

**T.C.**  
**DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**  
**MALİ HUKUK PROGRAMI**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE TOPLULUK**  
**ŞİRKETLERİNDE TRANSFER**  
**FİYATLANDIRMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Murat KÖSEOĞLU**

**Danışman**  
**Prof. Dr. Yusuf KILDİŞ**

**İZMİR - 2019**

## TEZ ONAY SAYFASI



## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türk Ticaret Kanunu’na Göre Topluluk Şirketlerinde Transfer Fiyatlandırmasının Değerlendirilmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

..../..../.....



**ÖZET**  
**Yüksek Lisans Tezi**  
**Türk Ticaret Kanunu'na Göre Topluluk Şirketlerinde Transfer**  
**Fiyatlandırmasının Değerlendirilmesi**  
**Murat KÖSEOĞLU**

**Dokuz Eylül Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü**  
**Maliye Anabilim Dalı**  
**Mali Hukuk Programı**

Bu çalışmanın amacı günden güne globalleşen dünyamızda çok uluslu şirketler açısından şirketler topluluğunda transfer fiyatlandırması uygulamalarının vergi mevzuatı açısından değerlendirilmesidir. Transfer fiyatlandırması şirketler topluluğu bazında incelenmiş, şirketlerin terim anlamlarından başlanarak transfer fiyatlandırmasının Türk Vergi Mevzuatındaki yerine kadar açıklanmıştır.

Transfer fiyatlandırması kavramı, işletmelerin birbirleri arasında mallarını ve hizmetlerini kullanması gerekebileceği böyle bir olay vuku bulduğunda da fiyatlamamanın hangi şartlar altında belirleneceği probleminin bir tezahürü sonucu karşımıza çıkmıştır. Başlangıçta yalnızca yönetim muhasebesinin bir dalı olarak görülen kavram, firmaların ilerleyen zaman içerisinde devasa büyüklüklere ulaşması ile vergi planlaması açısından diğer devletler için de hazine zararına yol açabileceğinden önem kazanmış ve tüm dünyada ortak bir çalışma ve eşgüdüm içerinden bu çokuluslu şirketlerin olayı suiistimal etmelerinin önüne geçmeye çalışmalarını ortaya koymuştur.

**Anahtar Kelimeler: Türk Vergi Sistemi, Şirketler, Maliye.**

## **ABSTRACT**

### **Master's Thesis**

### **Evaluation of Transfer Pricing Practices in Group of Companies in Terms of Tax Legislation**

**Murat KÖSEOĞLU**

**Dokuz Eylül University**

**Graduate School of Social Sciences**

**Department of Public Law**

**Fiscal Law Program**

The aim of this study is to evaluate the transfer pricing practices in the group of companies in terms of tax legislation in our globalizing world. Transfer pricing has been examined on the basis of the group of companies, starting from the term meanings of the companies until the place of transfer pricing in the Turkish Tax Legislation. In the process of preparing a thesis which is enjoyable and exhausting, my determination to determine the position of the thesis is my greatest supporter and my esteemed teacher and counselor.

The concept of transfer pricing has emerged as a result of a manifestation of the problem under which the pricing will be determined when such an event occurs that businesses may need to use their goods and services. The concept, which was initially only seen as a branch of management accounting, gained importance as the huge size of the companies in the future and the tax planning could lead to treasury losses for the other states, and the efforts of these multinational corporations from all over the world to work together to prevent the misuse of the event. It has set.

**Keywords: Turkish Tax System, Company, Finance.**

# **TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE TOPLULUK ŞİRKETLERİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

## **İÇİNDEKİLER**

|                  |     |
|------------------|-----|
| TEZ ONAY SAYFASI | ii  |
| YEMİN METNİ      | iii |
| ÖZET             | iv  |
| ABSTRACT         | v   |
| İÇİNDEKİLER      | vi  |
| KISALTMALAR      | x   |

|       |   |
|-------|---|
| GİRİŞ | 1 |
|-------|---|

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE ŞİRKETLER TOPLULUĞU**

|                                                                                                |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.1. TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE ŞİRKETLER                                                     | 6  |
| 1.1.1. Şirket Kavramı                                                                          | 6  |
| 1.1.2. Şirket Türleri                                                                          | 7  |
| 1.1.2.1. Adi Şirket                                                                            | 7  |
| 1.1.2.2.1. Kollektif Şirket                                                                    | 9  |
| 1.1.2.2.1.1. Kollektif Şirketin Kuruluşu                                                       | 10 |
| 1.1.2.2.1.2. Kollektif Şirketin İdare Şekli                                                    | 10 |
| 1.1.2.2.1.3. Kollektif Şirketlerde Sorumluluklar ve Şirket Ortakların Birbirleriyle İlişkileri | 11 |
| 1.1.2.2.1.4. Ortağın Aldığı Paradan Faiz Verme Borcu                                           | 13 |
| 1.1.2.2.1.5. Kollektif Şirketlerde Temsil Yetkisi                                              | 13 |
| 1.1.2.2.1.6. Şirket Yönetimi Kapsamı                                                           | 13 |
| 1.1.2.2.1.7. Rekabet Yasağı                                                                    | 14 |
| 1.1.2.2.1.8. Fesih Sebepleri                                                                   | 14 |
| 1.1.2.2.2. Komandit Şirket                                                                     | 15 |
| 1.1.2.2.2.1. Komanditer Ortak                                                                  | 15 |
| 1.1.2.2.2.2. Komandite Ortak                                                                   | 15 |

|                                                 |    |
|-------------------------------------------------|----|
| 1.1.2.2. Sermaye (Ticari) Şirketleri            | 16 |
| 1.1.2.2.1. Anonim Şirket                        | 16 |
| 1.1.2.2.1.1. Kuruluşu                           | 17 |
| 1.1.2.2.1.2. Yönetim Kurulu                     | 18 |
| 1.1.2.2.1.3. Yönetim Kurulunun Görevleri        | 18 |
| 1.1.2.2.1.4. Genel Kurul                        | 20 |
| 1.1.2.2.1.5. Toplantıya Davet                   | 20 |
| 1.1.2.2.1.6. Alınan Kararlar                    | 21 |
| 1.1.2.2.1.7. Müktesep Haklar                    | 21 |
| 1.1.2.2.1.8. Toplantı ve Karar Nisabı           | 22 |
| 1.1.2.2.1.9. Fesih Sebepleri                    | 26 |
| 1.1.2.2.2. Limited Şirket                       | 27 |
| 1.1.2.2.2.1. Ortakların Hakları ve Borçları     | 27 |
| 1.1.2.2.2.2. İdare ve Temsil                    | 27 |
| 1.1.2.2.2.3. Ortaklar Genel Kurulu              | 28 |
| 1.1.2.2.2.4. Ortaklar Genel Kurulunun Görevleri | 31 |
| 1.1.2.2.2.5. Ortaklık                           | 31 |

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **TÜRK VERGİ MEVZUATINDA TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TESPİTİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER**

|                                                      |    |
|------------------------------------------------------|----|
| 2.1. GELENEKSEL İŞLEM YÖNTEMLERİ                     | 33 |
| 2.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi             | 35 |
| 2.1.2. Maliyet Artı Yöntemi                          | 39 |
| 2.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi                  | 42 |
| 2.2. DİĞER YÖNTEMLER                                 | 44 |
| 2.2.1. İşlemsel Net Kâr Marjı Yöntemi                | 45 |
| 2.2.1.1. Kâr Bölüşüm Yöntemi                         | 45 |
| 2.2.1.2. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi         | 51 |
| 2.2.1.3. Mükellefçe Belirlenecek Yöntemler           | 53 |
| 2.2.1.3.1. Karşılaştırılabilir İşlem Yöntemi         | 54 |
| 2.2.1.3.2. Karşılaştırılabilir Hizmet Fiyatı Yöntemi | 54 |

|                                                                                                        |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.2.1.3.3. Brüt Hizmet Karlılığı Yöntemi                                                               | 55 |
| 2.2.1.3.4. Hizmet Maliyet Artı Yöntemi                                                                 | 55 |
| 2.2.1.3.5. Karşılaştırılabilir Kar Yöntemi                                                             | 55 |
| 2.3 GRUP İÇİ İŞLEMLERE İLİŞKİN MEVZUATIMIZDA YER ALAN DÜZENLEMELER VE TOPLULUK ŞİRKETLERİNDE HİZMETLER | 56 |
| 2.3.1. Hizmetin Sunulup Sunulmadığının Tespiti                                                         | 57 |
| 2.3.2. Piyasa Rayicinin Belirlenmesi                                                                   | 58 |

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER VE BELGELERİN DÜZENLENMESİ

|                                                                                                                                     |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.1. TRANSFER FİYATLANDIRMASI FORMUNUN KAPSAMI                                                                                      | 67 |
| 3.1.1. Varlıklar                                                                                                                    | 68 |
| 3.1.2. Hizmetler                                                                                                                    | 70 |
| 3.1.3. Mali İşlemler                                                                                                                | 71 |
| 3.1.4. Diğer İşlemler                                                                                                               | 74 |
| 3.2. TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDA YAPILAN İŞLEMLERİN TOPLAMI                                                                 | 75 |
| 3.3. FORM IV. BÖLÜM TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDA KURUMUN YURTDIŞI İŞTİRAKLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER                             | 76 |
| 3.3.1. İlişkili Kişi Tanımı                                                                                                         | 78 |
| 3.3.2. Formun Tevdi Zamanı                                                                                                          | 84 |
| 3.3.3. Emsallere Uygunluk İlkesi                                                                                                    | 84 |
| 3.3.4. Emsallere Uygunluk İlkesinde Tercih Edilen Yolun İfasında Firmalardan Talep Edilecek Belgeler                                | 84 |
| 3.3.5. İlişkili Kişilerle İda Edilen Eylemlerle Alakalı Düzenlenecek Belgeler                                                       | 85 |
| 3.3.6. Kamu Zararı İlkesi                                                                                                           | 86 |
| 3.3.7. İlişkili İşlem Olup Kamu Zararı Olmaması Hali                                                                                | 86 |
| 3.3.8. Topluluk Dahilinde Bulunan Şirketlerde Hizmet Tedariklerinde Emsallere Uygun Tutarın Belirlenmesinde Başvurulabilecek Yollar | 87 |



|                                                                                                                                                                                                       |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.3.9. Serbest Bölgeler Ve Teknoparkda İşFaaliyet Gösteren Ve Kurumlar Vergisi İstisnasından Yararlanan Kurumların Ek 2 Formu Vermek                                                                  |     |
| Zorunluluğu                                                                                                                                                                                           | 87  |
| 3.3.10. Tam veya Dar Mükellef Kurumun, Serbest Bölgelerde Yeralan Şube ve Yurtiçi olmayan Şubeleri İçin Formu Düzenleme Sorumluluğu                                                                   | 88  |
| 3.3.11. Gelirleri KVK ‘dan İstisna Yatırım Fonlarının Form Düzenleme Şartı                                                                                                                            | 88  |
| 3.3.12. Firma Personeline yada Paydaşlara Yapılan Ücret ile Huzur Hakkı Ödemelerinin Formda Gösterilmesi                                                                                              | 89  |
| 3.3.13. Paydaşlara Ödenen Kâr Paylarının Formda Gösterilmesi                                                                                                                                          | 89  |
| 3.3.14. Yabancı Para Türünden Borçlanmada Hissedar Ve Hissedarla İlişkili Kişiden Elde Edilen Kredilerin En Fazlaya Çıktığı Zamandaki Kümüle Bakiyenin Belirlenmesinde Kur Farkının Değerlendirilmesi | 89  |
| 3.3.15. Kanun Gereği İlişkisi Olunan Firmadan Uhdeye Çekilen Fakat Nakit Yada Hesaben Faiz Tahakkuk Ettirilmeyen Kredinin Formda Gösterilmesi                                                         | 90  |
| 3.3.16. Masraf Yansıtmalarının EK 2 Formunda Bildirilmesi                                                                                                                                             | 90  |
| 3.3.17. Sermaye Zayii Ve Borca Batıklık Fiilinde Paydaşların Firmaya Tevdi Ettiği Zarar Telafi Fonlarının Belgede Gösterilmesi                                                                        | 90  |
| 3.3.18. Emta Alışlarıyla Alakalı Çeşitli Primler Ve Çeşitli İadelerin Belgede Gösterilmesi                                                                                                            | 91  |
| 3.3.19. Yurtiçi Dışındaki İlişkili Kişilerden Emtia Alımında “Debit Note” / “Credit Note” Şekliyle İfa Edilen Düzeltmeler                                                                             | 91  |
| 3.3.20. Özsermayenin negatif olması halinde Özsermaye Tutarının Tespiti                                                                                                                               | 91  |
| 3.3.21. Avanslar Örtülü Sermaye Kapsamında Değerlendirilmesi                                                                                                                                          | 92  |
| 3.3.22. Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Dökümantasyon Sorumlulukları                                                                                                                               | 92  |
| 3.3.24. Formla Rapor Arasında Eşgüdüm                                                                                                                                                                 | 93  |
| 3.3.25. Raporunun Düzenlenmemesinin Yaptırımları ve Etkileri                                                                                                                                          | 94  |
| 3.3.26. İlgili Formun Daha Önce Verilmemesi, Eksiklikler Veya Hatalar İle Tevdi Edilmesinin Cezası                                                                                                    | 94  |
| SONUÇ VE DEĞERLENDİRME                                                                                                                                                                                | 96  |
| KAYNAKÇA                                                                                                                                                                                              | 101 |

## KISALTMALAR

|               |                                              |
|---------------|----------------------------------------------|
| <b>ABD</b>    | Amerika Birleşik Devletleri:                 |
| <b>G.İ.B</b>  | Gelir İdaresi Başkanlığı                     |
| <b>G.V.K</b>  | Gelir Vergisi Kanunu                         |
| <b>K.V.K.</b> | Kurumlar Vergisi Kanunu                      |
| <b>OECD</b>   | Uluslararası İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı |
| <b>V.U.K.</b> | Vergi Usul Kanunu                            |



## TABLÖLAR LİSTESİ

|                                                                                                                      |       |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| <b>Tablo 1:</b> Anonim Şirketlerde Toplantı Ve Karar Nisapları                                                       | s. 22 |
| <b>Tablo 2:</b> Anonim Şirketlerde Diğer Genel Kurul Kararları                                                       | s. 23 |
| <b>Tablo 3:</b> Limited Şirketlerde Toplantı Ve Karar Nisapları                                                      | s. 28 |
| <b>Tablo 4:</b> İlişkili Kişiler                                                                                     | s. 34 |
| <b>Tablo 5:</b> Mükellefçe Belirlenecek Yöntemler                                                                    | s. 53 |
| <b>Tablo 6:</b> Karşılaştırılabilir Hizmet Fiyatı Yöntemi                                                            | s. 54 |
| <b>Tablo 7:</b> Hizmet Grup Şirketleri Tarafından Üstlenilen Temel Risk ve İşlevler                                  | s. 57 |
| <b>Tablo 8:</b> Formun Yapısı                                                                                        | s. 64 |
| <b>Tablo 9:</b> Tam Veya Dar Mükellef Kurum Yahut Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi Yahut Kurum Şeması I.    | s. 79 |
| <b>Tablo 10:</b> Tam Veya Dar Mükellef Kurum Yahut Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi Yahut Kurum Şeması II.  | s. 80 |
| <b>Tablo 11:</b> Tam Veya Dar Mükellef Kurum Yahut Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi Yahut Kurum Şeması III. | s. 81 |
| <b>Tablo 12:</b> Ortaklarla İlişkili Kişi Şeması I.                                                                  | s. 82 |
| <b>Tablo 13:</b> Ortaklarla İlişkili Kişi Şeması II.                                                                 | s. 83 |

## GİRİŞ

Zamanımızda, globalleşen dünya ile birlikte değişen ve büyüyen mal ve hizmet piyasaları şirketlerin gelişmesine ve iştirak konularında alanlarını büyütme imkân sağlayacak şekilde dönüşmüştür. Fakat bunun akabinde ve neticesinde dev hacimlere varan firmaları bir merkezden idare etme olasılığı zayıflamış, merkezi yönetim anlayış yaklaşımı gerçeklik ve rasyonellikten uzaklaşmıştır. Merkezden kaçan bir anlayış benimsenmeye başlanmıştır. Bu yeni yönetim şekli, yetki ve sorumlulukları yükümlülük merkezi adı altında çeşitli birimlere bölüştürerek iştirak konularının daha sağlıklı yürütülebilmesi için esas teşkil etmeye başlamıştır. Hemen hemen tamamen benzer organizasyon departmanları olan sorumluluk merkezlerinin kendi aralarında mal veya hizmet ticareti olduğunda da transfer fiyatlandırması kavramı ile karşılaşmaktayız.

Transfer fiyatlandırması kavramı, işletmelerin birbirleri arasında mallarını ve hizmetlerini kullanması gerekebileceği böyle bir olay vuku bulduğunda da fiyatlandırmanın hangi şartlar altında belirleneceği probleminin bir tezahürü sonucu karşımıza çıkmıştır. Başlangıçta yalnızca yönetim muhasebesinin bir dalı olarak görülen kavram, firmaların ilerleyen zaman içerisinde devasa büyüklüklere ulaşması ile vergi planlaması açısından diğer devletler için de hazine zararına yol açabileceğinden önem kazanmış ve tüm dünyada ortak bir çalışma ve eşgüdüm içerinden bu çokuluslu şirketlerin olayı suiistimal etmelerinin önüne geçmeye çalışmalarını ortaya koymuştur.

Transfer fiyatlandırmasına ait vergisel işlemlere ilişkin ilk hukuki düzenleme ABD tarafından yapılmıştır. Bu düzenleme Gelir Yasası'nın 482 no.lu bölümünde ["Internal Revenue Code (IRC) , Section 482"] yer almıştır. Amerika Birleşik Devletleri düzenlemelerini OECD'nin ("Ekonomik Kalkınma ve Ticaret Örgütü") eyleme koyduğu hazırlıklar ve çalıştaylar ile devam etmiştir. OECD, transfer fiyatlandırmasına dair 1979 yılında "Çok Uluslu Şirketler ve Transfer Fiyatlandırması Raporu"nu ("OECD Report Transfer Pricing and Multinational Enterprises") ortaya koyarak başlangıç yapmıştır. OECD Mali ilişkiler Komitesince onaylanan çalışma, izleyen yıllarda (1995) ("Çok Uluslu Şirketler ve Vergi idareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi") ("Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration") başlığı altında tekrar basılarak gündemdeki tazeliğini

korumaya devam etmiştir. Ülkemizde bu çalışma gurubunun bir üyesi olarak çalışmalarda yer almakta ve yön vermektedir. Birçok ülke de düzenlemeler sonucunda transfer fiyatlandırmasına dair yasal mevzuatlar oluşturmaya başlamış ve birbirleri ile koordinasyon arayışlarına girmişlerdir.

Transfer fiyatlandırması konusu Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1949 yılında yürürlüğe girmesi ile mevzuatta karşılık bularak iş ve işlemlerde görülür hale gelmiştir. Transfer Fiyatlandırması daha çok çok uluslu şirketlerin karlarını düşük vergi rejimine sahip ülkelerde bırakarak yüksek maliyet ve düşük karı ise yüksek vergi rejimine sahip ülkelerin sınırları içerisinde bulunan firmalarında bırakmak şeklinde kendisini göstermiştir.

Aynı şekilde yerleşik ülke içerisinde de aynı husus çeşitli vergi indirim ve istisnaları ile yüksek gideri veya geçmiş yıl zararı olan firmaların karı üstlenirken nispeten bu hususlara sahip olmayan firmaların ise karın küçük bir bölümünü üstlenmesi ile toplamda ödenecek verginin daha az ödenmesi ile şirketler lehine nakit fazlalığı yaratılması ve eksik vergi ödenmesi sonucunu doğurmaktadır.

Tüm bu hususlar dikkatlice incelendiğinde transfer fiyatlandırmasının sadece Türkiye açısından değil tüm dünya ülkeleri açısından dikkate değer ölçüde ele alınması gerektiği hususunu doğurmaktadır. Vergi yasalarının hükmünün ülke sınırları ile uygulanmasının olanak dahilinde olduğu dikkate alındığında diğer ülkelerle iş birliği yapılmadığı ve ortak hareket edilmediği sürece tespitinin ve önlenmesinin güç hatta çoğu zaman imkansız olduğu görülecektir.

Bazı ülkelerin ki bunlar düşük kurumlar vergisi uygulayan veya hiç uygulamayan ülkelerdir, bunu yabancı sermayeyi ülkelerine çekmek için bir strateji olarak kullanmalarını sağlamaktadır. Bunlar genel itibari ile ülkemizde vergi cennetleri olarak ele alınmakta ve bu ülkelerle olan ticaretler sıkı markaja tabi tutulmaktadır.

Olayın bu yönü de dikkate alındığında tam uyum içinde çalışmak için ülkelerin birbiri ile çeşitli vergi anlaşmaları yaptıkları, OECD aracılığı ile de işbirliği platformları oluşturdukları izahtan varestedir.

Bu hususlar dahilinde konu ele alındığında transfer fiyatlandırmasının çok geniş bir alanı ve neredeyse tüm iş ve işlemleri kapsadığı hemen görülecektir. Bu genişlikte bir kavramın ele alınmasında pek çok güçlüklerde baş göstermektedir. Konu

bu anlamda biraz daha daraltılarak odak nokta halk arasında grup şirketleri olarak da bilinen ve yeni Türk Ticaret Kanunu ile gündemimizde resmi olarak yerini alan ama önceki kanunda Holding şeklinde kendine yer bulan şimdiki adı ise topluluk şirketleri adını taşıyan ilişkili şirketlere indirgenmiştir.

Topluluk şirketlerinin gerek kendiler arasında gerek se ilişki halinde oldukları diğer ilişkili kişilerle olan iş ve işlemlerinde transfer fiyatlandırması hususu da oldukça geniş bir alandır. Kurumlar vergisi kanunumuz topluluk şirketlerinin birbirleri arasında olan iş ve işlemlere konu transfer işlemlerinde tüm işlemleri irdelemekte ve hazine zararının toplamda doğup doğmadığı ile ilgilenmektedir. Bu bir vergisel yaklaşım olup transfer fiyatlandırmasının varlığını inkâr etmemekte sadece hazinenin zararı yoksa yani vergi zıyaı oluşmamışsa konu ile ilgilenmemektedir. Bu yaklaşım yakın bir tarihte başlamış evveliyatında toplamda hazine zararı yoksa bile verginin mükellefinin doğru kişi olması açısından konuya daha rasyonel bir yaklaşım söz konusu olmuştur.

Her ne kadar hazinenin zararı olmasa da şirket ortaklarının transfer fiyatlandırmasından olumsuz etkileneceği gerçeği kesinlikle yadsınamaz. Şirket ortaklarının cephesinden konu irdelendiğin de ise işlemlerin mutlaka doğru bir zemine oturtulması küçük ortakların olduğu işletmeler için büyük önem arz etmektedir. Ortaklarının tamamının aynı kişi ya da kurumlar olan işletmeler için bu husus önemini yitirmekte ya da kayda değer ölçüde anlam ifade etmemektedir. Biz çalışmamızda her iki hususa da eğilmeye ve açıklık getirmeye ayrıca avantajları ve dezavantajlarını da ortaya koyarak çalışmamızı bu minvalde ilerletmeyi planladık.

İlerleyen bölümlerde de görüleceği üzere konunun irdelenmesinde bazı hususlara ayrıntısı ile değinilirken bazı hususlarda ise kavramların açıklığa kavuşturulması olarak ele alınmıştır. Konunun yoğunluğu sebebi ile böyle bir yöntem tercih edilmiştir.

Gerek Türk Ticaret Kanunu'nda tanımlanan Topluluk Şirketleri gerek se Kurumlar Vergisi Kanunu'nda tanımlanan ve hakkında tebliğ ve sirküler yayınlanan Transfer fiyatlandırması hususunun tamamının bir tez ile alınması oldukça zor olacaktır. Tez alanının bu minvalde kısıtlanmış olması odaklanan kısmın daha detaylı irdelenmesini sağlamıştır.

Transfer Fiyatlandırması irdelenirken çok uluslu şirketlerin yabancı şubeleri veya temsilcilikleri ile olan ticaretleri de irdelemeye tabi tutulmuş bunun yerli şirketler açısından da karlılık bulup bulmadığı hususu değerlendirilmiştir.

Özellikle bu konuda Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde özel bir birim kurulmuş ve vergi mükelleflerinin bu husustaki iş ve işlemleri kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde doldurulması zorunlu olan bilgiler ve akabinde düzenlenmesi zorunlu olan belge, form ve raporlar ile takibe alınmıştır. Bu formların doldurulması zorunlu tutulmuş hiç doldurmayan mükellefler hakkında uygulanacak ceza ve yaptırımlarla, bu bilgileri eksik veya yanlış da olsa dolduran ve beyan eden mükelleflere uygulanacak yaptırımlar birbirinden ayrıştırılmış ve ikinci gruptaki mükelleflere çeşitli avantajlar sağlanmıştır. Bu hususlara da yer verilmiş ve bakanlıkça da teşvik edilen ve zorunluluk getirilen formun nasıl doldurulacağı, nelerden ibaret olduğu, hangi iş ve işlemlerin hangi hesaplamaları muhteva edeceği ve diğer formlarla olan ilişkilerine de bir bölüm ayrılarak bilgi verilmeye çalışılmıştır.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin raporların düzenlenmesi hususunda kaleme alınmış tebliğ ve sirkülerde, konu hakkında detaylı örnek işlemler eyer verilmiş olup tezde aynı şeylerin tekrarındansa konu daha üst perdeden irdelenmiştir.

Transfer fiyatlandırmasında uygulanacak yöntemlerin çeşitliliğine kısmen değinilmiş olup daha çok grup şirketlerinin birbirleri ile olan ilişkilerinin raporlanması, belgelenmesi ve bildirimine odaklanılmıştır. Böylece konunun odak noktasından sapılmaması sağlanmaya çalışılmıştır.

Aksi halde Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen yöntemler ile mükellefçe belirlene yöntemler birlikte değerlendirilmesi bu tezin ana konusundan uzaklaşmasına sebebiyet verecektir. Bu konuda bakanlığı mükelleflerle anlaşmalar da yapılmasına olanak sağlanmış ve bunun karşılığı bir bedel tahsil edilmesini kararlaştırmıştır. Bu bedelin geçmişte yüksek bir şekilde belirlenmesi mükelleflerin bu yöntemi tercihlerinde olumsuzluklara sebebiyet vermiş ve çok tercih edilen bir yöntem olmaktan çıkmıştır. Yakın zamanda bu konuda düzenleme yapılmış ve tutar makul ölçüde indirilmiş ve bu yöntemin bir anlamda önü açılarak mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunda bir adım öne geçilmiş ve ortak aklın bereketi ile mükellef ve idare daha iş ve işlemler başlamadan anlaşmış ve ileride telafisi güç zararların önüne önceden geçilmiştir. Gerek hazine gerekse mükellefin maliyetleri ve tahsil

edilecek/ödenecek verginin oran ve nispeti ile kar ve maliyet marjlarının kararlaştırılması ile gelecekteki operasyonlar netlik kazanmıştır. Böylece hem mükellef zarara uğramamış hem de hazine açısından bir vergi kaybından söz edilmesi mümkün kılınmamıştır. Her iki tarafta anlaşma şartlarını ilerleyen zamanlarda ortaya çıkabilecek diğer parametreler ışığından güncelleme talebi ile tekrar gündeme alma hakkına sahip olduğu gibi iptal etmeye veyahut hükümsüz kılma hakkına da sahip olacaktır.

İlerleyen bölümlerde tüm bu hususlara değinilmiş ve tezin ana konusu etrafından değerlendirilmeye çalışılmıştır.





## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE ŞİRKETLER TOPLULUĞU**

Şirketler topluluğu hakkında yapılan düzenlemeler, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nu ile şirketler hukuku kapsamında getirilmiş olan ve çok önem arz eden yeni bir düzenlemedir. Türk Ticaret Kanunu'nun şirketler topluluğuna dair düzenlemelerine ilişkin maddeler 195 ila 209 arasında mevcuttur<sup>1</sup>.

#### **1.1. TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE ŞİRKETLER**

Şirket, gaye ve irade beyanı sonucu bir birlikteliği, yani kişilerin belirlenmiş bir hedefle ve daimî olmak üzere bir araya gelmelerini ifade etmektedir. Şirkette ki gaye ekonomiktir. Şirket, kişilerin kazanç elde ederek bu kazancı hisseleri oranında veya belirledikleri şekilde pay etme gayeli birleşimlerini ifade eder<sup>2</sup>.

##### **1.1.1. Şirket Kavramı**

Şirketler genel anlamda bir ya da daha fazla ortakla kurulur. Şirketi kuracak olan ortaklar Gerçek kişi veya tüzel kişi olabilir. Şirket kurmada belirlenmiş ve ortak bir gaye vardır. Bu belirlenmiş ve ortak gaye için sahip oldukları emek ve/veya sermayeyi birleştirirler. Bu birleşme sözleşme aracılığıyla yapılır. Birleşme ile oluşan şirket tüzel bir kişiliktir. Şirketler kendilerini oluşturan unsurlardan tamamen bağımsız bir kişiliğe sahiptir<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> **Türk Ticaret Kanunu Madde 195**, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[15.06.2019].

<sup>2</sup> Şirketler Hukuku Bilgisi, <https://docplayer.biz.tr/116785372-Ticaret-hukuku-bilgisi-ii-isletme-kavrami-ve-iliskisi.html> [15.09.2019]Erişim Tarihi:[15.06.2019].

<sup>3</sup> **Türk Ticaret Kanunu Madde 124**, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[15.06.2019].

### 1.1.2. Şirket Türleri

Şirket türlerine TTK II. kitap I. kısımda yer verilmiştir. Adı geçen şirket türlerine Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili maddelerinden Şirketler Hukuku'na ait hükümler 124. Maddeden<sup>4</sup> ve bu maddeden sonra gelen sıralı diğer maddelerde açıklanmıştır. İlgili kanun maddelerinde şirket türleri ve bu şirket türlerinin kuruluşlardan başlayarak tüm aşamaları detaylı olarak anlatılmıştır.

Bu çerçevede Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde Türk Ticaret Kanunu'nun 124'ncü maddesinde adları sıralanmış şirket türlerinin dışında kalan başka türde hiç bir şirket kurulamaz.

Yukarıdaki paragrafta bahsedilen TTK Madde 124'ncü Madde hükmünce şirketler iki ana gruba ayrılabilir:

- i. Şahıs şirketleri,
- ii. Sermaye şirketleri.

Şahıs şirketleri de kendi içinde ikiye ayrılırlar. Birinci şirket türü Kollektif şirketlerdir. İkinci şirket türü ise komandit şirketlerdir.

TTK' da bahsedilen bir diğer şirket çeşidi olan sermaye şirketleri ise kendi içinde üçe ayrılır.

Birinci sırada limited şirketler vardır. İkinci sırada ise anonim şirketler yer alır. Üçüncü ve son sırada ise sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketleri görmekteyiz.

#### 1.1.2.1. Adi Şirket

Türkiye Cumhuriyeti Borçlar Kanuna göre en az iki veya ikiden fazla şahsın ortak olarak birlikte belirlemiş oldukları bir gayeye erişmek için emeklerini veya mallarını aralarında kararlaştırmış oldukları bir akit vasıtasıyla birleştirmek suretiyle meydana getirdikleri topluluklara adi şirketler adı verilir<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> **Türk Ticaret Kanunu Madde 124**, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[15.06.2019].

<sup>5</sup> <https://blog.logo.com.tr/adi-ortaklik-adi-sirket-nedir-nasil-kurulur-vergilendirmesi-nasildir/>, Erişim Tarihi:[16.06.2019].

Yukarıdaki cümleye konu olan adi şirketlerin sahip oldukları herhangi tüzel kişilikleri yoktur. Bahsi geçen adi şirket yazıya dökülmüş, kâğıt ortamında hazırlanmış veya yazılı olmaksızın sözlü olarak dile getirilmiş bir akitle oluşabilir. Yapılmış olan sözlü veya yazılı akitti diğer üçüncü kişilere bildirme zorunluluğu yoktur. Adi şirkete ortak olmak isteyen, yazılı veya sözlü akit yapmak isteyen kişi kurulacak olan adi şirkete mutlaka sermaye koymak mecburiyetindedir.

Kurulacak olan adi şirkete ortakların kendi teşebbüsleri ile sağladıkları ve yukarıdaki cümleye konu olan sermayenin üzerinde bulunan mülkiyet hakkı şirketin bütün ortaklarına aittir. Konulacak olan sermayeye üzerinde bulunan mülkiyet haklarının şirketin bütün ortaklarına ait olması haline iştirak halinde mülkiyet denir. Yapılmış olan yazılı veya sözlü akitte adi şirket ortaklarının elde edilen kâra veya uğranılmış zarara katılmayacakları kararlaştırılmaz. Sadece, adi şirket kuruluşunda sermaye olarak maddi bir unsur değil de sahip olduğu emeğini sermaye olarak koymuş şirket ortağın şirketin uğradığı zarara katılıp katılmayacağının kararlaştırılabilme ihtimali olabilir.

Adi şirket kuruluşu için yapılmış olan yazılı veyahut sözlü akitte veya şirket ortaklarının almış olduğu karar neticesinde şirketin mevcut durumdaki idaresi bir veyahut birden fazla ortağın yetkisine bırakılmamışsa, bahsi geçen adi şirketin idaresi yapılmış olan yazılı veyahut sözlü akitte adı geçen bütün şirket ortaklarına aittir. Şirketin yazılı veya sözlü olarak yapılmış kuruluş akidinde adı geçen herhangi bir ortağı şirketi münferiden yönetebilir.

Ancak ortağın sahip olduğu münferit yönetme yetkisi sadece şirketin kuruluş amacına uygun olan veya kuruluş akidinde yer alan olağan iştigallerini kapsar. Şirket için alınması gereken olağan üstü tüm kararlarda ortakların hepsinin aynı doğrultuda oy vermiş olması yani oy birliği şartı mevcuttur.

Ancak adi şirketin kuruluş aşamasında yapılmış olan yazılı veyahut sözlü akitte ortakların oy birliği ile değil de oy çoğunluğu ile karar alınabileceğine dair bir hüküm söz konusu ise oy çoğunluğu ile karar alınabilir. Oy çoğunluğu ortakların sayı olarak salt fazlasının vermiş olduğu olumlu oy demektir<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> <https://www.halkbankkobi.com.tr/NewsDetail/Adi-Sirket-Ortakligina-Genel-Bakis/7207>, Erişim Tarihi:[16.06.2019].

Adi şirketin kuruluşunda yapılmış olan yazılı veyahut sözlü akitte veya daha sonradan şirket ortakları arasında yapılan görüşmelerde alınan kararların sonucunda adi şirketin mevcut idaresi bir veya birden fazla ortağa bırakılmış olabilir. Lakin bu durumda yönetimin yetkilerini kısıtlamak veya sonlandırmak için mevcut durumda haklı sebepler varsa şirketin idare yetkisi sınırlandırılabilir veya şirketin idare yetkisi bu yetkiyi elinde bulunduran ortaklarda geri alınabilir.

Adi şirketi üçüncü kişi veya kurumlara karşı temsil yetkisi yapılmış olan yazılı veyahut sözlü akitte veya daha sonra ortaklar arasında alınmış karar sonucunda bir veya birden fazla sayıda ortağa bırakılmamışsa, şirketin her bir ortağının, ortağı olduğu adi şirketi her koşulda temsil etme hakkına sahiptir. Adi şirketi temsil eden ortak üçüncü kişilere ya da kurumlara ortağı olduğu adi şirket adına hareket ederek işlem yaptığını bildirmezse, bu ortak yaptığı işleminden bizzat kendisi sorumlu olur.

Yukarıdaki paragraflara konu olan ve özellikleri açıklanan adi şirkete ortak olan ortakların şirketin mevcut işlerinin sonucu olarak ortaya çıkan, beklenen veya beklenmedik bütün durumlara karşı sahip oldukları sorumlulukları birinci derecedendir ve bu sorumluluklar müteselsildir. Adi şirketin borçlu olduğu yani adi şirketten alacaklı olan kişi ya da kurumlar bu borç için şirket ortaklarından istedikleri herhangi birisine borcun tamamını ödemesi için başvurabilirler.

Şirket ortaklarının şirket ortaklığından ayrılabilmesi için bütün ortakların muvafakatına yani oybirliğine bağlıdır. Adi şirketteki mevcudiyetini bitiren ortağın sorumluluğu hemen bitmez. Bu ortağın ayrılma tarihinden daha önce meydana gelen işlemlerden dolayı iki sene daha devam eden bir sorumluluğu vardır.

#### **1.1.2.2.1. Kollektif Şirket**

Herhangi bir ticari faaliyette bulunan bir işletmeyi sahip olunacak bir ticaret unvanıyla işletmek amacı için Gerçek kişiler arasında, Gerçek kişiler tarafından kurulup, şirket ortaklarının hepsinin şirketten alacağı olanlara karşı şirketin borçlarından sorumluluğun sınırsız olduğu şirket türüdür<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> <http://www.devrektsso.org.tr/ticaretsicili/tescilişlemleri/KollektifŞirketler/tabid/8128/Default.aspx>, Erişim Tarihi:[17.06.2019].

#### 1.1.2.2.1.1. Kollektif Şirketin Kuruluşu

Kollektif şirket kurmak için önce yazılı bir akit hazırlanır. Hazırlanan bu yazılı akit daha sonra notere tasdik ettirilmek suretiyle hüküm ifade etmeye başlar<sup>8</sup>. Daha sonra yukarıda adı geçen şirket ticaret siciline tescil ettirilir. Ticaret sicil işlemlerinden sonra kurulmuş olan şirket tüzel kişilik kazanır. Şirketin esas akdinde aşağıda sıralanmış açıklamaların yer alması gerekmektedir.

- i. Şirketin kollektif şirket olduğu ifadesi,
- ii. Şirket ortaklarının adı-soyadı-mevcut ikametgâh ve uyrukları,
- iii. Şirketin kullanacağı ticaret unvanı ve şirket merkezinin adresi,
- iv. Şirketin ana hatalarıyla tanımlanmış olan işletme konusu,
- v. Ortakların şirket için koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarı, eğer şirket için koyulacak sermaye para niteliğinde değilse bu sermayenin ederi ve bu ederin nasıl belirlenmiş olduğu, eğer sermaye maddi bir unsur değil de şahsi emek ise bu emeğin ederi, nitelikleri ve muhtevası,
- vi. Şirket için temsile yetkisi olanların ad-soyadları, bu kişilerin birlikte mi yoksa tek başlarına mı imza yetkilisi olduğu bilgisi.

Yukarıda belirtilen altı tane maddeden herhangi birinin veya birkaçının ana sözleşmede yer almaması durumunda kurulmuş olan kollektif şirketine adi şirkete ilişkin hükümlerin uygulanma zorunluluğu vardır. Dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise şirketin tescil işlemleri gerçekleştirilmeden şirket namına yapılan işlemler yüzünden şirket ortaklarının elbirliğiyle sorumlu olduklarıdır.

#### 1.1.2.2.1.2. Kollektif Şirketin İdare Şekli

Kollektif şirketin idare yetkisi eğer şirket kuruluşu esnasından hazırlanmış ana sözleşmeyle ya da şirket kurulduktan sonra ortaklar tarafından alınmış karar

---

<sup>8</sup> **Türk Ticaret Kanunu Madde 213**, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[17.06.2019]

vasıtasıyla bir ya da birden fazla ortağa bırakılmamışsa, kollektif şirket, şirket ortakları tarafından yönetilir<sup>9</sup>.

Bahsi geçen bu idare şekli, şirketin ana sözleşmesine konu olan olağan işleri ile sınırlandırılmıştır. Bu yönetim şekli, şirketin olağan işleri ile sınırlandırılır. Olağan üstü yani şirketin esas konusu dışında gerçekleşecek olan işlemlerde tüm ortakların ortak kararı gereklidir. Kuruluş esnasında hazırlanan akit ile şirketi idare yetkisi bir ortağa bırakılmış ise, ortağın sahip olduğu yönetim hak ve görevlerinin diğer şirket ortakları tarafından sınırlandırılması söz konusu değildir. Sadece ve sadece haklı sebeplerin bulunması halinde diğer şirket ortakları ilgili mahkemeye başvurarak şirket yönetiminin idare hakkının ve görevinin sınırlandırılmasını istenme durumu doğabilir<sup>10</sup>.

#### **1.1.2.2.1.3. Kollektif Şirketlerde Sorumluluklar ve Şirket Ortakların Birbirleriyle İlişkileri**

Hukuki anlamda sorumluluk kavramı, daraltılmış manasıyla, alacaklı kişinin borçlu kişi mamelekine yönelme kabiliyeti ve söz konusu hakkını işbu mamelek cihetinden cebir ile alma imkânı ifade etmektedir. Bir başka taraftan sorumluluk, bir kişinin zarar gördüğü bir şeyden dolayı gidermekle sorumlu bulunduğu ve bu cihette bir diğer kişinin zarar görmesini gerektirmiş olan bir şey için veya bir kimse için meydana gelen zarar için giderilme sorumluluğunu ifade eder<sup>11</sup>.

Türk Hukuk Sözlüğü'ye sorumluluğun tarifini, “riyeti lazım gelen kaideye aykırı hareketin hesabını verme” ifadeleriyle tarife konu etmiştir. Kelimeye ait sözlük manası böyle olsada; sorumluluk hukuki anlamı ile ele alındığında oldukça geniş ve büyük çaplı bir anlamı ifade ettiği görülecektir. Hal böyle olunca, tüm hukuk alanlarında sorumluluk başka anlamlara bürünecektir<sup>12</sup>.

<sup>9</sup> Ruknettin Kumkale; “Kollektif şirketin niteliği, kuruluşu ve idaresi”, 2018, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/kollektif-sirketin-niteliği-kurulusu-ve-idaresi/426087>, Erişim Tarihi:[15.08.2019], s. 1.

<sup>10</sup> Kumkale, s.2.

<sup>11</sup> Mustafa Reşit Karahasan, **Sorumluluk ve Tazminat Hukuku**, İstanbul: Beta yayınları, 1989, s. 426.

<sup>12</sup> İmre Zahit, **Doktrinde ve Türk Hukukunda Kusursuz Mesuliyet Halleri**, İstanbul: 1949, s. 5.

Türk Ticaret Kanunu ile kollektif ortaklara ikinci dereceden de sorumluk esasına göre, şirketten alacaklılarca ortaklara ait şahsi malvarlıklarına ihtiyati haciz konulmasına da engel teşkil etmemektedir<sup>13</sup>.

Kollektif şirket ortakları şirket borçlarından bütün malvarlıklarıyla ve elbirliğiyle sorumludurlar. Şirketin alacaklılarına karşı, şirketin borçlarından ilk önce şirket mesuldur. Zira daha önce de belirttiğimiz gibi şirketin ortaklarından bağımsız tüzel bir kişiliği vardır. Şirket alacaklılarının şirket borçlarından dolayı şirkete başvurması halinde bazen şirketin mal varlığı mevcut borcu karşılamada yetersiz kalır. Bu durumda şirket ortakları şirketin alacaklılarına karşı şirketin borçlarından tüm malvarlıkları ile sorumlu durumundadırlar. Kuruluş aktinde aksini belirten bir madde bulunmuyorsa bir ortağın şirket ortaklığından ayrılması için de bütün ortakların ittifakı gerekmektedir. Bir şekilde ortaklıktan çıkılmasına izin verilmeyen şirket ortağı, ortağı olduğu kollektif şirketin feshini talep etme hakkını elinde bulundurur. Şirket ortaklığından çıkarılmasında izlemek yol aşağıda belirtilmiştir<sup>14</sup>.

Şirket, ortağın iflas etmesi durumunda ortak, ortaklıktan çıkarılır ve şirket mevcut durumuyla varlığını sürdürmeye devam eder. Eğer şirket, ortağın şahsi bir borcu varsa borçlu olduğu kişi veya kurum kollektif şirketin feshini talep edebilir. Bu durumda şirket ortağının ortaklıktan çıkarılabilmesi mümkündür. Ayrıca şirketin feshini talep eden şirket ortağının da ortaklıktan çıkarılabilmesi mümkündür<sup>15</sup>.

Kurulmuş olan kollektif şirkete yeni bir ortak alınması halinde, kuruluş aktinde aksi yönde bir hüküm bulunmuyorsa tüm şirket ortakların ittifak etmesi yani oy birliği şarttır. Kollektif şirkete yeni ortak olan ortak, kendi şirkete girmeden daha yapılmış şirket borçlarından tamamından da sorumludur. Esas kuruluş aktinin değiştirilmesiyle ilgili kararlar oybirliğiyle alınır. Bunun dışında kalan diğer kararlar ise ana akitte ve kanunda aksi bir hüküm bulunmuyorsa ortakların oyçokluğu ile alınmaktadır<sup>16</sup>.

---

<sup>13</sup> Yılmaz Çakan, **Türk Hukuk Sisteminde Sorumluluk Müessesesi**, Yayınlanmamış Etüd, İzmir, 1996 s.29.

<sup>14</sup> Çakan, s. 31.

<sup>15</sup> Murat Altunsabak, “Şirketlerde Temsil Yetkisi Ve Şirket Tüzel Kişiliğinden Tahsil Edilemeyen Vergi Borçlarından Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 98, 2010, s.162.

<sup>16</sup> Altunsabak, s. 163.

#### **1.1.2.2.1.4. Ortağın Aldığı Paradan Faiz Verme Borcu**

Türk Ticaret Kanunu madde 224'e göre şirket ortağının yetkisi olmadan şirket hesabından çektiği veya şirket hesabına dışarıdan tahsil ettiği parayı, vakit geçirmeden, parayı aldığı tarihten itibaren yasal faiziyle şirkete geri vermek zorunluluğu vardır<sup>17</sup>.

#### **1.1.2.2.1.5. Kollektif Şirketlerde Temsil Yetkisi**

Şirketin esas akti ile şirketin temsil edilme yetkisi bir ortağa ya da şirket dışından herhangi birine bırakılabilir. Esas akitte bu konu hakkında herhangi bir madde mevcut değilse her bir ortağın şirketi temsil etmeye hakkı vardır. Ayrıca bahsedilen temsil etme hakkı şirket ortağı için bir görevdir. Yeni şirket temsilci belirlenmesi için de esas akitte değişiklik yapılması gerekmektedir. Ortakların sahip olduğu temsil yetkisini sadece şirket konusu ile sınırlandırılır<sup>18</sup>.

#### **1.1.2.2.1.6. Şirket Yönetimi Kapsamı**

Türk Ticaret Kanunu madde 223'e göre kollektif şirket bağış yapmak, üçüncü kişiler için garantör olmak, üçüncü kişilere kefil olmak, şirket için ticari temsilci seçmek ya da şirkete ticari temsilci atamak, şirketin kayıtlı konusuna girmiyorsa şirketin üzerine kayıtlı taşınmazları satmak veya şirkete kaydedilmek üzere taşınmaz satın almak, bu alınmış malları teminat göstermek, şirketin ana konusuyla ilişkili üretim araçlarını elden çıkarmak, bu araçları rehin vermek ya da ticari işletme rehni kurmak gibi olağan işlerin haricinde kalan işlemlerde oybirliği şartı aranır<sup>19</sup>.

Ayrıca şirket yöneticileri şirkete yarar sağlayacaklarını düşündükleri işlerde olağan işlem koşulları geçerli olmak kaydıyla sulh, feragat, kabul ve tahkim yetkileri vardır<sup>20</sup>.

<sup>17</sup> **Türk Ticaret Kanunu Madde 224**, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[15.04.2019].

<sup>18</sup> Altunsabak, s. 165.

<sup>19</sup> **Türk Ticaret Kanunu Madde 223**, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[15.04.2019].

<sup>20</sup> **Türk Ticaret Kanunu Madde 223**, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[15.04.2019].



#### **1.1.2.2.1.7. Rekabet Yasağı**

Kollektif şirkete ortak olan bir şahıs, kendinden başka şirket ortaklarının yazılı veya sözlü izni olmadan şirketin konusuna dahil olan işleri kendi şahsi hesabına veya bir başkasının hesabına yapamaz. Ayrıca yine ortak olduğu şirketle aynı işle ilgili çalışan başka bir şirkette sınırsız sorumlu ortak olması imkân dahilinde değildir<sup>21</sup>.

#### **1.1.2.2.1.8. Fesih Sebepleri**

Fesih için irade beyanı önem arz etmekte olup, fesih sebeplerini şu başlıklar altında sıralabilir.

- i. Şirket ana akdinde belirtilmiş vadenin sona ermesi,
- ii. Kollektif şirketin iflas etmesi,
- iii. Şirket ortaklardan herhangi birinin iflas etmesi (şirketin faaliyetlerine devam edebilmesi için iflas eden şirket ortağının çıkarılması gerekir),
- iv. Şirket kuruluş amacının elde edilmesi ya da bu elde edilmesinin imkansızlaşması,
- v. Ortaklardan biri tarafından feshi talep edilmesi,
- vi. Ortakların oybirliğiyle müştereken aldıkları karar sonucuyla,
- vii. Şirket sermayesinin en az %66,6 sının kayba uğramış olması ve bu tutarın yerine konulamaması,
- viii. Şirketin başka bir şirket ile birleşmesi,
- ix. Şirket ortaklarının mirasçıları ile şirket faaliyetlerinin devamına ilişkin daha önceden varolan bir sözleşme bulunmadığında herhangi bir ortağın ölümü halinde,
- x. Haklı nedenlerin varolması durumunda mahkeme tarafından yapılacak fesih.

---

<sup>21</sup> **Türk Ticaret Kanunu Madde 223**, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[15.04.2019].

#### **1.1.2.2.2. Komandit Şirket**

Komandit şirketler Türk Ticaret Kanunu madde 304 uyarınca bir ticari işletmeyi sahip olunacak ticaret unvanı adı altında faaliyete geçirmek gayesiyle kurulmuştur. Şirketin alacaklılarına karşı şirket borçlarından şirket ortaklarının biri veya birden fazlasının sorumluluğu sınırlandırılmamıştır. Lakin sorumlulukları sınırlandırılmamış ortakların dışında kalan ortakların sorumlulukları belirli bir sermaye ile sınırlandırılmıştır.

Komandit şirketler adi komandit şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket olmak üzere ikiye ayrılır<sup>22</sup>.

##### **1.1.2.2.2.1. Komanditer Ortak**

Şirketin alacaklılarına karşı sorumluluğu, şirkete koyduğu sermaye miktarı ile sınırlandırılan ortak komanditer ortaktır. Şirket ortağı Gerçek kişiler komanditer ortak olabilirler. Şirket ortağı tüzel kişi ise komanditer ortak olmak zorundadır<sup>23</sup>.

##### **1.1.2.2.2.2. Komandite Ortak**

Komandite şirket ortakları ise şirketin alacaklılarına karşı malvarlıkları aracılılıklarıyla sorumludurlar. Komandite şirket ortakların mutlaka Gerçek kişi olması gerekmektedir<sup>24</sup>.

Komandit şirket bir ana akit vasıtasıyla kurulmaktadır. Bu ana akit ticaret siciline tescil ettirilerek şirkete tüzel kişilik kazandırılır. Komanditer ortakların sorumlulukları sınırlandırılmış oldukları için şirketin yönetiminde ve temsil edilmesinde hiçbir hakları ve görevleri bulunmamaktadır. Komanditer şirket ortakları için rekabet yasağı ilkesi geçerli değildir. Bu ortaklar sadece elde edilen kâra ortak olurlar. Komanditer ortaklar şirkette sahip oldukları paylarını geri kalan ortakların muvafakati sayesinde devrolunabilir. Bir diğer önemli husus ise komanditer şirket

---

<sup>22</sup> <http://www.odemisto.org.tr/ticaretsicil/komandit%C5%9Firketler/tabid/14100/Default.aspx>, Erişim Tarihi:[21.04.2019].

<sup>23</sup> Oğuz İmreğün, **Ticaret Hukuku**, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 2006, s.101.

<sup>24</sup> İmreğün, s.102.

ortağının ölümü şirket feshi için haklı sebep sayılmamaktadır. Şirketin alacaklıları şirket borçları için şirketin kapısını çalacaklardır. Yani ilk önce şirketin malvarlığına başvurulur. Şirket mal varlıklarının alacaklıların taleplerini karşılamaması durumunda komanditer ortakların vadettiği ve ödemeyi geciktirdikleri sermaye payları da şirket alacaklılarınca istenebilmektedir. Bu sermaye payı da şirketin borçlarını karşılamıyorsa son olarak şirketin komandite ortaklarının malvarlığına başvurulabilir. Komandit şirketlerin, idaresine, temsiline ve feshine ait olarak uygulanan hükümler, kollektif şirketlerde uygulanan hükümler ile aynıdır<sup>25</sup>.

#### **1.1.2.2. Sermaye (Ticari) Şirketleri**

Sermaye Şirketleri ile şahıs şirketlerinin arasındaki en önemli fark, sermaye şirketlerinde ortakların sahip oldukları paylar kişisel değildir. Bu cümleden anlaşılacağı üzere paylar diğer ortakların rızalarına başvurmadan da istenirse satılabilmekte ya da devredilebilmektedir. Bu şirketlerde ön planda olan ortakların koyduğu sermayelerdir. Şirket ortakların şirket eylemleri için sorumlulukları şirkete ödemeyi vadettikleri sermaye miktarı ile sınırlanmıştır. Başka bir ifadeyle sermaye şirketlerinde şirket ortaklarının kişilikleri ikinci planda yer almaktadır. Sermaye şirketlerinde söz sahibi olan ortak şirkete koyulan sermayenin en fazla miktarını karşılayandır. Bu sebepten dolayı sermaye şirketlerinde ayrıcalıklı durumlar hariç tüm kararların alınmasında oy çokluğu ilkesi geçerlidir. Türk Ticaret Kanunu'na göre, sermaye şirketlerinin üçe ayrılırlar<sup>26</sup>.

##### **1.1.2.2.1. Anonim Şirket**

TTK'nın 329 ila 358. maddeleri arası anonim şirketler ile ilgili hükümleri içerir<sup>27</sup>.

Herhangi bir ticaret unvanına sahip olup ana sermayesi belirli olan ve sahip olduğu sermaye paylara bölünmüş olan şirketler anonim şirketlerdir. Şirketin sermayesi belirlenmiş olmalıdır ve bu belirlenmiş sermaye paylara bölünmelidir.

---

<sup>25</sup> İmregün, s.103.

<sup>26</sup> İmregün, s. 105.

<sup>27</sup> **Türk Ticaret Kanunu Madde 329, 258**, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[21.04.2019].

Şirket borçlarından dolayı mal varlığı ile sorumludur. Şirketin iştirak konusu yasalarda hakkında yasak bulunmayan her çeşit ekonomik alanda olmalıdır. Tüzel kişiler de eğer isterlerse anonim şirket ortağı olabilirler<sup>28</sup>.

#### **1.1.2.2.1.1. Kuruluşu**

Anonim şirketler kanuna aykırı olmayan her türlü konu ve amaç için kurulabilir. Tek ortaklı ya da daha fazla ortaklı kurulabilir. Anonim şirketler ya ani kurulurlar ya da tedrici olarak kurulurlar. Anonim şirketlerin kuruluş sözleşmelerinde sermayesi 50.000 TL den daha az olamaz. (istisna olarak kayıtlı sermaye sistemine göre işlem yapılan ama halka da açık olmayan anonim şirketlerde asgari tutar 50.000 TL değil 100.000 TL dir)<sup>29</sup>.

Ortaklar kuruluşta sermayenin tamamını taahhüt ederler. Sermayenin ¼ ü tescilden hemen önce kalan ¾'ü ise şirketin tescilini izleyen 24 ay içerisinde ödenmelidir. Şirket, kuruluşunu izleyen 30 gün içerisinde şirket merkez adresinin sınırları içinde bulunduğu Ticaret siciline tescil ettirilir. Ayrıca şirket Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde de ilan olunmalıdır.

Ana akitte bulunması gereken unsurlar aşağıda sıralanmıştır:

- i. Ana akit yapılma tarihi,
- ii. Şirketin sahip olacağı ticari unvan,
- iii. Şirket merkezinin adresi,
- iv. Şirketin yönetim kurulu üyelerinin ve temsil yetkilisi kişilerin ad-soyadları, mevcut ikametgahları ve uyrukları,
- v. Eğer şirketin ömrü belliyse bu süre,
- vi. Şirket sermayesi, bu sermayenin ödenme koşullarıyla şirket paylarının itibari değerleri ayrıca mevcutsa imtiyazlar,
- vii. Pay senetlerinin çeşitleri,
- viii. Şirketin temsil yetkisinin kimde olacağı,

---

<sup>28</sup> İmregün, ss. 105-105.

<sup>29</sup> PwC Türkiye, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Geleceği Hazırlayan Bir Düzenlene”, 2011, <https://www.pwc.com.tr/tr/publications/assets/ttk-yeni-turk-ticaret.pdf> , Erişim Tarihi:[05.08.2019] s.33.

- ix. Şirket tarafından yapılacak ilanların şekilleri.

Anonim şirketlerde şubeler, bulundukları yerin ticaret siciline tescil ettirilirlir.

#### **1.1.2.2.1.2. Yönetim Kurulu**

Anonim şirketler ana sözleşme ya da Genel Kurul tarafından seçilecek ve görev süresi en fazla üç yıl olan en az bir üyeden oluşan yönetim kurulunca idare ve temsil edilir. Yönetim kurulu üyeleri esas akit tarafından belirlenmiş olsalar bile genel kurulda ortakların kararıyla görevi bıraktırılabilir. Anonim şirketler yönetim kurulu tarafından idare edilip ve ayrıca temsil edilirler. Yönetim kurulunun karar alabilmesi için üyelerin yarısından bir fazlasının yani salt çoğunluğun toplantıda hazır bulunması gerekir. Toplantıda alınan kararlar hazır bulunanların çoğunluğu vasıtasıyla alınır. Yönetim kurulu üyelerinin görevlerini yerine getirdikleri sırada meydana getirdikleri haksız fiillerden de anonim şirket bizatihi sorumludur. Yönetim kurulu üyelerinin de ticaret siciline tescil ettirilmesi gerekmektedir. Yönetim Kurulu üyesinin görevine başlayabilmek için pay sahibi olması şartı bulunmamaktadır<sup>30</sup>.

#### **1.1.2.2.1.3. Yönetim Kurulunun Görevleri**

Tutulması gereken yasal defterleri tutmak. Gerçekleşen muhasebe olayları doğrultusunda hazırlanmış şirket bilançosunu yasalara göre hazırlayıp Genel Kurul toplantısından en az 15 gün öncesinde hisse sahiplerine sunulması zorunludur. İlgili hesap dönemi sonunda ise şirkete ait mali raporun düzenlenerek aynı sürede tüm pay sahiplerinin incelenilmesine sunmak zorundadır. Yönetim kurulunun tutmakla yükümlü olduğu defterler aşağıda sırlanmıştır:

- i. Pay sahipleri defteri,
- ii. Genel Kurul Toplantı ve müzakere defteri,
- iii. Yönetim Kurulu Karar defteri.

---

<sup>30</sup> PwC Türkiye, s.37.

Son takvim yılına ait bilançodan ana sermayenin yarısı kadarının karşılığının kalmadığı anlaşılırsa yönetim kurulu mevcut durumu Genel Kurula (ana sözleşmede yer alan sermayenin %66,6 sının karşılıksız kalması halinde ise genel kurul sermayenin tamamlanması yönünde karar vermediğinde şirket feshedilmiş sayılır) şirketin mevcut aktiflerinin şirketten alacaklı olanların alacaklarını karşılamaya yetmediğinde bu durumu mahkemeye bildirmek yükümlülüğü vardır. Böyle bir durum söz konusu ise mahkeme şirketin iflası yönünde hüküm verir. Yönetim kurulu üyelerinin her birine toplantıya her katıldıklarında ana sözleşmede yer alan ya da genel kurul tarafından belirlenen tutarda huzur hakkı öder. Yönetim kurulu üyelerinden herhangi biri genel kurulda izin almadan şirketin konusuna giren ticari işleri kendi veya başkası namına yapamayacağı gibi aynı işte faaliyet gösteren başka bir şirkete sınırsız sorumlu olan ortak olamaz. Yönetim kurulu üyeleri şirket namına yaptıkları işlemlerden kişisel olarak sorumlu tutulamazlar<sup>31</sup>.

Aşağıda sıralanmış olan beş maddedeki durumların ortaya çıkması halinde, yönetim kurulu üyeleri hem Genel Kurula, hem de pay sahiplerine ve de ayrıca şirket alacaklılarına karşı sorumlu olurlar<sup>32</sup>.

- i. Hisse senetleri bedellerinin karşılığı olarak hisse sahiplerine payları oranında yapılan ödeme miktarlarının doğru olması,
- ii. Ödenen veya dağıtılan kâr payları tutarlarının Gerçek olmaması,
- iii. Geçerli bir neden yokken genel kurul kararlarının yerine getirilmemesi,
- iv. Kanunca tutulması zorunlu olan yasal defterlerin tutulmaması,
- v. Hem esas sözleşmenin hem de yasaların üzerlerine yüklediği görevlerin kasıt gözetilerek yapılmaması

Genel Kurul, yukarıda belirtilen nedenlerden dolayı bizzat ya da ortaklardan 1/10 unun yönetim kurulu üyelerine karşı dava açma talepleri olması halinde karar veyahut talep tarihinden itibaren bir ay içinde yönetim kurulu üyeleri aleyhine dava açmak zorundadır. Şirkette şirket işlerinin icrasına yönelik olarak; ana sözleşme,

---

<sup>31</sup> Talha Apak, “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu (Seçilme- Görev- Sorumluluk- Karar Alma- İstifa)”, s. 3, <https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/MaliCozum/TALHA.APAK.doc> Erişim Tarihi:[15.08.2019]

<sup>32</sup> Apak, s.4.

yönetim kurulu kararı veya Genel Kurul kararları ile müdür atanabilir. Atanmış müdürlere şirketi yönetim ve temsil yetkisi de verilebilir. Esas sözleşmede bu durumda aksini gösteren bir yargı olmadıkça şirket müdürlerinin yönetim kurulu tarafından azledilebilmeleri mümkündür. Şirket müdürleri de yaptıkları işlerden aynı yönetim kurulu üyeleri gibi sorumlu tutulabilirler.

#### **1.1.2.2.1.4. Genel Kurul**

Şirkette hissesi olanlar, yönetim organların seçilmesi, şirketin mali hesapların onayı ve kârın dağıtılması gibi haklarını Genel kurulda kullanırlar<sup>33</sup>. Şirketin bilançosu, kârı - zararı ve ayrıca elde edilmiş kârın dağıtılmasıyla ilgili yönetim kurulu tarafından hazırlanmış olan mali tablolardan yararlanma hakları da vardır. Genel kurulun toplanma şekli olağan ve olağanüstü olmak üzere iki şekildedir. Genel kurulun olağan toplanması ilgili ve devam eden her hesap devresinin bitiminden itibaren üç ay içinde yapılmaktadır. Olağan toplantılara katılmak için genel kurulu yönetim kurulu tarafından, olağanüstü toplantılara katılmak için ise yönetim kurulu tarafından çağırılırlar. Şirketin mevcut sermayesinin %10 unu elinde bulunduran ortakların talep etmesi halinde de yönetim kurulu üyeleri olağan üstü toplanmak için genel kurulu toplantıya davet etmek zorundadır. Yukarıdaki cümlelerde bahsi geçen davetin yönetim kurulu üyeleri tarafından ifa edilmemesi gibi durumlarda şirketin pay sahiplerince mahkemeye başvurulabilmektedir<sup>34</sup>.

#### **1.1.2.2.1.5. Toplantıya Davet**

Genel kurulun toplanması için yapılan davet esas sözleşmede yer bulduğunca ve her şart altında toplantının en az iki hafta öncesinde Ticaret Sicil gazetesinde ilan edilerek yapılır. Hisse senetlerinin nama yazılı olan pay sahiplerine daha önceden şirkete sahip oldukları hisse senetlerini sunarak ikametgahlarını bildirmiş şirket ortaklarına taahhütlü posta aracılığıyla toplantı haber verilir. Toplantının ilanında ve toplantıya davet mektubunda gündemi oluşturan hususlar yer almalıdır: Murakıplar ve

<sup>33</sup> Erdem Demirkan, “Anonim Şirket Genel Kurul Toplantıları”, 2012, s. 1, Erişim Tarihi:[15.03.2019] <https://www.verginet.net/dtt/1/Anonim-Sirket-Genel-Kurul-Toplantilari-Erdem-Demirkan.aspx>.

<sup>34</sup> Demirkan, s. 2.

Yönetim kurulu üyelerince faaliyet raporların okunması. Şirketin bilançosu ve kâr - zarar tablolarının onayı ile elde edilmiş karın dağıtılmasına ilişkin tekliflerin değerlendirilmeye alınması. Görev süreleri dolmuş yönetim kurulu üyelerinin ve murakıpların yerlerine yenilerinin seçimi. Hisse sahiplerinin hepsinin katılması ve aralarından hiçbirinin itiraz etmemesi durumunda toplantıya davet merasimi yapılmaksızın da Genel Kurul toplantısı gerçekleştirilebilir. Esas akitte aksi belirtilmedikçe müddetçe toplantı şirketin ana merkezinin bulunduğu yerde yapılmalıdır. İlgili kanunda ve esas akitte aksi yönde bir hüküm bulunmadıkça şirketin kayıtlı sermayesinin en az %25 ini temsil etme hakkına sahip ortaklar genel kurulu toplarlar. Genel kurul, ilk toplantıda bu oranın sağlanamaması halinde, yapılacak olan ikinci toplantıda hazır bulunan hisse sahiplerinin katılımlarıyla gerçekleştirilir<sup>35</sup>.

#### **1.1.2.2.1.6. Alınan Kararlar**

Genel kurulda karar alınabilmesi için oy çokluğu aranır. Genel kurulca alınmış kararlar toplantıya katılmamış olsalar bile diğer pay sahipleri için de bağlayıcı niteliktedir. Ayrıca şirket bilançosunun onayı ile ilgili genel kurul kararının aksi yönünde mevcut bir hüküm olmadıkça bu durum yönetim kurulu üyelerinin ibrazı anlamına da gelmektedir. Bir genel kurul kararı yasalara, şirketin esas akdine veyahut tarafsız iyi niyet kurallarına muhalif ise o kararın iptali için dava açılabilir<sup>36</sup>.

#### **1.1.2.2.1.7. Müktesep Haklar**

Müktesep haklar; yapılan kurullarda oy kullanmak, elde edilmiş kardan pay almak için mahkemeye başvurmak, çıkarılacak olan yeni hisse senetlerinden pay alabilmek, tasfiye neticesine iştirak etmek gibi kişilerin ortak sıfatlarından dolayı sahip oldukları ayrıca ortakların özgür iradeleriyle karar vermeleri dışında hiçbir değişikliğe uğrayamayacak olan haklardır. Aksi yönde ana sözleşmede hüküm bulunmadıkça genel kurulun yapılmış olan esas akdin tüm hükümlerini değiştirebilme yetkisi vardır.

<sup>35</sup> Erdem Demirkan, “Anonim Şirket Genel Kurul Toplantıları”, 2012, Erişim Tarihi:[15.09.2019] <https://www.verginet.net/dtt/1/Anonim-Sirket-Genel-Kurul-Toplantilari-Erdem-Demirkan.aspx>.

<sup>36</sup> İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, “Anonim Şirketler Genel Kurul Toplantısı Yol Haritası”, **e Rehber**, s. 8, Erişim Tarihi: [15.09.2019] [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/duyuru/yol\\_haritasi/AŞ/rehber\\_AS\\_1.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/duyuru/yol_haritasi/AŞ/rehber_AS_1.pdf), 12.10.2019.



Sadece pay sahiplerinin eğer varsa müktesep haklarına kendi rızaları haricinde dokunulamaz<sup>37</sup>.

#### 1.1.2.2.1.8. Toplantı ve Karar Nisabı

Şirketin esas işgalini değiştirmek ya da hisse sahiplerinin yükümlülüklerinin arttırılması yönünde alınacak olan kararlarda hissedarların oybirliği şartı aranır. Şirketin ana konusu ve esas şeklinin değiştirilmesiyle alakalı genel kurul toplantılarında şirket mevcut sermayesinin en az %66,6 oranında miktarına sahip olan hissedarların hazır bulunması gerekmektedir. Yapılan ilk toplantıda bu katılım çoğunluk oranı eğer sağlanamazsa yapılacak ikinci toplantıda mevcut ana sermayenin 1/2 oranında hisse sahibi olan hissedarların katılımıyla genel kurul toplanır<sup>38</sup>.

**Tablo 1:** Anonim Şirketlerde Toplantı ve Karar Nisapları

| Anonim Şirketler İçin Toplantı ve Karar Nisapları          |                                                                                                                                                                                 |                  |                                                  |
|------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|--------------------------------------------------|
| Açıklama                                                   | Toplantıların Nisabı                                                                                                                                                            |                  | Kararların Nisabı.                               |
|                                                            | I.Toplantı                                                                                                                                                                      | II.Toplantı      |                                                  |
| Genel Kurul - TTK<br>Madde 418                             | 1/4 (Kanunda ve ya ana sözleşmede aksine daha ağır bir nisap öngörülmüş haller hariç, sermayenin en az 1/4 karşılayan pay sahipleri ya da temsilcileri mevcudiyetiyle toplanır) | Nisap<br>Aranmaz | Toplantıda<br>Hazır<br>Bulunanların<br>Çoğunluğu |
| Ana Sözleşme<br>Tadilleri - Genel-TTK<br>Madde Madde 421/1 | 1/2 Kanunda veya ana sözleşme de aksine hüküm bulunmaz ise                                                                                                                      | 1/3              |                                                  |

<sup>37</sup> İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Anonim, s. 9.

<sup>38</sup> İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Anonim, s. 10.

|                                                                                                                |                                                         |               |                                         |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|---------------|-----------------------------------------|
| Tasfiye Halinde Genel Kurul-TTK Madde 546/3                                                                    | 1/4                                                     | Nisap Aranmaz |                                         |
| <b>Pay Senetleri Menkul Kıymet Borsalarında İşlem Gören Şirketlerde;</b>                                       |                                                         |               |                                         |
| Sermaye Artırılma ve Kayıtlı Sermayenin Tavan Yükseltilmesi İşlemi İçin Ana Sözleşmenin Tadili-TTK Madde 421/5 | 1/4 Ana sözleşme de daha ağır bir nisap ön görülmez ise | Nisap Aranmaz | Toplantıda Hazır Bulunanların Çoğunluğu |
| Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirme İçin Kararlar-TTK Madde 421/5                                              | 1/4 Ana sözleşme de daha ağır bir nisap ön görülmez ise | Nisap Aranmaz |                                         |

**Kaynak:** [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/duyuru/yol\\_haritasi/AS/rehber\\_AS\\_1.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/duyuru/yol_haritasi/AS/rehber_AS_1.pdf).

**Tablo 2:** Anonim Şirketlerde Diğer Genel Kurul Kararları

| <b>Anonim Şirketlerde Diğer Genel Kurul Kararları</b>                                                           |                                   |                         |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|-------------------------|
| <b>Anonim Şirketlerde Diğer Genel Kurul Kararları</b>                                                           | <b>Toplantı Nisabı</b>            | <b>Karar Nisabı</b>     |
| Bilanço zararının kapatılabilmesi için yükümlülük ve ikincil yükümlülük hükmü getiren karar,<br>TTK md. 421/f.2 | Oy Birliği                        | Oy Birliği              |
| Şirket merkez adresinin yurtdışına taşınması kararı,<br>TTK md. 421/f.2                                         | Oy Birliği                        | Oy Birliği              |
| Şirket amaç konu maddesinin tamamen değiştirilme işlemi,                                                        | Sermayenin enaz %75'ini oluşturan | Sermayenin enaz %75'ini |

|                                                                                                           |                                                                                      |                                                                                      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|
| TTK md. 421/f.3                                                                                           | pay sahipleri yada temsilcilerin müspet oyları ile                                   | oluşturan pay sahipleri yada temsilcilerin müspet oyları ile                         |
| İmtiyazlı pay oluşturulma, TTK md. 421/f.3                                                                |                                                                                      |                                                                                      |
| Nama yazılı pay devri sınırlandırılma, TTK md. 421/f.3                                                    |                                                                                      |                                                                                      |
| Sermaye azaltılma, TTK md. 473/f.3                                                                        |                                                                                      |                                                                                      |
| Fesihe ve tasfiyeye ilişkin genel kurul, TTK md. 529/f.1/d                                                |                                                                                      |                                                                                      |
| Tasfiyeden dönülme, TTK md. 548/f.1                                                                       | Sermayenin enaz %60'ini oluşturan pay sahipleri yada temsilcilerin müspet oyları ile | Sermayenin enaz %60'ini oluşturan pay sahipleri yada temsilcilerin müspet oyları ile |
| Yönetim Kurulu Kararı, TTK md. 390/1                                                                      | Üye tam sayı çoğunluğu (Ana Sözleşme de ağırlaştırılmış bir hüküm mevcudiyeti yoksa) | Toplantı da mevcut olan üye çoğunluğunun oyları ile                                  |
| Birleşmeye ilişkin Karar, TTK md. 151/f.1/a                                                               | Esas ya da çıkarılmış sermaye çoğunluğu temsil edilmek zorundadır.                   | Genel Kurul da Mevcut oyların $\frac{3}{4}$ 'ü ile                                   |
| Bölünmeye ilişkin Sözleşme yada bölünmeye ilişkin planın onanmasıyla alakalı genel kurul, TTK md. 173/f.2 |                                                                                      |                                                                                      |
| Oranın korunmadığı bölünme de onama kararları,                                                            | -                                                                                    | Devreden şirkette oy hakkına haiz                                                    |

|                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                       |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| TTK md. 173/f.3                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                           | ortakların enaz %90 'nı                                                                                                                                               |
| Tür değiştirmeye ilişkin karar,<br>TTK md. 189/f.1/a-Genel kural                                                                                                                                                                                                              | Esas yada çıkarılmış sermaye 2/3'nü karşılama şartıyla (*) (Anonim Şirketin Limited Şirkete dönüştürülme halinde, ek ödeme yada kişiseledim doğacaksa kararlar ortakların katılımı ile alınır. (*) TTK md. 421'in (b) bendi hükmü saklı kalmak şartı ile. | Genel Kurul da mevcut oyların 2/3'ü (A.Ş.'nin Ltd.Şti.'ye dönüştürülmesi halinde, ek ödeme ya da kişisel edim doğacaksa, kararlar tüm ortakların katılımıyla alınır.) |
| Anonim şirketin kooperatife dönüşme kararı,<br>TTK md. 189/f.1/b                                                                                                                                                                                                              | Tüm Ortakların Onayı                                                                                                                                                                                                                                      | Tüm Ortakların Onayı                                                                                                                                                  |
| Önemli miktarda şirket aktifinin toptan satışına dair karar                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                       |
| Özel Kanun hükümleri saklı kalmak koşuluyla, ana sözleşme de aksi düzenlenmediği sürece, her çeşidiyle tahvil, finansman bonosu, varlığa dayalı senet, iskonto esaslı üzerine düzenlenen de dahil diğer borçlanma seneti, alma ve değiştirme hakkına haiz senet ile her çeşit | Sermayenin enaz %75'ini oluşturan pay sahipleri yada temsilcilerin müspet oyları ile                                                                                                                                                                      | Sermayenin enaz %75'ini oluşturan pay sahipleri yada temsilcilerin müspet oyları ile                                                                                  |

|                                                                                                      |                                                                                                           |                                                              |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------|
| menkul kıymetin ihracı yada bu hususta yönetim kuruluna yetki verilmeye dair genel kurulların kararı |                                                                                                           |                                                              |
| İmtiyazlı Pay Sahipleri Özel Kurul Toplantı Kararları                                                | İmtiyazlı pay temsil eden sermayey ait enaz %60 'ına haiz pay sahipleri yada temsilcilerinin iştiraki ile | Toplantı da temsil edilen pay çoğunluğunun müspet oyları ile |

**Kaynak:** [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/duyuru/yol\\_haritasi/AS/rehber\\_AS\\_1.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/duyuru/yol_haritasi/AS/rehber_AS_1.pdf).

#### 1.1.2.2.1.9. Fesih Sebepleri

Anonim şirketlerin feshedilmesine sebep olabilecek sebepler aşağıda sıralanmıştır.

- i. Esas akit ile belirlenmiş vadenin sona ermesi,
- ii. Şirket kuruluş gayesinin elde edilmesi ya da bu gasyenin elde edilmesinin artık imkânsız olması,
- iii. Şirketin mevcut sermayesinin %66,6 sının zayi olması,
- iv. Eğer esas akitte fesih sebeplerine yer verilmişse bu sebeplerden herhangi birinin gerçekleşmesi,
- v. Şirketin başka bir şirketle birleşme yoluna girmesi,
- vi. Yapılan genel kurulda alınan karar neticesinde şirketin feshi yönünde karar verilmesi,
- vii. Şirketin borçlu olduğu şirket alacaklılarının sermayenin %66,6 sının ziyana uğraması halinde mahkemeye başvurarak şirketin feshini talep etmeleri. Aynı durum yapılan genel kurulda sermayenin arttırılması yönünde karar çıkmaması halinde de geçerlidir,
- viii. Şirket hakkında yapılan incelemeler sonucunda iflasına yönünde karar çıkması.

#### **1.1.2.2.2. Limited Şirket**

İki veyahut daha fazla sayıda Gerçek kişi veya tüzel kişilik tarafından sahip olunacak bir ticaret unvanı altında kurularak, ortakların şirket sahip oldukları sorumluluklar koydukları sermaye ile sınırlı olan ve sermayesi belirli şirkettir. Ortak sayısı ikiden az olamayacağı gibi elliden de fazla olamaz

Limited şirket kurulurken esas sözleşme hazırlandıktan sonra Ticaret Bakanlıından izin alınır. Gerekli izin alınınca da kurulmakta olan şirket ticaret sicile tescil edilerek tüzel kişilik kazanır.

##### **1.1.2.2.2.1. Ortakların Hakları ve Borçları**

Her ortağın koymayı taahhüt ettiği sermaye oranında şirkette payı vardır. Anonim şirketten ayrı bir yönü ise limited şirket ortağının tek bir payı mevcuttur. Ortaklar şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye mutlaka para türünden olmalıdır. Noter aracılığıyla yapılmış olan ikisinin arasındaki süre 15 günden daha az olamamak kaydıyla belirlenmiş sürelerde yapılmış iki tane ihtara rağmen vadettiği sermayesini ödemeyen şirket ortaklığının şirketle ilişkisi kesilebilir. Ortakların şirketteki sahip oldukları sorumlulukları şirkete koymayı vaat ettikleri sermaye tutarıyla sınırlıdır.

##### **1.1.2.2.2.2. İdare ve Temsil**

Limited şirkette, yönetim ve temsil yetkileri şirket esas akdi veya alınmış olan genel kurul toplantı kararları vasıtasıyla uygun görülen sayıda ortağa ya da şirket ortağı olmayan müdürlere bırakılabilir. Şirket müdürleri yapılmış olan uygunsuz edimler yüzünden sorumludurlar. Şirket yönetimi ve şirketi temsil işleri esas akit aracılığıyla bir veyahut birden fazla sayıda ortağa bırakılmışsa eğer, yönetim ve temsilde hak sahibi olanların gerçekleştirdiği fiillerin diğer ortaklar tarafından sınırlandırılması mümkün değildir. Ayrıca bu ortaklar görevlerinden azledilemezler. Ancak azil istemek için haklı sebepler mevcutsa mahkemeye başvurarak azil talep edilmesi yoluna gidilebilir. Yönetim ve temsil yetkisi genel kurul kararı ile bir veyahut birden fazla ortağa bırakılmışsa bu durumda genel kurul kararı ile azil her zaman

ihtimal dahilindedir. Mücbir sebeplerin var olması halinde ise her bir şirket ortağının mahkemeye başvurma hakkı vardır. Şirkete ortak olmayan müdürler yapılacak olan genel kurul kararı ile müdürlükten her zaman azledilebilir. Anonim şirketlerde olan rekabet yasağı limited şirketlerde de müdürler için vardır.

#### 1.1.2.2.2.3. Ortaklar Genel Kurulu

En az 20 ortağı olan limited şirketlerde anonim şirketlere uygulanan hükümler geçerlidir. Eğer hissedar sayısı yirmiden az ise bu durumda kararlar yazışma yoluyla da alınabilir. Yapılacak olan kurulda karar alabilmek için şirketin mevcut ana sermayesinin 1/2 sinden fazlasını temsil etme yetkisini elinde bulunduran ortakların oy vermesi gerekmektedir. Genel kurul almış olduğu kararlarının iptal edilmesine yönelik olarak A.Ş.'lerde geçerli olan hükümler limited şirketlerde de uygulanmaktadır. Ortaklar Genel Kurulu, şirket müdürleri tarafından mevcut olan ticari yılın bitmesinden itibaren en geç 3 ay içinde veyahut işlerin gerektirdiği vakit toplantıya çağrılır. Esas sermayenin %10 unu temsil hakkını elinde bulunduran ortaklar, genel kurulun toplanmasını yazılı olarak da isteme yoluna gidebilirler. Yapılacak olan toplantıya veya yazılı oy vermeye çağrı, şirketin esas akdinde aksi yönde bir madde yoksa taahhütlü posta aracılığıyla yapılacak olan toplantıdan en az 5 gün önce yapılmalıdır.

**Tablo 3:** Limited Şirketlerde Toplantı ve Karar Nisapları

| LİMİTED ŞİRKETLERDE TOPLANTI VE KARAR NİSAPLARI |                                                                                                                                                                                          |
|-------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| GENEL KURAL<br>Türk Ticaret Kanunu Madde 620    | Kanun ya da şirket anasözleşmesinde aksine dair hüküm bulunmadığı takdirde seçim kararı dahil, tüm genel kurul kararı, toplantı esnasında temsil edilen oyların salt çoğunluğuyla alınır |
| ÖNEMLİ KARARLAR                                 | Türk Ticaret Kanunu Madde 621                                                                                                                                                            |
| Şirket amaç konu maddesinin değiştirilme işlemi | Temsile konu oyların en az 2/3' ini ve oy hakkı mevcut olan esas sermayenin tamamına                                                                                                     |

|                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                          |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                         | air salt çoğunluğun birarada bulunma koşuluyla ve aynı nisapla alınabilir.                                                                                                                                                               |
| Oy'da imtiyazlı esas sermaye payları öngörülme işlemi                                                                                                                                   | Temsile konu oyların enaz 2/3' ini ve oy hakkı mevcut olan esas sermayenin tamamına air salt çoğunluğun birarada bulunma koşuluyla ve aynı nisapla alınabilir.                                                                           |
| Esas sermaye artırılma işlemi                                                                                                                                                           | Temsile konu oyların enaz 2/3' ini ve oy hakkı mevcut olan esas sermayenin tamamına air salt çoğunluğun birarada bulunma koşuluyla ve aynı nisapla alınabilir.                                                                           |
| Rüçhan hakkı sınırlandırılma veya kaldırılma işlemi                                                                                                                                     | Temsile konu oyların enaz 2/3' ini ve oy hakkı mevcut olan esas sermayenin tamamına air salt çoğunluğun birarada bulunma koşuluyla ve aynı nisapla alınabilir.                                                                           |
| Şirket merkez adresinin değiştirilme işlemi                                                                                                                                             | Temsile konu oyların enaz 2/3' ini ve oy hakkı mevcut olan esas sermayenin tamamına air salt çoğunluğun birarada bulunma koşuluyla ve aynı nisapla alınabilir.                                                                           |
| Müdürler ve ortak, bağlılık yükümüne yada rekabet yasağına aykırılık teşkil edecek faaliyete bulunmaları işlemine genel kurulca onay verilme işlemi                                     | Temsile konu oyların enaz 2/3' ini ve oy hakkı mevcut olan esas sermayenin tamamına air salt çoğunluğun birarada bulunma koşuluyla ve aynı nisapla alınabilir. İşbu halde, TTK md.619/f.3 hükmünce, ilgili ortak/ortaklar oy kullanamaz. |
| Bir ortak için haklı sebep sebebiyle şirketten çıkarılmasına dair mahkemeye başvurulma ve bir ortak için şirket sözleşmesin de öngörülen sebepten mütevellit şirketten çıkarılma işlemi | Temsile konu oyların enaz 2/3' ini ve oy hakkı mevcut olan esas sermayenin tamamına air salt çoğunluğun birarada bulunma koşuluyla ve aynı nisapla alınabilir.                                                                           |
| .                                                                                                                                                                                       | Temsile konu oyların enaz 2/3' ini ve oy hakkı mevcut olan esas sermayenin tamamına                                                                                                                                                      |



|                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                          |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Şirketin feshi                                                                                                                                                                                                      | air salt çoğunluğun birarada bulunma koşuluyla ve aynı nisapla alınabilir.                                                                                               |
| Kanun da belirlenmiş karar/kararların alınabilmesine dair ağırlaştırılmış nisap aranıyor ise, bu nisaba dair dahada ağırlaştırıcı şirket sözleşmesi hükümlerine dair karar<br><br>Türk Ticaret Kanunu Madde 621/f.2 | Sadece şirket anasözleşmesinde öngörölmüş çoğunluk ile alınabilmektedir.                                                                                                 |
| Sermaye azaltılma<br><br>Türk Ticaret Kanunu Madde 592, Madde 473/3, Madde 421/3                                                                                                                                    | Sermayenin enaz %75' şini oluşturan pay sahipleri yada temsilcilerinin müspet oy kullanması gerekmektedir.                                                               |
| Şirketin anasözleşmesinin değıştirilmesi – Genel Kural –<br><br>Türk Ticaret Kanunu Madde 589                                                                                                                       | Aksine şirket anasözleşmesinde öngörölmedi ise esas sermayenin 2/3'ünü temsil eden ortak/ortakların kararıyla değıştirilebilmektedir.<br><br>TTK md. 621 hükmü saklıdır. |
| Ek veya yan edim yükümlölükleri öngören anasözleşme değışiklikleri yada butür mevcudiyetteki yükümlölükleri daha da artıran değışiklik getiren genel kurul kararı<br><br>Türk Ticaret Kanunu Madde 607              | İlgili tüm ortak/ortakların onayıyla alınabilir                                                                                                                          |

**Kaynak:**<http://www.ticaretkanunu.net/wp-content/uploads/2013/02/Limited-Sirketler-Genel-Kurul-Toplantisi-Yol-Haritasi.pdf>.

#### 1.1.2.2.2.4. Ortaklar Genel Kurulunun Görevleri

- i. Şirketin esas akdini değiştirmek,
- ii. Şirkete müdür atanması veya atamış müdürü görevden alma,
- iii. Murakıpları atamak veya atamış murakıpları görevden almak,
- iv. Şirketin bilançosunu ve kâr-zararını onaylamak, elde edilen kârın nasıl dağıtılacağını belirlemek,
- v. Şirket müdürlerini temize çıkarmak.

Şirketin esas akdi, ancak ortak sayısı 5 ‘i geçmeyen şirketler için oy birliği şartıyla, 5 i geçen şirketlerde ise mevcut sermayenin % 66,6 ‘sını temsil etme hakkını elinde bulunduran ortakların kararı ile değiştirilebilmektedir. Şirketin mevcut sermayesini arttırma ve ortakların sahip oldukları sorumluluklarını genişletme gibi kararlarının mutlaka oy birliği ile alınması gerekmektedir. Ana sermayenin %50 sinin karşılıksız kalması halinde veya şirket aktiflerinin pasifleri karşılamaması durumunda müdürlerin genel kurulu haberdar etmek yükümlülükleri vardır<sup>39</sup>.

#### 1.1.2.2.2.5. Ortaklık

Şirketin esas akdinde aksi yönde bir ifade yoksa şirket payların başka kişilere devredilmesi mümkündür. Bu devir işlemi için şirketin ana sermayesinin en az %75 ine sahip ortakların kişi sayı bakımından da tüm ortakların %75ini oluşturması gerekmektedir<sup>40</sup>.

Şirket ortakları şirkete koymayı vaat ettikleri sermayeleri belirlenmiş süre içinde ödemelidirler. Ödemeyi gerçekleştirmeyen ortaklara noter aracılığıyla ihtarnameye çekilir. İhtarname çekildikten sonra da sermaye vaatlerini erine getirmeyen ortakların şirketle ilişkisi kesilir.

<sup>39</sup> İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, “Limited Şirketler Genel Kurul Toplantısı Yol Haritası”, 2013, **e-Rehber**, <http://www.ticaretkanunu.net/wp-content/uploads/2013/02/Limited-Sirketler-Genel-Kurul-Toplantisi-Yol-Haritasi.pdf>, Erişim Tarihi:[15.09.2019].

<sup>40</sup> İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Limited, s. 5.

Ana akitte aksi yönde bir hüküm bulunmadığında haklı sebeplerin varlığı halinde şirket ortağı mahkemeye başvurarak şirket ortaklığından çıkmak için izin isteme hakkı mevcuttur.

Haklı nedenlerin var olması durumunda, ana sermayenin %50 sinden daha fazlasına sahip ortakların salt çoğunluğunun varlığı ve şirketin bu yönde isteğiyle de şirket ortağı mahkemenin verdiği kararla ortaklıktan çıkarılabilir<sup>41</sup>.



---

<sup>41</sup> İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Limited, s.6.

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **TÜRK VERGİ MEVZUATINDA TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TESPİTİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile düzenlenen Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı<sup>42</sup>, niteliği itibari ile sürekli olarak değişmeye tabi olan bir husustur. OECD tarafından yapılan düzenlemelere eş zamanlı olarak vergi matrahının aşındırılması ve kâr aktarılmasının önüne set çekmek maksadıyla yapılan çalışmalar transfer fiyatlandırması olgusunun gelişmesine katkı vermektedir. Temeli, OECD tarafından yayınlanan “Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi” nin oluşturduğu emsallere uygunluk ilkesidir. Söz konusu ilkenin uygulanabilmesi için lüzumlu olan yöntemler, 09/08/2016 tarih ve 6728 sayılı Kanun’la daha da genişletilerek uygulanmıştır.

Bu kapsamda, geleneksel yöntemlerden kabul gören, Karşılaştırılabilir fiyat Yöntemi, Maliyet Artı Yöntemi ve Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi’ne ek yapılarak kanuna, İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi ve Kâr Bölüşüm Yöntemi ilave edilmiştir. Söz konusu düzenlemelerle beraber daha evvel kanun içinde yer almayan yöntemlerin de tercih konusu olmasından kaynaklanan ve yaşanmış olan tartışmalar hususunda önünü alma maksadıyla çabalanmıştır.

#### **2.1. GELENEKSEL İŞLEM YÖNTEMLERİ**

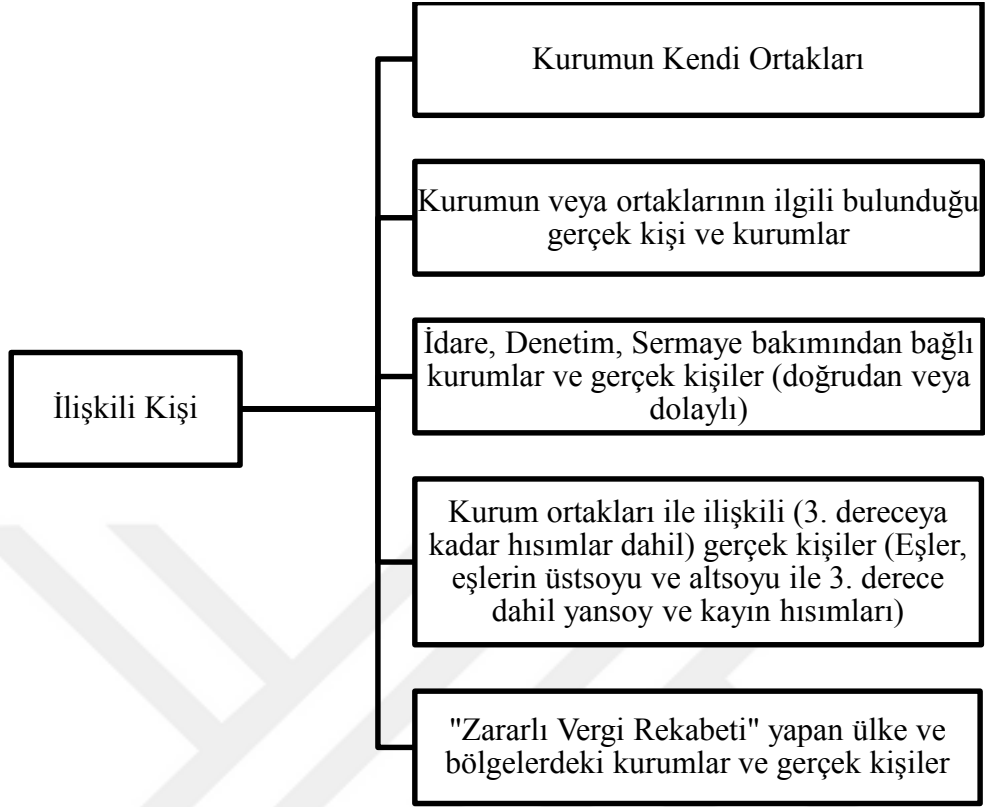
Vergi mükellefleri, ilişkili kişilerle gerçekleştirecekleri ticaretlerinde tespit edecekleri tutar veya ödemeleri, söz konusu eylemin özelliğine göre en doğru transfer fiyatlandırması yönteminin hangisine karar vererek en uygun olan birisini tercih ederek uygularlar<sup>43</sup>.

---

<sup>42</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 13, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[23.09.2019].

<sup>43</sup> Ramazan Biçer, **Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi**, TÜRMOB Yayınları, Mart 2017, s. 9.

**Tablo 4:** İlişkili Kişiler<sup>44</sup>.



**Kaynak:** Güler Hülya Yılmaz, Gressi Benveniste, “Transfer Fiyatlandırması”, 2006, İstanbul, Erişim Tarihi:[15.03.2019].

**Zararlı Vergi Rekabeti:** Zararlı vergi rekabetinin tanımı özetle; bir vergi idaresince vergi matrahı belirlenirken, diğer bir vergi idarelerince olası etkileri dikkate almadığı bir mali dışsallık<sup>45</sup> türü olarak da tanımlanabilmektedir<sup>46</sup>. Zararlı vergi rekabeti genellikle devletlerin bir diğer devlet kanununa aykırılık teşkil eden, onlar ile uyum içine bulunmayan birkaç düzenlemeleri gündemlerine almalarıyla yada teşvike konu edilmesiyle kendini göstermektedir<sup>47</sup>.

OECD tarafından kabul gören zararlı vergi rekabeti uygulamaları vergi cennetidir veya bir başka tabirle tercihli vergi rejimleri olarak adlandırılabilir.

<sup>44</sup> Güler Hülya Yılmaz, Gressi Benveniste, “Transfer Fiyatlandırması”, 2006, İstanbul, Erişim Tarihi:[03.10.2019].

<sup>45</sup> Filiz Giray, “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, s.103.

<sup>46</sup> E. Wallace Oates, “Fiscal Competition or Harmonization? Some Reflections”, **National Tax Journal**, Vol: 54, No: 3, September 2001, s. 507.

<sup>47</sup> Mehmet Aktaş, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2004, s. 73.

Devletler kendi ülkelerini vergi cennetine dönüştürürken veya zararlı tercihli vergi rejimleri uygularken böylece dibe doğruca bir yarış (race to the bottom) başlatmış bulunuyorlar<sup>48</sup>.

Devletler birbirleri ile rekabet halinde olarak yatırımlar ve sermaye üzerine bazı vergi kolaylığı sağlamaktadırlar ve vergi gelirlerin de oldukça önem arz eden kayıplara sebep olmaktadır. Bir devletin uygulamakta olduğu butür bir stratejiden ötürü diğer devletler yatırım konusunda cazibe merkezi olmaktan çıkmaktadırlar. Sonuç olarak diğer devletlerde söz konusu yatırımları kendi ülkelerine çekebilmek için söz konusu işleme karşı hamle olarak benzeşik bir strateji uygulamak zorunluluğunda hissetmekte ve uygulamaya koymaktadırlar. Ve buda işin sonucunda tüm devletler için zarar doğuran bir rekabete dönüşmektedir. Bu kavram vergi rekabetinin devletlerin vergi gelirinde yaratacağı erozyonu<sup>49</sup> ve diğer devletlere yayılma neticesini anlatabilmek için kullanılagelen bir kavram halini almıştır<sup>50</sup>.

### 2.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Bu yöntem, karşılaştırmaya konu edilen kontrolsüz eylemlerle ticareti yapılan mal ve hizmetlerle ilişkili tarafların ticaretine konu edilen mal ve hizmetlerin karşılaştırılmasıdır<sup>51</sup>.

Fiyata oluşmasında etkili olan herşeyi gözönünde bulundurmak son derece önem arz etmektedir. Bu yöntemde ilişkili olmayan taraf ile yapılmış bir işlemin varlığı gerekmektedir. Bu yöntem diğer yöntemlere göre idare tarafından daha çok tercih edilmektedir ve tebliğdeki düzenlemelerde de bu görülmektedir.

İlişkili firmalarca işleme konu edilen, bağlı ortaklar arasındaki işlemin karşılaştırılabilir olarak kabul görmesi için iki şartın mevcudiyetine ihtiyaç vardır.

---

<sup>48</sup> OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, 1998, (Çevrimiçi): <http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904176.pdf>, 07.07.2009, s. 20 (Bundan sonra 1998 Raporu olarak anılacaktır.); Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural, Altyapı Ekonomisi Altyapı Hizmetlerinde Serbestleşme ve Özelleştirme, İstanbul, Seçkin Yayınevi, s.15; Mehmet Batun, “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Türkiye”, **Yaklaşım**, Sayı: 196, Nisan 2009, (Çevrimiçi) [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20090414246.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090414246.htm), 22.07.2019.

<sup>49</sup> Yüksel Karaca, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?”, **Vergi Dünyası**, Sayı:238, Haziran 2001, s. 90.

<sup>50</sup> Savaş Çevik, “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı:270, Şubat 2004, s. 157.

<sup>51</sup> Feyyaz Yazar, “Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik Analizi, Önemi ve Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, s.334, s.60.

- ❖ Karşılaştırmaya konu edilen işlem benzer olmalı veya farklılıklar mevcutsa bunlar piyasanın fiyatına etki etmeyecek derecede değersiz olmalı,
- ❖ Karşılaştırmaya konu edilen işlemler arasındaki var olan küçük farklılıklara ilişkin oluşabilecek maddi hatalara ilişkin, çok küçük makul sayılabilecek düzenlemeler ile bertaraf edilebilecek olması.

Sayıları düzeltilmesinin şayet mümkünü karşılaştırılabilirlikten bahsedemeyiz. Karşılaştırmaların sağlıklı sonuçlara ulaşması karşılaştırılan işlemler arasında farklılıklar mevcutsa, bu farklılıkların eylemi somut bir şekilde etkilememesi ya da işleme konu edilen farklılıkların neticesini bertaraf etmek için ihtiyaç duyulan düzeltmenin yapılmasına ihtiyaç vardır<sup>52</sup>.

Bu çerçevede yapılacak karşılaştırılabilirlik analizinde,<sup>53</sup>

- ❖ Karşılaştırılan mal ve hizmetlerin özellikleri,
- ❖ Fonksiyonel analiz,
- ❖ İşlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı ve pazardaki ekonomik koşullar,
- ❖ Sözleşme hükümleri,
- ❖ Kurumların iş stratejileri.

dikkate alınacaktır.

### Örnek 1:

Türkiye’de mukim (Alfa) firması, Türkiye’de mukim ilişkili kurum (Beta)’ya ve ilişkisi bulunmayan (Chi)’ye televizyon satışı yapmaktadır.

Aynı emtianın gerek grup şirketi gerek se ilişkisi olmayan firmaya satışa konu edilmesinden dolayı karşılaştırılabilir fiyat yöntemi işlem için uygulamada emsallere uygun bedelin tespiti için kullanılabilecektir. Emsallere uygun kıymetin tespit edilmesinde iç emsal kullanılabilecektir. Dış emsal aranmasına gerek bulunmamaktadır zira emsale uygun kıymetin varlığı yeterli bulunmaktadır.

<sup>52</sup> Mehmet Akif Özmen, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s. 285.

<sup>53</sup> Yazar, s. 61.

Türkiye’de mukim (Delta) Firmasının Türkiye’de mukim ilişkili kurum (Epsilon)’na satış haricinde aynı emtiaya dair ilişkisi bulunmayan kurumlara satış yapmamaktadır. Türkiye’de aynı pazarda faaliyetini sürdüren (Xina) ve (Saxa) Firmalarının aynı özelliklerdeki emtiasını ilişkisi olmayan kurumlara satışa konu ettiği görülmüştür.

Emtiaya dair iç emsal bulunmaması sebebiyle, karşılaştırılabilirliğin çözümlenmesi yapılmak suretiyle lüzumlu tashihler sonucunda, emsallere uygun bedelin tespit edilmesinde Türkiye’de mukim (Xina) ve (Saxa) Firmalarının eşdeğer(benzer) özelliklerdeki emtiaya dair alım/satım bedeli yani dış emsallerde dikkate alınabilecektir.

Türkiye’de mukim (Eta) Firması, Türkiye’de mukim ilişkisi bulunmayan firmaya satım haricinde ayrıca, Hollanda’da mukim grup şirketi (Gama)’ya da televizyon satışı yapmaktadır. Böylece, eşdeğer emtia gerek Türkiye’deki ilişkisi bulunulmayan firmaya gerek se Hollanda’da mukim grup şirketi (Gama)’ya satışa konu edilmektedir.

Aşağıdaki seçeneklerin tamamına karşılaştırılabilirliğin analizinin yapılması ve lüzum gelen düzeltmelerin neticesinde tespit edilen fiyatın, emsallere uygun fiyat olacağı tabidir.

- ❖ (Eta) Firmasının Hollanda’daki ilişkisi bulunmayan firmalara da satımı mevcut sa bu satıma uygulanan fiyat emsale uygun bedel olarak kullanılabilecektir,
- ❖ (Eta) Firmasının Hollanda haricinde fakat eşdeğer diğer bir memleketteki ilişkisi bulunmayan firmalara satımında tatbik ettiği bedeli emsallere uygun bedel olarak kullanılabilecektir,
- ❖ (Eta) Firmasının imal ettiği eşdeğer niteliğe haiz emtia imal eden ve Hollanda’daki ilişkisi olmayan firmalara satış yapan Türkiye’deki diğer bir firmanın bedeli emsallere uygun bedel olarak kullanılabilecektir.

Yukarıda yer verilen üç opsiyonun da kullanılamaması halinde, karşılaştırılabilirlik çözümlenmesiyle meydana gelen başkalıkların düzgün duruma getirilebilmesi koşuluyla iç emsal yani Türkiye’de mukim (Eta) Firmasının Türkiye’de mukim ilişkisi olmayan firmaya satım bedeli emsale uygun bedel olarak kullanılabilecektir.



Türkiye’de mukim (Kappa) firması Hollanda’da mukim grup firması (Lota)’ya televizyon satışı yapmaktadır, aynı emtiaya dair Türkiye’de ve Hollanda’daki ilişkisi bulunmayan kurumlara satımı bulunmadığı gibi, Türkiye’de mukim diğer bir firmanın da eşdeğer bir emtiayı yurtdışına satıma konu etmediği belirlenmiştir. Fakat, Hollanda’daki grup firması (Lota) Firmasının eşdeğer özellikleri barındıran televizyonu Fransa’daki ilişkisi bulunmayan şirketlerden de alıma konu ettiği bilinmektedir.

Böylece, karşılaştırılabilirlik analizi neticesinde başlıkların büyük olmaması ve düzeltilebilirle çözümlemesinin imkân dahilinde bulunmasıyla Fransa’daki firmanın uyguladığı bedel emsallere uygun fiyat tespit işleminde kullanılabilecektir. Ayrıca, Hollanda’daki ilişkisinin bulunmadığı firmanın eşdeğer emtiaya uygulamaya koydukları bedel de lüzumlu düzeltme işlemin ifa edilmesiyle kullanılabilir.

Hong Kong ’da yerleşik (Mu) Firmasının, Türkiye’de mukim grup şirketi (Sigma)’ya televizyon satışı yapmaktadır. (Mu) Firmasının ilişkisi bulunmayan firmalara ülke dahilinde ve ülke haricinde hiç bir satışa konu işleminin bulunmadığı, yalnızca aynen Hong Kong ’da mukim (Pi) ve (Rho) Kurumlarının Türkiye’deki ilişkisiz kişilere aynı özelliklere sahip bilgisayar sattığı tespit edilmiştir.

(Mu) Firmasının, Türkiye’de mukim grup firmasına emtia satışıyla alakalı uygulamaya konu edeceği iç emsal var olmadığından (Pi) ve (Rho) Firmalarının Türkiye’de bulunan be ilişkisi olmayan firmalara teslimlerinden dolayı satışın dış emsal cihetinde kabul görmelidir. Böylece lüzumlu düzeltmelerin ifa edilmesiyle emsallere uygun fiyat tespiti için karşılaştırılabilir fiyat yönteminin kullanılması mümkün olacaktır.

## **Örnek 2:**

Türkiye’de mukim (Gannicus) Firması, kılıç üretiminde kullanılan ve imal ettiği cihazları yalnız İtalya’da ilişkisi mevcut olan (Crixus) Firmasına; diğer taraftan, benzer nitelikteki cihazların imalatçısı olan Türkiye’de mukim (Batiatus) Firması da söz konusu cihazları yine İtalya’da mukim ilişkisi olmayan (Tullius) Firmasına satmaktadır.

Adı anılan emtianın, gerek (Gannicus) gerekse de (Batiatus) Firmasınca aynı ülkede mukim grup şirketi (Crixus) ve ilişkisi olunmayan (Tullius) Firmalarına satışa konu olması sebebiyle karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem tespiti imkân dahilindedir. Örneğimizde (Gannicus) ve (Crixus) Firmalarında ifa edilen işlemlere iç emsal olacak bir ticaret olmadığından mütevellit, (Batiatus) ve (Tullius) arasında uygulanmış olan kıymet dış emsal kullanılabilir.

### 2.1.2. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi, alakalı mal maliyetlerinin yahut hizmet maliyetinin makul Kabul edilecek belirlenmiş brüt kâr oranına uygun olarak arttırılmasıyla, emsallere uygun fiyatın hesaplanmasını anlatmaktadır<sup>54</sup>.

Söz konu makul kabul edilebilecek brüt kâr oran, yöntemi gerçekleştiren mükellef mal yahut hizmete dair olarak ilişkili olmayan kişi ile gerçekleştirdiği işlemlere esas teşkil eden uygulama brüt kâr oranını iade eder<sup>55</sup>.

Gerek piyasa koşulları ve dâhi gerekse gerçekleştirilmiş olan işlev nazara alındığında alakalı mal veya hizmet maliyetinin makul kabul edilebilecek brüt kâr oranına göre artırılmasıyla bulunacak tutar, ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerde emsallerine uygun fiyat veya bedel olmalıdır. Malın veya hizmetin Maliyetine ilave edilecek kabul edilebilen kâr marjı bir önceki cümlede de belirtile geldiği hususunda, işlemi gerçekleştiren mükellef nazarında söz konusu mal veya hizmete dair, ilişkili olmayan kişilerle gerçekleştirdiği işlemler için uyguladığı brüt kâr marjıdır. Lakin, anıldığı gibi kâr marjı yoksa veya bu kâr marjı karşılaştırmada kullanılacak gerekli işlem sayısının yetersizliği durumunda aynı koşullar altında karşılaştırılabilirlik şartıyla dış emsaller de kullanılabilecektir<sup>56</sup>.

Kurumlara ait maliyetler tespit edilirken; mal yahut hizmetin üretilmesinde gerçekleştirilen doğrudan yahut dolaylı olan harcamalar mutlaka dikkate alınmaktadır. Bir başka taraftan da maliyet tespit edilirken faaliyet giderlerinin de mevcut olması mecburi olduğu durumlarda, yapılan brüt kâr marjı hesabında gerçekleştirilen doğrudan ve/veya dolaylı harcamaların da dikkate alınması gerekir. Çizilen çerçeveye

---

<sup>54</sup> Biçer, s. 42.

<sup>55</sup> Biçer, ss. 42-43.

<sup>56</sup> Biçer, s. 43.

göre, maliyet unsurlarının içinde yer alan faaliyete ait giderlerinin, söz konusu olan işlemlerle alakalı olmak koşuluyla duruma en uygun kıstasta maliyetle ilişki kurulacağı ve eşleştirileceği izahtan varestedir.

Bu nedenle, brüt kar marj hesaplanmasında maliyet temelini kontrol altında olan kısmı ve dahi kontrol dışı olan işlemde de benzer olması gerekir. Başka şekilde ifade etmek gerekirse, maliyet bazı miktarının brüt kâr marjı miktarını etkileme olasılığından ötürü maliyetler kontrol altındaki işlemlerde ve de kontrol dışındaki işlemler için de farklı olmamalıdır.

Maliyet artı methodunun uygulanabilir olmasında kontrol altında olmayan gerçekleşen işleme ait kontrol altında gerçekleşen işlemlerle birlikte değerlendirmesinde; bu değerlendirilen hususlar arasındaki taraflarca üstlenilecek riskler ve ortaya konan işlev ile maliyetler arasında oluşan farklılık da göz dikkate alınarak, eğer farklılıklar mevcutsa bunun maddi etki ve sonuçlarını mevcudattan kaldırmak için lazım gele düzeltme ve benzerlerinin uygulanabilir ve hayata geçirilebilir şekilde düzenlenmesi lazım gelmektedir. Eğer kontrolü altında olan ve kontrolü dışında olan iş ve işlemler için uygulamaya konulan muhasebe sel metotlar arasında farklılıklar mevcutsa yapılan işlemelerin tutarlılığını sağlayabilmek adına kullanıma sunulan verilerde uygun düzeltmeler yapılmasına ilaveten usul ve dahi esaslara dair kullanımda bir iz sürüm bulunması gerektiğidir.

Karşılaştırılabilir fiyat metodunda, yöntemin uygulanabilmesinde ürün çeşitliliğinden daha çok karşılaştırılabilme çalışmasının bir diğer sonucuna da ağırlıkla değinilmesi gerektiği izahtan varestedir.

Adı anılan metota dair ilk madde ve yarı mamul için kullanılmak sureti ile ortaya çıkarılan mamul mallara ait işlemlerde ve dahi fason olarak yaptırılan imalatın ve bu imalatların hizmet alımında oldukça uygulama alanı bulabilecektir.

### **Örnek 1:**

Türkiye Cumhuriyeti'nde yerleşik (A) grup şirketi, Bulgaristan'da bulunan ilişkili grup şirketi (B) 'ye mutfak evyesi satmaktadır. (A) grup şirketinin Bulgaristan'da bulunan ilişkili olmayan şirketlere mutfak evyesi satımı olmadığı tespit edilmiştir. Bundan ötürü iç emsallere erişim söz konusu olamamıştır.

Türkiye Cumhuriyeti'nde bulunan ve ilişkili kişi olmayan diğer (C) ve (D) grup şirketleriyse benzer özelliklerdeki mutfak evyelerini hem yurt içinde olan hemde yurt dışında olan bağımsız firmalara ortalama % 12 kâr marjıyla satılmaktadır. Verdiğimiz örnekte mutfak evyesi pazarı Türkiye ve Bulgaristan'da neredeyse benzer olmakta ve dış emsal olmasına dair kabule engel teşkil edecek aksi durum söz konusu olmadığından işlemlere dair kâr marj oranında dikkate alınacak ve kullanılacaktır.

(A) Grup şirketinin evye başına maliyeti 200 TL olarak hesaplanmıştır. Bu durumda, maliyete % 15 kâr marjı eklenmesiyle hesaplanan  $(200 \times 1.15 =)$  230 TL (A) grup şirketinin ilişkili (B) grup şirketine uygulayacağı transfer fiyatı olacaktır.

### **Örnek 2:**

Türkiye'de tam mükellef olan (A) Grup şirketi, kol saati üretimi yapmaktadır. (A) Grup şirketi kol saatlerini Azerbaycan'daki iştiraki (B)'ye satmaktadır. Her bir nevresim takımı alım fiyatı 100 TL dir. Kol saati uimalatına dair harcanan genel yönetim gideri dahi imalatın maliyetimde izlenmeye alınmıştır. (A) Grup şirketinin adı anılan imalatına dair yaptığı hasılatın % 10 brüt kâr etmektedir. (A) Grup şirketinin ilişkili olmayan kişilere nevresim takımı satış işlemi söz konusu olmadığı tespitlerle bellidir.

Türkiye Cumhuriyeti'nde tam kurumlar vergisi mükellefi olan (C) ve (D)'nin kendileri arasında hiç bir alaka söz konusu olmadığı ve nevresim takımı imalatı işi ile iştigal ederek Azerbaycan'da bulunan ilişkili olmayan müşterilere satış yaptıkları tespiti söz konusudur. Fakat, (C) ve (D) grup şirketleri genel idare harcamalarını da faaliyet harcamalarında takip etmekte olup adı anılan imalata dair gerçekleşen hasılatın % 20 brüt kâr kazanılmaktadır.

(A) grup şirketinde imal maliyeti sunucunda genel idare harcamalarına mevcut olup, (C) ve (D) şirketlerinin maliyet bazında genel idare harcamaları söz konusu değildir. Böylece, alakalı kişiler ve ilişkili olmayan kişi ile gerçekleşen ticaretin örtüştürülmesinde, nevresim takımı maliyetlerindeki girdilerin farklı olması hasebiyle muhasebe kaynaklı farklılık giderilmelidir. Böylece, (A) grup şirketi % 10 brüt kâr oranının ikamesi olarak dış emsalinde kullanmak amacıyla % 20 olan brüt kâr marjını esas alıyor olacaktır. Hal böyle olunca, (A) grup şirketinin genel idare harcamalarının

10 TL olduğunun düşünülmesi haline, 90 TL (100 TL – 10 TL =) üzerinde % 10 olan brüt kâr oranı eklenerek iştirak (B)'ye satışı yapılan nevresim takımı için transfer fiyatı 90 TL belirlenmiş olacaktır.

### 2.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Emsallerine uygun fiyatın, işleme konu olan mal yahut hizmetlerin kendi arasında hiç bir ilişki mevcut olmayan gerçek kişilere yahut tüzel kişiye tekrar satışının gerçekleştirilmesinde uygulanması gereken fiyat, gerçekleşen kabul edilebilir brüt hasılat kârının indirilerek yeniden hesap edilmesidir<sup>57</sup>.

Bu yöntemde, ilişkili kişilerden temini edilmesi gerçekleşen bir ürünün, ilişkisi olmayan gerçek bir kişiye yahut tüzel kişilere tekrar satılma halinde uygulanacak olan fiyat esas alınmaktadır. Mevzu olan fiyat içinde (tekrar satım fiyat) gerçekleşen marj doğrultusunda brüt satım kârı içinde düşülmektedir. Ortaya çıkan kabul edilebilir brüt satım kârı hesap edilirken yeniden satımı gerçekleştirilmiş olan satıcıya ait satım ve diğer faaliyet harcamalarıyla yüklenilen risk ayrıca kullanılmakta olan varlık dikkate alındığında ortaya çıkacaktır<sup>58</sup>.

Değişik mamullerin ortaya konmuş olduğu işlemlerde de yararlanılabilecek olan metot, pazarlama ve dağıtım faaliyet alanları benzeri alakalı şirketin satım alıma konu ettiği malların veya hizmetlerin alakalı kişilerle gerçekleştirdiği satış işlemlerinde güvenilir sonuçlar vermektedir<sup>59</sup>.

Bununla birlikte ürüne yapılan paketleme, etiketleme veya çok büyük olmayan eklemeler fiziksel değişme ya da değer artırıcı katkı olarak kabul edilmeyecektir. Bununla birlikte, yeniden satıştan öncesinde ürüne fazlaca değer katılması veya başka ürünle birleştirilmesinden dolayı ürünün mevcut olan ilk özelliğini yitirmesi durumunda, kıyas yapmaya uygun özellikte ürün bulmak zorlaşacağından, yeniden satış fiyatı yöntemin kullanılması mümkün olmayacaktır.

<sup>57</sup> Transfer fiyatlandırması Rehberi ve Uygulamaları, **Rehber**, s. 4. <http://www.vergiport.com/yayinlar/rehber/transfer-fiyatlandirmasi-yontemleri-ve-uygulamasi-rehberi.pdf>. Erişim Tarihi:[11.09.2019]

<sup>58</sup> Transfer fiyatlandırması Rehberi ve Uygulamaları, **Rehber**, s. 5.

<sup>59</sup> Transfer fiyatlandırması Rehberi ve Uygulamaları, **Rehber**, s. 6.

### Örnek 1:

Hollanda’da yer alan (A)grup şirketi, Türkiye Cumhuriyeti’de alakalı grup şirketi (B)’ye traktör satışı gerçekleştirmekte olup, satış işlemine dair hususlar şöyledir.

- ❖ (B) grup şirketi, (A) grup firmasının Türkiye bulunan kendi dağıtıcısıdır,
- ❖ İşleme konu olan,
- ❖ Traktörlerin Türkiye satış fiyat tutarı 60.000 liradır,
- ❖ Türkiye’de benzer özelliklerde traktör ithalatı yapan dağıtım şirketlerin de ortalama kârı miktarı satış fiyat tutarından % 20’dir. Mevcut kar oranına, pazarlamacı firmaca yüklenilen garanti hizmetleri masrafları ve reklam giderleri dahil edilmemiştir,
- ❖ Türkiye buluna pazarlamacı (B) tarafından yapılan reklam giderleri ve garanti harcamaları neticesinde yüklendiği masraf toplamının 3.000 liraya tekabül ettiği tespit edilmiştir.

(A) grup firmasının (B) grup firmasına uygulamayı düşündüğü transfer fiyatlandırma tutarı, (B) firmasının tekrar satış fiyatına dair kâr oranı ile reklam masrafları, garanti hizmetleriyle alakalı giderlerinin çıkarılması işlemi şöyle hesap edilmiştir.

$$[ 60.000,00 / (1,00 + 0.20 ) ] - 3.000,00 = 69.000,00 \text{ TL}$$

Kurumların alakalı grup şirketinden edindiği mallara artı katmadeğer ilave etmeden bu malları ilişkisi olmayan kişilere sattığında , ilişkili şirketler arasında olan transfer fiyatı, ilişkisi olmayan kişilere verilen satışa konu fiyattan makul bir kâr marjı ile gereken ayarlamalar düšüldükten sonra tespiti yapılacaktır.

### Örnek 2:

(B) grup şirketini, uluslararası faaliyetlerde bulunan (A) grup şirketinin Türkiye’deki ilişkisi olduğu şirket olup, gerçekleşen işlemlere ilişkin açıklamalar aşağıdadır.

- ❖ (B) grup şirketi, (A) grup şirketi tarafından üretilen bilgisayar monitörlerinin dağıtımını yapmaktadır,
- ❖ (B) grup şirketi, söz konusu bilgisayar monitörlerini (A) grup şirketi ile kendisi ile ilişkisi olmayan (D) firmasına tanesi 2000 YTL den satmaktadır,
- ❖ (A) grup şirketi, ayrıca düşük kalitede ürettiği bilgisayar monitörlerini yurtiçinde kendine ait ayrıca (B) grup şirket ile alakası olmayan sadece dağıtımını gerçekleştiren (C) şirketinde satış yapmaktadır,
- ❖ (B) grup şirketi ile (C) şirketinin yaptığı işlevleri aynıdır. (C) şirketinin sattığı konu ettiği bilgisayar monitörlerinden brüt satış kâr marjı % 20'dir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağına göre kontrol altına alınmış işlemlerle kontrol dışında kalan işlemler yumağında mal kalite farkı mevcuttur. Yalnız, ürünler arasında olan fiyat değişkenliğine karşılık, elde edilen kâr marjlarında belirgin bir farklılığın mevcut olmadığı tespitine yer verilmiştir. (B) firmasının ve (C) firmasının yaptığı işler aynıdır. Bu, (B) grup şirketinin (A) grup şirketinden yapmış olduğu alımlara esas teşkil etmek üzere emsallere uygun olan satış fiyatına ulaşabilmek adına yeniden satış fiyatı metodunu uygulayacak ve satımdan ortaya çıkarılacak brüt kâra da 0,20 marjını dikkate alacaktır.

(B) grup şirketinin (A) grup şirketinden alımlarında emsallere uygun olacak birim toplam fiyatı şöyle hesap edilmektedir:

$$[2.000,00 ( 1 + 0,20 ) ] = 2.400,00 \text{ TL}$$

## 2.2. DİĞER YÖNTEMLER

Diğer yöntemler ise işleme dayalı kâr yönteminin emsallere uygunluk ilkesinin uygulama alanında tutar veya kıymet takdirine imkan tanımaması halinde, mükellefçe tespit edilecek ve daha gerçekçi netice vereceğine kani olunan bir yöntemi tercihine binayen işleme koyabilecektir. Vergi mükelleflerince tespit edilecek bu yöntemde işlemin emsallere uygunluk ilkesinden ödün vermeden tayin edilmesi gerekmektedir. Konu aşağıda maddeler halinde ele alınmıştır<sup>60</sup>.

---

<sup>60</sup> Biçer, s. 49.

### 2.2.1. İşlemsel Net Kâr Marjı Yöntemi

İşlemsel net kâr marjı yöntemi, konu olan mükellefin kontrol altında olan işlemden; maliyetlerin, satışların veya varlıklar gibi alakalı, bununla birlikte uygun bir temele dayanarak saptanan net kâr marjı incelemesi esasına dayanan yöntemdir<sup>61</sup>.

İşlemsel net kâr marjı yönteminin uygulanabilir olması için maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yöntemlerinin uygulanmasında benzerlikler göstermektedir. Bu yöntemler ile işlemsel net kâr marjı yönteminde olan farklılık ise her iki metotta da brüt kâr oranı hesaba dahil edilirken, işlemsel net kâr marjı yönteminde net faaliyet kâr marjının hesabıdır<sup>62</sup>.

Sözü edilenin bulunmasında, ilk önce firmanın karşılaştırılabilir kontrol dışındaki kalan işlemlerde uygulamış olduğu net faaliyet kâr marjının alınması gerekir. Bu durumun mümkün olmadığı durumlarda, ilişki olmayan bir grup şirketinin karşılaştırılabilir kontrol dışında kalan işlemde uygulayıp, dikkate aldığı husustur. Yöntemin uygulanmasında ilişkisi olan kurumların gerekli işlev analizinin yapılması sağlanmalıdır. İlişkili olmayan firmaların net faaliyet kâr oranlarının dikkate alınacağına ise, güvenilebilecek sonuçlar işlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığının ve ne kadar düzeltme yapılması gerektiğinin belirlenmesi güvenilir sonuçlar elde etmek için gereklidir. Bu yöntem kullanılarak yapılmış analizlerde, ilişki olan kurumun bir tane kontrol altında olan işlemine ait kâr dikkate alınacaktır<sup>63</sup>.

#### 2.2.1.1. Kâr Bölüşüm Yöntemi

Söz konusu yöntem, alakalı kişilerin bir ya da daha fazla sayıda etki altında olan işleme ilişkin yürüttüğü kümüle faaliyet kârının veya yapılan zararın, yüklendikleri riskler ve sahiplendikleri işlev oranında alakalı kişilerin birbirleri arasında emsale uygun paylaştırılmasını kabul etmektedir. Söz konusu yöntemin seçilmesi halinde aşağıda bulunan unsurlar göz önünde bulundurulmalıdır<sup>64</sup>,

---

<sup>61</sup> Biçer, s. 50.

<sup>62</sup> Biçer, s. 51.

<sup>63</sup> Cevdet Okan Bahar, “Transfer Fiyatlandırması”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, s.232, (Ağustos 2007), s.133.

<sup>64</sup> Bahar, s. 134.



- ❖ Bir malın elde edilmesi, üretimi, satılması veya hizmetin sunulabilmesi için yapılan harcamalar,
- ❖ Bir malın geliştirilmesinde veya hizmetin sunumu esnasında ihtiyaç duyulan sermaye ya da yapılan işlem sırasında kullanılan varlıkların veya üstlenilen riskin mevcut derecesiyle,
- ❖ İşlemin her aşamasında gerçekleştirilen işlevlerin göreceli önemi,
- ❖ Saptanabilir nitelikleri olan diğer faktörlerdir.

Bu yöntem, yukarıdaki geleneksel yöntemlerinin (1.karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, 2.maliyet artı yöntemi, 3.yeniden satış fiyatı yöntemi) kullanılmadığı ve özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ayrıca alakalı kişiler arasındaki yapılan işlemlerin birbirinden ayrılmaz bir parçalar durumlarda kullanılmalıdır<sup>65</sup>.

Bu yöntemde, ilişkisi olmayan grup şirketlerin yaptıkları işlemleri ya da yapılan ticaretten elde edilecek kâr göz önünde bulundurmak suretiyle, kontrol altında olan bir işlemdeki koşulların kâr üzerinde oluşan etkiyi bertaraf etmeyi amaçlar<sup>66</sup>.

Kâr bölüşüm yönteminde, daha önce ilişkisi olan şirketlerin gerçekleştirdiği işlemlerden oluşan ve paylaşılacak kâr tespit edilir. Daha sonra tespit edilen kâr, ilişkisi olan şirketler arasında bölüştürülür. Kârın bölüşümünde, emsallere uygun olarak yapılmış anlaşmalarda mevcut olan tahmin edilmiş ve yansıtılmış şekilde ve güçlü ekonomik zorunluluklara dayandırılarak yapılmalıdır.

Bu çerçevede, kontrol altında gerçekleşmiş işlemlerden elde edilen kâr toplamı iki kademeli olarak paylaşılır. Birinci kademede, ilişki olmayan grup şirketlerin kendilerine benzeyen türdeki kontrol dışı gerçekleşen işlemlerinden edilen kâr miktarı dikkate alınıp, her ilişkili şirketin kâr toplamı içerisinde alacağı kâr miktarı belirlendikten sonra ikinci kademede, ilk kademede ilişkisi olan şirketlere yapılan kâr dağıtımından daha sonra kâr toplamından kalan bakiyede kâr var ise, bu kâr yüklendikleri işlevler ve üstlendikleri riskler oranında ilişkisi olan şirketler arasında yeniden dağıtılmak suretiyle, ilişkili grup şirketlerin kontrol altında alınmış işlemlerinden kârları tekrar hesaplanır. Dolayısıyla, gerekli düzeltmelerin yapılması

---

<sup>65</sup> Bahar, s. 135.

<sup>66</sup> Bahar, s. 136.

sonucu, ilişkisi olan kişilerin kontrol altına alınmış işlemlerde baz alacağı emsallarına uygun fiyat tespit edilir<sup>67</sup>.

İlişkisi olan tarafların kâr etmeye yaptığı katkının hesaplanan değeri işlev analizlerince yapılır ve bu kâr katkıları dış piyasadan elde edilmiş güvenilecek bilgileri içerecek şekilde değerlendirilir. Gerekli işlev analizi ilişkisi olan taraflar arasında yapılan işlevlerin analizi olup, ilişkili tarafların kullandıkları varlıklar ve üstlendiği riskler hesaba katılmaktadır<sup>68</sup>.

Bu yöntemde, emsallerine uygunluk maddesinin uygulanması sırasında, her durumun kendi şartlarının göz önünde bulundurulması epeyce bir önem taşımaktadır. En önemlisi de kârın bölüşülmesi sürecinde kâr kalanının ilişkili taraflar arasında bölüşümünün mümkün olduğunca kesin rakamlar içermesi gerekir. Örnek vermek gerekirse, araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) harcamalarına yer verilen durumlarda, araştırma ve geliştirme harcamaları arasında bulunan farklılıkların dikkate alınmasının gerekebilme ihtimali vardır<sup>69</sup>.

Bu yöntemde, işlemlerin birbirinin içine geçtiği ve bağlantılı olduğundan ya da tek tek işlemler tek tek irdelenmesinin kolay olmayacağı hallerde işleme konması uygundur.

### Örnek 1:

Fransa’da faaliyet gösteren (Alfa) grup şirketi tarafından ülser tedavisinde kullanılmak amacıyla “Sarenia” isimli bir ilacın ana maddesini üretilmektedir. Bununla beraber, Tam mükellef olarak Türkiye’de bulunan ilişkili (Beta) grup şirketi ise söz konusu ilacın Fransa’da (Alfa) grup şirketince üretilmesinden daha sonra kendisinin geliştirdiği Ar-Ge faaliyet neticeleri aracılığıyla temel maddeleri birleştirip asıl mamüle dönüştürmektedir. Ayrıca, (Beta) grup şirketi asıl mamülün Türkiye’de dağıtımında yetkili olan yegâne şirkettir.

Olaya dair başkaca bilgiler aşağıdadır:

---

<sup>67</sup> Gündoğan Durak, “5520 Sayılı Kanun’da Düzenlenen Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesesi”, **Yaklaşım**, s.168, (Aralık 2006), [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2006128743.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006128743.htm), Erişim Tarihi:[15.03.2019].

<sup>68</sup> Durak, s. 169.

<sup>69</sup> Durak, s. 170.

- ❖ (Beta) Grup Şirketi konusu edilen olan ilacın geliştirilme aşaması için için (Alfa) Grup Şirketi ile Ar-Ge çalışma ve pazarlama işlemlerini ifa etmektedir,
- ❖ Adı anılan ilaca dair, (Alfa) grup şirketi 3,00 TL, (Beta) grup şirketiye 12,00 TL olarak toplamda 15,00 TL ARGE, ayrıca pazarlama masrafı yapmıştır.

İmal edilen ilacın oldukça spesikik ve üstün teknolojide yapıya sahip olduğu ve bu sebeple, pazard karşılaştırılabilir aynı etkide bir mamül yoktur. Bu sebeple, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi bu işlemde uygulanabilir olması mümkün değildir.

Maliyet artı yöntemini de uygulanabilir olması için ihtiyaca cevap verecek kadar veri ve yeterli done yoktur. Mamülün ilişkisi olan kişilerle aralarında nitelik veya nicelik farklılaştıracak alıma veya satışa konu edilebilmesi sebebiyle yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanabilirliği söz konusu olmamaktadır. Bu koşullarda uygulanabilecek olan en mantıklı karar metot kâr bölüşüm yöntemi olmalıdır.

Farklılığı olmayan piyasada aynı özellikli bir mamülü maddi olmayan varlık kullanmaksızın imal eden ve pazara süren firmalara ait bilgiler elde edilmiştir. Mevcut pazarda üretici firmaların % 10 kâr oranı, satışları toptan yapan firmaların kârı ise satış fiyatından % 25 kâr oranıyla işlemlerine devam ettiği bilgisi edinilmiştir. Ayrıca (Alfa) ve (Beta) grup şirketlerinin birim başına düşen kârdan alacakları pay çift aşamalı olarak tespit edilecektir.

#### **Aşama 1: Getiri tutarının tespit edilmesi**

(Alfa) ve (Beta) grup şirketlerinin basitleştirilmiş hesapları aşağıdaki tablodadır:

|                          |      | <b>(Alfa)<br/>Kurumu</b> |       | <b>(Beta)<br/>Kurumu</b> |
|--------------------------|------|--------------------------|-------|--------------------------|
| Hasılat                  |      | 100 TL                   |       | 125 TL                   |
| Satılan Mal Maliyeti (-) |      | 60 TL                    |       | 100 TL                   |
| Brut Kar                 |      | 40 TL                    |       | 25 TL                    |
| ARGE ve Paz.Sat. Gid.    | 3 TL |                          | 12 TL |                          |

|                  |      |       |      |       |
|------------------|------|-------|------|-------|
| Gen.Yön.Gid.     | 2 TL |       | 3 TL |       |
| Faaliyet Gid.(-) |      | 5 TL  |      | 15 TL |
| Kar              |      | 35 TL |      | 10 TL |

Grubun Toplam Karı 45 TL dir.

(Alfa) Kurumu

|                                                                                                     |          |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| Satılan Mal Maliyeti(-)                                                                             | 60,00 TL |
| Karşılaştırılabilir Firma Esas Alınarak Hesaplanan Kar<br>( 60,00 * 0,10)                           | 6,00 TL  |
| Karşılaştırılabilir Firma Esas Alınarak Hesaplanan<br>Transfer Fiyatı (Gayri Maddi Varlıklar Hariç) | 66,00 TL |

(Beta) Kurumu

|                                                          |           |
|----------------------------------------------------------|-----------|
| Üçüncü Kişilere Satışlar                                 | 125,00 TL |
| Karşılaştırılabilir Firmaların Yeniden Satışta Kar Marjı | 0,25      |
| Brut Kar (Yeniden Satışa Kar Marjı) $125,00 * 0,25$      | 31,25 TL  |

Karşılaştırılabilir olan firmalarda getiriler (“gayrimaddi varlıklar olmaksızın”) esas alınıp, şöyle işlem tesis edilebilecektir:

|                         | (Alfa) Kurumu | (Beta) Kurumu |
|-------------------------|---------------|---------------|
| Hasılat                 | 66 TL         |               |
| Satılan Mal Maliyeti(-) | 60 TL         |               |
| Brut Kar                | 6 TL          | 31,25TL       |
| Faaliyet Gid.(-)        | 5 TL          | 15,00TL       |
| Kar                     | 1 TL          | 16,25TL       |

Bu durumda kâr toplamı 17,25 liradır.

## Aşama 2: Kalan kârın üleştirilmesi

Grubun dönem sonu kâr miktarı ( 45,00 – 17,25 = ) 27,75 liradır.

Grup firmaları bakımından ARGE masraflarıyla pazarlama masraflarının, mamülün üretiminde ve satımında önem arz ettikleri tespit edilmiştir. ARGE masrafları ve pazarlama masrafları şirketlere göre dağılımı şöyledir:

|                         | (Alfa) Kurumu | (Beta) Kurumu |
|-------------------------|---------------|---------------|
| Hasılat                 | 66,00TL       |               |
| Satılan Mal Maliyeti(-) | 60,00TL       |               |
| Bruut Kar               | 6,00TL        | 31,25TL       |
| Faaliyet Gid.(-)        | 5,00TL        | 15,00TL       |
| Kar                     | 1,00TL        | 16,25TL       |

(Alfa) Kurumu (Beta) Kurumu Toplam

3,00 TL ( % 20 ) - 12,00 TL ( % 80 ) - 15,00 TL ( % 100 )

Kalan kârın bölüşümü şöyle olacaktır.

(Alfa) grup şirketinin kalan kârından elde edeceği tutar ( % 20 x 27,75 ) 5,55 TL

(Beta) grup şirketinin bakiye kârından elde edeceği tutar ( % 80 x 27,75 ) 22,20 TL

Düzeltilme konu edilmiş faaliyet kârları ise şöyledir.

Alfa Grup şirketi= 5,55 + 1,00 = 6,55 TL

Beta Grup şirketi = 22,20 + 16,25 = 38,45 TL

Düzeltilme sonucu ise şöyledir

|                         | (Alfa) Kurumu | (Beta) Kurumu |
|-------------------------|---------------|---------------|
| Hasılat                 | 71,55 TL      | 125,00TL      |
| Satılan Mal Maliyeti(-) | 60,00 TL      | 71,55TL       |
| Brut Kar                | 11,55 TL      | 53,45TL       |
| Faaliyet Gid.(-)        | 5,00 TL       | 15,00TL       |
| Kar                     | 6,55 TL       | 38,45TL       |

Kâr bölüşüm yöntemine göre, satışları için (Alfa) grup şirketi uygulayacağı emsallere uygun olan fiyat yukarıda da göüldüğü gibi birim başına 71,55 TL olacaktır.

### 2.2.1.2. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

Bir işletmenin ilişkisi olmayan müşterileri ile yapmış olduğu ticaret sonucu meydana gelen net kar marj oranı ile ilişkili olduğu kişilerle yapmış olduğu ticaret sonucu meydana gelen net kar marj oranının karşılaştırılması yöntemidir. Burada dikkat edilmesi gereken bir husus ise olayların kendi senaryoları ile özdeşleştirilerek ele alınması gerektiğidir. Uygulamadan en çok tercih edilen yöntemlerden birisidir<sup>70</sup>.

#### Uygulanmasında Güçlü Taraflar

- ❖ İşlemsel başkalıklardan daha az etkiye uğrar,
- ❖ İşlevsel başkalıklara karşı toleranslıdır,
- ❖ Brüt karı meydana getiren giderlerin tasniflenmesinde meydana gelen problemlerin bulunmaması,
- ❖ Yalnız işleme konu tarafın mali çıktılarına gereksinimin bulunması,
- ❖ Elektronik tablolar veya işlemler vasıtasıyla uygulanabilmesi,

#### Uygulanmasında Zayıf Taraflar

- ❖ Karlılığa etkisi bulunmayan bazı unsurların etki etmesi,
- ❖ İşleme konu olanların hepsinin karını göz önünde bulundurmaması,
- ❖ Hesaplama döneminde lüzumlu verilerin bulunmaması,
- ❖ İşleme konulabilmesi için dış emsalin mevcudiyeti ve buna bağımlılık,
- ❖ Karşıt düzeltme yapılmasında bazı güçlüklerin ortaya çıkması,

#### Örnek 1:

Türkiye’de mukim ve ticaret yapan (Sibyl) Firması, Yunanistan’da mukim grup şirketi (Saxa) firmasına monitör satışı yapmaktadır ve bu ticarete dair açıklamalar şöyledir:

(Sibyl) Firmasıyla grup şirketi (Saxa) firması birbirleri ile emsallere uygun kıymetin takdir edilmesinde geleneksel işlem yönteminin uygulamaya konulmasına

---

<sup>70</sup> Ümit Güner, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Seri No:1”, Rehber, s. 32, <http://umitguner.com.tr/Dosyalar/tf.pdf>, Erişim Tarihi:[24.09.2019].

dair lüzumlu verilerin olmadığından, isleme dayalı net kâr marjı yöntemi tercih edilmiştir.

- ❖ Monitör satış fiyatı 1.000 TL'dir ve cari dönemde (Saxa) firmasına 2.515 ad. Monitör satışı gerçekleşmiştir,

|                               |                                          |
|-------------------------------|------------------------------------------|
| <b>Hasılat</b>                | 2.515.000,00 TL (2.515 ad x 1.000,00 TL) |
| <b>Satışların Maliyeti(-)</b> | 1.515.000,00 TL                          |
| <b>Faaliyet Gid.(-)</b>       | 150.000,00 TL                            |
| <b>Faaliyet Kâr(+)</b>        | 850.000,00 TL                            |

İşleme konu olan ticarete dair aktifinde yer alan kısa ve uzun vadeli varlık tutarı 4.250.000 TL'dir. Hal böyle iken getiri/varlık oranı  $850.000,00 / 4.250.000,00 = \% 2$  olacaktır.

- ❖ Yunanistan'da mukim ilişki halinde bulunulan (Saxa) firması satın almaya konu ettiği monitörleri % 15 brüt kâr oranıyla 2.892,25 TL'ye satışa konu etmektedir,

|                            |                                          |
|----------------------------|------------------------------------------|
| Satışlar                   | 2.892.250,00 TL (2.515 ad x 2.892,25 TL) |
| Satılan Malın Maliyeti (-) | 2.515.000,00 TL (2.515 ad x 1.000,00 TL) |
| Satış Giderleri (-)        | 126.750,00 TL                            |
| Faaliyet Karı              | 250.500,00 TL                            |

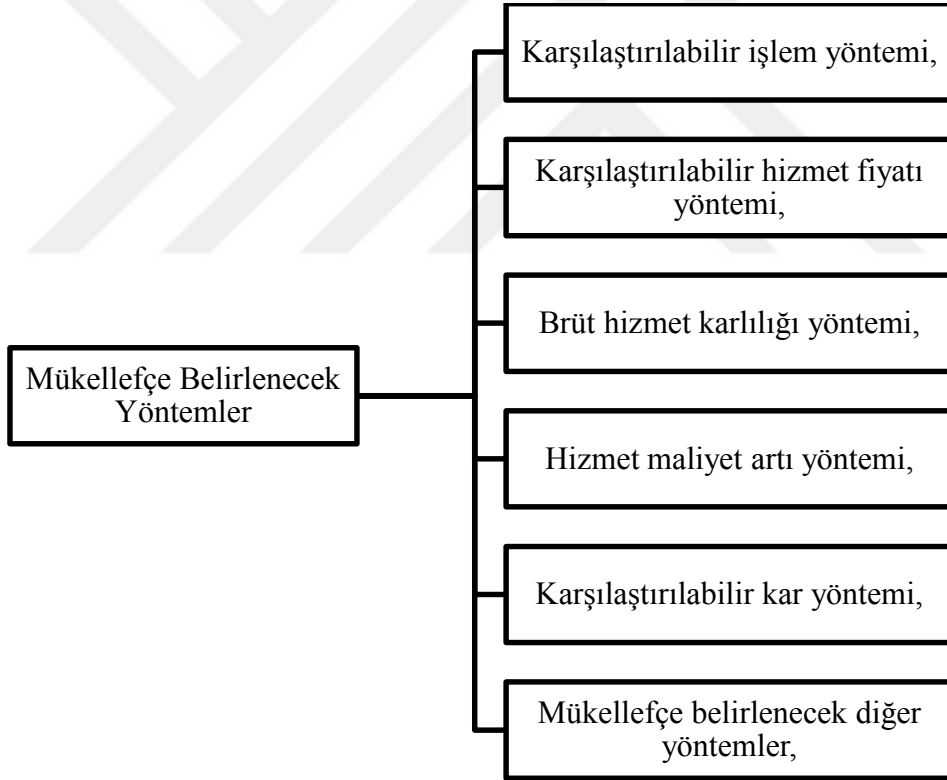
(Saxa) firmasının bu ticaretiyle alakalı kullanıma konu olan varlık tutarı 4.250.000 TL'dir. Varlık getiri hesabı ise  $250.500,00 / 4.250.000 = \% 5,89$  olmaktadır.

- ❖ Yapılmış olan işlev analizi neticesinde, karşılaştırılabilir firma cihetinde tespit edilen Türkiye'de mukim firma (Sura), (Mira) ve (Laeta) Firmalarının aynı ürünlerin ticaretini yapmakta olduğu ve varlıklar getirilerinin oran ortalaması % 2,5 olduğu gözlenmiştir,
- ❖ Ortalama getiri oranı seviyesini yakalamak maksadıyla, Türkiye'de mukim (Sibyl) ana firmasının grup firmasına (Saxa) monitör satışının bedelinin tekrar belirlenmesi lüzum halindedir. Bu cihetle varlıklar getirisini oranı emsallere uygun hale gelecektir.

### 2.2.1.3. Mükellefçe Belirlenecek Yöntemler

Transfer fiyatlandırması mevzuatı uygulanabilecek başkaca diğer yöntemleri belirlerken sınırlama getirmemiştir. işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemi dışında mükellefçe belirlenecek yöntemlere de müsaade etmiştir. Farklı şekillerde de transfer fiyatlandırması yöntemleri kullanılabilir. Yalnız, uygulayıcı tarafından belirlenen yöntemin, kati şekilde emsallere uygunluk ilkesine ters olmaması gerekmektedir. Böyle olmaması durumunda uygulayıcının belirlediği yöntem uygulanırsa transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedilecektir<sup>71</sup>.

**Tablo 5:** Mükellefçe belirlenecek yöntemler



<sup>71</sup> Biçer, s. 65.



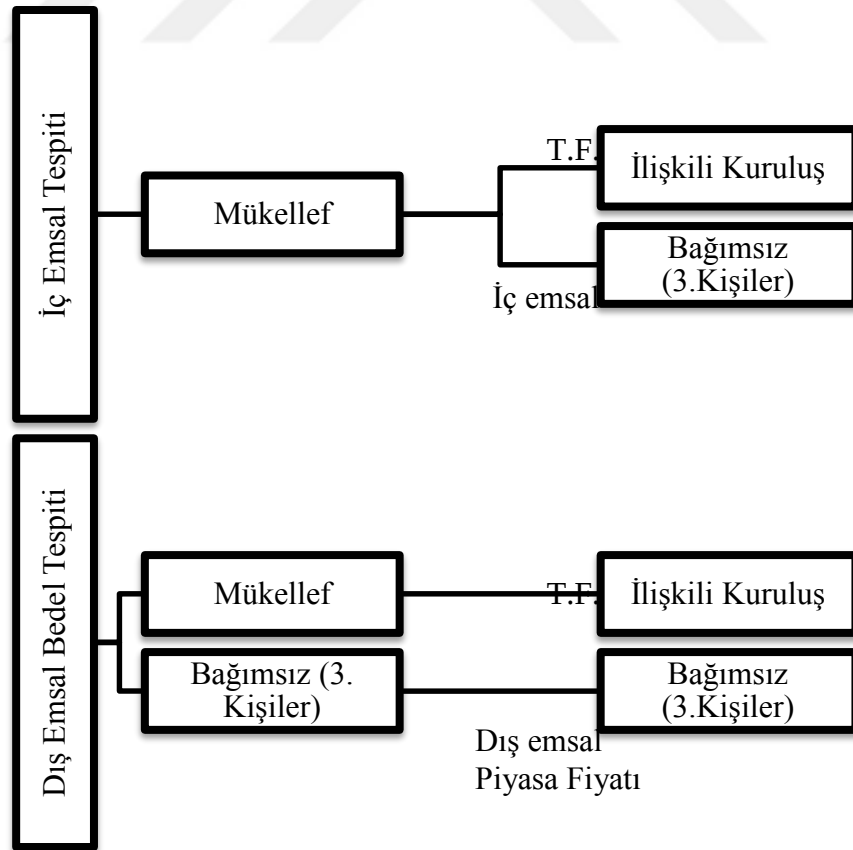
#### 2.2.1.3.1. Karşılaştırılabilir İşlem Yöntemi

Bu yöntem gayri maddi varlıkların fiyatlarını tespit etmekte kullanılmaktadır. Grup içi işleme konu fiyatı, grup içi ve ya grup dışı başka bir işlemin fiyatıyla karşılaştırmaktadır. Söz konusu yöntemin sağlıklı işleyebilmesi için işlemlerin benzer olması veya ihtiyaç duyulan gerekli düzeltme kalemlerin yapılması esastır. Böylece farklılıklar giderilmiş ve emsal fiyata esas tutarın tespiti doğru şekilde tespit edilmiş olacaktır.

#### 2.2.1.3.2. Karşılaştırılabilir Hizmet Fiyatı Yöntemi

Mükellef tarafından uygulanan satış fiyatı, karşılaştırılabilecek hizmet alımına veya satımına konu edilen ayrıca mükellef ile işleme konu firmanın birbirleri ile herhangi bir biçimde ilişkisi olmayan gerçek yada tüzel kişilerin aralarında işleme konu ettikleri işlemler için kullandığı piyasa fiyatlarıyla kıyaslanmasıdır.

**Tablo 6:** Karşılaştırılabilir Hizmet Fiyatı Yöntemi



## **Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi Uygulanırken Dikkat Edilecek Faktörler**

- ❖ İşleme konu malın niteliğindeki ayrılıklar,
- ❖ Piyasanın coğrafyasında ki ayrılıklar,
- ❖ Piyasa payı (son tüketicilik veya toptancılık),
- ❖ Akite dayalı yükümlülükler (satım adeti vb.),
- ❖ Kabul edilen sorumluluklar,
- ❖ İşleme esas tarih.

### **2.2.1.3.3. Brüt Hizmet Karlılığı Yöntemi**

Mükellef tarafından ilişkili kişi ile uygulanan hizmet işlemine konu brüt karın, karşılaştırılabilir hizmet alımına veya satımına konu edilen ayrıca mükellef ile işleme konu firmanın birbirleri ile herhangi bir biçimde ilişkisi olmayan Gerçek yada tüzel kişilerin aralarında işleme konu ettikleri işlemler için kullandığı piyasa fiyatlarıyla oluşan brüt karın kıyaslanmasıdır.

### **2.2.1.3.4. Hizmet Maliyet Artı Yöntemi**

Mükellef tarafından ilişkili kişi ile uygulanan hizmet işlemine konu tutarın, karşılaştırılabilir hizmet alımına veya satımına konu edilen ayrıca mükellef ile işleme konu firmanın birbirleri ile herhangi bir biçimde ilişkisi olmayan Gerçek yada tüzel kişilerin aralarında işleme konu ettikleri işlemler için kullandığı piyasa fiyatlarıyla oluşan brüt karın kıyaslanması ile emsallere uygun olup olmadığı değerlendirilmektedir.

### **2.2.1.3.5. Karşılaştırılabilir Kar Yöntemi**

Mükellef tarafından ilişkili kişi ile işleme konu ticaretin, benzer veya aynı koşullarla faaliyet gösteren ilişkisiz bir firmanın aynı karlılık oranları ile çalışacağı varsayımı ile benzerliğin karşılaştırılmasıdır.

## **2.3 GRUP İÇİ İŞLEMLERE İLİŞKİN MEVZUATIMIZDA YER ALAN DÜZENLEMELER VE TOPLULUK ŞİRKETLERİNDE HİZMETLER**

Topluluk içi hizmet, genellikle topluluk şirketlerinin birbirleri arasında ya da ana şirketin diğer topluluk şirketlerinden birisine vermiş olduğu hizmeti anlatmaktadır. Maliyetler topluluk şirketleri arasında paylaşılabileceği gibi bir veya birden fazla topluluk şirketi üzerinde de bırakılabilmektedir.

Çoğunlukla uluslararası firmalarda daha çok görülen bir kavramdır. Uluslararası firmalar birbirlerine marka, idari, teknik, finans vb. konularda hizmet bedellerini yansıtmakta veya pay etmekte yahut giderleri tümüyle diğer topluluk şirketlerine yüklemektedirler.

Ülkemizde de topluluk şirketlerinde çoğunlukla ana yapıyı oluşturan holding veya ana topluluk şirketi tarafından bir yansıma işlemleri yapılagelmekte yahut bir alt kademedeki topluluk şirketinin maliyetleri ve giderleri diğer şirketlere yansıtılarak karın optimizasyonu sağlanmakta ve vergi açısından da planlama yapılagelmektedir.

Aynı zamanda grup şirketlerinin ihtiyaç duyduğu hizmetlerin topluluk şirketleri vasıtasıyla sağlanması da amaçlanmaktadır.

Grup içi hizmetlerle ilgili olarak;

- ❖ Hizmetin sunulup sunulmadığının tespiti,
- ❖ İhtiyaç dahilinde alınıp alınmadığının tespiti,
- ❖ Fiiliyatta ihtiyaç dahilinde alınan hizmetin emsallere uygunluk ilkesiyle örtüşen bir fiyat belirlemesi yapılması lüzumludur.

**Tablo 7:** Hizmet Grup Şirketleri Tarafından Üstlenilen Temel Risk ve İşlevler<sup>72</sup>

|                                                   | <b>Merkezi Destek Hizmetleri</b>                        | <b>Sözleşmeli Hizmet Tedarikçileri</b> | <b>Özellikli Hizmet Tedarikçileri</b> |
|---------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|----------------------------------------|---------------------------------------|
| Hizmeti sağlar iken kullanılan varlıklara yatırım | Düşük                                                   | Düşük                                  | (Çok) Yüksek                          |
| Beşeri kaynaklar                                  | Verilen hizmetin türüne dair değişiklik gösterebiliyor. | Düşük gelir                            | Yüksek gelir                          |
| Değerli gayri maddi varlık                        | -                                                       | -                                      | +                                     |
| Rutin gayri maddi varlık                          | +                                                       | +                                      | +                                     |
| Futuralandırma ve Tahsil                          | +                                                       | +                                      | +                                     |
| Genel Yönetim Fonksiyonları                       | +                                                       | +                                      | +                                     |
| Pazara dair risk                                  | -                                                       | -                                      | +                                     |
| Tahsilata dair risk                               | -                                                       | -                                      | +                                     |
| Kura dair risk                                    | -                                                       | -                                      | +                                     |
| Sorumluluğa dair risk                             | +                                                       | +                                      | +                                     |

**Kaynak:** Anuschka Bekker, Transfer Pricing Restructurings Streamlining all the way, IBFD, 2009, s. 35.

### 2.3.1. Hizmetin Sunulup Sunulmadığının Tespiti

Emsallere uygunluk ilkesi dahilinde topluluk içinde hizmetin ifa edilip edilmediğinin tespit edilmesinde, hizmet ifa edilen topluluk şirketinin ticari duruşunu güçlü hale getirecek ticari ya da iktisadi bir değer bulunup bulunmadığı göz önünde bulundurulmalıdır.

<sup>72</sup> Anuschka Bekker, **Transfer Pricing Restructurings Streamlining all the way**, IBFD, 2009, s. 35.

İşlemin muvazaalı olup olmadığının tespitinde hizmet ifa edilen şirketin hizmete ihtiyacının olup olmadığı tespit edilerek yargıya varılmaktadır. Ayrıca, hizmeti ifa eden şirketin sadece grup üyesi olması hasebiyle böyle bir hizmeti sunması da muvazaaya işaret etmektedir.

Bazı durumlarda söz konusu hizmetin fiilen ifa edilip edilmediğinin tespiti kolay olmaktadır. Örneğin, aynı topluluk şirketine dahil iki şirketin bir diğerine tamir bakım hizmeti vermesi durumunda ve ifa edilen mükellefin imalat sektöründe faaliyet gösteriyor olması durumunda demirbaş ve tesis makine cihazları için bu hizmeti alıp almadığının tespiti oldukça basittir. Tamamlayıcı ilişkili bir kurumun aynı grubun üyesi olan diğer bir kurumun gerçekleştirdiği imalat faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizatın onarımını üstlenmesi durumu grup içi hizmet olarak kabul edilebilecek olup, söz konusu hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının tespiti oldukça basittir.

Bir başka şekilde de olaya yaklaşıldığında, topluluk içi şirketçe ifa edildiği söylenen hizmete ilişkin ilişkili topluluk şirketine tediye söz konusu ise ya da ifa edilen tediyeenin “genel gider” şeklinde tasniflenmesi adı anılan hizmetlerin gerçekten ifa edildiğinin yada faydalandığının göstergesi olmayacaktır.

### **2.3.2. Piyasa Rayicinin Belirlenmesi**

Topluluk şirketlerinde hizmetlerin gerçekten ifa edilip edilmediğinin yanında hizmet tutarının hem hizmeti ifa eden hem de ifa edilen tarafından her biri tek tek emsale uygunluğun olup olmadığının tespit edilmesi lazım gelmektedir.

Topluluk şirketlerinden her birine ya da pek çoğuna ifa edilen hizmetlerin emsallerine uygun ödemesinin belirlenmesi adı anılan Tebliğde<sup>73</sup> ele alınan yöntemler dahilinde uygulanacaktır. Bundan mütevellit, topluluk şirketleri bünyesinde gerçekleşen hizmetler için hizmet fiyatının emsallere uygun fiyata göre belirlenmesi lüzumludur.

---

<sup>73</sup> Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[23.09.2019].

### 2.3.3. Grupiçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler

Topluluk bünyesinde gerçekleştirilen hizmet ifalarında emsallere uygun kıymetin tespit edilmesinde izlenecek yolların, Tebliğin<sup>74</sup> konuya ilişkin bölümlerinde açıklandığı üzere belirlenip uygulanacağını kanun koyucu izahtan vareste olarak deklare etmiştir. Fakat, topluluk şirketleri bünyesinde hizmetlerin kıymetinin takdir edilmesinde “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi veya Maliyet Artı Yönteminin ifa edilmesi başkaca yöntemlere görece tercihi öncelikli olabilir.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, söz konusu hizmet ifa edilen ilişkili kişinin işini ifa ettiği pazardaki ilişkisiz kurumlar içinde karşılaştırılabilir düzeyde bulunan bir hizmetin var olduğu hallerde dikkate alınabilecektir. Örneğin, ön muhasebe, hukuki danışmanlık veya bilişim sektörlerinde ifa edilen hizmetler için bu yöntem dikkate alınabilecektir. Lakin, karşılaştırılabilir bir bedelin var olmadığı hallerde “Maliyet Artı Yöntemi”nin tercih edilmesi da yerinde olacaktır. Söz konusu yöntemin tercih edilmesinde, kontrole tabi ve kontrole tabi olmayan işlemler dahilindeki maliyet tutarının eş olması lazımdır. Örneğin, kontrole tabi işlem için yönetim giderinin direk gidere konu edilmiş yüzdesinin, karşılaştırılabilir işleme mukayeseyle oldukça yüksek seyr etmesi halinde; söz konusu işlem için kazanılan kâr marj oranının, topluluk şirketi kurumun maliyetinde tashih etmeden ifa etmek söz konusu işlemde yerinde değildir.

Yöntemlerin ifa edilmesi sürecinde topluluk şirketlerinin birbirleri arasında bir fonksiyonel(işlevsel) çalışmanın ve değerlendirmenin ifa edilmesi gerekmektedir.

#### Örnek 1 :

(SVAG) topluluk şirketleri grubudur. (S) firması Hollanda’da mukim ve (SVAG) topluluk şirketine İK harcamalarına dair hizmet ifa etmektedir. (S) firmasının ifa ettiği hizmetin toplamı 55.000 TL’dir. (V) ve (A) firmaları Hollanda’da, (G) firması ise Türkiye’de faaliyetlerini sürdürmektedir.

---

<sup>74</sup> Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[04.10.2019].

(S) firmasının adı anılan hizmete dair faydaları kati suretle tespit edemediği değişkeni altında, hep birlikte faydalanılan bu hizmet gideri doğru bir dağıtıma tabi tutularak pay edilecektir. Örnekte doğru kabul edilen ve tercih edilen dağıtım anahtarı için firmalarda çalıştırılan personel sayısı dikkate alınmıştır. Adı anılan firmalarda çalıştırılan personel dağılımı şöyledir.

|             |              |
|-------------|--------------|
| (V) Firması | 300 Personel |
| (A) Firması | 125 Personel |
| (G) Firması | 125 Personel |

(S) firmasına ait dağıtım anahtarı baz alınarak 55.000 TL’lik masrafın tasniflenmesi ve paylaştırılması durumunda sonuç şöyle olacaktır.

| Firma         | Personel Adeti | Harcama Dağılımı |
|---------------|----------------|------------------|
| (V) Firması   | 300            | 30.000           |
| (A) Firması   | 125            | 12.500           |
| (G) Firması   | 125            | 12.500           |
| <b>Toplam</b> | <b>550</b>     | <b>55.000</b>    |

Dağıtımdan izleneceği şekilde, Türkiye’de faaliyetini ifa eden (G) firmasına harcama katkısı 12.500 TL’dir. Fakat, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin tercih edilmesi sonucunda adı anılan hizmet için emsalere uygun kıymetin 10.000 TL olduğu belirlenmiştir. Böyle bir durumda, (S) firmasının harcama katılım tutarı 10.000 TL şeklinde kayıt altına alınmalıdır.

## Örnek 2 :

(Z) Topluluk Şirketi, iktisadi sebeplerden ötürü aktivitelerini merkezde toplamaya dair keyfiyeti dahilinde mali yükümlülüklerini faktoring yöntemiyle devretme yolunu seçmiştir. Kura dair riskini ve mali yükümlülüklerine dair riskini sınırlandırma ve yönetim giderlerini asgari düzeye çekmek niyetiyle faaliyetini bir merkeze yönlendirmiş ve tekele almıştır. Ve dahi, bu yükümlülüğü kabul eden ve mali yükümlülük işlemlerini ifa eden birde “faktoring merkezi” tesis etmiştir. İş bu faktoring merkezinden bir ilişkili kişi sıfatıyla kendisine hizmet ifa edilmektedir. Bu

işlemler sonucunda emsallere uygun bir bedel tespit edilerek harcamasına katkı sağlamalıdır.





## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER VE BELGELERİN DÜZENLENMESİ

Yürürlükte bulunan Kurumlar Vergisi Kanunuyla 01 Ocak 2007 tarihinde uygulanmaya başlanan "*Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*"<sup>75</sup> başlıklı on üçüncü md. dair detaylı açıklamalara değinildiği "1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ"ın "7.1-Yıllık Belgelendirme" başlıklı kısmına dayanarak 24.04.2008 tarihi taşıyan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 1 No.lu Sirküler" de dikkati çekerek, dar ve tam mükellefler (serbest bölgeler, teknoloji geliştirme bölgeleri içinde kurulmuş olan ve faaliyetine devam eden dar ve tam kurum şirketlerde dahil), ilgili hesap döneminde ilişkili kişilerle ifâ ettikleri hizmet ve yahut mal satım ve ya alım olayları, kontrol edilen kurum(yabancı) ve ortak ya da ilişkili kişiden sağlanan borç durumunda gerçekleştirdikleri olaylarla alakalı ilgili form ve belgelerin doldurulması ve beyannamenin eklerinde kurumun işlem gördüğü daireye veyahut mal müdürlüklerine iletilmesi zorunludur.

Grup şirketleri tarafından doldurulması hususunda halâ bazı aykırı düşünceler söz konusu olan adı anılan bu formun ilgili bölümleriyle işlenmesine ilişkin bahislere detaylıca ve etraflıca yer verilmeye ve bunların doldurulmasına ilişkin örneği detaylandırmaya çalıştık.

Bu formun her türlü yanlışlıktan arındırılmış kabul edilen defter ve belgelerden alınacak verilere ve doğrulara uyumlu işlenmesi söz konusu grup şirketleri açısından büyük önem arz etmekte olup ilgili belge ve formda bildirilen birimler ve yöntemlerden bahisle vergi denetim kurulu, vergi dairesi, mal müdürlükleri vb. resmi kurumlar topluluk şirketlerine ilişkin fikir sahibi olmaktadır. Gerektiğinde olaya ilişkin daha etraflı soruşturma ve inceleme kabiliyetine sahip olmaktadır. Ve dahi olaylara ilişkin transfer fiyatlandırması yöntemlerinin dahi transfer fiyatlandırması raporuyla örtüşmesi hususları gerekmektedir.

Ekte yer alan adı anılan formun grup şirketince işlenmeden evvel kurumlar vergisine konu hesap döneminde grup şirketlerle yapılan tüm işlemler ortaya

---

<sup>75</sup> **Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 13**, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[04.10.2019]

Çıkarılmış olmalıdır. Ortaya ıkarılan bilgiler çoğunlukla grup şirketlerinin çalışmalarından, defter ve belgelerinden ve tuttıkları diğer veri sistemlerinden kolaylıkla ortaya konmaktadır.

Ayrıca mevcut döneme ait cari hesaplar, gelir hesaplarının muavinleri, gider hesaplarının muavinlerine ait iş ve işlemlerin ortaya çıkarılmasında faydalı olmaktadır. İş ve işlemleri mutat olarak gerçekleşmeyen ve dahi oldukça fazla birinde grup şirketi mevcut mükelleflerin alış verişlerinin ilişkili kişileri anlatmaya ve ortaya koymaya ve dahi ilişkili işlem hesap tablosu sunmaya durum sağlaması oldukça kıymetli bir imkan sağlayacaktır.

Söz konusu birim tutarlar belgelenmiş ve fatura edilmiş birimler şeklinde meydana gelmelidir. Fakat ilişkili grup şirketlerden alınması ve yahut ilişkili grup şirketlere tevdi edilmesi ve düzenlenmesi zorunlu olan belgeler (ft.) için yükümlülük ayrılmış ise ve dahi adı anılan hususlar ykmllklere ait belgeler kurumlar vergisi beyannamesine ait ilgili vergi dairesi, mal müdürlüğü vb. daireye tahakkuk ettirilmesi gereken süre sonuna kadar gelmişse adı anılan yükümlülük tutarının da beyannameye konu dönem formunun uhdesine konmalıdır.

Açıkladığımız ve değindiğimiz üstteki açıklamalar formun yasalara muhalefet etmeyecek ve izaha gerek bırakmayacak tüm hususları barındıracak ve mükellefi zor durumda bırakmayacak şekilde düzenlenmiş olacağından bu hususa dikkat çekilmesi son derece önem arz etmekte olup değinilmeden geçilmesinin çok doğru olmayacağı hususuna tarafımızdan dikkat çekilmiştir.

Değindiğimiz bu hususların formun işleme konulmasında ve uygun şekilde verilerin forma aktarılması hususunda kayda alınması grup şirketlerinin (vergi mükellefi) iş ve işlemlerini basitleştirmekte ve bu konuda yaşayacakları olumsuzlukları giderici hususları barındırarak hatasız yapılabilir hale getirmektedir. Grup şirketi olan vergi mükellefleri açısından; bildirim konu olan formlarla gerçekte ve fiiliyatta vergi dairesine, mal müdürlüklerine vb. amirliklere database meydana getirmek açısından iletme konu olmaktadır.

Adı anılan databaselerden bahisle sonraki zamanlarda grup şirketleri ve diğer her türlü transfer fiyatlandırması hususunda oldukça fazla açık ve kolay anlaşılabilir ve erişilebilir data ulaşımı söz konusu edilebileceği hatırd tutulmalı ve adı anılan ve açıklanan ayrıca detaylıca değinilen veri formlarının çok dikkatlice oluşturulması ve

ilgili kurumlara zamanında beyana konu edilmelidir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının ast birimlerinde yalnızca transfer fiyatlandırmasıyla alakalı mütehassıslardan bir denetim kurulu meydana getirilmiş ve bu husus önemle takibe alınmıştır.

**Tablo 8:** Formun Yapısı

Ek : 2

**TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN  
YABANCI KURUM VE ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN  
FORM**

| <b>KURUMA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER</b>                                              |                                                     |                                   |                                                      |                                    |
|-----------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|-----------------------------------|------------------------------------------------------|------------------------------------|
| Vergi Kimlik No                                                                   |                                                     |                                   |                                                      |                                    |
| Kurum Sicil No                                                                    |                                                     |                                   |                                                      |                                    |
| Kurum Unvanı                                                                      |                                                     |                                   |                                                      |                                    |
| Faaliyet Kodu                                                                     |                                                     |                                   |                                                      |                                    |
| İrtibat Telefonu ve Faks No                                                       |                                                     |                                   |                                                      |                                    |
| Vergilendirme Dönemi                                                              |                                                     |                                   |                                                      |                                    |
| <b>I-TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDAKİ İLİŞKİLİ KİŞİLERE İLİŞKİN BİLGİLER</b> |                                                     |                                   |                                                      |                                    |
|                                                                                   | Yurt İçinde Bulunan<br>İlişkili Kişi Adı-<br>Ünvanı | Vergi Kimlik No/T.C.<br>Kimlik No | Yurt Dışında Bulunan<br>İlişkili Kişi Adı-<br>Ünvanı | İlişkili Kişinin Bulunduğu<br>Ülke |
| 1.                                                                                |                                                     |                                   |                                                      |                                    |
| 2.                                                                                |                                                     |                                   |                                                      |                                    |
| 3.                                                                                |                                                     |                                   |                                                      |                                    |
| 4.                                                                                |                                                     |                                   |                                                      |                                    |
| 5.                                                                                |                                                     |                                   |                                                      |                                    |

**II-İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER**

|            |                                                                | Alım (TL)           |                  | Satım (TL)           |                   |
|------------|----------------------------------------------------------------|---------------------|------------------|----------------------|-------------------|
| <b>A.</b>  | <b>Varlıklar</b>                                               |                     |                  |                      |                   |
| <b>1.</b>  | <b>Hammadde-Yarı Mamul</b>                                     |                     |                  |                      |                   |
| <b>2.</b>  | <b>Mamul-Ticari Mallar</b>                                     |                     |                  |                      |                   |
| <b>3.</b>  | <b>Gayri Maddi Haklar/Varlıklar (Edinilen veya kullanılan)</b> |                     |                  |                      |                   |
| <b>4.</b>  | <b>Kiralamalar</b>                                             |                     |                  |                      |                   |
| <b>5.</b>  | <b>Diğer (Belirtiniz)</b>                                      |                     |                  |                      |                   |
| <b>B.</b>  | <b>Hizmetler</b>                                               |                     |                  |                      |                   |
| <b>6.</b>  | <b>İnşaat-Onarım-Teknik</b>                                    |                     |                  |                      |                   |
| <b>7.</b>  | <b>Araştırma ve Geliştirme</b>                                 |                     |                  |                      |                   |
| <b>8.</b>  | <b>Komisyon</b>                                                |                     |                  |                      |                   |
| <b>9.</b>  | <b>Diğer (Belirtiniz)</b>                                      |                     |                  |                      |                   |
| <b>C.</b>  | <b>Mali İşlemler</b>                                           |                     |                  |                      |                   |
|            |                                                                | <b>Alım Anapara</b> | <b>Alım Faiz</b> | <b>Satım Anapara</b> | <b>Satım Faiz</b> |
| <b>10.</b> | <b>Ödünç Para/Kredi- Faiz</b>                                  |                     |                  |                      |                   |
| <b>11.</b> | <b>Gayri Nakdi Krediler</b>                                    |                     |                  |                      |                   |
| <b>12.</b> | <b>Mevduat/Repo-Faiz</b>                                       |                     |                  |                      |                   |
| <b>13.</b> | <b>Vadeli İşlemler (Türev ürünler)</b>                         |                     |                  |                      |                   |
| <b>a.</b>  | <b>Forward</b>                                                 |                     |                  |                      |                   |
| <b>b.</b>  | <b>Futures</b>                                                 |                     |                  |                      |                   |
| <b>c.</b>  | <b>Opsiyon</b>                                                 |                     |                  |                      |                   |
| <b>d.</b>  | <b>Para Swapı</b>                                              |                     |                  |                      |                   |
| <b>e.</b>  | <b>Faiz Swapı</b>                                              |                     |                  |                      |                   |
| <b>14.</b> | <b>Menkul Kıymetler</b>                                        |                     |                  |                      |                   |
| <b>15.</b> | <b>Sigorta</b>                                                 |                     |                  |                      |                   |
| <b>16.</b> | <b>Diğer (Belirtiniz)</b>                                      |                     |                  |                      |                   |
| <b>D.</b>  | <b>Diğer İşlemler</b>                                          |                     |                  |                      |                   |
| <b>17.</b> | <b>İkramiye ve Benzeri Ödemeler</b>                            |                     |                  |                      |                   |
| <b>18.</b> | <b>Grup İçi Hizmetler</b>                                      |                     |                  |                      |                   |
| <b>19.</b> | <b>Diğer (Belirtiniz)</b>                                      |                     |                  |                      |                   |
| <b>I.</b>  | <b>Yapılan İşlemlerin Toplamı</b>                              |                     |                  |                      |                   |

**III-TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU OLAN İŞLEMLERDE KULLANILAN YÖNTEMLER**

|                                     | Alım (TL) | Satım(TL) |
|-------------------------------------|-----------|-----------|
| Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi   |           |           |
| Maliyet Artı Yöntemi                |           |           |
| Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi        |           |           |
| Kâr Bölüşüm Yöntemi                 |           |           |
| İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi |           |           |
| Mükellefçe Belirlenen Yöntem        |           |           |
| Toplam İşlem Tutarı                 |           |           |

**IV-KURUMUN YURTDIŞI İŞTİRAKLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER**

|    | Yurtdışı İştirakin Unvanı | Kanuni veya İş Merkezinin Bulunduğu Ülke | Kurumun Sermaye, Oy veya Kâr Payı Oranı | Yurtdışı İştirakin Gayrisafi Hasılatı |
|----|---------------------------|------------------------------------------|-----------------------------------------|---------------------------------------|
| 1. |                           |                                          |                                         |                                       |
| 2. |                           |                                          |                                         |                                       |
| 3. |                           |                                          |                                         |                                       |
| 4. |                           |                                          |                                         |                                       |
| 5. |                           |                                          |                                         |                                       |

**V-ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİLGİLER**

|                                                                 |  |
|-----------------------------------------------------------------|--|
| Aktif Toplamı                                                   |  |
| Toplam Borçlar                                                  |  |
| Öz Sermaye Tutarı                                               |  |
| Toplam Faiz Giderleri                                           |  |
| Toplam Kur Farkı Giderleri                                      |  |
| Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden                          |  |
| Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı |  |

### 3.1. TRANSFER FİYATLANDIRMASI FORMUNUN KAPSAMI

Adı anılan ve uzunca değinilen söz konusu yükümlülük, bağlı bulunulan mal müdürlüğü, vergi idaresi ve söz konusu şirketin hacmine bakılmaksızın ilişkili ve dahi alakalı tüm parasal ve fayda sağlayan hususları mevcut bulunan kurumlar vergisi grup şirketleri açısından (serbest bölgelerde faaliyette bulunanlar dahil) işleme konu hesap döneminde;

- ❖ Grup şirketleri açısından ilişkili kişilerle meydana gelen mal ve hizmet alım yahut satım ticaretlerinin,
- ❖ Yurt dışı iştiraklerinin,
- ❖ Grup ortağı yahut grupla ilişkililerden alınan borcun varlığı halinde işleme doldurmaya konu edilmesi lazımdır.

Adı anılarak değinilen ve gerekli açıklamalar yapılan söz konusu form dahilinde mevcut olan olaylardan bir veya birkaçının varlığı halinde yalnız mevcut olayla alakalı bölüm doldurulacaktır. "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Formu" doldurmaları gerekmektedir. İlgili formun mükellef tarafından kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilmesi gerekmektedir”<sup>76</sup>.

#### **FORM I.** Bölüm Firmanın İlişki Dahilinde Bulunduklarına Dair Bilgiler

Söz konu forma ait bu kısımda, kurumlar vergisine tabi olan grup şirketlerinin işleme konu hesap döneminde hizmet yahut mal almak ve dahi satmak hususunda işlem tesis ettiği, hemen hemen yurt içi yahut yurtdışında mevcut olan ilişkili Gerçek kişi ve dahi kurumlarla ait kişilerin adı soyadı unvanı ayrıca vergi no.su / Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası ile yurt dışında ikamet eden alakalı kişiler ve bu alakalı kişilerin mevcuyeti olan millet verilerine dahi yer verilecektir.

Ülke hudutlarında bulunmayanlarla edime konu edilen ilişkili kişinin mevcudiyetinin yer aldığı memleket devletle adı anılan ilişkili kişinin kanuni/iş

---

<sup>76</sup> Veysi Seviğ, Transfer Fiyatlandırması Formu Ve Raporu, Referans Gazetesi, 04.04.2008, <http://www.muhasebetr.com/>, çevrimiçi (01.06.2019).

yerinin ayrı devlet olmasına mütevellit, adı anıla ve değinilen yere işlemin yapıldığı devlet ismi kaleme alınacaktır.

Kurumlar vergisi tabi olan grup şirketlerinin yalnızca yurtiçi ve dahi yalnızca yurtdışındaki alakalı kişilerle işlemlerinin muhteviyatının bulunması halinde değilse öteki bölüm işleme konmayacaktır.

## **FORM II. Bölüm Firmanın İlişki Dahilinde Bulunduklarıyla İfa Edilen Transfer Fiyatlandırmasına Dair Eylemler**

Adı anılan ve paragraf başlığında değinilene ilişkin bölüme, grup şirketinin mevcut işlemleri yürüttüğü ve formu düzenlemesine konu ettiği kurumlar vergisinin dönemiyle alakalı kişilerle işlemlerine konu ettiği alıma ve dahi satıma konu ettiği katma değer vergisi, banka sigorta muameleleri vergisi, özel işlem vergisi ve özel tüketim vergisi dahil edilmeden; iadeler, indirimler ve iskontalar çıkarılarak artakalan net birim tutarlar yazılacaktır.

Söz konusu tüm olaylarla alakalı olarak "Alım" sütununa, söz konusu mal ve yahut hizmet işlemine ilişkin alakalı muhatabınca edime konu edilen işlem birim tutarı, "Satım" sütununa ise söz konusu mallar ve yahut hizmetlerin satımına ilişkin söz konusu ilişkili kişiyle edime konu edilen tüm olaylara ilişkin birim tutar toplamı kaleme alınacaktır.

Aşağıda formda bulunan satırların açıklamasına göre adı anılan bölüme ilişkin olması gereken verilerin hangi hususlarca yazılması hususu açıklanmıştır.

### **3.1.1. Varlıklar**

Örneğine aşağıda değinilen söz konusu tebliğin eki olan formun "Varlıklar" bölümünde değinilen 1. ve 2. satırlarda, işlemlerimize konu ettiğimiz vergi mükellefinin ilişkili kişilerle işlemlerine konu ettiği hammaddelerin, yarı mamullerin, mamullerin ve ticari malların alım veya satımına dair veriler kaleme alınacaktır.

İlgili veri satırının alıma ilişkin bölümüne transfer fiyatlandırmasına konu edilen mükellef alakalı kişilerden, formun, kurumlar vergisi beyannamesinin düzenlendiği yıla ait döneminde satıma konu ettiği hammaddelerin, yarı mamullerin,

mamullerin ve ticari malın birim toplam bedeli, satıma konu ettiği işlemlerle ilgili alana ise vergi mükellefinin yine önceki cümlede ifade edilen yıla ait hesap döneminde ilişkili kişilerle satıma konu ettiği hammadde, yarı mamul, mamul ve ticari malların birim tutarları toplamı kaleme alınacaktır.

Üçüncü satırda konu edilen Gayri maddi haklar/varlıklar alanına, patentler kaleme alınacaktır. Ve dahi ticari markalar kaleme alınacaktır. Ve dahi ticari unvanlar, tasarımlar kalem alınacaktır. Yahut modeller benzeri sınaî varlıklara ait faydalanma hakkına değinilerek yazılmalıdır. Ayrıca edebi ve dahi sanata dair eserlerin mülkiyet hakkı da yazılmalıdır. Ve dahi ticari bilgilerin birikimi de (know how) unutulmamalıdır. Bunlarla birlikte ticari sırlar benzeri fikri hakları mevcudiyetinde barındırmaktadır. Açıklamamıza konu edilen satırın alım sütununu açıklayacağız. İşleme konu ettiğimiz mükellefin formun alakalı olduğu hesap dönemi dahilinde varlığını bulundurduğu veyahut faydalandığı gayri madde varlıklara ait olan fiyat/bedel yazılacaktır<sup>77</sup>. Konumuza ilişkin değindiğimiz satım sütununda da işleme konu edilen mükellefin kendisi ile ilişkili kişilere satıma konu ettiği ve yahut faydalandırdığı gayri maddi varlıklara ait olan fiyat/bedel kaleme alınmak sureti ile forma geçirilmelidir.

Dördüncü satırda bulunan "Kiralamalar" satırı bilgilerine ise şunlar yazılacaktır. Konumuza dair doldurduğumuz adı anılan formun bulunduğu ve kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap dönemi ile ilişkili mükellefin ticari faaliyetlerine konu ettiği ilişkili kişilerle edim oluşturduğu kiralama işlemlerine ait birim toplam tutara olan kira bedeli alım sütununa yazılmalıdır. Ve şunu da atlamamak gerekir ki; ilişkili kişilere kiralama olayına ait kira birim toplam tutarı satım sütununda kalem alınarak ilgili veriler mutlaka aktarılacaktır.

Aşağıda bir örneği bulunan ve öteden beri anlattığımız ve kalem kalem değindiğimiz formumuzun beşinci satırında şunlar mutlaka olmalıdır. Mükellef kurumun konumuza ilişkin işlemleriyle bağı bulunan ilişkili kişilerle kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği yılı ilgilendiren tarih ile sınırlı olmak üzere meydana gelen demirbaşlar yazılacaktır. Ayrıca önceki cümlemizde değindiğimiz gibi sabit kıymetlere dair alıma ve dahi satıma konu ettikleri işlemlerin tamamının birim toplam

---

<sup>77</sup> Biçer, s.322.



tutarı da gerekli titizlik ve özen gösterilerek ve dahi kontrol edilerek kaleme alınmalı ve doğru bir şekilde forma aktarılmalıdır.

### 3.1.2. Hizmetler

Öteden beri açıkladığımız bu formun "Hizmetler" alanına değineceğiz. Bu bölüme ait olan birinci ve ikinci satırında ("İnşaat - Onarım ve Teknik-Hizmetler" ve dâhi "Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri") bulunmaktadır<sup>78</sup>. Kurum mükellefçe ait olduğu verilendirme dönemindeki alakalı kişilerden şu bilgiler yer almalıdır. Önceki cümlemizde değindiğimiz kişilerden uhdemize tevdi edilen hizmetlere ait biri toplamaları alım sütununa yazılacaktır. Devamında ise şunu de ilave etmek gerekir ki; ilişkili kişilere tevdi edilen ve açıklamamıza konu olan hizmetlere dair birim toplamaları satım sütununda kaleme alınmalı ve hususta ki hassasiyet göz ardı edilmeksizin ilgili tüm veriler tüm hassasiyet ortaya konulmak suretiyle aktarılmalıdır.

Üçüncü satırda yazılacak olanlara değinirsek şunları aktarmamız gerekecektir. Öncelikle işlemlerimize konu ettiğimiz ve onun dışındakilere ait hesapları kesinlikle karıştırmadığımız ilişkili kişilere tevdi edilen komisyon birim toplamaları konumuzu oluşturmaktadır. Bunlar alım sütunuyla ilişkilendirilecek ve bu alanda tüm iş ve işlemleri doğru bir şekilde yansıtacak ve şüpheye mahal bırakmayacak doğrulukta ve güvenilirlikte aktarılacak ve gerekli kontroller yapıldıktan sonra kaleme alınacaktır. İlişkili kişilerden temin edilen komisyonlara ait olan ve yine defter ve belgelerden elde ettiğimiz verilerden ulaştığımız ve doğruluğunu kontrol ederek şüpheden arındığımız birim toplamaları satım sütunu ile ilişkilendirilecek ve kaleme alınacaktır.

Formumuzun açıklamalarına konu ettiğimiz bölümünde bulunan dördüncü satırına ise şunlar gerekli özen gösterilerek kaleme alınacaktır. Kurumlar vergisine ve adı anılan şirkete dair iş ve işlemlere konu ettiğimiz ilişkili kişilerle gerçekleştirilen ve dahi önceki paragraflarda değindiğimiz ve gerekli açıklamalara yer verdiklerimiz haricinde bir işleme konu ettiğimiz hizmete dair birim toplam tutarın varlığı halinde kaleme alınarak gerekli tüm veriler buraya büyük bir hassasiyet gözetilerek aktarılacaktır.

---

<sup>78</sup> Biçer, s.323.

### 3.1.3. Mali İşlemler

Formun mali işlemler bölümün birinci satırına ("Ödünç Para/Kredi-Faiz") başlığı altında toplanan veriler yazılacaktır. Şöyle ki; mükellef kurumun ilişkili kişilerle kurumlar vergisi beyannamesinin ait olduğu yılı içinde meydana gelen ödünç para ve kredi iş ve işlemlerinde mevcut işleme ait olan ilk kredi veya ödünç tutarına ilişkin paraya ait dönem bitimindeki bakiyesi bu formun satırın sol kısmına yazılacaktır. Anılan dönemdeki birim tutar faiz toplamı ilgili satırın sağ kısmında ve birbirinden farklı farklı kaleme alınmalı ve doğrudan doğruya işlemleri yansıtacak şekilde aktarılmalıdır<sup>79</sup>.

Bundan mütevellit borç para edinilmesi halinde ise şu işlemlere yer verilecektir. Edime konu edilen borç para toplamı alım sütununun sol tarafında kendisine yer bulacak ve gerekli kontrollerden sonra aktarılacaktır. Tevdi edilen faiz alım sütununun sağ kısmında kendisine yer bulacak ve tüm kontroller neticesinde ortaya çıkan veriler ışığında formun bu bölümüne aktarılacaktır. Ödünç para tevdi edilmesi halindeyse işleme konu ettiğimiz tevdi edilen borç para birim toplamı satım sütununun sol kısmında kendisine yer bulacak ve ilgili alana aktarılacaktır. Edime konu edilen faiz satım sütununun sağ kısmında gösterilecek ve burada aktarıma konu ettiğimiz tutar tüm inceleme ve kontrol ve hesaplamalardan ve gerekli kayıt ve belgelerin doğruluğunun teyidi ile yer bulacaktır.

Ve fakat ilgili satıra şunlar da ilave edilecektir. Ödünç verme işlemini oluşturan paranın mütemmim cüzü olan cari işlem hesabının ilgili yılın bitimindeki bakiye birim toplamı gerekli hassasiyet dikkate alınarak aktarılacak ve aktarılan bu tutarın yasal ve yardımcı kaynakları oluşturan belge ve defterlerden çıkarılan tutarların teyidi ile aktarılacaktır. Anılan döneme ait toplam faiz tutarı ise mutlaka ayrıştırılarak ve ilgili yerlere birlikte olmamak kaydı ile aktarılarak ilgili birimlerin kontrolüne sunulmak üzere kaleme alınacaktır.

Yukarıda ifade ettiğimiz ve konu başlığını oluşturan cümleden de anlayacağımız bu kısmın "Gayri Nakdi Krediler" isimli ikinci satırına ise şunlar aktarılacaktır. Alınan teminatlar açıklanan satırın ilgili kısmına yazılacaktır. Burası ise alım sütununun sol tarafı olup bu hususa azami özen gösterilmesi gerekmekte olup

---

<sup>79</sup> Biçer, s.323.

işlemlerin doğruluğunun önemine binaen bu husus izahtan varestedir. Ve dahi yine anılan işleme ilişkin tevdi edilen komisyon dönem hesapları ve işlemleri içinde mevcut ise; alım sütununun sağ kısmında ifade edilecektir. Ve dahi yine verilen teminat satım sütununun sol kısmında kendisine yer bulacaktır. Söz konusu işleme ait tevdi alınan komisyon birim toplamı ise şöyle yazılacaktır. Satım sütununun sağ kısmında ve gerekli tüm yasal defter ve belgelerden çıkarılacak ve her türlü muvazaadan arındırılmış olarak kontrol ve yeniden hesaplamalar yapıldıktan ve toplamlar teyit edildikten sonra kale alınarak ilgili alanın aktarılacak ve idarenin veri ambarında ve gerekli olan işlemlerde ve incelemelerde delil teşkil edecek şekilde yazılmış olacaktır.

Üçüncü "Mevduat/Repo-Faiz" satırında ise şunlar yazılacaktır. Mevduat veya repo iş ve işlemi dikkate alınacaktır. Şöyle ki; parayı ilgili yere aktaran ve yatıran açısından şuraya yazılmalıdır. İlgili birim işlem toplamı satım sütununun sol kısmına aktarılacaktır. Konu edilen mevduat/repoya ait iş ve işlemlere konu edilerek el edilen faizin ise yazılacağı kısım şöyledir. Satım sütununun sağ kısmına teker teker aktarılacaktır. Repo veya Mevduat iş ve hususlarında da yapılması gereken şudur. Repo iş ve işlemlerinde; ikrarda bulunan taraf açısından, mevduat veya repo birim toplamı alım sütununun sol kısmına aktarılacak ve yazılarak işlem tamamlanacaktır. Adı anılan ve işleme konu edilen mevduat/repoya ait olarak tevdi edilen faiz alım sütununun sağ kısmında yer bulacak ve mutlaka teker teker aktarılacak sureti ile işlem tamamlanacak ve ilgili alan doldurulmuş olacaktır.

Dördüncü "Vadeli İşlemler (Türev Ürünler)" satırında yapılması gereken işlemleri özetleyecek olursak şunları ifade etmemiz yerinde olacaktır. İşlemlere konu ettiğimiz mükellefin iş ve işlemleri ile ilgili ilişkili kişilerle kurumlar vergisi beyanına konu olan yılda meydana getirdiği Forward, Futures, Opsiyon ve Para Swapı benzeri vade barındıran işleme ait verilere yer verilmeli ve ilgili alanlara gerekli kontrol altında aktarılmalıdır.

Dördüncü kısmın birinci bölümünde Forward satırında ise şunlara yer verilmelidir. Alıcı kişi ya da kurum taraf sözleşmeye dair alımını meydana getirdiği kıymetin söz konusu akitte belirtilen ve taraflarca anlaşılan fiyata/kura dair meydana gelen kıymetini ise şuraya yazmak lüzum gelmektedir. Alım sütununun sol kısmına gerekli birim toplam aktarılacaktır. Söz konusu edilen kıymetin işlemde kararlaştırılan

vade zamanındaki piyasa fiyatına/kura ilişkin meydana gelen kıymetini satım sütununun sol kısmında kaleme alınacak ve ifade edilecektir. İşleminde alıcı olmayıp karşısında olup satan kişi/kurumsa söz konusu akitte ifade edilen satımını meydana getirdiği kıymetin akitte kararlaştırılan fiyata/kura ilişkin meydana gelen kıymetini satıma dair ayrılan sütunun sol kısmında kaleme alınacaktır. Söz konusu akitteki kıymetin vade zamanında mevcut piyasa fiyatına/kura ilişkin meydana gelen kıymetini alım sütununun sol kısmında ifade edilecek ve kalem alınarak gerekli tüm verilere buraya aktarılmış olacaktır.

Dördüncü kısmın ikinci bölümünde Futures işlemleri satırı bulunmaktadır ve orada şunlara yer verilmelidir. Konu edilen ve yukarıda açıklanan kısımlarda olduğu gibi yasal defter ve ikincil veriler ışığında ortaya konulan işlemle alakalı olarak tevdi edilen komisyon birim toplamı alım sütununda sağ kısımda ifade edilecek ve buraya aktarılacaktır. Söz konusu tevdi alınan komisyon birim toplamıysa satım sütununda sağ kısımda ifade edilecek ve gerekli tüm işlemlerin ve verilerin kontrolü ve doğrulaması yapıldıktan sonra aktarılacaktır.

Dördüncü kısmın üçüncü bölümünde Opsiyon Sözleşmeleri satırı bulunmakta olup buraya aktarılacak veriler ise kısaca şöyle açıklanacaktır. İlgili kurumlarca satın alma yahut satma hakkına ilişkin hak kullanma gücüne tevdi edilen opsiyon primi alım sütununda sağ kısmında yer verilecek ve ifade edilerek kaleme alınacaktır. Tevdi alınan opsiyon primi ise satım sütununda sağ kısımda ifade edilerek gerekli kontroller ışığında aktarılacak ve kaleme alınacaktır.

Dördüncü bölümün dördüncü kısmında Para Swapı satırı yer almakta olup buraya yazılması gereken veriler şöyle açıklanabilir. Kurumların akitlerinde temel alınan kıymeti (yabancı para/Türk Lirası) vade zamanında uhdesine geçiren tarafından akitte açıklanan kura göre meydana gelen vade zamanındaki kıymeti ifade edecektir. Bunun ifade edileceği yer ise satım sütununun sol kısmında yer verilen (verenlerce vade zamanındaki değeri) alım sütunu sol kısmına), işlemin meydana geldiği ve ifa edildiği zamandaki kur dikkate alınarak meydana gelen kıymeti alım sütununda sol kısmına (verence satım sütununda sol kısmına) aktarılarak belgeden yaralanacak ilgili idarenin bilgisine sunulacaktır.

Dördüncü bölümün beşinci kısmında Faiz Swapı satırı bulunmakta olup buraya aktarılması gerekli veriler ise şunlara ibarettir. Taraflarca kaleme alınan ve imzalanıp

yürürlükte olan akite ilişkin aktarılan faiz alım sütununun sağ kısmı ile ilişkilendirilecektir. Ve dahi tevdi alınan faiz satım sütununun sağ kısmında bulunan alana verilerin teyidi ile aktarılacaktır.

Beşinci bölüm "Menkul Kıymetler" satırı ise şu bilgiler ışığında doldurulacaktır. Hazine Bonosu alım ve dahi satımına dair olaylarda olayın özelliğine ve karakterine dair temel para bu satırda sol kısımda, faize ilişkin veride sağ kısımda tek tek aktarılacak suretiyle ifade edilecektir. Bununla birlikte devlet tahvili alım ve dahi satımına dair olaylarda olayın özelliğine ve karakterine dair temel para bu satırda sol kısımda, faize ilişkin veride sağ kısımda tek tek aktarılacak suretiyle ifade edilecektir. Şunu da eklemek gerekir ki; Eurobond veya bir diğer menkul kıymetin alım ve dahi satımına dair olaylarda olayın özelliğine ve karakterine dair temel para bu satırda sol kısımda, faize ilişkin veride sağ kısımda tek tek aktarılacak ve yerine konmak suretiyle ifade edilecektir.

Bölümün altı numaralı "Sigorta" satırına ise şu bilgiler ışık tutmakta ve kendisine yer bulmaktadır. Söz konu forma dair işlemlerin temelini oluşturan kurumun ilişkili kişi yönünden değerlendirilmesinde tevdi edilen prim birim toplamı alım sütununa aktarılacaktır. . Söz konu forma dair işlemlerin temelini oluşturan kurumun ilişkili kişi yönünden değerlendirilmesinde olan kişi veya kurumlardan uhdesine çekilen prim satım sütununa gerekli veriler aktarılmak sureti ile kaleme alınacak ve ilgili makamların bilgisine sunulacaktır.

#### **3.1.4. Diğer İşlemler**

Adı anılan ve konu başlığını oluşturan bölümünün birinci satırı olan "İkramiye ve Benzeri Ödemeler" satırında şu bilgilerin bulunması için mevzuatı ve formu hazırlayanlarca oluşturulmuştur. Söz konusu alım sütununa hesap yılındaki alakalı kişilere tevdi edilen ikramiye, prim ve benzeri ödemelerin birim toplamı aktarılarak ifade edilecektir. Satım sütununa da alakalı kişiler tarafından ödenen bu tür ödemelerin birim toplamı kaleme alınarak aktarılması ve kullanıcıların hizmetine sunulması sağlanmak sureti ile tamamlanacaktır.

"Grup İçi Hizmetler" başlığını taşıyan ikinci satıra ise söz konusu işlemleri yapan vergi mükellefinin konumuzu oluşturan topluluk içi hizmet akitlerine dair

meydana getirdiği alakalı kişilerle söz konusu olan işlemleri içinde meydana gelen hizmet sınırları dahilinde tevdi alınan hizmete dair birim toplamının alım sütununa aktarılacak ve istifdeye sunulmak üzere kendisine yer bulacaktır. Tevdi edilen hizmete dair birim toplam sa satım sütununa aktarılacak sureti ile kendisine yer bulmakta ve kullanıcıların istifadesine sunulmaktadır ve bu şekilde ilgili bölüm ve kısım doldurulmuş olmaktadır.

### **3.2. TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDA YAPILAN İŞLEMLERİN TOPLAMI**

Formumuzun başlığını oluşturan bölümüne ise yazılması ve aktarılması istenen veriler şöyledir. Kurum kayıtlarında her türü saklı işlemde arındırılarka yer ana ve sahlamalar sonucu bulunan varlıklar, hizmetler ve diğer işlemler kısımlarında yer bulan birim toplamların kümülesiyle mali işlemler kısmında anapara ve dahi faiz kısımlarında mevcut olan birim toplamların kümülesi aktarılacak sureti ile tamamlanacak ve istifadeye sunulacaktır.

### **III. Bölüm Transfer Fiyatlandırmasının Konusuna Giren Eylemlerde Tercih Edilebilecek Yöntemler**

Söz konusu firmalar, işlemlerine müteallik ilişkili firmalarla meydana getirdikleri alışverişlerde dikkate alacağı fiyat veyahut bedelleri nasıl tespit edeceklerdir. Bununla ilgili olması ve yapısı gereken, işlemin mahiyetine en çok uyan yöntemi dikkate alarak ve uygulayarak belirlemektir.

Emsallere uygun fiyata öteden beri uygulanan geleneksel işlem yöntemleri adıyla tanımlanan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemi uygulanması ile ortaya koyma gücü olmuyorsa ilgili kurum, işlemlerin özelliğine göre diğer yöntemleri uygulayabilir. Böyle bir halde uygulama olanağı var olan yöntemler işlemlere ilişkin kâr yöntemi, kâr bölüşümü yöntemleri ile işlemlere dayalı olan kâr marjı yöntemlerindendir. Adı anılan işlemler silsilesi ilişkili kişilerin mevcudiyetlerindeki işlemlerde meydana gelen kârı baz almakta olup bunları ifade etmektedir.

Lakin, diğ er yöntem adıyla adlandırılan işleme dayalı k r yönteminin emsal işlemlere uygunluk ilkesi dahilinde fiyat veyahut tutarın bilinmesine mümkün olmaması halinde, kurum bünyesine meydana getireceği akabinde gerçeğe en yakın veriyi alacağına kanaat getireceği bir uygulama metodunu işleme koyabilecektir. Süreç kurumlarca belirlenip yürütülecek ve metodun da emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesi ve ortaya konulması bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

İlişkili kişilerle meydana getirilen malların veya hizmetlerin alımına veyahut satımına yürütülecek fiyat yada bedelin belirlenmesinde müteallik metotlar, kurumun arzusuna göre Hazine ve Maliye Bakanlığıyla uzla ılarak da kararla tırılabilir. Böyle olursa belirlenen metot, üç yılı a mamak şartıyla anla mada karara varılan süre zarfında ve kurallar çerçevesinde katilik arz eder.

Açıklanan bölüme, tam ve dar kurumlar vergisi mükellefleri mevcut forma konu hesap yılı içerisinde alakalı kurum kişilerle meydana getirdiği ve adı anılan formun "II- İlişkili Ki ilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler" kısmındaki i  ve i lemd  uyguladığı metotlar ve sözü edilen kısıma mevcut olan alımın ve dahi satımın birim toplamaları kaleme alınarak ifade edilecek ve bu husustaki beyan ve bildirim ifa edilecektir.

Adı anılan forma ait olan bu kısımda mevcut olan alıma ve dahi satıma ait olan sütuna müteallik alıma ve dahi satıma ait olan sütununda mevcut olan birim toplamlarla aynı olmalı ve aralarında kesinlikle ve kati olarak fark olmamalı bu husustaki hesaplamalara dikkat edilmelidir.

### **3.3. FORM IV. BÖLÜM TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDA KURUMUN YURTDIŞI İ TİRAKLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER**

Kurum beyannamesine ait olup tahakkuk ettirildiği hesap yılında, kurumlara ait olan yurtdışı iştiraklerinin var olması durumunda mevcut açıklanan bu kısım işleme konularak gerekli kısımlar atlanmadan ve herhangi bir eksikliğe mahal vermeden kaleme alınacaktır.

Mevcut tablolardaki sütundan ba layarak, i tirakte bulunulan tüm yurtdışı iştirakler dikkate alınarak ve tek tek yer verilmek suretiyle;

Yurtdışındaki iştirak/iştiraklerin;

- ❖ Açık ve tam unvanları,
- ❖ Kanuni veyahut iş merkezinin mevcut olduğu devlet,
- ❖ Kümüle gayrisafi hasılat.

ile yurtdışı iştirakte adı anılan kuruma ait olan sermaye, oy veyahut kâr payı yüzdesi (hangi yüzde daha fazla ise o yüzde öncelik verilecektir) kaleme alınacaktır<sup>80</sup>.

#### **FORM V. Bölüm Örtülü Sermaye Uygulamasına İlişkin Bilgiler**

Kurumlara ait ilgili dönemde tevdi edilen yıllık beyannamenin tahakkuk ettirildiği hesap yılında ortak veyahut ortakla alakalı kişiden/kurumlardan uhdesine alınan bir ödünç varlığında ("331"- "431" hesaba ait dönem sonu tutar mevcutsa) bu kısım kaleme alınacak olup gerekli bölümler atlanmadan ve dahi eksikliklere yer verilmeden tamamlanarak ifa edilecektir.

Bu hususlar dahilinde;

"Aktif Toplamı" : Söz konusu kuruma ait hesap yılı başında düzenlenmiş bilânçoda mevcut olan verilere dayanarak yazılacaktır. Kümüle borçlar ve dahi öz sermaye tutarı ilişkili ve dâhi ilişkisiz olay farklılığı gözetmeksizin kurumun hesap yılı başlangıcındaki bir başka deyişle evvelki yıla müteallik kurumlar vergisi beyannamesinin mevcut eklerinde tevdi edilen bilançodan edinilmesi uygun bir işlem sonucunu doğuracaktır.

"Toplam Borçlar": Söz konusu kuruma ait hesap yılı başında düzenlenmiş bilânçoda mevcut olan verilere dayanarak yazılacaktır.

"Öz Sermaye Tutarı": İşlemlere konu edilen kurum öz sermayesi adı anılan tabloda mevcut olan ve dikkat çekilen hususlar dahilinde hesaplanmalı ve ifade edilmelidir.

---

<sup>80</sup> Biçer, s.326.



"Toplam Faiz Giderleri": Kurum ortağı ve yahut kurum ortakları ile ilişkili kişilerden elde edilen ödünç para nedeniyle hesap yılı içinde meydana gelen ve maliyet altında ve yahut faaliyet giderleri altında muhasebeleştirilmiş faiz giderlerinin kümülesi kaleme alınacaktır.

"Toplam Kur Farkı Giderleri": Kurum ortak ve yahut ortaklarla ilişkili kişilerden alınan ödünç para sebebiyle hesap yılı içerisinde meydana gelen ve dahi maliyet hesaplarında ve yahut faaliyet gider hesaplarında muhasebeleştirilen kur farkı giderlerinin kümülesi dikkat ve özenle aktarılacaktır.

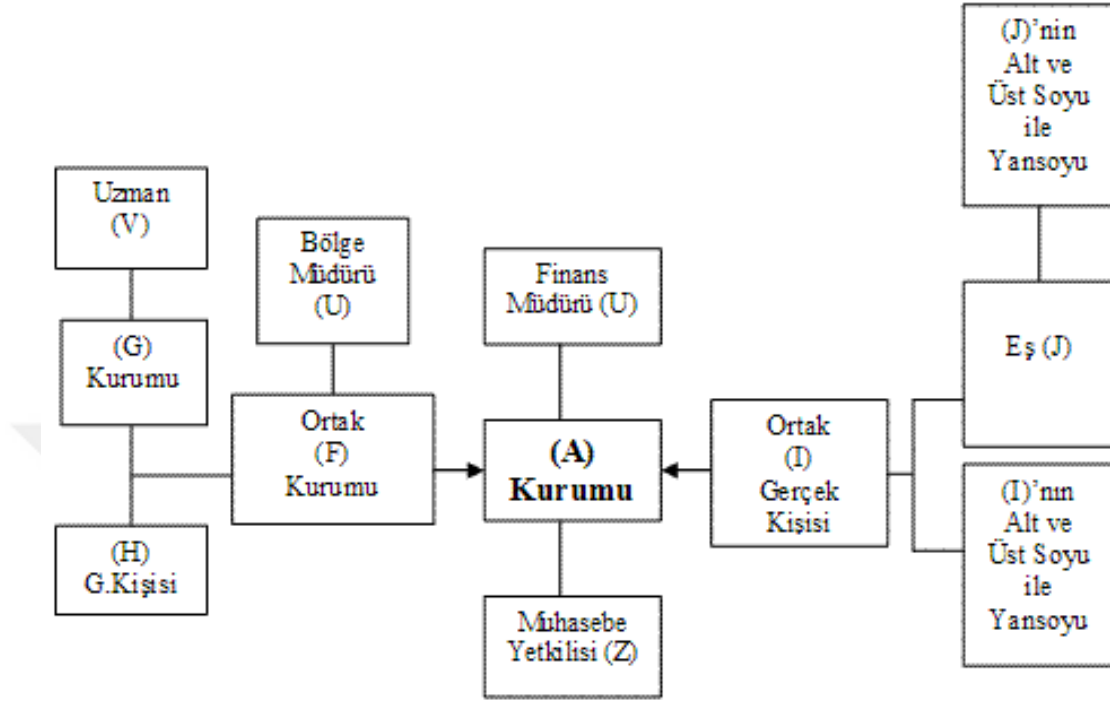
"331"- "431" hesapların dönem sonu tutarı sıfırsa ve dönem içinde herhangi bir zamanda öz sermayenin üç katını geçmeyecek kadar giriş çıkış işlemi gerçekleşmişse adı anılan söz konusu tablonun bu bölümü kaleme alınmayacak ve ilgili hesaplamalar yazılmayacaktır.

Formun doldurulmasına ilgili kanun ve tebliğlere göre aşağıda ifade edilen başlıklarla neye değinilmek istendiği hususlarına dikkat çekilmeye çalışılmıştır.

### **3.3.1. İlişkili Kişi Tanımı**

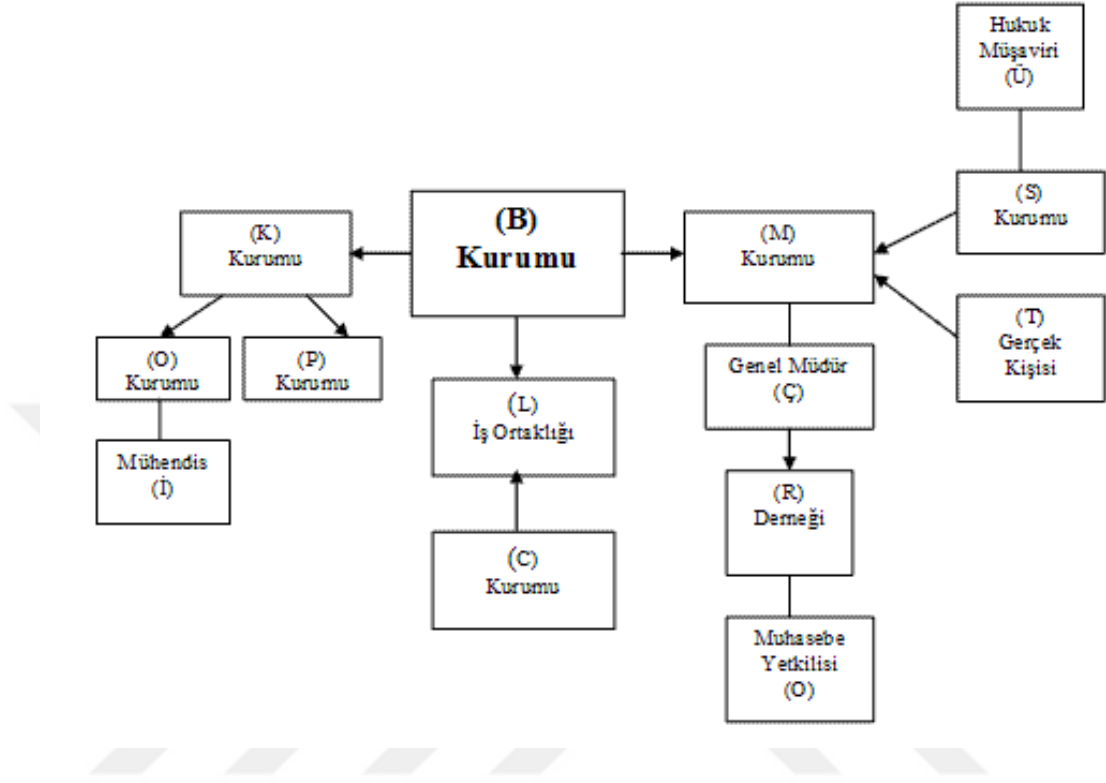
İlişkili Kişi, kurumlar vergisi kanunu ve ilgili tebliğlerinde açıklanmıştır. Buna göre; tam veya dar mükellef kurumların ortaklarını, tam veya dar mükellef kurumların veya Gerçek kişi veya kurum olan ortaklarının ilgili olduğu Gerçek kişi veya tam ve dar mükellef kurumla idare, denetim ve yahut sermaye bakımından doğrudan ve yahut dolaylı yahut etkisi nazarında olan Gerçek kişi ve yahut tam ya da dar mükellef kurumu anlatmaktadır.

**Tablo 9:** Tam Veya Dar Mükellef Kurum Yahut Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi Yahut Kurum Şeması I.



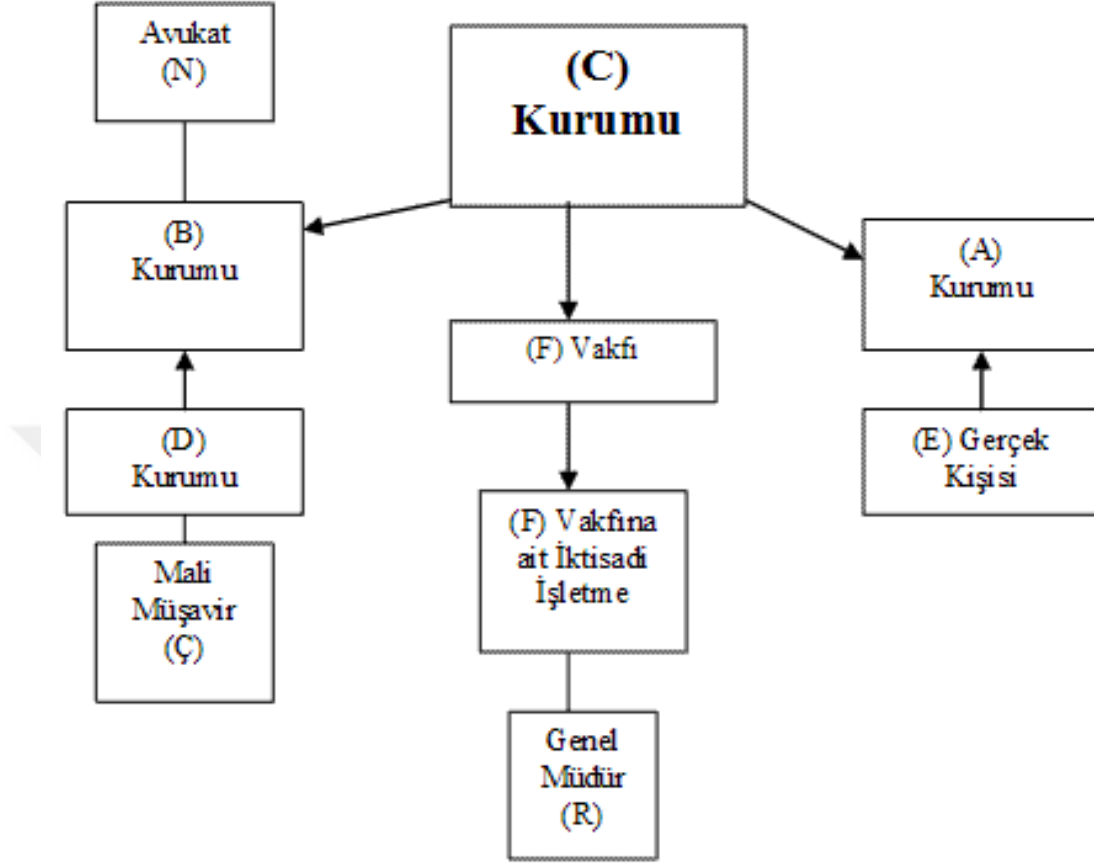
**Kaynak:** Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[15.03.2019]

**Tablo 10:** Tam veya Dar Mükellef Kurum Yahut Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi Yahut Kurum Şeması II.



**Kaynak:** Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[15.03.2019]

**Tablo 11:** Tam veya dar Mükellef Kurum Yahut Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi Yahut Kurum Şeması III.

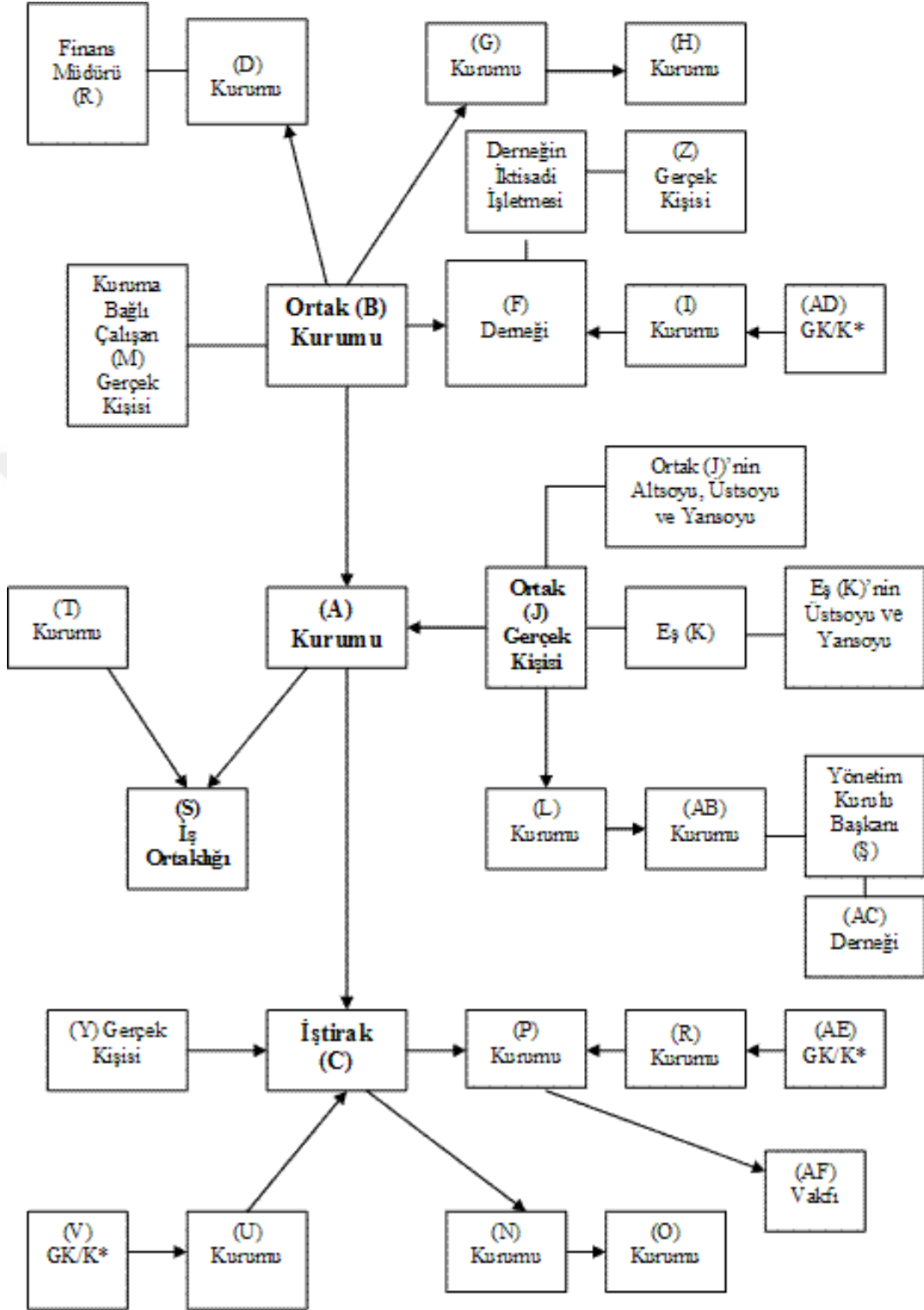


**Kaynak:** Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[15.03.2019]

\* GK/K: Gerçek kişi veya Kurumu

82

**Tablo 13:** Ortaklarla İlişkili Kişi Şeması II.



\* GK/K: Gerçek kişi veya kurum

**Kaynak:** Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[15.03.2019]

Ortakların eşleri, ortakların yahut eşlerin üstsoyu yahut altsoyla üçüncü derece kadar üçüncü derece de dahil yansoy hısımları ve dahi kayın hısımları ilişkili kişi sayılmaktadır.

### **3.3.2. Formun Tevdi Zamanı**

Özel hesap dönemi kullanmaya yani normal hesap yılı kullanan kurumlar vergisi mükellefleri cari yılda ilişkili kişilerle meydana getirdikleri mal yahut hizmet alımı yahut da satımı işlemi ve alınan borç para mevcudiyeti hallerinde tesis ettikleri şeylerle alakalı kurum beyannamesinin ekleri arasında hesap döneminin bitimini takip eden ayın başından başlayarak dördüncü ayın en geç 25'nci günü sonuna kadar elektronik ortamda düzenlenen beyanname eklerinde doldurularak ilgili mal müdürlüğü yahut vergi dairesi müdürlüğüne verilmek zoruridir<sup>81</sup>.

### **3.3.3. Emsallere Uygunluk İlkesi**

İlişkili kişi ile meydana gelen mal yahut hizmet alımına ve ya satımına konu edilen fiyat yahut bedelin, mevcut ilişkilerinde buna benzer bir ilişkinin varlığından söz edilmemesi halinde meydana gelecek fiyat yahut bedele uygunluğunu ifade etmektedir<sup>82</sup>.

### **3.3.4. Emsallere Uygunluk İlkesinde Tercih Edilen Yolun İfasında Firmalardan Talep Edilecek Belgeler**

Söz konusu işlemde belirlenen fiyat yahut bedellere ait hesaplamalara kayıtlar, cetveller ve dahi belgeler delil olup doğruluğunu tevdi edici dokümanlar olarak zaman aşımı süresi dikkate alınarak muhafaza edilmesi şarttır. Bundan mütevellit, adı anılan yöntemin seçime konu edilme gerekçesini ortaya koyan en dikkate dair hususlar bu hesaplamalarda ve dokümanlarda mevcudiyetini muhafaza ettiğinden, seçilen yöntem ve bu metodun ifa edilmesine dair tüm hesaplamalar dair dokümanlar detaylı bir şekilde muhafaza edilerek zaman aşımı süresi dikkate alınarak korunmalıdır<sup>83</sup>.

---

<sup>81</sup> Biçer, s. 326.

<sup>82</sup> Biçer, s. 327.

<sup>83</sup> Biçer, s. 328.

### 3.3.5. İlişkili Kişilerle İda Edilen Eylemlerle Alakalı Düzenlenecek Belgeler

Büyük Mükellefler VD. Başkanlığı uhdesinde işlem gören mükelleflerle serbest bölgelerde faaliyetini sürdüren tam ve dar kurumlar vergisi mükellefleri haricinde kalan tam ve dar kurumlar vergisi mükellefleri ilişkili kişiler dahilinde ortaya konan yurtiçi işlemler; gelir vergisi mükellefleri bakımından da ilişkili kişilerle meydana getirdikleri yurt içi ve dahi yurt dışı işlemlerine konu olan ve aşağıda yer verilen bilgilerin ve belgelerin, idarece talep edilmesi halinde, İdare`ye yahut vergi incelemesi söz konusu ise işlem yapmaya yetkili olan memurlara ibrazı zorunludur. (Başka şekilde ifade edecek olursak; “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu” ‘na konu edilmeyen işlem neler ise anılan bilgilerin ve belgelerin hazır bulundurulması zaruridir)<sup>84</sup>.

Bahse konu edilen bilgiler ve dökümanlar aşağıdaki gibidir:

- ❖ Tam ve dar kurum mükellefe ait faaliyetin tanımı ve organizasyon şekli (merkez, imalathane, şube, showroom) ve dahi ortakları, sermaye şekli ve işlemlerine konu sektör, finansal ve hukuki geçmiş ve bu hususta asgari bilgi, ilişkili kişilerin kanunlarda ve ikincil mevzuatta tanımlandığı şekliyle tanımı (vergi no, adres, telefon vb.) bu kişiler arasındaki gayrimenkul ve sahiplik ilişkisine ait veriler,
- ❖ Yüklenilen işlevleri, sahipliği bulunan riskleri ve kullanılan varlıklar dahil azami bilgiler,
- ❖ İlgili hesap dönemine ilişkin ürünlerin fiyat listesi,
- ❖ İlgili hesap dönemine ilişkin üretim maliyetleri,
- ❖ İlgili hesap dönemine içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle meydana gelen işlemlerin miktar ve fatura, ödeme tahsil dekont ve diğer ispat edici belgeleri,
- ❖ İlgili hesap dönemi içerisinde ilişkili kişilerle düzenlenen sözleşmelerin tamamının suretleri<sup>85</sup>,

---

<sup>84</sup> Biçer, s. 329.

<sup>85</sup> Biçer, s. 330.



- ❖ İlişkili kişiler tarafından ayrı muhasebe standartları ve metotları kullanılıyorsa buna dair açıklama,
- ❖ Gayri maddi varlıkların mülkiyeti ve dahi iktisap edilen yahut tevdi edilen gayri maddi hak ödeme tutarlarına dair veri,
- ❖ Mevcut transfer fiyatlandırması metodunun seçilme nedeni ve uygulanması hususuna dair veri ve dokümanlar,
- ❖ Emsallere uygun fiyat yahut kâr marj saptanması için yapılan hesaplama ve varsayımlara dair detaylı veriler,
- ❖ Şayet emsal fiyat aralığı bulunmuşsa, buna ilişkin tespitte yararlanılan metot,
- ❖ Emsal fiyatın bulunması için lazım gelen başka dokümanlar.

Kamu idaresi gerekli gördüğü durumlarda tam ve dar mükelleften ayrıca bilgi ve belge talebinde bulunma hakkına sahiptir. Adı anılan bilgi ve belgelerin bir başka dilde kaleme alınmış olmaları durumunda, söz konusu bilgi ve belgelerin Türkçe tercümelerinin sunulması önem arz eder ve zaruridir.

### **3.3.6. Kamu Zararı İlkesi**

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre tam mükellef kurumlar ile yine Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yabancı kurumların Türkiye'de mevcut olan firmasının kendi arasında meydana getirdikleri yurtiçi işlemleri sebebiyle kazancın örtülünce dağıtıldığı hususunda kabul edilebilirliği kamu zararının meydana gelmesi zorunludur<sup>86</sup>. Kamu zararlarından maksat, emsal işlemlere uygun ilkeye aykırı şekilde belirlenen fiyat ve tutarları sebebiyle söz konusu olanlara salınması ve tahakkuk ettirilme zaruri olan tüm vergiler kümülesinden eksik yahut sonra tahakkuk ettiriliş olmasıdır.

### **3.3.7. İlişkili İşlem Olup Kamu Zararı Olmaması Hali**

Söz konusu işlemin varlığı dikkate alınmaksızın zaruri olarak formunda yer verilmesi şarttır.

---

<sup>86</sup> <http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/491.pdf> (29.05.2019).

### **3.3.8. Topluluk Dahilinde Bulunan Şirketlerde Hizmet Tedariklerinde Emsallere Uygun Tutarın Belirlenmesinde Başvurulabilecek Yollar**

Türk Ticaret Kanunu'nda tanımı yapılan topluluk şirketlerinin<sup>87</sup> topluluk arasındaki hizmetlerin fiyat tespitinde “*Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi*” ve yahut “*Maliyet Artı Yöntemi*” nin ifası öteki seçeneklere yeğlenebilir<sup>88</sup>.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi için şunlar söylenebilir. Söz konusu hizmeti alan tarafın iştigal ettiği sektördeki ilişkisiz firmalar arasında karşılaştırılabilir durumdaki diğer bir hizmet için işlem olduğu hallerde ifa edilebilir.

Örneklenirse, finans, adli, yahut elektronik alanında ifa edilen hizmetlerde adı anılan yöntem işletilebilecektir.

Lakin, karşılaştırılabilir mevcut fiyat var olmadığı hallerde “*Maliyet Artı Yöntemi*” nin uygulanması doğru olacaktır<sup>89</sup>. İlgili metodun ifa edilmesinde, kontrolündeki ve kontrolü dışındaki irdelendiğinde işlemler arasında maliyet bazının farklı olmaması zaruridir.

Ayrıca, karşılaştırılabilir fiyat metodunun yahut maliyet artı metodunun ifasının imkan dahilinde olmadığı hallerde, diğer yöntemlerin kullanılması sakınca bulunmamaktadır.

Yöntemlerin kullanılması sırasında topluluk şirketine üye şirketlerin arasında bir işlev analizi meydana getirilmesi izahtan varestedir.

### **3.3.9. Serbest Bölgeler Ve Teknoparkda İşFaaliyet Gösteren Ve Kurumlar Vergisi İstisnasından Yararlanan Kurumların Ek 2 Formu Vermek Zorunluluğu**

Serbest bölgelerde ve teknoparklarda varlığını sürdüren kurumlar asgari şartlar dahilinde kurumlar vergisi istisnalarından yararlandırılmakta olsa da elde ettikleri kazanç sonucunda dağıtımına konu ettiği karı kâr payları stopaja tabi tutulmaktadır.

Diğer taraftan, serbest bölgelerde iştigal konularında fiiliyatlarını sürdüren kurumlar vergisi mükellefleri, Türkiye’de bulunan ilişkili kişiler ile yapageldikleri

<sup>87</sup> **Türk Ticaret Kanunu Madde 195**, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[15.03.2019].

<sup>88</sup> Biçer, s. 335.

<sup>89</sup> <http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/491.pdf> (29.05.2019).

faaliyetler (yurtiçi ilişkili işlem) için 01.01.2008 tarihinden başlayarak transfer fiyatlandırması belgelendirme raporunu hazırlamak zorundadırlar.

### **3.3.10. Tam veya Dar Mükellef Kurumun, Serbest Bölgelerde Yeralan Şube ve Yurtiçi olmayan Şubeleri İçin Formu Düzenleme Sorumluluğu**

Türkiye’de kurulmuş ve faaliyetini sürdüren kurumlar vergisi mükellefleri serbest bölgelerde yer alan şubelerine ait ve yurt dışı şubelerine ait ayrıca yıllık transfer fiyatlandırması raporunu hazırlamakla ve doğal olarak Ek 2 formu doldurmakla yükümlü değildir.

Serbest bölgede bulunan şube ile yurt dışı şubesine mal satışlarıyla serbest bölgede bulunan şube üzerinden ve yurt dışı şube üzerinden mal alımları “II – İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler” tablosunda ilgili kısım olan alım satım sütununda izah edilecek ve kaleme alınması izahtan varestedir.

Serbest bölgede bulunan şubeye ait olan ve yurt dışı şubeye ait olan Türkiye’de bulunan ana merkeziyle yaptığı ticaret ana merkezin ortaya koyacağı yıllık transfer fiyatlandırması raporu ile analiz edilip incelenecek ve sonuçlandırılacaktır. Serbest bölgede bulunan şube ile yabancı şube Türkiye’de bulunan ana merkezle olan ticaretini Ek 2 formu ile beyan yükümlülüğü merkezde bulunan firmaya ait olup onlarca ifa edilmesi ve edimin yerine getirilmesi gerekmektedir.

### **3.3.11. Gelirleri KVK ‘dan İstisna Yatırım Fonlarının Form Düzenleme Şartı**

Kabul görmüş şey firmanın kazançlarının kurumlar vergisi kanunundan madde 5 de açıklanan hükümler dahilinde istisna edilmişse bile<sup>90</sup> mükelleflerce ilgili belgelerin düzenlenmesi kanuni bir zorunluluktur. Lakin Ek 2 Formunda beyan edilmesi istenen üç farklı işlemlere dair hiçbir işleme konu hesap dönemi içinde meydana gelmemişse yatırım fonunun Ek 2 Formu düzenlemesi söz konusu olmayacaktır.

---

<sup>90</sup> **Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 5**, Erişim Tarihi:[11.04.2019].

### **3.3.12. Firma Personeline yada Paydaşlara Yapılan Ücret ile Huzur Hakkı Ödemelerinin Formda Gösterilmesi**

“1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği” nin 3.1.1. bölümünde yer verilen hususlar ışığında, sermaye yahut kâr payı oranı farketmeksizin kurumlara ait hisse sahibi Gerçek kişi ortağın “İlişkili kişi” olarak adlandırıldıkları için kurumca Gerçek kişi ortağa ödenen ücretlerin ilgili belge ve forma taşınması ve beyana konu edilerek kaleme alınması lazımdır.

Kurumun “ortak” durumunda olmayan personeli de, ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmekte olsa da personeller için “1 seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği” nin 3.1.2. Bölümünde yer verilen ve izah edilenlere göre, Kurumca işçi-işveren ilişkisi dahilinde personeline tevdi edilen ücretler EK 2 Formuna dahil edimeyerek yazılmayacaktır. Fakat firmayla personeli arasında istihdam haricine ilişki vb. şeyler mevcutsa bu eylemler için söz konusu bedeller Ek 2 Formunda kaleme alınarak yazılacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu’nda ücretin tanımı yapılmış ve huzur hakkı da sayılmıştır. Lakin, istihdam ilişkisine dayanan ücret niteliği taşımadığından üzerinden sigorta primi kesilmemektedir. Bundan mütevellit yönetim kurulu üyeleri için üyelere verilen huzur hakkı ücretleri Ek 2 Formunda bildirilmeyeblir lakin, söz konusu ödeme özünde işçi-işveren ilişkisinden kaynaklanmadığı için formda beyan edişmesi ziyadesiyle güzel olacaktır.

### **3.3.13. Paydaşlara Ödenen Kâr Paylarının Formda Gösterilmesi**

Kurum ortaklarına verilen kâr payı tediyeleyeri ilgili belgede sayılan beyanı zorunlu ilişkili şeyler olmadığından bildirimde bulunmamaktadır.

### **3.3.14. Yabancı Para Türünden Borçlanmada Hissedar Ve Hissedarla İlişkili Kişiden Elde Edilen Kredilerin En Fazlaya Çıktığı Zamandaki Kümüle Bakiyenin Belirlenmesinde Kur Farkının Değerlendirilmesi**

Ortak ve ortakla alakalı kişilerden elde edilen döviz borçların en fazla olduğu zamandaki kümüle tutar tespit olunmaya inilirken borca ait alış zamanında bulunan

geçerli döviz kurunun kullanılması böylece akabinde çok sonra meydana gelen olan kur farklarının nazırı dikkate behis edilmemesi luzum gelir.

### **3.3.15. Kanun Gereği İlişkisi Olunan Firmadan Uhdeye Çekilen Fakat Nakit Yada Hesaben Faiz Tahakkuk Ettirilmeyen Kredinin Formda Gösterilmesi**

Alakalı kişilerden tahsil edilen krediye ait hiçbir faiz ödemesi ifa edilmemişse de bu kredinin hesap döneminin son günü itibariyle firma bilançosunda bir miktar dah bakiyesi mevcutsa borçlanmanın mevcudatı “*Mali İşlemler*” kısmında “*Ödünç Para / Kredi-Faiz*” kısımlarının alıma dair bölümünün solundaki satırında kaleme alınacaktır. Eğer tek lira dahi faiz ödemesi gerçekleşmediğinden mütevellit alım sütununun sağda bulunan kısmıysa boş bırakılacaktır.

### **3.3.16. Masraf Yansıtmalarının EK 2 Formunda Bildirilmesi**

Firma dışından edinilen hizmetler için, ilişkili kişiye/kuruma işleme konu herhangi kâr payı konulmadan olduğu gibi fatura edilmesi halinde meydana gelen masraf yansıtma işlemleri dahi beyan edilmesi hususu dikkate değer olup katı hükümdür.

Gider yansıtma faturası kendi şirketimize düzenlenmişse Alım sütununda, mükellef firma ilişkili kuruluşuna gider yansıtma faturası düzenlemiş ise Satım sütununda belirtilen kısımda yer verilmeli ve yazılmalıdır.

Dışarıdan sağlanmış olan hizmetin doğrudan maliyetiyle alakalı olan firmaya yansıtıldığı gider faturasının transfer fiyatlandırması yönteminin “maliyet artı” metodu adıyla tanımlanması uygun olacaktır.

### **3.3.17. Sermaye Zayii Ve Borca Batıklık Fiilinde Paydaşların Firmaya Tevdi Ettiği Zarar Telafi Fonlarının Belgede Gösterilmesi**

Şayet hissedarlar zarar telafi fonunun (“tamamlama akçesi”) mevcutta yürürlükteki Türk Ticaret Kanunu Madde 376 kapsamında Genel Kurul Kararıyla teknik iflas kurtulabilmek için sermayenin tamamlanabilmesi amacıyla koymuşsa, söz konusu fon borç niteliğinde olmadığından ve dahi bir mal teslimi yada hizmet ifasıyla

da ilintili olmadığından zarar telafi fonunun ilgili formunun uhdesine alınmaması uygundur.

### **3.3.18. Emtea Alışlarıyla Alakalı Çeşitli Primler Ve Çeşitli İadelerin Belgede Gösterilmesi**

Alıma ve satıma konu kısımlarında iadeler, iskontolar ve dahi diğer indirim çıkarılarak net tutar kaleme alınacaktır.

Ciro prim faturasının da işlemlere konu cari yıl içerisinde düzenlenmesi halinde forma netleştirilerek taşınması gerekmektedir. İadeler içinde benzer kural geçerli olup bu şekilde işlem tesis edilmesi uygundur.

Ciro prim faturalarının ilişkili firmadan temin ediliyor yada ilişkili firmaya düzenleniyorsa formda “Hizmetler - Diğer” kısmında beyan edilmelidir.

### **3.3.19. Yurtiçi Dışındaki İlişkili Kişilerden Emtia Alımında “Debit Note” / “Credit Note” Şekliyle İfa Edilen Düzeltmeler**

Transfer fiyatlandırma politikasına uyumlaşmak güdümüyle yurtdışı alakalı işlem söz konusu ise (mesela yurtdışında alakalı firmadan ticari mal iktisap edip Türkiye’de elden çıkarılıyorsa) cari dönemde yurtdışı ilişkili firmaca “debit note” ya da “credit note” işlem tesisi yapıldığında, “debit note” bedelinin mal alım bedeline ilave edilmesi<sup>91</sup>, credit note söz konusuysa ilgili bedelin de mal alım bedelinde çıkarılması ve dahi alım bedellerinin net şekilde Ek 2 formunda belirtilmesi en doğru uygulama şeklidir.

### **3.3.20. Özsermayenin negatif olması halinde Özsermaye Tutarının Tespiti**

Elektronik kurumlar vergisi beyannameleri işleme konulup tamamlanırken ve gerekli veriler girilirken negatif (-) işareti uygulanmadığından mütevellit özsermayenin eksi olması durumlarında Tablo V de bulunan ilgili yere “0” (sıfır) şeklinde bir işlem tesis edilerek doldurulabilir.

---

<sup>91</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 19.02.2015 tarih ve 39044742-KDV.1-293 sayılı özelgesi

### **3.3.21. Avanslar Örtülü Sermaye Kapsamında Değerlendirilmesi**

Tebliğ’de bulunan bu kısım az önce etraflıca değinilen ve anlatılanlarla avansında örtülü sermaye kapsamında ele alınarak değerlendirilmesi zarureti hasıl olmakta olup bu husus ayrıca önem arz etmektedir.

### **3.3.22. Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Dökümantasyon Sorumlulukları**

Transfer fiyatlandırması hakkında ki yasa ve ikincil mevzuatta belirtildiği üzere, olaya dair iki şekilde doküman hazırlama mevcudiyeti zorunludur. Birincisi, işlem tesisimize esas teşkil eden bağlı bulunduğumuz mal müdürlüğü yahut vergi dairesince kurumlar vergisi beyannamesi eklerinde yer verilmesi zaruri olan transfer fiyatlandırması formu; ötekiyse beyannamelerin tevdi edildiği tarihi izleyen günden sonra hazır bulundurularak suretiyle muhafaza etmemiz lazım gelen yıllık transfer fiyatlandırma raporu olarak adlandırılmaktadır.

### **3.3.23. Transfer Fiyatlandırması Raporunu Hazırlaması Gereken Şirketler ve Zamanı**

Konumuzla alakalı olan kurumlar ilişkili kişiyle işlemleri hali hazırda bulunan kurumlar vergisi mükellefi, yıllık transfer fiyatlandırması raporunu hazırlamakla mükelleftir.

Bundan mütevellit;

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nda işlem gören mükellefin ilişkili kişiyle işlem tesis ettiği yurtiçi ve yurtdışı ticareti ile serbest bölgede yer alan ilişkili kişi ile yaptığı tüm iş ve işlemler

Diğer kurumlar vergisi mükellefinin ilişkili kişi ile meydana getirdikleri yurtdışı işlemi ile serbest bölgede yer alan ilişkili kişi ile meydana getirdiği iş ve işlemler

Serbest bölgede faaliyeti sürdüren kurumlar vergisi mükellefininse ilişkili kişi ile aralarında tesis ettikleri yurtiçi ticaretten ötürü rapor hazırlaması ve özel olmayan (normal) hesap döneminde Yıl başını takip eden dördüncü ayın 25 'ine tekabül eden kurumlar vergisi beyannamesinin tevdi edilmesi zamanına kadar hazırlanarak tesis edilmesi ve dahi anılan süre sona erdikten sonraki bir zamanda arzu edilmesi halinde idareye yahut vergi incelemesi yapma yetkisine haiz devlet memurlarına ibraz edilmesi zaruridir. Hem genel hem de elektronik tebligat hükümleri çerçevesinde, yukarıda sayılanlarca ve idare tarafından istenilmesi durumunda raporu 15 gün<sup>92</sup> içinde teslim etmekle mükellef yükümlüdür<sup>93</sup>.

### 3.3.24. Formla Rapor Arasında Eşgüdüm

İlgili kuruma ait olan yıllık transfer fiyatlandırma belgelendirme raporunda (TF Raporu) ilişkili işlem, işlem temelinde tek tek irdelenmekte ve teftiş edilmekte ayrıca her cins ilişkili işlemten ötürü transfer fiyatlandırma metot tespiti sebepleriyle aynı anda, başka alternatif metotlarla karşılaştırılmalı şekilde detaylandırılarak işlem tesis edilmeli ve hazırlanmalıdır. Her yıla ait bildirim konu edilmiş olan Ek 2 Formunun mevcut yıllara ait TF Raporuyla eşgüdüm içinde bulunması zaruridir. Bu eşgüdümün sağlanması amacıyla da TF Raporu hazırlanma çalışmasına mevcut hesap yılı bitmeden evvel yol katetmeye başlanırsa ve hazırlıklardan ötürü kararınca süre ve insan gücü ayrılırsa hataların arındırılması ve işlemlerin doğru tesis ettirilmesi kolaylıkla sağlanacaktır.

TF Raporu hazırlıkları ve ön çalışma meydana getirilirken fonksiyonel ve risk tabanlı araştırmalar sonucunda doğru emsal araştırılmaktadır. TF yöntemi seçilebilmektedir. TF metodunun hangi sebeple ve maksatla seçime konu edildiği ve başka alternatif metotlarla karşılaştırılmalı şekilde etraflıca değinilmelidir. Bu çalışma ve hazırlıkların tamamı, Ek 2 Formunda yer alan "III-Transfer Fiyatlandırmasına Konu Olan İşlemlerde Kullanılan Yöntemler" hanesinin hazırlanarak tamamlanmasına olanak sağlaması ve temel oluşturmasındandır<sup>94</sup>.

<sup>92</sup> **Vergi Usul Kanunu Madde 14 – 15 – 16 – 17 - 18**, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi: [11.04.2019].

<sup>93</sup> **Vergi Usul Kanunu Madde 256**, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[15.09.2019].

<sup>94</sup> Biçer, s380.



### 3.3.25. Raporunun Düzenlenmemesinin Yaptırımları ve Etkileri

İlgili kuruma ait yıllık transfer fiyatlandırma raporu Mali İdare yahut vergi incelemeleri yapma yetkisi bulunanlarca yazı ile talep edilmesine rağmen tevdi etmeyerek idareye ve yetkililerine edimi ifa etmeyen mükellef haklarında Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 nci madde hükmü gereği özel usulsüzlük cezası kesilecek ve tebligata esas teşkil edecektir<sup>95</sup>. Bu konuya ilişkin belirlenmiş başka bir ceza yahut yaptırım bulunmasa da raporun ibraza konu edilmemesi transfer fiyatlandırması hususunda incelemeye alınma olasılığını yükselteceğine değinilirse yanlış olmayacaktır<sup>96</sup>.

### 3.3.26. İlgili Formun Daha Önce Verilmemesi, Eksiklikler Veya Hatalar İle Tevdi Edilmesinin Cezası

Hali hazırda olaya ilişkin transfer fiyatlandırması uygulamasına özel ceza müeyyideleri mevcudiyetinden söz edilemez. “1 seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği”nin<sup>97</sup> Sekizinci bölümlerinde ifade edildiği üzere, ilgili idareye ibrazı zorunlu olan veri ve dokümanları tebliğde belirtilen zamanlarda iletmeyenler için Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) ceza müeyyideleri esas teşkil ettirilerek ilgili yaptırımların uygulamasına geçilecektir<sup>98</sup>.

Bundan ötürü, Ek 2 Formu eksik yada hatalı düzenlenmeye konu edilmişse VUK Madde 352 – II.derece usulsüzlük aralarında yer verilen fiili işlenmiş olduğundan mütevellit 2. derece usulsüzlük cezası düzenlenecektir<sup>99</sup>.

Bir diğer hususa da değinilecek olursa, Ek 2 Formunu tamamen verilmemesi durumunda ilgili mükellef için Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer madde 355<sup>100</sup> birinci fıkrası atfıyla özel usulsüzlük cezası da kesilecektir. Her na kadar özel usulsüzlük cezası kesilse de Ek 2 Formunu verme yükümlülüğü ortdan kalkmamakta ve edimi yerine getirmeyenler için baştan süre tayin edilerek adı anılan formu tamamlayıp

<sup>95</sup> Vergi Usul Kanunu Madde Mükerrer 355, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[15.09.2019].

<sup>96</sup> Vergi Usul Kanunu Madde Mükerrer 355, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[15.09.2019].

<sup>97</sup> 1 seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[25.10.2019].

<sup>98</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber”, Kasım 2010.

<sup>99</sup> Vergi Usul Kanunu Madde 352, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[25.10.2019].

<sup>100</sup> Vergi Usul Kanunu Madde Mükerrer 355, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[25.10.2019].

baştan tevdi etmeleri kanunlar ölçüsünde tebliğ edilebilecektir. Şayet tayin edilen sürede de zorunluluk ilgili mükellef tarafından tamamlanmaz ise özel usulsüzlük cezası bir kat arttırılarak tekrar uygulanacaktır.

Açılana usulsüzlük cezaları mükellef nezdinde önem arz etmeyecek kadar az olsa da esas ceza yaptırımlarına Ek 2 Formu verilmemesinden ötürü mükellefin vergi incelemesine sevkine sebebiyet verme olasılığının son derece yüksek olmasıdır. Böyle bir durumda tespit edilecek hatalardan ötürü transfer fiyatlandırmasıyla örtülü kazanç aktarımı sonucuna varılması halinde ek vergi ve vergi zıyaı cezası tarhiyatları söz konusu olacağı izahtan varestedir. Mükellefin her ne kadar ihtilaftan ötürü vergi davası açma hakkı olsa da istenmeyecek bir durum olup, Ek 2 Formu doldurmaktan çok daha meşakkatli bir süreç olduğu aşıkardır. Vergi dairesine yahut mal müdürlüğüne tevdi edilmesi için harcanacak işgücü ve maddi masrafların ziyadesiyle üzerinde olacağına değinmek abesle iştigal olmayacaktır.

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Transfer fiyatlandırması kavramı, geçmişten günümüze kadar sürekli gelişim göstermiştir. Öncelikle bir yönetim konusundan ibaret olan kavram, işletmelerin giderek büyümesi ile önemli bir vergi hukuku konusu haline gelmiş, yerel düzeyde olan bu gelişim zamanla uluslararası alanda da kendini göstermeye başlamıştır. Uluslararası şirketler için vergi planlaması tekniği olarak ifade edilen transfer fiyatlandırması, vergi idareleri tarafından vergiden kaçınma aracı olarak algılanmıştır. Başta ABD olmak üzere OECD üyesi ülkeler ve diğer gelişmiş ülkeler vergi tabanlarının aşınmasını önlemek amacıyla transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemeler yapmışlardır. Türkiye’de transfer fiyatlandırması kavramı, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile mevzuattaki yerini geç de olsa almıştır. Kanunun 13. maddesinde, “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” başlığı altında yapılan düzenlemeler OECD düzenlemeleri esas alınarak yapılmıştır. Bu düzenlemeler ışığında çağdaş ülkeler ile birlikte çok uluslu şirketler ile mücadele edilebilecek seviyeye gelinmiş ve bilgi akışı ve yöntemlerin birlikte değerlendirilmesi ile globalleşen dünyada çağdaş bir zeminde konu uygulama alanı bulabilmiştir. Özellikle dev bütçeye sahip çokuluslu şirketlerin operasyonlarını birden fazla ülkede devam ettirmeleri ve bunlardan hangi ülkede esas faaliyet konusunun devam ettirildiği ve karın hangi ülkede vergileneceği ülkeler açısından da rekabet unsuru haline getirilmiştir. Tüm bu parametreler dikkate alındığında konunun uygulamasının sağlam bir zemine oturmasının çok güç olduğu ve her ülkenin kendi hazinesini mamur etmek için çalışma yürüttüğü de izahtan varestedir.

Açıklanan bu husus ülkeler açısından büyük önem arz etmektedir. Benzer operasyonun yerel firmaların iştirakleri, bağlı ortaklıkları ve ilişkili kişileri ile de olduğu su götürmez bir gerçektir. Ülkemizde kurumlar vergisi ve diğer kanunlardan kaynaklanan çok fazla teşvik, vergi istisnası ve indirimler olduğu gibi vergi kanunlarının uygulama alanları bakımından farklı oranların da uygulanması bu konunun ciddi olarak ele alındığı ve bir vergi planlaması müessesesi olarak masaya yatırıldığı, firmalar tarafından bu hususta ciddi muvazaalı işlemlerin yapıldığı da kabul edilen bir gerçektir.

Kanun koyucu gücünü kullanarak hazine zararının doğup doğmadığı hususunu öncelikli ele alarak konuya yaklaşmış ve burada hazinenin net vergi tahsilatından bir

zayı söz konusu değilse diğer parametreler ve kişiler bazında değerlendirmeye tabi tutmamaya gayret göstermiş ve uygulama alanının daraltılması ve kamuya gereksiz bir iş yükü çıkarılmamasına gayret emiştir. Aynı şekilde mükellefler açısından da bu noktada bir kolaylık sağlanmış ve mevzuatın karmaşık dünyasında kanunlara nüfus edememekten kaynaklı bir vergi zıya ile karşılaşılmasına özen gösterilmiştir.

Burada üçüncü şahısların hak ve edinimleri anlamında bir kaybın varlığının olduğu aşikâr olup özellikle küçük yatırımcının mağduriyet yaşamaması açısından transfer fiyatlandırmasının mevzuatımızda ki düzenlemelerinden hazine zararı açısından tek başına irdelenmesi kanunun vergisel açıdan ele alındığının somut bir delili olup diğer hususlarda kişilerin birbirleri ile olan hukukundan kaynakların haklarının korunmaya devam etmesi açısından, diğer kanunlar ve bağımsız denetim müessesesi ile bunun sağlanacağı da unutulmamalı ve düzenlemelerin diğer kanunların uygulamasını ikinci plana atacak işlemlere yer vermemeye özen göstermesi önem arz etmektedir.

Özellikle çok uluslu şirketlerden; pek çok ülkede operasyon yapan şirketlerin bu konuya bir vergi planlaması olarak yaklaşması ile yerel firmalarda bu konu da dev firmaları takip etmeye başlamıştır. Bu konuda Hazine ve Maliye Bakanlığı'nda konunun sadece vergi müfettişleri ve diğer inceleme birimleri vasıtası ile takibinin yanında elektronik ortamda doldurulması gereken belgeler, formlar ve düzenlenmesi zorunlu olan raporlar ile zapturapt altına alınmaya çalışıldığı da yapılan düzenlemelerden görülmektedir. Bu konuda çok somut adımlar atılmış ve özellikle sadece bu hususta incelemeler yapan bir birim kurulmuş olup vergi müfettişleri kurumların bu hususta hazinenin zarara uğrayıp uğramadığını teftiş etmektedirler.

İlişkili kişi kavramının özellikle topluluğumuzda nepotizm ve kronizm kavramlarının güçlü olması, ticaretin iç içe girmesi, vergi kanunlarının uygulanabilirliğinin vergi afları ile ciddi erozyonlara uğratılması, dolaylı vergilerin doğrudan vergilerden daha çok uygulama alanı bulması ve bütçe vergi gelirlerinin giderek doğrudan vergilerden dolaylı vergilere doğru evrilmesi ve vergi mükellerinde vergi kültürünün oluşmasında birkaç yılda bir çıkan af veya taksitlendirme, yapılandırma kanunlarının olumsuz etkileri topluca değerlendirilmelidir. Ayrıca öteden beri süregelen ve devam eden Avrupa Birliği uyum yasaları ve entegre olunmaya çalışılan OECD uygulamaları çevresinde şekillenmiş uygulamalar kendisini

günden güne daha çok göstermeye başlamıştır. Yasalarda yapılan bu düzenlemelerin mükelleflerin vergi giderlerinde yarattığı artışın etkisi ile şirketler doğrudan işlemlerinde çoğu zaman muvazaalı işlemlere yönelebilenken çoğu firmalar da bakanlıkla ön anlaşmalar yaparak vergi risklerini minimize etmeye gayret göstermişlerdir. Vergiye gönüllü uyum aşamasında idare oldukça yapıcı uygulamaları gündemine almıştır. Transfer Fiyatlandırmasına konu işlemleri hakkında bilgi veren, ilgili formları elektronik ortamda düzenleyen ve kanuni zorunluluk olan raporları hazırlayan firmalara ileride karşılaşacakları hatalı işlemler sonucunda salınacak vergiler ile kesilecek cezalarda indirimler uygulama hususunda kanun maddeleri getirmişler ve gönüllü uyumu karşılık vererek çalışan mükelleflere karşı idare, yapıcı olmaya gayret etmektedir. Aksi şekilde davranan firmalara ise bu konuda bir avantaj sağlanması söz konusu dahi değildir. Bu doğru bir yaklaşımdır.

Karşılaştırılabilir fiyat yönteminde, globalleşen dünya ticaretinde karmaşık ilişkiler ve fiyatın oluşmasına etki eden pek çok faktörün bulunması bu yöntemin ilk tercih edilen doğru yöntem olmaktan uzaklaşmasına sebep olmaktadır. İdare açısından ilk tercih edilen bu yöntemi kullanmayan mükellefler idare tarafından kolaylıkla eleştirilmektedir ve mükellefler açısından da izahı zor bir duruma düşülmesine sebebiyet verebilmektedir.

Maliyet artı yönteminde yöntemin kullanımında maliyetin oluşmasına etki eden faktörler konusunda uluslararası bir ortak yaklaşım söz konusu değildir. Emsale konu olan firmanın maliyetine dahil ettiği unsurlar çok önem arz etmekte olup tespiti kolay değildir. Bu sebeple kar oranının tespiti farklılık gösterebilir ve neticenin güvenilirliğine şüphe düşmektedir.

Yeniden satış fiyatı yöntemine getirilebilecek eleştirilerin başında ilişkili şirketlerin arasındaki işlemlerle ilişkisiz şirketlerin arasındaki işlemlerde pazarlama ve dağıtım giderleri gibi giderlerin mevcudiyeti sonucunda güvenilir sonuçlar vermemesidir.

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin topluluk şirketleri ile işlemlerinde kullanılmama sebepleriye şöyle sıralanabilir.

- ❖ Geleneksel işlem yöntemlerinin önceliği,
- ❖ Brüt kâra dair kabul edilebilir doğrulukta verinin mevcudiyeti,

- ❖ Net kar marjları dair kabul edilebilir verinin mevcudiyetinin yokluğu,
- ❖ Karşılaştırılabilirlik düzeltmesinin uygulanamaması,
- ❖ Sınırlı bir karşılaştırılabilirliğin mevcudiyeti,
- ❖ Faaliyet giderlerinin tasniflenmesindeki farklı yaklaşımlar

Türkiye’de topluluk şirketlerinin kendileri arasında ki hizmetlere dair tertip edilen mevzuat OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi’ne ait özettir. Bu şekilde, topluluk şirketlerinin kendi aralarındaki işlemlere ilişkin işlemlerin emsallere uygun ifa edilmesi dile getirilmiştir.

Türkiye’de yer alan transfer fiyatlandırması mevzuatı genel prensipleri global düzenlemelerle eşgüdümlüdür. Fakat ekonomik ve kültürel iş anlayışımıza ve ayrıntılara dair uygulamalar için temel işlemlere dair yeteri kadar tertip yeralmamaktadır.

Mükelleflerle kamu idaresini karşı karşıya getiren hususlardan birisi de soyut kavramlardan olan hizmet tanımının uygulamadaki sübjektif konulara dair mevcudiyetinin açıklığa kavuşturulmamasıdır. Vergiye dair incelemelerde sıklıkla hizmetin gerçekten verilip verilmediği ve hizmetin ifa edildiği ilişkili kişinin ihtiyacına binaen doğruluğunun tevsik edilmesi talepleri ile idare ve mükellef karşı karşıya kalabilmektedir. Bu ihtilafları gidermek için idare tarafından rehber hazırlanması yahut sirküler yolu ile düzenlemelere açıklıklar getirilmesi bu hususta da kanun koyucunun tanıdığı hakları daraltıcı ve mükellefle idareyi mahkemeye taşıyacak düzenlemelerden ve hak gasplarından da kaçınılmasına özen gösterilmesi gerekmektedir.

Ayrıca emsallere uygunluğun tespitine dair zorluklar yaşanabilmektedir. Hizmet işlemleri genellikle topluluk şirketlerinin kendi aralarında ifa edildiğinden iç emsal sağlıklı bir hal almaktadır. Bu konuda ilerleyen teknoloji de göz önüne alınarak ortak bir veri tabanının kamu idaresi tarafından oluşturulması pek çok ihtilafı ortadan kaldıracığı gibi muvazaalı işlemlerin de önüne geçecektir.

Türkiye’de göreceli olarak uygulamanın yeni olmasından mütevellit, transfer fiyatlandırmasına dair pek çok sorun iş hayatımızda kendini hissettirmektedir. Söz konusu sorunların ve dikkat çeken durumların, tarafların yanı sıra oldukça geniş bir kitleye etkisi mevcuttur. Tarafların karşılaşabileceği veya yüz yüze geldiği başlıca konuları şöylece ele alabiliriz.

- ❖ KDV'nin amacında OECD'ye gönderme yapmasına rağmen OECD'nin yeni düzenlemelerine ve revizyonlarına adaptasyondaki gecikmeler ve bundan mütevellit mevzuatın olması gereken düzenleme ve revizyonları güncel takip edememesi,
- ❖ Karşılıklı anlaşma usulü sureci uygulamasında kamu kurumunun gönülsüz davranışlar sergileyerek isteksizlik izlenimi ve tüm anlaşmalarda mevcut olan söz konusu müessese yeteri kadar uygulanabilir olmaması,
- ❖ Evrakların tasniflenerek rapora bağlanması ve vergi incelemelerinde olası karşılaşılabilecek bazı aksaklıkları giderememesi (Örneğin: Önemlilik eşiği veya ilişiklilik eşiği adıyla anılan bazı müesseselerin yokluğu),
- ❖ Mevzuatın karışıklığı sonucu diğer vergi müesseselerinden daha fazla vergi ihtilafına yol açabilme ihtimalinin yüksekliği,
- ❖ Vergi incelemesinde “emsal” bulmakta yaşanan sorunlar,
- ❖ “Gizli emsal” kavramının incelemelerde ve yargıda değerlendirilmesinde farklı yaklaşımlar ve ticari sır, vergi mahremiyeti ve savunma hakkı kapsamında konunun farklı değerlendirmelere tabi tutulması,
- ❖ “İspat yükü” hususunun ele alınmasındaki değişik yaklaşımlar ve vergi hukukunda yerleşik bir yaklaşımın oturmamış olması.

## KAYNAKÇA

Aktan, Coşkun Can ve Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural, Altyapı Ekonomisi Altyapı Hizmetlerinde Serbestleşme ve Özelleştirme, İstanbul, Seçkin Yayınevi.

Aktaş, Mehmet. **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2004, s. 73.

Altunsabak, Murat. “Şirketlerde Temsil Yetkisi Ve Şirket Tüzel Kişiliğinden Tahsil Edilemeyen Vergi Borçlarından Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları” , **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 98, 2010, s.162

Apak, Talha. “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu (Seçilme-Görev-Sorumluluk-Karar Almaİstifa)”, [http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/18\\_34\\_12.pdf](http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/18_34_12.pdf) Erişim Tarihi:[15.08.2019]

Bahar, Cevdet Okan. “Transfer Fiyatlandırması”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, S.232, (Ağustos 2007), s.133

Batun, Mehmet. “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Türkiye”, **Yaklaşım**, Sayı: 196, Nisan 2009, (Çevrimiçi) [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20090414246.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090414246.htm), 22.07.2019.

Bekker, Anuschka. **Transfer Pricing Restructurings Streamlining all the way**, IBFD, 2009, s. 35.

Biçer, Ramazan. **Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi**, TÜRMOB Yayınları, Mart 2017, s. 9.



Çevik, Savaş. “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı:270, Şubat 2004, s. 157.

Çakan, Yılmaz. **Türk Hukuk Sisteminde Sorumluluk Müessesesi**, Yayınlanmamış Etüd, İzmir, 1996 s.29.

Demirkan, Erdem. “Anonim Şirket Genel Kurul Toplantıları”, 2012, <https://www.verginet.net/dtt/1/Anonim-Sirket-Genel-Kurul-Toplantilari-Erdem-Demirkan.aspx>, Erişim Tarihi:[15.03.2019]

Durak, Gündoğan. “5520 Sayılı Kanun’da Düzenlenen Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesesi”, **Yaklaşım**, S.168, (Aralık 2006), Erişim Tarihi:[15.03.2019], [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2006128743.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006128743.htm)

Gelir İdaresi Başkanlığı, “**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber**”, Kasım 2010.

Giray, Filiz. “**Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları**”, s.103.

Güner, Ümit. “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Seri No:1”, Rehber, s. 32, <http://umitguner.com.tr/Dosyalar/tf.pdf> Erişim Tarihi:[24.09.2019].

<http://www.devrektso.org.tr/TİCARETSİCİLİ/Tescilİşlemleri/KollektifŞirketler/tabid/8128/Default.aspx>, Erişim Tarihi:[17.06.2019]

<http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/491.pdf> (29.05.2019).

<http://www.odemisto.org.tr/TİCARETSİCİL/KOMANDİTŞİRKETLER/tabid/14100/Default.aspx>, Erişim Tarihi:[21.04.2019]

<https://blog.logo.com.tr/adi-ortaklik-adi-sirket-nedir-nasil-kurulur-vergilendirmesi-nasildir/>, Erişim Tarihi:[16.06.2019]

<https://www.halkbankkobi.com.tr/NewsDetail/Adi-Sirket-Ortakligina-Genel-Bakis/7207>, Erişim Tarihi:[16.06.2019]

İmreğün, Oğuz. **Ticaret Hukuku**, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 2006, s.101

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, “Anonim şirketler Genel Kurul Toplantısı Yol Haritası”, **e-Rehber**, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/duyuru/yol\\_haritasi/AŞ/rehber\\_AS\\_1.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/duyuru/yol_haritasi/AŞ/rehber_AS_1.pdf), Erişim Tarihi:[15.09.2019]

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, “Limited şirketler Genel Kurul Toplantısı Yol Haritası”, 2013, **e-Rehber**, <http://www.ticaretkanunu.net/wp-content/uploads/2013/02/Limited-şirketler-Genel-Kurul-Toplantisi-Yol-Haritasi.pdf>, Erişim Tarihi:[15.09.2019],

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 19.02.2015 tarih ve 39044742-KDV.1-293 sayılı özelgesi Erişim Tarihi:[11.04.2019],

Karaca, Yüksel. “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?”, **Vergi Dünyası**, Sayı:238, Haziran 2001, s. 90.

Karahasan, Mustafa Reşit. **Sorumluluk ve Tazminat Hukuku**, İstanbul: Beta yayınları, 1989, s. 426

Kumkale, Ruknettin. “Kollektif şirketin niteliğı, kuruluşu ve idaresi”, 2018, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/kollektif-sirketin-niteliği-kurulusu-ve-idaresi/426087>, Erişim Tarihi:[15.09.2019]

**Kurumlar Vergisi Kanunu** <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[23.09.2019]

Oates, E. Wallace. “Fiscal Competition or Harmonization? Some Reflections”, **National Tax Journal**, Vol: 54, No: 3, September 2001, s. 507.

OECD, Harmful Tax Competation: An Emerging Global Issue, 1998, (Çevrimiçi): <http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904176.pdf>, 07.07.2009, s. 20

Özmen Mehmet Akif. **Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s. 285.

PwC Türkiye, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Geleceği Hazırlayan Bir Düzenlene”, 2011, <https://www.pwc.com.tr/tr/publications/assets/ttkyeniturkticaret.pdf>, Erişim Tarihi:[05.08.2019] s.33

Şirketler Hukuku Bilgisi, <https://docplayer.biz.tr/116785372-Ticaret-hukuku-bilgisi-ii-isletme-kavrami-ve-iliskisi.html> [15.09.2019]

Transfer fiyatlandırması Rehberi ve Uygulamaları, **Rehber**, s. 4. <http://www.vergiport.com/yayinlar/rehber/transferfiyatlandirmasi-yontemleri-ve-uygulamasi-rehberi.pdf>, Erişim Tarihi:[11.09.2019]

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[25.09.2019]

**Türk Ticaret Kanunu**, <http://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:[15.06.2019]

**Vergi Usul Kanunu** <http://www.mevzuat.gov.tr/> , Erişim Tarihi:- [15.09..2019]

Veysi Seviğ, Transfer Fiyatlandırması Formu Ve Raporu, Referans Gazetesi, 04.04.2008, <http://www.muhasabetr.com/>, Erişim Tarihi:- [01.06.2019]

Yazar, Feyyaz. “Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik Analizi, Önemi ve Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, s.334, s.60.

Yılmaz, Güler Hülya. **Gressi Benveniste**, “Transfer Fiyatlandırması”, 2006, İstanbul, Erişim Tarihi:[15.03.2019]

Zahit, İmre. **Doktrinde ve Türk Hukukunda Kusursuz Mesuliyet Halleri**, İstanbul: 1949, s. 5

