuhasebeDr.com**, 2014, (çevirimiçi), <https://www.muhasbedr.com/transfer-fiyatlandirmasi-ve-ortulu-sermaye-uygulamasinda-dikkat-edilecek-hususlar/>, 29.05.2019.

olarak avantajlardan yararlanmak isteyen mükellefler nezdinde bu işlem vergi planlamasıdır.⁶¹

Ayrıca KVK'da yer alan örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırmasında belirtilen ilgili kişiler farklılık göstermektedir. Örtülü sermaye maddesinde yer alan kişi; kurumun hissedarlarının en az %10 ortağı olduğu veya bu oranda oy kullanma veya kar etme hakkına sahip olduğu bir kurumu kastetmektedir. Şirket ortağının ortaklığa, oy oranına veya kar payına bakılmaksızın, şirkete olan borçlarının tutarı ilişkili kişiden alınmış farz edilmektedir. Şirketin hisseleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem görürse, hisselerin %10 veya daha fazlasına sahip kişi veya kurumdaki ilişkili kişiler olarak kabul edilmektedir. Kanuna göre; ilişkili kişi olarak, toplam sermaye tutarı hesaplanırken bankalardan veya benzeri finans kuruluşlarından alınan borçlar örtülü sermaye hesap edilirken %50 oranında dikkate alınmaktadır. Banka'nın borçları, finansal kiralama şirketleri, finans, faktoring ve ipotek finansman kuruluşları ilişkili taraflardan teminat olarak kabul edilmemektedir. Transfer Fiyatlandırması maddesine göre, ilgili kişi daha kapsamlı olmuştur. Genel anlamda, bir şirketin ortakları, ortakların üstleri, üçüncü kişi ve akrabaların yakınları ilgili kişiler olarak sayılmaktadır. Ek olarak, doğrudan veya dolaylı olarak şirketin veya ortaklarının idaresi, sermayesi veya kontrolü altında olan veya tüzel kişilere veya vergi cenneti adı verilen ülkelerde yapılan ticari ya da finansal işlemlere tabi tutulan gerçek veya tüzel kişiler, ilgili kişiler olarak kabul edilmektedir. Vergi cenneti olarak adlandırılan ülkeleri belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna⁶² verilmektedir ve bu ülkeleri belirleme kararı hâlihazırda herhangi bir yönetmelik veya mevzuatta sözkonusu değildir.⁶³

⁶¹ Salim Ateş Oktar, "A Survey of Two Typical Forms of Abusive Tax Avoidance Transactions and Contracts: the Thin Capitalization and Hidden Distribution of Profits in Turkish Tax System", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Konferansları 46. Seri**, 2004, s. 199; 203.

⁶² Bakanlar Kurulu ibaresi 700 sayılı KHK'nın 173. maddesiyle değişmiş ve Cumhurbaşkanı olarak yenilenmiştir. Yürürlük:09.07.2018.

⁶³ Böbek, **a.g.e.**, s.67.

2.5. Transfer Fiyatlandırması ve İlişkili Kişi

Ticari işletmelerin amacının kar elde etmek olması sebebiyle yapılan işlemlerin yapıldıkları kişiler kim olursa olsun sonuçta beklenen durum kar elde etmektir. Yapılan işlemlerde kar elde edilememesinin makul bir açıklaması olmaması halinde ilişkili kişilerle yapılan bir işlem olup olmadığı üzerinde özellikle durularak vergi kaybı olup olmadığı incelenmelidir. Piyasa fiyatının emsal fiyat olarak tespit edilebildiği her ortamda bu fiyatın altında ya da üstünde oluşan ve ilişkili kişilere özel olarak oluşturulan fiyatın sonucuna göre haksız kazanç sağlanmış olma ihtimali göz önünde bulundurulmalıdır. Piyasa şartlarında verilmeyecek faizle ilişkiliye borç verilmesi veya onlar lehine yapılan kefaletler benzeri işlemler, hep üzerinde önemle durulması gereken hususlardır. Elbeteki piyasa şartları dışında oluşan her fiyatlandırma transfer fiyatlandırması değildir. Emsal dışı fiyatlandırmaların bu kapsamda değerlendirilmesi için bazı ön koşulların gerçekleşmiş olması gerekir. Transfer fiyatlandırması kavramı, bir kurum üzerindeki vergi yükünü azaltmak amacıyla ticari ilişkilerinde uyguladığı farklı fiyatı ifade etmektedir.⁶⁴

Transfer fiyatlandırması yapılması başlı başına kendiliğinden bir kazanç aktarma veya vergi kaçırma veya vergiden kaçınma yöntemi değildir. Transfer fiyatlandırması sadece kurumların ilişkili oldukları kişiler ile gerçekleştirdikleri işlemlerde kullandıkları fiyatlama yöntemini ifade etmektedir. Transfer fiyatlandırması kullanılarak yapılan vergi kaçırma, transfer fiyatlandırmasının gerçeğe aykırı bir işlem olarak “yapay” şekilde tespit edilen fiyatlar üzerinden gerçekleştirilmesi halinde ortaya çıkmaktadır. Hukuksal olarak transfer fiyatlandırması ile işlem yapmak hukuka uygun, işlemde kullanılan transfer fiyatlarının “yapay” şekilde gerçeğe aykırı tespit edilip bunun üzerinde işlem yapılması ise hukuksuzdur.⁶⁵

Transfer fiyatlandırması düzenlemesi vergi güvenlik önlemlerinden biri olarak örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı iddiası ile gösterilen giderlerin vergiden indirilemeyeceğini içeren ve vergi matrahını korumayı amaçlayan bir sistemi

⁶⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e**, s.341.

⁶⁵ Ali Beylik, “Transfer Fiyatlandırması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 142, Ekim 2004, s.113.

içermektedir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımının vergiden kaçınmak veya vergi kaçırmak için sıklıkla kullanılmasının içsel ve dışsal sebepleri vardır. Verginin bizatihi varlığı ve oranları, mükellefleri transfer fiyatlandırmasına yönelten en önemli dışsal etken konumundadır. Şirket karını vergi öncesi azaltarak vergiden muaf tutmanın bir yolu olan transfer fiyatlandırması net karı az göstermeye yarayan bir araç olarak kullanılmaktadır. Vergi oranlarındaki yükseklik ise şirketleri bu yola iten ilave bir motivasyon kaynağıdır.⁶⁶

Transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahını azaltmanın içsel sebebi olarak da şirket yöneticilerinin kendilerinden kaynaklanan ve onların şirket kazancından daha fazla pay alma, elde etme düşüncesiyle oluşan bir motivasyondur. Özellikle ilişkili kişi kapsamında alternatifleri olan şirketlerin, değişik işlemlerle karlarını artırabilme imkanlarını en iyi şekilde kullandıkları görülmektedir. Elde edilen kazancı devletten ziyade şirket ortaklarına aktarma yolu ilgili işlemlerin içsel sebeplerini oluşturmaktadır.⁶⁷

OECD düzenlemeleri paralelinde gerçekleştirilen mevzuat değişiklikleri sonucu Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikler sonucu OECD Model Vergi Anlaşmasında kısa ve öz bir şekilde “...ilişkili kuruluşlar, ana şirket ve iştirakleri ile ortak bir kontrol altında yönetilen şirketler...” olarak tanımlanmakta ve ilişkili kişiler arası ticari işlemler, ülkemiz mevzuatında da üzerinde önemle durulacak bir konu olarak gündeme gelmektedir.⁶⁸

OECD'nin bakış açısından, ortaklığı da aşan kontrolle yönetim ilişkisinin, şirketlerin birbirilerine bağımlı olarak addedilmesi için yeterlidir. Kontrol kavramının belirsizliği ve burada aranması gereken nispetin belirsizliği de ülkelere OECD düzenlemelerinin sonrasında kendi ülke uygulamalarını belirleme fırsatı vermiş olmaktadır. Kimi ülkeler bunu ortaklığın oranının yüzde 25'i, kimileri yüzde 50'si olması gerektiği şeklinde belirlerken, belirli ülkelerde de hukuki ve fiili

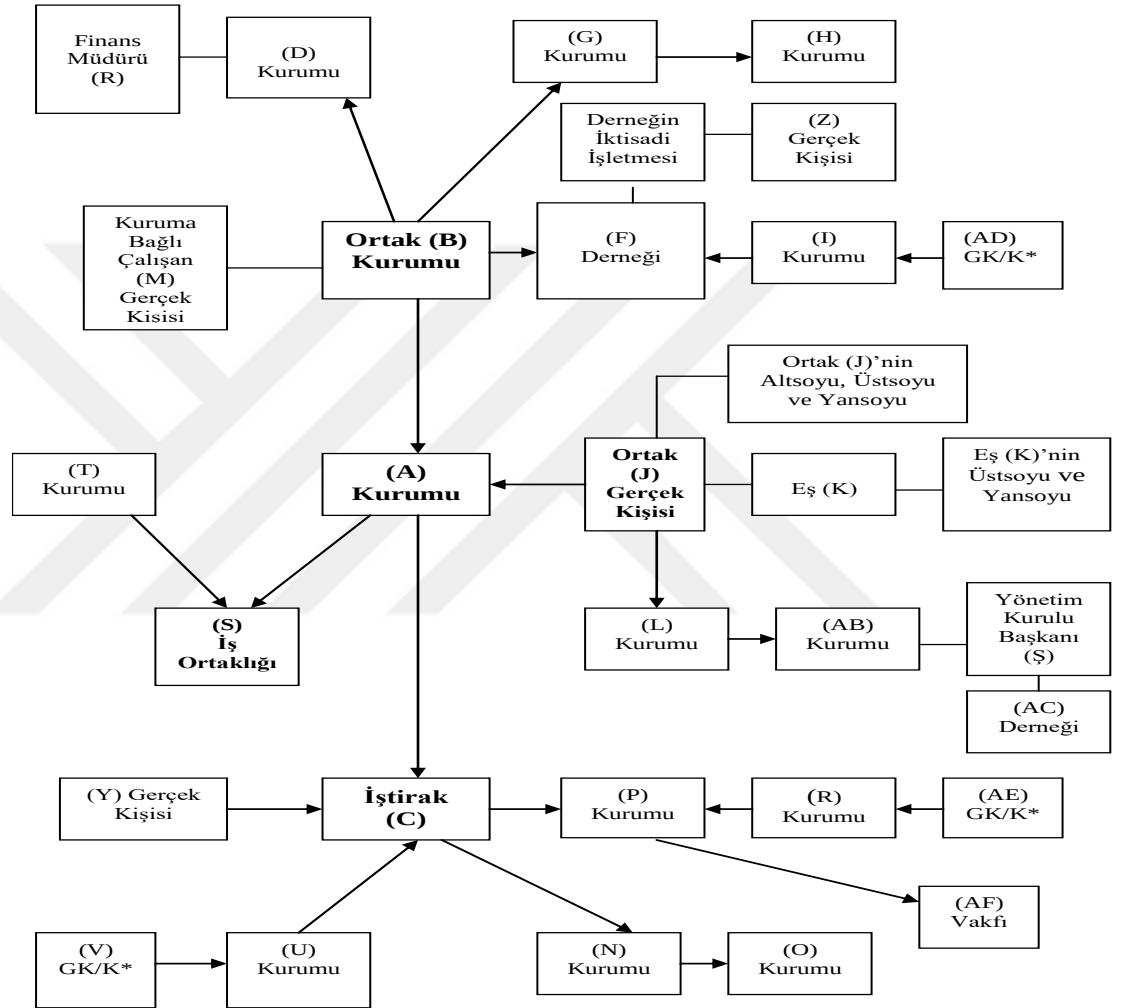
⁶⁶ Ali Murat Sevi, **Anonim Ortaklıkta Sermayenin Oluşturulması ve Pay Sahiplerine İade Edilmesi Yasağı**, Ankara, 2013, s.542.

⁶⁷ Sevi, **a.e.**, s.542.

⁶⁸ Mehmet Aktaş, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2004, s:25.

kıstaslar belirlenmiştir.⁶⁹ Ülkemizde 2016 yılında yapılan değişikliklerle ilişkili kişinin tespitinde ortaklı payının %10 ve üzerinde olması gerektiği belirtilerek belirsizlik giderilmeye çalışılmıştır.⁷⁰

Tablo 2: İlişkili Kişi ve Örtülü Kazanç Dağıtımı



* GK/K: Gerçek kişi veya kurum

Kaynak: 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği

⁶⁹ Gökçe Gücüyener, “Transfer Fiyatlandırması Mevzuatında İlişkili Kişi Kavramı”, **Vergi Sorunları**, Haziran 2014, Sayı:309, s:72.

⁷⁰6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmi Gazete, Sayı:29796, 09.08.2016..

(A) Kurumunun;

- Ortak (B) Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (G) Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun dolaylı olarak ortağı olduğu (H) Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun kurucusu olduğu (F) Derneği ve bu derneğin iktisadi işletmesi,
- (F) Derneğine ait iktisadi işletmede çalışan (Z) Gerçek Kişisi,
- Ortakla ilişkili (F) Derneğin kurucularından (I) Kurumu,
- Ortakla ilişkili (F) Derneğin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (AD) Gerçek Kişisi veya Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (D) Kurumu,
- Ortak (D) Kurumunda çalışan Finans Müdürü (R),
- Ortak (B) Kurumunda çalışan (M) Gerçek Kişisi,
- Ortak (J) Gerçek Kişisi,
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin altsoyu, üstsoyu ve yansoyu,
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin Eşi (K),
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin Eşi (K)'nın üstsoyu ve yansoyu,
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin doğrudan ortağı olduğu (L) Kurumu,
- Ortak (J) ile ilişkili (L) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (AB) Kurumu,
- (AB) Kurumunun Yönetim Kurulu Başkanı (Ş),
- Yönetim Kurulu Başkanı olan (Ş)'nin üye olduğu (AC) Derneği,
- (S) İş Ortaklığı,
- (S) İş Ortaklığının diğer ortağı (T) Kurumu

(A) Kurumunun;

- İştirak (C),
- İştirak (C)'nin doğrudan ortağı olduğu (P) Kurumu,
- İştirak (C) ile ilişkili (P) Kurumunun doğrudan bağlı bulunduğu (R) Kurumu,
- İştirak (C) ile ilişkili (P) Kurumunun dolaylı olarak bağlı bulunduğu (AE) Gerçek Kişisi veya Kurumu,
- İştirak (C) ile ilişkili (P) Kurumunun kurucusu olduğu (AF) Vakfı,
- İştirak (C)'nin doğrudan ortağı olduğu (N) Kurumu,

- İştirak (C)'nin dolaylı olarak ortağı olduğu (O) Kurumu,
- İştirak (C)'nin doğrudan bağlı bulunduğu (Y) Gerçek Kişisi,
- İştirak (C)'nin doğrudan bağlı bulunduğu (U) Kurumu,
- İştirak (C)'nin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (V) Gerçek Kişisi veya Kurumu ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.⁷¹

2.5.1. Kurum Ortakları

Kurum ilk kurulurken veya devamı süresince kurumun hisse senedi veya intifa senedini bulunduran gerçek kişi ve kurumlar, bu hisselerinin oranına bakılmaksızın kurum ile "ortaklık ilişkisi" içinde bulunduklarından, bu kişilerin birbirleriyle ticari ilişkileri özel önem taşımaktadır. Ortakların kendi aralarında yaptıkları ticaretin önem taşıdığı alanlardan bir tanesi de transfer fiyatlandırması düzenlemesidir. Kurumlar Vergisi kapsamında ilişkili kişi denilince ilk akla gelen kişiler mükelleflerin ortaklarıdır. Ortaklar gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir. Dolayısıyla kurumlar vergisi mükelleflerinin kendi ilişkili kişileri ile yapacakları mal ve hizmet ticaretlerinde uygulanan fiyatın, emsallerine göre kıyaslamasının yapıp değerlendirilmesi gerekecektir. Bir gerçek veya tüzel kişinin ticaret yaptığı şirketle var olan ortaklığı, yapılan ticaretin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilmesi için yeterli değildir. Ortaklık oranının artması sadece kişinin kontrol gücünün arttığına ve buradan sağlanacak menfaatin üzerinde daha çok durulmasına sebep olacaktır.⁷²

Transfer fiyatlandırmasında, ortakların ortaklık payı ilk başlarda sınırlı değil iken her ortağın bu kapsamda değerlendirilmesinin ortaya çıkaracağı handikapları önleyebilmek amacıyla %10 gibi bir ortaklık payına sahip olanların yaptıkları mal hizmet ticaretlerinin emsal kıstasına tabi tutulması ve gerekirse örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilmesi gerektiğine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. İlgili düzenleme 09.08.2016 tarihinde 6728 sayılı “Yatırım Ortamının

⁷¹ 1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı:26704, 18.11.2007.

⁷² 1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı:26704, 18.11.2007.

İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile yapılmıştır. Kanun gerekçesinde de açıklandığı üzere, Onuncu Kalkınma Planı’nın uygulanabilirliğini ve etkinliğini artırmak amacıyla tasarlanan eylem planları çerçevesinde, yatırım ortamına ilişkin işlem maliyetlerinin azaltılması, uluslararası yatırımların teşvik edilmesi, tasarrufların vergisel düzenlemelerle üretken alanlara yönlendirilmesi gibi hedeflere ulaşmak için vergi kanunlarında düzenlemeler yapılmıştır. Aksi halde revize edilmemiş haliyle özellikle halka açık şirketlerdeki küçük pay sahiplerini bile tedirgin eden bir durum mevcuttu. Zira bazen ortaklarının kim olduğunu şirketlerin kendisi bile bilmezken kontrol gücünden yoksun her ortağın emsal uygulamasına tabi tutulması ve ekstra incelenme riski ticareti engelleyebilmekteydi. Bu ve benzeri sebeplerle ortaklık ilişkisinde ilişkili kişi kapsamına girmiş olmak için ortaklık payının en az %10 olması gerektiğine karar verilmiş ve düzenleme kanuna eklenmiştir.⁷³

2.5.2. Kurum veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar

Kurum ortaklarının ilişkili kişi olarak değerlendirilmesinin dışında, kurumla veya ortakları ile ilgisi bulunan kişilerin de ilişkili kişi olarak sayılacağı ifade edilmiştir. Kurum ortaklarının tespitinde yaşanmayan zorluklar ortaklarla ilgili kişileri tespit ederken yaşanmaktadır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında asıl olarak engellenmek istenilen şey ortaklardan ziyade ortaklarla ilgili kişilere yapılan dağıtımdır. Zira ortaklara yapılması muhtemel dağıtımın ortaya konulması ve telafi edilmesi daha kolaydır. Transfer fiyatlandırmasında dikkate alınacak kurumların veya ortakların ilgili bulundukları kişilerin tespiti büyük önem arz etmektedir. Bu aradaki ilginin nasıl bir "ilgi" bağı gerektirdiği açıklığa kavuşturulmalıdır. Yapılan ticaret sonrasında mal varlığında artma sağlanan, kendisine menfaat sağlanmış olan kişi olarak da nitelendirebileceğimiz ilgili kişi

⁷³ 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmi Gazete, Sayı:29796, 09.08.2016.

kuruma ortak olmamakla birlikte aradaki bir bağ sebebiyle bu menfaata sahip olabilmektedir.⁷⁴

Ortaklık payları aynı kişinin elinde olan iki şirket arasındaki karşılıklı veya karşılıksız emsal ilkesine aykırı ticarete ilişkili kişi kapsamında değerlendirme yapılması gerekliliği ortadadır. Aynı kişinin hakim ortak olduğu iki şirketi "kardeş şirket" olarak değerlendirmekte bir mahsur yoktur. İki kardeş arasındaki ticaretteki fiyatlandırma örtülü kazanç dağıtım potansiyeli taşımaktadır. Ancak bazen örtülü kazanç dağıtım o kadar açık olmayabilir. Dolaylı ve dolaysız olarak denenebilecek örtülü kazanç dağıtımında, şirketle bağı ortaklık ilişkisi gibi hemen belli olabilecek nitelikte olmayıp şirkete olan bağı ortak derecesinde olan kişilerle yapılan ticarete de ilgili kişi kapsamında yine değerlendirmeye alınmalı ve dolaylı olarak yapılmaya çalışılan örtülü kazanç dağıtımının önüne geçilmelidir.⁷⁵

Vergi oranlarının yüksekliği ve yapılacak ufak işlemlerle çok yüksek vergiden kaçınma imkanlarının bulunması mükellefleri ortakları üzerinden işlem yapmaktan ziyade ortak olamayan üçüncü kişiler üzerinden bu işlemleri yaparak vergiden kurtulmaya itmektedir. Firmanın ortaklarıyla direk olmasa da onların menfaatine üçüncü kişilerle yaptığı işlemlerin üzerinde önemle durulması gerekir. Şirketin ortağının borcu olan kişiye, şirketin para ödemesi ortak lehine şirket işlemidir. Üçüncü kişiye karşı olan borcun şirket tarafından ödenmesi durumunda, aradaki ilişki ticarete dayalı ve sözleşmeyle bağlantılı olsa dahi TF yoluyla örtülü kazanç dağıtım kapsamında değerlendirilmelidir. Zira borçlu şirket değil şirket ortağıdır ve bu işlemde menfaat sağlayan asıl kişi şirket ortağıdır. Kendi lehine menfaat sağlanabilecek "kurumların ve ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi"lerin şirketlerin direk ortağı olmayan ancak şirketin ortağı olduğu başka bir şirkette ortağı olan gerçek kişiler veya şirketin ortağı olmamakla birlikte o şirkete çalışanlar olduğu 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde bildirilmiştir. İlişkili kişi dışında bir de ilgili kişi kavramı tanımlanarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç

⁷⁴ 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı:26704, 18.11.2007.

⁷⁵ Döndü Kara, Ahmet Vecdi Can, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramının 6728 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi", **İşletme Bilimi Dergisi**, 2017, s.13-33, s.23.

işlemlerinin kapsamı genişletilmiştir. Bordrolu çalışanların emsallerine göre alabilecekleri fazla ücretlerin bu kapsamda değerlendirilmesi kanunun amacının aşılması anlamına gelebilecektir. Kanun koyucunun ilgili gerçek kişiden bordrolu çalışanları kastetmediğini ifade ederek asıl dikkat edilmesi gerekenin ilgili kişilerin, ortak olunan şirketteki gerçek kişi ortaklar olduğunu ifade etmek gerekir. Hizmet sözleşmesiyle çalışıp niteliğinden dolayı emsallerine göre fazla ücret alan bordrolu çalışanların, fazla ücretlerinin gelir vergisi dışında vergilendirilmesine yol açılmamalıdır.⁷⁶

"Kurumun ilgili bulunduğu kurum" ile anlatılmak istenilen şey kurumun kendi ortağı dışında, firmanın ortaklığı olan başka bir şirketteki diğer ortaklarıdır. Bir firma başka bir firma ile ortak ise bu ilişkili kişi olarak değerlendirilirken, bir şirkette ortak olan firmaların başka bir firmada da ortaklıkları olduğunda bu ilişkili durum dolaylı bir boyuta kaymış olur ve ilişkili olma durumu genişlemiş demektir. Kurum eğer bir şahıs şirketine ortak ise diğer ortaklar da ilişkili sayılır. İlişkili kişi kavramı içine kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler de girdiği için, bu ortakların eşleri ile onların üst ve alt soy üçüncü dereceye kadar hısımları, kayın hısımları veya kurum ortaklarıyla "ekonomik ve sosyal olarak" ilişkisi bulunan gerçek kişiler de bu kapsamda ilişkili kişilerdir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almayıp 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde kendisine yer bulan bu düzenleme kanun koyucunun iradesinin sınırlarını zorlayarak genişletilmiş ve bir anlamda fonksiyon gasbına sebep olmuştur. Sınırları ve yoğunluğu belirsiz bir sosyal ve ekonomik ilişki kapsamına girmeyecek kişi çok zor bulunabilecektir ve kapsamı bu kadar genişletebilecek bu tarz ifadelerin uygulamada ciddi sıkıntılara sebep olacağı düşünülmelidir.

"Kurum ortağının ilgili bulunduğu kurum" ortağın hisse sahibi olduğu firmalar ile ilişkide olduğu gerçek kişilerin ortağı olduğu firmalardır. Şahıs şirketlerinde ortaklık ilişkisinde yer alan diğer ortaklar da ilişkili kişi olarak değerlendirilmektedir. Örneğin; bir firmanın ortağının, tüzel kişinin iştiraki olan başka bir tüzel kişiyle yaptığı ticaret, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. Bir firmanın ilgisi konumundaki

⁷⁶ 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı:26704, 18.11.2007.

gerçek veya tüzel kişilerin kendi aralarındaki ilişki ve bir kurumun ortaklarının ilgili bulunduğu kişilerin kendi aralarındaki ilişki de ilişkili kişi kapsamında değerlendirilir.⁷⁷

2.5.3. Kurumların İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi ve Kurumlar

Kurum ortağı olan ilişkili kişilerin, ilgili bulunduğu gerçek kişilerin yanında, kurumlarla da yapılan işlemlerinde ilişkili kişi olarak adledilmeleri söz konusu olabilmektedir. Kurum ortakları diğer kurum ortağı olan gerçek ve tüzel kişilerle ticaret yapabilmektedir. Burada yapılan ticarete gerçek kişi ortağın dolaylı ya da doğrudan ortağı olan yine gerçek kişi ortakla yaptığı işlemler ilişkili kişi ile yapılan işlem olarak nitelendirilecektir. Bir kurumun gerçek kişi ortağının ortağı olduğu şahıs şirketleri veya gerçek kişi ortaklıkları ile yaptıkları işlemler ilişkili kişi olarak değerlendirilmelerine sebep olacaktır. Adi ortaklıklar ve şahıs şirketleri transfer fiyatlandırmasına yönelik değerlendirmelerde gerçek kişi sayıldıkları için bunların ortağı gerçek kişiler de ilişkili kişi sayılmaktadır. Kurum ortağı gerçek kişilerin sosyal ve ekonomik açıdan ilişkisi olduğu gerçek kişiler de yine ilişkili kişi sayılacaktır. Oldukça tartışmalı olan bu konuda sınırın aşılmasında için sosyal ve ekonomik ilişki içinde olan kişilerin kurum üzerinde etkili ve yetkili olması beklenir aksi halde ilişkili kişi olarak sayılmaması gereken pek çok kişi bu kapsama alınmış olur ki kanunun amacı bu değildir.⁷⁸

Kurum ortağı olan kişinin sosyal ve ekonomik olarak yakın ilişki içinde olduğu bir başka gerçek kişi ile yaptığı işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılmaktadır. Kurum ortaklarının ortağı oldukları şahıs şirketlerinin diğer ortakları da ilişkili kişi olarak sayılmaktadır. İlişki kişiler arasında olması gereken ilişkinin nasıl olması gerektiğine yönelik 1 seri nolu TFYG tebliğinde "yakın ilişki" tabirini kullanarak cevap verilmiş olmakla beraber bunu her somut işlem özelinde değerlendirmek en sağlıklı yöntem olacaktır. Vergi idaresi yetkilisi de olan İrfan Vural'a göre; *"...bu değerlendirmede esas alınması gereken kriter, söz konusu ilişkinin, kurum kararı*

⁷⁷ Şanver, a.g.e., s.80.

⁷⁸ Şanver, a.g.e., s.85.

*üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek ve de transfer fiyatlandırmasında aracılık edebilecek derecede yakın olup olmadığıdır.”*⁷⁹

Gerçek kişiler için karışık olan durum tüzel kişiler için daha da karmaşık bir hal almaktadır. Kurumların birden fazla ortağı vardır. Bu ortak olan kurumlar da yine başka adi ortaklıklar veya kurumsal firmalara ortak olabilirler. Bu ortaklıklar içinde yer alan gerçek kişiler ilişkili kişi sayılarak bunlarla yapılacak ticari işlemler de emsal bedel uygulamasına tabi olacaktır. Kurum ortağı olan kişinin başkaları ile başka bir yerde de ortaklık ilişkisi varsa bu ortaklıkların bazıları şahıs şirketleri ve adi ortaklıkların başka kurumlardaki ortakları da ilişkili kişi sayılmaktadır.⁸⁰

2.5.4. Kurumların veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişiler veya Kurumlar

Transfer fiyatlandırmanın tespiti yapılırken, kurumların veya ortaklarının bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi ve kurumlar ile yapılan işlemlerde emsaline uygun fiyat belirlemek oldukça güçtür. Uygun fiyat oluşturulurken ülkeler arasında ya da şirketler arasında bile farklılıklar gözlemlemek olağandır. Uygun fiyat belirlenirken rekabet şartları, piyasa koşulları, vergi oranları, karlılık durumları, nakit akış durumları ve döviz kurları gibi oldukça fazla değişken bir araya gelerek fiyatın belirlenmesini etkilemektedir.⁸¹

Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer verilen doğrudan veya dolaylı bağlı olma veya nüfuzu altında bulundurma şeklinde ifade edilen irtibat, aslında gerçek firma ortağı olmayıp asıl firmanın etkisi ve denetimi altında olan gerçek kişi veya kurumları ilişkili kapsamına alan bir çerçeveyi ifade etmektedir. Kendilerinin şirketle ortaklık, akrabalık, hısımlık gibi bir bağları olmamasına rağmen transfer

⁷⁹ 1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı:26704, 18.11.2007.

⁸⁰ Şanver, a.g.e., s.90.

⁸¹ Mesut Koyuncu, **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2005, s:367.

fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ilişkili kişi olarak nitelendirilen bu kişilerin durumu dolaylı veya dolaysız olarak işlem yapılan kişi ya da firmanın etkisi veya denetimi altında olmasından dolayıdır. Burada sorulması gereken soru, hangi kişilerin bir kurumu etki ve denetimi altına alacağıdır. Normal şartlarda ilişkili kişi olmayacak olan bir firmanın yönetim kurulu başkanı ve üyeleri, genel müdür ve benzeri üst düzey yetkilileri aralarında ortaklık ilişkisi olmasa bile o firmanın aldığı kararlara etki etme gücü olduğundan, bu kişilerin ortaklık veya akrabalık ilişkisi olan bir başka firmayla yapılan işlemleri de ilişkili kişi muamelesi görecektir.⁸²

Şirketlerin amacının gelirlerini arttırmak olduğu bir düzende, firmanın yönetim kurulu başkanı ve üyeleri, genel müdür ve benzeri üst düzey yetkilileri de gelirlerini arttırmak için ticari ilişkilerinde yaptıkları mal ve hizmet satışlarını ilişkili şirketlere yapabilmektedir. Mal ve hizmet satışını yapanlar transfer fiyatlandırması yaparak gelir elde etmiş olmakla birlikte, ayrıca hizmetten yararlanan taraf da kendisi için maliyet kalemi oluşturmuş olacaktır. Bu nedenle transfer fiyatlandırması ana işletme ve bağlı işletmelerin kârlılıklarını etkilemektedir ve yönetsel başarıları da belirleyen faktörlerden sayılmaktadır.⁸³

Kontrol altında olma durumu belirtilen örneklerle sınırlı olmayıp olayın özelliğine göre birbirlerine bağıllık ve kontrol özelliği belirtilmek suretiyle bu işlemler de ilişkili kişiler arasında yapılmış sayılabilecektir. Bu noktada dikkat edilecek husus aslında firmanın işlemi gerçekleştiren kişilere olan bağıllığı ve onlardan bağımsız karar verebilme durumudur. Mal tedarikinde devamlı aynı kişiden mal alınması o kişiye nüfuzu altında olunması ve ona bağımlı olunmasına sebep olacağı için o kişiyle yapılan işlemlerin ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmesi gerekebilecektir. Bu kapsamda üzerinde durulması gereken bir diğer konu ise ülkemizde de yaygın olan bayilik uygulamalarıdır. 1 seri nolu TFYG Tebliği iki kişi arasındaki ticari ilişkinin sadece bayilik kapsamında gerçekleştiriliyor olması ve bununla sınırlı olması halinde ve bu kapsamda yapılan ticari işlemlerin ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyeceğini, bu kişiler arasında bayilik anlaşması dışındaki

⁸² Şanver, **a.g.e.**, s.95.

⁸³ Tunç Köse, Emrah Ferhatoglu, **Transfer Fiyatlandırma (Üretim İşletmelerinde Bir Uygulama)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s.5.

işlemleri bayilikteki bağımlılık ve etkiye açık durum nedeniyle ilişkili kişi kapsamında değerlendirileceğini aktarmıştır.⁸⁴

Bayilik ve distribütörlük konularında OECD düzenlemeleri ve KVK hükmünde ortak ifade olarak geçen "kontrol altında olma" ifadesinden ne anlaşılması gerektiği konusunda tereddütler de vardır. Kontrol altına alma tabirinin ne anlama geldiği, kontrolün ölçüsünün ne olduğu ve sınırları konusunda yaşanan tereddütler, uygulama farklılıklarına da yansımıştır. Kanunun daha anlaşılır olması için çıkarılan 1 seri nolu TFYG tebliğinde ise *"işletmelerin kullandığı girdilerin sürekli olarak aynı kişilerden sağlanması ya da alışlarının ve/veya satışlarının büyük bir kısmını aynı kurumdan yapması durumunda kontrol altında"* olabileceklerinden söz edilmektedir. Tebliğde söz edilen ihtimalli durum bu konunun istisnalarının da olabileceği şeklinde yorumlanmıştır. Bu kapsamda bayilerin bayiliklerini yaptıkları kurumlarla bayilik dışı işlemler yapmamaları gerektiği ifade edilmiş aksi halde bayilik kapsamındaki işlemlerin de bundan zarar göreceği ve ilişkili kişi kapsamına alınmasına sebep olabileceği ifade edilerek bayilerin sadece bayilikle sınırlı ticari işlemlere yoğunlaşmaları istenilmiştir. Bayilerin durumunda var olan netlik distribütörler hakkında ortaya konulamamıştır. Bayilerin üstünde daha geniş coğrafi alanda bir markanın veya bir ürün grubunun tek pazarlama yetkisini alan distribütörlerin çalışma modelleri, bayilere göre bir üst segmenti ifade etmektedir.⁸⁵

Distribütörlerin tebliğde yapılan açıklamalar sonucu ilişkili kişi sayılması, kanunun amacını aşan bir yoruma ve ona dayanılarak yapılan işlemlerin tartışılır olması anlamına gelecektir. Kanunun aradığı "kontrol altında olma" ifadesindeki kasıt, firmaların aralarındaki ticari ilişkideki sınırlardır. Distribütörlerin ana firmayla yaptıkları anlaşmanın sınırlarına bakılmaksızın tüm işlemleri yönünden ilişkili kişi sayılmaları, bayilere sağlanmayan anlaşma dışı işlemler yönünden bağışıklık hakkının distribütörlere sağlanmadığı, dolayısıyla bir haksızlığa sebep olduğu düşünülebilir. Tebliğ'de *"kurumun ekonomik ve ticari kararlarını doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyecek şekilde sürekli bir iktisadi ilişki veya devamlı borç para*

⁸⁴ Şanver, **a.g.e.**, s.131.

⁸⁵ 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı:26704, 18.11.2007.

verme ya da alma ilişkisi içinde bulunduğu gerçek kişi veya kurumların” transfer fiyatlandırması kapsamında ilişkili kişi olacağı ifade edilmiştir. Bayilerin bayilik sözleşmesi ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeleri için yeterli değilken, distribütörlerin sadece sözleşme yapmış olmaları ve bunun ilişkili kişi olarak sayılmaları için yeterli görülmesi tebliğ ile kanunun amacının dışına taşındığını göstermektedir. Oysa kanunun kendisine rehber edildiği OECD düzenlemelerinde bu anlama gelebilecek bu farklılığı izah edecek bir ifadeye yer verilmemiştir. Distribütörlerin gereksiz yere transfer fiyatlandırması raporu hazırlamalarına sebep olacak olan bu tebliğ düzenlemesi mükellefler açısından zaman ve kaynak israfı anlamına gelecektir. Vergi idaresi açısından da distribütör firmaların emsal fiyatının bulunmasındaki zorluk ve veriye ulaşma sıkıntısı, ayrıca bunların ilişkili sayılması sonrası işlemleri de zora sokmaktadır. OECD ve KVK düzenlemelerinin aksine bayiler ile distribütörlerin ilişkili kişi olma koşullarındaki farklılık fiili uygulamada da sıkıntılara sebep olmaktadır. Ayrıca kanunun lafzında olmayan bir durumun tebliğ ile genişletici yorumla uygulamaya sokulması hukuki olarak da sakıncalı bir durumdur.⁸⁶

Nüfuzu Altında Bulundurmak Kavramı: İlişkili kişi, kurumların, kurumları veya ortaklarının, katıldığı gerçek kişi veya kurumla veya onun yönetimi, denetimi veya sermayesi ile doğrudan veya dolaylı olarak ilişkili olan gerçek kişi veya kurumu ifade etmektedir. Akrabaların ve akrabaların türlerini içeren eşler, ortaklar veya eşlerin, alt kısmın ve üçüncü derecenin de ilgili kişiler olduğu açıktır. Bakanlar Kurulu⁸⁷ tarafından ilan edilen ülkelerdeki veya bölgelerdeki kişilerle yapılan tüm işlemlerin, gelirin elde edildiği vergi sisteminin, vergi kurumları tarafından oluşturulan vergi sistemi ile aynı düzeyde olup olmadığı, ilgili kişilerle yapılmış sayılmaktadır.⁸⁸

⁸⁶ Cihan Deligöz, “Distribütörlerin İlişkili Kişi Tanımına Dahil Edilmesinin Hukuki Durumu ve Neticeleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 2014, S.264, s.75.

⁸⁷ Bakanlar Kurulu ibaresi 700 sayılı KHK'nın 173. maddesiyle değişmiş ve Cumhurbaşkanı olarak yenilenmiştir. Yürürlük: 09.07.2018.

⁸⁸ İrfan Vural, **Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu**, Ankara, Gelirler Kontralörleri Derneği Yayıncılık, Ocak 2009, s:678..

2.5.5. Ortakların Eşleri, Ortakların veya Eşlerinin Üstsoy ve Altsoyu, Üçüncü Derece Dahil Yansoy Hısımları ve Kayın Hısımları

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunun önemine binaen sadece şirket sahiplerinin ve ortaklarının değil onların eş ve yakın akrabalarıyla olan işlemler de bu kapsamda değerlendirilmeye alınmış ve vergi güvenliği sağlanmaya çalışılmıştır. Bu firmanın ortaklarının eşleri, firma ortakları ile eşlerinin üst ve altsoyları ile 3. dereceye kadar yansoy hısımları ile kayın hısımları da ilişkili kişi olarak kabul edilecek ve yapılan işleme emsal kıstası uygulanacaktır. Medeni Kanun kapsamında resmi nikahlı eşin "eş" olarak kabul edileceği, düzenlemede evlilik bağı sona erse bile bu kapsamda ilişkili kişi konumu devam etmektedir. Anne babanın birinci derece, kardeşlerin ikinci derece sayıldığı medeni kanun hükümleri çerçevesindeki kan hısımlığı basamakları, yeğenleri de kapsayacak şekilde ilişkili kişi sayılmalarına sebep olmaktadır. Bu kapsamda; ortakların eşleri, anne, baba, büyükanne, büyük baba, çocuk, torun, torun çocuğu, eşin kayınpederi, kayınvalidesi ve bunların üst soyu üvey çocuk ve altsoyu, kadeşleri, kayınbirader ve baldızları, yeğenleri, amca, dayı, hala, teyzeleri ilişkili kişi kapsamındadır. İlişkili kişi düzenlemeleri sıkı kurallara tabi olup genişletilmesi ciddi sıkıntılara sebep olabilecektir. Yukardakilerin dışındaki akrabaların veya hısımların ilişkili kişilerin dışında olduğuna şüphe yoktur. Bu anlamda kuzenlerle yapılan işlemler ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmez. Zira kuzen dördüncü derece yansoy hısım olarak kanunun çizdiği sınırlar dışındadır.⁸⁹

2.5.6. Bakanlar Kurulunca İlan Edilecek Ülkelerde ve Bölgelerde Bulunan Kişiler

Vergi oranlarının yüksek olması ve transfer fiyatlandırması yöntemiyle ilişkili kişilerle yapılan işlemlere getirilen kısıtlamalar, mükellefleri vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelerle ticaret yapmaya itmiş ve bu şekilde vergiden kaçınmaya yöneltmiştir. Vergi mükelleflerinin bu hamleleri üzerine vergi idareleri de bunun da önünü kesmek için yeni düzenlemeler getirmişlerdir. Ülkemizde KVK'da yer verilen

⁸⁹ Deligöz, a.g.e., s.76.

ilişki kişiler dışında, Bakanlar Kuruluna⁹⁰ yetki verilerek belirlenecek ve ilan edilecek ülkeler ve bölgelerle yapılan işlemlerin de ilişkili sayılan kişilerle yapılmış sayılacağına ilişkin düzenlemeyle vergi matrahı güven altına alınmaya çalışılmıştır. Bakanlar Kurulu, ilan edeceği bu bölge yada ülkelerde vergi şartlarını ve kendi mükelleflerinin bu yerleri tercih sebeplerini dikkate alarak kendi vergi gelirlerini azaltmaya yönelik bu girişimlerin önüne geçmeye çalışmış olmaktadır. Bakanlar Kurulunca bu kapsama alınan bölge ya da ülkede bulunan tüm firmalar ve kişilerle yapılan işlemlerin aralarında herhangi bir bağlantı olmasa bile ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır. Bu kapsama alınan ülke ya da bölgedeki kişilerin mükellef olan kişiyle herhangi bir akrabalık veya ortaklık ilişkisinin olmasına gerek yoktur.⁹¹

⁹⁰ Bakanlar Kurulu ibaresi 700 sayılı KHK'nın 173. maddesiyle değişmiş ve Cumhurbaşkanı olarak yenilenmiştir. Yürürlük: 09.07.2018.

⁹¹ Deligöz, **a.g.e.**, s.77.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İLİŞKİLİ KİŞİLERLE YAPILAN İŞLEMLER VE SONUÇLARI

3.1. İlişkili Kişilerle Yapılan İşlemler

Mükelleflerin ilişkili olduğu kişilerle yaptığı işlemler genel hatlarıyla aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır. İlişkili kişi işlemleri ana firma ile ilişkili olduğu firma veya kişilerle yaptığı işlemleri ifade etmektedir.

3.1.1. Şirket Çalışanları ve Ortaklarıyla Yapılan İşlemler

Şirket çalışanlarının ücret ödemeleri ve ücret dışı yapılan ödemelerinin emsale uygunluk kapsamında değerlendirilmesi ve şirket çalışanı olmayan kişilere sağlanacak imkanlardan daha elverişli imkanların tanınmaması gerekmektedir. Personele yapılacak ayrıcalıklı imkanlar transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirilebilmektedir.

Şirketlerin bünyesinde çalışan personelin aynı zamanda bu şirketin müşterisi olabilme durumunda yapılacak ticari işleme bağlanacak sonuç tartışma konusu olabilecektir. Özellikle bankalarda çalışıp, banka personeli olarak bu bankalardan konut, taşıt ve ihtiyaç kredisi kullanan personelin durumları tartışılmalıdır. Bankaların personeline verdikleri kredilerle ilgili sınırlamalarda öncelikle Bankacılık Kanunu hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.¹ Bu kapsamda banka çalışanlarına piyasada diğer müşterilere sağlanan faiz oranlarından daha düşük faizlerle verilen kredilerin emsallere uygunluk açısından sakıncalı uygulamalar

¹ Bankacılık Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca "bankalar, yönetim kurulu üyelerine, müdür ve yardımcılara ayrıca mensuplarına; bunların eş ve çocuklarına; tek başlarına ya da birlikte sermayesinin %25 ve fazlasına sahip oldukları ortaklıklara ve bunlar dışında mensuplarının kurduğu sandık, dernek ve vakıflara her ne sebeple olursa olsun nakdi ve gayri nakdi kredi veremezler". Fakat hayatın normal akışında olağan personel taleplerini karşılayabilmek için bir takım istisnalar da getirilmiştir. Banka çalışanlarına ve eş ve çocuklarına aylık net ücretleri toplamının beş mislini aşmayacak şekilde kredi verilmesine imkan tanınmıştır. Banka çalışanlarına verilecek kredilerde piyasa koşullarından daha uygun şartlarda kredi verilmesinde net ücretin belirli bir katı olarak belirlenen sınırlamalara uyulması halinde mümkün kılınmıştır. (Mehmet Batun, "Bankaların, Çalışanlarına Düşük Faiz İle Kredi Kullandırmaları, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımıdır", **Yaklaşım Dergisi**, Mart 2009, S:195, (çevirimiçi), <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9773>, 02.04.2018.

olduğu değerlendirilmektedir. 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nde verilen örneklerde dikkate alınan, sadece kredi değil tüm bankacılık işlemlerini kapsayan uygulamalar sonucu karşılaştırılabilirlik veya diğer yöntemler kullanılarak bulunabilecek emsallere aykırı işlemlerin düzeltilmesi gerekliliğidir.²

Gerek banka gerekse diğer şirketlerde çalışanlara yapılan işlemler emsale uygun bulunmadığında, personele tanınan imkanların örtülü sermaye aktarımı olarak değerlendirilip, dağıtılan kazancın örtülü kazanç olarak, şirketin hesap dönemi sonundaki kar payına eklenmesi gerekmektedir. Vergi kesintileri, dağıtılan bu kar payları eklendikten sonra elde edilen tutarların üzerinden hesap edilecektir.³

Şirket personeli olarak ücret ve ilave menfaatler karşılığı çalışanlara sağlanan menfaatlerin üçüncü kişilere sağlanan bedellere göre emsal olarak daha az veya fazla olması kar payı dağıtımını olarak değerlendirilebilir. Aynı şekilde bankaların da özellikle kredi faiz uygulamalarında personellerine olumlu avantaj sağlayan uygulamaları KVK kapsamında indirim konusu yapılamayacak bir gider olarak düşünülmelidir.⁴

3.1.2. İlişkili Şirketlerde Grup İçi Hizmetler

Ekonomideki değişimler ve ölçek ekonomisinden kazançlı çıkabilmek için, holding veya grup şirketi olarak adlandırabileceğimiz şirketler arasındaki ticari ilişkilerde sadece o ticari işleme değil grup veya holdingin genel menfaati doğrultusunda hareket edilebileceği unutulmamalıdır. Gerek yeni şirket kurulumu gerekse satın alma şekliyle genişleyen bu grup şirketleri arasındaki ticari şirketler özel önem arz etmektedir. Grup şirketlerinin kendi aralarındaki ticari işlemlerinin transfer fiyatlandırması anlamında ilişki kişi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Zira aynı holdingin farklı birimleri tarafından kontrol edilebilen ve holding

²1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı:26704, 18.11.2007.

³Batun, a.g.e.,

⁴Ali Zekeriyâ Özmen, “Şirket Ortaklarının Sermaye Taahhütlerini Vadesinde veya Hiç Ödememeleri Durumunun Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Temmuz 2016, S:419, s:162.

menfaatleri çerçevesinde yönlendirilebilen bu şirketlerin her biri grup şirketi olarak ilişkili kişi vasfındadır.⁵

Grup şirketlerinin kendi bünyelerindeki şirketlerle yaptıkları fiyatlandırmalar transfer fiyatlandırması uygulamasının odak noktasını da oluşturmakta ve emsallere uygunluk kriteri bu işlemlerde özellikle gözetilmek durumundadır. Holding ya da benzeri şirket gruplarına ilişkin olarak ortak masrafların akıbeti de tartışma konusu olmuş ve tebliğler vasıtasıyla konuya açıklık getirilmeye çalışılmıştır. Gelir idaresinin konuya yaklaşımı *"ortak masraflara katılım için ödenen tutarların gider olarak kabul edilebilmesi için, hizmetten yararlanan şirketlerin söz konusu hizmete gerçekten ihtiyaç duymaları, hizmetin kesinlikle fiilen sağlanmış olması ve söz konusu hizmet için mutlaka fatura düzenlenmesi"* gerekliliği ifade edilmiştir.⁶

Buradaki önemli husus; fiilen hizmetin sağlanıp sağlanmadığının kontrolü için emsallere uygunluk ilkesi gereği grup içi hizmeti alan üyelerin ticari durumlarındaki değişmeye odaklanılmasıdır. Grup şirketleri genel kar maksimizasyonunu artırmak amacıyla kendi içlerinde yaptıkları ticari işlemlerde özellikle vergi oranları farklı ülkelerde yer alan birimleri üzerinden operasyon yapma düşüncesindelerken, gelir idareleri de bu hamlelere karşın, grup şirketlerinin emsal kıstasına aykırı tüm işlemlerini transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç kapsamına almışlardır. Farklı fiyat uygulanması ve bunun sonucunda hazine zararı oluşması kanunen zaten yasaklanmışken zaman içinde hazine zararı oluşmamış olsa bile emsale aykırı fiyattan işlem yapılması kanunen caiz görülmemiştir.⁷

Transfer fiyatlandırmasında en çok söz konusu olan yurt dışındaki şirketler ve onlarla yapılan işlemler olsa da bu gereklilik şart değildir. Grup şirketleri için gerekliliği ispatlanmış herhangi bir mal veya hizmet için giderleştirme yapılabilmesi için sadece o şirkete fatura edilmiş olması veya buna mukabil ödeme yapılmış olması

⁵ A. Feridun Güngör ve Hakan Orhan, "Transfer Fiyatlandırması Açısından Grup İçi (Holding) Yönetim Hizmetleri-I", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2009, S:201, (çevirimiçi), <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=10431>, 13.03.2019.

⁶ 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı:26704, 18.11.2007.

⁷ Yavuz Akbulak, "Halka Açık Anonim Şirketler Bakımından Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımının Değerlendirilmesi", **Mali Pusula**, 2006, S:24, s:140.

yeterli değildir. Bu hizmetlerde bedeli ödeyen şirket açısından bu hizmetin gerekliliği de sorgulanmalıdır. Sonuç olarak grup şirketleri arasında gerçekleştirilen tüm mal ve hizmet satışlarının karşılığı oluşan fatura bedellerinin emsallere uygunluk ilkesi gereği farklılık arz etmemesi gerekmektedir. Vergi uygulaması yönünden vergi tarhiyatının konusuna girebilecek bu farklılıklar şirketler açısından dağıtılmış kar payı sayılacak ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı oluşumuna sebebiyet verecektir.⁸

Grup şirketlerinin ticari işlemleri arasında üzerinde özellikle durulması gereken bir konu da bu şirketler arasındaki finansal fon sağlamaya yönelik aktarımlardır. Bazen finansal olarak güçlü olanın zayıf olana sermaye aktarımı şeklinde veya kredibilitesi yüksek olanın aldığı krediyi ihtiyacı olan grup şirketine yönlendirmesi şeklinde ortaya çıkabilen bu durumun transfer fiyatlandırması açısından üzerinde durulmalıdır. KVK'ya göre *"kurum ortaklarının ya da ilişkili kişilerinin, banka ve benzeri finans kuruluşlarından ya da sermaye piyasalarından alarak aynı şartlarda kısmen veya tamamen kullandıkları borçlar örtülü sermaye sayılmamaktadır."* Burada dikkat edilmesi gereken husus sağlanan finansmanın aynı koşullarda transferi konusudur. Eğer koşulların aynı olması halinde bu transferin mal ve hizmet ticaretine konu olan bir işlem gibi değerlendirilmesi gerekecektir. Kredi aktarımlarının aktaran açısından bir maliyet olup olmadığı, aynı koşullarda aktarılıp aktarılmadığı önem taşımaktadır. Aynı şartlarda kullanılan kredilerin finansman temini olmadığı, olmayacağı ve ilave vergi mükellefiyeti doğurmayacağı yönünde mahkeme kararları mevcuttur. Gelir idaresinin de buna karşı tam aksine görüşleri olduğunu da bildirmekte fayda vardır. Gelir idaresinin aynı koşullarda aktarılan krediler için kdv doğmayacağı ancak yansıtılan ilave masraflar için kdv doğacağı şeklinde görüşleri mevcuttur.⁹

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca 2012'de verilen bir özelve göre; *"bankalardan alınan kredinin aynı faiz oranı ve masrafları ile grup içi bir firmaya*

⁸ Eyyup İnce, "Yurtdışı Grup Firmaları İle Yapılan İşlemlerde Transfer Fiyatlandırması ve Kurumlar Vergisi Tevkifatı Açısından Değerlendirme", **Vergi Sorunları**, Mayıs 2015, Sayı:320, s:31.

⁹ Burak Cangir ve Fatih Dakmaz, "Grup Şirketlerinde Birebir Kredilerin Transfer Fiyatlandırması Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları**, Şubat 2014, S:305, s:98.

kullandırılması işlemi finansman hizmeti" olarak sayılmıştır. Söz konusu finansman hizmetinin ilişkisiz kişilerle gerçekleştirilmesi durumunda verilen bu hizmet karşılığı ilişkisiz kişiden bir bedel talep edileceğinden aynı hizmetin ilişkisiz kişiye verilmesi durumunda da bir bedel talep edilmesi mümkündür. Yani grup içi şirketlerin birinin bir bankadan çektiği krediyi aynı faiz ve masraf oranlarıyla ilişkili kişilere vermesi durumunda bunun bir finansman hizmeti sayılacağı ve oluşan bedellere ilişkin transfer fiyatlandırması hükümlerinin uygulanması gerekeceğini ifade etmektedir.¹⁰

3.1.3. Halka Açık Anonim Şirketlerin İşlemleri

Ülkemizde şirketlerin çok değişik sebeplerle halka açılma isteği içinde oldukları bilinmekle birlikte özellikle grup şirketlerinden halka açık olanlarının halka açık olmayan diğer şirketlerle ilişkili kişi kapsamında yapacakları işlemlerin üzerinde özellikle durmak gerekir. Halka açık bir şirketin hesap dönemi sonunda kendisinde kalması gereken dönem kazancının pay dağıtımı olmaksızın ilişkili kişilere aktarılacak vergi matrahının azaltılması sıklıkla görülen bir durumdur. Örtülü kazanç dağıtımı kar payı transferi olmaksızın şirketten "hortumlamanın" bir yolu olarak görülmektedir.¹¹

Anonim şirketler icra ettikleri faaliyetler ve bunların sonuçları bakımından ortaklarından ayrı bir hukuk süjesi olarak ehliyet sahibidir. Gerek şirket ortaklarının gerekse diğer ilişkili kişilerin bu dönem kazançlarında sınırlı hakları vardır. Dağıtılmamış karlar üzerinde manipülasyon yapılarak kanunlarca dağıtılması gereken kişilerden başkasına aktarılması yapılabilmektedir. İşte kanunlarca öngörülmeşen şekil ve tutarlarda kazancın şirket tüzel kişiliği dışında üçüncü kişilere aktarılmasına, örtülü kazanç aktarımı denilmektedir. Ekonomik olarak gerçek ancak hukuki olarak gerçek dışı kar dağıtımı yapılarak gerçekleşen örtülü kazanç transferi, hukuken yasaklanmış bir işlemdir.¹²

Sermaye piyasalarının en önemli aktörlerinden halka açık anonim şirketlerin kar dağıtımı ve ilişkili kişilerle yapılan işlemleri üzerinde özellikle durulması

¹⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 08.08.2012, B.07.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2472 Sayılı Özelge.

¹¹ Kızılot, **a.g.e.**, s.210.

¹² Sahir Erman, **Şirketler Ceza Hukuku VII**, İstanbul, 1993, s.59.

gereken bir durumdur. Anonim şirket kavramı, *"şirket sermayesinin belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız şirket tüzel kişiliğinin kendi malvarlığı ile sorumlu olduğu, pay sahiplerinin yalnızca taahhüt ettikleri sermaye paylarından ve ancak şirkete karşı sorumlu oldukları şirket tipini"* ifade etmektedir. Anonim şirketlerde kendi içlerinde halka açık ve kapalı olmak üzere kısımlara ayrılmaktadır.¹³

KVK açısından transfer fiyatlandırması yoluyla gerçekleştirilen bir faaliyet olan örtülü kazanç aktarımında, hukuki olarak transfer fiyatlandırması yoluyla gerçekleştirilen işlemler haricindeki işlemleri örtülü kazanç aktarımı olarak kabul etmemek gerekir. Dolayısıyla transfer fiyatlandırmasında dikkat edilmesi gerekli olan ilişkili kişi tanımlamasının ve bunlarla yapılan işlemlerin halka açık anonim şirketler açısından dikkatle irdelenmesi gerekmektedir. Şirkete ortak kişilerin şirket karından belirli miktar ve oranda getiri beklentisi olduğu muhakkaktır. Ancak bu getirinin dağıtılabilmesi için şirketi bağlayan belirli dağıtım kuralları mevcuttur. Şirket ortak ve yöneticileri ile çalışanları arasında olduğu kadar halka açık şirketler açısından hisse senedi sahibi paydaşlar açısından da bir menfaat dengesinin kurulması gerekmektedir. Kurulan bu dengeye rağmen bazı kişiler bu kuralları dolanmak suretiyle örtülü yollara başvurmakta ve kazancı kendilerine aktarmanın çabası içinde olmaktadır. Yapılan bu örtülü işlemler *"farklı fiyat, ücret, bedel veya şartlar içeren anlaşmalar veya ticari uygulamalar yapmak veya işlem hacmi üretmek gibi işlemlerde bulunmak"* şeklinde olabilmektedir.¹⁴

Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan ayrı olarak sermaye piyasasında şirketler sadece yaptıkları işlemlerden değil yapmadıkları ancak yapmaları gereken işlemlerden dolayı da örtülü kaynak aktarımında bulunabilirler. Kanunda yer alan *"kârlarını ya da malvarlıklarını korumak veya artırmak için yapmaları beklenen faaliyetleri yapmamaları"* şeklinde ifade edilen beklenti, sadece işlemleri değil davranışları da kapsayan ve oldukça geniş kapsamlı sorumluluk yükleyen bir düzenlemedir. Sermaye piyasasındaki şirketlerin normal işletmelere göre daha

¹³ Özlem Karaman Coşgun, **Anonim Şirketin Temel Nitelikleri ve Kuruluşu, Şirketler Hukuku**, Ed. Sami Karahan, Konya, Mimoza Yayınları, 2012, s.323.

¹⁴ Kızılot, **a.g.e.**, s.212.

dikkatli ve dirayetli davranmasını icap ettiren bu düzenlemeler örtülü kazanç ve dolayısıyla ilişkili kişi kavramına biraz daha farklı bakılmasına sebep olmaktadır. Sermaye piyasasına yönelik kanuni düzenlemelerden anlaşılan, örtülü kazanç doğurabilecek işlem unsurunun geniş olmasının her türlü ticari işlemin türü ve konusu bakımından kısıtlama olmaksızın örtülü kazanç yasağı kapsamına girmesine sebep olabileceği anlamına gelmektedir.¹⁵

Kanunda sayılan belli prensiplere uygun olmayan işlemler üzerinden şirketle ilgisi olmayan 3. kişilere sağlamadığı belirli menfaatleri ilişkili kişilere sağladığı iddiası, bu şirketlerin örtülü kazanç aktarımı yaptığını göstermektedir. KVK çerçevesinde kullanılan emsallere uygunluk kriteri dışında SPK piyasa teamüllerini, ticari hayatın basiret ve dürüstlük ilkeleri çerçevesindeki uygulamalarını da incelemektedir. Yapılan işlemin adil ve dürüst yapılmış olmasını isteyen düzenleyiciler bunun denetimini de sürekli yapmaktadırlar. Yapılan denetimlerde sadece kanunun lafzındaki ifadelere göre değil gerçek piyasa koşullarında işlemin şirket menfaatine en uygun şekilde tespit edilip edilmediği ve bunun değerlendirmesine de dikkat edilmeye çalışılmaktadır. Şirketlerin her türlü alternatifler arasından, gerekli özen ve dikkati göstererek seçimde bulunduklarını ispatlamalarının istendiği sürece emsallere uygunluk kriterine uygunluğu aşan bir yanı olduğu düşünülmektedir. Kanundaki kriterlere uygunluk işleminin uygun şartlar içinde olabilecek en iyilerden birisi olduğunu ispatlamayacağı için şirketlerin kanundaki kriterleri de aşan adil ve dengeli bir seçimde bulunmaları beklenmektedir.¹⁶

Halka açık olmayan şirketlerin hazine zararına uğratmadıkları sürece ilişkili kişilerle yapılan işlemlerden dolayı önemsenmeyen ticari işlemleri, halka açık olan şirketlerde kar payı beklentisi içindeki ortakların zararına sebep olacağı için SPK kapsamında özenle yapılmalıdır. Mali tablolarına güvenilerek hissesi alınan halka açık şirketin, doğruluk ve dürüstlük ilkeleri gereğince kendi ortaklarının beklentilerine cevap verme yükümlülüğü vardır. Sadece diğer grup şirketleriyle yapılan ilişkili kişi bazlı işlemler dolayısıyla hazine zararı oluşmasa bile ortakların

¹⁵ Kızılot, **a.g.e.**, s.215.

¹⁶ Coşgun, **a.g.e.** s.325.

paylarına zarar vereceği için bu tarz işlemlere SPK gereğince bağlanan faizi ile birlikte iade yükümlülüğünün gerekli denetimler sonucu işletilmesi gerekmektedir.¹⁷

3.1.4. Bayi ve Distribütörler ile İlişkiler

Transfer fiyatlandırmasının en tartışmalı konularından birisi ilişkili kişi tanımı ve bunun geniş tutulmasıyken, ilişki kişi içindeki en tartışmalı konulardan birisi de bayi ve distribütörlerin durumudur. Transfer fiyatlandırmasının model alındığı OECD düzenlemelerine göre geniş bir çerçeve çizilen ilişkili kişi için ülkemizde de çerçeve oldukça geniş tutulmuştur. Ülkemizde ayrıca bazı kavramlara verilen anlamlar var olan genişliğin daha da geniş yorumlanmasına sebep olmakta ve kanun koyucunun iradesinde olmadan tebliğ ve genelgelerle kapsamın genişletilmesine sebep olabilmektedir. Distribütörlerin durumu tam olarak da budur.¹⁸

İlişkili kişi sayılmalarına kanun veya yönetmelikle değil de tebliğdeki bir örnek üzerinden karar verilen distribütörlere ilişkin olan ilgili kişi veya kurumun, nüfuzu altında olmaktan dolayı bu ilgili kurulmaktadır. 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'in 3.1.3-Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar başlıklı bölümünde; nüfuzu altında olmaktan kastın açıklandığı örnekte şu ifadeler yer verilmiştir: *“imalat faaliyeti ile uğraşan (A) Ltd. Şti.’nin sürekli olarak aynı gerçek kişiden sağladığı girdileri kullanması ya da alışlarının ve/veya satışlarının büyük bir kısmını aynı kurumdan yapması durumunda da söz konusu şirketin ilgili gerçek kişi/kurumun nüfuzu altında olduğu kabul edilebilir.”*¹⁹

Aynı konuda yapılan bir diğer açıklama ise bayiler ile ilgilidir ve aynen şöyledir: “Bir gerçek kişi/kurum ile bir başka gerçek kişi/kurum arasında olağan ticari faaliyet çerçevesinde sadece bayilik ilişkisinin bulunması durumunda söz konusu gerçek kişi veya kurumlar bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecek, bayiliğin

¹⁷ Akbulak, **a.g.e.**, s:143.

¹⁸ Coşgun, **a.g.e.**, s.330.

¹⁹ Akbulak, **a.g.e.**, s.145.

konusunu oluşturan mal ve hizmet alım satımları dışındaki işlemler bakımından ise ilişkili kişi kapsamında değerlendirilebilecektir. Ayrıca bayilik ilişkisi dışındaki başka bir nedenle ilişkili sayılan kurum veya kişiler arasında bayiliğe ilişkin mal ve hizmet alım satımı bakımından da ilişkinin varlığı kabul edilebilecektir.”²⁰

2 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'nde distribütörler ile ilgili ise aşağıdaki örneğe yer vererek ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.²¹

“Almanya’da bulunan (A) şirketi Türkiye’de yerleşik (B) şirketine motorlu araç ve yedek parça satmakta olup (B) şirketi söz konusu ürünlerin Türkiye’ye ithali ile yurt içine satış hakkına sahip bulunmaktadır. (A) şirketi ile Türkiye pazarında dağıtıcı (distribütör) olarak faaliyette bulunan (B) şirketi ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Yurt dışında bulunan şirketin Türkiye pazarında bir veya birden fazla dağıtıcı ile alım-satım faaliyetinde bulunması durumu değiştirmeyecektir. Dolayısıyla aralarında ortaklık ilişkisi bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, yurt dışında bulunan bir kurum ile Türkiye’de dağıtıcı olarak faaliyette bulunan kurum ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Öte yandan (B) şirketinin, (A) şirketinden aldığı motorlu araç ve yedek parça satışını Türkiye’de yirmibir ilde bulunan bayileri aracılığıyla gerçekleştirmesi durumunda, (B) şirketi ile bayileri, bayiliğin konusunu oluşturan işlemler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir.”

Bayi ve distribütörlerin ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmelerine sebep olan etken hem OECD hem de KVK'da ilişkili kişi tanımında yer alan “kontrol altında olma” ifadesidir. Kontrol altında olmadan neyin kastedildiğini açıklanmasının beklendiği tebliğde bir işletmenin girdilerinin devamlı aynı kişilerden sağlanıyor olmasının aynı zamanda alışlarının ve satışlarının büyük kısmının aynı kişilerden yapılıyor olmasının "kontrol altında olma" anlamına gelebileceği ifade edilmiştir. Ancak tebliğ bu konuda bayiler ve distribütörler arasında bir ayrım yaparak, bayilerin tüm alışlarını aynı kişiden yapmış olmalarının bayilik ilişkisi anlamında onları ilişkili kişi yapmayacağı bayilik ilişkisi dışındaki alış satışlarda ilişkili kişi

²⁰ Akbulak, **a.g.e.**, s.148.

²¹ 2 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı:26855, 22.04.2008.

sayılacakları vurgulanmıştır. Bayi ile distribütörün her ikisi de belirli bir coğrafi alanda belirli ürün ve hizmetlerin dağıtımını yapmakta iken sadece hizmet sundukları coğrafi alanların genişlikleri farklıdır. Bayiler daha dar alanda distribütörlerden aldıkları ürünlerin pazarlamasını yapmak üzere faaliyet göstermektedirler. Tebliğ distribütörlerin mal veya hizmetini sundukları ana üreticiyle yapılan anlaşmadan dolayı kontrol altında olacağını ifade ederek, aynı işlevi daha dar bir alanda gerçekleştiren bayinin ise bayilik anlaşmasını bunun için yeterli görmemiştir.²² Oysaki OECD rehberlerinde tüm distribütörleri baştan ilişkili kişi olarak değerlendirme mevcut değildir. Tam aksine bazılarının kontrol edilebilen distribütörler olarak ilişkili kişi olarak sayıldığı, bazılarının ise sadece distribütör ilişkisi içinde olduğu ve kontrol altında olmadığı bir düzenden bahsedilmiş ve düzenleme ona göre yapılmıştır.²³

İlişkili kişi sayıldıkları için transfer fiyatlandırması raporu hazırlamak zorunda olan distribütör firmalar için zahmetli olan bu tanımlama, büyük mükellefler vergi dairesine kayıtlı mükellefleri hem yurtiçi hem yurt dışı işlemleri açısından diğer mükellefleri ise sadece yurt dışı işlemleri açısından bu raporu hazırlamak zorunluluğu altına sokmuştur. Aksi halde VUK'da belirtilen cezalarla muhatap olacak olan distribütörler açısından ekstra zaman ve maliyet anlamına gelecektir. Maliye idaresi açısından emsal fiyat bulunmasının zor hale geldiği distribütör firmalara yönelik uygulama veri toplamada da ciddi zorluklar barındırmaktadır. Zira distribütörler ilişkili kişi sayıldıkları için emsal alınacak ilişkisiz kişi bulmak zorlaşmaktadır. Distribütör firma için iç emsal bulmak, kendisi tek dağıtıcı temsilci olduğu için oldukça zorken, yurt dışındaki diğer ülke distribütörleri de ilişkili kişi sayılacağı için emsal fiyat uygulaması için veri toplamak oldukça zorlaşmaktadır.²⁴

3.1.5. Vergi Cennetlerinin Durumu

Kişi yada kurumların kendi ülkelerindeki vergi uygulamalarından kaçmak için başvurdukları yöntemlerden bir tanesi de vergi cennetlerinde faaliyette bulunmaktır.

²² Böbek, **a.g.e.**, s.108.

²³ Deligöz, **a.g.e.**, s:76.

²⁴ Cuma Ersin Direk, “Distribütörler Neden İlişkili Kişi Kabul Edilme(Me)Lidir?”, **Vergi Dünyası**, Ocak 2014, S:389, s: 55.

Bu kişilerin elde ettikleri gelirler üzerinden hiç vergi alınmayan veya daha az oranda vergi alınan ve her türlü vergisel işlemin şeffaflıktan uzak bir gizlilik içinde yürütüldüğü ülkeler vergi literatüründe vergi cenneti olarak tanımlanmaktadır. Vergi cennetlerinde mükellefinin bulunduğu ülkeyle, mükellefi sıkıntıya sokabilecek bilgi paylaşımı etkin bir şekilde yapılamamaktadır. Bu vergi cennetlerinde vergisel, idari ve yargısal uygulamalar şeffaf yürütülmemektedir. Gelirin elde edilmediği ancak vergisinin alındığı bu ülkeler gelirin elde edildiği ülkelere göre oldukça haksız bir şekilde avantajlar sunarak gelir adaletsizliğine yol açmaktadırlar. Vergi anlaşmalarına genellikle taraf olmayan bu ülkeler ileri teknoloji ve iletişim olanakları sayesinde mükellefleri müşteri hassasiyeti ile değerlendirerek faaliyetlerini yürütmektedirler. Özellikle çok uluslu şirketlerin ilişkili olmayan şirketlerle yapacakları satışlar öncesinde, önce vergi cennetinde yer alan kendi birimine veya şubesine transfer fiyatlarıyla satış yapmakta, bu şube daha sonradan gerçek satışı ilişkisiz şirkete yaparak karın vergi cennetleri üzerinden düşük vergi oranlarıyla vergilendirilerek şirket karının vergiden kaçırılmasına yardımcı olmaktadır.²⁵

Çoğunluğu ada devleti olup doğal kaynaklardan yoksun olarak sağladıkları bu vergisel avantajlarla ayakta duran bu ülkeler, verilen finansal hizmetleri ciddi bir gizlilik içinde gerçekleştirip bilgi paylaşımı gerektiren anlaşmalara taraf olmamaktadırlar. Esasında, nüfusu 200 bin olan Vanuatu, 12 bin olan Nauru, 71 bin olan Marshall adaları gibi ülkeler, nüfuslarıyla orantısız gelir kaynaklarına ancak vergisel uygulamalardaki sağladıkları avantajlarla ulaşabilmişlerdir. Vergi matrahlarının bu ülkelere aktarılması olayları, ileri teknolojik gelişmeler sayesinde ciddi oranlarla son yıllarda 5-7 trilyon dolar tutarlarına ulaşmıştır. Vergisel kayıpları artan gelişmiş ülkeler bu vergi cennetlerini yaşanan pek çok mali sıkıntının sebebi olarak görmektedirler. Vergi cennetlerinde vergi rejimleri diğer ülkelerin vergi gelirlerine ciddi zarar vermekte ve bunu önlemeye çalışmak için gerekli bilgi paylaşımı ve şeffaflığı göstermemektedirler.²⁶

²⁵ Serdar Pehlivan ve Ali Rıza Gökbunar, “Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Y.2010, C.17, S.1, Manisa, s.110.

²⁶ Pehlivan ve Gökbunar, **a.g.e.**, s.111.

3.2. İlişkili Kişilerle Yapılan İşlem Şekilleri

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerin mahiyeti ilişkili kişi kavramının oldukça geniş tanımlandığı ülkemiz uygulaması açısından son derece önem taşımaktadır. Gerek KVK uygulaması gerekse diğer kanunlardaki kavram karmaşası çerçevesinde ilişkili kişilerle yapılan işlemler ve bunların sonuçları üzerinde dikkatle durulması gereken bir konudur.

İlişkili kişilerle yapılan işlemler genel olarak aşağıda sayıldığı gibi sınıflanabilmektedir:

3.2.1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kapsamında Yapılan İşlem Şekilleri

KVK'nın 7. maddesinde yer alan kontrol edilen yabancı kurumdan elde edilen kazanç işlemlerine bakıldığında, aşağıda sayıldığı gibi sınıflandırıldığı görülmektedir.

3.2.1.1. Tam Mükellef Gerçek Kişilerin Yurtdışı İştiraki Kontrol Etmesi

KVK'da iştirak kazançlarının vergilendirilmesiyle ilgili (iştirak kazançları istisnası dışında) bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konu ile ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesi 2. fıkrasına baktığımızda iştirak hisselerinden doğan kazançlar vergilendirilir hükmü yer almaktadır. KVK 1. maddesi 2. fıkrasında da kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur hükmü yer aldığı için kurumların iştirak hisselerinden elde ettikleri iştirak kazançları da Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre kurumlar vergisine tabi olacaklardır. Mükerrer vergilemeden kaçınmak için ise KVK 5. madde ile iştirak kazançları istisnası hükümleri getirilmiştir.²⁷

²⁷ Hakan Erkuş, Leyla Ateş, "Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar ve 5520 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemenin İrdelenmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran 2007, S.310, s.122.

Kontrol edilen yabancı kurum, KVK 7. maddesinde tanımlandığı üzere, tam mükellef gerçek kişi veya kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı veya birlikte sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olunan ve kanunda belirtilen şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, kontrol ettikleri yurt dışı iştirakleri ifade etmektedir. Kanun maddesinde açıkça belirtildiği üzere tam mükellefiyet durumu sağlanmış ise kurumlar için geçerli olan şartlar aynı şekilde gerçek kişiler içinde geçerli sayılmaktadır.

Kanunda "doğrudan veya dolaylı" ve "ayrı ayrı ya da birlikte" ifadeleri yer almaktadır. Böylece iştirak paylarının grup şirketleri veya gerçek kişiler arasında paylaştırılıp, belirtilen iştirak oranının altında kalınarak yapılan düzenlemenin dışına çıkılması engellenmek istenmiştir.²⁸ Kontrol edilen yabancı kurum üzerinden elde edilen gelirin tam mükellef kurum için kurumlar vergisine, tam mükellef gerçek kişi için ise gelir vergisine tabi olduğu da aşikardır.

3.2.1.2. Tam Mükellef Gerçek Kurumların Yurtdışı İştiraki Kontrol Etmesi

5520 sayılı KVK 5. maddesine göre kurumların Türkiye’de yerleşik kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Avantajlı vergi uygulaması söz konusu olan ülkelerde genel olarak kar dağıtım yapma zorunluluğunun olmaması, vergi planlaması ve vergi erteleme için uygun bir ortam yaratacağı için kurumların yurt dışındaki kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançlarının istisna olması, belirli şartlara bağlanmıştır. Yine söz konusu Kanun’un 7. maddesiyle, ikinci bölümde uzunca anlatılan belli şartlar altında yurt dışı iştirak karlarının dağıtılmasa bile vergi sistemimizde dağıtılmış kabul edilerek, iştirak kazançlarının Türkiye’de vergilendirilmesi sağlanmıştır.²⁹

²⁸ Salim Karadeniz, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Mahiyeti ve Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Nisan 2010, S.344, s.28.

²⁹ Duman, **a.g.e.**, s.157.

KVK'nın 7. maddesinin ilk fıkrası kontrol edilen yabancı iştiraki tanımlamaktadır. Kontrol edilen yabancı kurum ve kontrol edilen yurt dışı iştirak birbirinden farklıdır. Sermayesini, kar payını ve oy kullanma hakkını kontrol edebilen her yurt dışı iştirak, kontrol edilen yabancı kurum olarak Türkiye'de vergilendirilmemektedir, Türkiye'de vergilendirilmesi için yabancı iştirakin kar payını, sermayesini, oy kullanma hakkını kontrol etmesinin yanında kar dağıtımını da yapması gerekmektedir. Kar dağıtımını yapılmadıysa vergilendirme de yapılmamaktadır. Türkiye'de kar dağıtımını yapılmadan da kurumlar vergisine tabi olan yabancı iştirakler sadece kontrol edilen yabancı kurum şartlarına uyanlardır.³⁰

KVK 7. maddesine göre kontrol edilen yabancı kurum, sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olunan ve kanunda belirtilen şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, kontrol ettikleri yurt dışı iştirakleri ifade etmektedir.

3.2.2. Örtülü Sermaye Kapsamında Yapılan İşlem Şekilleri

KVK'nın 12. maddesinde yer alan örtülü sermaye aktarımı işlemlerine bakıldığında, aşağıda sayıldığı gibi sınıflandırıldığı görülmektedir.

3.2.2.1. Kurumların Ortaklarından Temin Ettiği Borçlar

Genel olarak örtülü sermaye işlemlerine bakılırken, kurumların ortaklarından ve bağımlı teşebbüs içerisindeki kişilerden temin ettikleri fonların borç mu yoksa sermaye mi olduğu hususuna değinilmektedir. Elde edilen bu fonların da borç mu yoksa sermaye mi olduğunun tespiti emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenmektedir. Örtülü sermaye aslında üçüncü kişilerden temin edilemeyecek borçlar olarak tanımlanmaktadır.³¹

³⁰ Uysal ve Eroğlu, **a.g.e.**, s.313.

³¹ İsmail Onay, “Örtülü Sermaye Düzenlemelerinde OECD Yaklaşımına ve 5520 Sayılı Kanun Uygulamasına İlişkin Temel Prensipler”, **Vergi Dünyası**, Haziran 2017, S.430, s.7-8.

Borç tutarı hesaplanırken ve örtülü sermaye hesaplaması yapılırken, borç tutarı kümülatif olarak hesaplanmamalı, bir hesap dönemi içinde herhangi bir anda mevcut net borç tutarı ele alınmalıdır. Nakit olarak alınan borçlarda, finansman hizmetinin bedeli olarak hesaplanan faiz tahakkukları da, ticari teamüllere uygun olarak belirlenmekteyse ve vade sonunda ödenmesi koşulu mevcutsa, örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınmamalıdır.³²

3.2.2.2. Kurumların Ortaklarıyla İlişkili Olduğu Kişilerden Temin Ettiği Borçlar

Kurumların ortaklarının doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kar payı hakkına sahip olduğu kurumlar, örtülü sermaye uygulamasında ortakla ilişkili kişi sayılmaktadırlar. Kurumların ortakları kurum da gerçek kişi de olabilmektedir ve dikkat edilmesi gereken durum gerçek kişi veya kurum olan ortağın bir başka kurumda olan ortaklık münasebetidir.³³ Ortağın ortak olduğu kurum yanında, ortağa ortak olan kurumlar da ve ortağın ortak olduğu kurumun ortakları da kanundaki şartları sağladığı takdirde ilişkili kişilerdir ve bunlardan temin edilen borçların ayrı ayrı titizlikle incelenerek kanunda belirtilen şartları taşınması halinde örtülü sermayeye konu olması gerekmektedir.

3.2.2.3. Kurumların Ortağı veya Ortağıyla İlişkili Olduğu Banka veya Benzeri Kredi Kurumlarından Temin Ettiği Borçlar

Kanunda yer alan örtülü sermaye açıklamasında sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmaların örtülü

³² Serdar Bektaş, “Örtülü Sermaye Hesaplamasında Özellikli Durumlar”, **Vergi Dünyası**, Nisan 2011, S.356, s.130.

³³ İlyas Meriç, “Örtülü Sermaye Müessesinde 5’inci Fıkra Sorunsalı”, **Vergi Dünyası**, Haziran 2016, S.418, s.124.

sermaye hesabında %50 oranında dikkate alınacağı ifade edilmiştir. Aslında kanun açıkça; bir borcun örtülü sermaye hesabında %50 oranında dikkate alınabilmesi için, borcun banka ya da banka benzeri kredi kurumundan temin edilmesini, borcun temin edildiği banka veya benzeri kredi kurumunun; ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunmasını, ortak ya da ortakla ilişkili kişi sayılmasını ve sadece ilişkili şirketlere finansman temin etmemesini maddeler halinde saymaktadır.³⁴

3.2.2.4. Kurumların İMKB'de İşlem Gören Hisseleri Edinmesi Durumunda Hisse Sebebiyle Ortağı Olduğu Kişilerden Temin Ettiği Borçlar

Kurumların İMKB'de (İstanbul Menkul Kıymetler Borsası) işlem gören hisseleri edinmeleri sebebiyle ortağı olduğu kişilerden temin ettiği borçların kanun koyucu tarafından örtülü sermaye müessesesine konu olmasıyla, finansal piyasaların muhtemel olumsuz etkileri önlenmeye çalışılmıştır. Kanun gerekçesinde de bu husus, kurumların, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi ve borç verilen kurumla sadece bu hisse senetlerinin alınması nedeniyle ortaklık bağlantısının kurulmasını önlemek amacıyla en az % 10 oranında ortaklık payı ölçütü getirilmektedir. Bu şekilde, ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranması kuralı konmak suretiyle, finansal enstrümanlarının ekonomik gereklerle alım-satımına ve finans piyasasının gelişmesine olumsuz etki yapabilecek subjektif değerlendirmeler engellenmeye çalışılmıştır, denilerek açıkça ifade edilmiştir.³⁵

3.2.2.5. Örtülü Sermaye Üzerinden Faiz ve Benzeri Ödemeler Yapılması

Örtülü sermaye düzenlemesinin asıl amacı kurumların ticari kazançlarının doğru olarak tespit edilmesidir. Bundan dolayı da örtülü sermaye üzerinden ödenen

³⁴ İlyas Meriç, “Örtülü Sermaye Hesabında Kısmen veya Tamamen Dikkate Alınmayacak Borçlanmalar”, *Vergi Dünyası*, Kasım 2015, S.411, s.152.

³⁵ İlyas Meriç, *a.g.e.*, Haziran 2016, s.123.

faizler borcu kullanan kurum açısından gerçek ticari kazancının bir unsurudur ve doğru olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Kurumların gerçek kazançları hesaplanırken örtülü sermaye üzerinden hesaplayıp giderleştirdikleri faizlerin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde giderler arasından çıkartması da bu amaç doğrultusunda yapılan bir düzeltme işlemidir.³⁶ Ayrıca karşı kurum olan borç veren açısından bakıldığında da kurumların elde ettikleri örtülü sermaye faizleri, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelirler arasından çıkartılmalıdır, iştirak kazançları istisnası olarak bu tutarlar vergiden istisna edilmelidir ve çıkarma işlemi de karşı düzeltme olarak tanımlanmaktadır.³⁷

Faiz aktarımı şeklinde yapılan örtülü sermayeye ek olarak bir de örtülü sermaye faizinin aslında fiilen borcu verene aktarılmış olması durumu bir başka açıdan da vergi kaybına neden olabilmektedir. Bu kayıp, elde edilen ticari kazancın bağımlı teşebbüse kar payı olarak aktarılması durumundaki vergi kesintisi ile açıklanabilmektedir ve bu kayıptan dolayı da örtülü sermaye uygulamalarında yeni bir düzeltmeye ihtiyaç duyulabilmektedir. Diğer işlem şekillerinin de örtülü temettüler, örtülü öz sermaye katkıları, ya da örtülü krediler biçiminde gerçekleşebileceği olağan olup aynı şekilde gerçek ticari kazançla ulaşmak adına düzeltme işlemlerine ihtiyaç duyulabilecektir.³⁸

Kurumların kullandıkları borçlar, kanunda belirtilen şartları sağladıkları takdirde örtülü sermaye kapsamında değerlendirilecektir ve örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, KVK'ya göre gider olarak yazılması mümkün bulunmamaktadır. Örtülü sermaye olarak kabul edilen borçlanmalarda TL değer kazanırsa ve kur farkı gelirleri oluşursa, söz konusu borç örtülü yoldan konulan sermaye olarak kabul edilecektir ve kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır.³⁹

³⁶ Onay, **a.g.e.**, s.8.

³⁷ Gökhan Kaya, “Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Faizler ve Kar Payı İlişkisi”, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2015, S.405, s.50.

³⁸ Onay, **a.g.e.**, s.8-9.

³⁹ Nusret Bulut, “Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Müessesesinde Düzeltme İşlemleri ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Mart 2012, S.367, s.111.

3.2.2.6. Holding veya Grup Şirketlerinde Kredi Alış Verişi Yapılması

Holding veya grup şirketleri arasında yapılan birçok işlemin örtülü sermayenin konusuna girdiği düşünülmektedir. Holding şirketleri ya da grup içi şirketlerin birbirlerine kredi kullandırmaları da aynı şekilde örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmektedir ve kullanılan kredinin faizi ve KDV durumu da üzerine tartışılması gereken konulardır. Kanunda açıkça belirtilmiş olan örtülü sermaye koşulları sağlandığı takdirde, örtülü sermaye olarak kabul edilecek olan borçlanma başlayacaktır ve o andan itibaren de ödenen veya hesaplanan faizler ile kur farkı gibi diğer unsurlar, KVK 15. maddesinin 2'nci bendi gereğince kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilecektir. Kanunen kabul edilmeyen gider tutarının da, mali karın tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak kabul edilmeleri mümkün değildir. Şirketler ortak amaçları doğrultusunda aynı grupta ya da holding içerisinde yer alan şirketler arasında finans kaynaklarını işbirliği içinde kullanabilmektedir ve bu durum örtülü sermaye şartlarını sağlamadığı takdirde olağan olarak kabul edilmelidir.⁴⁰

3.2.3. Transfer Fiyatlandırması Kapsamında Yapılan İşlem Şekilleri

KVK'nın 13. maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı işlemlerine bakıldığında, aşağıda sayıldığı gibi sınıflandırıldığı görülmektedir.

3.2.3.1. Alım, Satım İşlemleri

İlişkili kişilerle yapılan en tipik işlem mal ve hizmet alım ya da satım işlemleridir. Sözü edilen alım ve satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılırken temel amacın emsaline uygun olmayan bir fiyatlandırma ile yapılmasıdır. İlişkili kişilerle emsallara uygun olarak yapılan alım satım işlemlerinde, mükellef tarafından dağıtılan örtülü kazançtan da söz edilemeyecektir. Ayrıca yapılan alım satım işlemlerinde emsal fiyattan küçük sapmalar mevcutsa; ilgili dönemin piyasa şartına,

⁴⁰ Koyuncu, a.g.e., s.146-147.

alım ve satım yapılan tarihlerin farklılıklarına, alım ya da satım miktarının az ya da çok olup olmamasına ve ödeme koşullarına da bakılarak doğru tespitin yapılması önemlidir.⁴¹

3.2.3.2. İmalat, İnşaat ve Hizmet İşlemleri

İlişkili kişilerle yapılan imalat, inşaat ve hizmet işlemlerinde emsale uygunluk ilkesinin uygulanması gerekliliği mevcuttur. Aksi bir işlem gerçekleşirse, emsale uygun olmayan bedeller üzerinden imalat, inşaat ve hizmet işlemleri gerçekleşmesi durumunda ister rayiç bedelin üstünde, ister altında olsun ya da bedelsiz olması halinde işlemlerin ilişkili kişi ile yapılması suretiyle kanun hükümleri uygulanabilecektir.⁴²

3.2.3.3. Kiraya Verme veya Kiralama İşlemleri

Kira sözleşmeleri, genel olarak kullanma ve yararlanma haklarının devri için yapılmaktadır. Borçlar Hukuku'nda karşılıklı boçları içeren bir sözleşmede eğer ki borç belli değilse, rayiç bedele bakılmaktadır. Rayiç bedel de; olağan ve genel şartlar halinde kabul edilen karşılığa denilmektedir. Rayiç kira bedeli de benzer mallara ödenen kira tutarı olarak belirlenir, belirlenemediği durumlarda bilirkişi görüşü alınabilmektedir. İlişkili kişilerle yapılan kiralama işlemlerinde de bedel, emsaline uygun olmayıp, rayiç bedelin üzerinde, rayiç bedelin aşağısında ve yahut bedelsiz olarak yapılmışsa kanun açısından uygunsuzluk mevcut olacaktır, oysaki elbette ilişkili kişilere kiralama ve kiraya verme işlemleri yapılabilecektir, söz konusu bedel emsallerine uygun bedel olması hususunda kanuna aykırı bir işlem den bahsedilemeyecektir. GVK 73. maddesinde yer alan "emsal kira bedeli esası" KVK gereğince dikkate alınamamaktadır. Çünkü GVK'da yer alan emsal kira bedeli hükmü sadece düşük beyan edilen emsal bedele konudur. Oysa ki KVK kapsamında emsal değerlendirmesi hem düşük bedel hem yüksek bedel hem de bedelsiz emsallere konu olmaktadır. Kiralama işlemleri sadece para olarak dikkate alınmamalı, tamirat ve bakım işlemleri, emlak vergisi ödemesi, bina sigorta giderleri

⁴¹ Uysal ve Eroğlu, **a.g.e.**, s.569.

⁴² Muhittin Doğruyol, **Yeni Kurumlar Vergisi Kapsamında Transfer Fiyatlandırması**, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:16, Ankara, 2008, s.81.

ödemeleri vb. gibi işlemler de göz önünde bulundurulmalıdır. Kira bedeli makul olan değerde peşin ödenmekteyse yine ilişkili kişi işlemleri açısından sorun olmamakta fakat peşin ödemenin faize tabi olması gerekmektedir. Faizden vazgeçilirse, amsal bedelden de vazgeçilmiş sayılabileceği aşıkardır.⁴³

3.2.3.4. Ödünç Para Alma ve Verme İşlemleri

İşletmeler nakit sıkıntısı çektiklerinde ödünç para (borç para) alabilmekte, nakitleri bollaşığında da ödünç para (borç para) verebilmektedirler. Fakat buradaki önemli husus, işletmeler ilişkili olduğu kişilerden borç para aldıklarında çok yüksek faizler gösterebilmekteyken, aynı şekilde ilişkili kişilere borç para vermeleri durumunda da düşük faiz ya da komisyon ödemeleri gösterebilmektedirler. Ödenen ya da alınan faizin kredi kurumlarınca hesaplanacak olan faiz oranıyla aynı olması gerekmektedir. Bu işlemde de emsale uygunluğun önemi mevcuttur. Ayrıca emsal alınacak olan faizin de mevduata verilen faiz oranı mı yoksa kredi işlemlerindeki faiz oranı mı olacağı yine önem arz etmektedir ve olayın seyrine göre en doğru faiz oranı seçilmelidir. Kurumun ortağı tarafından yabancı kaynaklardan elde edilen ve kuruma borç olarak verilen paraların da, aynı faiz oranı, ödeme vadesi vb. gibi aynı şartlar altında, ilişkili kişi işlemlerinde kanuna aykırılık oluşmaması için kurum ortağına aynen ödenmesi gerekmektedir. Ayrıca kuruma borç veren ilişkili kişiye faiz ödemesi yapıldığında, borcu alan kurumca yapılacak bir işlem yoktur. Borcu verenin de gerçek kişi olması durumunda yine yapılacak işlem yoktur fakat borcu veren tüzel kişi ise ilişkili kişiye verdiği borç için faiz almadığı gerekçesi ile ilgili kanun hükümleri uygulanabilecek, örtülü kazanç dağıtımı sayılabilecektir. Şirketin emsaline düşük oranla ilişkili kişilere borç vermesi durumunda da kendisi tarafından örtülü kazanç aktarımı sayılacaktır. Baz alınması gereken faiz oranı, 3. şahıslara borç verilmesi durumunda uygulanacak olan faiz oranıdır.⁴⁴

⁴³ Ağar, **a.g.e.**, 2011, s. 186-188.

⁴⁴ Uysal ve Eroğlu, **a.g.e.**, s. 573-575.

3.2.3.5. İkramiye, Ücret vb. Ödeme İşlemleri

İşletmelerin hizmet akdi ile bağlı olan çalışanlarına emsallerine aykırı olarak ücret, ikramiye vb. yapılan ödemeleri mevcutsa ve çalışanları kanunda belirtilmiş olan ilişkili kişi mahiyetindeyse yine kazancın örtülü olarak dağıtıldığı sonucuna ulaşılabilecektir. Ödenen bu ücret, ikramiye vb. ödemelerin emsale uygunluğu incelenirken, ilgili işletmenin faaliyet koluna, işlem hacmine, karlılığına, öz kaynaklarına, büyüme trendine, çalışan sayısına ve çalışanın yetki ve sorumluluklarına dikkatlice bakılması hususu da ayrıca önem arz etmektedir.⁴⁵

3.3. İlişkili Kişi Kapsamında Yapılan İşlemlerin Nedenleri

Küreselleşme ve teknolojik gelişmeler sonucunda para, mal ve hizmetler ile bilgi kolaylıkla yer değiştirebilmektedir. Şirketler de kendilerini sınırların dışında kabul etmekte ve birbirlerinden bağımsız hareket edebilmektedir. Şirketler ödeyecekleri vergileri ve vergi ödeyecekleri ülkeleri, şirketlerini kucakları yerleri seçerek ayarlayabilmektedir.⁴⁶ Küreselleşme sonucu mükelleflerin daha az vergi ödemek amacına ilişkin olarak ülkeler arası işlemlerini ayarlamaya çalışması, vergi idarelerini de vergi toplama görevi bakımından zora sokmaktadır. İlişkili kişiler ile yapılan işlemler sadece ülkeler arası olmamakta, ülke sınırlarında da olabilmektedir. Fakat ülke sınırları içerisinde ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde kanuna aykırılık mevcutsa bu durum çok daha kolay ortaya çıkabilecektir. İlişkili kişilerle yapılan işlemlerin tek amacı elbette ki daha az vergi ödemek değildir. En önemli amacı vergisel amaç olmakla birlikte vergisel olmayan ve genelde yönetsel olan amaçlar da, uluslararası amaçlar da olabilmektedir. Bağlı şirketlerden yüksek fiyatlarla alışlar ve düşük fiyatlarla satışlar yaparak vergi matrahı aşındırılmakta ve daha az vergi ödeme gayesinde bulunmaktadır. Belirtmek gerekir ki ilişkili kişilerle işlem yapılması kanunen suç değildir, yapılan işlemlerin kanuni sınırlar dahilinde olmaması ve yahut sınırlar aşılmaktaysa da ilgili ödemelerin gider vb. yazılması yanlıştır. Kanuni sınırlar aşıldığında ve bu bilançoda belirtilerek gider yazılmadığı ya da matrah aşındırılmadığı takdirde, işlemlerin sakıncası yoktur. İlişkili kişi

⁴⁵ Doğruyol, **a.g.e.**, s.82.

⁴⁶ Işık, **a.g.e.**, 2005, s.21.

kapsamında yapılan işlemlerin sonucunda bir takım sorunlar ortaya çıkmaktadır. Uygulamada en çok karşılaşılan problemler genel olarak şunlardır: ⁴⁷

- İlişkili kişi sınırının çok geniş olması,
- Transfer fiyatlandırması mevzuatının yeterince açık olmaması,
- Altyapı çalışmalarının eksikliği
- İlgili ülke ve bölgelerin ilan edilmemiş olması,
- Grup içi işlemlerde yaşanan sorunlar,
- Gelir mükellefleri bakımından yaşanan sorunlar.

3.4. Vergi Güvenlik Önlemlerinin Sonuçları

Vergi güvenlik önlemlerinin temelinde hukuksal düzenlemeler bulunmaktadır. Hem devlet işlerinin bir dayanağının mevcut olması, hem de insanların devlet ile olan ilişkilerinde hukuk güvenliklerinin sağlanmış olması büyük önem arz etmektedir. Vergi güvenlik önlemlerinin en önemli amacı vergi kaçırmanın önüne geçmek veya en aza indirmektedir. Söz konusu güvenlik önlemleri tarhiyat öncesi ve tahsilat kademesindeki güvenlik önlemleri olmak üzere iki şekilde gruplandırılmaktadır. Tarhiyat öncesi güvenlik önlemleri sonucunda aşağıdaki bölümlerde pozitif yönde değişiklikler olmuştur ve genel anlamda sonuçlar şunlardır:⁴⁸

- Vergi denetim sistemi güncellenmiştir,
- Yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama bölümleri oluşturulmuştur,
- Vergi kimlik numarası uygulamasına geçilmiştir,
- Teknolojiden azami derecede yararlanma benimsenmiştir,
- Vergi dairesi tam otomasyon projesi oluşturulmuştur,
- Vergilerin kamuoyuna açıklaması yapılmaya başlanılmıştır,
- Vergi levhası uygulamasına geçilmiştir,
- Vergi istihbarat arşivi oluşturulmuştur,

⁴⁷ Ersan Öz ve Fatih Çevikcan, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Aksayan Yönleri”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Nisan 2011, S:88, s:290.

⁴⁸ Harun Yeniçeri, Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, 2005, İstanbul, s. 24-27.

- Veri tabanı meydana gelmiştir,
- İhbar ikramiyesi uygulamasına geçilmiştir,
- Belge düzeninin işletilmesi başlamıştır.
- Vergi tahsilat aşamasında da, ödemenin alınabilmesi amacıyla mükellefe yurtdışı çıkma yasağı konulabilmektedir.
- Vergilerin ödenmesi konusunun bir sorumluluk olması gerekliliği halka anlatılmaktadır.
- Vergi alacağı hem ulusal hem de uluslararası düzeyde izlenebilmekte ve tahsil edilebilmektedir.

3.5. İlişkili Kişilerle Yapılan İşlemlerin Sonuçları

Şirketlerin ilişkili kişilerle yapılan işlemlerine bakıldığında eski kanun olan 5422 Sayılı KVK'nın 17. maddesinde alım, satım, imalat, inşaat, hizmet, kiralama, kiraya verme, ödünç para alma, ödünç para verme, ücret ödeme gibi işlemlerin açıklandığı görülmektedir. Aslında şirketlerin karını etkileyebilecek her türlü işlemin kanunda sayıldığı söylenebilir. Buradaki önemli husus ise, ilişkili kişi ile yapılan bu sayılan işlemlerin emsaline göre göze çarpacak şekilde şirketin aleyhine ya düşük ya da yüksek bedellerle ya da bedelsiz şekilde yapılmasıdır.⁴⁹ Günümüzde ise ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin mevzuatı 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde açıklanmakta olup işlem şekilleri eski kanun ile birebir benzer durumdadır.

Bugün, arzulanan ekonomik ve yasal sonuçlara ulaşmak için, bireyler bazen gerçeği gizlemeye ve gerçeğin gerçekleşmesini önlemeye çalışabilmektedir. Bu girişimlere genellikle üçüncü tarafları aldatmak, alacaklılardan veya mirasçılardan mülk kaçırmak, vergi kaçırmak, suçun oluşmasını engellemek yoluyla başvurulabilmektedir. Genel olarak ilişkili kişilerle yapılan işlemler neticesinde taraflardan birinin menfaatine sonuçlar meydana gelmektedir. Menfaat oluşturan sonuçlar çoğunlukla maddi kaynaklı olsa da illa maddi olması da gerekmemektedir. Yönetimsel de dahil olmak üzere maddi olmayan menfaatler de sağlanmış olabilir.

⁴⁹ Mehmet Maç, **Kurumlar Vergisi**, 3. Baskı, Denet Yayınları, 1999, s. 17.9.

Bu nedenle aşağıda, ilgili kişilerle yapılan işlemler sonucunda meydana gelen ve gerçekleştirilen işlemlerin yasal sonucu olan peçeleme, muvazaa, vergi planlaması ve vergi kaçırma konularına değinilecektir.

3.5.1. Peçeleme

Mükellefler ve vergi ödemesinden sorumlu olanlar, özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kendi çıkarları doğrultusunda kötüye kullanabilmektedir. Kendi çıkarları amacına yönelik yapılan sözleşmelere de peçeleme sözleşmesi adı verilmektedir. Bir sözleşmenin peçeleme sözleşmesi olduğunu söyleyebilmek için aşağıdaki maddeleri taşıması gerekmektedir.⁵⁰

- Mükellefler, alışılmadık bir şekilde vergi kanunları dışındaki özel bir hukuk kurumunu kullanmaktadır,
- Olağandışı bir tesisin kötüye kullanılması mevcuttur,
- Özel yasal kurumu olağanüstü olarak kullanan vergi mükellefi veya vergi sorumlusu, kurumu vergi kaçakçılığı için kullanmış olması gerekmektedir.

Vergi kanununun amacına göre, vergilendirme konusu ekonomik sonuca, vergi kanunu tarafından doğrudan karşılanmayan yasal bir form ile ulaşılmaya çalışılmaktadır. Başka bir deyişle, vergilendirilmesi amaçlanan ekonomik sonuç diğer yasal takdir çerçevesinde vergiden muaf tutulacak ve yasanın bu şekilde dağıtılması söz konusu olacaktır.

Peeli sözleşmeden bahsedebilmek için mükellefin veya vergi sorumlusunun, vergiye tabi bir işlemdede özel hukukun öngördüğü biçim ya da kurumu kanuna uygun olarak kullanması gerekmektedir, fakat bu kullanışın amacının iyi niyetli olmaması, vergiden kaçınma amaçlı olması gerekmektedir. Vergilemedede biçimin değil, zn baz alınması gerekmele birlikte eğer ki öz biçime uymazsa peçeli sözleşme

⁵⁰ Burhan Gündoğdu, “Muvazaa III-Peçeleme Ve Hukuka Aykırı Işlemler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:288, 2005, s.93.

varlığından söz edilmektedir ve bu durumun da vergiyi azaltma amacının olduğu ispatlanmalıdır.⁵¹

3.5.2. Muvazaa

İrade ile beyanname arasında bir uygunsuzluk varsa, bu uygunsuzluk ya kasıtlı olarak veya kasıtsız olarak gerçekleşmiştir. Niyet beyanı ile beyanname arasındaki keyfî uygunsuzluk, sadece bir taraf veya her iki taraf tarafından kabul edilmelidir. Kanun koyucu, muvazaayı sadece irade ve bildirgenin yarattığı arzudan kurgulamıştır. Üçüncü kişiyi aldatmak için taraf olan muvazaa, kişinin bir işlem yapma konusundaki gerçek iradesine uymamaktadır. Borçlar Kanunu'nun 18/1 maddesine göre, bir sözleşmenin şart ve koşullarının belirlenmesinde, iki tarafın gerçek iradesinin, gerçekleri gizlemek için kullandıkları ad ve deyimlere bakmadan aranması gerekmektedir. Muvazaadaki kişilerin temel amacı ve niyetleri, üçüncü kişileri görünür işlemlerle aldatmaktır. Tarafların gerçek niyetleri yalnızca üçüncü taraflardan gizlenebilir. Gizleme sadece üçüncü tarafları aldatmakla olabilir. İşlemler de üçüncü tarafları aldatmaya yönelik olmalıdır. Ek olarak, taraflar kendi iradelerine uygun olmayan bir eylem yapmayı kabul ederler ve bu nedenle her iki taraf da beyanları ve istekleri arasındaki uyumsuzluğun farkındadır. Bu nedenle, tarafların beyanları arasındaki uyumsuzluk eşittir. Süreç içerisinde; biri üçüncü tarafları aldatmak için yapılan açık işlem, bu işlemin taraflar arasında geçerli olmadığını belirleyen anlaşma anlaşması ve tarafların gerçek iradesine uyan gizli işlem olan üç ayrı işlem vardır. Görünüş, üçüncü şahıslara yanlış görüş ve fikir vererek onları aldatma, kendi isteklerine uygun olmayan bir durumu varmış gibi gösterme sürecidir. Bu süreçteki görünür süreçtir. Ayrıca kişilerin gerçek iradesine dayanan ve üçüncü kişilerden gizledikleri süreç de vardır ki bu da işlemin arkasındaki çeşitli nedenlere uygun olan gizli çalışma sürecidir. Muvazaa aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:⁵²

⁵¹ Murat Batı, **Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma, Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı**, Seçkin Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2017, s. 128.

⁵² Bülent Şişman, **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**. İstanbul, Yaklaşım Yayınları, 2003, s.136.

- **Mutlak Muvazaa:** Üçüncü kişiyi aldatmak için gizli bir eylem yoksa, görünüşte yasal işlemlerde bulunan tarafların gerçek iradesine uygun olan gizli bir eylem yoksa, mutlak fikir birliği vardır. Burada, taraflar gerçekten bir sözleşme yapmak istememektedir, ancak görünen sözleşme tarafından yalnızca üçüncü taraflar aldatılmaktadır. Taraflar gerçekte bir işlem yapmak istemedikleri halde üçüncü kişilere karşı işlem yapma izlenimi vermek için görünüşte bir işlem yapmaktadır.
- **Nisbi Muvazaa (Borçlar Kanunu'nun 18. Maddesi):** Üçüncü tarafları aldatmak için, süreçte kurgusal bir işlem yapan taraflar, kendi iradelerine uygun başka bir işlemi gizlemek isterler ve ilgili muvazaadan bahsederler. Tarafların göreceli işleminden hariç, gerçek iradelerine karşılık gelen ayrı bir yasal işlem (gizli işlem) vardır. Nispi muvazaayı mutlak muvazaadan ayıran fark da içerdiği unsurun gizli işlem olmasıdır. Görünüşte tarafların gerçek iradelerine uymayan bir işlem olmakla birlikte, asıl işlem tarafların amaç ve iradelerine uymaktadır ve bu işlem başka işlemle gizlenmektedir.⁵³ Nispi muvazaa çeşitleri aşağıdaki gibidir.
 - Sözleşmenin niteliğini değiştiren anlaşma: Buradaki taraflar, görünen işlemin niteliğini değiştirmek için gizli prosedürü uygular.
 - Sözleşme koşulları veya şartları altında yapılan anlaşma: Buradaki taraflar görünür işlemi ciddiye almak isterken, koşullarının bir kısmını gerçek iradelerinden farklı olarak tanımlamaktadırlar. Muvazaa, tüm süreci değil, yalnızca bir veya birkaç noktayı kapsar.
 - Tarafların farklı olması: Burada, işlemde yararlanacak olan kişi başka bir kişiye gösterilir. Sözleşmenin, tarafı gibi görünen kişiler dışında herhangi biri tarafından yapılması amaçlanmıştır.

⁵³ Batı, a.g.e., s.63.

3.5.3. Vergi Planlaması

Mükellefler açısından vergi planlaması (mikro vergi planlaması), yasalara aykırı olmayan vergi yükünü en aza indirme çabalarını ifade etmektedir. Kamu (devlet) açısından vergi planlaması (makro vergi planlaması), devletin vergi uygulamalarında devletin mali ihtiyaçlarını en uygun kaynaklardan alarak sosyal gerçekleri göz önüne alarak karşılama girişimidir. Ancak, yaygın kullanım vergi mükelleflerinin vergi planlaması ile ilgilidir. Vergi planlaması kavramı, vergi mükelleflerinin vergi yüklerini korumak için verdikleri haklardan kendileri için en uygun olanı belirleme ve uygulama çabalarının bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Vergi planlaması, vergi avantajlarından maksimum yararlanarak yasalara uygun olarak en az vergi miktarını ödemeyi planlama çabasıdır. Vergi mükelleflerinin vergi karşılığını ve vergi mevzuatı çerçevesinde uyum süreçlerini yöneterek vergi yükünü en aza indirmek için uygulanan vergi tasarruf yöntemidir. İşletme üzerindeki vergi yükünü en aza indirmek için, vergi mükellefleri, vergi kanunları tarafından kendilerine verilen hakları en rasyonel biçimde kullanarak vergi yükünü azaltma çabaları olarak tanımlanabilmektedir. Vergi planlamasının temel nedenleri ise şunlardır.⁵⁴

- İşletmelerin Karlılığının ve Likiditesinin Azalması
- Yüksek Vergi Oranları
- Rekabet Koşulları
- Enflasyonist Ortam
- Karışık ve Sık Sık Değişen Vergi Mevzuatı
- Vergi Sisteminin Adaletsizliği

Vergi planlamasında, vergi yükünü düşürmeye yönelik işlemler olmakla birlikte, vergisel ödevlerin tam ve zamanında yerine getirildiği bilinmelidir. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasında herhangi bir önlem olmamakta, en düşük vergi yükümlülüğünü yaratacak kanuni yolların arasında tercih yapılmaktadır. Planlama vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden yapılmaktadır ve planlama sonucunda ortaya

⁵⁴ Fatih Saraçoğlu, Muharrem Çakır, “Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Devir Müessesesinin Değerlendirilmesi”, *Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi*, 4 (8), 2017, s.94-106, s.98.

ıkan vergisel yükümlülük eksiksiz ve zamanında yerine getirilmektedir. Kanuni yollara başvurularak vergi yükü mükellef lehine azaltılmaktadır.⁵⁵

3.5.4. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçırma, vergi ve yükümlülüklerin vergi yasalarına aykırı olmasının kısmi veya toplam başarısızlığı olarak tanımlanmaktadır. Yüksek vergi oranları, vergi mükelleflerinin rakip vergi mükelleflerine karşı rekabet etmeye devam etme ihtiyaı ve daha az vergi verme çabası gibi nedenler vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı eğilimine neden olmaktadır.⁵⁶

Vergi Usul Kanunu sadece idari ve mali nitelikli hukuka aykırılıkları barındırmamakta ayrıca ceza hukuku kapsamındaki suç ve cezalara da yer vermektedir. Bu tip suçlar üç başlık altında toplanmış olup; kaçakçılık suları, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve memurların mükelleflerin özel işlerini yapması suçu olarak belirlenmiştir.⁵⁷ Kaçakçılık suç ve cezalarına dair Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi vergi kaçakçılığı hakkında bilgi vermektedir. Buna göre;

- "Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap aanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler ile defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

⁵⁵ Eroğlu, **a.g.e.**, s.19.

⁵⁶ Rüknettin Kumkale, "Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma", **Dünya Gazetesi**, 12.05.2015.

⁵⁷ Salim Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, İstanbül, Türkmen Kitapevi, 2016, s.361.

- Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.
- Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.
- 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.
- Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."

Genel olarak sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı belgelerin kullanıldığının tespiti de, idare tarafından yapılan çapraz denetimler sonucunda ortaya çıkmaktadır.⁵⁸ Vergi kaçakçılığının sebepleri ana başlıklar altında şöyle sıralanabilmektedir.⁵⁹

- Vergiler çok detaylıdır,
- Yüksek vergi oranları mevcuttur,
- Vergi denetimi yetersizdir,
- Dolaylı vergiler doğrudan vergilerden yüksektir,
- Belge düzenine uyumsuzluk mevcuttur,
- Kayıt dışı sektörleri etkin bir şekilde kontrol etmemek başlıca sebeplerdir.

3.6. Vergi Güvenlik Önlemlerinin Peçeleme ve Muvazaa Kavramları Açısından Değerlendirilmesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda vergi güvenlik önlemleri olarak hüküm bulmuş olan Transfer Fiyatlandırması, Örtülü Sermaye, Kontrol Edilen

⁵⁸ Altan Rençber, "Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak 2018, S. 352, s.138.

⁵⁹ Kumkale, **a.g.e.**

Yabancı Kurum Kazancı ve Vergi Cennetleri maddelerinin, peçe­leme, muvazaa ve vergi planlaması açısından değ­erlendirmesi sıklıkla gündeme gelen konulardandır.

Transfer Fiyatlandırması: 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde hüküm bulan transfer fiyatlandırması kavramı, ilişkili kişiler arasında ticari ve mali işlemlerde kullanılan fiyatların, benzer koşullarda piyasa fiyatından düşük ya da yüksek fiyatlarda işlem yapılmasıdır. Bu duruma "yapay transfer fiyatlandırması" adı da verilmektedir. Yapay transfer fiyatlandırmasının amacı, gerçek ya da tüzel kişilere yapılan işlemlerde veya ülkeler arası işlemlerde vergi kanunlarını önlemeye çalışarak vergisiz olarak kar aktarmaktır. Böyle durumlarda da ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerin emsale uygun olmayarak yapıldığında özel hukuk sözleşmelerinin kötüye kullanıldığı varsayılmaktadır. Vergi yükümlü ve sorumlularının da özel hukuk sözleşmelerini kötüye kullanarak vergi azaltma amacı gütmelerinde kullanılan sözleşmelere "peçe­leme sözleşmesi" adı verilmekteydi. Bu gibi peçe­leme sözleşmelerinde idare ve vergi yargısının görünüşteki değil de asıl olan gerçek sözleşmeyi baz aldığı aşıkardır. Yapay transfer fiyatlandırmasının da vergi kaçırmak amacıyla yapılan işlem olarak vergi peçe­lemesi sözleşmesine uyduğu görülmektedir. Amacın kurumlar vergisini azaltarak hukuki işlem görüntüsü altında örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı ve bu sebeple özel hukukta peçe­leme sözleşmesine güzel bir örnek teşkil ettiği söylenebilecektir. Transfer fiyatlandırması tanımlarında da yer aldığı üzere bu işlem vergi kaçırma işlemi değil, ilişkili kişiler arasındaki fiyatlama sistemidir fakat şirketler arası fiyat vergi kaçırmak amacıyla değıştirildiğı takdirde vergi kaçırma işlemine ve yasa ihlaline dönüşmektedir.⁶⁰ Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında fiyat belirlenirken gerçek fiyat belirlenmemekte, fiyatlar hileli olarak belirlenmektedir. Bu durumda yapay olarak belirlenmiş olan fiyatlarla, vergi peçe­lemesi yapılmaktadır. İdare tarafından vergilendirme ise gerçek fiyat belirlenerek yapılmalıdır.

Muvazaa açısından transfer fiyatlandırmasına bakıldığında ise; anlam itibariyle farklılıkları barındırdıkları söylenebilecektir. Muvazaa; genel olarak sözleşmeye taraf olanların gerçek iradeleri ile açıklanan iradeleri arasındaki

⁶⁰ Doğruyol, a.g.e., s.15-16.

farklılıktır. Muvazaada görünüşte yapılan işlem geçersiz sayılmakla birlikte, gizlenen işlem geçerli kabul edilecektir. Aslında tarafların gerçekte yapmak istemeyecekleri bir işlem üçüncü kişileri aldatmak amacıyla yapılmaktadır. Transfer fiyatlandırmasıyla örtülü kazanç dağıtımının muvazaalı işlemden ayrılmasının temel farkı tarafların iradeleri hususundadır. Transfer fiyatlandırmasıyla örtülü kazanç dağıtımında tarafların iradeleri birdir ve oluşacak sonucu her iki taraf da istemektedir. Muvazaalı işlemde ise gerçek olay ile görünüşteki olay birbirinden oldukça farklıdır, bundan dolayı Transfer fiyatlandırmasıyla örtülü kazanç dağıtımında muvazaalı işlemden bahsedilmemektedir. Çünkü yapılan işlem doğru ve gerçektir, sadece vergisel sonucu tartışma konusudur. İşlem muvazaa olarak değerlendirilirse, hiç yapılmamış kabul edilerek yok sayılmalı ve vergisel işlemleri gerçekteki duruma göre yeniden hesaplanmalıdır.⁶¹

Örtülü Sermaye: 5520 sayılı KVK'nın 12. maddesinde hüküm bulan örtülü sermaye kavramı; kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları her türlü borcun, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin ilgili hesap dönemi için üç katını aşan kısmıdır. İşletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi için; doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi, işletmede kullanılması ve kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması gerekmektedir. KVK'nın 11/1/b bendinde de örtülü sermaye üzerinden ödenen ya da hesaplanan kur farkı, faiz vb. giderin safi kurum kazancı tespit edilirken, kanunen kabul edilmeyen gider olarak tespit edeceği hüküm bulmuştur. Bu durumda şirketler eğer ki dönem başındaki sermayelerini yüksek tutarlarsa, ilişkili kişilerden yapacakları borçlanmalar da o kadar fazla olabilecek ve örtülü olarak sermaye aktarımını kanunda belirtilen sınırlara takılmadan yapabileceklerdir. Bu işlem hukuka uygun şekilde gerçekleşecek ve vergiden kaçınma ile hile kavramlarının yasalaşmış haline bürünecektir. Aynı şekilde şirketler karlarını dağıtmayıp bir sonraki yıl özsermayeye dağıtılmamış kar olarak eklediklerinde de kar dağıtımı yapmayarak %15 tevkifat gerçekleşmemiş

⁶¹ Yasemin Taşkın, **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2012, s. 235-238.

olacaktır. Özsermayeye bu tutar eklendiğinde de sonraki dönemin sermayesini arttıracak ve ilişkili kişilerle yapılan borçlanmaların sermayenin 3 katını aşma sınırına da takılmayacaktır, bir sonraki dönemde de matrahı azaltıp dağıtılması gereken kar dağıtımlarını dönem içinde kurulan başkaca şirket ya da kişilere borç vererek ödenecek faizlerle indirilebilecek giderleri arttıracaktır. Gider arttığından matrah da azalacak ve sonraki yılda dağıtılması gereken kar paylarının cari dönemde kullanılmış olması sağlanacaktır. Hem paranın zaman değeri artmış olacaktır hem de sonraki yıl kar payı dağıtımından dolayı verilmesi gereken vergilerin, ödenmemiş olarak vergiden kaçınması sağlanacaktır. Bu işlemlerle peçeleme sözleşmeleri yapılarak vergiden kaçınmak söz konusu olabilmektedir.⁶² Bu tür kötü niyetli sözleşmeler aslında bir mükellefin diğer mükellefe karşı haksız avantaj elde ettiği kasıtlı sözleşmelerdir ve borçlar kanununda geçerli olmakla birlikte vergi kanunlarında geçerlilikleri yoktur. Kılık değiştirmiş olmaları vergiden kaçındıkları gerçeğini değiştirmemektedir.⁶³

Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı: 5520 sayılı KVK'nın 7. maddesinde hüküm bulan kontrol edilen yabancı kurum kazancı kavramı; tam mükellefiyete sahip gerçek kişi ve kurumların, doğrudan ve ya dolaylı olarak, ayrı ayrı ya da birlikte, sermayesinin, oy kullanma hakkının ya da kar payının en az %50 oranında bir paya sahip olmak şartıyla kontrol ettikleri yurtdışı iştirakler ifade edilmiştir. Türk vergi sisteminde, yurtiçi kurum; yurtdışında şirket kurduysa ya da yabancı bir şirketin kontrolü elinde bulunacak şekilde hisselerini satın almışsa elde edeceği gelirlerin vergilendirmesi, yabancı şirketin kar payı dağıtmasına bağlıdır. Kar payı dağıtmadığını iddia ederek vergilendirme yapılmaması da belli şartların gerçekleşmesi halinde kanuna karşı hile yoluyla vergiden kaçınmanın önünü açmıştır. Aslında şirketlerin yurtdışında şirket kurması ya da iştiraki olmasının amacının ekonomik olduğu aşikardır. Amacın ticari kar elde etmek olmadığı durumlarda söz konusu girişim "peçeleme" olarak adlandırılabilir. Bu tür işlemler tektir yani gizlenen ya da görünürde olmak üzere iki işlem bulunmamakta, ortaya konan işlem ile ortaya konulmak istenen işlem arasında da fark yoktur, vergi

⁶² Batı, a.g.e., s.191.

⁶³ Oktar, a.g.e., s.199.

dolanması suretiyle yapılır ve özel hukuk açısından geçerli olmakla birlikte vergi idaresi açısından ileri sürülerek sonuç alınabileceğinden "muvazaa" işlemi değildir. Buna göre bilinçli bir şekilde gelirlerini vergi dışı bırakma amacının olması, kar dağıtımını yapılmadığı sürece vergilendirilemeyeceği yönündeki yasadan faydalanmak amacıyla yapılması, yasanın kötüye kullanılması amacının olması, ortaya konulan ile konulmak istenen iradenin aynı olması, vergiyi doğuran olayın sonuçlarının gizlenmek istenmesi, kar dağıtımını yapılmamasının özel hukuk açısından olağan olması fakat vergi hukukunca belirli şartlar halinde olağan kabul edilmemesi nedenlerinden dolayı "peçeleme" olarak kabul edilecektir.⁶⁴

Vergi Cennetleri: Mükelleflerin gelirlerinin tamamının ya da bir kısmının hiç vergilenmediği ya da düşük olarak vergilendiği ve belli oranda gizlilik kurallarının olduğu ülkelere vergi cenneti ülkeler denilmektedir.⁶⁵ Kişi ya da firmaların faaliyetlerini en az vergi ödeyecek şekilde düzenlemesine vergi planlaması denilmektedir. Mükellefler vergi cennetlerini kullanarak düşük ya da hiç vergi ödemediği işlemlerini gerçekleştirecek ve vergi planlaması yapabilecektir. Özellikle ihracat yapılırken vergi cennetinde bulunan şirketler paravan olarak kullanılmakta bu şirketlere fatura kesilmekte ve kar vergi dışı bırakılmaktadır. Vergi cennetindeki şirketler aslen bakıldığında özel hukuka uygun olarak kurulmaktadır, fakat bu şirketlerin kurulmasının asıl amacının vergi kaçırmak olduğu aşıkardır. Böylece hukuki imkanların kötüye kullanılarak "peçeleme" işlemi yapıldığı görülmektedir.

3.7. İlişkili Kişi Tanımlamasının Kişiler ve Kurumlar Açısından Yarattığı Sonuçlar

İlgili kişi kavramı sadece vergi yasası meselesi değil aynı zamanda sermaye piyasası kanunu ve şirket hukuku gibi diğer düzenlemelerde de önemlidir. Özellikle Türkiye'de son yıllarda yerel mevzuatın yeniden yapılandırıldığını söyleyebiliriz. Ticari işletmelerin kendilerini daha şeffaf ve küreselleşmiş bir ekonominin rekabetçi dünyasına adapte etmeleri için yapılan bu düzenlemeler ülkemizin küresel

⁶⁴ Sağlam, **a.g.e.**, s.155-156.

⁶⁵ Hüseyin Işık, "Uluslararası Alanda Vergi Cennetleri Konusundaki Gelişmeler, Türkiye'nin Durumu ve Öneriler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2018, S:439, s.20.

standartlara uyması için çok önemlidir. 6102 Sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (TCC), 6362 sayılı SPK, Devlet Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları, TTK devlet tarafından yayımlanan ve Türkiye Cumhuriyeti'nde yer alan değişim sürecinin aşamalarından biridir. SPK ve TTK'daki ilişkili taraf kavramı, vergi hukukunda tanımlanan ilgili kişiye benzer olsa da, bazı alanlara ayrılmıştır. Ancak, vergi hukukunda düzenlemelerin amacının, verginin aşınması yoluyla devlet kaybını önlemek olduğu açıktır. SPK ve TTK'da ise amacın hissedarları (özellikle azınlık hakları), yatırımcıları veya diğer finansal kullanıcıları mümkün olduğunca doğru şekilde bilgilendirmek olması gerekmektedir. Buradaki önemli olan husus, ilgili kişi kavramının sınırlarına ulaşma amacının, mevzuatın dışına çıkmamasıdır.⁶⁶ Hazırlanan bunca kanun ve maddeler ışığında hareket edilmeli, genişletici yorumlarda bulunulmadan doğru sonuçları elde etmeye çabalamalıdır, aksi halde kişilerin ve kurumların yaptığı ve yapacağı işlemler haksız yere sınırlanabilecektir. Kanunların amaç ve çıkarılma gereklilikleri göz önünde bulundurularak öze göre hareket edilmeli, ilişkili kişi tanımlamaları yapılırken daraltıcı ya da genişletici yorumlardan sakınılmalıdır. Aksi halde ekonomik hayatın olağan döngüsünü sekteye uğratacak ticari işlemlere yönelinebilir ki bu da kanun koyucuların tercih etmediği bir olgudur.

3.8. İlişkili Kişiler ile Yapılan İşlemlerde Ortaya Çıkan Sorunlar

Uluslararası var olan bir düzenlemeyi yerel mevzuata adapte ederken çeşitli zorluklar ve uyumsuzluklarla karşılaşabilmektedir. Diğer ülkelerin yıllarının birikimini sadece tercüme ederek adapte etmek sanıldığı kadar kolay olmamaktadır. Gerek uygulayıcıların eğitimden kaynaklanan yetersizliği gerekse daha önceden var olan mevzuatın çelişen maddeleri istenilen sonuçların elde edilmesinin önünde engel oluşturmaktadır. Örtülü sermaye düzenlemelerinin de bu aksaklıkları yaşamadığını öngörmek mümkün değildir. Özellikle kapsam ve emsal uygulamalarında ciddi tereddütler yaşanmıştır.⁶⁷

⁶⁶ Gücüyener, **a.g.e.**, s:70.

⁶⁷ Pehlivan ve Gökbunar, **a.g.e.**, s.110.

3.8.1. İlişkili Kişi Kavramının Geniş Tutulmasına Yönelik Sorunlar

İlişkili düzenlemelerine bakıldığında ülkemizdeki kadar geniş bir tanımlamayla sınırlarının genişliği anlamında oldukça geniş bir ilişkili kişi tanımıyla karşılaşmak oldukça zordur. Bu genişlik ve ayrıntılı anlatıma rağmen uygulama hala işlemler esnasında ilişkili kişi kapsamına girip girmediği konusunda tereddütlerin oluşuyor olması da ayrı bir sorun olarak durmaktadır. KVK da yapılan tanımlamada kullanılan ve tereddütlerin yaşanmasına sebep olan "bağlı bulunmak" gibi kapsamı genişletici ve yoruma açık ifadelerin özellikle tebliğlerle daha da genişletilmesi, sorunlara sebep olmaktadır. Bu kadar geniş yapılan tanımlama ve çizilen çerçeve mükellefleri ciddi belgelendirme yükümlülükleri altına koymaktadır. Hazırlanması gereken belge ve raporların zaman ve mali kaynak kaybına sebep olduğunu söylemeye gerek bile yoktur. Özellikle devletin vergi kaybına uğrama ihtimali olmayan sadece yurt içi mükellefler arası işlemler ve ortaya hazine zararı çıkmayan kişiler arası işlemlerde mükellefleri gereksiz külfetlerin altına koymamak gerekmektedir.⁶⁸

3.8.2. Mevzuatın Yetersizliği

01.01.2007 tarihinde yürürlüğe giren 5520 sayılı KVK ile konuya ilişkin düzenlemeler “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlığı altında 13’üncü maddede aşağıdaki şekilde olmuştur:

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.

⁶⁸ Bilgehan Çiçek, “Transfer Fiyatlandırmasında Sorunlar Ve Çözüm Önerileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Mart Nisan 2012, s.219-229, s.220.

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 altsoy 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.
3. Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.
4. Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:
 - a. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi
 - b. Maliyet artı yöntemi
 - c. Yeniden satış fiyatı yöntemi
 - d. Mükellefin işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemler
5. İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.
6. Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan 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. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

7. (5766 Sayılı Kanunun 21. maddesi ile eklenen fıkra, Yürürlük; 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde) 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.

8. Transfer fiyatlandırması ile ilgili usûller Bakanlar Kurulunca belirlenir."

Türkiye'de transfer fiyatlandırması mevzuatı KVK da yer aldığı kadarıyladır ve o da OECD düzenlemelerinin ülkemize uyarlaması durumundadır. Kanun ile ilişik tebliğler ile anlaşılmayan kısımlara ilişkin boşluklar giderilmeye çalışılmaktadır fakat yeterliliği tartışma konusudur.⁶⁹ 5766 Sayılı Kanun'un 21. maddesi ile kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü için "hazine zararı" kavramı da aranmaya başlanmıştır. Bu gibi güncellemeler gereksinim duyuldukça yapılmalıdır.

Transfer fiyatlandırması mevzuatının yetersiz olduğu konulardan biri ilişkili kişi kavramıdır. İlişkili kişi kavramının mevzuatta çok geniş tutulması uygulamada işlerliğini yitirmektedir. Onun yerine ilişkili kişilerle yapılan işlemlere alt sınır getirilmeli ve bu sınır dahilinde kalan işlemler incelenmeli ve belgelenmelidir. Transfer fiyatlandırması mevzuatı çerçevesince yetersiz kalınan bir diğer konu da, işletmeye en uygun yöntemin seçilmesi aşamasında, emsal bedelin doğru şekilde seçilip uygulanmasıdır. Emsal bedel belirlenirken yeterli ve güvenilir bilgiye

⁶⁹ Doğruyol, **a.g.e.**, s.103.

ulaşılması gerekmektedir. Ülkemizde emsal bedel belirlenmesi aşamasında ise VUK'un emsal bedel hükümleri dışında herhangi bir düzenleme mevcut olmadığından mevzuat yetersiz kalmaktadır. Emsal belirlemek için açıklayıcı düzenlemeler yapılmalı ve ülkemizde veri tabanı oluşmalıdır. Ayrıca emsal bedel kullanılırken uygun emsal aralığı seçilmesi de önemli bir husustur. Çünkü zarar eden firmaların emsal olarak aralığa dahil edilip edilmemesi de sorun teşkil etmektedir. Bir diğer husus da kanunda belirlenen peşin fiyatlandırma anlaşmasının sadece kurumlar vergisi mükellefleri için düzenlenmesinden dolayı gelir vergisi mükellefleri açısından haksızlığa sebep olmasıdır. Diğer önemli konu da etkin bir şekilde transfer fiyatlandırması uygulamasının gerçekleşmesi için etkin bir muhasebe sisteminin olması gerekliliğidir ve idare uluslararası finansal raporlama sistemini Türk Vergi Mevzuatı'na bağlayarak etkinliği artırma çabasına girmelidir.⁷⁰

Transfer fiyatı incelemesi yapılırken gerçek fiyatın bulunması aşamasında da güçlüklerle karşılaşmaktadır, marka, patent gibi yüksek teknoloji ürünlerin fiyatının belirlenmesi kolay değildir. Belirlenmesi güç olan fiyatın beyan edilmesi mükellefler açısından kolay olmadığı gibi, idare tarafından denetlenmesi de güçlük teşkil etmektedir.⁷¹

3.8.3. Transfer Fiyatlandırması Mevzuatının Yeterince Açık Olmaması

OECD düzenlemelerinin birebir tercümesi olan Transfer fiyatlandırması uygulamalarının kavramsal olarak yerleşmesi ve uygulamadaki yanlış anlaşılmasının önüne geçilmesi için gerekli olan ayrıntı ve açıklıkta mevzuat çalışmaları yapılmaya çalışılsa da sorun henüz çözülebilmemiş değildir. Özellikle mükelleflerin konuya ilgisini daha fazla çekecek ve onların talepleriyle başlayacak sürece onların ilgisini artıracak yeterlilik ve etkinlikte bilginin hazırlanması ve onlara iletilmesi gerekmektedir. Özellikle kanun ve kanunun ayrıntıları uygulayıcılara

⁷⁰ Hüseyin Yakupçebioğlu, “Transfer Fiyatlandırmasında Kullanılan Yöntemler ve Karşılaşılan Sorunların Örneklerle Açıklanması”, **International Social Sciences Studies Journal**, Cilt:5, S.31, 19.03.2019, s.1275-1276.

⁷¹ Özgür Biyan, “Tüm Yönleriyle Transfer Fiyatlandırması”, (çevirimiçi), <http://www.vergidanismani.com/sayfa.aspx?iid=236#.Xck5RTP7TIU>, 11.11.2019.

bildirmek amacıyla daha ayrıntılı ve gerekirse örnekler içererek yayımlanan tebliğler⁷² arasındaki uyumsuzluklar var olan mevzuatta söz konusu olan transfer fiyatlandırması ile ilgili belirsizliği artırmaya hizmet etmektedir. Kanuna aykırı olma potansiyeli yüksek tebliğlerin uygulayıcıları tereddüte düşürdükleri bir gerçektir.⁷³ Ayrıca mevzuat genel anlamda OECD transfer fiyatlandırma konusundaki düzenlemeleri esas aldığından, OECD kaynaklarının dilimize çevrilmesi esnasında da bazı tanım ve açıklamaların tam olarak anlaşılması da güçleşmektedir. İlişkili kişilerin kim olduğu ve işlemlerin emsal bedel tespiti halen tam olarak uygulanabilir değildir ve mükellefler konu ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirirken soru işaretleri devam etmektedir.

3.8.4. Hazine Kaybı Kriterinin Değerlendirilmesi

Transfer fiyatlandırması bir vergi güvenlik müessesesi olarak öncelikle hazine menfaatini korumak amaçlıdır. İlişkili kişilerin kar aktarımı ve vergi matrahı aşındırmasının ve dolayısıyla bu suretle oluşabilecek hazine zararının önüne geçmeye çalışılan transfer fiyatlandırmasında mükelleflerin emsallere uygun fiyatlandırmada bulunması sağlanmaya çalışılmaktadır. Birden fazla şirketin denetim ve kontrolünü elinde bulundurabilen ilişkili yapılarda kar yapan şirketin karının daha az vergi ödeme imkanı olan veya kar etmeyen şirketlere aktarımı yoluyla hazineye ödenmesi gerekenden daha az vergi muvazaalı bir şekilde ödenmeye çalışılmaktadır.⁷⁴

*Transfer fiyatlandırmasında oluşabilecek hazine zararı kavramı*⁷⁵

KVK'nın 13/7 maddesinde "Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların

⁷² 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Resmi Gazete, Sayı:26704, 18.11.2007.

⁷³ Çiçek, **a.g.e.**, s.223.

⁷⁴ Yasin Şen, "Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Kavramı", **Yaklaşım Yayıncılık**, Sayı:270, Haziran 2015. (çevirimiçi), <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=27393&arananKey=Transfer%20Fiyatland%C4%B1rmas%C4%B1nda%20Hazine%20Zarar%C4%B1%20Kavram%C4%B1>, 18.02.2018.

⁷⁵ 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. "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararının

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.” denilerek düzenlenmiştir.⁷⁶

Hazine zararı oluşması için gerekli unsurlardan olan, eksik veya geç ödendiğinde hazine zararı oluşan "her türlü vergi" kavramın tanımına hangi tür vergilerin girdiğinin netleştirilmesi gerekmektedir. Şirketlerin kar aktarımı yapması sebebiyle oluşabilecek hazine zararının sadece bu düzenleme kurumlar vergisi kanununda yer alıyor diye, kurumlar vergisinde oluşabilecek zararların bu kapsamda değerlendirilmesi gerek kanunun lafzında geçen "her türlü vergi" ifadesinin kapsamını daraltmak olacaktır, hem de KDV gibi dolaylı vergilerden oluşabilecek ve en az kurumlar vergisi kadar önemli bir hazine zararının dışarıda bırakılması anlamına gelecektir. Bu kapsamda "her türlü vergi" ifadesinin sadece kurumlar vergisini ifade ettiğini ileri sürenler olsa da bu kapsama diğer tüm vergilerin girdiğini ifade etmek gerekir.⁷⁷

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. Kanunda yer alan her türlü vergi kavramı, bazı yazarları sadece gelir üzerinden alınan vergileri kastettiği yönünde, bazı yazarları ise tüm vergileri kastettiği yönünde düşünmeye itmiştir. Sadece gelir üzerinden alınan vergiyi kastettiğini düşünenlere göre; 5766 Sayılı Kanun'un 21. maddesinde belirtildiği üzere ilgili düzenlemenin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine yönelik yapılması dolayısıyla diğer vergiler açısından hüküm ifade etmeyeceğini savunmaktadırlar. Sadece kurumlar vergisi ile ilgili hazine zararını aramakta ve KDV ya da damga

Aranması Konusunda Yaşanan Sorunlar I”, (çevirimiçi),
<http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/491.pdf>, 29.05.2019.)

⁷⁶ Şen, a.g.e.

⁷⁷ Şen, a.g.e.,

vergisi gibi diğer vergiler ile ilgili zararı kapsamayıp genişletici yorum yapmaktan kaçınmaktalar. Tüm gelirler üzerinden alınan vergiyi kastettiğini düşünenlere göre; Kanun'un lafzı ile hareket edilmesi gerektiğini ve maddede "her türlü vergi" denildiğini, kapsama sadece kurumlar vergisinin alınamayacağını, kurumlar vergisi dışındaki diğer vergilerin de dâhil edilmek istendiğini savunmaktadırlar. İlişkili şirketler kendi aralarında yaptıkları işlemlerle vergi planlaması yapmakta ve yaptıkları vergi planlaması işlemlerinden elde ettikleri vergi avantajının doğrudan veya dolaylı vergiler açısından bir ayırım yapılmadan değerlendirilmesi gerektiğini savunmaktadırlar. Hazine zararının tüm vergi türleri için geçerli olacağını ileri sürmektedirler.⁷⁸

Yine her türlü vergi kavramından sadece kurumlar vergisi ve gelir vergisi ile ilgili vergilerin ifade edildiği bir görüşe göre; gelir üzerinden alınan bir vergi kanunda yer alan hükmün, diğer vergiler (örneğin Katma Değer Vergisi, sözleşmelerde Damga Vergisi vb.) için de hüküm ifade edebilmesi için ya da diğer vergileri kapsaması için kanunda açıkça hüküm altına alınması gerekmektedir. Fakat kanunda bu şekilde açık bir hüküm yer almadığından, genişletici yorum yapılması mümkün değildir.⁷⁹

3.8.5. Alt Yapı Çalışmalarının Eksikliği

Transfer fiyatı uygulaması konusunda mevzuat çalışmasının hızlıca yapılmış olması bu konuda idare tarafında yetişmiş ve insan gücünün olmaması karşısında beklenen hızlı etkisini gösterememiştir. Sadece idare bünyesindeki insan gücü yetersizliği değil aynı zamanda emsal fiyat tespiti başta olmak üzere gerekli olan bilişim alt yapısının da tam olarak var olduğu söylenemez. Gerekirse maliye idaresi

⁷⁸ Elif Çetin, "Transfer Fiyatlandırması Düzenlemelerimizde Hazine Zararı Kavramı", **Vergide Gündem**, 2013, (çevirimiçi), https://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=3&publicationYear=2013&publicationId=1093509#, 25.11.19.

⁷⁹ Ramazan Yakışıklı, "Kazancın Örtülü Olarak Dağıtıldığının Kabulünde Hazine Zararının Doğması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2008, S.327.

bünyesinde eğitim amacıyla OECD ile işbirliğine gidilerek bu konuda hem idareye hem de mükelleflere yol gösterecek çekirdek bir kadronun oluşumu sağlanmalıdır.⁸⁰

3.8.6. İlgili Ülke ve Bölgelerin İlan Edilmemiş Olması

5520 sayılı KVK “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 Kurulunca⁸¹ ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.” denilerek Bakanlar Kuruluna ilgili ülkelerle yapılan tüm işlemleri ilişkili kişilerle yapılmış sayma gibi oldukça geniş bir yetki tanınmıştır. Vergi cenneti olarak da tarif edebileceğimiz bu ülkelerle yapılan her türlü ticaretin sadece bu ülkelerle yapıldığı için örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilmesi biraz sorunlu bir yorumdur. Örtülü kazanç dağıtımı için aranması gereken pek çok koşulun bu ülkelerle yapılan ticarete aranmayacak olması eşitlik ilkesine aykırı olmaktadır. Bakanlar Kuruluna verilmiş yetki, kanunun verdiği yetkiyi ve düzenlemeyi aşan bir yetkidir. Bakanlar Kurulunun ilan ettiği ülkelerdeki kişilerle yapılan işlemler diğer bütün şartları taşımasa bile sadece bu listede yer alıyor olmasından dolayı ilişkili kişi sayılmak gibi bir durumla karşı karşıya kalmaktadırlar.⁸² Bakanlar Kurulu⁸³ da kendisine verilen yetkiyi kullanıp ilgili ülkeleri henüz belirlemediği için bu konudaki boşluk halen devam etmektedir.⁸⁴

⁸⁰ Pehlivan ve Gökbnar, **a.g.e.**, s.115.

⁸¹ Bakanlar Kurulu ibaresi 700 sayılı KHK'nın 173. maddesiyle değişmiş ve Cumhurbaşkanı olarak yenilenmiştir. Yürürlük:09.07.2018.

⁸² Açar, **a.g.e.**, 2015, s.233.

⁸³ Bakanlar Kurulu ibaresi 700 sayılı KHK'nın 173. maddesiyle değişmiş ve Cumhurbaşkanı olarak yenilenmiştir. Yürürlük:09.07.2018.

⁸⁴ Açar, **a.g.e.**, 2015, s.229.

SONUÇ

Devletlerin en önemli gelir kaynaklarından biri vergi gelirleridir ve vergi gelirleri içerisinde de önemli bir alanı Kurumlar Vergisi'nden elde edilen gelirler oluşturmaktadır. Çalışmada Kurumlar Vergisi mükelleflerinin genel olarak vergi gelirlerini aşındırıcı işlemler yapmasına engel olması için oluşturulmuş olan vergi güvenlik müesseselerinden ve özellikle de ilişkili kişilere değinilen hükümlerinden bahsedilmiştir. Bu hükümler Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı'nda yer almaktadır. Ayrıca Safi Kurum Kazancı elde edilirken de ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin faiz ve kur farkı benzeri giderlerinin indirim konusu yapılmayacağından bu hükme de yer verilmiştir.

Kendi ülkesinde elde edilen gelirin vergilendirilmeden yurt dışına çıkmasına engel olmak isteyen ülkelerin önemli silahı haline gelen transfer fiyatlandırmasının emsal fiyat ile birlikte en önemli argümanı olan ilişkili kişi konusu ülkemizde tartışılmaya devam edilmektedir. Aynı şekilde örtülü sermaye kavramı da ilişkili kişilerle yapılan işlemler neticesinde borç olarak verilen ve aslında sermaye olması gereken kaynakların vergilendirmeden kaçınmasına olanak sağlamaması için ortaya çıkmış ve idarece belli kriterler neticesinde vergilendirmenin doğru yapılması sağlanmaya çalışılmıştır. Kontrol edilen yabancı kurum müessesesi de aynı şekilde bir vergi güvenlik müessesesi olarak hüküm bulmuş ve ilişkili kişilerle belli şartların sağlanması halinde yurtdışındaki kazançların vergilendirilmemesine karşın önlem alınarak vergilemeye tabi tutulmaya çalışılmıştır. İlişkili kişi kavramı kavramsal karmaşası ayrı olmak üzere kanuni çerçeve ile belirginleşmeye çalışmıştır. Üstü kapalı kalan ve mükelleflerce anlaşılması güç olan bu konuların daha net özümsebilmesi için de sonradan yayımlanan tebliğlerle konunun belirginleşmesi sağlanmaya çalışılmıştır. Fakat ülkemizde halen ne denli uygulanabilir olduğu soru işaretidir.

Kanunda ilişkili kişilerin tespitinde kontrol kavramından bahsedilmiş olup kavramın yorumlara açık olması da kanunun işlerliği konusunda sıkıntılara sebep olmuştur. Aslında kanun, firmanın işlemi gerçekleştiren kişilere olan bağlılığını ve

onlardan bağımsız karar verebilme durumunu sorgulamaktadır. 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde kontrol altında olma kavramı açılmış olup istisnalarından bahsedilmiştir. 2 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde de örnek verilmiştir. Örneğin; bayilerin bayilik işlemleri kapsamındaki işlemlerinin ilişkili kişilerle yapılan işlem mahiyetinde olmayacağı açıklanmıştır. Bu durumda örnekte bayilere değinildiği için distribütörler bu istisnadan faydalanamayacaktır ve dolayısıyla da haksızlığa sebebiyet verilmektedir. Ayrıca kanunun lafzında olmayan bir durumun tebliğ ile genişletilmesi ve yorumlanması da hukuki olarak sakıncalıdır.

1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde ilişkili kişi yanında, ilgili kişiden de bahsedilmiş olup ilginin nasıl bir ilgi bağı gerektirdiği açıklığa kavuşturulmamıştır.

Yine aynı tebliğde ilişkili kişi açıklanırken, kurumların veya ortakların idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi ya da kurumlar açıklanmış ve firmanın etkisi, denetimi altında olan gerçek kişi veya kurumlar da açıklamaya dahil edilmiştir. Aslında kurumları etkisi ve denetimi altına alan kişilerin kimler olabileceği önemlidir, bu şekilde aslında bir firmanın yönetim kurulu başkanı ve üyeleri, genel müdür ve benzeri üst düzey yetkilileri de aralarında ortaklık ilişkisi olmasa bile firmaların kararlarına etki etme güçleri olduğundan ilişkili kişi sayılabileceklerdir.

1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde kurumun ortağının sosyal ve ekonomik olarak yakın ilişkide olduğu kişiler de ilişkili kişi olarak belirtilmiş olmakla birlikte yakın ilişki durumu her konunun kendi özelinde değerlendirilmesi gereken soyut bir kavramdır. Ayrıca kurumların sosyal ve ekonomik olarak ilişkide olduğu kişi kavramıyla da yine kanun kuyucunun iradesi zorlanmış olup ilişkinin boyutu açıklanmalı ve kurum üzerindeki etki ve yetkisi sorgulanmalıdır.

Bir diğerk önemli husus da yine tebliğde geçen ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoyu, altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarının genişliğidir. Öyle ki eş olgusu medeni kanun kapsamında evlilik bağı sona erse bile devam edeceğinden ilişkili kişi konumu da devam edecektir.

Vergi cennetleri kapsamında Bakanlar Kurulu'na (yeni düzenleme ile Cumhurbaşkanlığı'na) verilen yetki de oldukça geniş bir yetki olmakla birlikte, bu yetki henüz kullanılmadığından da boşluk halen uygulamada devam etmektedir.

Ülkelerin vergi gelirleri üzerinde ciddi bir baskı unsuru olan ilişkili kişi işlemlerinin ülkelere verdiği maddi zararların ölçülebilmesi de önlenebilmesi kadar zor bir durumdur. İthalatın aşırı fiyatlandırılması ve ihracatın eksik faturalandırılması sonucu oluşan eksik matrahlar Kurumlar Vergisi miktarının olması gerekenden az gerçekleşmesine sebep olmaktadır. İthalat ihracat işlemleri harici yurtiçi işlemlerde de ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde alınan faturaların şişirilerek yüksek meblağlarda kesilmesi, satış faturalarının da minimum bedellerle kesilmesi sonucu yine Kurumlar Vergisi matrahını aşındırmakta ve vergilemenin olması gerekenden az hesaplanması sonucunu doğurmaktadır.

İlişkili kişilerle yapılan işlemler ister yurtiçinde ister yurtdışında gerçekleşsin vergi matrahlarında gerçekleşen azalmanın mücadelesi için uluslararası işbirliği kaçınılmazdır. Zira her ülke için az veya çok vergi kaybından söz edilmesi mümkündür. Bu işlemlerde uluslararası koordinasyon ve işbirliği aynı zamanda şeffaflık ve bilgi paylaşımı şarttır. Vergi denetim birimlerinin emsal fiyat bulmada zorluklarının aşılması adına çeşitli uzmanlıklardan faydalanmaları veya o meslek gruplarından kendi bünyelerinde bulundurmaları gerekecektir. Uluslararası ülkelerin çözüm süreçleri ülkemiz idaresince de çok iyi özümzenmeli ve gerekli önlemlerin alınması, uygulanması için idare tarafından yeterli ve ehil kadroların oluşturulması gerekmektedir. Bu durum sadece vergi gelirlerinin artmasını sağlamayacak ayrıca dürüst mükelleflerin de hakkının yenmesinin önüne geçerek vergi adaletinin sağlanması hususunda devlete olan güveni arttıracaktır. Önerim ilişkili kişinin tanımının ve kapsamının kanun koyucu tarafından çok iyi özümzenerek mükellefler arasındaki vergi adaletini de sağlayarak vergi gelirlerini artırma yoluna gidilmesidir.

Kanun hükümleri net olmalı, yoruma açık olup adaletsizliğe sebebiyet vermemelidir. İlişkili kişi tanımının da tam ve net olarak yapılamayacağı durumlarda belki idare tarafından teknik olarak yeni bir kavram oluşturulmalı, mükelleflerin uygulama esnasındaki soru işaretleri giderilmelidir. Tezin neredeyse tamamında bahsedildiği gibi çok geniş bir alanı kapsayan ve yoruma açık olan ilişkili kişi kavramı yerine bilinçli olarak yapılan ticari işlemler neticesinde maddi ya da maddi olmayan menfaat sağlanma amacı güden kişi ve kurumlar gibi net kavramlar getirilerek uygulanabilirlik arttırılmalıdır.



KAYNAKÇA

- Ağar, Serkan: **Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2011.
- Ağar, Serkan: "Transfer Fiyatlandırmasının Hukuki Niteliği", **TBB Dergisi**, S.119, 2015, s.143-208.
- Akarca, Akif: "Vergi Ehliyeti ve Temsil Sorumluluğu", **Dünya Gazetesi**, 14.08.2017.
- Akbulak, Yavuz: "Anonim Şirketlerde Kar Dağıtımı Esasları ve Yedek Akçeler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 2001, (çevirimiçi), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2764>, 18.04.2019.
- Akbulak, Yavuz: "Halka Açık Anonim Şirketler Bakımından Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımının Değerlendirilmesi", **Mali Pusula**, Sayı:24, Aralık 2006, s.140-154.
- Akipek, Jale;
Akıntürk, Turgut;
Kahraman, Derya
Ateş: **Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku**, 1. Cilt, İstanbul, Beta Yayınları, 2014.
- Aktaş, Mehmet: "Yeni Kurumlar Vergisi Tasarısı Çerçevesinde Transfer Fiyatlaması Düzenlemesi", **Vergi Dünyası**, S: 294, Şubat 2006, s.25-29.

- Aktaş, Mehmet: **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2004.
- Altınok, Derviş: “Hakkın Kötüye Kullanımı Yasağı Altında Peçeleme İşlemlerinin Vergisel Sonucu”, **Vergi Dünyası**, S:366, Şubat 2012, s.28-31.
- Batı, Murat: **Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma, Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı**, Seçkin Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2017.
- Batun, Mehmet: “Bankaların, Çalışanlarına Düşük Faiz İle Kredi Kullandırmaları, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımıdır”, **Yaklaşım Dergisi**, Mart 2009, Sayı:195, (çevirimiçi),
<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9773>, 02.04.2018.
- Bektaş, Serdar: “Örtülü Sermaye Hesaplamasında Özellikli Durumlar”, **Vergi Dünyası**, S.356, Nisan 2011, s.125-130.
- Berksoy, İrem: “Vergi Güvenliğinin İki Boyutu: Yasallık İlkesi Karşısında Meşru Güven İlkesi”, **Journal of Life Economics**, 2016, Cilt:3, S.1.
- Beylik, Ali: “Transfer Fiyatlandırması" **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:142, Ekim 2004, s.113-116.

Birleşmiş Milletler 10.04.2017, Birleşmiş Milletler Resmi Sitesi, (çevirimiçi),
Çifte [https://digitallibrary.un.org/record/13957/files/ST_ESA_102-](https://digitallibrary.un.org/record/13957/files/ST_ESA_102-EN.pdf)
Vergilendirmeyi [EN.pdf](https://digitallibrary.un.org/record/13957/files/ST_ESA_102-EN.pdf), 19.06.2019.
Önleme Sözleşmesi:

Biyan, Özgür: “Tüm Yönleriyle Transfer Fiyatlandırması”, (çevirimiçi),
<http://www.vergidanismani.com/sayfa.aspx?iid=236#.Xck5RT>
P7TIU, 11.11.2019.

Bozkurt, Gülnihal: “Eski Hukuk Sistemlerinde Kölelik”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.38, S.1, Y.1981, s.65-103.

Böbek, Zinnur: "Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi", **İstanbul Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi**, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2016.

Bulut, Harun: **Yargıtay Kararları Doğrultusunda Kişilik Hakları ve Kişilik Hakkına Saldırıdan Kaynaklanan Hukuk Davaları**, İstanbul, Beta Yayınları, 2006.

Bulut, Nusret: “Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesesinde Düzeltme İşlemleri ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, S.367, Mart 2012, s.109-113.

Cangir, Burak; "Grup Şirketlerinde Birebir Kredilerin Transfer Fiyatlandırması Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları**, S:305, Şubat 2014, s.97-100.

Ceylan, Mehmet Ali: “Genel Hatlarıyla Kobi TFRS ve Söz Konusu Standart Hükümlerinin Tam Set TMS/TFRS Hükümleri ile Karşılaştırılması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.368, Nisan 2012, s.50-54.

Coşgun, Özlem: **Karaman Anonim Şirketin Temel Nitelikleri ve Kuruluşu**, Şirketler Hukuku, Ed. Sami Karahan, Konya, Mimoza Yayınları, 2012, s.323.

Çağlayan, Ramazan: "Hukukumuzda Kamu Tüzel Kişiliği Kavramı ve Kısıtları", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:7, 2016, s.375-381.

Çeçen, Anıl: “Küreselleşmenin Getirdiği Hukuk Karmaşası”, **Cumhuriyet ve Küreselleşme**, Der: Suna Kili, T.C. Kültür Bakanlığı, Ankara, 2002.

Çetin, Elif: “Transfer Fiyatlandırması Düzenlemelerimizde Hazine Zararı Kavramı”, **Vergide Gündem**, 2013, (çevirimiçi), https://www.vergidegundem.com//tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=3&publicationYear=2013&publicationId=1093509#, 25.11.19.

Çiçek, Bilgehan: “Transfer Fiyatlandırmasında Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, S.110, Mart- Nisan 2012, s.219-229.

Deligöz, Cihan: “Distribütörlerin İlişkili Kişi Tanımına Dahil Edilmesinin Hukuki Durumu ve Neticeleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:262, Ekim 2014, s.74-79.

- Didinmez, İrem: “Türkiye’de Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı”, **Vergi Sorunları**, Sayı:311, Ağustos 2014, s:156-161
- Direk, Cuma Ersin: “Distribütörler Neden İlişkili Kişi Kabul Edilme(Me)Lidir?”, **Vergi Dünyası**, S.389, Ocak 2014, s.50-55.
- Doğan, Şerife: "Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nda İlişkili Kişi", **Maliye Postası**, Sayı:656, Aralık 2007, s.107-113.
- Doğrusöz, Bumin: “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı”, **Dünya Gazetesi**, 05/07/2018.
- Doğruyol, Muhittin: **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması**, Vergi Denetmenler Derneği Eğitim Yayınları Serisi:16, Ankara, 2008.
- Duman, Aysel: **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Türmob Yayınları, Ankara, 2008.
- Erman, Sahir: **Şirketler Ceza Hukuku VII**, İstanbul, 1993.
- Eroğlu, Onur: **Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2014.
- Erkuş, Hakan; Ateş, Leyla: “Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar ve 5520 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemenin İrdelenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.310, Haziran 2007, s.113-117.

Gedik, Gülşen: “Türk Vergi Hukukunda Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi – Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 17, S.3-4.

Gençoğlu, Gücenme, "Türkiye’de Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtımı: Ümit; Ertan, İMKB 50 Endeksinde Bir Uygulama", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ekim 2012, s.85-100.

Gücüyener, Gökçe: “Transfer Fiyatlandırması Mevzuatında İlişkili Kişi Kavramı”, **Vergi Sorunları**, Sayı:309, Haziran 2014, s.68-72.

Gündoğdu, Burhan: "Muvazaa I, Özel Hukukta Muvazaa", **Vergi Dünyası**, S.287, Temmuz 2005, s.90-97.

Gündoğdu, Burhan: "Muvazaa III-Peçeleme ve Hukuka Aykırı İşlemler", **Vergi Dünyası**, Sayı:288, Ağustos 2005, s.89-96.

Güngör, A.Feridun; Orhan, Hakan: "Transfer Fiyatlandırması Açısından Grup İçi (Holding) Yönetim Hizmetleri-I", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2009, Sayı:201, (çevirimiçi), <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=10431>, 13.03.2019.

Işık, Hüseyin: **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Ankara, 2005.

Işık, Hüseyin: “Uluslararası Alanda Vergi Cennetleri Konusundaki Gelişmeler, Türkiye’nin Durumu ve Öneriler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S:439, Mart 2018, s.18-34.

Işıқтаç, Yasemin: **Hukuk Felsefesi**, 4. Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2015.

İlişkili İşletmelerin 14.12.2014, Avrupa Birliği Resmi Sitesi (çevirimiçi),
Kârının [https://eur-lex.europa.eu/legal-](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:01990A0436-20141214&from=EN)
Ayarlanmasıyla [content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:01990A0436-](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:01990A0436-20141214&from=EN)
İlgili Olarak Çifte 20141214&from=EN, 16.07.2019.
Vergilendirmenin
Kaldırılmasına
İlişkin Sözleşme:

İnce, Eyyup: “Yurtdışı Grup Firmaları İle Yapılan İşlemlerde Transfer Fiyatlandırması ve Kurumlar Vergisi Tevkifatı Açısından Değerlendirme”, **Vergi Sorunları**, Sayı:320, Mayıs 2015, s.29-32.

Kaçar, Yusuf: "Çok Uluslu Şirketlerin Gelir ve Kazançlarının Kavranmasında Uygulanan Düzenlemeler Toplu Bir Bakış", **Tekirdağ SMMM Odası Sosyal Bilimler Dergisi**, S.2, 2013 Temmuz, s.21.

Kaika, Maria: **"The Water Framework Directive: a new directive for a changing social, political and economic European framework"** European Planning Studies 11, no.3, 2003, s.299-316.

Kaneti, Selim: "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi", **Vergi Dünyası**, S.131, Temmuz 1992, s.2, (çevirimiçi), <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1079>, 09.05.2015.

- Kara, Döndü; Can, Ahmet Vecdi: “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramının 6728 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi”, **İşletme Bilimi Dergisi**, 2017, s.13-33.
- Karadeniz, Salim: “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Mahiyeti ve Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.344, Nisan 2010, s.27-32.
- Karamahmutoğlu, Pınar: “Sermaye Piyasası Kanunu’nda Örtülü Kazanç Aktarımı”, 2014, (çevirimiçi), <https://www.gsg hukuk.com/tr/yayinlar/kose-yazilari/gsg-hukuk-makale-sermaye-piyasasi-kanununda-ortulu-kazanc-aktarimi.pdf>, 20.06.2019.
- Kartaloğlu, Emre: “Örtülü Sermaye Müessesesinin Ortakla İlişkili Kişi Kavramı Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Önlenen Tartışmalar ve Olası Bazı Sorunlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.216, Eylül 2006, s.106-111.
- Kaya, Arslan: “Halka Açık Ortaklıklarda Örtülü Kazanç Aktarımı Yasağı”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. LXXI, S. 2, 2013, s. 193-204.
- Kayar, Gökhan: “Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Faizler ve Kar Payı İlişkisi”, **Vergi Dünyası**, S.405, Mayıs 2015, s.49-54.
- Kılıçlı, Yavuz; Erdinç, Murat: “Yeni TTK’da Şirketler Topluluğu ve Hâkimiyet Kavramı”, **Yaklaşım Dergisi**, S.233, Mayıs 2012, (çevirimiçi) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13912&arananKey=yeni%20ttk>, 30.10.2019.

- Kızılot, Şükrü: **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2002.
- Koyuncu, Mesut: **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2005.
- Köse, Tunç; Ferhatoğlu, Emrah: **Transfer Fiyatlandırma (Üretim İşletmelerinde Bir Uygulama)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.
- Kumkale, Rüknettin: “Vergiden Kaçınma Ve Vergi Kaçırma”, **Dünya Gazetesi**, 12.05.2015.
- Kurt, Leyla Müjde: “Ceninin Malvarlığı Hakları”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:2, Sayı:1, 2011, s.177-209.
- Laçin, Volkan: “Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Müesseselerinin Uygulamada Birlikte Gerçekleşmesi”, **Vergi Sorunları**, S.336, Eylül 2016, s.37-41.
- Maç, Mehmet: **Kurumlar Vergisi**, 3. Baskı, Denet Yayınları, 1999.
- Meriç, İlyas: “Örtülü Sermaye Uygulamasında İlişkili Kişi”, **Yaklaşım Yayınları**, Mayıs 2015, Sayı 269. (çevirimiçi), <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=27222&arananKey=%C4%B0LYAS%20MER%C4%B0%C3%87>, 19.06.2019.

Meriç, İlyas: “Örtülü Sermaye Müessesinde 5’inci Fıkra Sorunsalı”, **Vergi Dünyası**, S.418, Haziran 2016, s.121-125.

Meriç, İlyas: “Örtülü Sermaye Hesabında Kısmen veya Tamamen Dikkate Alınmayacak Borçlanmalar”, **Vergi Dünyası**, S.411, Kasım 2015, s.151-154.

OECD: **Transfer Pricing Guidelines**, (çevirimiçi), <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/BEPS-actions-8-10-transfer-pricing-financial-transactions-discussion-draft-2018.pdf>, 18.11.2018.

OECD: “**Action Plan On Base Erosion And Profit Shifting, OECD Publishing**”, 2013, (çevirimiçi), http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en, 18.10.2018.

OECD: “**Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017**”, (Çevrimiçi), https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en, 25.05.2019.

Oğuzman, M.Kemal; **Kişiler Hukuku**, 15. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2015.

Seliçi, Özer; Oktar,

Özdemir, Saibe:

Oktar, Salim Ateş: **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2016.

Oktar, Salim Ateş: “A Survey of Two Typical Forms of Abusive Tax Avoidance Transactions and Contracts: the Thin Capitalization and Hidden Distribution of Profits in Turkish Tax System”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Konferansları 46. Seri**, 2004.

Onay, İsmail: “Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası Uygulamasında Kapsamlı Bir Örnek”, **Vergi Dünyası**, Sayı:412, Aralık 2015, s.227-236.

Onay, İsmail: “Örtülü Sermaye Düzenlemelerinde OECD Yaklaşımına ve 5520 Sayılı Kanun Uygulamasına İlişkin Temel Prensipler”, **Vergi Dünyası**, S.430, Haziran 2017, s.6-11.

Öncel, Yenal: “Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Seri:41, 2002.

Öncel, Mualla;
Kumrulu, Ahmet;
Çağan, Nami: **Vergi Hukuku**, 21. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2012.

Özay, İl Han: **Günışığında Yönetim**, 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitapevi, 2017.

Öz, Ersan;
Çevikcan, Fatih: “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Aksayan Yönleri”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S:88, Nisan 2011, s.290-297.

- Özkan, Mehmet: “Transfer Fiyatlandırması Ve Örtülü Sermaye Uygulamasında Dikkat Edilecek Hususlar” **MuhasebeDr.com**, 2014, (çevirimiçi), <https://www.muhasebedr.com/transfer-fiyatlandirmasi-ve-ortulu-sermaye-uygulamasinda-dikkat-edilecek-hususlar/>, 29.05.2019.
- Özmen, Mehmet Akif: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.
- Özmen, Ali Zekeriya: “Şirket Ortaklarının Sermaye Taahhütlerini Vadesinde veya Hiç Ödememeleri Durumunun Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, S:419, Temmuz 2016, s.158-163.
- Özsunay, Ergün: **Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler**, 5. Bası, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1982.
- Öztan, Bilge: **Şahsın Hukuku Hakiki Şahıslar**, 8. Baskı, Ankara, Turhan Kitapevi, 1999.
- Özyolcu, Yasin: “Transfer Fiyatlandırmasında Uyum Çalışmaları: OECD Önerileri ve Türkiye Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2015, Sayı:266, (çevirimiçi), <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26838&arananKey=YAS%C4%B0N%20%C3%96ZYOLCU>, 20.06.2018.
- Pazarçeviren, S. Yüksel; Aygen, Filiz: “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlandırması Manipülasyonları Ve Konunun Türkiye Açısından İrdelenmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:71, 2005, s.93-97.

Pehlivan, Serdar; Gökbnar, Ali Rıza: “Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Y.2010, C.17, S.1, Manisa, s.103-117.

Price Waterhouse Coopers: **“OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi’ne İlişkin Son Gelişmeler”**, (Çevrimiçi), <http://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/transfer-fiyatlandirmasi/hizmetlerimiz/oecd-son-gelismeler-2012.html>, 17.10.2016.

Rençber, Altan: “Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.352, Ocak 2018, s.136-139.

Saban, Nihal: **Vergi Hukuku**, 6. Baskı, İstanbul, 2014.

Sağlam, Meltem: **Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.

Saraçoğlu, Fatih; Çakır, Muharrem: “Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Devir Müessesesinin Değerlendirilmesi”, **Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi**, 4 (8), 2017, s.94-106.

Savaşan, Fatih; Odabaş, Hakkı: “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 2005, s.1-28.

Serozan, Rona: **Tüzel Kişiler**, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1994.

- Serozan, Rona: **Medeni Hukuk (Genel Bölüm, Kişiler Hukuku)**, 7. Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2017.
- Sevi, Ali Murat: **Anonim Ortaklıkta Sermayenin Oluşturulması ve Pay Sahiplerine İade Edilmesi Yasağı**, Ankara, 2013.
- Şanver, Cahit: "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri Ve Mükelleflerin Vergi Güvenlik Önlemlerine Uyumu Araştırması", **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi**, 2013.
- Şen, Yasin: "Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Kavramı" **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 270, Haziran 2015, (çevirimiçi), <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=27393&arananKey=Transfer%20Fiyatland%C4%B1rmas%C4%B1nda%20Hazine%20Zarar%C4%B1%20Kavram%C4%B1>, 18.02.2018.
- Şenyüz, Doğan: **Açıklama ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.
- Şişman, Bülent: **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**, Yaklaşım Yayınları, İstanbul, 2003.
- Tahir, Erdem: "Türkiye’de Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) Rejimi", **Mali Pusula**, Yıl:3, Sayı:27, Mart 2007, s.136-139.
- Taşkın, Yasemin: **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2012.

- Tekin, Cem;
Kartaloğlu, Emre: “Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri”, **İSMMMO Yayınları**, Sayı:24, İstanbul, Mart 2009.
- Tosuner, Mehmet;
Arıkan, Zeynep: **Türk Vergi Sistemi**, 15. Baskı, İzmir, 2010.
- Türeyen, İlke: “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun Şirketler Topluluğu Hükümleri”, **Dünya Gazetesi**, 16.10.2012.
- Türkkot, Mustafa: “Transfer Fiyatlandırması Konusunda OECD Düzenlemeleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2005, S.28, (çevirimiçi), <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6031&arananKey=MUSTAFA%20T%C3%9CRKKOT>, 13.03.2018.
- Tüsiad: Transfer Fiyatlandırması Semineri Değerlendirme Raporu, 2013, (Çevirimiçi), [file:///C:/Users/bguner/Downloads/Transfer-Fiyatlandirmasi-Taslak-Rapor-SON%20\(3\).pdf](file:///C:/Users/bguner/Downloads/Transfer-Fiyatlandirmasi-Taslak-Rapor-SON%20(3).pdf), 29.05.2019.
- Ufuk, Mehmet
Tahir: “Türk Vergi Hukukunda Ehliyet ve Temsil Kavramlarının İrdelenmesi”, **Vergi Dünyası**, S.237, Mayıs 2001, s.32-36.
- Uysal Ali, Eroğlu
Nurettin: **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**, 2. Baskı, Ankara, 2008.
- Uzun, Fatih Burak: "Gerçek Kişilerin Hak Ehliyeti ve Hak Ehliyetine Uygulanacak Hukukun Tespiti", **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, 6(2) 2016, s.11-47.

Vergi Denetim Kurulu Yayınları: Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, 2017.

Vural, İrfan: **Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu**, Ankara, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayıncılık, Ocak 2009.

Yakışıklı, Ramazan: “Kazancın Örtülü Olarak Dağıtıldığının Kabulünde Hazine Zararının Doğması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.327, Kasım 2008, s.36-40.

Yakupçebioğlu, Hüseyin: “Transfer Fiyatlandırmasında Kullanılan Yöntemler ve Karşılaşılan Sorunların Örneklerle Açıklanması”, **International Social Sciences Studies Journal**, Cilt:5, S.31, 19.03.2019.

Yıldırım, Engin: “Lanetlenecek Bir Ruh, Tekmelenecek Bir Beden: Şirketlerin “İnsan” Hakları Olabilir Mi?”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, Sayı:2, 2017, s.63-93.

Yıldırım, M; Balcı, F; Kiraz, A: "Transfer Fiyatlandırması Uygulaması Sorunlar ve Görüşlerimiz", **Maliye ve Hukuk Yayınları**, Ocak, 2008.

Yıldız, Habib: “Avrupa Birliği’nde Maliye Politikalarının Uyumlaştırılması”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2011, Cilt:20, S.2, s.111-133.

1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı:26704, 18.11.2007.

TF-1/2008-1 Sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Sirküler, 24.04.2008.

167 Sıra No'lu İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS24) Hakkında Tebliğ, Resmi Gazete, Sayı:27449 4. Mükerrer, 31/12/2009.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, Sayı:10700, 06.01.1961.

2 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı:26855, 22.04.2008.

2200 A 21. Sayılı Birleşmiş Milletler Genel Kurulu'nun Kararı, Uluslararası Kişisel ve Siyasal Haklar Sözleşmesi, İmza ve Katılım:16.12.1966, Yürürlük: 23.03.1976.

2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Resmi Gazete, Sayı:17863 (Mükerrer), 09.11.1982.

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu, Resmi Gazete, Sayı:24607, 22.11.2001.

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, Resmi Gazete, Sayı:25983, 01.11.2005.

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (Mülga), Resmi Gazete, Sayı:7229, 10.06.1949.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, Sayı:26205, 21.06.2006.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Gerekçesi, (çevrimiçi), http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gerekceler/5520_Sayili_Kanun.pdf, 15.06.2018.

6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, Resmi Gazete, Sayı:27836, 04.02.2011.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Resmi Gazete, Sayı:27846, 14.02.2011.

6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Resmi Gazete, Sayı:28513, 30.12.2012.

6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmi Gazete, Sayı:29796, 09.08.2016.

700 Sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Resmi Gazete, Sayı:30471 2. Mükerrer, 07.07.2018.

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS24)- İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Standart, Resmi Gazete, Sayı:26040, 31.12.2005.

Almanya Medeni Kanunu (Bürgerliches Gesetzbuch), 18.08.1896, (Son değişiklik 31.01.2019), (çevrimiçi), <https://www.gesetze-im-internet.de/bgb/BGB.pdf>, 25.10.2019.

www.gib.gov.tr

www.istanbulymmo.org.tr

www.tbmm.gov.tr

www.tdk.gov.tr