

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA “İLİŞKİLİ İŞLEM”
TANIMI

Zeki GÜNDÜZ
2501960321

TEZ DANIŞMANI
Doç. Dr. Erdem ATEŞAĞAOĞLU

Düzeltilmiş Tez

İSTANBUL-2022

ÖZ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA “İLİŞKİLİ İŞLEM” TANIMI

Zeki GÜNDÜZ

Vergi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları işlemler ilişkili işlem olarak tarif edilir ve vergiye tabi işlemlerin ilişkili kişilerle yapılması halinde, vergi matrahının ilişkili işlemde etkilenmemiş olması hedeflenir. Bu konu temel olarak kurumlar vergisinin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kavramı çerçevesinde ele alınmaktadır. Bu çalışmada, başta Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere, vergi kanunlarında ilişkinin etkilediği tüm vergisel düzenlemeleri ilişkili işlem bakış açısıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesi ve Gümrük Kanunu dışında daha ziyade düzenlemenin ne olduğundan bahsetme seviyesinde çok genel olarak bir araya getirme gayretinde olduk.

Vergi mevzuatı dışında olup vergi açısından da gözden geçirilmesi zorunluluk oluşturan Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Sigortacılık Kanunu ve Bankacılık Kanunu da incelediğimiz ikincil halkayı oluşturdu.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinde düzenlenen, vergide ilişkili işlemler açısından temel düzenleme mahiyetinde olan, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesini, örnek olaylar ve spesifik başlıklar üzerinden açıklamaya çalıştık. Bu müesseseyi Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ve Gümrük Kanunu’nda mevcut olan ilişkili işlem düzenlemeleriyle karşılaştırarak ele aldık.

Bu çalışmanın en önemli ve özgün yanını, mesleki gözlemlerimize de dayanan, çok sayıda örnek olay ve spesifik sorunlarla ilgili olarak yaptığımız değerlendirmeler ve önerilerimiz oluşturmaktadır.

Anahtar kelimeler: İlişkili işlem, ilişkili kişi, örtülü kazanç dağıtımı, transfer fiyatlandırması, şirketler topluluğu, örtülü kazanç aktarımı, hâkimiyetin hukuka aykırı kullanılması, denkleştirme, istem hakkı tanıma, gümrük kıymeti, emsal bedel, hakim şirket, bağlı şirket, işletmeden çekiş

ABSTRACT

THE DEFINITION OF “RELATED TRANSACTIONS” IN TAX LAW IN TURKEY

Zeki GÜNDÜZ

Transactions made by taxpayers with affiliated parties are defined as related transactions, and if taxable transactions are made with affiliated parties, it is aimed that the tax base will not be affected by the related transaction.

This issue is mainly addressed within the framework of the Disguised Profit Distribution Through Transfer Pricing of Corporate Tax. In this study, we have broadly tried to bring together all the tax regulations that are affected by the relationship in tax laws, especially the Corporate Tax Code, from the perspective of related transactions, at the level of discuss about what the regulation is rather than Article 13 of Corporate Tax Code and the Customs Code.

The Turkish Commercial Code, Capital Markets Code, Insurance Code and Banking Code, which are outside the tax legislation and must be reviewed in terms of tax, also formed the secondary link we studied.

We tried to explain the concept of Disguised Profit Distribution Through Transfer Pricing, which is the main regulation in terms of related transactions in tax, regulated in Article 13 of the Corporate Tax Code, through case studies and specific titles. We discussed this subject by comparing it with the related transaction regulations existing in the Turkish Commercial Code, the Capital Markets Code and the Customs Code.

The most important and original aspects of this study are our evaluations and suggestions based on our professional observations regarding the many case studies and specific problems.

Keywords: Related transactions, related party, Disguised Profit Distribution, transfer pricing, group companies, Disguised Profit shifting, unlawful exercise of power, balancing payment, granting a claim, customs value, benchmarking, controlling company, affiliated company, withdraw from company

ÖNSÖZ

Vergi hukukunda ilişkili işlem kavramı ve bu kavram etrafında sürdürülen tartışmalar çok uzun zamandır önemli bir gündem maddesidir ve bundan sonra da önemliliğini sürdüreceğe benzemektedir. Üzerinde onlarca tez, kitap, yüzlerce makale yazılmış bir konuda, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım müessesesinin tanımında geçen önemli bir kavram olan ilişkili işlem tanımına, Türkiye Muhasebe Standardı 24 dışında yer verilmediği görülmüştür. Çalışmada, bu kavramı tanımlama, bu kavramın geçtiği düzenlemeleri bir araya getirme, birlikte ele alma gayretinde bulunulmuştur.

Tüm çalışma boyunca hukuk uygulamasında ortaya çıkan aksaklıklara işaret edilmiş, V. bölümde bu konulardaki değerlendirme, görüş ve önerilerimize yer verilmiştir.

Tez danışmanlığımı üstlenerek tez konusunun belirlenmesi, sınırlarının çizilmesi ve yaptığım çalışma boyunca, değerli katkılarını esirgemeyen hocam Doç. Dr. Erdem ATEŞAĞAOĞLU'na teşekkürlerimi paylaşmak isterim.

Çalışmamı gözden geçirip, akabinde yapılan savunma toplantısında kıymetli görüş, öneri, uyarı ve değerlendirmeleriyle tezin son halini almasına büyük katkı veren jüri üyeleri Prof. Dr. Mahmut KAŞIKCI, Prof. Dr. İrfan BARLASS, Prof. Dr. Cenker GÖKER, Dr. Öğr. Üyesi Z. Ertunç ŞİRİN'e de teşekkürlerimi ifade etmek isterim.

Çalışmamızın, içerik ve sonuçları itibarıyla hukuk literatürüne katkıda bulunması ve tüm ilgililere faydalı olması dileğiyle.

ZEKİ GÜNDÜZ

İSTANBUL, 2022

İÇİNDEKİLER

ÖZ	ii
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ	iv
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM İLİŞKİLİ İŞLEM TANIMI

1.İLİŞKİLİ İŞLEM	3
1.1.Tanım.....	3
1.2.Temel Bazı Kaynak ve Düzenlemelerde İlişkili İşlem.....	4
1.2.1.OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde İlişkili İşlem.....	4
1.2.2.Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşmada İlişkili İşlem.....	5
1.2.3.Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında İlişkili İşlem	6
1.2.4.Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İlişkili İşlem	8
1.2.5.Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında İlişkili İşlem.....	8
1.2.6.Gümrük Kanunu Kapsamında İlişkili İşlem	9
1.2.7.İlişkili İşlem Tanımının Temel Düzenlemeler Çerçevesinde Mukayeseli İrdelenmesi.....	9
1.2.7.1.Amacı Bakımından İlişkili İşlem.....	9
1.2.7.2.İlişkili Kişiler Bakımından İlişkili İşlem	11
1.2.7.3.Kapsamı Bakımından İlişkili İşlem	13

1.2.7.4.Kıyaslama Kriterleri Bakımından İlişkili İşlem.....	13
1.2.7.5.Kıyaslama Yöntemi Bakımından İlişkili İşlem	14
1.2.7.6.Sonucu Bakımından İlişkili İşlem	14
1.3.İlişkili İşlem Düzenlemelerinin Tarihçesi.....	15
1.3.1.ABD Mevzuatında Tarihi Gelişim	16
1.3.2.İngiltere Mevzuatında Tarihi Gelişim	17
1.3.3.Almanya Mevzuatında Tarihi Gelişim.....	17
1.3.4.Avrupa Birliği Düzenlemeleri.....	18
1.3.5.Türk Mevzuatında Tarihi Gelişim.....	19

İKİNCİ BÖLÜM

GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERE İLİŞKİN

KANUNLARDA İLİŞKİLİ İŞLEM DÜZENLEMELERİ

1.GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA İLİŞKİLİ İŞLEM DÜZENLEMELERİ.....	22
1.1.Vergiden Muaf Esnaf Sayılmada İlişkililik (Gruplama) Etkisi.....	22
1.2.Zirai İşletme Büyüklüklerinin Topluca Dikkate Alınması	22
1.3.İşletmeden Çekme Şeklinde İlişkili İşlemler	23
1.4.İlişkili İşlem Mahiyetinde Olup Kabul Edilmeyen Giderler.....	24
1.5.Emsal Kira Bedeli Esası Bazı İlişkili Kişilere Yapılacak Kiralama Şeklindeki İlişkili İşlemler.....	24
2.KURUMLAR VERGİSİ KANUNU TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI MÜESSESESİ ÖZELİNDE İLİŞKİLİ İŞLEMLER.....	25
2.1.Transfer Fiyatlandırması Kapsamında İlişkili İşlemlere Dair Unsurlar.....	27
2.1.1.İlişkili Kişi	29
2.1.2.Emsallere Uygunluk İlkesi	30
2.1.3.Emsallere Uygunluk Fiyatın Tespitinde Kullanılan Yöntemler.....	32
2.1.3.1. Geleneksel İşlem Yöntemleri	32

2.1.3.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (KFY).....	32
2.1.3.1.2. Maliyet Artı Yöntemi	33
2.1.3.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	33
2.1.3.1.4.1. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi	33
2.1.3.1.4.2. Kâr Bölüşüm Yöntemi.....	34
2.1.4.Karşılaştırılabilirlik Analizi	34
2.1.5.Ön Fiyat Anlaşmaları	35
2.2.Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulamasında İlişkili İşlemler Bakımından Örnek İncelemeler	35
2.2.1.Serbest Bölgelerde İlişkili İşlem İncelemeleri	36
2.2.2.İlaç Sektöründe İlişkili İşlem İncelemeleri	39
2.2.3.İhracatta İlişkili İşlem İncelemeleri	41
2.2.4.İthalatta İlişkili İşlem İncelemeleri	45
2.2.5.Gayrimaddi Hak Bedeli Ödemelerinde İlişkili İşlem İncelemeleri.....	47
2.2.6.Grup İçi Hizmetler Açısından Know-How	50
2.2.7.İlişkili İşlem İddiası Yerine Sahte Belge İncelemeleri.....	52
2.2.8.İlişkili İşlemlerde Hazine Zararı.....	53
2.2.9.Kurumlar Vergisinde Matrah Artırımında Bulunan Şirketler Özelinde Kâr Payı Dağıtım Stopajı İncelemesi	55
2.2.10. Hizmetlerin İlişkili İşlem Olmasından Hareketle İşyeri İncelemeleri.....	55
3. TRANSFER FİYATLANDIRMASI (KVK 13) DIŞINDA KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN İLİŞKİLİ İŞLEM DÜZENLEMESİ...	59
3.1.Müteahhitlikle İlişkili Yapı Kooperatifleri Bakımından İlişkili İşlemler.....	59
3.2.Fonun İşletmeden Çekilmesi Şeklinde İlişkili İşlemler.....	60
3.3.Yabancı Fonlara Hizmet Veren Portföy Yönetim Şirketlerinin Hizmetlerinde İlişkili İşlem.....	62
3.4.Nakit Sermaye Artışı İndiriminde İlişkili İşlem.....	65
3.5.Örtülü Sermaye (KVK Madde 12) Müessesesi Kapsamında İlişkili İşlemler.....	67
3.5.1.İlişkili Borçlanmalar	68

3.5.2.Banka veya Benzeri Kredi Kuruluşlarından Alınan Borçların İlişkili İşlem Sayılması.....	68
3.5.3.Sadece İlişkili Şirketlere Finansman Temin Eden Kredi Şirketleri.....	68
3.6.Dar Mükellefiyette İlişkili İşlemler.....	68
3.7.Vergi Cennetleriyle Ticari İlişkide İlişkili İşlem	69

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DİĞER VERGİ KANUNLARINDA İLİŞKİLİ İŞLEM DÜZENLEMELERİ

1.KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU.....	72
1.1.İlişkili Kişilerin İşletmeden Çektikleri Değerler	72
1.2.İlişkili Kişilere Verilen Hizmetler	72
1.3.Örtülü Kazanç Dağıtımı Kapsamında Değerlendirilen İşlemlerle İlgili Ödenmiş Katma Değer Vergisi'nin İndirimi Meselesi Hakkında.....	73
2.VERGİ USUL KANUNU	73
2.1.İlişkili İşlemden Doğan Müteselsil Sorumluluk Düzenlemesi (Vergi Usul Kanunu Md. 11)	73
3.AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN.....	76
3.1.Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Bakımından İlişkili İşlem.....	76
3.2.İvazsız Tasarrufların (Karşılıksız İşlemlerin) Hükümsüzlüğü.....	76
3.3.Hükümsüz Sayılan Diğer Tasarruflar.....	77
3.4.Amme Alacağının Tahsiline İmkân Bırakmamak Maksudıyla Yapılan Tasarruflar.....	77
4.GÜMRÜK KANUNU	78
4.1.İlişkili İşlem Tanımı	79
4.2.İlişkili Kişiler	79
4.3.İlişkinin Satış Fiyatını Etkilememesi	80
4.4.Dönem Sonu Düzeltmelerinin Gümrük Kıymetine Etkisi	80

4.5.İlişkili İşlemlerde Gümrük Kıymeti ve Transfer Fiyatlandırması Müesseseleri Kapsamında Fiyatlandırma Yöntemlerinin Benzer ve Farklı Yönleri	81
---	----

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DiĞER MEVZUATTA İLİŞKİLİ İŞLEM DÜZENLEMELERİ

1.TÜRK TİCARET KANUNU'NDA İLİŞKİLİ İŞLEMLERE İLİŞKİN DÜZENLEMELER.....	84
1.1.Şirketler Topluluğu	84
1.1.1.Şirketler Topluluğu Tanımı	84
1.1.2.İlişkili İşlemin Tespiti Bakımından Şirketler Topluluğu için Bildirim, Tescil ve İlan Yükümlülükleri	86
1.1.3.İlişkili İşlem Tespiti Bakımından Şirketler Topluluğunda Bağlı ve Hâkim Şirketlerin Raporları	86
1.1.4.Bağlı Şirketi Zarara Uğratacak İşlemlerin Değerlendirilmesi.....	88
1.2.Hâkim Şirketin Hâkimiyetini Hukuka Aykırı Kullandığı İşlemlerin Sonuçları.....	88
1.2.1.Denkleştirme Zorunluluğu	88
1.2.2.İstem Hakkı Tanınması	88
1.2.3.Bağlı Şirket Paydaşlarının Tazminat İsteme Hakkı	88
1.2.4.Bağlı Şirketteki Küçük Paydaşların Paylarının Satın Alınması veya Kabul Edilebilir Başka Bir Çözüm	89
1.2.5.Bağlı Şirket Alacaklılarının Zararın Tazminini İsteme Hakkı.....	89
1.2.6.Emsallere Uygun İşlemin Mahkemede İspatı Yoluyla Tazminatı Savuşturma Hakkı.....	89
1.3.Bağlı Şirket Yöneticilerinin Sözleşmeyle Korunması	89
1.4.Tam Hâkimiyet Halinde Sorumluluk	90
1.5.Şirketler Topluluğu Şirketi Aynı Zamanda Halka Açık Anonim Şirket ise Özel- Genel Düzenleme Tartışması	91
1.6.Şirketler Topluluğuna Tabi Kapalı Bir Şirket Örtülü Kazanç Dağıtmışsa Vergi Kanunlarının Uygulanması Bakımından Yapılabilecek Sıralama	92

1.7.Bağlı Şirkete Yapılan Örtülü Kazanç Tarhiyatları Nedeniyle Hâkim Şirkete veya Bağlı Şirketin Ortaklarına Gidilebilme İhtimali	93
1.8.Örtülü Kazanç Dağıtımı Tarhiyatı Yapılması Halinde Denkleştirmenin Kapsamı	93
1.9.Şirketler Topluluğunda Denkleştirmenin veya Bir İstem Hakkı Tanınmasının Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi.....	101
1.10. Şirketler Topluluğunda Denkleştirmemenin veya Bir İstem Hakkı Tanınmamasının Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi.....	102
1.11. Vergi İncelemesi Öncesinde Denkleştirme Yapılmış veya Bir İstem Hakkı Tanınmışsa.....	102
1.12. Örtülü Kazanç Dağıtımı İddiasının Şirketler Topluluğu Dışındaki Şirketler için Türk Ticaret Kanunu Açısından Sonuçları	103
2.SERMAYE PİYASASI KANUNU’NDA DÜZENLENEN ÖRTÜLÜ KAZANÇ AKTARIMI YASAĞI KAPSAMINDA İLİŞKİLİ İŞLEMLER.....	105
2.1.Kanuni Düzenlemeler	106
2.2.Genel Düzenleyici İşlemler	110
2.3. Sermaye Piyasası Kanunu’nun Örtülü Kazanç Dağıtımı Hükümleri ile KVK’nın Örtülü Kazanç Dağıtımı Düzenlemesinin Karşılaştırılması	112
2.3.1. Mükellef Grubu	112
2.3.2. İlişkili Kişinin Kapsamı	113
2.3.3. İlişkili İşlem Nitelendirilmesinde Farklılıklar	114
2.3.4.Hazine Zararı	115
2.3.5. İdare ile Anlaşma Yapılabilmesi İmkânı.....	115
2.3.6. Örtülü Aktarılan Kazancın Kanuni Faizi ile İadesinin Yeterli Olmaması Meselesi	116
2.3.7. Örtülü Kazanç Aktarımının Ceza Hukuku Boyutu.....	117
2.3.8. Bilgi ve Belgeleri Saklama Süreleri	118
2.3.9. Tevsik Konusunda Farklılıklar	118
2.3.10. Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarının Etkisi.....	120
2.3.11. Uzlaşma İmkânı Açısından Farklılık	121

2.3.12. Pişmanlık Açısından Farklılık	123
2.3.13. Af Kanunlarından Etkilenme Açısından Farklılık.....	124
2.3.14. Diğer Farklılıklar	125
3.SİGORTACILIK KANUNU'NDA DÜZENLENEN İLİŞKİLİ İŞLEMLER...	126
3.1.İlişkili Kişiler	126
3.2.İzin Verilen Ödemeler	127
3.3.Yasaklanan İlişkili İşlemler	127
3.4.Yönetmelikte Getirilmiş Topluluk, Finans Holding ve Sigorta Grubu Tanımları.....	127
3.5.İlişkili İşlem Yasakları	127
4.BANKACILIK KANUNU'NDA DÜZENLENEN İLİŞKİLİ İŞLEMLER...	129
4.1.Tanımlar	129
4.2.Yasak İşlemler ve Yasak İşlem Kapsamındaki Kişiler	129
4.3.Nitelikli Paya Sahip Ortaklarla Yapılan İşlemler	130
4.4.Bankanın Ortaklıkları ile Yapılan İşlemler	130
4.5.Piyasa Koşullarında (Emsale Uygun) İşlem Zorunluluğu	130
5.24 NO'LU TÜRK MUHASEBE STANDARDINDA İLİŞKİLİ İŞLEM.....	131

BEŞİNCİ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ İLİŞKİLİ İŞLEM MESELELERİ VE ÖNERİLERİMİZ

1.GİRİŞ.....	132
2.GELİR DÜZENLEME MESELELERİ.....	134
2.1.Emsal Kira Bedelinin Uygulanması Kapsamının İç Genelge ile Genişletilmesinin Yasallık İlkesi Karşısındaki Durumu.....	134
2.2.Kâr Dağıtımı Sonrası Nakdi Sermaye Artışı İşleminin Öz Sermaye Kaleminin Sermayeye Eklenmesi Olarak Değerlendirilmesinin Yasanın Lafzı ile Uyum.....	134
2.3.Düşük Vergili Ülkelerle Yürütülen İşlemlerde Gerçek Faydalanıcının Bildirimi	135

2.4.Transfer Fiyatlandırması Tarhiyatının Hazine Zararını Aşması Meselesi.....	136
2.5.Transfer Fiyatlandırması Tarhiyatlarında Mevcut Stopaj Uygulamasında Yanlışlık.....	136
3.VERGİ DENETİMİ MESELELERİ.....	138
3.1.Transfer Fiyatlandırması Tarhiyatlarında Vergi Usul Kanunu 3/B Açısından İlave Uygunluk Testi İhtiyacı.....	138
3.2.İlişkili İşlem İddiası Yerine Sahte Belge İddiasında Bulunulması.....	139
3.3.Matrah Artırımında Bulunan Şirketlerde Yapılacak Transfer Fiyatlandırması Konulu İncelemede Kâr Payı Stopajı Uygulanması.....	140
3.4.Grup İçi Hizmetlerin Kategorik Olarak Know-How Olduğu İddiası.....	141
3.5.Vergi İnceleme Elemanlarının Örtülü Kazanç Dağıtımını İlgili Bulgularını Bir Başka Kuruma İhbar veya Bildirim Zorunluluğu.....	142
4.TÜRK TİCARET KANUNU MESELELERİ.....	144
4.1.Bağımsız Denetçilerin İlişkili İşlemlerle İlgili Bulguları İhbar Yükümlülüğü.....	144
4.2.Ticaret Bakanlığı Denetçilerinin Örtülü Kazanç Dağıtımını Tespiti Üzerine İhbar Yükümlülükleri.....	146
4.3.Türk Ticaret Kanunu'nun 376. Maddesi Çerçevesinde Sermayenin Tamamlanması Konusunda Mali İdarenin Görüşü.....	147
5.SERMAYE PİYASASI KANUNU MESELELERİ.....	148
5.1.Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Örtülü Kazanç Aktarımına İlişkin Kavramlardaki Belirsizlikler.....	148
5.2.Sermaye Piyasası Kurulu'nun ve Vergi İdaresinin Örtülü Kazanç Aktarımına İlişkin Yaptırımlarındaki Uyumsuzluk.....	150
5.3.Halka Açık Anonim Şirketlerin Örtülü Kazanç Aktarımı Durumunda Tüm Zararının Karşılanması Gerekliliği.....	151
5.4.Dostane Çözüm Yöntemine Hukuki Zemin Kazandırılması.....	151
SONUÇ.....	153
KAYNAKÇA.....	158
YARARLANILAN ÇEVİRİMİÇİ KAYNAKLAR.....	170

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1:	Serbest Bölge, Örnek Olay.....	37
Şekil 2:	İlaç Sektörü İncelemesi, Örnek Olay.....	41
Şekil 3:	İhracatta İlişkili İşlem, Örnek Olay.....	42
Şekil 4:	İlişkili Şirket Üzerinden İhracat, Örnek Olay.....	43
Şekil 5:	İthalatta İlişkili İşlem, Örnek Olay.....	45
Şekil 6:	Gayrimaddi Hak Ödemesi, Örnek Olay.....	47
Şekil 7:	Lisans Bedeli Ödemesi, Örnek Olay.....	48
Şekil 8:	İlişkili İşlem Yerine Sahte Belge İddia.....	52
Şekil 9:	İlişkili İşlemden Hazine Zararı, Örnek Olay.....	53

KISALTMALAR LİSTESİ

6183	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
A.Ş.	: Anonim Şirket
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
age.	: Adı Geçen Eser
agm.	: Adı Geçen Makale
agstn.	: Adı geçen standart
agy.	: Adı geçen yönetmelik
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetim Kurulu
BEPS	: Base Erosion and Profit Shifting, Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
bkz.	: Bakınız
C.	: Court
CJEU	: Court of Justice of European Union/Avrupa Adalet Mahkemesi
ÇVÖA	: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
DEU	: Dokuz Eylül Üniversitesi
E.	: Esas
ERP	: Enterprice Resource Planning/İşletme Kaynak Planlaması
FOB	: Free on Board – Gemide Teslim
GATT	: Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
Geçici V.	: Geçici Vergi
GK	: Gümrük Kanunu
GKY	: Gümrük Kıymeti Yöntemi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
GY	: Gümrük Yönetmeliği
HAAŞ	: Halka Açık Anonim Şirket
IRS	: Inland Revenue Services/Amerikan Gelir İdaresi
K.	: Karar
KAP	: Kamuyu Aydınlatma Platformu

KDV	: KDV
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KGK	: Kamu Gözetim Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
KYF	: Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi
Ltd. Şti.	: Limited Şirket
m.	: Madde
MRDK	: Merkezi Rapor Değerlendirme Kurulu
No.	: Numara
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
ÖKD	: Örtülü Kazanç Dağıtımı
Örn.	: Örneğin
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
RG	: Resmi Gazete
SB	: Serbest Bölge
Sevk irsa.	: Sevk İrsaliyesi
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
SPKur	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TC	: Türkiye Cumhuriyeti
TCCV	: Technical Committee on Customs Valuation – Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TF	: Transfer Fiyatlandırması
TFGT	: Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı
TR	: Türkiye

TTK	: Türk Ticaret Kanunu
Vb.	: Ve benzeri
VDDGKK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurul Kararı
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WCO	: World Customs Organization / Dünya Gümrük Örgütü
yn	: Yazarın not



GİRİŞ

Dünya ticaretinin önemli bir bölümü ilişkili şirketler arasında, dolayısıyla, ilişkili işlem olarak gerçekleşmektedir. Vergi idareleri de yaptıkları düzenlemeler ve incelemelerle kendi ülkelerinde yapılan ilişkili işlemlere odaklanmakta ve ilişkili işlemler nedeniyle vergileyebileceği matrahların aşınmasını, başka ülkelere kaydırılmasını engellemeye çalışmaktadır. İlişkili işlemler sadece uluslararası işlemler değil yurtiçinde yapılan işlemler açısından da ülke yönetimlerinin, çok çeşitli açılardan ilgi odağını oluşturmaktadır. Çalışmamızda düzenlemelerin uluslararası boyutundan ziyade ülke düzenlemeleri ve uygulama ele alınmış, yer yer, ülke düzenlemelerinden bahsederken OECD rehberleri veya uluslararası anlaşmalara da değinilmiştir.

Konu üzerinde yaptığımız çalışma sırasında, uzunca bir süredir vergi hukukunun en temel konularından biri olan ilişkili işlemler konusunda, mevzuatta bir tanıma yer verilmemiş olduğunu fark ettik.

Bu tanımsızlık, tanım zorluğundan kaynaklanmış olabileceği gibi, yapılacak bir tanımın mevcut (bugüne kadar örneklenmiş, karşılaşılmış) ve olası (henüz karşılaşılmamış veya gelecekte karşılaşılabilecek) tüm işlemleri kapsamadaki güçlükler nedeniyle, muğlak bırakılması (bu yolla yeni örneklerin de kapsama alanında olduğunu iddia edebilme rahatlığı sağlaması) gibi bir seçimden de kaynaklanmış olabilir.

ÖNCEL, 5422 sayılı (1949 yılından 2006 yılına kadar yürürlükte kalan) eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde yer verilen örtülü kazanç dağıtımı tanımına, 01.01.1977 yılında yürürlüğe giren yeni Alman Kurumlar Vergisi Yasası'nda dahi yer verilmemiş olmasını; "Örtülü kazanç dağıtımı niteliği taşıyabilecek çok çeşitli olayları, bunların hiçbirini kavram dışı bırakmadan, yasal bir tanımlama altında toplamının güçlüğüne göz önünde bulunduran yasa koyucu bu müesseseyi tanımlamaktan çekinmiştir." şeklinde açıklamaktadır¹.

Bir bütün halinde tanım yapılmamış olması bir yana, tanımı "ilişki" ve "işlem" şeklinde bölümlere ayırarak baktığımızda da sorunlar, tutarsızlıklar ve uyumsuzluklar tespit ediyoruz. İlişki tanımı aynı veya benzer müesseselerde farklı tanımlanmış; işlem için bir tanım (definition) yapılmamış, ancak, konuya ilişkin tüm yasal düzenlemelerde örneklerden hareketle farklı bir tarif (description) yapılmış olduğu gözlemlenmiştir. Bu durumun aynı işlem üzerinde kanunların kapsama alanının çakıştığı durumlarda ortaya çıkan sorun bir yana, diğer kanunların tariflerinde geçen işlem türü, örnek işlemler ve kavramların farklılıkları, o şirket üzerindeki konuyu yorumlarken de zorluk yaratmaktadır. Bu uyumsuzluğun, özellikle KV, GVK, SPK, TTK, GK gibi temel düzenlemelerin ve ÇVÖA'ları ve Ön Fiyat Anlaşması Müesseseleri'ni de dikkate alarak, birlikte ele alınmasını bir zorunluluk haline getirdiğini düşünüyoruz.

I. bölümde ilişkili işlem tanımı, temel düzenlemelerde ilişkili işlem tanımı üzerinde durulmuş, bu kavramın önemi ve düzenlemelerin tarihsel gelişimine yer verilmiştir. İlişkili işlemin tanımını benzer müessese ve bu müesseselerdeki unsurlar

¹ Öncel, s. 4.

çerçevesinde belirginleştirme çabasına girilmiştir. Bu bölümde daha ziyade KVK 13'te düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi temel alınıp, TTK, SPK ve GK düzenlemeleri ile mukayese edilmiştir.

II. bölümde “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde İlişkili İşlem Düzenlemeleri” ele alınmıştır. Bu bölümde ilişkili işlem tanımı en geniş anlamıyla dikkate alınmış, mükellefiyet, muafiyet, istisna, vergiyi doğuran olay veya matrahın belirlenmesi konularında, olaydaki “ilişkili kişi” unsuru olması nedeniyle kendisine bir sonuç bağlanan müessese veya düzenlemeler de bu bölümde ele alınmaya değer bulunmuştur. II. bölümün 1. alt bölümünde GVK'daki, II. bölümün 2. alt başlığı altında KVK'da düzenlenen Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı müessesesi üzerinde durulmuştur. Önce müessesenin ana başlıklar halinde temel kavram ve düzenlemeleri özetlenmiş, sonrasında özellikle uygulamada karşılaşılan ilişkili işlem incelemelerinden örnek olaylar özetle zikredilmeye çalışılmıştır. Vergi mahremiyeti nedeniyle örnek olaylarda şirket isimleri doğal olarak verilememiştir. II. bölümün 3. alt bölümünde de KVK 13 dışındaki KVK'daki ilişkili işlem düzenlemeleri üzerinde durulmuştur.

III. bölümde “Diğer Vergi Kanunlarında İlişkili İşlem Düzenlemeleri” de II. bölümdeki yaklaşım çerçevesinde ele alınmıştır.

Diğer mevzuatta ilişkili işlem düzenlemeleri başlıklı IV. bölümde Türk Ticaret Kanunu, SPK, Sigortacılık Kanunu, Bankacılık Kanunu ve TMS'de ilişkili işlem düzenlemeleri üzerinde durulmuştur. Özellikle Türk Ticaret Kanunu'ndaki şirketler topluluğu düzenlemeleri ve SPK'daki örtülü kazanç aktarımı yasağı düzenlemeleri üzerinde ayrıntılı olarak durulmuş, bu iki düzenlemenin KVK'nın 13. maddesinde düzenlenen Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı müessesesi ile etkileşimi ayrıntılı irdelenmeye çalışılmıştır.

II., III. ve IV. bölümlerde genel olarak düzenlemelerin kısa içeriklerine yer vermeye çalışılmış, bu müesseselerin detaylarına inilmemiştir. Bu yaklaşımın dışına çıktığımız bölümler, konudaki ağırlıklarına paralel olarak, KVK'nın 13. maddesi, TTK'nın şirketler topluluğuna ilişkin hükümleri ile SPK'nın örtülü kazanç dağıtımı müesseselerine yer verdiğimiz bölümleri olmuştur.

V. bölümde uygulamada karşılaştığımız çok sayıda sorundan hareketle çeşitli ilişkili işlem meseleleri ve bu konulardaki önerilerimize yer verilmiştir.

Sonuç bölümü, ilişkili işlem konusunda tanım denememizi, özetle yaptığımız genel değerlendirmeleri ve önerilerimizi içermektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İLİŞKİLİ İŞLEM TANIMI

1. İLİŞKİLİ İŞLEM

1.1. Tanım

“İlişkili işlem”, Uluslararası Muhasebe Standartları baz alınarak düzenlenen Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 24’de, standardın tanımlar başlıklı 9. maddesinde: “ilişkili tarafla yapılan işlem: Raporlayan işletme ile ilişkili bir taraf arasında kaynakların, hizmetlerin ya da yükümlülüklerin, bir bedel karşılığı olup olmadığına bakılmaksızın transferidir.” şeklinde tanımlanmıştır².

SPK Kurumsal Yönetim Tebliği’nde de³ “İlişkili Taraf İşlemleri” tanımına TMS’ye yapılan atıfla yer verilmiştir.

İlişkili işlemleri Türk Mevzuatında bu ifadelerden daha doğrudan ele alan tanım yer almamaktadır. Literatürde de bizatihi “ilişkili işlem” tanımına yer verilmemiş, KVK’daki transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin tanımı ve bu tanımda geçen işlem türlerinden hareketle yapılan açıklamalar⁴ ve değişik kanunlardaki (Türk Ticaret Kanunu (TTK)⁵, Sermaye Piyasası Kanunu (SPK)⁶, Gümrük Kanunu’nda (GK)⁷) benzer müesseseler irdelenirken yapılan açıklamalarda dolaylı olarak yer verilmiştir⁸. İlişkili işlem, bizim mevzuatımızda doğrudan tanımlanmamış, örtülü kazanç dağıtımı (vb.) müesseseler tanımlanırken, tanımın bir unsuru olarak, örneklerle tarif edilmiştir.

Muhasebe standardında (TMS24) ilişkili (tarafla yapılan) işlem tanımına yer verilmesinin, konunun TTK’da⁹ hâkim şirket-bağlı şirket bağlamında düzenlenmiş olmasının, SPK’da¹⁰ yapılan düzenlemenin maksadı: İlişkili kişiler arasında yapılan ilişkili işlemlerden tüm ortakların, şirketlerin alacaklılar gibi diğer paydaşlarının,

² TMS 24, 31.12.2005 tarih ve 26040 tarihli Resmî Gazetede İlişkili Taraf Açıklamaları Standardı başlığıyla yayınlanmıştır. Uluslararası Muhasebe Standardındaki değişime paralel değişiklikler yayınlanan tebliğlerle bu tebliğde değişiklik şeklinde işlenmektedir.

³ SPK II-17.1 Kurumsal Yönetim Tebliği, 03.01.2014 tarih ve 28871 sayılı Resmî Gazetede yayınlanmıştır.

⁴ ÖNCEL, s. 68-144.

⁵ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. RG: 4/2/2011, Sayı:27846.

⁶ 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu. RG: 30/12/2012 Sayı:28513.

⁷ 4458 sayılı GK. 27.10.1999 tarihinde kabul edilmiş, 04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmî Gazetede yayınlanmıştır.

⁸ Bu konuda bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 345-347; Mutluer/Kuzeyli Dayanç, s. 500-501; Bilici, Türk Vergi Sistemi, s. 107-108; Yaltı Soydan, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, s. 292-293; Akkaya/Bayar/Canyaş., Özgenç, Ateşagaoglu, Vergi Hukuku Bakımından Anonim Şirketlerde Kar Payı Dağıtımı, s. 135-158; Göredi/Türer/Bayar, s. 89-95; Aladağ Çamurcu, s. 188; Bakmaz, s. 147-149; Açar, s. 165-223; Köse/Ferhatoğlu, s. 33-35; Taşkın, s. 191-193; Karshoğlu, Anonim Şirketlerde Örtülü Kar Dağıtımı, Çalışmanın 2. bölümünde, İlişkili Kişi ile Şirket Arasındaki İlişkinin Kapsamı başlığı altında, işlem türleri itibarıyla açıklamalar şeklinde yer verilmiştir. s. 239-285; Silahşor, s. 181; Koyuncu, s. 173-178; Kızılot, s. 237-314; Ökten/Tutar s. 12-13; Öcal, s. 361-503; Onay, Transfer Fiyatlandırması (OECD Yaklaşımı Işığında Türk Vergi Pratiği), s. 13.

⁹ 6102 sayılı TTK Şirketler Topluluğu düzenlemeleri 195.-210. maddeler.

¹⁰ 6362 sayılı SPK (30.12.2012 tarihli ve 28513 sayılı Resmî Gazetede yayınlanmıştır.), 21. madde.

şirketin bilançosuna etkili olabilecek bu ilişkiden haberdar olmalarının ve dolayısıyla işlemin kontrolünün sağlanmasıdır.

İlişkili işlem vergi mevzuatında bir kavram olarak düzenlenmemiş, ağırlıklı olarak KVK'nın 13. maddesinde tanımlanan "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" müessesesinin ana unsuru olarak karşımıza çıkmıştır.

Türk vergi hukukunun üzerinde en çok çalışılan başlıklarından biri olmasına rağmen ilişkili işleme ilişkin tanım çalışmasının azlığına dikkat çekmek gereklidir.

Başta, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olmak üzere, bu konudaki tüm benzer müesseselerin tanımları içerisinde ana unsur olan bu kavramın, ne tür işlemlerin kavranmaya çalışıldığına dair örnekli tarifi (description) ötesinde, doğrudan bir tanımı (definition) (TMS 24 dışında) yapılmamıştır.

Bu nedenle de bu bölümde, ilişkili işlem kavramı, diğer kavramlar ve belli başlı ana düzenlemelerden hareketle ele alınmaktadır.

1.2. Temel Bazı Kaynak ve Düzenlemelerde İlişkili İşlem

1.2.1. OECD (Organisation For Economic Co-Operation And Development) Transfer Fiyatlandırması Rehberinde İlişkili İşlem

Rehberde¹¹ yer alan düzenlemelere genel olarak baktığımızda, spesifik bir ilişkili işlem tanımının yapılmadığı, ilişkili kişiler arasında yapılan, benzer (emsal) işlemlerle mukayese edildiğinde (karşılaştırıldığında) ilişkiden etkilenmiş veya etkilenebilecek her türlü (ticari veya mali) işlemin ilişkili işlem olarak nitelendirildiği sonucuna varabileceğimizi düşünüyoruz.

Rehberin kavramlar sözlüğü bölümünde ilişkili işlemlerle ilgili yer verilen temel tanımlar aşağıdaki gibidir.

- Kontrol edilen işlemler (Controlled transactions)

İlişkili konumdaki iki işletme arasında gerçekleştirilen işlemleri ifade etmektedir¹²

- Kontrol dışı işlemler (Uncontrolled Transactions)

¹¹ Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, Kavram Sözlüğü, Başlangıç Bölümü, www.gib.gov.tr (Erişim: 01.11.2020) Rehber başlangıç bölümü ve kavramlar sözlüğü hariç dokuz ana bölümden oluşmaktadır.

I. Emsallere Uygunluk İlkesi
II. Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri
III. Karşılaştırılabilirlik Analizi
IV. Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İhtilafların Engellenmesine ve Çözümlemesine Yönelik İdari Yaklaşımlar
V. Belgeleme
VI. Gayrimaddi Varlıklara Yönelik Özel Değerlendirmeler
VII. Grup İçi Hizmetlerle İlgili Özel Değerlendirmeler
VIII. Maliyet Katılım Anlaşmaları
IX. İşletme Yeniden Yapılandırmasının Transfer Fiyatlandırması Yönü

¹² OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, Kavram Sözlüğü, Başlangıç Bölümü, www.gib.gov.tr.

Birbirleriyle ilişkili kişi konumunda olmayan bağımsız işletmeler arasında gerçekleşen işlemlerdir¹³.

• Karşılaştırılabilir kontrol edilmeyen işlem (Comparable Uncontrolled Transactions)

Karşılaştırılabilir¹⁴ kontrol edilmeyen bir işlem, incelemeye tabi kontrol edilen bir işleme emsal teşkil edebilecek, iki bağımsız taraf arasında gerçekleştirilen işlemidir. Bu işlem, kontrol edilen işlemi gerçekleştiren bir işletme ile bağımsız bir işletme (iç emsal) veya söz konusu işleme taraf olmayan iki bağımsız işletme arasında (dış emsal) gerçekleşebilir¹⁵.

Emsallere Uygunluk ilkesi (Arms's Lenght Principle); Vergisel amaçlar için transfer fiyatları belirlenirken, uygulanması gerektiği hususunda OECD üyesi ülkelerin üzerinde anlaştıkları uluslararası standarttır. Bu ilke, OECD Model Vergi Anlaşmasının 9. maddesinde izleyen biçimde ifade edilmektedir; “İlişkili iki işletme arasındaki ticari ve mali ilişkilerde oluşan veya oluşturulan koşullar, bağımsız bir şekilde birbirleriyle iş yapan bağımsız işletmeler arasında oluşması gereken, fakat bu koşullardaki farklılaşma nedeniyle oluşmayan kazanç, söz konusu işletmenin kazancına eklenebilir ve buna göre vergilendirilebilirler¹⁶.

1.2.2. Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşmada İlişkili İşlem

Model anlaşmanın¹⁷ 9. maddesi “Bağımlı Teşebbüsler” başlığını taşımaktadır¹⁸.

Anlaşmaya taraf olan ülkelerin teşebbüsleri arasında doğrudan veya dolaylı yönetim, kontrol veya sermayesine katılım şeklinde bir ilişki varsa, iki teşebbüs arasındaki ticari ve mali ilişkilerde oluşan veya empoze edilen koşullar, bağımsız teşebbüsler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, bu koşullar nedeniyle ilgili ülke teşebbüsünde kendini göstermeyen kazanç, ilgili ülkede vergilenebilecektir. Bu durumda da diğer ülkede gerekli düzeltmenin yapılması gerekecektir¹⁹.

¹³ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, Kavram Sözlüğü, Başlangıç Bölümü, www.gib.gov.tr.

¹⁴ Karşılaştırılabilirlik analizi (Comparability Analysis); Kontrol edilen bir işlem ile kontrol edilmeyen bir ya da birden fazla işlemin karşılaştırılmasıdır. İşlemler arasındaki farklılıkların herhangi birinin yöntem bazında incelenen unsuru (örn. Fiyat ya da marj) önemli bir biçimde etkilemediği bir durumda ya da ortaya çıkan farklılıkların önemli etkilerinin ortadan kaldırılması için makul ölçüde doğru düzeltmenin uygulanabildiği durumlarda, kontrol edilen ve kontrol edilmeyen işlemler karşılaştırılabilir. OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, Kavram Sözlüğü, Başlangıç Bölümü, www.gib.gov.tr; Ayrıca karşılaştırmalı hukuk bakımından örnekler için bkz. Ateş, Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme, s. 95-108.

¹⁵ Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, Kavram Sözlüğü, Başlangıç Bölümü; Bu konuda ayrıca bkz. Özgenç, s. 84-85; Yaltı, “Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal”, Vergi Sorunları Dergisi, S: 251; Yaltı, “Transfer Fiyatlandırmasında Bağımsız ve Açık Emsal”, Vergi Sorunları Dergisi, S: 275.

¹⁶ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, Kavram Sözlüğü, Başlangıç Bölümü. www.gib.gov.tr.

¹⁷ OECD-GİB, Model Anlaşma, Kısaltılmış basım, 15.07.2014, www.gib.gov.tr.

¹⁸ Konu hakkında ayrıntılı değerlendirme ve açıklamalar için bkz. Yaltı Soydan, Vergi Anlaşmaları, s.292-294.

¹⁹ OECD-GİB, Model Anlaşma, Kısaltılmış basım 9. madde, 1. ve 2. fıkralar, www.gib.gov.tr.

OECD'nin oluşturduğu model Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmasında (ÇVÖA) ki Türkiye'nin akdettiği anlaşmalarda bu model anlaşma esas alınmıştır, doğrudan veya dolaylı; yönetim, kontrol veya sermayeye katılım; şeklinde ilişkinin varlığı halinde, piyasa fiyat ve koşullarının esas alınması gerektiği ifade edilmektedir.

Model anlaşmada ilişkili işlemlerle ilgili “ticari” ve “mali” nitelemesine yer verilmiştir. Bu iki terimin kapsama alanı dışında kalabilecek bir işlem türü akla gelmemektedir. Dolayısıyla bu ifadelerle, ilişkili teşebbüsler arasında gerçekleşebilecek, teşebbüste gelir veya maliyet oluşturabilecek tüm “ilişkili işlemlerin” kavranmaya çalışıldığını düşünüyoruz.

1.2.3. Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında İlişkili İşlem

Kanun maddesinde doğrudan bir ilişkili işlem tanımına yer verilmemiştir. İlişkili işlem tanımına Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 13. maddesinde yapılan düzenlemeden hareketle unsurlarına ayırarak dolaylı olarak varabilmeyoruz.

KVK'nın 13. maddesinin başlığı “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”dır. İlişkili kişiler arasında emsale uygun olmadan oluşan fiyat örtülü kazanç dağıtımı olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre;

- İlişkili işlemler ilişkili kişilerle yapılan işlemlerdir.
- İlişkili kişilerle emsale uygunluk ilkesine aykırı tespit edilmiş bir bedel veya fiyat söz konusu olmalıdır.
- Emsale aykırı belirlenmiş bir bedel veya fiyat mal ya da hizmet alım ya da satımına ilişkin olmalıdır.
- Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

Kanun maddesinde ilişkili kişi ve emsale uygunluk ilkesi tanımlarına, fiyat veya bedellerin tespiti yöntemlerine, her hal ve şartta mal veya hizmet alım satımı olarak değerlendirilecek işlem türlerine yer verilmiş, ancak, mal ve hizmetin tanımına yer verilmemiştir.

Mal veya hizmet ve her hal ve şartta mal veya hizmet alım satımı sayılan (alım, satım, imalat ve inşaat, kiralama veya kiraya verme, ödünç para alma ve verme, ikramiye, ücret vb. ödemeler) işlemler dışında ne gibi işlemlerin kalmış olabileceğini tasavvur edememekteyiz. Bu ifadelerle kanun koyucunun ilişkili şirketler arasında gerçekleşebilecek tüm işlemleri kavrama, tanımlama çabasında olduğunu düşünmekteyiz. İlk cümlede mal veya hizmet alım ya da satımı denildikten sonra, ikinci cümle de “alım”, “satım” a tekrar yer verilmesi soru işareti yaratmaktadır. Ayrıca ikinci cümlede geçen “ve benzeri ödemeler” ifadeleri verginin yasallığı ilkesi çerçevesinde sorun yaratabilecek ifadelerdir. Bu tanımla SPK'nın 21. maddesinde yapılan tanım ve SPK tanımında pasif-hareketsiz kalarak örtülü kazanç dağıtımına sebebiyet verilmesinin ayrıca düzenlenmiş olması KVK'daki ilişkili işlemlerin kapsamını tartışılır hale getirmiştir. TTK'nın 202. maddesinde de hareketsiz olarak kayba uğrama ile ilgili ifadeler mevcuttur. Tüm bu düzenlemeler birlikte ele alındığında, KVK'daki ilişkili işlem tanımının, kanun koyucu tarafından kapsama

alanının bilinçli bir şekilde sınırlanmak mı istendiği veya muğlak bırakarak uygulamada rahat hareket edilmesinin mi amaçlandığı anlaşılamamaktadır.

Bu düzenleme²⁰ kapsamında, ilişkili kişilerle, emsale uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel ve fiyat üzerinden yapılan “mal” veya “hizmet” “alım” ya da “satımı” örtülü kazanç dağıtımı olarak tanımlanmıştır.

Bu fıkranın bütününden hareketle KVK’nın 13. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen ilişkili işlemleri şöyle listeleyebiliriz:

- Mal alım ya da satımı,
- Hizmet alım ya da satımı,
- Her hal ve şartta alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri,
- Her hal ve şartta kiralama ve kiraya verme işlemleri,
- Her hal ve şartta ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

“Transfer fiyatlandırması, ticari kazancı etkileyen tüm ticari ve mali ilişkileri kavrar. Ülkemiz uygulamasında bu, mal veya hizmet alım satımı kavramıyla ifade edilmektedir. Bu kavram alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikameye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin tamamını kapsamaktadır.”²¹

“Transferi nakil, havale geçirme, devir, aktarma ve princing’i de fiyat koyma, fiyatlandırma olarak Türkçeleştirirsek, nakil, devir ve aktarma fiyatlandırması (lügat) anlamına gelecektir.”²²

Gelir ve Kurumlar Vergileri Kanunlarında, vergi kontrol aracı olarak transfer fiyatlandırması ile ilgili hükümler olmasa idi, ilişkili işlemler konusunun nasıl ele alınabileceği, eleştirilebilip eleştirilemeyeceği hususunu değerlendirdiğimizde, “hiç şüphesiz, inceleme elemanları böyle bir olayla karşılaştıkları zaman, kanunda özel bir hüküm olmadığı için hiçbir şey yapmama durumunda kalmayacaklar, Vergi Usul Kanunu’nun çok iyi bilinen “Vergilemede olayın gerçek mahiyeti esastır.” Hükmünden (VUK 3. madde) hareketle, işlemin gerçek mahiyetinin bir mal/hizmet alım/satımı değil ilişkili kişiye kazanç dağıtımı olduğunu yemin ve olayla doğrudan ilgisi olmayan şahit ifadesi hariç her türlü delili kullanarak kanıtlamaya çalışacaklardı.”²³ sonucuna ulaşırız.

“Bir fiil şeklen herhangi bir kanun hükmüne aykırı olmasa bile, sonuçta, verginin konusuna giren bir vergiyi doğuran olayın gizlenmesine izin verilmesi beklenemez. Akademik tartışmalarda; bu gizlemenin iki şekilde olabileceği kabul edilmektedir; peçeleme ve muvazaaa. Muvazaada; ilişkinin tarafları, görünürde kanuna uygun bir

²⁰ KVK’nın 13. maddesinin 1. fıkrası: “Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.” şeklindedir.

²¹ Onay, Transfer Fiyatlandırması, s. 1.

²² Öcal, s. 19.

²³ Öcal, s. 30-31.

işlem yapmaktadırlar, böylece asıl sonucuna ulaşmak istedikleri işlemi gizlemektedirler.

Peçelemde ise, tek bir işlem vardır ve taraflar bu işlemi isteyerek ve bir amaca ulaşmak için yapmaktadırlar. Ancak, bu işlemi yapmalarındaki gerçek amaç ve bilinmesi (görünmesi) istenen amaç farklıdır.”²⁴.

“Yorumcular, örtülü kazanç dağıtımının hukuki niteliğinin, bir tek işlem (akit) söz konusu olduğu için “muvazaa” değil, daha çok “peçeleme” niteliğinde olduğu görüşündedirler.”²⁵.

1.2.4. Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İlişkili İşlem

Genel olarak, hâkim şirketin, hâkimiyetini bağlı şirketi kayba uğratmayacak şekilde kullanması gerekir²⁶.

a. Hâkim şirket bağlı şirketi kayba uğratabilecek aşağıdaki hukuki işlemleri:

- İş devri,
- Varlık devri,
- Fon devri,
- Personel devri,
- Alacak devri,
- Borç devri gibi işlemleri yapmaya yönelmez.

b. Hâkim şirket bağlı şirketi kârını azaltmaya ya da aktarmaya, mal varlığını aynı veya kişisel nitelikteki haklarla sınırlandırmaya yönelmez.

c. Hâkim şirket bağlı şirketi kefalet, garanti ve aval vermek gibi sorumluluklar yüklenmeye yönelmez.

d. Hâkim şirket bağlı şirketi, ödemelerde bulunmaya yönelmez.

e. Hâkim şirket bağlı şirketi haklı bir sebep olmaksızın tesislerini yenilememek, yatırımlarını kısıtlamak, durdurmak gibi verimliliğini ya da faaliyetini olumsuz etkileyecek kararlar veya önlemler almaya yönelmez,

f. Hâkim şirket bağlı şirketinin gelişmesini sağlayacak önlemleri almaktan kaçınmaya yönelmez.

1.2.5. Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında İlişkili İşlem

SPK’nın 21. maddesinde, SPK’nın 21. maddesi kapsamında bulunan kuruluşların²⁷, ilişkili kişilerle²⁸ yapamayacakları işlemler iki kategori halinde “aktif” nitelikli²⁹, “pasif” nitelikli³⁰ yasak ilişkili işlemler şeklinde tanımlanmıştır.

Emsale uygunluk, piyasa teamülleri, ticari hayatın basiret ve dürüstlük ilkelerine aykırı olarak, aktif davranışlarla farklı;

²⁴ Öcal, s. 21.

²⁵ Öcal, s. 32.

²⁶ TTK’nın 202. maddesinin 1/a bendi.

²⁷ Halka açık ortaklıklar, kolektif yatırım kuruluşları ile bunların iştirak ve bağlı ortaklıkları.

²⁸ SPK’nın 21. maddesine tabi şirketlerin yönetimi denetim veya sermaye bakımından doğrudan veya dolaylı olarak ilişkide bulundukları gerçek veya tüzel kişileri ifade etmektedir.

²⁹ SPK’nın 21. maddesinin 1. fıkrasında tanımlanan işlemleri kastediyoruz.

³⁰ SPK’nın 21. maddesinin 2. fıkrasında tanımlanan işlemleri kastediyoruz.

- Fiyat,
- Ücret,
- Bedel,
- Şartlar içeren anlaşmalar veya ticari uygulamalar yapmak veya işlem hacmi üretmek gibi işlemler yapmak suretiyle kazanç aktarımında bulunmak yasaktır.

Esas sözleşme veya iç tüzüklerine göre, pasif kalarak, bir eylemde bulunmayarak, basiretli ve dürüst bir tacir olarak veya piyasa teamülleri uyarınca kârlarını, mal varlıklarını korumak veya artırmak için yapmaları gerekenleri yapmamak suretiyle ilişkili kişilerin kâr veya mal varlıklarının artmasına sebebiyet vermek suretiyle örtülü kazanç aktarımında bulunmak da yasaktır.

1.2.6. Gümrük Kanunu Kapsamında İlişkili İşlem

İthal eşyanın gümrük kıymeti eşyanın satış bedelidir³¹. Alıcı ile satıcı arasında bir ilişkinin varlığı, satış bedelinin reddedilmesi için tek başına yeterli bir neden oluşturmaz³².

Gümrüğe beyan edilen eşyanın satıcısının ilişkili olup olmadığının beyanda işaretlenmesi (belirtilmesi gerekir). Kimlerin ilişkili kişi sayılacağı da Gümrük Yönetmeliğinin 55. maddesinde sayılmıştır.

Gümrük İdaresi, bir ilişkinin beyan edildiği durumlarda, satışa ilişkin koşulları inceleyerek, bu ilişkinin fiyatı etkilemediğini belirlerse, satış bedeli kabul edilir³³.

Gümrük İdaresi, ilişkinin satış etkilediği sonucuna varırsa, beyan sahibine yazılı olarak bildirerek, beyan sahibine açıklama imkânı verir³⁴.

Gümrük Kanunu açısından ilişkili işlem tanımı karmaşık değildir. İthal veya ihraç edilen eşya, gümrük vergisi kapsamına giren ve gümrükten geçirilen eşyanın teslimi ilişkili işlemin konusunu oluşturur. Diğer bir ifade ile, ithalat veya ihracata, dolayısıyla, gümrük vergisi kapsama alanına giren eşyanın ilişkili kişiler arasındaki teslimi gümrük kanunu açısından ilişkili işlemleri oluşturmaktadır.

1.2.7. İlişkili İşlem Tanımının Temel Düzenlemeler Çerçevesinde Mukayeseli İrdelenmesi

1.2.7.1. Amacı Bakımından İlişkili İşlem

Konuyu irdelene çabasına girildiğinde, bu konuda en temel düzenleme olan kurumlar vergisi transfer fiyatlandırması tanımından hareket edilmesi gerekecektir.

Transfer fiyatlandırması, kısaca, grup içi firmaların içsel işlemlerindeki fiyatların tespiti olarak tanımlanabilir³⁵. KVK'nın 13. maddesinde düzenlenen "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" müessesesi birbiriyle

³¹ GK'nın 24. maddesinin 1. fıkrası.

³² GK'nın 24. maddesinin 2/a fıkrası.

³³ GK'nın 24. maddesinin 2/a fıkrası.

³⁴ GK'nın 24. maddesinin 2/a fıkrası.

³⁵ Uyanık, s. 11 ilaveten Dipnot 9, (Frederic D. S. Choi, International Accounting and Finance, Walter O'connor, International Transfer Pricing, 38. bölüm, Handbook 2. Edi. John Wiley & Sons inc. 1996, eserinden naklen).

ilişkili kişiler³⁶ arasında yapılan işlemlerin³⁷ emsale uygunluk ilkesine³⁸ uygun oluşmasını, böylelikle vergi matrahının doğru zamanda ve doğru şirkette oluşmasını sağlamayı hedeflemektedir.

TTK'nın "şirketler topluluğuna ilişkin düzenlemeleri"³⁹, hâkim şirketin⁴⁰ hakimiyetini bağlı şirketi⁴¹ kayba uğratacak şekilde kullanmasını engellemeyi amaçlamaktadır⁴². Korunmaya çalışılan temel menfaat bağlı şirketin hakim şirket dışındaki diğer ortakları⁴³ ve bağlı şirketten alacaklılarıdır⁴⁴.

SPK'nın "Örtülü kazanç aktarımı yasağı"⁴⁵ başlıklı düzenlemesi ile bu madde kapsamındaki şirketlerin⁴⁶ kârlarının veya mal varlıklarının, ilişkili kişilerle⁴⁷ yapılan işlemler⁴⁸ sonucu, bir başka yere/kişiye aktarılmasının engellenmesi hedeflenmektedir. TTK'da ortaklar veya alacaklılar takipçi unsur iken, burada Sermaye Piyasası Kurulu (SPKur) bu düzenlemelerin takipçisi konumundadır. SPKur, böyle bir aktarımı tespit ettiğinde kanuni faizi ile iadesini talep eder⁴⁹.

³⁶ KVK'da ilişkili kişi tanımı yapılmış, tebliğde ayrıntılı örnek ve çizimlerle izah edilmiştir. Daha sonra üzerinde durulacaktır.

³⁷ İlişkili işlem tanımı yapılmamakla birlikte KVK 13'te mal veya hizmet alım veya satımının ilişkili işlem olduğu belirtilmiş, ayrıca, bir kısım işlemlerin de her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği ifade edilmiştir.

³⁸ KVK 13'te düzenlenen müessesenin en önemli unsuru olan bu kavram tanımlanmış, tespit yöntemleri de düzenlenmiş, BKK ve tebliğlerde de ayrıntı düzenlemeler yapılmıştır.

³⁹ 6102 sayılı TTK'nın (14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi gazetede yayınlanmıştır.) 195.-210. maddelerinde düzenlenmiştir. İlk defa bu düzenlemelerle TTK'da yer verilmiştir.

⁴⁰ TTK'nın 195. maddesinde hâkim şirket tanımı yapılmıştır.

⁴¹ TTK'nın 195. maddesinde bağlı şirket tanımı yapılmıştır.

⁴² TTK'nın 202. maddesinin 1/a fıkrasının ilk cümlesi: "Hâkim şirket, hakimiyetini bağlı şirketi kayba uğratacak şekilde kullanamaz." şeklindedir.

⁴³ TTK'nın 202. maddesinin 1/b bendinde, hâkim şirketin bağlı şirkette oluşturduğu kaybı denkleştirme veya istem hakkı tanıma şeklinde (kanunda tanımlanmıştır) fiilen yerine koymazsa ortakların tazminat isteme, paylarının satın alınması veya kabul edilebilir bir başka çözümü mahkemeden talep hakları vardır.

⁴⁴ TTK'nın 202. maddesinin 1/c bendinde, alacaklıların da hâkim şirketin bağlı şirkete oluşturduğu kaybın tazminini isteme hakkı düzenlenmiştir.

⁴⁵ SPK'nın 21. maddesinde düzenlenmiştir.

⁴⁶ SPK'nın 21. maddesinin 1. fıkrasında "Halka açık ortaklıklar, kolektif yatırım kuruluşları ile bunların iştirak ve bağlı ortaklıkları" olarak belirlenmiştir.

⁴⁷ SPK'nın 21. maddesinde ilişkili kişi tanımı yapılmıştır: "Yönetim, denetim veya sermaye bakımından doğrudan veya dolaylı olarak ilişkide bulunan gerçek veya tüzel kişiler." ilişkili kişi olarak tanımlanmıştır.

⁴⁸ SPK'nın 21. maddesinde iki fıkra halinde aktif davranışlı ve pasif davranışlı işlemler olarak düzenlenmiştir. (Sınıflandırma-adlandırma yazara aittir).

⁴⁹ SPK'nın 21. maddesinin 4. fıkrasında düzenlenmiştir.

GK'da⁵⁰ ilişkili işlem düzenlemelerinin⁵¹ amacı ithal eşyanın gümrük kıymetinin⁵² ilişkiden etkilenmeyecek şekilde belirlenmesidir. Diğer bir ifade ile gümrük vergisine esas olacak matrahın piyasa koşullarına uygun belirlenmiş olması, dolayısıyla gümrük vergilerinin ilişkiden etkilenmiş bedel üzerinden değil, piyasa koşullarına göre oluşan bedel üzerinden alınması hedeflenmektedir⁵³.

1.2.7.2. İlişkili Kişiler Bakımından İlişkili İşlem

İlişkili işlem kavramının “ilişkili” kelimesi “ilişkili kişi”yi ifade etmektedir. Bu nedenle de ilişkili işlem kavramı ilişkili kişi tanımı ile birlikte bir anlama kavuşmakta; her türlü değil, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin kastedildiği anlaşılmaktadır.

KVK'nın 13. maddesindeki ilişkili kişi tanımı⁵⁴ çok geniş tutulmuştur. Maddenin ilk şeklinde (2016 yılında 6728 sayılı Kanunla) yapılan bir değişiklikle, ilişkinin ortaklık kanalıyla olduğu durumlara yönelik olarak %10 oranıyla tanım sınırlandırılmaya çalışılmıştır. Ancak halen maddede yer alan “ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum” ifadesi ilişkili kişi kavramını nerede duracağını belirsiz olduğu bir tanıma itmektedir. Bu belirsizliğin izleri transfer fiyatlandırmasına ilişkin genel tebliğde de karşımıza çıkmaktadır⁵⁵. Tebliğdeki “sosyal olarak ilişkisi bulunan kişiler”, “sürekli olarak aynı gerçek kişiden sağlanan girdilerin kullanılması ya da alış

⁵⁰ 4458 sayılı GK 04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

⁵¹ GK'nın 24. maddesi.

⁵² GK'nın 24. maddesinin 1. fıkrasına göre “ithal eşyanın gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir.”. Eşyanın satış bedelinin ilişkiden etkilendiği veya bir başka nedenle gerçeği yansıtmadığı sonucuna erişilirse Kanunda düzenlenen diğer yöntemler sırasıyla uygulanarak eşyanın kıymeti bulunmaya çalışılacaktır.

⁵³ GK'nın 24. maddesinin 1/d bendine göre, alıcı ve atıcı arasında bir ilişkinin varlığı halinde satış bedelinin bu ilişkiden etkilenmemiş olması beklenmektedir.

⁵⁴ KVK'nın 13. maddesinin 2. fıkrasında; “(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. (Ek cümleler: 15/7/2016-6728/59 md.) İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.” şeklinde tanımlanmıştır.

⁵⁵ 1 seri no'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'in (18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.) 3.1.2. bölümünde “ilgili bulunan kişi, ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri ifade etmektedir.” ifadesine yer verilmiştir. Tebliğin 3.1.3. bölümünde, “sürekli olarak aynı gerçek kişiden sağladığı girdileri kullanması ya da alışlarının ve/veya satışlarının büyük bir kısmını aynı kuruluştan yapması durumunda da söz konusu şirketin ilgili gerçek kişi/kurumun nüfuzu altında olduğu kabul edilebilir.” ifadelerine yer verilmiştir. Nitekim uygulamada, bir yıldan uzun süredir aynı firmadan mal alan veya aynı firmaya mal satan şirketlerin ilişkili oldukları iddiaları ile karşılaşılmıştır. (Vurgular yazara aittir).

ve/veya satışların büyük kısmının aynı kuruluştan yapılması” ifadeleri belirsizliği çok artırmakta, kapsamı çok genişletmektedir.

TTK’da ilişkili, kişi hakim şirket ve bağlı şirket olarak tanımlanmış ve bu kavramların tanımları da TTK’nın 195. maddesinde tartışmaya mahal vermeyecek şekilde yapılmıştır⁵⁶.

SPK’da da ilişkili kişi tanımı daha belirgindir. SPK’nın 21. maddesinde ilişkili kişi; “Yönetim, denetim veya sermaye bakımından doğrudan veya dolaylı olarak ilişkide bulundukları gerçek ve tüzel kişiler” olarak tanımlanmıştır. KVK ile karşılaştırıldığında oldukça sınırlı ve belirgin ilişkili kişi tanımı yapılmıştır.

GK alıcı ve satıcı arasında “bir ilişki” bulunmamalı, ilişkinin varlığı halinde de bu ilişkinin fiyatı etkilememesi gerekmektedir⁵⁷. Gümrük Yönetmeliği (GY)’nin 55. maddesinde yalnızca tadadi olarak sayılan kişiler arasında ilişkinin varlığının kabul edileceği belirtilmiştir⁵⁸. Aynı zamanda Yönetmeliğin 3. maddesinde “Grup ihracatçısı”⁵⁹, “Grup imalatçısı”⁶⁰ ve “Grup ithalatçısı”⁶¹ tanımları yapılmıştır.

⁵⁶ TTK MADDE 195- (1) a) Bir ticaret şirketi, diğer bir ticaret şirketinin, doğrudan veya dolaylı olarak; 1. Oy haklarının çoğunluğuna sahipse veya 2. Şirket sözleşmesi uyarınca, yönetim organında karar alabilecek çoğunluğu oluşturan sayıda üyenin seçimini sağlayabilmek hakkını haizse veya 3. Kendi oy hakları yanında, bir sözleşmeye dayanarak, tek başına veya diğer pay sahipleri ya da ortaklarla birlikte, oy haklarının çoğunluğunu oluştuyorsa, b) Bir ticaret şirketi, diğer bir ticaret şirketini, bir sözleşme gereğince veya başka bir yolla hâkimiyeti altında tutabiliyorsa, birinci şirket hâkim, diğeri bağlı şirkettir. Bu şirketlerden en az birinin merkezi Türkiye’de ise, bu Kanundaki şirketler topluluğuna ilişkin hükümler uygulanır. (2) Birinci fıkra da öngörülen hâller dışında, bir ticaret şirketinin başka bir ticaret şirketinin paylarının çoğunluğuna veya onu yönetebilecek kararları alabilecek miktarda paylarına sahip bulunması, birinci şirketin hâkimiyetinin varlığına karinedir. (3) Bir hâkim şirketin, bir veya birkaç bağlı şirket aracılığıyla bir diğer şirkete hâkim olması, dolaylı hâkimiyettir. (4) Hâkim şirkete doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan şirketler, onunla birlikte şirketler topluluğunu oluşturur. Hâkim şirketler ana, bağlı şirketler yavru şirket konumundadır. (5) Şirketler topluluğunun hâkiminin, merkezi veya yerleşim yeri yurt içinde veya dışında bulunan, bir teşebbüs olması hâlinde de, 195 ilâ 209 uncu maddeler ile bu Kanundaki şirketler topluluğuna ilişkin hükümler uygulanır. Hâkim teşebbüs tacir sayılır. Konsolide tablolar hakkındaki hükümler saklıdır. (6) Şirketler topluluğuna ilişkin hükümlerin uygulanmasında “yönetim kurulu” terimi limited şirketlerde müdürleri, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile şahıs şirketlerinde yöneticileri, diğer tüzel kişilerde yönetim organını ve gerçek kişilerde gerçek kişinin kendisini ifade eder.

⁵⁷ GK’nın 24. maddesinin 1/d ve 2/a bentleri.

⁵⁸ Gümrük Yönetmeliği (GY) 07.10.2009 tarih ve 27369 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. GY’nin 55. maddesi ile ilgili açıklamalara 3. Bölüm 4.2. de yer verilmiştir.

⁵⁹ GY’nin 3. maddesinin e bendinde: “Grup ihracatçısı: İdaresi ve murakabesi ve/veya sermayesi bakımından aralarında vasıtalı veya vasıtasız şirket ilişkisi bulunan aynı gruba ait imalatçı firmaların ihracat işlemlerini gerçekleştiren yine bu gruba ait olan dış ticaret veya pazarlama şirketini,” ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.

⁶⁰ GY’nin 3. maddesinin f bendinde: “Grup imalatçısı: İdaresi ve murakabesi ve/veya sermayesi bakımından aralarında vasıtalı veya vasıtasız şirket ilişkisi bulunan aynı gruba ait imalatçı firmayı,” ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.

⁶¹ GY’nin 3. maddesinin g bendinde: “Grup ithalatçısı: İdaresi ve murakabesi ve/veya sermayesi bakımından aralarında vasıtalı veya vasıtasız şirket ilişkisi bulunan aynı gruba ait imalatçı firmaların ithalat işlemlerini gerçekleştiren yine bu gruba ait olan dış ticaret veya pazarlama şirketini,” ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.

1.2.7.3. Kapsamı Bakımından İlişkili İşlem

KVK 13. maddesinde ilişkili işlemlerin kapsamı mal ve hizmet alım veya satımı olarak ifade edilmiş, alım, satım, imalat ve inşaat işlemlerinin, kiralama ve kiraya verme işlemlerinin, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin de her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.

TTK madde 202'deki düzenlemeyi dikkate aldığımızda bağlı şirketi zarara uğratacak her türlü işlemin hakimiyetin hukuka aykırı kullanımı anlamına geleceğini ifade edebiliriz. Bu genel tanımın dışında, hakim şirketin, özellikle, bağlı şirketi zarara uğrattığı kabul edilen işlem türleri de sayılmıştır.

SPK'nın 21. maddesinde yapma şeklinde (aktif) veya yapmama şeklinde (pasif) işlemler sayılmıştır. Yapma şeklindeki (aktif) işlemler, işlemler veya işlem türlerinden ziyade, "anlaşmalar", "ticari uygulamalar", "işlem hacmi yaratmak" gibi işlemlerle kazanç aktarımında bulunmak şeklinde tanımlanmıştır. Yapmama şeklindeki (pasif) işlemler de "yapmaları gereken faaliyetleri yapmamaları" yoluyla kazanç aktarmak şeklinde tanımlanmıştır.

GK açısından ilişkili işlem kavramının kapsamı çok belirgin, tanımı kısa ve nettir. Bahse konu işlem eşyanın ithalidir. Eşyanın tanımı da her türlü madde, ürün ve değeri ifade etmektedir⁶².

1.2.7.4. Kıyaslama Kriterleri Bakımından İlişkili İşlem

KVK'nın 13. maddesinin 1. fıkrasında ilişkili işlemin "örtülü kazanç dağıtımına sebep olup olmadığına emsalleriyle kıyaslanarak (emsallerine uygunluk ilkesine aykırılık olup olmadığına bakılarak) karar verileceği belirtilmiştir.

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder⁶³. Bu deyim uluslararası literatürde "arm's length principle" olarak bilinmekte ve anılmaktadır. Bu deyimın karşılığı olarak "serbest piyasa pazarlık fiyatı" veya "serbest piyasa muvazaasız fiyatı" tanımlarının kullanılması da mümkündür⁶⁴.

SPK'da emsallerine uygunluk kavramı yanında, piyasa teamülleri, ticari hayatın basiret ve dürüstlük ilkeleri kavramları kullanılmış, ancak kavramlardan hiçbirinin tanımı yapılmamıştır⁶⁵. Bu konuda pek tabidir ki emsallere uygunluk kavramının KVK'da düzenlendiği, diğer kavramların da Türk Ticaret Hukukunda oturmuş kavramlar olduğu ileri sürülebilecektir.

TTK'nın 202. maddesinin 1/d bendinde, "emsali yönetim kurulu davranışı" şeklinde tanımlayabileceğimiz bir ispat hakkı düzenlemesi mevcuttur⁶⁶.

⁶² GK'nın 3. maddesinin 23. bendinde düzenlenmiştir.

⁶³ KVK 13/3'de düzenlenmiştir.

⁶⁴ Uyanık, s. 50.

⁶⁵ SPK'nın 21. maddesinin 1. ve 2. fıkraları.

⁶⁶ TTK'nın 202/1-d bendine göre; Bağlı şirketin yöneticileri, ortaklar veya alacaklılar tarafından, hâkim şirket lehine şirketi zarara uğrattıkları gerekçesi ile, tazminat talebiyle karşı kaşıya bırakıldıklarında mahkemede, aynı veya benzer koşullarda, bağımsız bir şirketin yönetim

GK'ya göre, ilişkili işlemle ilgili olarak yapılacak olan incelemede fiyatın ilişkiden etkilenip etkilenmediği araştırılacaktır. Gümrük idaresi fiyatın ilişkiden etkilendiği kanısına varırsa durum beyan sahibine bildirilir. Beyan sahibi sunacağı emsallerle gümrük kıymetinin gümrük idaresinde belirlenmesi aşamasına geçilmeyebilir⁶⁷.

1.2.7.5. Kıyaslama Yöntemi Bakımından İlişkili İşlem

İlişkili işlemin fiyat veya bedelinin (transfer fiyatının) emsale uygun olması gerekir ki örtülü kazanç dağıtımı iddiasında bulunulmasın. KVK 13'te örtülü kazanç dağıtımına sebebiyet vermeden (emsale uygun) fiyat veya bedel belirleyebilme yöntemleri düzenlenmiştir⁶⁸.

TTK'da ilişkili işlemin emsaline uygunluğunu tespiti veya ispata dönük KVK'dakine benzer bir düzenleme mevcut değildir. Sadece, yukarıda bahsi geçen, tazminat taleplerine karşı emsale (emsal yönetim kurulu davranışına) uygun davranıldığının ispatına dönük düzenleme (TTK 202/1-d) mevcuttur.

SPK'da ilişkili taraf işlemleri Kurumsal Yönetim Tebliği'nde⁶⁹ düzenlenmiş, ilişkili işlemlerin süreklilik arz edip etmemesi ve büyüklüğüne göre yönetimin izlemesi gereken yollar tarif edilmiştir⁷⁰.

GK ve GY'de, ilişkili işlemin ilişkiden etkilendiğine karar verilip eşyanın satış bedeli yönteminin terkedilerek gümrük kıymetinin gümrükçe belirlenmesine karar verilmesi halinde, GK'nın 25. maddesinde sıralanan yöntemlerin, sırasıyla uygulanması gerekecektir. Bir üstteki yöntemle belirlenebilecekse bir alt yönteme geçilemeyecektir. Sadece son iki yöntem beyan sahibinin yazılı talebiyle yer değiştirebilecektir⁷¹.

1.2.7.6. Sonucu Bakımından İlişkili İşlem

KVK'nın 13. maddesine göre, ilişkili işlemde uygulanan fiyat veya bedel emsallere uygunluk ilkesine aykırılık içeriyorsa örtülü kazanç dağıtımı sonucuna varılacaktır. Örtülü kazanç, KVK'nın 11. maddesinin 1/c bendi gereği, kurum kazancından indirilemeyecek indirim mahiyetindedir. Diğer bir deyişle, örtülü olarak dağıtıldığı sonucuna varılan kazancın kurumlar vergisi matrahına ilave edilmesi, beyan dönemi geçmişse bu tarhiyatın cezalı (Vergi Usul Kanunu "VUK" 344. maddesi gereği vergi ziyai cezası uygulanması) yapılması gerekecektir⁷². Geciken tutar üzerinden de

kurulunun da kendileri ile aynı doğrultuda karar vereceklerini ispatlarsa, haklarında tazminata hükmedilmeyecektir.

⁶⁷ GK'nın 24. maddesinin 2/b bendinde tanımlanan usuller çerçevesinde ithal eşyanın kıymetinin ilişkiden etkilenmediği ispat edilmeye çalışılır.

⁶⁸ KVK'nın 13. maddesinin 4. fıkrasında a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, b) Maliyet artı yöntemi, c) Yeniden satış fiyatı yöntemi, ç) İşlemsel kar yöntemleri (işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kar bölüşüm yöntemi), d) Bu yöntemlerle emsal bedel belirlenemiyorsa mükellefin kendi belirleyeceği bir yöntemin, emsal bedelin tespitinde kullanılabileceği düzenlenmiştir.

⁶⁹ Kurumsal Yönetim Tebliği 03.01.2014 tarih ve 28871 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

⁷⁰ Kurumsal Yönetim Tebliği'nin 9. ve 10. maddelerinde ayrıntılı düzenleme yapılmıştır.

⁷¹ GY'de düzenlenen gümrük kıymetini belirleme yöntemleri: Aynı eşyanın satış bedeli yöntemi (GY Md. 46). Benzer eşyanın satış bedeli yöntemi (GY Md. 47). İndirgeme yöntemi (GY Md. 48). Hesaplanmış kıymet yöntemi (GY Md. 49), Son yöntem (GY Md. 50).

⁷² KVK'nın 13. maddesinin 8. fıkrasına göre, belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükellefler için bu ceza %50 indirimli uygulanır.

VUK'un 112. maddesi çerçevesinde gecikme faizi hesaplanacaktır. Ayrıca, KVK'nın 13. maddesinin 6. fıkrası gereği, örtülü dağıtılan kazanç dönem sonunda dağıtılmış kâr payı sayılacağından kâr payı dağıtım stopajı yönüyle de ilave tarhiyat ve karşı tarafta düzeltmeler yapılması gerekebilecektir. KVK, bu konuda, örtülü dağıtılan kazancın dağıtan şirkete iadesi ile ilgilenmemektedir. TTK açısından bakıldığında, 202. maddede, hakim şirketin, hakim gücünü kullanarak bağlı şirkette oluşturduğu zararı aynı yıl içinde denkleştirme gereğinden veya oluşan zarar kadar bağlı şirkete bir istem hakkı tanınması gereğinden bahsedilmekte, bunun bu başlık altında değinilmemektedir.

Bu konuda TTK'da şirketi zorlayıcı veya müeyyide anlamında zikredilen, kendiliğinden işleyen (ortak ve alacaklıların başvurusu dışında) bir mekanizma, düzenleme mevcut değildir.

SPK açısından bakıldığında, SPK'nın 21. maddesinin 4. fıkrasına göre, SPKur, örtülü kazanç aktarımını tespit ederse, bu tutarın kanuni faizi ile iadesini isteyecektir. Bunun dışında SPK'nın 94. ve 110. maddelerinde öngörülen hukuki, cezai ve idari müeyyideler de uygulanabilecektir⁷³.

GK açısından bakıldığında, gümrük idaresi ilişkiden etkilenmiş bir işlem tespit ettiği ve GK'nın 25 ve GY'nin ilgili maddelerine göre gümrük kıymetini tespit eder ve bir fark bulursa, farkı cezalı olarak (faiziyle) talep edecektir.

1.3. İlişkili İşlem Düzenlemelerinin Tarihçesi

1901 yılında İngiliz Henry Sidgwick, "The Principal of Political Economy" adlı kitabında, firmaların üretim sırasında kendi ürünlerini de kullanma durumu ile karşı karşıya kalabileceklerini ve bu durumda bu ürünler için piyasa fiyatı üzerinden işlem yapmaları gerektiğinden bahsetmektedir⁷⁴.

Diğer bir ifade ile ilişkili taraf işlemleri konusu ilk etapta bir muhasebe veya raporlama konusu olarak gündeme gelmiş ve tartışılmıştır.

1921 yılında Du Pont, 1925 yılında General Motors grup şirketleri arasında hammadde, yarı mamul ve mamul malların devrinde piyasa fiyatlarını uygulamaya karar vermiştir⁷⁵. 1925 yılındaki Ulusal Maliyet Muhasebecileri Derneği'nin (National Association of Cost Accountants) 6. Uluslararası Maliyet Muhasebesi Konferansı'nda "Transfer fiyatlandırması" tartışma konusu olmuştur⁷⁶.

Vergi alanında tarihsel seyri incelemek istediğimizde, "ilk çalışmaları yapan ABD'nin yerel mevzuatındaki gelişmelerden başlamamız kaçınılmazdır: Transfer fiyatlandırmasının mevzuata girdiği ilk ülkenin ABD olmasının nedeninin, bu ülkenin Dünya ekonomisi ve ticaretindeki gelişmelere öncülük rolü üstlenmesinde olduğu açıktır."⁷⁷

⁷³ SPK'nın 94. maddesi, "Örtülü kazanç aktarımında uygulanacak tedbirler" başlığını taşımakta olup, denetleme sonuçlarının ortaklara duyurulması, Kurulca belirlenen tutarın iadesi için dava açma yetkisi konuları düzenlenmiştir. SPK'nın 110. maddesi, "Güveni kötüye kullanma ve sahtecilik" başlığını taşımakta olup, cezayı gerektiren fiiller ve faal nedamet halinin nasıl işletilebileceği düzenlenmiştir.

⁷⁴ Öcal, s. 83.

⁷⁵ Kapusuzoğlu, s. 4.

⁷⁶ Eccles, s. 15-16. Kapusuzoğlu, s. 4.

⁷⁷ Öcal, s. 83.

1.3.1. ABD Mevzuatında Tarihi Gelişim

Bu konuda “ABD mevzuatındaki ilk düzenleme 1917 yılında yürürlüğe giren Savaş Gelirleri Kanunu ile yapılmıştır. Bu kanunla gelir idaresine, ilişkili kişiler arasında ticari işlemlerde piyasa değerinin kullanılmaması halinde, ilişkili kişilerin gelirlerini birleştirerek vergileme yetkisi verilmiştir.”⁷⁸

“1921 tarihinde, bu düzenleme Gelir Vergisi Kanunu’na aktararak (240 numaralı kısım-yn) sürekli hale getirilmiştir”⁷⁹ 1928 yılındaki Gelir Anlaşması’nın 45. Kısımı, bağlantılı şirket ilişkisinin, kazançların birleştirilmesi kısmından (240 numaralı kısım) çıkartılarak, bağımsız bir bölümde ifade edilmesini sağlamıştır.”⁸⁰

“ABD mevzuatına “emsal bedele uygunluk” ilkesi ilk defa, 1934 yılında eklenmiştir.”⁸¹

“482 numaralı kısım (ABD Gelir Yasası’nın 482 numaralı kısmı-yn), Gelir Yasası’nda ilk kez 1954 yılında yer almıştır.”⁸²

“1962 yılına kadar yapılan yasal düzenlemeler dağıtım için herhangi bir özel yöntem öngörmemektedir. 1962 yılında “emsallere uygunluk standardı (arm’s lenght standardı)”nın kontrol edilemeyen işlemlere uygulanacağından ilk kez bahsedilmektedir.”⁸³

“1968 yılında 482 numaralı kısımdaki yeni düzenlemeler sonucunda IRS mükelleflere fiyatlandırma yöntemleri (geleneksel işlem yöntemleri-yn) konusunda seçimlik hak tanımıştır.”⁸⁴

ABD Gelir Yasası’nın 482. Kısımında (482-1) (3) (i.g.) tanımlanan terimlerden biri de “işlem”dir. Bahse konu bölümde işlem: “Her türlü satış, yükümlülük, kira, lisans, ödünç verme, danışmanlık, katkı, herhangi bir malın veya paranın (maddi, maddi olmayan, kişisel) kullanım hakkını içermektedir.

Yasal olarak belgelendirilip belgelendirilmemesi bu işlemleri etkilememektedir. İşlem, ayrıca diğer vergi mükellefleri adına yapılan hizmet ve yararlılıkları da içermektedir.” şeklinde tanımlanmıştır.”⁸⁵

“1986 yılında, Ayırım 482’ye (ilişkili kişiler arasında) herhangi bir gayrimaddi hakkın transferi söz konusu olduğunda, gelir; bu gayrimaddi hakka atfedilen gelire uygun olmalıdır, hükmü eklenmiştir.”⁸⁶

⁷⁸ Öcal, s. 84.

⁷⁹ Öcal, s. 84

⁸⁰ Kapusuzoğlu, s. 26.

⁸¹ Öcal, s. 85.

⁸² Öcal, s. 85.

⁸³ Kapusuzoğlu, s. 27.

⁸⁴ Kapusuzoğlu, s. 27.

⁸⁵ Kapusuzoğlu, s. 29.

⁸⁶ Öcal, s. 85.

“1991 yılında peşin fiyatlandırma (APA) anlaşmalarına olanak tanınmış ve ilk anlaşmayı Apple Computer Inc. ile bu yıl imzalanmıştır.”⁸⁷

“1993 yılında Ayırım 482’de yapılan değişikliklerle, en uygun yöntem ilkesi” benimsenerek, yöntemlere hiyerarşik sıra ile başvurulması ilkesinden vazgeçilmiştir.”⁸⁸

1.3.2. İngiltere Mevzuatında Tarihi Gelişim

“İngiliz transfer fiyatlandırması mevzuatı OECD Rehberini esas almaktadır ve ilişkili kişiler dahil mevzuattaki tüm tanımlamalar OECD rehberinde yer alan tanımlamalar ışığında yapılmaktadır.”⁸⁹

“Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirmenin beyanname verme süresine kadar hazırlanması gerekmektedir.”⁹⁰

“Mükellefler, dürüst bir şekilde mevzuata uygun davranmaya çalıştıklarını ispatladıkları sürece, hatalı bir beyanda bulunmuş olsalar bile transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak cezai bir müeyyide ile karşılaşmamaktadırlar.”⁹¹

“İngiliz Vergi İdaresi peşin fiyatlandırma anlaşmaları hususunda daha çok iki taraflı anlaşmaların yapılmasını teşvik etmektedir.”⁹² İdare, mevzuatın uygulanması halinde sonuca ulaşılacak durumlarda peşin fiyatlandırma anlaşmasına başvurulmasını uygun görmemektedir.”⁹³

1.3.3. Almanya Mevzuatında Tarihi Gelişim

“Almanya, OECD üye ülkelerinden birisidir ve genel anlamda transfer fiyatlandırması açısından OECD rehberini takip etmektedir.”⁹⁴

“2008 yılında gerçekleştirilen kurumlar vergisi reformu transfer fiyatlandırması mevzuatında ciddi değişiklikler yapmış; transfer fiyatlandırması konusu ve emsallere uygunluk ilkesi resmi olarak kanuna” konulmuştur.”⁹⁵ “Emsallere uygun transfer fiyatları tespit edilirken ilişkili şirketlerin yöneticileri ya da sahipleri basiretli iş adamı gibi davranmak zorundadır.”⁹⁶

“Bir kurumun ilişkili kişi sayılabilmesi için diğer bir şirketin hisseleri bakımından minimum %25 oranında doğrudan veya dolaylı katılımı aranmaktadır.”⁹⁷

“İşlemin doğasına en uygun yöntemin kullanılması beklenmektedir. Eğer güvenilir emsal fiyat veya karlılık oranı bulunabiliyorsa ideal olarak karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanması beklenmektedir.”⁹⁸

⁸⁷ Öcal, s. 85.

⁸⁸ Öcal, s. 85.

⁸⁹ Biçer, s. 647.

⁹⁰ Biçer, s. 647.

⁹¹ Biçer, s. 619.

⁹² Biçer, s. 650.

⁹³ Biçer, s. 650.

⁹⁴ Biçer, s. 652.

⁹⁵ Biçer, s. 652.

⁹⁶ Biçer, s. 652.

⁹⁷ Biçer, s. 652.

⁹⁸ Biçer, s. 652.

“Emsal fiyat aralığı çeyrekler arası aralık yöntemi (interquartile metod)’nin kullanılması sonucunda ortaya çıkarılmalı ve ilk ve son çeyrek dışarıda tutulmalıdır. Eğer mükellefin transfer fiyatları ilk ve son çeyreğin atılmasından sonraki aralık içinde yer almıyorsa bulunan medyan değere (ortanca) bir düzeltme yapılması gerekecektir.”⁹⁹

“Mükelleflerin transfer fiyatlandırmasına ilişkin hazırlamaları gereken belge ve bilgiler ancak inceleme esnasında talep üzerine ilgili inceleme elemanına ibraz edilecektir.”¹⁰⁰ “Belgelerden mükellefin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde emsallere uygunluk ilkesine sadık kalmak için ciddi bir çaba içinde olduğu anlaşılabilir. ”¹⁰¹ “Hazırlanan belgeler, konuya vakıf bir üçüncü kişinin, uygun bir sürede, mükellefin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığını anlamasını sağlamalıdır.”¹⁰²

“Belgelerin idarenin talebi üzerine 60 gün içerisinde mükellefçe sunulmaması veya oldukça yetersiz olması durumunda, idarece re’sen takdir edilen tutarın %5 ile %10’u arasında para cezası (en az 5.000 Euro), bunun yanısıra belgelerin idareye tesliminin geciktiği her gün için 100 Euro (en fazla 1.000.000 Euro) para cezası öngörülmüştür.”¹⁰³

“Peşin fiyatlandırma anlaşması mümkündür. Ekim 2006’da bu konuda detaylı açıklamalar yapılmıştır. Anlaşma için idareye başvuru halinde 20.000 Euro harç ödenmesi gerekmektedir.”¹⁰⁴

1.3.4. Avrupa Birliği Düzenlemeleri

AB açısından transfer fiyatlandırması alanında atılmış en önemli adım, Haziran 2002’de AB Komisyonu tarafından, her bir üye ülkenin vergi idaresinden birer temsilci ve 10 özel sektör temsilcisinin katılımıyla oluşturulan “Avrupa Birliği Transfer Fiyatlandırması Ortak Forumu”dur.¹⁰⁵ Birliğe aday ülkeler ve OECD sekreteryası temsilcileri de foruma gözlemci olarak iştirak etmektedirler. Forum konsensüs temelinde çalışmakta ve ortaya çıkan sorunlara OECD Transfer Fiyatlandırması rehberi çerçevesinde akılcı, ancak yasal düzenlemelere dayalı olmayan çözümler üretmektedir.¹⁰⁶

Forum, Haziran 1990’da kabul edilen “Arbitrasyon Anlaşması ve 2004 Nisan ayında ÇVÖA’larda düzenlenen karşılıklı anlaşma sürecinin daha etkin uygulanması için uygulama kuralları gibi konularda komisyona yol göstericilik yapmıştır.”¹⁰⁷

Forumun çalışmaları sonucu, Avrupa Komisyonu 27.06.2006’da “AB Bölgesinde Faaliyet Gösteren İlişkili Kişilerin Transfer Fiyatlandırması Belgelendirmesi için Uygulama Kuralları” adlı düzenlemeyi kabul etmiştir. ¹⁰⁸

⁹⁹ Biçer, s. 654.

¹⁰⁰ Biçer, s. 654.

¹⁰¹ Biçer, s. 654.

¹⁰² Biçer, s. 652.

¹⁰³ Biçer, s. 656-657.

¹⁰⁴ Biçer, s. 657.

¹⁰⁵ Biçer, s. 676.

¹⁰⁶ Biçer, s. 676.

¹⁰⁷ Biçer, s. 677.

¹⁰⁸ Biçer, s. 677.

Forum, “AB Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Belgelendirme” adı verilen, iki ana bölümden oluşan, bir yaklaşım geliştirmiştir.

1. Tüm AB üye ülkeleri için geçerli, standardize edilmiş ortak bilgileri içeren bir grup belge (ana belgelendirme-masterfile) ve
2. İlgili ülkeye has bilgileri içeren standardize edilmiş belgeler (ilgili ülkeye has belgelendirme-country specific documentation).¹⁰⁹

1.3.5. Türk Mevzuatında Tarihi Gelişim

“Cumhuriyet devrinin 1926 tarihli ilk Kazanç Vergisi Yasasında örtülü kazançla ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Buna karşın 1934 tarihli ikinci Kazanç Vergisi Yasasının 13. maddesinin 5. fıkrasında “Sermaye için faiz kabul edilmeyeceği gibi, kolektif şirketlerde şeriklerin ve komandite şirketlerde komandite azaların ve bunların usul ve furuunun veya karı kocanın; sair sınaî ve ticarî teşebbüsatta karı veya koca ile bunların usul veya furuunun şirkete veya teşebbüse ikraz edecekleri paralar sermaye sayılır....” hükmü yer almaktadır. Bu hükümden, bir şirkette ortakların veya bunların yakınlarının şirkete ödünç verecekleri paraların miktarı, faizi, vadesi ne olursa olsun, sermaye sayılacağı, bunlara tahakkuk ettirilecek faizlerin gider olarak matrahtan indirilmesine izin verilmeyeceği anlaşılmaktadır. İsmi açık biçimde konulmuş olmamakla birlikte bu fıkra hükmü, Kurumlar Vergisi yasamızın yürürlüğe girdiği 1950 yılına kadar, vergi sistemimizin örtülü kazançla ilişkin yegâne hükmü olarak kamıştır.”¹¹⁰

Türk vergi mevzuatında örtülü kazanç dağıtımı ilk defa 1949 tarihinde kabul edilen 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 17. maddesi ile düzenlenmiştir¹¹¹. Bu düzenleme 2006’da yürürlüğe giren 5520 sayılı mevcut Kurumlar Vergisi Kanunu’na kadar uygulanmıştır.

Bu yasanın uygulamasıyla ilgili olarak, ÖNCEL, 1976 yılında basılan çalışmasında¹¹²; uygulama alanında örtülü kazanç dağıtımına ilişkin çok sayıda uyuşmazlık doğmadığı tespitinde bulunmuş ve bunun nedenini kısmen, örtülü ödemeye ilişkin 17. maddenin sadece alım, satım, kira, ödünç ve hizmet sözleşmelerini

¹⁰⁹ Biçer, s. 677.

¹¹⁰ Öncel, s. 12.

¹¹¹ 5422 sayılı eski KVK’nın 17. maddesi: Aşağıdaki hallerde, kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılır: 1. (2362 sayılı Kanunun 12’inci maddesiyle değişen bent) Şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa; 2. Şirket, 1 numaralı fıkrafta yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme muamelelerinde bulunursa; 3. Şirket, 1 numaralı fıkrafta yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verir; 4. Şirket, ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve furuundan ve 3’üncü dereceye kadar (dahil) kan ve sıhrî hısımlarından şirketin idare meclisi başkan veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunursa (Vurgular yazana aittir).

¹¹² Öncel, s. 12.

içermesinden dolayı, uygulama alanının darlığına, kısmen de sermaye şirketlerinin azlığına bağlamıştır¹¹³.

İlerleyen yıllarda gerek sermaye şirketlerinin gerekse yabancı sermayeli şirketlerin sayısının artması bu alanda çok sayıda ihtilafa sebep olmuştur.

Mevcut yasa (KVK 13) ile 5422 sayılı eski KVK 17. maddeyi karşılaştırdığımızda birçok farklılığın bulunduğu görülmektedir. Farklılıkları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

1) Eski KVK’da emsallere uygunluk ilkesi tanımı, emsal bedelin tespitine ilişkin yöntemler ve bu yöntemlerle ilgili açıklamalar, ön fiyat anlaşması müessesesi, düzeltme hükümleri, hazine zararı ilkesi, daha düşük ceza uygulanabilmesi imkânı mevcut değildi.

2) Eski KVK’da, bir kısım ülkelerin veya bölgelerin Cumhurbaşkanlığınca ilanı ve Türkiye’ye göre daha düşük vergi uygulaması, bilgi değişimi konusundaki tutumu nedeniyle, bu ülkelerle yapılan tüm işlemlerin ilişkili kişilerle yapılmış sayılması ve bu ödemeler üzerinden stopaj yapılması şeklinde bir uygulama imkânı yetkisi yoktu.

3) Eski KVK’da, mevcut KVK 13’deki gibi ortaklık ilişkisinde asgari %10’luk bir ortaklık payı gereği, tanımı mevcut değildi.

4) Eski KVK’da, Cumhurbaşkanına verilmiş bir yetki yoktu.

5) Eski KVK’da Bakanlar Kurulu Kararı ile yapışmış bir düzenleme veya başlıbaşına transfer fiyatlandırmasını düzenleyen bir tebliğ mevcut değildi.

6) Eski KVK’nın 17. Maddesinin kapsamı “şirketlerle” sınırlı iken yeni KVK tüm kurumlar vergisi mükelleflerini (ve GVK’daki 41/5 düzenlemesiyle gelir vergisi mükelleflerini de) kapsar hale gelmiştir.

7) Eski KVK’da emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedellerle veya bedelsiz yapılan işlemler yapılması halinde örtülü kazanç dağıtımının söz konusu olabileceği ifade edilmiştir. Emsal bedel tanımına yer verilmemiş olması, yöntemlerin düzenlenmemiş olması mükellefler için büyük bir belirsizlik yaratmaktaydı.

8) Eski KVK’da mükelleflere ispat külfeti konusunda bir yükümlülük getirilmemişti. Oysa KVK 13’le tanımlanan yeni uygulama ile mükellefe yöntem seçimi, yöntemi uygulama ve bu konudaki kayıt, cetvel ve belgeleri saklama yükümlülüğü getirilmektedir.

9) Eski KVK’da aylık, ikramiye, ücret veya benzeri ödemeler diğer ilişkili kişilere nazaran daha sınırlandırılarak sayılmıştır. Mevcut düzenlemede aylık, ücret veya benzeri ödemeler için farklı bir ilişkili kişi tanımı yapılmamıştır.

10) KVK 13 düzenlemesinin gerekçesinde de açıkça belirtildiği üzere, KVK 13 OECD Rehber ve çalışmaları dikkate alınarak düzenlenmiş, ikincil düzenlemeler (BKK ve TFGT) OECD Rehberleri dikkate alınarak oluşturulmuştur.

¹¹³ Öncel, s. 12.

11) Yeni bir düzenleme yapılmasının temel nedenlerinin; giderek artan ihtilaflar, yargının vergi inceleme tarhiyatları ile yapılan tarhiyatları özellikle emsal bedelin tespiti konusundaki yetersizlikler nedeniyle onaylamama eğilimi; artan yabancı sermaye yatırımları nedeniyle, yabancı yatırımcılara uluslararası uygulamalara paralel bir vergileme ortamı yaratma çabaları olduğu görüşündeyiz.



İKİNCİ BÖLÜM

GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERE İLİŞKİN KANUNLARDA İLİŞKİLİ İŞLEM DÜZENLEMELERİ

Bu çalışmamızda konu sadece “ilişkili işlem” boyutuyla ele alındığından gerek bu bölümde gerekse diğer tüm bölümlerde müesseseler veya kavramlar sadece konuyla ilgili olduğu kısmı itibarıyla ele alınacak, müesseselerin tüm yönleriyle irdelenmesi yoluna gidilmeyecektir.

Bu bölümde ilişkili işlem tanımı en geniş anlamıyla dikkate alınmış; mükellefiyet, muafiyet, istisna, vergiyi doğuran olay veya matrahın belirlenmesi konularında, olaydaki “ilişkili kişi” unsuru nedeniyle kendisine bir sonuç bağlanan müessese veya düzenlemeler de bu bölümde ele alınmaya değer bulunmuştur.

1. GELİR VERGİSİ KANUNUNDA İLİŞKİLİ İŞLEM DÜZENLEMELERİ

1.1. Vergiden Muaf Esnaf Sayılmada İlişkililik (Gruplama) Etkisi

Vergiden muaf esnaf tanımı GVK’nın¹¹⁴ 9. maddesinde yapılmıştır. Bahse konu maddenin 4. bendinde; nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya (50 rüsum tonilato dahil) kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtası işletenler; hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar vergiden muaf esnaf olarak tanımlanmıştır.

Aynı bentte parantez içinde yapılan açıklama ile; bu bentte zikredilen ölçülerin, birlikte yaşayan eşlerle, velayet altındaki çocuklar hakkında veya ortaklık halindeki işletmelerde, bu kimselerin veya ortaklığın işlettiği vasıtalar toplu olarak nazara alınmak suretiyle tespit edileceği ifade edilmiştir¹¹⁵.

Diğer bir ifade ile nakil vasıtalarıyla ilgili 50 rüsum tonilato veya hayvan arabası sayısında eş, çocuk veya ortakların vasıtaları da dikkate alınarak eşiğin aşılp aşılmadığı tespiti yapılacaktır.

1.2. Zirai İşletme Büyüklüklerinin Topluca Dikkate Alınması

“Zirai Kazançta Vergileme” başlıklı GVK’nın 53. maddesinde gerçek usulde vergilemeye tabi tutulacak zirai kazanç sahibi mükelleflerin ölçü ve şartlarına yer verilmiş, ikinci fıkrada da “..... Bu hükmün tatbikinde, aile reisi ile yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklara ait işletmeler ile ortaklık halindeki işletmelerde işletme büyüklüğü toplu olarak nazara alınır..... yarıcılık ortaklık sayılır.” hükmüne yer verilmiştir.

İfadeden de görüleceği üzere beyana tabi olup olunmayacağı belirlenirken bir kısım ilişkili mükelleflerin işletme büyüklüklerinin topluca nazara alınacağı belirtilmektedir.

¹¹⁴ 193 nolu GVK 31.12.1960 tarihinde kabul edilmiş, 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

¹¹⁵ Bu muafiyet şartı açısından GVK’nın 9. maddesinin 4. bendinde zikredilen ilişkili kişiler, muafiyeti olumsuz etkilemekte, burada sayılan ilişkili kişilerin işlettiği vasıtalar da muaflik sınırında dikkate alınmaktadır.

1.3. İşletmeden Çekme Şeklinde İlişkili İşlemler

GVK'nın Zirai İşletme Hesabı Esasına Göre Hasılat başlıklı 56. maddesinin ikinci fıkrasında;

“Zirai mahsullerin, istihsal vasıtaları ile zat, aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere istihlak maddeleri ile değiştirilmesi halinde verilen mahsulün emsal bedeli hasılat sayılır.” ifadesine yer verilmiştir.

Bu düzenleme ticari kazançların tespitinde öz varlık mukayesesini düzenleyen GVK'nın 38. maddesindeki ilişkili kişilerce işletmeden çekilen değerlerin öz varlığa eklenmesini zorunlu kılan düzenlemeye benzemektedir.

Zirai mahsuller ister üretim araçları ister işletme ihtiyaçları, isterse de kişisel veya aile ihtiyaçları için, tüketim maddeleri ile değiştirildiğinde, verilen mahsullerin emsal bedeli zirai işletmenin hasılatı sayılacaktır.

GVK'nın 41. maddesinin 5. bendi, KVK'nın 13. maddesine paralel olarak GVK'da yapılmış düzenlemeyi oluşturur. Bu bentte yer almayan hususlar bakımından da KVK'nın 13.maddesi hükmünün uygulanacağı ifade edilmiştir.

Bu düzenlemeye GVK'nın ticari kazançlara ilişkin hususları düzenlediği 37 ila 51. maddesi arasında, ticari kazançların belirlenmesinde gider kabul edilmeyen ödemeleri düzenleyen 41. madde içinde yer verilmiştir¹¹⁶.

İlişkili kişilere emsal bedelin altında veya üstünde bir fiyatta alım veya satım yapmak suretiyle işletme aleyhine oluşan farkların işletmeden çekiş sayılacağı ifade edilmiştir¹¹⁷.

İlişkili kişi sayılacaklar ve nelerin mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği tanımlanmıştır¹¹⁸.

Şayet işletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş ise düzeltme işleminin buna göre yapılacağı ifade edilmiştir¹¹⁹.

Madde metni KVK 13'e atfı da içerdiğinden, mükerrerliğe de kaçmamak için çok kısa tutulmuşa benzemektedir.

Uygulamada GVK 41/5'e dayanılarak yapılan tarhiyatlara pek karşılaşılmamaktadır. Bunun nedeninin incelemelerde daha ziyade kurumlar üzerine yoğunlaşılması olabileceğini düşünmekteyiz.

¹¹⁶ GVK'nın 41. maddesinin 5. fıkrası KVK'nın 13. maddesinde düzenlenen Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı düzenlemesinin GVK'da düzenlenen halidir.

¹¹⁷ GVK'nın 41. maddesinin 5. fıkrası ilk cümle.

¹¹⁸ GVK'nın 41. maddesinin 5. fıkrası 2. ve 3. cümleler.

¹¹⁹ GVK'nın 41. maddesinin 5. fıkrası 4. cümle.

1.4. İlişkili İşlem Mahiyetinde Olup Kabul Edilmeyen Giderler

GVK'nın 41. maddesinde, ilk dört bent halinde sayılan hususlar çok fazla açıklamayı da gerektirmeyen mahiyetteki ilişkili işlemlerdir. İşletme sahibi, eşi ve çocuklarıyla ilgili bu "ilişkili işlemler" vergi matrahının tespitinde gider olarak matrahtan indirimi kabul edilmeyen tutarlardır¹²⁰.

Özellikle işletmede fiilen çalışan ortağın, ortaklarının eşlerinin ve çocuklarının fiili çalışmaları karşılığında kendilerine ödenecek ve ödendiği ayın muhtasar beyanına dahil edilip peşinen vergilenecek ücretlerin neden KKEG olarak düzenlendiği anlaşılamamaktadır. Tek açıklaması ücretler için belirlenmiş vergi sistemindeki indirim ve istisnalar nedeniyle oluşan gelir kaygısı olabilir. Ancak, çok ortaklı gelir vergisine tabi işletmelerde, fiilen çalışan ortaklar ve bu ortakların fiilen çalışan aile bireylerine, fiili çalışmaları karşılığı verilen ücretlerin kurumlardaki gibi muameleye tabi tutulması hakkaniyete uygun olacaktır.

1.5. Emsal Kira Bedeli Esası Bazı İlişkili Kişilere Yapılacak Kiralama Şeklindeki İlişkili İşlemler

Bir vergi güvenlik müessesesi olan emsal kira bedeli esası GVK'nın 73. maddesinde düzenlenmiştir¹²¹.

¹²⁰ GVK'nın 41. maddesi; "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler, Madde 41 – Aşağıda yazılı ödemelerin gider olarak indirilmesi kabul olunmaz:

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)

2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;

3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;

4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;

5. (Ek: 28/3/2007-5615/3 md.) Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanun'unun 13. maddesi hükmü uygulanır.". (Vurgular yazara aittir).

¹²¹ GVK'nın 73. maddesi; "Madde 73 - (3239 sayılı Kanunun 56'ncı maddesiyle değişen fıkra) Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse VUK'a göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin,

Bu düzenlemede, maddede tanımlanan ilişkili kişiler için emsal bedel esasının ikamet için tahsis halinde uygulanmayacağı, her biri için bir konuta uygulanacağı, aynı evde oturan akrabalar için uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Bu maddede belirtilen sınırların dışındaki yakınlar için emsal kira bedeli esası uygulanacaktır. Aynı şekilde konut dışındaki mal veya hakların kullanıma terk edilmesi halinde herhangi bir sınırlama olmaksızın emsal kira bedeli esası uygulanacaktır.

Kanunda bina ve arazide emsal kira bedelinin tespiti yöntemi olarak bina ve arazinin vergi değerine atıf yapılmıştır. Vergi değeri VUK'un 268. maddesinde; "... Bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre tespit edilen değeridir." şeklinde tarif edilmiştir. Bu düzenlemeleri birlikte değerlendirdiğimizde, bina ve arazinin emsal kira bedeli (yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş bir kira yoksa) emlak vergisi beyan değerinin %5'idir.

Dolayısıyla kanunda emsal kira bedelinin uygulanmayacağı belirtilen ilişkili kişiler dışındakilerin (bina ve arazi) kira bedelleri, bu arazi veya binaların emlak vergisi değerlerinin %5'inden aşağı olamayacaktır.

Mali idare bu maddenin uygulamasına bir iç genelge ile (05.01.1999 tarih B.07.0.GEL.0.43/4303-50 sayılı 1999/1 GVK İç Genelgesi) yön vermiş, bu düzenlemenin kira gelirinin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin karineler bulunması halinde uygulanacağı, kira sözleşmesi, banka dekontu veya havale makbuzu vb. belgelerle ve kiracının ifadesi ile gerçek kira bedelinin tevsik edilebildiği durumlarda emsal kira bedeli uygulamasına gidilemeyeceği ifade edilmiştir.

2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI MÜESSESESİ ÖZELİNDE İLİŞKİLİ İŞLEMLER

Prof. Dr. Arslan Kaya, örtülü kazanç dağıtımını: "Gerçekte sağlanmayan bir hizmet sağlanmış gibi, satılmayan bir mal satılmış gibi gösterildiği için yahut mal ya da hizmete ihtiyaç olmamasına rağmen bunun alınması veya sağlanması, alınan mal veya sağlanan hizmetin emsallerine kıyasla alım veya satıma göre yüksek ya da düşük olması, örneğin, bir markanın gereğinden fazla bir fiyatla lisansa konu edilmesi gibi durumlarda muhataba örtülü kazanç sağlandığı, bir servet transfer edildiği içindir ki, uygulama ve özel hukuk öğretisinde bu tür işlemler "örtülü kazanç dağıtımı/aktarımı", "örtülü kazanç aktarımı yasağı" veya vergi hukuku uygulaması

bu bedel bilinmiyorsa, VUK'un servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur.

Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz:

a. Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması;

b. (3239 sayılı Kanunun 56'ncı maddesiyle değişen bent) Binaların mal sahiplerinin usul, furu veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, furu ve kardeşlerden her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.);

c. Mal sahibi ile akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi.

d. (3239 sayılı Kanunun 56'ncı maddesiyle eklenen bent) Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda." (Vurgular yazara aittir.)

ve öğretisinde ise daha ziyade “servet transferi” ya da “transfer fiyatlaması” olarak adlandırılır.” şeklinde tanımlamıştır¹²². Birçok yayında¹²³ örtülü kazanç dağıtımı kavramının transfer fiyatlaması kavramına eş olarak kullanıldığını görmekteyiz. “Ancak transfer fiyatlandırması nötr bir kavramdır ve bu kavramın kullanımı per se (özü itibariyle-yn) transfer fiyatının manipüle edilmesini içermemektedir. Sadece transfer fiyatlandırmasının yapay fiyatlar üzerinden yapılması, fiyatlandırmanın istismar edilmesi halinde kötü bir anlam ortaya çıkarmaktadır ki, bu durum da zaten manipülatif fiyatlandırma diye belirttiğimiz hususu ifade etmektedir.”¹²⁴

Vergi hukuku açısından, KVK’nın 13. maddesinde düzenlenen transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesini dikkate aldığımızda; örtülü kazanç kavramı transfer fiyatlaması kavramının eşiti değildir. KVK’da konuyu düzenleyen 13. maddenin başlığı da (Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı) tam bu eşit olmama haline işaret etmektedir¹²⁵. Ortada bir mal ya da hizmet yoksa ve fakat mal satılmış ya da hizmet alınmış gibi gösterilmişse, bu durum vergi hukukunda kaçakçılık (VUK 359. madde) fiili olarak değerlendirilir. Sonuç olarak bu faturalar geçersiz sayılır ve tutarlar KKEG olarak dikkate alınır. Daha önce indirilecek KDV olarak dikkate alınan tutarlar da indirimden çıkarılır. Oysa normal bir örtülü kazanç dağıtımı teşhisi halinde KDV açısından bir işlem yapılmayabilecektir¹²⁶.

Ayrıca VUK’un 359. maddesi kapsamına giren fiillerde normalin aksine vergi ziyayı cezası 3 kat uygulanır¹²⁷ (transfer fiyatlaması raporları hazırlanmış ve zamanında inceleme elemanlarına ibraz edilmiş ise vergi ziyayı cezası %50 uygulanır)¹²⁸ ve ayrıca faturayı düzenleyen ve kullanan taraf hakkında savcılığa suç duyurusunda bulunulur¹²⁹. Gerçekte sağlanmayan bir hizmetin sağlanmış, satılmayan bir malın satılmış gibi gösterilmesi durumunda ziyaa uğratılan verginin 3 katı ceza uygulanması ve adli ceza da talep edilmesi bir yana; örtülü kazanç sayılan durumlarda kurumlar vergisi tarhiyatı yapılması ve kâr dağıtımı sayarak stopaj uygulanması işlemi normal transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılan işlemlerde de aynıdır. Ancak tarafı ilişkili olsun olmasın bu fiiller (gerçekte hizmet veya mal yokken fatura düzenlenmesi) cezalı vergi tarhiyatına sebep olacağı için örtülü kazanç dağıtımı tanımında yer verilmemesi gerektiği kanaatindeyim.

Karşlıoğlu’na göre, “Şirketin ve ilişkili kişilerin birlikte yürüttüğü örtülü kazanç dağıtımı ve örtülü sermaye işlemleri çoğunlukla şirketin vergisel yükümlülüklerinin en aza indirilmesi veya vergiden kaçınılması amacıyla yapılmaktadır. Borç almak

¹²² Kaya, s. 1534.

¹²³ Sadak, s. 47, (Tekin, Örtülü Kazanç ve Danıştay Kararları, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Fakültesi, C.8, S.3, 2003 S.38’den naklen), Manavgat, s. 424, Kaya, s. 1534.

¹²⁴ Günay, s. 257. Bu paragraftaki “per se” latince kendiliğinden, bizatihi anlamına gelip, bazı metinlerde aslında, özü itibariyle anlamında kullanıldığı da görülmektedir.

¹²⁵ Transfer fiyatlaması ilişkili firmalar arasında mal ve hizmet transferi sırasında uygulanacak fiyat anlamına gelmektedir. Emsale (piyasa şartlarına) uygun olmak zorundadır.

¹²⁶ KDVK’nın 30/d bendinde 6728 ve 7104 sayılı Kanunlarla yapılan değişiklikle transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapılan hallerde otomatik olarak KDV reddiyatına gidilmesinin önüne geçilmiştir. Bu ilaveler sonrasında, ortada bir KDV kaybı yoksa KDV de düzeltme yapma gereği oluşmamaktadır.

¹²⁷ VUK’un 344/2. fıkrasında düzenlenmiştir.

¹²⁸ KVK’nın 13/8. fıkrasında düzenlenmiştir.

¹²⁹ VUK’un 367. maddesinde düzenlenmiştir.

vermek, alım/satım yapmak, faiz ödemek vb. tüm işlemler bir peçeleme olup, bu ve benzeri işlemlerde taraflar yalnızca bir görüntü yaratmak adına bir işlem yapma gayesi içerisindeyler. Dolayısıyla peçeleme işleminin arkasında saklı olan işlem, bunun tespiti halinde KVK açısından bu menfaatler örtülü kâr dağıtımı olarak kabul edilmektedir¹³⁰.

Kuşkusuz bu tanıma girecek, yani sadece ilişkili şirketler arasında daha az vergi ödemek gayesiyle yapılan işlemler vardır. Dünya ticaretinin geneline baktığımızda, ilişkili şirketler arasında yürütülen işlem hacminin çok yüksek olduğu ifade edilmektedir. Diğer bir ifade ile ilişkili şirketler arasında mal ve hizmet alışverişi çok yaygın ve olağandır. Bu nedenle Karslıoğlu'nun değerlendirmesine örtülü kazanç dağıtımı veya örtülü sermaye sonucuna varılan işlemlerle sınırlı olarak katılıyoruz. Ancak şunu da göz ardı etmemek gerekir ki çoğu zaman, bu halde dahi, işlemin tamamı değil, piyasa fiyatının, emsalin üstünde veya altında olan kısmının örtülü dağıtıldığı kabul edildiğine veya belirli bir tutarı aşan borcun örtülü sermaye sayıldığına şahit olmaktadır.

2.1 Transfer Fiyatlandırması Kapsamında İlişkili İşlemlere Dair Unsurlar

Bu bölümde kısaca müessesenin tanım ve kapsamı üzerinde durulacak, detaya girilmeyecek, bir sonraki bölümde de örnek inceleme konularından hareketle konuyu irdeleme, görüş ve önerilerimizi paylaşma çabasına gireceğiz.

Vergi hukukunun ilişkili işlemler konusundaki en temel düzenlemesini KVK'nın 13. maddesi oluşturmaktadır¹³¹.

¹³⁰ Karslıoğlu, Ticaret Hukuku Açısından Anonim Şirketlerde Örtülü Kar Dağıtımı Niteliğindeki, s. 4-141.

¹³¹ KVK'nın 13. maddesi: "MADDE 13- (1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir. (2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. (Ek cümleler: 15/7/2016-6728/59 md.) İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır. (3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur. (4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder: a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da

satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder. b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder. c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder. ç) (Değişik: 15/7/2016-6728/59 md.) İşlemsel kâr yöntemleri: Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemde doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır. Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır. d) (Ek: 15/7/2016-6728/59 md.) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyeceği bir yöntemi de kullanabilir. (5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır. (Ek cümleler: 15/7/2016-6728/59 md.) Mükellef ve Bakanlık, belirlenen yöntemin zaman aşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesini, VUK'un pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ile anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması hâlinde, anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir. Bu durumda, imzalanan anlaşma söz konusu hükümlerde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçer, beyan ve ödeme işlemleri buna göre tekemmül ettirilir. Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanması sebebiyle daha önceden ödenen vergiler ret ve iade edilmez. (6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır. (7) (Ek: 4/6/2008-5766/21 md.) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimî temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurtiçindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir. (8) Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezası (VUK'un 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hali hariç). %50 indirimli uygulanır. (9) (Değişik: 15/7/2016-6728/59 md.) Cumhurbaşkanı; ikinci fıkrada yer alan oranları, gerçek kişiler, kurumlar, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibarıyla ya da ortaklık payının edinim şekline göre topluca veya ayrı ayrı %1'e kadar indirmeye, %25'e kadar çıkarmaya, oran şartını kaldırmaya; beşinci fıkrada yer alan süreyi beş yıla kadar artırmaya, belgelendirme yükümlülükleri ve bu yükümlülükler kapsamına, uluslararası anlaşmalar doğrultusunda, yurtdışında yer alan ilişkili kişilerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin dâhil edilmesi zorunluluğu getirmeye; bu bilgilerin uluslararası anlaşmalar çerçevesinde diğer ülkelerle karşılıklı olarak paylaşılmasına ilişkin usullerle transfer fiyatlandırması ile ilgili diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." (Vurgular yazara aittir).

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusu 13. maddede 9 fıkra halinde düzenlenmiştir. Konuya ilişkin KVK Genel Tebliğinde¹³² yapılan açıklamalar dışında, Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğlerinde de¹³³ daha detaylı açıklamalar yapılmış, iki Bakanlar Kurulu Kararı (BKK)¹³⁴ ve bir Cumhurbaşkanı Kararı'nda¹³⁵ da konuya ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Sirkülerler, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın rehberleri¹³⁶, ÇVÖA'lar, OECD'nin anlaşma yorumları¹³⁷, yargı kararları, BEPS¹³⁸ kapsamında sürdürülen çalışmalar dikkate alındığında konuya ilişkin oldukça geniş bir literatür oluşmuştur.

Önemi ve konuya ilişkin adeta mihenk taşı niteliğinde olması nedeniyle KVK'nın 13. maddesinde düzenlenen Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı konusunu bu nedenle ayrı bir bölümde ele aldık.

KVK'nın 13. maddesinin ilk cümlesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı tanımı yapılmıştır. Buna göre; Kurumların, ilişkili kişilerle, emsale uygunluk ilkesine aykırı bedel veya fiyatlarla yaptıkları işlemler (mal veya hizmet alım ya da satımı) örtülü kazanç dağıtımıdır.

13. maddede ve ikincil mevzuatta ilişkili kişi, emsale uygunluk ilkesi ve yöntemleri tanımlanmış ve ayrıntılı olarak açıklanmış olmasına rağmen, işlemler sadece ilk fıkra da sayılmış, ayrıca tanımlanmamıştır.

Aşağıda ilişkili işlemler neticesinde oluşan örtülü kazanç dağıtımının kısaca temel kavramları üzerinde durulacaktır.

2.1.1. İlişkili Kişi

Kurumların kendi ortakları, kurumlar ve kendi ortaklarının ilgili olduğu gerçek kişi veya kurumlar, kurumların idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade etmektedir¹³⁹.

Ortaklık ilişkisinde doğrudan veya dolaylı %10 oranında (ilişkili kişiler arasında topluca dikkate alınır) oy veya kâr payı hakkının olması gerekir. Kanunun yürürlüğe

¹³² 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, II/13. bölüm, 04.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır.

¹³³ 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır.

¹³⁴ 2007/12888 sayılı BKK (BKK), 27.11.2007 tarihinde kabul edilmiş 06.12.2007 gün ve 26722 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır. 2008/13490 sayılı BKK 13.04.2008 tarih ve 26846 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır.

¹³⁵ 2151 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı 24.02.2020 tarihinde kabul edilmiş, 25.02.2020 tarih ve 31030 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır.

¹³⁶ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber, Yayın No:114, Kasım 2010.

¹³⁷ OECD, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, /www.gib.gov.tr.

¹³⁸ BEPS: Base Erosion and Profit Shifting, Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı, OECD'nin 15 ayrı eylem planından oluşan projesidir. /www.muhasebetr.com

¹³⁹ KVK'nın 13. maddesinin 2. fıkrası.

girdiği 13.06.2006 tarihinden 09.08.2016 tarihine kadar %10'luk oran gibi bir alt sınır yoktu. Uygulamada çıkan sorunlar dikkate alınarak bu alt sınır getirilmiştir¹⁴⁰.

Ortakların eşleri ve üstsoy, altsoy, 3. dereceye kadar (3. derece dahil) yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılmaktadır¹⁴¹.

Ortaklık ilişkisi açısından getirilen %10'luk objektif (ölçülebilir) sınıra rağmen, kanundaki ifadede yer alan "ilgili bulunduğu" kişilerin de ilişkili sayılması ifadesi nedeniyle, tebliğdeki ifadeyle, bütün bu birbiriyle ilişkili sayılan kişilerin ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişiler de¹⁴² ilişkili kişi sayılmıştır.

TFGT'de verilen bir örnekte, "imalat faaliyetinde bulunan A Ltd. Şti.'nin sürekli olarak¹⁴³ aynı gerçek kişiden sağladığı girdiler kullanması ya da alışlarının ve/veya satışlarının büyük birkismini aynı kurumdan yapması durumunda bu kişi ve kurumlar A Ltd. Şti.'nin ilişkili kişisi (nüfuzu altında olduğu) kabul edilebilir." ifadelerine yer verilmiştir¹⁴⁴. Bu yaklaşım dikkate alındığında tüm işletmelerde ilişkili işlem iddiasında bulunabilmek mümkündür. İşletmelerin genel olarak aynı tedarikçilerle çalışma eğilimleri dikkate alındığındaki iktisadi, ticari, teknik icaplar, hayatın olağan akışı dikkate alındığında normal ve mutad olanı da budur, piyasadaki tüm işletmeler birbiriyle ilişkili hale gelmektedir. İlişkililiği bu derece genişletmeye çalışmak adeta ilişkisiz kimse yok sonucuna götürür ve tüm tarhiyatların KVK 13. Madde çerçevesinde toplanması anlamına gelir. Diğer bir ifade ile ilişkiyi bu derece geniş anlamak ve uygulamak olayı hukukilikten tamamen uzaklaştırarak keyfilik mertebesine götürür ki böylesi bir durumda meselenin hukuki değerlendirmesinden söz edilemez.

Mevzuatta yer alan ancak bugüne kadar uygulamaya geçilmeyen¹⁴⁵ bir husus da Türkiye'ye göre düşük vergili olması veya bilgi değişimi hususunda iş birliği yapmaması nedenleriyle ilan edilecek ülke veya bölgelerde faaliyette bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemlerin ilişkili kişilerle yapılmış sayılacak¹⁴⁶ olmasıdır. Bu konuda uygulamaya karar verilmesi dahi, düşük vergili ülkelere dönük bir bilgi talebi uygulaması yapılabileceğini düşünmekteyiz. Konuya ilişkin geliştirdiğimiz öneriye V. bölümde yer verilmiştir¹⁴⁷.

2.1.2. Emsallere Uygunluk İlkesi

İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat

¹⁴⁰ 6728 sayılı Kanunun 59. maddesiyle eklenmiş ve 13.06.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Halka açık, dolayısıyla çok ortaklı, hisseleri borsada işlem gören şirketlerin, çok küçük hissedarları için de konunun tartışılması gereği doğması bir sınırlama yapma gereği doğurmuştur.

¹⁴¹ TFGT 3.1.'deki açıklamaya göre evlilik sona erse bile kayın hısımlığı dolayısıyla ilişkililik ortadan kalkmamaktadır.

¹⁴² TFGT 3.1.2. bölümünde 4. paragraf açıklamaları.

¹⁴³ İncelemelerde bir yılı aşkın ilişkiler sürekli ilişki olarak değerlendirilmektedir.

¹⁴⁴ TFGT 3.1.3. bölümü 6. paragraf.

¹⁴⁵ Ülke veya bölgelerin Cumhurbaşkanlığı'nca ilanı gerekmektedir. Bu konuda herhangi bir karar alınmadığı için bu düzenleme uygulanamamıştır.

¹⁴⁶ KVK'nın 13. maddesinin 2. fıkrasının 3. cümlesinde düzenlenmiştir.

¹⁴⁷ V. bölüm 2.4, Düşük Vergili Ülkelerle Yürütülen İşlemlerde Gerçek Faydalanıcının Bildirimi.

veya bedele uygun olmasını ifade eder¹⁴⁸. İşlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşan piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılır¹⁴⁹.

Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal¹⁵⁰ kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal¹⁵¹ karşılaştırmada¹⁵² esas alınacaktır¹⁵³.

“Danıştay örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili olarak vergi inceleme raporlarında emsal gösterilmesini aramakta, bulunacak emsalin sağlıklı, ekonomik ve ticari icaplara uygun olmasını, işlemin emsal işleme benzemesini ve yükümlü tarafından yapılacak itirazların göz önüne alınmasını istemektedir.”¹⁵⁴

Emsallere uygunluk ilkesinin başarılı bir şekilde uygulanması ve uygulamanın denetimi, büyük ölçüde, karşılaştırılabilirlik analizinin ayrıntılı bir biçimde yapılmasına bağlıdır. Büyük miktarda veri toplama da emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması için önem taşımaktadır.”¹⁵⁵

“Danıştay örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili olarak vergi inceleme raporlarında emsal gösterilmesini aramakta, bulunacak emsalin sağlıklı, ekonomik ve ticari icaplara uygun olmasını, işlemin emsal işleme benzemesini ve yükümlü tarafından yapılacak itirazların göz önüne alınmasını istemektedir.”¹⁵⁶

“Emsallere uygunluk ilkesinin başarılı bir şekilde uygulanması ve uygulamanın denetimi, büyük ölçüde, karşılaştırılabilirlik analizinin ayrıntılı bir biçimde yapılmasına bağlıdır. Büyük miktarda veri toplama da emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması için önem taşımaktadır.”¹⁵⁷

2.1.3. Emsallere Uygunluk Fiyatın Tespitinde Kullanılan Yöntemler

KVK’da ilişkili işlemlerin fiyat veya bedellerinin emsallere uygunluk ilkesine uygun belirlenmesinde kullanılabilecek yöntemler düzenlenmiştir¹⁵⁸.

¹⁴⁸ KVK’nın 13. maddesinin 3. fıkrasının ilk cümlesi.

¹⁴⁹ TFGT 4. madde 2. paragraf açıklamaları.

¹⁵⁰ İç emsal kurumun ilişkisiz kişilerle yaptığı mal veya hizmet satışlarında uyguladığı fiyattır. Aynı veya benzer koşullarda ilişkili kişilere mal veya hizmet alım satımında iç emsal fiyatının uygulanmış olması bu konuda en önemli savunma olmaktadır. Böyle bir iç emsal varsa ve ilişkili işleme uygulanan fiyatla aynı ise bir sorun olmadığı anlamına gelmektedir.

¹⁵¹ Dış emsal, ilişkisiz kişiler arasında incelenen işlemdeki ile aynı veya benzer mahiyetteki mal veya hizmetin alım satımı için uygulanan fiyattır. Herhangi bir incelemede veya transfer fiyatına karar verirken, bu kabil fiyatlar var ve bulunabiliyorsa, ilişkili işlemin fiyatını açıklamak veya savunmak için kullanılabilecektir.

¹⁵² İlişkili işlemlerde uygulanan fiyatın emsale uygun olup olmadığı araştırması yapılırken karşılaştırma yapabilmek için, diğer bir deyişle emsal alabilmek, emsali kullanabilmek için, ilişkili işlemle aynı veya benzer mahiyette mal veya hizmet olması, satış, teslim vb. koşullarının da aynı ya da benzer olması gerekmektedir. Bu ilkeye karşılaştırılabilirlik adı verilmekte olup, ilgili tebliğde geniş açıklamalar yapılmıştır. TFGT 4.1. bölümü karşılaştırılabilirlik analizi başlığını taşımaktadır.

¹⁵³ TFGT 4. bölüm 5. paragraf açıklamaları.

¹⁵⁴ Taşkın, s. 203.

¹⁵⁵ Taşkın, s. 204.

¹⁵⁶ Taşkın, s. 203.

¹⁵⁷ Taşkın, s. 204.

¹⁵⁸ KVK 13. maddenin 4. fıkrasında düzenlenmiştir. Ayrıca 2007/12888 sayılı BKK’nın üçüncü bölümünde 7-13. maddeler arasında yöntemler açıklanmıştır. TFGT’nin 5. bölümünde de ayrıntılı örneklerle yöntemlerin nasıl uygulanacağına ilişkin ayrıntılı izahat verilmiştir.

Mükellefler ilişkili işlemlerdeki fiyat veya bedeli aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak belirleyebilecektir¹⁵⁹. Yöntemler arasında bir hiyerarşi veya sıralama mevcut değildir. İstenilen yöntem mükellefçe kullanılabilir.

Yöntemler iki grupta tasnif edilmektedir: Geleneksel işlem yöntemleri ve işlemsel kâr yöntemleri¹⁶⁰.

Mükellef emsallere uygun fiyata bu iki grupta açıklanan beş yöntemden biri ile ulaşamazsa işlemin niteliğine göre kendi belirleyeceği bir yöntemi de kullanabilecektir¹⁶¹.

2.1.3.1. Geleneksel İşlem Yöntemleri

2.1.3.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (KFY)

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder¹⁶².

Bu yöntem, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının karşılaştırılan işlemle benzer olduğu ölçüde uygulanacaktır. İşlemler arasındaki küçük farklılıklar düzeltilerek¹⁶³ yöntemin farklılıklara rağmen uygulanması mümkündür¹⁶⁴.

Emsallere uygunluk ilkesinin en dolaysız ve güvenilir biçimde uygulandığı bir yöntem olması nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi diğer yöntemlere tercih edilir¹⁶⁵.

Bu yöntemin güçlü yönleri genel itibarıyla şu şekilde sıralanabilir: Tercih üstünlüğüne sahip olma, güvenilirlik, işlev ve risk farklılıklarından fazla etkilenmeme, ürün benzerliğinde uygulama kolaylığı¹⁶⁶. Buna karşın KFY'nin zayıf yönleri ise şunlardır: Emsal bulma zorluğu, ürün odaklı işlev görmesi, ürün fiyatının hassas olması, ürünler arasında farklılık bulunduğu zaman ortaya çıkabilecek düzeltme sorunları ve bunların çözümünde yaşanabilecek zorluklar¹⁶⁷.

2010 tarihli Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehberin (GİB) 6. bölümünde yöntemlere ilişkin açıklamalar yapılmıştır. OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin II. bölümü Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerine ayrılmıştır.

¹⁵⁹ KVK'nın 13. maddesinin 4. fıkrası ilk cümlesi.

¹⁶⁰ BİÇER, s. 38-70, Kapusuzoğlu, s. 170-190, Uyanık, s. 91-159, Onay, Transfer Fiyatlandırması, s. 355-396, ÖCAL, s. 252-294, TUTAR/ÖKTEN, s. 25-29, Kızılot, s. 72-76, Işık, s. 115-134, Aktaş, s. 991-25, Karşioğlu, Anonim Şirketlerde Örtülü Kar Dağıtımı, s. 293-310, Taşkın, s. 110-130, Köse/Ferhatoglu, s. 71-95, Ağar, s. 61-78, Bakmaz, s. 165-174, Aladağ Çamurcu, s. 212-230, Gürer/Türedi/Bayar, s. 59-64.

¹⁶¹ KVK'nın 13. maddesinin 4. fıkrası d bendinde ifade edilmiştir.

¹⁶² KVK'nın 4. maddesinin a bendi, 2007/12888 sayılı BKK'nın 8. maddesi, TFGT'nin 5.1. bölümünde tanımlanmıştır.

¹⁶³ Farklılıkları ilave, eksiltme vb. hesaplamalarla giderebilmek mümkünse, farkların giderilmesi ve aynı zemine getirilmesi anlamında kullanılmaktadır.

¹⁶⁴ TFGT'nin 5.1. bölümü.

¹⁶⁵ Adı geçen tebliğin aynı bölümünde

¹⁶⁶ Aladağ Çamurcu, s. 218.

¹⁶⁷ Aladağ Çamurcu, s. 218.

2.1.3.1.2. Maliyet Artı Yöntemi

Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder¹⁶⁸.

İşlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak, ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr oranı, en uygun makul brüt kâr oranı olacaktır¹⁶⁹. Böyle bir brüt kâr¹⁷⁰ oranı bulunamıyorsa ilişkisiz kişiler arasında benzer işlemler için kullanılan brüt kâr oranı da kullanılabilir¹⁷¹.

Bu yöntem özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde, fason imalatlarda ve hizmet tedarikinde uygulama alanı bulmaktadır¹⁷².

2.1.3.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder¹⁷³.

Makul brüt satış kârı, söz konusu mal veya hizmetin yeniden satışında yüklenilen satış ve diğer faaliyet giderleri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar esas alınarak gerçekleştirilen işlevlerin gerektirdiği kâr tutarını ifade etmektedir¹⁷⁴.

Farklı ürünlerin söz konusu olduğu işlemler için de kullanılabilir olan bu yöntem, özellikle pazarlama ve dağıtım faaliyetleri gibi ilişkili şirketin satın aldığı mal veya hizmeti ilişkisiz kişilere sattığı işlemlerde güvenilir sonuçlar vermektedir¹⁷⁵.

2.1.3.1.4. İşlemsel Kâr Yöntemleri

2.1.3.1.4.1. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

Mükellefin kontrol altındaki bir işlemde, maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır¹⁷⁶.

¹⁶⁸ KVK'nın 13. maddesinin 4. fıkrasının b bendi.

¹⁶⁹ 2007/12888 sayılı BKK 9. madde açıklamalar.

¹⁷⁰ Brüt kar oranı=(Satışlar-Maliyet) /Maliyet. Bahsi geçen BKK.

¹⁷¹ Aynı BKK da ifade edilmiştir.

¹⁷² TFGT 5.2. bölümü 7. paragraf.

¹⁷³ KVK'nın 13. maddesinin 4/c bendinde düzenlenmiştir.

¹⁷⁴ 2007/12888 sayılı BKK'nın 10. maddesi.

¹⁷⁵ TFGT'nin 5.3. bölümünde 3. paragraf.

¹⁷⁶ KVK'nın 13. maddesinin 4/ç bendi.

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermektedir. Farkı, diğer iki yöntemde brüt kâr marjı hesaplanırken, bu yöntemde net kâr marjının hesaplanmasıdır¹⁷⁷.

2.1.3.1.4.2. Kâr Bölüşüm Yöntemi

Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır¹⁷⁸.

Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin kullanılmadığı, özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasında işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır¹⁷⁹.

Kâr bölüşüm yönteminde, önce ilişkili işlemlerden elde edilen kâr tutarı belirlenir. Kâr iki aşamada paylaşılır. Birinci aşamada, ilişkisiz şirketlerin benzer durumlardaki kâr marjları dikkate alınarak, her bir şirket için toplam kârdan alacağı pay belirlenir. İkinci aşamada, kalan bir kâr varsa, şirketlerin her birinin işlevleri, varlıkları ve riskleri dikkate alınarak kalan tutar tekrar dağıtılır¹⁸⁰.

2.1.4. Karşılaştırılabilirlik Analizi

Kontrol altındaki işlemler¹⁸¹ ile kontrol dışı işlemlerin¹⁸² karşılaştırılabilir olmasını ifade etmekte olup, işlemler arasında maddi bir farklılık yoksa ya da var olan farklılıkların düzeltimlerle¹⁸³ giderilmesi mümkünse, kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlem karşılaştırılabilir nitelikte kabul edilir¹⁸⁴.

Karşılaştırılabilirliğin tespitinde dikkate alınan başlıca unsurlar aşağıdaki gibidir:

- a) Mal veya hizmetin nitelikleri,
- b) İşlev analizi,
- c) Ekonomik koşullar,
- d) İş stratejileri¹⁸⁵.

“OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde sözleşme ilkeleri ayrı bir unsur olarak dikkate alınmasına rağmen”¹⁸⁶ TFGT’de ayrı bir başlık altında incelenmemiş,

¹⁷⁷ TFGT’nin 5.5. bölümü 2. paragraf.

¹⁷⁸ KVK’nın 13. maddesinin 4. fıkrasının ç bendi.

¹⁷⁹ TFGT 5.4. bölümü 3. paragraf.

¹⁸⁰ TFGT 5.4. bölümü 5. ve 6. paragraflar.

¹⁸¹ Birbiriyle ilişkili olan kişiler arasındaki işlemleri ifade eder. 2007/12888, BKK 3. madde.

¹⁸² Birbiriyle herhangi bir şekilde ilişkisi bulunmayan kişiler arasındaki işlemleri ifade eder. Aynı BKK.

¹⁸³ Kontrol dışı işlemlerle kontrol altındaki işlemlerin karşılaştırılmasında, söz konusu işlemler arasındaki farklılıklar karşılaştırma konusu unsurlar üzerinde maddi etkide bulunuyorsa, karşılaştırmanın güvenilir sonuçlar verebilmesi amacıyla bu farklılıkların giderilmesi için yapılan işlemleri ifade eder. Aynı BKK.

¹⁸⁴ Aynı BKK.

¹⁸⁵ Aynı BKK.

¹⁸⁶ Taşkın, s. 224.

diğer başlıklar içinde dağınık bir şekilde yer verilmiştir. “Tebliğde; yapılan işlemlere ilişkin sözleşme ile sağlanan garantinin kapsamı ve süresi, taşıma süreleri, kredi süreleri gibi unsurların karşılaştırılabilirlik analizi çerçevesinde dikkate alınması” gerektiği ifade edilmektedir. Sözleşme risklerin ve kârların nasıl dağıtıldığı açısından da değerlendirilmelidir.”¹⁸⁷

2.1.5. Ön Fiyat Anlaşmaları

KVK’nın 13. maddesinin 5. fıkrasında yapılan düzenleme ile mükelleflerin ilişkili mal veya hizmetin fiyatı veya bedelin tespitine ilişkin yöntemi Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirleyebilme imkânı getirilmiştir¹⁸⁸.

Anlaşma süresi en fazla 3 yıl olup anlaşma tarihinden ileriye doğru hüküm ifade edecektir.

Anlaşma mükellef ve mali idare arasında tek taraflı yapılabildiği gibi, işlemin taraflarından biri yurtdışında ise karşı tarafın mali idaresinin de dahil edildiği iki taraflı anlaşma şeklinde de yapılabilmektedir¹⁸⁹. Anlaşmada belirlenen fiyata veya yönteme uygun hareket edildiği müddetçe (geçerli olduğu sürede) anlaşma mükellef için bir koruma sağlamaktadır.

Mükellefler isterlerse anlaşmanın aynı koşulları taşıyan işlemler için geçerli olmak üzere zaman aşımı dönemindeki geçmiş dönemleri de kapsamasını talep edebilirler. Pişmanlık ve ıslah hükümleri çerçevesinde geçmiş dönemler düzeltilerek geçmiş dönemlerin de anlaşma kapsamına alınması sağlanabilir¹⁹⁰.

30.12.2021 tarihi itibarıyla Türkiye’de ikisi iki taraflı olmak üzere 17 ön fiyat anlaşması yapılmıştır. 15 tek taraflı anlaşmanın bir kısmı süresi biten anlaşmaların yenilenmesi şeklindedir¹⁹¹.

2.2. KVK Uygulamasında İlişkili İşlemler Bakımından Örnek İncelemeler

Bu bölümde yer verdiğimiz örnek olayların tamamı uygulamada karşılaşılan transfer fiyatlandırması incelemelerine dayanmaktadır.

Serbest bölge incelemelerine ilk sırada yer vermiş olmamızın nedeni yaklaşık 20 yıllık bir serbest bölge uygulaması sonrasında, tüm serbest bölge şirketlerinin incelenmesi ve tarhiyatlara karşı karşıya bırakılmalarıdır.

İlaç sektörü incelemeleri için de aynı durum söz konusudur. Gerek jenerik gerekse orijinal ilaç üretici veya ithalatçıların tamamı birden fazla kere transfer fiyatlandırması incelemesine tabi tutulmuşlardır.

¹⁸⁷ Ibid.

¹⁸⁸ KVK’nın 13. maddesinin 5. fıkrası. Ön fiyat anlaşmalarının hukuki niteliği ve kapsamı hakkında bkz. Yaltı, “Kurumlar Vergisi Kanununun “Yenisi”: Peşin Fiyat Sözleşmeleri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 219, ATEŞ, s. 171-191.

¹⁸⁹ 2007/12888 sayılı BKK’nın 4. bölümü ve TFGT’nin 6. bölümü bu konuda detaylı açıklamalar içermektedir.

¹⁹⁰ KVK’nın 13. maddesinin 5. fıkrası.

¹⁹¹ PwC Transfer Fiyatlandırması 2022/1 sayılı bülten. www.pwc.com.tr.

Bunun dışında, işlem türleri itibariyle gruplayarak en fazla eleştiri yapılan konulara ve ne yönüyle eleştirildiğine yer vermeye çalıştık¹⁹².

2.2.1. Serbest Bölgelerde İlişkili İşlem İncelemeleri

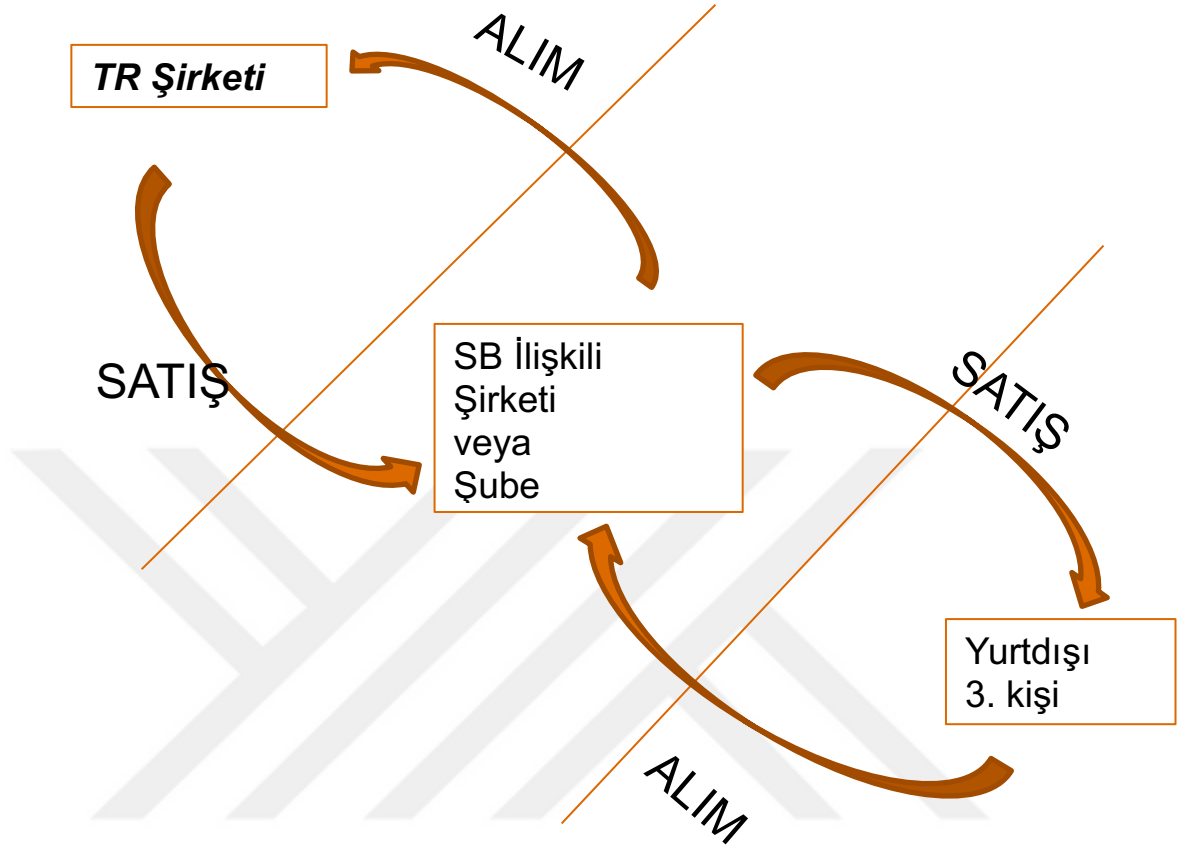
3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu¹⁹³ nun kabulünden 2000’li yıllara kadar ki 15 yıllık uygulama döneminde, giderek tüm ithalat ve ihracat işlemlerinin, gerçekte gerekme de, bu bölgede bir kâr bırakılarak gerçekleştirildiği, dolayısıyla, serbest bölgelerin vergi matrahının aşınmasında rol oynadığı görünümü oluşmuştur.

Mükellefler, serbest bölge kazançlarına tanınan vergi istisnasını kayıtsız, şartsız tanınan bir hak gibi algılamış, serbest bölge yönetimlerinin bu bölge faaliyetlerini teşvik edebilmek için oluşturdukları kontrolsüzlük, denetimsizlik ortamı da bu algıyı güçlendirmiştir.

Ancak, 15 yıllık uygulama sonrası Mali İdare tüm şirketleri inceleyerek, serbest bölgede kurulu şirket veya şubenin işlevini, riskleri ve varlıklarını göz ardı ederek, tamamını aynı kefeye koyarak, bu bölgelerde oluşan kârların bu bölgelerde çalışan şirket veya şubelerin değil, Türkiye’de bu malları alan veya satan firmaların olduğunu iddia etmiştir.

¹⁹² **Gündüz**, Uygulamada Transfer Fiyatlandırması İncelemeleri, Bu bölümde geçen örnekler, örnekleri açıklayan çizimler bu çalışmadan alınmıştır.

¹⁹³ 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.



Şekil 1: Serbest Bölge, Örnek Olay

Serbest bölgelerdeki şirketlerin büyük çoğunluğu incelenip tarhiyatlarla karşı karşıya bırakıldılar. Bu incelemelerin bir kısmı uzlaşma aşamasında son buldu. Tamamına yakını daha sonra çıkan aflardan yararlanılarak kapatıldı.

Bu incelemeler sonrasında serbest bölgeler yasasında yapılan değişikliklerle istisna uygulaması da minimize edildi ve serbest bölgelerin matrah aşındıracak şekilde kullanımı büyük ölçüde kalktı.

Hiçbir ayırım yapılmadan serbest bölgelerde kurulu şirketlerin hepsine tabela şirketi muamelesi yapılmış, serbest bölgelerde oluşan masraflar, maliyet ve giderler yapılan tarhiyatlarda dikkate alınmamıştır.

Buna karşılık Danıştay 3. Dairesinin 21.11.2007 tarih ve E:2006/4139, K:2007/3133 sayılı kararı ve daha sonra bu görüşe uyan VDDK'nın 05.06.2009 tarih ve E:2009/95, K:2009/281 sayılı kararın gerekçesi oldukça ilginçtir. Bahse konu kararda; serbest bölgelerde faaliyette bulunan şubenin ayrı bir işletme olarak kabul edilemeyeceği ve merkezin iş yeri olarak kabul edilmesi gerektiği, bu yüzden iki şirket arasındaki işlemleri düzenleyen (5422 sayılı eski) KVK 17. Maddesinin uygulanamayacağı, dolayısıyla da serbest bölgedeki şubeye hiç kâr payı atfedilemeyeceği gerekçeleri ile tarhiyat onanmıştır¹⁹⁴

Danıştay 4. Dairesi'nin 23.02.2006 tarih, E. 2005/1467 ve K.2006/296 sayılı kararında “...serbest bölgede faaliyet gösteren şubenin sadece ana merkezle ticari faaliyeti olduğu, dolayısıyla elde edilen kazancın merkezin kazancı olarak kabul edilmesi gerektiği”ni iddia eden davalı idarenin bu iddialarını yerinde bulmayarak daha önce mükellef lehine karar veren ilk mahkemenin kararını onanmıştır¹⁹⁵.

Danıştay 4. Dairesi E:2007/548 ve K:2007/3275 sayılı kararında ise: “Mahkemece serbest bölgede bulunan şube ile merkez arasında ilişki yasaya uygun bir şekilde tanımlanmamışsa da olayda şube tarafından ithal edilen cihazlarla ilgili olarak değer artırıcı herhangi bir işlemde bulunulmaksızın daha yüksek fiyatlarla merkeze satılmasının ve bu şekilde merkezin alış maliyetinin artırılmasının 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 1. maddesinde belirtilen “ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etme” amacına uygun olmadığı dolayısıyla davacının bir kısım kurum kazancını gizlemeye çalıştığı belirtilerek, yapılan tarhiyat onanmıştır¹⁹⁶.

Bu tarhiyatlar sırasında iki yaklaşım özellikle dikkat çekmiştir. Öncelikle belirtmek gerekir ki bu incelemeler mevcut 5520 sayılı KVK sırasında değil, bir önceki 5422 sayılı KVK çerçevesinde yapılmıştır. Ancak 5422 sayılı KVK'nın 17. maddesinde de örtülü kazanç dağıtımı tanımı yapılmıştı ve bir tarhiyat yapılabilmesi için emsiline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat uygulanmış olması gerekmektedir. İlk dikkat çekici uygulama, emsal bedel iddiası yerine, “bir malın emsali yine o malın kendi fiyatıdır” şeklindeki yaklaşım olmuştur. Dolayısıyla incelemelerde serbest bölgelerdeki şirket veya şubeler yok sayılarak, malın o bölgeye gelirken veya giderken ki fiyatı esas alınmış ve Türkiye'deki firmanın kazancı belirlenirken bu fiyatın esas alınması gerektiği, yukarıda ifade ettiğimiz yaklaşıma dayandırılmıştır. Dolayısıyla, Türkiye'deki firmanın kazancı ithalat veya ihracat doğrudan yapılmış, araya serbest bölge firması girmemiş gibi hesaplanmıştır. İkinci dikkat çekici yaklaşım, serbest bölgelerdeki şirket veya şubelerin yok sayılmaları bir yana, tarhiyatlar sırasında bu bölgelerde fiilen oluşan maliyetler de (çoğu zaman) hiç dikkate alınmamıştır.

2.2.2. İlaç Sektöründe İlişkili İşlem İncelemeleri

İlaç fiyatlama sistemi 2004 yılına kadar¹⁹⁷ farklı bir fiyat mekanizması ile

¹⁹⁴ Öcal, s. 502.

¹⁹⁵ İstanbul 8. VM'nin 27.04.2005 tarih ve 2004-2004/927 sayılı kararı

¹⁹⁶ Öcal, s. 501-502.

¹⁹⁷ 06.02.2002 tarih ve 2002/4331 sayılı BKK. 1984 yılından beri uygulanagelen silsilenin son kararnamesi

yönetiliyor, ilaçlar, maliyetleri üzerine devletin belirlediği marjlar ilave edilerek belirlenen fiyatlardan satılabiliyordu. Verilen kâr marjının hem genel giderleri hem de pazarlama satış dağıtım giderlerini karşılaması bekleniyor, ancak, bırakılan (devletçe belirlenmiş) kâr marjları, pazarlama satış dağıtım giderlerini karşılamaya yetmediğinde şirketlerde zararlar oluşuyor, bu zararlar da şirketlerin yurtdışında dahil oldukları gruplarca karşılanıyordu.

Eski sistemde hammadde ya da ithal bitmiş ürün maliyetleri veri kabul ediliyor, fiyat bu noktadan itibaren yapılan müdahale ile belirleniyordu. Bu nedenle de şirketler ne kadar yüksek fiyatlarla (maliyetlerle) hammadde veya bitmiş ürün ithal ederlerse bu tutarlar maliyeti oluşturuyor, üstüne de devletin belirlediği kâr marjları eklenerek piyasa satış fiyatı oluşuyordu.

Bu nedenlerle de şirketler ellerinden geldiğince maliyetlerini yükseltiyorlardı ki üzerine uyguladıkları kâr marjları Türkiye operasyonlarını çevirmeye (genel giderler ve pazarlama, satış, giderlerini karşılamaya) yetebilsin.

Çoğu zaman şirkete kalan brüt satış kârı giderleri karşılamaya yetmiyor, dışarıdan dönem sonlarında iskonto faturaları (credit note) alınıyor veya yurtdışına, ilişkili şirkete olan borçlarını, sermayeye ilave etme veya ortaklardan Türkiye'ye fon getirterek sermaye yapılarını korumaya çalışıyorlardı.

Bu durum da özellikle (bitmiş ürün veya hammadde) ithalat yaparak satış yapan şirketlerin bilançolarını bozmuş, kronik zararlar sebebiyet vermişti.

2004 yılında ilaç fiyat sistemi değiştirildi¹⁹⁸ ve yeni sistemde ilaç fiyatının belirlenmesinde maliyet sistemi terkedildi, referans fiyat sistemine geçildi. Aynı ilacın referans alınan 5 ülke¹⁹⁹ fiyatlarının esas alınacağı, Türkiye'de satış fiyatının bu fiyatları geçemeyeceği karara bağlandı.

Böylelikle ilaç fiyatlamasında maliyet ve maliyetin üzerine konulan kârlılık kontrol ve sınırlamaları kalktı.

Şirketler için referans fiyatı satış fiyatı olarak esas aldıkları, aşağıya doğru da hammadde tedarik, pazarlama/dağıtım, genel giderleri belirleyerek kurdukları bir sistem uygulanmaya başladı.

2007 yılında, 2002 yılından 2006 sonuna kadar olan dönemler tüm büyük ilaç firmalarında incelendi²⁰⁰. Bu ilk genel ve zamanaşımı dönemindeki tüm beyan dönemlerine dönük sektörel incelemeler sonraki dönemde de inceleme dalgaları şeklinde bir süre daha devam etti.

¹⁹⁸ 06.02.2004 tarih ve 2004/6781 sayılı BKK. 14.02.2004 tarih ve 25373 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. 2002/4331 sayılı BKK'yı yürürlükten kaldırmıştır.

¹⁹⁹ Referans ülkeler; Fransa, İspanya, İtalya, Portekiz ve Yunanistan'dır. Referans ülkeler AB üyeleri arasından en az 5, en fazla 10 ülke olarak Sağlık Bakanlığınca belirlenir ve tebliğlerle duyurulur.

²⁰⁰ CNN Türk, Ekonomi Haberleri, "Maliye'den İlaç Firmalarına Gözaltı.", 21.01.2010. www.cnnturk.com, 12.01.2022.

Bu incelemeler sırasında; şirketlerin hammadde veya bitmiş ürün fiyatları örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde, emsale uygunluk yönüyle incelendi. Aşağıdaki örnek bu yöndeki bir incelemeye işaret etmektedir.

Örnekteki tarz ilk dalga incelemelerde KDV konusu gündeme gelmemiş, ancak, ikinci dalga incelemelerde bu kez yurtdışından satın alınan hammadde veya bitmiş ürünle ilgili ithal sırasında ödenen KDV'nin, örtülü kazanç dağıtımına isabet eden kısmının indirilemeyeceği de ileri sürülmüştür.

Bu örnek olay dışında, ortakların şirkete teknik iflası²⁰¹ önlemek için koydukları tutarların gelir olduğu, hatta yurtdışındaki şirketlere Türkiye'de ilaç satabilmek için verilmiş pazarlama hizmeti olduğu, dolayısıyla, KDV'ye tabi tutulması gerektiği iddia edilmiştir. Aslında, örtülü kazanç dağıtımı açısından temellendirilse teknik olarak sorun olmayacak eleştiriler, bu şekilde ortaya konunca oldukça problemli hale gelmiştir.

Bir diğer tartışma da yurtdışındaki şirketlerin Türkiye'deki şirketlere verdikleri ilave indirimlerle ilgili olmuş, ciro primi, indirim, fiyat desteği vb ad ve gerekçelerle verilen indirimlerin Türkiye'deki şirketin hizmeti karşılığı olduğu iddia edilip KDV'ye tabi olduğu iddia edilmiştir.

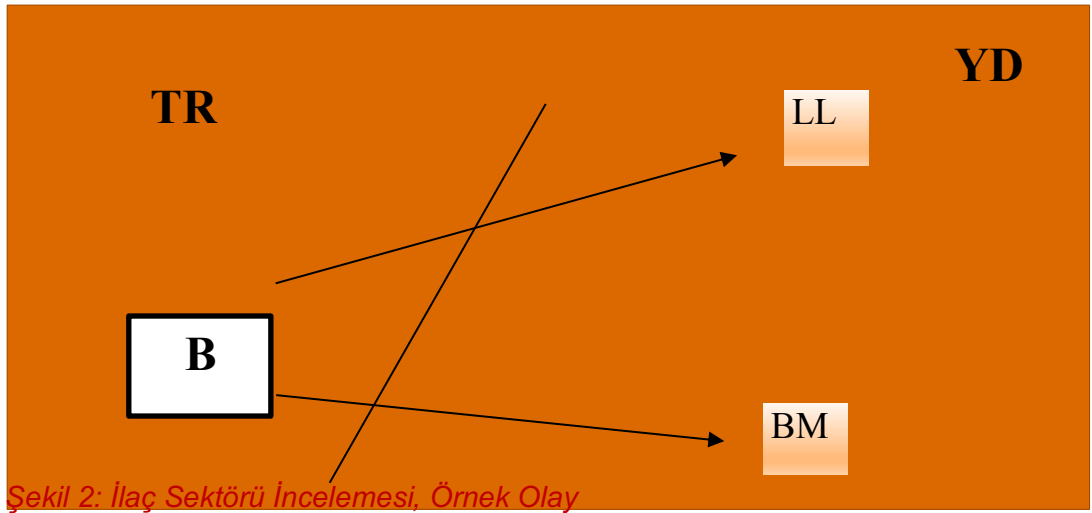
Böylelikle de aslında indirimsiz tutarı üzerinden ithalat sırasında KDV'ye tabi tutulmuş bedelle ilgili olarak, bu kez de yurtdışından Türkiye'ye mal gönderen şirketin Türkiye'deki müşterisine yaptığı indirim kısmının, indirim yapılan şirket, indirim yapan şirkete bir hizmet vermiş gibi KDV'ye tabi olduğu ileri sürülmüştür²⁰².

Fiyat mekanizmasının sebep olduğu sorunlar, uzunca bir sürede durulmuş, ancak, geçiş döneminde özetlediğimiz tartışmalardan da görüleceği üzere uçlara doğru savrulmalar yaşanmıştır.

Bu tartışmaların çok büyük bölümü ard arda gelen af düzenlemeleri ile yargıya gitmeden veya yargı aşamasında sona erdirilmiştir.

²⁰¹ Ekinci, Şapkadan Çıkan Tavşan: Zarar Telafi Fonu, Sayı:238. Gelir İdaresi 16.11.1982 tarih ve GEL.KVK.Md.14-221113.925 sayılı Özeldesini ile zarar telafi fonunun iştiraklerin maliyetine kaydı gerektiği ifade edilmişken, GİB'in 01.06.2012 tarih ve B.071.1.GİB.D.06.49-010.01-11 no'lu özlegesinde olduğu gibi inceleme elemanlarının yaklaşımını benimsemiş ve bu tutarların gelir olarak dikkate alınması gerektiğini, ancak ödeyen şirkette gider olamayacağını ifade etmiştir.

²⁰² Konuda aşama aşama farklı özeldeler verilmiş, incelemelerde farklı sorunlar çıkmış, en sonunda 21.05.2016 tarih ve 29718 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 6 no'lu KDV Tebliği ile sorun çözülmüştür. Daha önce düzeltme yapılması gerektiği belirtilen bu konuda, herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmadığı belirtilmiştir.



Şekil 2: İlaç Sektörü İncelemesi, Örnek Olay

B şirketi nezdinde, kurumlar vergisi incelemesi yapılmış ve düzenlenen inceleme raporlarında, yurtdışındaki ilişkili LL ve BM adlı şirketlerden yapılan hammadde alımlarında emsaline göre yüksek fiyat ödendiği ve bu yolla örtülü kazanç dağıttığı iddia edilmiştir. Örtülü kazançların kurum kazancından indiriminin kabul edilmesinden hareketle, indirim müessesesi ile gider kavramının farklılığı gözardı edilerek Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)’nın 30/d maddesinden hareketle kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyen örtülü dağıtıldığı iddia edilen tutarla ilgili yüklenilen (ödenen) KDV’nin indirim konusu yapılamayacağı iddia edilmiştir.

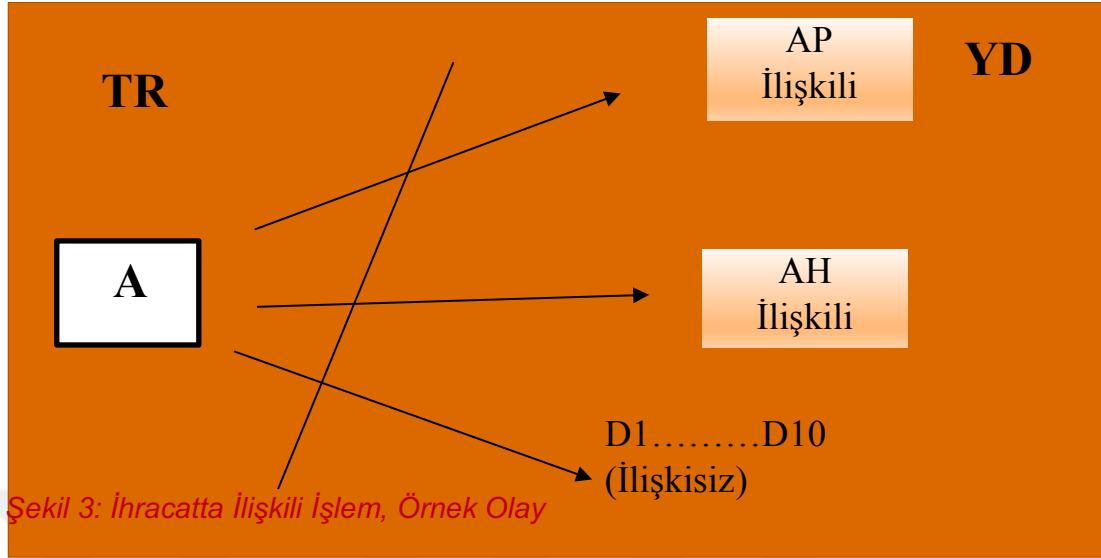
KDV açısından sorun KDV Kanunu’nun 30/d bendinde 6728 (09.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir) ve 7104 (06.04.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir) sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle çözülmüştür. Ancak, aslında bizce bir sorun yoktu, diğer bir ifade ile yasa değişikliğine gerek bulunmuyordu²⁰³.

2.2.3. İhracatta İlişkili İşlem İncelemeleri

²⁰³ KDVK’nın 30/d fıkrasında bir değişiklik yapılmadan önce, Türkiye’deki bir şirketin, ilişkili şirketten, emsaline göre yüksek olduğu iddia edilen bir bedelle mal veya hizmet aldığı iddia edildiğinde, hem KVK 13. maddesi çerçevesinde kurumlar vergisi tarhiyatı yapılıyor hem de o mal veya hizmet için ödenen ve dolayısıyla indirilecek KDV olarak dikkate alınmış olan KDV tutarlarının indirilemeyeceği iddia edilerek KDV tarhiyatları yapılmaktaydı. Daha sonra 21.05.2016 tarih ve 29718 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri no:6) ile, ithalata ilişkin ödenen KDV’lerin indiriminin örtülü kazanç gerekçesi ile reddedilemeyeceği belirtilmiştir. Henüz yasada bir değişiklik olmadan genel tebliğ açıklaması ile alınan bu tutum, aslında meselenin yorum meselesi olduğu, dolayısıyla bu tür konuların tebliğ açıklamaları ile çözülebileceğinin “resmi” delilidir.

Bu tebliğ açıklaması ve belki ilave açıklamalarla konu hakkında tutum alınabilecekken bununla yetinilmemiş 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 6728, daha sonra 06.04.2018 tarih ve 30383 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 7104 sayılı Kanunlarla bu konuda düzenlemeler yapılmış ve aslında tebliğ ile ortaya konan görüş yasa ile desteklenmiştir.

Bu kanun değişiklikleri öncesindeki bir ihtilafla ilgili olarak Danıştay 4. Dairesinin E.2016/13841, K.2017/9030 sayılı kararında örtülü kazanç dağıtımı yönünden kurumlar vergisi tarhiyatı yapılırsa da KDVK’nda bu konuda bir düzenleme bulunmadığından, yorum yolu ile vergisel yükümlülükler genişletilemez, gerekçesi ile tarhiyatın kaldırılması yönünde karar vermiştir (YMM Emrah Aygül, Transfer Fiyatlandırması ve KDV, /alomaliye.com), 12.01.2022.



Yapılan bir vergi incelemesi sonucunda, şirketin ilişkili kişileri olan, AP ile AH şirketlerine yapılan satışlarının birim fiyatları ile yurtdışı ilişkisiz 10 şirkete (D1.....D10) yapılan satışların birim fiyatları karşılaştırılmıştır. Söz konusu birim fiyat bazında yapılan karşılaştırma sonucunda, şirketin, birim satış fiyatını ilişkisiz kişilere yapılan satışlarına nazaran düşük tutarak, söz konusu ilişkili firmalara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu iddia edilmiştir.

Örnek olayda A firmasının ilişkisiz D1.....D10 firmalarına yaptığı satıştaki fiyatlar iç emsali oluşturmaktadır. Şayet iç emsal varsa öncelikle iç emsalin dikkate alınması gerekmektedir. İç emsal, aynı işletmenin benzer şartlarda üçüncü kişilere kontrol dışı işlemlerde uygulanan fiyattır.

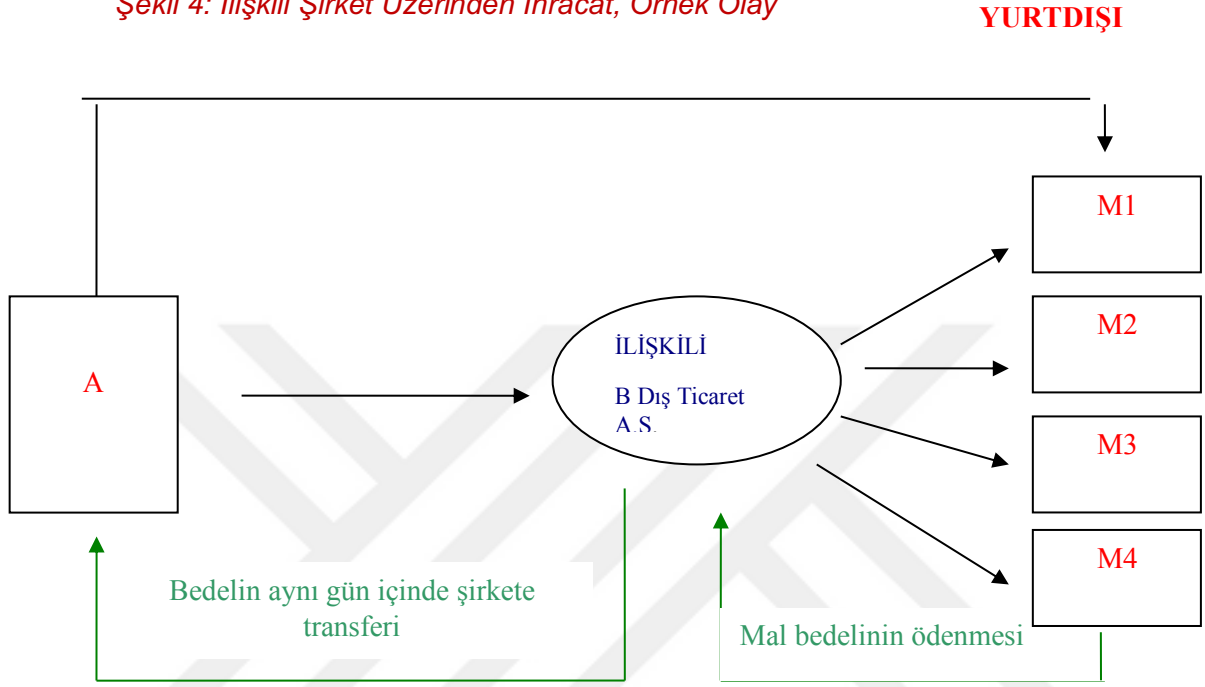
“Dış emsaller gibi iç emsallerin de (malların ya da hizmetin niteliği, işlev-varlıklar ve riskler dikkate alınarak-, anlaşma şartları, ekonomik şartlar ve uygulanan iş stratejilerinden ibaret) beş karşılaştırılabilirlik faktörünü karşılaması, eğer şartlar uygun ise, gerekli düzeltmenin yapılmış olması gerekmektedir. Buna çok iyi bilinen bir örnek verilebilir: Eğer bir mükellef ürettiği ürünlerin çoğunu bir ilişkili kişiye, küçük miktarı ise, ilişkisiz bir kişiye satıyor ise; fiyat bir olasılıkla hacimden etkileneceğinden, eğer uygun bir düzeltme yapma olanağı yok ise, bu iç emsalin kullanılması uygun olmayacaktır.”²⁰⁴.

Örnek olayda A’nın D1.....D10’a sattığı ürün yelpazesi ile AP ve AH’ya sattığı ürün yelpazesinin farklılıkları, anlaşma süreleri, anlaşma -satış- büyüklükleri, pazar farklılıkları ya hiç ya da yeterince dikkate alınmamıştır.

Uygulamada karşılaştırılabilirlik analizinin yeterince titiz yapılmadığı, ya da bir iç emsalin varlığı halinde, hacmin büyüklüğüne bakılmaksızın, düzeltme konusu da ihmal edilerek tarhiyat yapılabildiğini görmekteyiz.

²⁰⁴ Öcal, s. 195.

Şekil 4: İlişkili Şirket Üzerinden İhracat, Örnek Olay



Yukarıdaki çizimde yer alan örnekteki A şirketinin ihracat işlemlerini yürüten ilişkili B şirketini finanse ettiği, karşılığında gelir elde etmediği iddia edilmiştir.

A, ilişkili B Dış Ticaret A.Ş. üzerinden yurtdışındaki (M1...M4) müşterilerine satış yapmaktadır. B müşterilerden tahsil ettiği tutarı aynı gün A'nın hesabına geçirmektedir.

B'de kalan marj da buna göre, emsale uygun bir şekilde belirlenmektedir ve ilişkili B'de bırakılan marjla ilgili de emsiline uygun olmadığı yönünde bir iddia mevcut değildir.

İncelemede, müşterilere tanınan vade kadar ilişkili B şirketine bedelsiz kredi kullandırıldığı ileri sürülerek tarhiyat yapılmıştır.

Yurtdışındaki müşterileri bulma, müşteriler ile mal alım satımı vadeleri konusundaki hususlar A tarafından belirlenmekte, bu hususlarda B'nin bir müdahale hakkı bulunmamaktadır.

A önce yurtdışındaki müşterileri bulmakta ve alım satım, satış bedeli, vadesi konusunda anlaşmakta ve B ile yaptığı "İhracat İşbirliği Anlaşması" uyarınca yaptığı satış koşullarını B'nin ERP sistemine sipariş olarak girmektedir. Bundan sonra A planladığı yurtdışı faaliyetleri çerçevesinde belirlenen süre içerisinde B'ye ihrac kayıtlı olarak mal teslimini yapmaktadır.

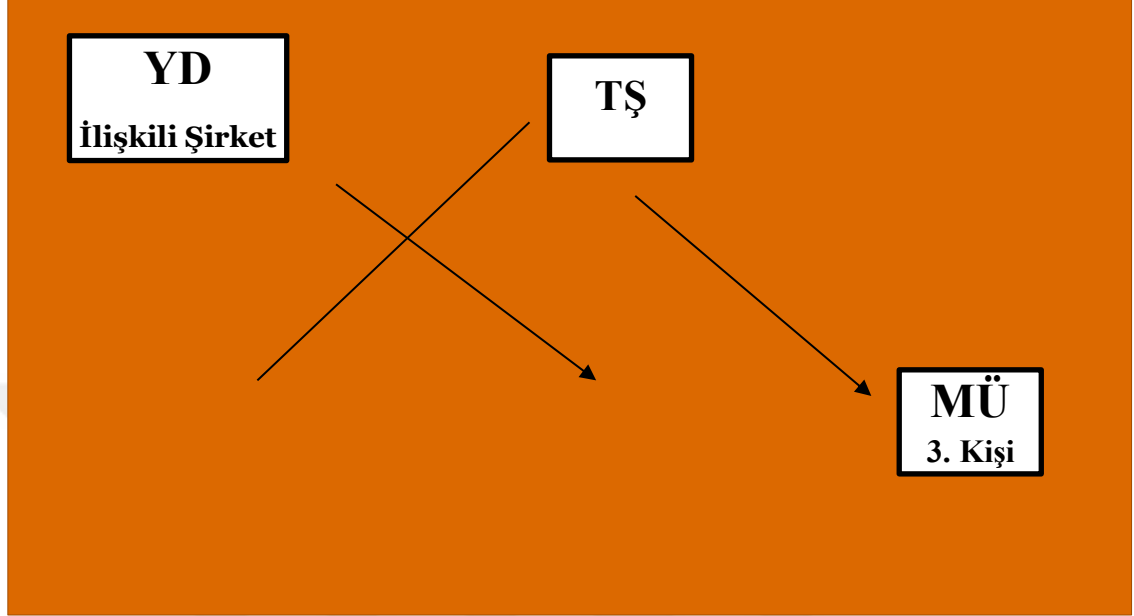
A tarafından üretilen malların büyük çoğunluğu yurtdışına satıldığından ve yurtdışına yapılacak olan ihracatlar çok yoğun olduğundan, ihracatlar ile ilgili gerekli prosedür ve gümrük işlemleri ile uğraşmamak ve gereksiz hatalar yapmamak açısından, bu konuda gerekli personel ve tecrübesi bulunan B Dış Ticaret A.Ş. ile anlaşma yaparak, ihraç edeceği ürünleri ihraç kayıtlı olarak bu konuda uzmanlaşmış B A.Ş.'ye satmaktadır. B ise A tarafından yurtdışındaki müşterilerle yapılan anlaşmalar doğrultusunda imalatı gerçekleştirilen malların yurtdışına satışlarına aracılık etmektedir.

İnceleme sırasında, A'nın kredi kullanması B'nin mal bedellerini A'ya vadeli olarak ödemesine bağlanmıştır. Aslında, A'nın B'ye vadeli bir mal teslimi söz konusu değildir. Vadeli satış, yurtdışındaki alıcılara yapılmaktadır. B, ihraç kayıtlı olarak teslim edilen malların ihracatını gerçekleştirmekte, bunun karşılığında da B'ye FOB bedeli üzerinden anlaşmada belirtilen oranda komisyon verilmektedir. Bunun haricinde B'nin mal bedellerini elinde tutup kullanması gibi bir durum söz konusu değildir.

Şirket, ürettiği malları doğrudan kendisi ihraç etse idi de alacaklarını aynı süre ve miktarda tahsil etmiş olacağından, Şirketin ek kaynak kullanmasını B'nin mal bedellerini geç ödemediği iddiasına katılmak mümkün bulunmamaktadır.

B'den sürekli alacaklı olunması B'den olan alacakların zamanında tahsil edilmemesinden değil, ticari hayatın gereği yurtdışı ile yapılan alım-satım ilişkisinin sürekli olarak yoğun bir hacimle devam etmesinden kaynaklanmaktadır. İşlemin doğal sonucu mal alışını nedeniyle sürekli işleyen cari hesap olmasının karşı tarafa sağlanmış bir kredi temini olarak kabul edilip örtülü kazanç dağıtımı yapıldığından bahsetmek hukuka aykırılık teşkil eder. Ayrıca, dava konusu olayda vadeli satışlar B'ye değil, yurtdışına yapılmakta ve B'nin tahsil ettiği mal bedelleri aynı gün A'ya havale edilmektedir ki B'nin mal bedellerini elinde bulundurması gibi bir durum söz konusu değildir.

2.2.4. İthalata İlişkili İşlem İncelemeleri



Şekil 5: İthalatta İlişkili İşlem, Örnek Olay

TŞ'nin yurtdışında mukim ortağından (YD'den) emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek fiyatlarla alım yapmak suretiyle örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu iddia edilmiş, TŞ adına cezalı tarhiyat yapılmıştır.

Vergi incelemesi sırasında TŞ'nin transfer fiyatlaması raporunda kullanılan emsalleri yurtdışı²⁰⁵ oldukları gerekçesiyle reddedildikten sonra, Türkiye içinde

²⁰⁵ Yurtdışı emsal (veri tabanları) kullanımı konusunda incelemelerde bir tutarlılık mevcut değildir. Ancak gözlemlerimize göre, ağırlıklı olarak, bir yargı kararına da atıf yapılarak mükelleflerin emsal bedel açıklamaları bir kalemde reddedilmekte, inceleme elemanları detaylarını paylaşmadıkları (Türkiye'deki şirketlerden topladıkları verilerden hareketle yaptıkları kendi) emsal bedel çalışmalarına dayanarak tarhiyat yapmaktadır. İncelemelerin bir kısmında da mükelleflerin yurtdışı veri tabanlarına dayanarak yaptığı emsal bedel çalışmaları kabul edilmekte, ancak ya bir kısım şirketlerin bu veri setinden çıkarılması gerektiği ya da elenen bazı şirketlerin veri setine dahil edilmesi gerektiği iddia edilebilmektedir.

Yurtdışı emsal setlerinin kullanılamayacağına dayanak gösterilen yargı kararından da görüleceği üzere (Dünya Gazetesi, Emsal bedelin tespitinde yurtdışı veri havuzları kullanılabilir mi? Zeki Gündüz, 22.10.2010, www.dunya.com), vergi incelemesi sırasında, vergi inceleme elemanı Amadeus veri tabanını kullanarak, bu verilere dayanarak tarhiyat yapmıştır.

Yargı kararında (İstanbul 11. Vergi Mahkemesi, E.2009/3169, K.2010/2091), mükellefin de iddia ettiği gibi, araç ve yedek parça satışlarının birbirinden ayrılıp ayrılmayacağı hususu saptanmadan, Türkiye'deki karlılığa bakılmadan, Amadeus veri tabanına dayanılması uygun bulunmamıştır. Yine yargı kararında emsal alınan şirketlerin faaliyet alanının tam olarak örtüşüp örtüşmediğinin inceleme elemanınca saptanmadığı, aksine, mükellef tarafından sunulan belge ve bilgilerle, dikkate alınan bazı emsallerin yanlış olduğunun ortaya konduğu, incelenen şirketin kendi sektörünün Türkiye'deki en fazla kar marjı beyan eden şirket olduğunun anlaşıldığı da ifade edilmektedir. Mükellef lehine tarhiyatın bozulduğu bu ilk mahkeme kararının temyiz aşamasındaki akıbetini bilemiyoruz ancak, bu şekliyle incelemelerde, sanki yargı yurtdışı veri tabanı kullanımına kategorik olarak karşıymış gibi kullanılmasının da yanlış olduğunu düşünmekteyiz.

yerleşik emsaller bulunmuş²⁰⁶ (ancak gizli emsal kullanılması dolayısıyla bu emsallerin emsallik kabiliyeti kontrol edilememektedir), TŞ'nin grup şirketinden yaptığı alımların olması gerekenden daha yüksek fiyatlı olduğu sonucuna varılmış, ancak bu sonuca varılırken kontrol altındaki işlemler (yani TŞ tarafından gerçekleştirilen işlemler) ile kontrol dışı işlemler (yani emsal alınacak şirketlerin işlemleri) karşılaştırılırken karşılaştırılabilirlik analizi yapılmamıştır.

Oysa, TŞ'nin YD'den alıp MÜ'ye sattığı ürünlerle ilgili olarak, inceleme elemanının emsal aldığı işlemlerin emsal alınabilir olup olmadığı, yani karşılaştırılabilirlik analizi, böyle bir tarhiyatın en önemli unsurunu oluşturmaktadır.

Karşılaştırılabilirlik analizi, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilir olmasını ifade eder²⁰⁷.

Karşılaştırma sırasında, mal ve hizmetlerin nitelikleri, her bir tarafın kullandığı varlıklar ve üstlendiği riskler, ekonomik koşullar, iş stratejileri önem arz etmektedir²⁰⁸.

Tarhiyat sırasında bu analizin yapılması ve raporda gösterilmesi gerekmektedir. Rapordan önce de, inceleme sırasında bu bilgi ve değerlendirmeler mükellefle paylaşılmalıdır ki mükellef itirazları veya karşı argümanları varsa ortaya koyabilsin.

Böyle bir çalışma yapılmadan ya da yapıldıysa raporda ortaya konmadan, mükelleften açıklama alınmadan yapılan tarhiyatlar gereksiz sorun yaratabilmektedir

²⁰⁶ “Danıştay 9. D’nin, 15.10.2018 tarih ve 2017-5032/6219 sayılı kararı, “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına yönelik inceleme sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporunda belirlenen emsal bedelin, somut verilerle ve davacının da savunma hakkını ihlal etmeyecek şekilde ortaya konulması gerektiğine, aksi uygulamanın Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. maddesinde ifadesini bulan silahların eşitliği ilkesine aykırı olduğuna hükmetmiş, vergi mahkemesinin, tarhiyatı ve cezayı onayan kararını, tarhiyatın ve cezanın eksik incelemeye ve gizli emsale dayanmasını gerekçe göstererek bozmuştur.”. (www.neksymm.com), 12.01.2022.

Ayrıca, 13.11.2013 tarihli İstanbul 2. Vergi Mahkemesi Kararı ile Danıştay 4. Dairesinin 16.11.1972 tarih E.1971/6772, K.1972/6594 sayılı kararını da bu çerçevede zikretmek gerekmektedir (Kanmaz/Haraççı 03.03.2021, www.mondaq.com).

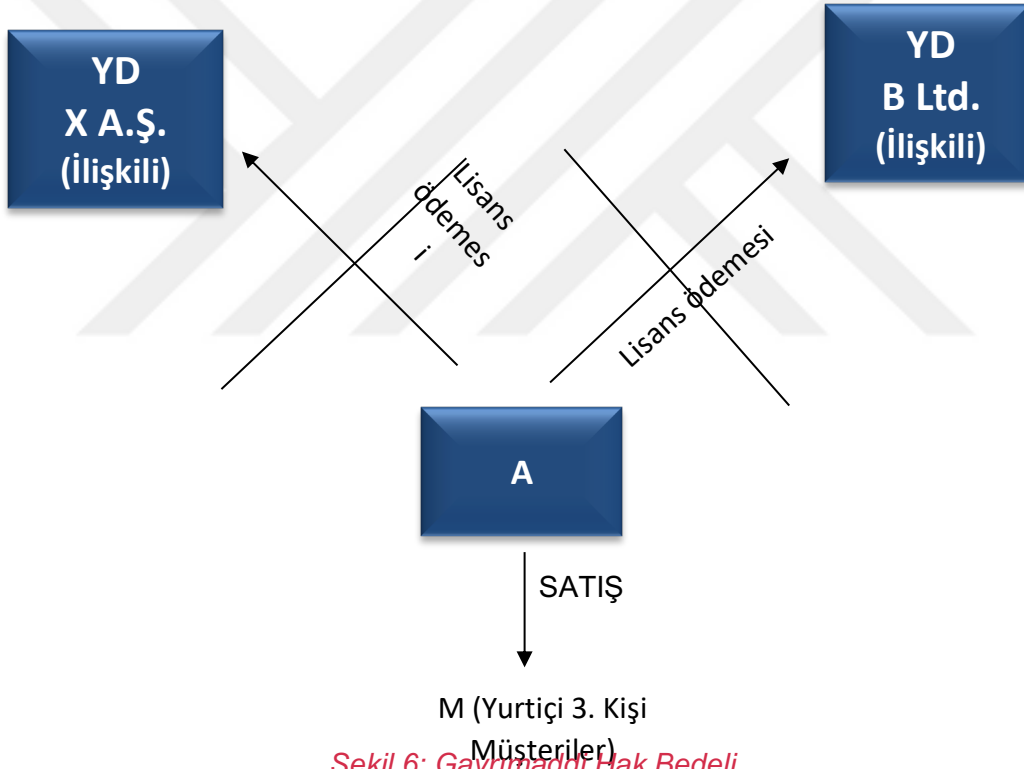
²⁰⁷ 2007/12888 Sayılı BKK. 3. madde 1 bendi.

²⁰⁸ TFGT 4.1.Karşılaştırılabilirlik Analizi maddesi.

2.2.5. Gayrimaddi Hak Bedeli Ödemelerinde İlişkili İşlem İncelemeleri

Son yıllarda TF incelemelerinde sıkça eleştiri konusu yapılan emsaline göre yüksek royalty-gayrimaddi hak bedeli ödemesi iddiaları açısından aşağıda detaylarıyla irdeleyeceğimiz örnek olay üç açıdan bahse değer bulunmuştur.

- Genelde mükelleflerin emsal bedel çalışmaları kategorik olarak reddedilmekteyken bu incelemede kabul edilmiş,
- Genelde bu incelemede kabul edilen oranın çok altındaki oranlar reddedilirken, bu sektörün emsalleri (dinamikleri, gerçekleri) dikkate alınarak daha yüksek oranlar arasında tartışma yapılmış,
- Yurtdışı emsallerin kullanımı konusuna itiraz edilmemiştir.



Şekil 6: Gayrimaddi Hak Bedeli Ödenmesi , Örnek Olay

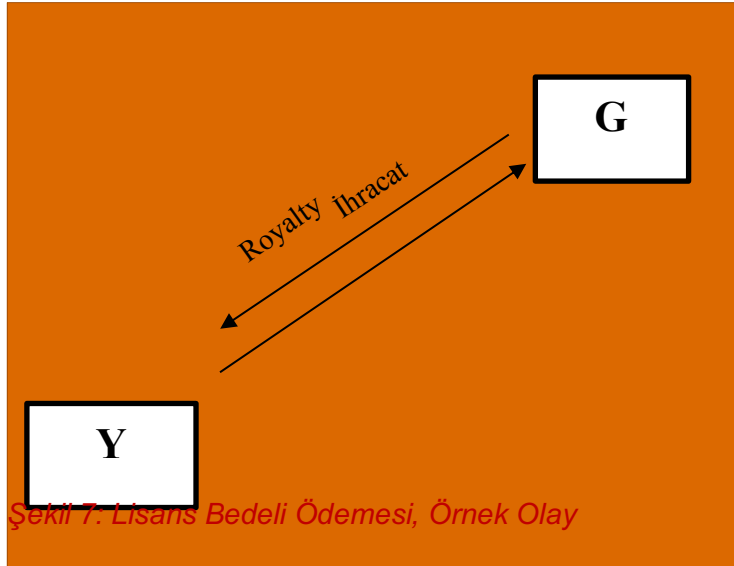
A şirketi, bu iş kolunda Türkiye’de açık kaynaklarda emsal fiyat veya kârlılık verilerine ulaşamadığı, bu konuda şirketin veya grubun bir iç emsalinin de bulunmaması nedeniyle, yurtdışındaki veri tabanlarını kullanarak bir emsal bedel çalışması yapmıştır. Yapılan bu emsal bedel çalışması gruba dahil tüm şirketlerde aynı şekilde uygulanmıştır.

Genelde transfer fiyatlandırması incelemelerinde şirketin yaptığı emsal bedel çalışmaları, yurtdışı şirketlerin verileri esas alındığı, emsal alınan şirketlerin faaliyette bulundukları ülkelerin ekonomik koşullarının Türkiye ile benzerlik göstermediği gerekçesi ile kategorik olarak reddedilir. Bu ve bazı incelemelerde ise yabancı veri tabanlarına dayanılarak yapılan emsal bedel çalışmalarının reddedilmemesi şeklindeki yaklaşımlarla karşılaşıldığını müşahade etmekteyiz.

Yabancı veri tabanlarından elde edilen verilerin hangi koşullarda emsal bedel çalışmasında dikkate alınabileceği, genel olarak mükelleflerden nasıl bir emsal bedel çalışması beklendiğinin Mali İdarece açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Bu örnek olayın bir başka özelliği, şirketin faaliyette bulunduğu sektör ve satışının yaptığı ürünün özelliği gereği yurt dışına ödediği lisans ücretinin yüksek olması ve bu durumun, sektör ve ürün özellikleri dikkate alınarak inceleme sırasında kabul edilmesidir.

Yapılan incelemede şirketin emsal aldığı şirketlerin bir kısmının emsal alınamayacağı iddia edilerek elenmiş ve geride kalan küme ile emsal bedel hesabı tekrar yapılmış ve arada çıkan fark üzerinden tarhiyat yapılmıştı. Danıştay 4. Dairesi E:2016/17802, K:2021/1613 sayı ve 16.03.2021 tarihli kararı ile İstanbul 1. Vergi Mahkemesinin tarhiyatın bozulması yönünde verdiği kararı onamıştır.



Bir başka örnek olayda, Y şirketi G şirketine lisans sözleşmesi kapsamında ödeme yapmakta, aynı zamanda da ürettiği ürünlerin lisans ödemesi dahil maliyet bedeli üzerine bir kâr marjı koyarak grup şirketlerine ihraç etmektedir.

- Üretilip satılan malların kârlılığı ile ilgili bir eleştiri yapılmamış, dolayısıyla Y şirketinin ilişkili şirketlere yaptığı satışlardan elde ettiği kâr emsale uygun bulunmuştur.

- Diğer bir ifade ile ilişkili şirkete ödenen lisans (royalty) ödemesinin Türkiye’de kalmadığı, fiyat mekanizması ile yansıtıldığı göz ardı edilmiştir.

- Gizli emsal kullanılmıştır.

- Şirketin emsal bedel çalışmaları yurtdışı emsaller kullanıldığı gerekçesi ile reddedilmiştir.

- Öte yandan şirketin lisans ödemeleri bilgi isteme kapsamında bir incelemede kullanılmak üzere sorulmuş, dolayısıyla şirketin verileri (lisans oranı) şirket hakkında bir yandan tarhiyat yapılırken bir başka inceleme için emsal olarak alınmıştır.

- Daha önce aynı hesap dönemi incelendiği halde bu konu eleştirilmemiştir.

- VUK’un 30/4. maddesine dayanılarak, tarhiyat “Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih” bulunmaması gerekçesine dayandırılmıştır.

Bir önceki örnek olayın aksine, bu örnek olayda inceleme sırasında şirketin yurtdışı veri tabanlarını kullanarak yaptığı emsal bedel çalışması, emsallerin yabancı ülke emsalleri olması nedeniyle reddedilmiştir.

İnceleme elemanı, VUK’tan kaynaklanan yetkisi çerçevesinde, Türkiye’deki (ismini bilmediğimiz, verilerinin paylaşılmadığı) şirketlerden istediği bilgilerden hareketle bir veri seti oluşturmuş ve bu emsal setinden hareketle bulduğu oranla, şirketin lisans ödemesini (oranını) mukayese etmiş ve fark üzerinden tarhiyat yapmıştır.

İnceleme elemanı topladığı ve detaylarını incelenen şirketle paylaşmadığı için, veri toplanan şirketlerin ve eldeki verilerin karşılaştırılabilirliği konusunda şirketler yeterli değerlendirme yapamamaktadırlar.

Bir de bu vb. incelemelerde tarhiyat VUK’un 30. maddesine dayandırılmakta, çoğu zaman da 4. fıkra dayanak gösterilerek re’sen tarhiyat yapılmaktadır. Şirketin defter ve belgelerinde herhangi bir noksanlık, usulsüzlük, karışıklık olmaması harici verilerden hareketle bir iddiada bulunuluyor olması nedenleriyle VUK’un 30/4. fıkrasına dayanılması anlaşılamamaktadır.

“Re’sen vergi tarhında öncelikle bu tarhın sebebinin ortaya konulması ve daha sonrasında matrah veya matrah farkının tarh edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde ödenmesi gereken vergilerin doğru ya da gerçek olduğu saptanmış olmamaktadır.”²⁰⁹. Önce harici-gizli verilerle şirket defter ve belgeleri dışında bir sonuca ulaşılmakta, daha sonra şirketin defter ve belgelerindeki sonuçla uyuşmamasından hareketle, şirketin defter ve belgelerinin hatalı, eksik, karışık olduğu iddia edilmektedir. Bizce

²⁰⁹ Taşkın, s. 209.

transfer fiyatlandırması tarhiyatlarında, bu gerekçelerle, mevcut re'sen tarhiyat düzenlenmesine dayanılmaz.

2.2.6. Grup İçi Hizmetler Açısından Know-How

Ölçek ekonomisinden faydalanabilmek için, dünya genelinde birçok farklı ülkede faaliyet gösteren grup şirketlerinin belirli merkezlerde üretilen hizmetlerden faydalanması uzun zamandır yaygın bir uygulamadır. Uluslararası literatür, ÇVÖA'lar ve yerel mevzuatımızda bu tip hizmetlerin nasıl vergilendirilmesi gerektiğine ilişkin düzenleme ve açıklamalar bulunmaktadır.

Grup içi hizmet faturaları uzun yıllardır çeşitli açılardan sorunlar yaratmıştır. Vergi incelemelerinde yurtdışındaki grup şirketlerinden gelen hizmet faturalarına sadece Türkiye'de değil tüm ülkelerde kuşkuyla yaklaşılmış, Türkiye'den yurtdışına bu yolla kâr mı aktarılıyor sorgulaması yapılmıştır.

Şirketler ÇVÖA'lardaki tanımlardan da hareketle grup içi hizmet bedellerini Türkiye'de herhangi bir vergiye tabi tutmadan yurtdışına transfer etmekte, vergi incelemelerinde de emsale uygunluk, gereklilik/fayda ya da niteliğinden (hizmet değil gayrimaddi hak) hareketle eleştiriler yapılmaktadır.

Şirketler, verdikleri hizmetin tamamının danışmanlık mahiyetinde olduğunu, dolayısıyla, ÇVÖA'ların serbest meslek maddelerindeki tanımlara göre vergilenmelerinin gerektiğini iddia etmekte; vergi inceleme elemanları da verilen hizmetin tamamının danışmanlık değil hak olduğunu dolayısıyla, ÇVÖA'ların gayrimaddi haklara ilişkin hükümlerine göre muamele edilmeleri gerektiğini iddia etmektedirler.

Hizmetler genellikle grup üyesi şirketler bünyesinde çalışan personel tarafından üretilmekte, ihtiyaç duyulan hizmetin niteliğine göre başka bir yerden de temin edilebilmektedir. Söz konusu hizmetin üretilmesi için katlanılan iş gücü maliyeti ve dışarıdan alınan danışmanlık hizmetleri gibi masraflar bir havuzda toplanmakta ve yapılan emsal araştırmasına uygun bir kâr marjı eklenerek, hizmetin niteliğine uygun dağıtım anahtarları ve maliyet+yöntemi ile hizmet verilen grup şirketlerine faturalanmaktadır.

Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'ların "12-Gayrimaddi Hak Bedelleri" maddeleri genel olarak her nevi telif hakkı, patent, alameti farika, desen veya model, plan, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı, sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanımı veya kullanma hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemenin gayrimaddi hak bedeli kapsamında vergilendirilebileceğini ifade etmektedir.

12. maddede sayılan gayrimaddi haklar kapsamında olmayıp, bunlar dışında kalan hizmet nitelikli ödemeler ise yine ÇVÖA'larının genellikle "14-Serbest Meslek Faaliyetleri" veya "7-Ticari Kazançlar" maddelerine göre vergilendirilmektedir.

Vergi idaresince konuya ilişkin muhtelif tarihlerde verilen özeldgeler benzer hizmetleri serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirmektedir²¹⁰.

²¹⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 04.08.2017 tarih ve 62030549-125[30-2015/422]-235988 sayılı özeldgesi.

Danıştay 3. ve 4. Daireleri tarafından muhtelif zamanlarda verilen kararların²¹¹ Vergi İdaresi tarafından verilen özelgeler ile uyum içinde olduğunu görüyoruz.

Bu konuda İstanbul 4. Vergi Mahkemesi'nde, ihtirazi kayıtla beyan üzerine açılan bir davadan da bahsetmek gerekmektedir. Davacı şirket, kanuni ve iş merkezi Hollanda da bulunan dar mükellef grup şirketinden, bu şirketle yapmış olduğu "Yönetim ve İdare Hizmetleri Sözleşmesi" kapsamında aldığı hizmetler karşılığında yapılan ödemenin yarısının gayrimaddi hak bedeli olmadığı, bu nedenle de tevkifata tabi olmaması gerektiği iddiası ile ihtirazi kayıtla verdiği beyanname üzerine tevkifat yaparak beyan etmiş ve konuyu yargıya taşımıştır. İstanbul 4. Vergi Mahkemesi mükellefi haklı bularak ödenen tutarın iadesine karar vermiş, ancak Danıştay 4. Dairesi, hizmet sözleşmesinde, hizmet veren şirketin ticari, teknik, sınai ve idari yönetim teknikleri alanında geniş bilgi ve deneyimlere sahip olduğu ve bu özel bilgi deneyimlerin davacı tarafından kullanılabileceğinin belirtilmiş olduğu gerekçesi ile kararı bozmuştur.

İstanbul 4. Vergi Mahkemesi'nin ısrar kararı üzerine, dava temyiz mercii olarak T.C. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulundan görülmüştür. VDDGK, Danıştay 4. Dairesinin yaklaşımı çerçevesinde karar vererek mükellefin iade talebinin reddi yolunda davayı sonuçlandırmıştır (29.09.2006 tarih, E.2006/219, K.2006/261 sayılı VDDGK Kararı).

Bu karar, bu konuda yapılan vergi incelemelerinde referans gösterilen en önemli dayanak olmuştur. Oysa buradaki kararda sözleşme hükmünden hareket edilmiş, sözleşmede tanımlanan hizmetin gayrimaddi hakkı tarif ettiği gerekçesi ile karar verilmiştir. Dolayısıyla, olayları değerlendirirken hem sözleşme tanımları hem de fiiliyatta gayrimaddi hak tanımı kapsamına girip girmediğinin değerlendirilmesi ve tartışılması büyük önem taşımaktadır.

Gerek vergi incelemesi sırasında gerekse yargı aşamasında yurtdışından alınan hizmetin gayrimaddi hak olmadığının ispatına çaba sarf etmek gerekmektedir.

2.2.7. İlişkili İşlem İddiası Yerine Sahte Belge İncelemeleri

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 16.01.2013 tarih ve 64597866-125[30-2013]-3 sayılı özelgesi.,

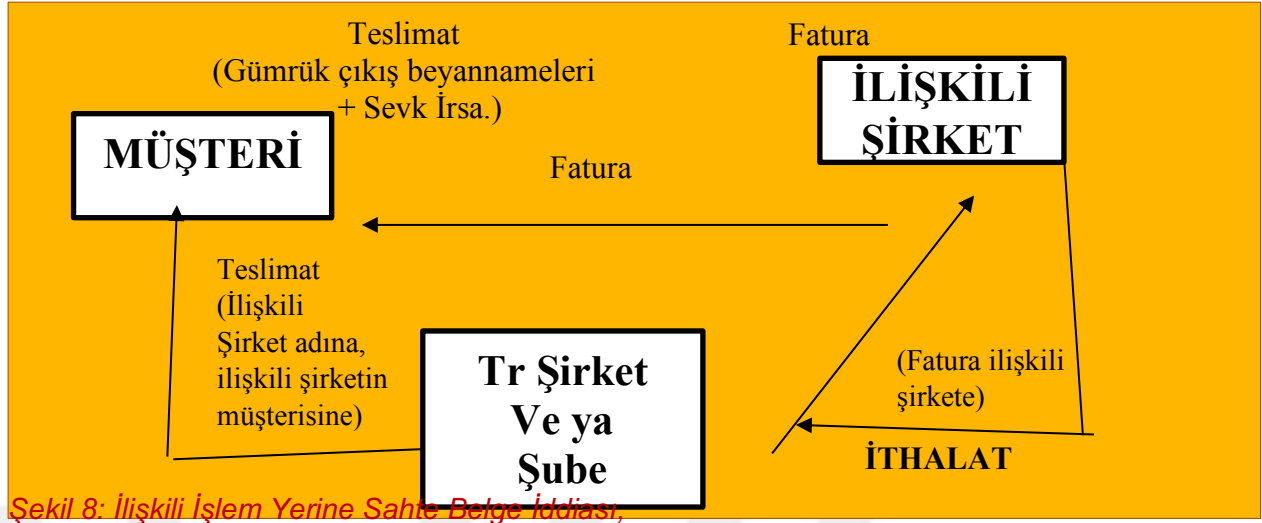
Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, 11.07.2013 tarih ve 45404237-130.12.18.- 187/4317 sayılı özelgesi.

Adana Vergi Dairesi Başkanlığı, 21.11.2011 tarih ve B.07.1 GİB.4.01 16.01.2010-1060-KV-94/4211 sayılı özelgesi.

²¹¹ Danıştay 4. D'nin 04.04.2019 tarih ve 2015-10110/2630 sayılı kararı.

Danıştay 3. D'nin 24.12.2013 tarih ve 2012-1126/6501 sayılı kararı.

Danıştay 3. D'nin 20.03.2013 tarih ve 2010-43/831 sayılı kararı.



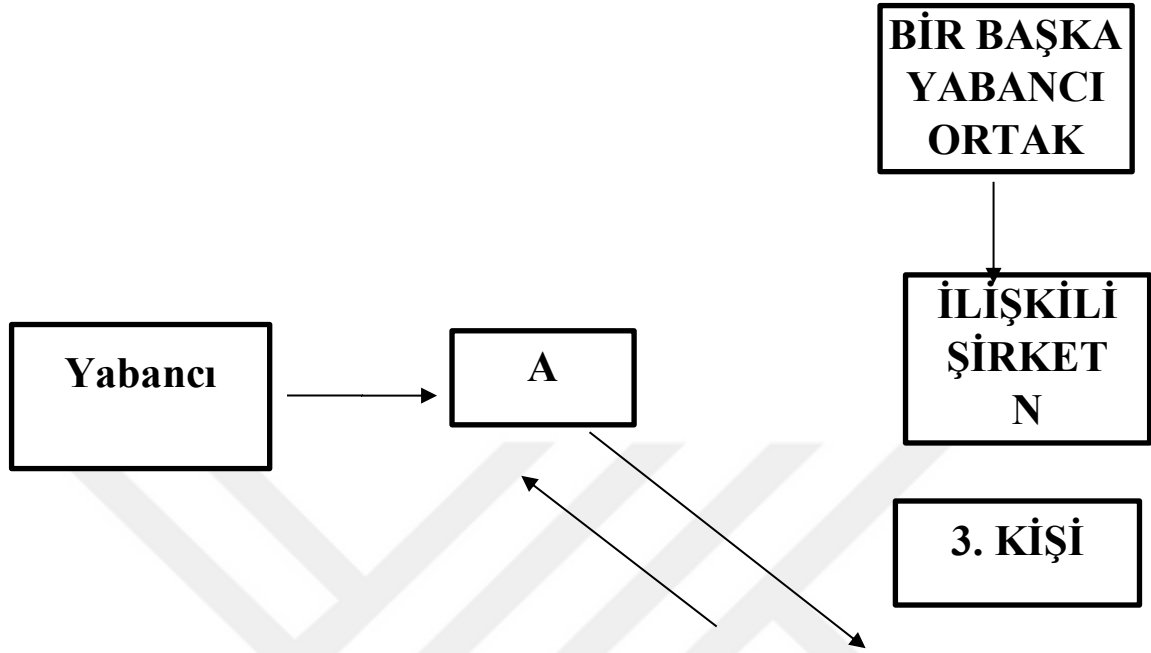
Yurtdışında mukim ilişkili şirket, müşterisi ile anlaşmakta, yurtdışında mukim ilişkili şirket müşterisi ile anlaştıktan sonra Türkiye’de bulunan (Tr Şirketi veya Şube) şirkete müşterisi olan şirkete sattığı ürünlerin teslim talimatını vermekte, bu talimatı alan Tr Şirketi, belki varlığından dahi haberdar olmadığı çoğunlukla uluslararası bir zincire ait yabancı bandıralı gemiye, uluslararası sularda, ihracat sayılacak şekilde ilişkili şirket adına teslimat yapmaktadır. Tr Şirketi doğal olarak faturasını, kendisine teslim talimatı veren ilişkili şirkete aralarında daha önceden belirlenmiş, Türkiye’de makul bir kâr marjı bırakan fiyattan düzenlemekte, yurtdışındaki ilişkili şirket de müşterisi ile başta anlaştığı fiyat ve şartlarla fatura düzenlemektedir.

Türkiye’deki şirket veya şubenin ilişkili şirkete fatura düzenleyemeyeceği, faturanın teslimat yapılan tarafa düzenlenebileceği, bu nedenle de ilişkili şirkete düzenlenen faturaların (gerçek durumu yansıtmadığı) sahte olduğu iddia edilerek 3 kat cezalı tarhiyat yapılmış, ayrıca konu savcılığa ihbar edilerek ceza davası açılması sağlanmış, şirketin KDV iade talebi nedeniyle başlayan inceleme neticesinde KDV iade talebi de reddedilmiş, daha önce mahsup suretiyle ödenen tutarların da iadesi talep edilmiştir.

Şirket KDV iadesi bakımından özel esaslara alınmış, şirkete, ithalat sırasında gümrükte (Devlete) ödediği KDV’leri bundan böyle ancak 5 kat teminat göstererek iade alabileceği bildirilmiş, ayrıca fatura kestiği tüm şirketlerde incelemeler yapılması nedeniyle müşterilerini kaybetmek tehlikesi ve daha önce aldığı/mahsup ettiği tutarları ceza ve faizi ile iade tehdidi altında bırakılmıştır.

Şirkete yapılan 3 kat cezalı KDV tarhiyatı İstanbul 1. Vergi Mahkemesinin 20.01.2021 tarih, E:2019/2558, K:2021/52 sayılı kararı ile kaldırılmış, istinaf aşamasında şirket çıkan aftan yararlanarak dosyayı kapatmıştır. Şirket yöneticisi hakkında açılan ceza davası da İstanbul Anadolu 12. Asliye Ceza Mahkemesinin 01.02.2022 tarihli kararı ile beraatla neticelenmiş, gerekçeli karar bu satırlar yazılırken henüz tebliğ edilmemişti.

2.2.8. İlişkili İşlemlerde Hazine Zararı



Yapılan bir incelemede, incelenen şirketin (A), ilişkisiz kişilere yaptığı satışlardaki (3. kişi) brüt kârlılığı ilişkili şirkete (N) yaptığı satış için (iç) emsal alınmış ve fark olduğu iddiası ile cezalı kurumlar vergisi, geçici vergi ve KDV tarhiyatı yapılmıştır.

Buraya kadar anlatılanlarda sıra dışı veya dikkat çekici bir husus bulunmamaktadır. Sorun işin içine “hazine zararı” kavramı da girince çıkmaktadır.

KVK’nın 13. maddesinin 7. fıkrasında²¹² hazine zararının tanımı yapılmakta olup, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken gelir, kurumlar, KDV gibi her türlü vergi toplamının indirim, istisna, oran farklılığı, zarar mahsubu ve benzeri nedenlerle cari ya da izleyen dönemlerde eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi durumunda hazine zararının oluştuğu kabul edilecektir.

²¹² 5766 sayılı Kanunun 21. maddesi ile KVK’nın 13. maddesine ilave edilen 7. fıkra ile getirilmiştir. 5766 sayılı Kanun 06.06.2008 tarih ve mükerrer 26898 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. “(5766 sayılı Kanunun 21. maddesi ile eklenen fıkra, Yürürlük; 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurtiçindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.”

Kanuna eklenen bu hükümle, pozitif hukuk açısından, hazine zararı doğmaması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedilemeyecektir.

Şirket, 2010 yılında teşvikli yatırımları dolayısıyla 5520 Sayılı KVK'nın 32/A maddesi uyarınca indirimli kurumlar vergisi oranından yararlanmıştır.

Örtülü kazanç aktarımı yapıldığı iddia edilen N'de ise böyle bir durum bulunmamaktadır. Bu nedenle N'nin kurumlar vergisi, genel oran olan %20'ye göre hesaplanmaktadır.

Bu koşullar altında, yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, daha çok vergi ödeyen N'ye örtülü kazanç aktarımı yapıldığını iddia etmek ve hazine zararı olduğu varsayımı gerek vergi tekniğine gerek ise iktisadi, ticari, teknik icaplara aykırılık oluşturmaktadır.

İnceleme elemanı tarafından yapılan hazine zararı hesaplamasına bakıldığında, A'nın 2010 yılında N'ye yaptığı tüm satışlar dikkate alınırken N'nin sadece 2010 yılında alıp 2010 yılında sattığı ürünler dikkate alınmıştır. Dolayısıyla dönem sonunda satılmamış ve stokta kalmış ürünlere isabet eden maliyetler nedeniyle henüz (stoklarda bulunan, dolayısıyla henüz satılıp kazancı gelir hesaplarına alınmamış ürünler nedeniyle) hazine zararı olduğu iddia edilmiştir. Bu gelirlerin 2011 yılında N'nin geliri olarak kaydedildiği ve gerekli vergisel yükümlülüklerinin yerine getirildiği düşünüldüğünde sadece dönemsellik ilkesi gereği oluşan bu muhasebesel etkiyi hazine zararı olarak yorumlamak yanlıştır.

Hazine zararı hesaplamasının bir aydan veya bir dönemden yola çıkarak yapılması süreklilik arz eden ticari faaliyetlerde stoklu çalışan, 1 TL'lik bile stoğu olan her şirketin hazine zararı yarattığı sonucunu oluşturacaktır. Bu nedenle bu tür işlemlerde hem dönem başı hem de dönem sonu stok durumunun etkileri dikkate alınmalıdır. Aksi takdirde hazine zararı kavramı çok daraltılmış bir hale dönecek, kanunda bu yönde bir sınırlama olmamasına rağmen, sadece hizmet şirketleri için uygulanabilir bir kavram olacaktır.

Hazine zararı doğup doğmadığına ilişkin hesaplama yaparken; dönem başı-dönem sonu stoklarının gerektiği gibi dikkate alınmaması, hazine zararı düzenlemelerinin amacının çok ötesinde, neredeyse her türlü yurtiçi ilişkili işlemde hazine zararı olduğu sonucuna götürecektir ki bu yaklaşımla kanun koyucunun amacı aşılacaktır.

N 2011 1.geçici vergi döneminde vergi ödemiştir. Yani, 112.072,95 TL lik hazine zararı eğer varsa bile 3 ay sonra hazineye intikal etmiştir. Veleve ki olayda örtülü kazanç aktarımı ve hazine zararı olsun, şirket 112.072,95 TL lik tutarı 3 ay sonra 175.284,29 olarak (daha fazla) ödemiş iken ceza ve faizleriyle yaklaşık 16 milyonluk bir yaptırımla karşı karşıya bırakılmıştır.

2.2.9. Kurumlar Vergisinde Matrah Artırımında Bulunan Şirketler Özelinde Kâr Payı Dağıtımını Stopajı İncelemesi

Bu çalışmanın yapıldığı tarih itibarıyla yapılan en son vergi affı düzenlemesi 09.06.2021 tarih ve 31506 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 7326 sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına

İlişkin Kanun”dur. Bu Kanunun 5. maddesinde de tüm benzeri kanunlarda olduğu gibi, öncekilerle benzer şekilde “Matrah ve Vergi Artırımı” başlıklı düzenlemeye yer verilmiştir. Kanunda belirtilen şartlar dahilinde matrahlarını artırarak beyan ve ödemede bulunan mükelleflerin, artırımda bulundukları yıllar için gelir ve kurumlar vergisi incelemesi ve bu yıllara ilişkin olarak bu vergi türleri itibarıyla daha sonra bir tarhiyat yapılamayacağı düzenlenmiştir.

Kurumlar vergisinde matrah artırımı yapmış olan şirketler örtülü kazanç dağıtımı açısından incelenmekte, bu inceleme neticesinde örtülü olarak dağıtıldığı iddia edilen tutarla ilgili olarak matrah artırımında bulunulmuş olması nedeniyle bir tarhiyat yapılmamakta, ancak sanki örtülü kazanç dağıtımı sabitmiş, böyle bir tarhiyat yapılmış gibi bulunan matrah farkı ve vergi dikkate alınarak kâr dağıtımı stopajı tarhiyatı yapılmaktadır. Açıkça yasaya aykırı olan bu uygulama, Mali İdare tarafından tarhiyatın mükellefinin kâr payı alan taraf olduğu, tarhiyatın vergi sorumlusu sıfatıyla yapıldığı vb. gerekçelere dayandırmaktadır.

2.2.10. Hizmetlerin İlişkili İşlem Olmasından Hareketle İş Yeri İncelemeleri

GVK’nın 6. maddesine göre, “Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.”. Dar mükellefler, “Ticari kazançlarda: Kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması.”²¹³” halinde kazanç veya iradı Türkiye’de elde etmiş sayılmakta ve Türkiye’de de vergilenebilmektedir.

Ticari kazançların vergilenmesinde kural olarak ticari faaliyetin yürütüldüğü (işletmenin kanuni veya iş merkezinin bulunduğu, gerçek kişiler açısından yerleşik bulunulan) ülkenin vergileme hakkı bulunmaktadır²¹⁴. Türkiye’nin Türkiye’de yerleşik olmayan bir gerçek kişinin²¹⁵ ticari kazançlarını vergileyebilmesi için, kazancın Türkiye’de elde edilmiş olması gerekmektedir²¹⁶. Bu düzenlemede hangi durumlarda Türkiye’de yerleşik olmayan (dar mükellef gerçek) kişinin ticari faaliyetlerinden elde ettiği kazancın Türkiye’de vergilenebileceği ifade edilmektedir.

Türkiye’de yerleşik olmayan bir kişinin Türkiye’de bir işyeri varsa (fiziki ilişkililik) veya daimî temsilcisi (şahsi/ticari ilişkililik) bulunuyorsa, Türkiye’nin bu kişinin ticari kazançlarını vergileme hakkı doğmaktadır²¹⁷.

²¹³ GVK’nın 7. maddesinin 1. fıkrası ilk cümlesi.

²¹⁴ GVK’nın 1. maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. 3. maddede Türkiye’de yerleşmiş gerçek kişiler tam mükellef olarak tanımlanmış ve bunların Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri gelirler üzerinden vergiye tabi tutulacakları ifade edilmiştir. KVK’nın 3. maddesinde tam mükellef tanımı yapılmış ve kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan (KVK’nın 1. maddesinde sayılan) kurumların gerek Türkiye gerekse Türkiye dışında elde edecekleri gelirleri vergileme hakkının Türkiye’de olduğu ifade edilmiştir. Hem gerçek kişiler hem de kurumlar açısından Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları hükümleri saklıdır.

²¹⁵ Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler dar mükellef olarak tanımlanırlar. GVK’nın 1. kısım 3. bölümü (6-8. maddeler) dar mükellefiyeti düzenlemektedir.

²¹⁶ GVK’nın 6. ve 7. maddelerine göre dar mükellef gerçek kişi sadece Türkiye’de elde ettiği kazançlar üzerinden vergilenebilir. Kazancın Türkiye’de elde edilmesi konusu GVK’nın 7. maddesinde kazanç türleri itibarıyla ayrı ayrı tanımlanmıştır.

²¹⁷ GVK’nın 7. maddesinin 1. fıkrası ticari kazançlar için dar mükellef gerçek kişilerin hangi hallerde kazançlarının Türkiye’de elde edilmiş sayılacağını belirlemektedir.

Dar mükellef gerçek (Türkiye’de yerleşik olmayan) kişinin, Türkiye’de elde ettiği kazanç ve iradın tespitinde, kazancın işyerinde veya daimi temsilciler vasıtasıyla sağlanması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile Türkiye tarafından vergilenebilecek kazancı belirlerken bir sınır da getirilmekte, işyeri faaliyetleri neticesinde veya daimi temsilci (faaliyetleri) vasıtasıyla elde edilen kısmın vergilenmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır²¹⁸. Bu konu özellikle ÇVÖA’larda daha açık bir şekilde (atfedilebilir gelir kavramıyla) ortaya konmaktadır²¹⁹. Uygulamada zaman zaman, vergi incelemesi neticesinde yapılan tarhiyatlarda bu maddeden hareketle Türkiye’den elde edilen gelirin tamamının vergileme hakkının Türkiye’de olduğu iddia edilmektedir²²⁰.



²¹⁸ Dar mükellef gerçek kişi sadece Türkiye’de elde ettiği gelirler için vergilenebilecektir. Ticari faaliyet açısından da bir işyeri vasıtasıyla gelir elde ediliyorsa, dar mükellefin bu işyerinde elde ettiği kazanç Türkiye’de vergilenebilecek, daimi temsilci vasıtasıyla gelir elde ediyorsa sadece bu temsilciler vasıtasıyla sağlanan gelir Türkiye’de vergilenebilecektir (GVK 7/1).

²¹⁹ Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarının Ticari Kazançlar başlıklı 7. maddelerinde genel olarak, ticari kazancın ancak diğer devlette bir işyeri vasıtasıyla yapılması halinde, bu işyerine atfedilebilir miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir düzenlemesi mevcuttur.

²²⁰ Vergi incelemeleri neticesinde, bir dar mükellefin Türkiye’de bir işyeri varsa (veya olduğu iddia ediliyorsa), Türkiye’den elde edilen hasılatın tamamının Türkiye tarafından vergilenebileceği kabul edilmekte, bu hasılatın Türkiye’de veya yurtdışında yapılan masraflar indirilmekte veya dar mükellefin karşılık oranlarından hareketle re’sen vergi tarhi yoluyla gidilmektedir. Diğer bir deyişle Türkiye’den elde edilen kazanç ayrıştırılmamakta, Türkiye’den elde edilen kazancın tamamının Türkiye tarafından vergilenebileceği ifade edilmektedir. Diğer bir ifade ile kazancın elde etme sürecinden Türkiye’deki işyerinin risk, fonksiyon ve varlıkları ile mütenasip bir gelir atfedilmesi, kalan kısmın vergilemesinin dar mükellefin mukimi olduğu ülkeye bırakılması gerekirken bu yapılmamaktadır.

İş yeri ve daimi temsilci kavramları da ayrı bir kanun maddesinde tanımlanmıştır.

Türkiye’de yerleşik olmayan bir kişinin ticari kazançlarının Türkiye’de vergilenebilmesi için bir işyeri veya daimî temsilci ilişkisinin gerektiği GVK’nın 7. maddesinde ifade edilmiş, 8. maddede de “işyeri” ve “daimi temsilci” tanımlarına açıklık getirilmiştir²²¹.

Bu maddede (GVK 8) çok sayıda “ilişki” tanımı yapılmıştır. İlk fıkrada atıfta bulunulan VUK’da işyeri 156. maddede tanımlanmıştır²²². Şayet yurtdışında yerleşik (dar mükellef) kişinin Türkiye’de VUK’un 156. maddesinde tanımlanan fiziki bir faaliyet alanı, yeri, irtibatı, ilişkisi varsa, bu yerde yürütülen ticari faaliyetlerden elde edilen gelir Türkiye’de elde edilmiş sayılacak ve Türkiye’nin bu yerlerde elde edilen geliri vergileme hakkı olacaktır. “Madde hükmünde bu konuya ilişkin herhangi bir düzenleme olmadığından işyerinin oluşumu için “insan unsuru” gerekli değildir. Bu nedenle bankamatik, server (sunucu) veya herhangi bir makine, maddede yer alan diğer şartları sağlaması durumunda işyeri olarak kabul edilecektir. Ancak, işyerinin bir “yer” olması arandığından, bir internet sitesi, uygulama veya sanal olarak erişilebilen ve gelir elde eden herhangi bir oluşum işyeri olarak kabul edilemeyecektir.”²²³ Son yıllarda VUK 156. maddesinde tanımlanan işyeri tanım ve kavramı “sanal işyeri” tartışmaları çerçevesinde sıkça gündeme gelmiştir²²⁴.

²²¹ GVK’nın 8. maddesi; “Madde 8 – 7. maddenin 1 numaralı bendinde yazılı işyeri, VUK hükümlerine göre tayin olunur.

Aynı maddede yazılı daimi temsilci, bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.

Aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile TTK’nın hükümlerine göre acente durumunda bulunanlar;

2. (Değişik: 19/2/1963-202/4 md.) Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;

3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar;

Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi daimi temsilcilik vasfını değiştirmez.”. (Vurgular yazara aittir).

²²² VUK’un 156. maddesinde işyeri: “Madde 156 – Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir“ şeklinde tanımlanmıştır.

²²³ Rençber, s. 11.

²²⁴ Son yıllarda yapılan vergi incelemelerinde Türkiye’de fiziki (VUK 156. maddede tanımlanan vb) bir işyerine sahip olmayan bir kısım dar mükellefler nezdinde (Türkiye’den dijital ortamda verdikleri hizmetler karşılığı gelir elde eden şirketler) vergi incelemeleri yapılmış, bu incelemelerde, dijital ortamda hizmet veren bu şirketlerin websitelerinin Türkiye için işyeri oluşturduğu iddiasında bulunulmuş ve tarhiyatlar yapılmıştır. Gerek VUK’un 156. maddesi gerekse Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarındaki işyeri tanımları dikkate alındığında websitelerinin işyeri olduğunun kabulünün mümkün olmadığını düşünüyoruz.

Maddenin (VUK 156) ikinci fıkrasında genel bir tanım yapılmış, bir sonraki fıkrada zikredilen haller veya tanımların başkaca bir şart aranmaksızın daimî temsilcilik olduğu ifade edilmiştir.

Son yıllarda yapılan incelemelerde dar mükellef kişi ve kurumların Türkiye’deki kişi ve kurumlara verdikleri vekaletnamelerin kapsamı ve bu vekaletler kapsamında yapılan işler, bu madde çerçevesinde, bir daimi temsilcilik oluşturup oluşturmadıkları yönüyle irdelenmiştir²²⁵.

Önemli olan unsur bir hizmet veya vekalet akdinin varlığıdır. Bu hizmet veya vekalet ilişkisi yoksa genel tanımdan hareketle daimi temsilcilik iddiasında bulunulması uygun olmayacaktır²²⁶.

KVK’nın 3. maddesinin 2. fıkrasına göre, “Kanunun 1. maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.”

Dar mükellef kurumlar aşağıda zikredeceğimiz bazı şartların oluşması halinde, kazanç ve iradı Türkiye’de elde etmiş sayılmakta ve Türkiye’de vergilendirilebilmektedir.

KVK’nın 3. maddesinin 3. fıkrasının a bendinde; “04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı VUK hükümlerine uygun Türkiye’de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar.” ifadelerine yer verilmiştir. Bu düzenlemeler çerçevesinde, dar mükellef kurumların ticari kazançları üzerinde, Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci varsa, bu işyerinde veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri gelirlerle sınırlı olarak Türkiye’nin vergileme hakkı doğacaktır.

KVK’nın 3. maddesinin son fıkrasında, “Bu maddede belirtilen kazanç ve iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması konularında, 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı GVK’nın ilgili hükümleri uygulanır.” denilerek GVK’ya atıf yapılmıştır.

Yukarıda GVK’nın konuya ilişkin bölümlerinde yaptığımız açıklamalar kurumlar için de geçerlidir.

²²⁵ Dar mükellefler Türkiye’deki antrepolarda mal bulundurmakta, bu malları antrepoda, millileştirmeden Türk alıcılara devretmekte, Türk alıcılar antrepodan ithalatçı sıfatıyla çekmektedirler. Şayet antrepoda mal bulunduran şirketler Türkiye’de mukim bir kişi veya şirkete vekaletname vermiş ve bu kişi veya şirketler bu malların satış sürecinde rol almışlarsa, bu kişi veya kurumların dar mükelleflerin işyeri veya daimi temsilcisi olduğunun iddia edilebilmesi, dolayısıyla da Türkiye’nin vergileme yapabilme hakkı gündeme gelebilecektir. İncelemeler, “Verilen vekaletnameler var mı veya kapsamı nedir?” çerçevesinde yapılmıştır.

²²⁶ Vekalet sadece antrepodaki malların takibi, depolanması, alıcıya teslimi ile sınırlı ise bir işyeri veya daimî temsilcilik iddiasında bulunulmamakta, aksi tespitlerin varlığı halinde bu iddialarla tarhiyat yoluna gidilebilmektedir.

3. TRANSFER FİYATLANDIRMASI DIŞINDA KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN İLİŞKİLİ İŞLEM DÜZENLEMELERİ

3.1. Müteahhitlikle İlişkili Yapı Kooperatifleri Bakımından İlişkili İşlemler

Konuya ilişkin düzenleme KVK'nın "Muafiyetler" başlıklı 4. maddesinin 1. fıkrasının k bendinde yapılmıştır²²⁷.

Bu düzenleme inşaat şirketlerinin ilişkili kişiler aracılığı ile yapı kooperatifi kurup (veya kontrol altında tutup), işin yapımını üstlenip (veya taşeronlar eliyle organize edip) elde ettikleri gelirleri de beyan dışı bırakma çabalarının önüne geçmek için getirilmiştir.

Bir yapı kooperatifi ancak kanunda derç edilen tüm şartları taşıması halinde kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

Yapı kooperatifinin kısmen veya tamamen inşaat işini üstlenen gerçek kişiler veya tüzel kişilerin temsilcileri;

- Kooperatif yönetiminde,
- veya denetiminde rol alamazlar.

İnşaat işlerini üstlenenlerin;

- Kendileri veya temsilcileri yanında,
- KVK'nın 13. maddesine göre ilişkili kabul edilenler,
- İşçi işveren ilişkisinde bulunanlar da yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın bitimine kadar yönetim veya denetim kurullarında bulunamazlar.

Aksi takdirde yapı kooperatifi kurumlar vergisi muafiyetini kaybedecektir.

1 seri nolu KV Genel Tebliği'nin konuya ilişkin 4.13.2. bölümündeki düzenlemede bahsi geçen ilişkili kişilerin kimler olduğu açıklanmıştır²²⁸.

²²⁷ KVK'nın 4. maddesinin 1. fıkrasının k bendi; "k) Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanun'un 13. maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara ver vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri." (Vurgular yazara aittir).

²²⁸ 1 Seri No'lu KVG'nin 4.13.2. bölümünde ilişkili kişilerin: "Burada sözü geçen ilişkili kişi, inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişilerin, a. Ortaklarını, b. Ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişileri, c. Ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişileri, d. Ortaklarının eşlerini,

3.2. Fonun İşletmeden Çekilmesi Şeklinde İlişkili İşlemler

KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının “e” bendinde kurumların aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının veya gayrimenkullerin satışından doğan kazançlarına ilişkin tanınan istisna konusu düzenlenmiştir²²⁹.

İlgili düzenlemede istisnadan yararlanmanın şartlarından biri de satış kazancının beş yıl süre ile pasifte özel bir fon hesabında tutulmasıdır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde “işletmeden çekilen” ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze “aktarılan kısım” için zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı kanunda ifade edilmektedir.

GVK'da ilişkili işlemleri incelerken de “işletmeden çekme” kavramının geçtiği müesseseler üzerinde durmuştuk. KVK'yı bu açıdan irdelerken de aynı şekilde “işletmeden çekme” ve bu maddede de geçen “ana merkeze aktarılan kısım” kavramlarının üzerinde durmaya değer buluyoruz.

Mali idarenin bu kavramların geçtiği maddelerle ilgili açıklamalarında bu kavramı izah eden veya örneklerle ortaya koyan ilave açıklamalara rastlamadık²³⁰.

Benzer şekilde bu konuda müelliflerin eserlerinde de, ilave bir açıklama mevcut değildir. Kanun metninde tasfiye halinde de verginin ziyaa uğratılmış sayılacağı ifade edilmiş, devir veya bölünme halinde verginin ziyaa uğramış sayılmayacağı da açıkça belirtilmiştir.

Dolayısıyla madde metninde geçen haller dışında herhangi bir neden veya şekilde fonda takip edilen tutar işletmenin hesaplarından çekilir ve fon tutarı tamamen veya kısmen iptal edilirse, iptal edilen kısım kadar bir vergi ziyaa uğramış sayılacaktır.

KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının “j” bendinde sat-kirala-geri al işlemlerinin vergi yönü düzenlenmiştir²³¹.

e. Ortaklarının veya eşlerinin üst soyları (usul) ve alt soyları (füruu) ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ile kayın hısımlarını; kapsamaktadır.”; açıklamalarına yer verilmiştir.

²²⁹ KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının e bendi; “e) (Değişik birinci cümle: 28/11/2017-7061/89 md.) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı. (Ek hüküm: 13/2/2011-6111/90 md.) (Mülga parantez içi hüküm: 15/7/2016-6728/56 md.) (...).

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.”

²³⁰ 1 seri nolu KVK Genel Tebliği, I/5.6.2.3.3.3.

²³¹ “Her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım

Burada bu müessesenin tamamını irdelemeyecek, doğrudan “işletmeden çekme” ve dar mükellef kurumlara “aktarma” kavramları üzerinde kısaca duracağız.

Madde metninden de görüldüğü üzere, kanunda belirtilen şekilde “taşınır” veya “taşınmaz” malların (sat-kirala-geri al sözleşmeleri kapsamında) satışından doğan kazançların vergilenmemesi öngörülmüştür.

Vergilememenin şartlarından biri de, bu satıştan doğan kazancın (satışı yapıp geri kiralayan) kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulmasıdır. Bu fon tutarı sadece bu varlıklar için ayrılacak amortismanların itfasında kullanılabilecektir.

İstisna edilen ve özel bir fon hesabında izlenen kazancın herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakli, işletmeden çekilmesi ya da dar mükellef kurumlarda ana merkeze aktarılması halinde bir önceki bölümde açıkladığımız gibi zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılacaktır²³².

KVK’nın 5. maddesinin 1. fıkrasının k bendinde sat-kirala-geri al müessesesinin benzeri yeni bir finansal enstrüman için (kira sertifikası ihracı amacıyla) yapılmış düzenleme yer almaktadır²³³.

bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar.

İstisnadan yararlanan satış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılır. İstisna edilen kazançtan herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Kurumların tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) hâlinde de bu hüküm uygulanır.

Söz konusu varlıkların, kiracı tarafından veya

ii) Kiralayan kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dâhil olmak üzere (6361 sayılı Kanunda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâlleri hariç), üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, kiralayan kurumlara devrinden önce bu varlıkların kiracıdaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak, satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.

Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle sat-kirala-geri al işleminin tekemmül etmemesi hâlinde, istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyası cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.”.

²³² 1 seri nolu KVK Genel Tebliği, I/5.15.3.3. bölümünde açıklamalar mevcuttur.

²³³ KVK’nın 5. maddesinin 1. fıkrasının “k” bendi: “Her türlü varlık ve hakların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar. İstisnadan yararlanan satış kazancı, kaynak kuruluş tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kaynak kuruluş tarafından varlık kiralama şirketinden devralındığı tarihten itibaren bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların varlık kiralama şirketine devrinden önce kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılır. İstisna edilen kazançtan herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Kurumların tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) hâlinde de bu hüküm uygulanır. Söz konusu varlıkların, kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, varlık kiralama şirketine devrinden önce bu varlıkların kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan

Burada bu müessesenin tamamını irdelemeyecek, doğrudan “işletmeden çekme” ve dar mükellef kurumlarca ana merkeze “aktarılan” tutar kavramları üzerinde duracağız.

Madde metninden görüleceği üzere müessese sat-kirala-geri al müessesesi esas alınarak düzenlenmiştir.

Bu müessesede de, varlık kiralama şirketine satış nedeniyle oluşan ve satışı yapan (kaynak) kuruluş hesaplarında pasifte özel bir fon hesabında tutulan kazanç tutarı, herhangi bir şekilde bu özel fon hesabından başka bir hesaba nakledilir veya işletmeden herhangi bir nedenle veya şekilde çekilirse ya da dar mükellef kurumlara aktarılsa (kaynak kuruluşun dar mükellef olduğu durumlarda) uygulanan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler cezalı olarak tarh edilecektir.

3.3. Yabancı Fonlara Hizmet Veren Portföy Yönetim Şirketlerinin Hizmetlerinde İlişkili İşlem

Yabancı fon kazançlarının ve bu fonların SPK’dan aldığı yetki belgesi çerçevesinde portföy yöneticiliğini yapan şirketlerin vergiden istisna olma şartları KVK’nın 5/A maddesinde düzenlenmiştir.

KVK’nın 2. maddesinin 1. fıkrasına göre, “Bu Kanunun uygulamasında, SPKur’un düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzeyen yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.”, dolayısıyla da normal şartlarda 1. maddeye göre kurumlar vergisine tabidirler.

Ancak KVK’nın 5/A maddesinde, yabancı fon kazançlarının vergilemesi konusunda özel bir düzenleme getirilmiştir²³⁴. Madde metninde de açıkça görüleceği

toplam amortisman tutarı dikkate alınarak kaynak kuruluş nezdinde vergilendirme yapılır. Söz konusu varlıkların varlık kiralama şirketleri tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda ise varlık kiralama şirketlerinin bu satış işleminden doğan kazançları varlık kiralama şirketleri nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulur ve istisna uygulaması dolayısıyla kaynak kuruluş adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.”.

²³⁴ KVK’nın “Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesi” başlıklı 5/A maddesi: “Madde 5/A- 1. Bu Kanun’un 2 nci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen yabancı fonların, SPKur’ca verilen portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip tam mükellef şirketler aracılığıyla, organize bir borsada işlem görsün veya görmesin her türlü menkul kıymet ve sermaye piyasası aracı, vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi, varant, döviz, emtiaya dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi, kredi ve benzeri finansal varlıklar ve kıymetli maden borsalarında yapılan emtia işlemlerinden elde ettikleri kazançları nedeniyle, aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde portföy yöneticiliği yapanlar; söz konusu fonlar için daimi temsilci, bunların işyerleri de bu fonların işyeri veya iş merkezi sayılmaz. Bu kazançlar için beyanname verilmez, diğer kazançlar nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyannameye dahil edilmez.

a. Fon adına tesis edilen işlemlerin portföy yöneticiliği yapan şirketin mutad faaliyetleri arasında yer alan işlemlerden olması.

b. Portföy yöneticiliği yapan şirketin ticari, hukuki ve finansal özellikleri dikkate alındığında, yabancı fon ile arasındaki ilişkinin, emsale uygun koşullarda birbirlerinden bağımsız olarak faaliyet gösteren kişilerdeki gibi olması.

c. Portföy yöneticiliği yapan şirket tarafından, verilen hizmet mukabilinde emsallere uygun bedel alınması ve transfer fiyatlandırması raporunun kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’na verilmesi.

üzere portföy yönetim şirketinin gelirlerinin istisna olabilmesi için fona verdiği hizmetin bedelinin emsale uygun olması ve bu hususun da bir transfer fiyatlandırması raporunda ortaya konup, raporun beyanname verme süresi içerisinde vergi dairesine sunulması gerekmektedir.

Bu maddede sayılan koşullara uygun faaliyette bulunan yabancı fonların kazançlarının Türkiye’de beyana tabi tutulmayacağı düzenlenmiştir.

Kanunda ayrıntılı bir şekilde, SPKur tarafından verilen portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip tam mükellef şirketlerin, hangi koşullarda yabancı fon şirketi için daimî temsilci, işyeri veya iş merkezi oluşturmayacağı düzenlenmiştir.

Diğer bir ifade ile kanunda belirtilen koşullar yerine getirilmez veya ihlal edilirse, bu madde ile getirilen istisna işlemeyecek, dolayısıyla, yabancı fonun vergilenmesi gündeme gelecektir.

Konuya ilişkin KVK Genel Tebliği’nin 5.13 bölümünde de ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir²³⁵.

d. Portföy yöneticiliği yapan şirketin ve ilişkili olduğu kişilerin yabancı fonun kazançları üzerinde, sağladığı hizmet mukabilinde her ne ad altında olursa olsun hesaplanan bedeller düşüldükten sonra, doğrudan veya dolaylı olarak %20’den fazla hak sahibi olmaması.

2. Birinci fıkranın (c) bendinde belirtilen transfer fiyatlandırması raporunun süresinde verilmemesi durumunda, bu raporun ilgili olduğu hesap dönemi için portföy yöneticiliği yapan şirket, fonun Türkiye’de daimi temsilcisi sayılır. Transfer fiyatlandırması raporu verilmiş olmasına rağmen portföy yöneticiliği yapan şirket ile fon arasındaki ilişkide emsaline nazaran daha düşük bedel alınması durumunda ise sadece portföy yöneticiliği yapan şirket adına transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak gerekli tarhiyat yapılır.

3. Portföy yöneticiliği yapan şirketin, yukarıda belirtilen şartları sağlamak kaydıyla yabancı fondaki pay sahipliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır. Fon kazancından portföy yöneticiliği yapan şirkete düşen kısmın hesabında, bu şirkete yönetim ücreti, teşvik, prim, performans ücreti gibi her ne nam adı altında olursa olsun ödenen ücretler dikkate alınmaz. Portföy yöneticiliği yapan şirketin ve ilişkili olduğu kişilerin yabancı fonun kazançları üzerinden doğrudan veya dolaylı olarak %20’den daha fazla hak sahibi olması halinde, ilgili fon kazançlarından bunlara isabet eden tutar genel hükümlere göre vergilendirilir.

4. Portföy yöneticiliği yapan şirketin yabancı fondaki pay sahipliğinden doğan kazançları hariç olmak üzere; fonun katılımcı ve kurucuları arasında doğrudan veya dolaylı olarak tam mükellef gerçek kişi veya kurumların kazanç payının %5’i geçmesi durumunda, tam mükellef gerçek kişi veya kurum kurucu veya katılımcılarının tamamı portföy yöneticiliği yapan şirket tarafından Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’na bildirilir. Bildirim yükümlüğünün yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi halinde tam mükellef gerçek kişi veya kurum kurucu veya katılımcıları adına fon işlemleri nedeniyle tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalardan portföy yöneticiliği yapan şirket müştereken ve müteselsilen sorumludur.

5. Türkiye’de bulunan taşınmazlar, aktif büyüklüğünün %51’inden fazlası taşınmazlardan oluşan şirketlere ait hisse senetleri veya ortaklık payları veya bunlara ilişkin vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, nakdi uzlaşmayla sonuçlananlar dışında emtiaya dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, sigorta sözleşmeleri ve bunlara ilişkin vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançlar bu madde kapsamına girmez.

6. Bu maddede düzenlenen kazanç istisnasının, söz konusu fonların Türkiye kaynaklı gelirleri üzerinden yapılacak vergi kesintilerine şümulü yoktur.

7. Bu maddenin birinci fıkrasının (ç) bendi ile üçüncü ve dördüncü fıkralarında yer alan oranları sıfıra kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya, beşinci fıkrasında yer alan oranı yarisına kadar indirmeye veya %50’sine kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

²³⁵ KVK Genel Tebliği 5.13. bölümü: ““5.13.1.1. Uygulamanın şartları;

Portföy yöneticisi şirketlerin, bu fonların daimi temsilcisi, iş yerlerinin de fonların işyeri veya iş merkezi olarak kabul edilmemesi için aşağıda sayılan şartların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

Söz konusu şartların gerçekleşmemesi halinde, yabancı fonların kazançları genel hükümlere göre vergilendirilecek ve duruma göre portföy yöneticisi şirketler yabancı fonun daimi temsilcisi, bunların iş yerleri de bu fonların işyeri veya iş merkezi olarak değerlendirilebilecektir.

5.13.1.1.1. Fon adına tesis edilen işlemlerin portföy yöneticisi şirketin mutaat faaliyetleri arasında yer alması; Portföy yöneticisi şirketin fon adına yaptığı işlemlerin, portföy yönetimi kapsamında mutaat olarak yürüttüğü faaliyetlerden olması gerekmektedir.

5.13.1.1.2. Yabancı fon ile portföy yöneticisi şirket arasındaki ilişkinin bağımsız olarak faaliyet gösteren kişilerdeki gibi olması; Portföy yöneticisi şirketin, ticari, hukuki ve finansal özellikleri dikkate alındığında, yabancı fon ile arasındaki ilişkinin, emsallere uygun koşullarda birbirlerinden bağımsız olarak faaliyet gösteren kişilerdeki gibi olması şarttır.

5.13.1.1.3. Portföy yöneticiliği hizmeti karşılığı alınacak bedelin emsale uygun olması ve transfer fiyatlandırması raporu verilmesi; Portföy yöneticisi şirket tarafından, verilen hizmet karşılığında emsallere uygun bedel alınması ve transfer fiyatlandırması raporunun kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilmesi gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırması raporunun süresinde verilmemesi durumunda, bu raporun ilgili olduğu hesap dönemi için portföy yöneticisi şirket, fonun Türkiye'deki daimi temsilcisi sayılır ve bu dönemde fon tarafından elde edilen kazançlar genel hükümlere göre vergilendirilir. Transfer fiyatlandırması raporu verilmiş olmasına rağmen emsaline nazaran daha düşük bir bedel alınması durumunda ise sadece portföy yöneticisi şirket adına transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak gerekli tarhiyat yapılacak, yabancı fona ilişkin ise herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

5.13.1.1.4. Portföy yöneticisi şirketin yabancı fon üzerindeki hak sahipliği oranının %20'yi aşmaması; Portföy yöneticisi şirket ve ilişkili olduğu kişilerin yabancı fonun kazançları üzerinde, sağladığı hizmet mukabilinde her ne ad altında olursa olsun hesaplanan bedeller düşüldükten sonra, doğrudan veya dolaylı olarak %20'den fazla hak sahibi olmaması gerekmektedir.

5.13.2. Portföy yöneticisi şirketin yabancı fondan elde ettiği kazançlar; Yukarıda belirtilen şartları birlikte sağlamak kaydıyla portföy yöneticisi şirketin yabancı fondaki pay sahipliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır.

Yabancı fon tarafından portföy yöneticisi şirkete yapılan yönetim ücreti, teşvik, prim, performans ücreti gibi ödemeler ise her halükârda kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilecektir.

Portföy yöneticisi şirket ve ilişkili olduğu kişilerin yabancı fonun kazançları üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak %20'den daha fazla hak sahibi olması halinde ise istisnadan faydalanılması mümkün olmayıp, %20'lik hak sahipliğine isabet eden kazançlar da dahil ilgili fondan elde edilen kazançların tamamı genel hükümlere göre vergilendirilir.

5.13.3. Fonun katılımcı ve kurucuları arasında doğrudan veya dolaylı olarak bulunan tam mükellef gerçek kişi veya kurumlara ilişkin bildirim; Portföy yöneticisi şirketin yabancı fondaki pay sahipliğinden doğan kazançları hariç olmak üzere; fonun katılımcı ve kurucuları arasında doğrudan veya dolaylı olarak tam mükellef gerçek kişi veya kurumların kazanç payının %5'i geçmesi durumunda, tam mükellef gerçek kişi veya kurum kurucu veya katılımcılarının tamamının portföy yöneticisi şirket tarafından Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirilmesi gerekmektedir.

Bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi halinde, tam mükellef gerçek kişi veya kurum kurucu ya da katılımcılarının fondan elde ettikleri kazançları nedeniyle vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda bunlar adına tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalardan portföy yöneticisi şirket de müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.”

Düzenlemelerin konu ile (ilişkili işlem) doğrudan ilgili yanlarını aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:

a. Portföy yönetim şirketi, ilişkili kurum olmasa bile, ilişkili kişi sayılmış, dolayısıyla işlemleri ilişkili işlem sayılmış ve fondan elde edeceği hizmet bedelleri için emsale uygunluğun aranacağı düzenlenmiştir.

b. Portföy yönetim şirketinin fondan alacağı hizmet bedelleri ile ilgili olarak transfer fiyatlaması raporu hazırlaması ve ibrazı istenmektedir.

c. Portföy yönetim şirketinin ve ilişkili olduğu kişilerin yabancı fondan elde ettiği (her ne ad altında olursa olsun) hizmet bedeli hariç, doğrudan veya dolaylı olarak %20'den fazla hak sahibi olması

3.4. Nakit Sermaye Artışı İndiriminde İlişkili İşlem

KVK'nın "Diğer İndirimler" başlıklı 10. maddesinin 1. fıkrasının "ı" bendinde²³⁶ nakit sermaye artışı indirimi konusu düzenlenmiştir. Kanunda belirtilen şartlarda yapılan nakdi sermaye artışları için, bir faiz oranı dikkate alınarak, bu tutar üzerinden hesaplanacak tutarın yüzde ellisinin kurumlar vergisi matrahında indirim olarak dikkate alınması imkânı getirilmiştir.

Ancak, düzenlemede "nakit dışı varlıkların devrinden kaynaklananlar", "birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından", "bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden" veya "...ortaklar veya bu Kanunun (KVK'nın) 12. maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce²³⁷ kredi

halinde, yabancı fonun portföy yönetim şirketine ait kısmından elde edilecek gelirler kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

d. Portföy yönetim şirketinin yabancı fondan elde ettiği gelirlerle ilgili transfer fiyatlaması raporu verilmezse, portföy yönetim şirketi daimi temsilci sayılacak, dolayısıyla yabancı fonun Türkiye'den elde ettiği gelirler vergiye tabi tutulacaktır.

e. Portföy yönetim şirketi transfer fiyatlaması raporu vermiş ancak yapılan incelemede emsale nazaran daha düşük ücret alındığı sonucuna varılmışsa, sadece portföy yönetim şirketi nezdinde transfer fiyatlaması yönünden tarhiyat yapılacaktır."

²³⁶ KVK'nın 10. maddesinin 1/I bendi: "ı) (Ek: 27/3/2015-6637/8 md.) (4) Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si. (Ek ikinci paragraf: 14/10/2021-7338/59 md.) Nakdi sermaye artışlarının, yurtdışından getirilen nakitle karşılanan kısmı için bu oran %75 olarak uygulanır. Bu indirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap döneminden itibaren başlamak üzere izleyen her bir dönem için ayrı ayrı yararlanır. Sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmaz. Bu bent hükümlerine göre hesaplanacak indirim tutarı, nakdi sermayenin ödendiği ay kesri tam ay sayılmak suretiyle hesap döneminin kalan ay süresi kadar hesaplanır. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarlar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Bu bendin uygulanmasında sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklananlar dâhil olmak üzere, sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından veya bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan ya da ortaklar veya bu Kanunun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımları, indirim hesaplamasında dikkate alınmaz. Bu bentte yer alan oranı, şirketlerin aktif büyüklükleri, ortaklarının hukuki niteliği, çalışan personel sayıları ve yıllık net satış hasılatlarına göre veya sermayenin kullanıldığı yatırımdan elde edilen gelirlerin kurumun esas faaliyeti kapsamında olmayan faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşmasına göre ya da sermayenin kullanıldığı yatırımların teşvik belgeli olup olmadığına veya makine ve teçhizat veya arsa ve arazi yatırımları için sermayenin kullanıldığı alanlar itibarıyla ya da bölgeler, sektörler ve iş kolları itibarıyla ayrı ayrı sınırlara kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya; halka açık sermaye şirketleri için halka açıklık oranına göre %150'ye kadar farklı uygulamaya Cumhurbaşkanı yetkilidir. ". (Vurgular yazara aittir).

²³⁷ Bu düzenleme ile nakit sermaye artışı indirimi konusunda hem ortaklar hem de ortaklarla ilişkili olan kişiler açısından sermaye artırımının kaynağına bakılarak bir sınırlama getirilmiştir. Yukarıda da ifade edildiği gibi sınırlama sadece ortak için değil ortağın ilişkili olduğu kişileri de kapsamaktadır. Sermaye artışına doğal olarak ortaklar veya yeni ortak olacaklar

kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen” sermaye artırımları, indirim hesaplanmasında dikkate alınmaz.” ifadeleri ile birtakım sınırlamalara yer verilmiştir.

09.05.2017 tarihli Gelir İdaresi Özelgesinde²³⁸ şirket kârının önce ortaklara dağıtılıp daha sonra da tekrar şirkete sermaye olarak konulması işlemi dolayısıyla ve dağıtılan bu kâr payı tutarıyla sınırlı olmak üzere bu indirim uygulamasından yararlanmanın mümkün olamayacağı ifade edilmiştir.

Bahse konu özelgede, şirketin ortaklarına kâr dağıtımı yapıp daha sonra dağıtılan bu tutarın ortaklarca nakdi sermaye artırımında kullanılması, kanunda nakit sermaye indirimine izin verilmeyen artış türlerinden bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermaye eklenmesi suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımına benzetilmiştir²³⁹. Oysa nakdi sermaye artışı bilançoda mevcut öz sermaye kalemlerinin bazılarının sermayeye ilave edilmesinden farklıdır. Kârın ya da öz sermaye kalemlerinin dağıtılmaksızın sermaye ilavesi başka bir işlemdir. Bu tür sermaye artışları kâr dağıtımı sayılmadığından²⁴⁰ stopaja tabi tutulmazken, kâr dağıtımı, stopaj dışında ortaklar tarafından beyanı gereken bir gelir mahiyetindedir. Dolayısıyla kanun koyucu bu iki durumu vergisel sonuçları açısından da ayrı ayrı düzenlemiş ve ayrı vergisel sonuçlara bağlamıştır²⁴¹. Bahsi geçen özelgedeki yorum bu farklılıkları tamamen göz ardı etmektedir.

Bir gerçek ya da tüzel kişinin şirketten elde ettiği kâr paylarını bu teşvikten yararlanmak için şirkete sermaye olarak koyması halinde nakit sermaye indirimi müessesesinden yararlanmasının engellenmesi bize göre kanunun amacına, tedvinine aykırıdır²⁴². Bahse konu özelgenin düzeltilmesi gerekmektedir. Bu durumda olan

katılabilir. “Ortakla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımları” ifadesi olsa olsa ortağın sermaye artırımında kullandığı fonun kaynağı ile ilgili olabilir. Diğer bir ifadeyle, ortağın ilişkili olduğu kişiler kredi kullanır veya borç alır ve bunu ortağa aktarır, ortak da bu tutarları sermaye artırımında kullanır ise bahse konu düzenlemede geçen indirim imkanından faydalanamayacaktır. Ortağın ilişkili olduğu kişi bir tüzel kişi ve ortağa aktardığı tutar da ortağına verilmiş borç ise bu kanun kapsamından yararlanamayacaktır.

²³⁸ 09.05.2017 tarih ve 93767041-125(10-2016/1)-15256 sayılı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi, Gülhan/Öztürk, Nakit Sermaye Artırımı İndirimi Uygulaması ve Özellikli Noktalar, www.kpmgvergi.com.

²³⁹ Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerini şöyle sıralayabiliriz; Ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıllar karları, Abdioğlu, İşletmelerde Öz Sermaye Karşılaştırılması Yoluyla Ticari Karın Hesaplanması, <https://www.researchgate.net/publication/332513277>.

²⁴⁰ GVK’nın 94. maddesinin 6-b-i bendine göre karın sermayeye ilavesi kar dağıtımı sayılmaz.

²⁴¹ GVK’nın 75/1, 86/1-d, 94/6-b, 22/3. maddelerine göre, kar dağıtımı stopaja tabi bir işlemdir. Kanunda belirlenen bir büyüklüğe erişmedikçe yıllık beyana dahil edilmez. Beyana dahil edildiğinde dağıtılan karın (brüt) yarısı beyana dahil edilerek yıllık vergi hesaplanır, ancak, stopajın tamamı hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Oysa, karın doğrudan sermayeye ilavesinde ne stopaj ne de yıllık gelir vergisi uygulanır. Dolayısıyla karın sermayeye ilavesi ile dağıtım sonrası sermaye artışına iştirak sonuçları bakımından iki farklı durumdur.

²⁴² Mali idare bu özelge ile yaptığı yorumda, maddenin gerekçesinden hareket etmekte ve bu düzenlemenin getiriliş amacının işletmenin sermaye yapısını güçlendirmek olduğunu, şirketin karının dağıtılıp sermayeye ilavede kullanılmasının yeni bir kaynak olarak değerlendirilemeyeceğini, kanun koyucunun kanun metninde getirdiği sınırlamalardan muradının mevcut kaynaklarla sermaye artışı değil, yeni kaynakların şirkete kazandırılması olduğunu ileri sürmektedir.

şirketlerin İhtirazı kayıtlı beyanda bulunmalarında ve konuyu yargıya taşımalarında fayda mülâhaza ediyoruz.

3.5. Örtülü Sermaye (KVK Madde 12) Müessesesi Kapsamında İlişkili İşlemler

KVK'nın 12. maddesinde örtülü sermaye müessesesi düzenlenmiştir. KVK'nın "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11. maddesinin 1/b bendinde de örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilemeyeceği düzenlenmiştir²⁴³.

3.5.1. İlişkili Borçlanmalar

Madde metninden de açıkça görüleceği üzere, ortaklardan veya ortakların ilişkili olduğu kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin edilerek işletmede kullanılan borçların, kanunda tanımlanan sınırları aşan kısmı örtülü sermaye olarak tarif edilmiş, 11. madde düzenlemesi çerçevesinde de örtülü sermaye olarak tanımlanan kısımla ilgili ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurumlar vergisi hesabında matrahtan indiriminin kabul edilmeyeceği ifade edilmiştir.

²⁴³ KVK'nın 12. maddesi: "“Madde 12 – (1) Kurumların, ortaklarından ve ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır. (2) Yukarıda belirtilen karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınır. (3) Bu maddenin uygulanmasında; a) Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kar payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin oy veya kar payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu, b) Öz sermaye, kurumun VUK uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini, ifade eder. (4) Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az %10 ortaklık payı aranır. (5) Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır. (6) Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz; a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayri nakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar. b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar. c) 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar. ç) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktöring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar. (7) Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın uygulanmasında gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.”. (Vurgular yazara aittir).

Örtülü sermaye değerlendirilmesinde borç İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören hisseleri elinde bulunduran kurumlar hariç, ortaklardan alınıyor ise ortağın şirketteki payının nispetinin herhangi bir önemi bulunmamaktadır. %1 de, %9 da veya %99 da olsa o ortaklardan alınan borcun tamamı öz sermaye mukayesesinde tamamıyla dikkate alınmaktadır.

İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisseleri elinde bulunduran bir şirkette, işlem gören bu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az %10 ortaklık payı aranır.

Ortakla ilişkili kişi sayılabilmek için de genel olarak %10'luk bir ortaklık ağırlığı aranmıştır.

KVK'nın 22. maddesinin 4. fıkrasına göre, dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için örtülü sermaye hükümlerinin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından belirli oranda sermaye payı veya oy hakkı şartı aranmayacaktır. Dolayısıyla, dar mükellef kurumların ortaklarından veya ortaklarının ilişkili olduğu kişilerden yaptıkları borçlanmalarda ortaklık yapısına ilişkin herhangi bir oran dikkate alınmaksızın öz sermayenin üç katını aşan kısım örtülü sermaye sayılacaktır.

3.5.2. Banka veya Benzeri Kredi Kuruluşlarından Alınan Borçların İlişkili İşlem Sayılması

Ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortaklarla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalarda, üç kat mukayesesinde alınan borcun %50'si dikkate alınır. Dolayısıyla, ilişkili olmakla beraber, kanuna ve piyasa şartlarına uygun olarak kredi temin edilen finans şirketlerinden alınan borçlarla ilgili olarak bu sınır iki katına yükselmektedir.

3.5.3. Sadece İlişkili Şirketlere Finansman Temin Eden Kredi Şirketleri

Sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar örtülü sermaye mukayesesinde %50'lik indirim uygulamasından yararlanamaz. Diğer bir deyişle öz sermaye mukayesesinde, üç katın hesabında, bu kabil şirketlerden alınan borçlar tamamıyla, hiçbir indirim uygulanmaksızın dikkate alınırlar.

3.6. Dar Mükellefiyette İlişkili İşlemler

KVK'nın 22. maddesinin üçüncü fıkrasında, dar mükellefiyette safi kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimler ayrıca düzenlenmiştir.

“(3) Dar mükellefiyette kurum kazancının tespitinde, ayrıca aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

a) Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri,

b) Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelere gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar.”

Bu maddede, özel sınırlamaya tabi tutulan ilişkili kişiler, ana merkez ve Türkiye dışındaki diğer şubeler şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla buradaki özel kısıtlamaları sadece şube ile merkez ve şube ile Türkiye dışı diğer şubelerle sınırlı olarak anlamak gerekmektedir. Dar mükelleflerin gruba bağlı diğer şirketlerle ilişkileri genel ilişkili işlem sınırlamaları ve düzenlemelerine tabi olacaktır.

Dar mükellef kurumun Türkiye’de ticari veya zirai bir faaliyeti var ise safi kurum kazancı, kural olarak tam mükellefiyette uygulanan esaslara göre hesaplanacaktır.

Bu düzenleme, dar mükellef bir kurumun merkezi veya grubun diğer şubeleri ile olan ilişkili işlemleriyle ilgili tam mükellefler için belirlenenlerin dışında, özel kısıtlamalar anlamına gelmektedir.

Tam mükellef kurumların ilişkili işlemleri (ilişkili kurumlar hesabına yaptıkları alım satımlar) çerçevesinde ana ortağa veya diğer grup şirketlerine ödeyecekleri faiz, komisyon vb. ödemelerde emsale uygunluk dışında dikkate alınması gereken bir husus yokken, burada indirim yasağı getirilmiştir.

Bu madde dikkate alındığında;

- Bir dar mükellef şube hesabına ana merkezin yaptığı alım veya satış nedeniyle, dar mükellef şube ana merkeze faiz, komisyon vb. bir bedel ödediğinde, bu tutarı gider olarak dikkate alamayacaktır.

- Türkiye’deki dar mükellef şubenin ana merkezin veya Türkiye dışındaki diğer şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere bir pay öderse, bu tutar da (madde metninde sayılan bazı ödemeler hariç) kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınamayacaktır.

3.7. Vergi Cennetleriyle Ticari İlişkide İlişkili İşlem

KVK’nın 13. maddesinin 2. fıkrasında yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir:

“Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin

yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle (700 Sayılı KHK’nın 173. maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 09.07.2018) Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.”

Yukarıdaki düzenlemeden de görüleceği üzere kanun metninde vergi cenneti²⁴⁴ ibaresi yer almamaktadır. Türkiye’deki bir şirketten mal veya hizmet alan veya mal

²⁴⁴ Vergi cennetleri ile ilgili hukuksal değerlendirmeler için bkz. Ekmekçi, Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler, s. 9-18; Yaltı Soydan, “2000’li Yılların Vergisel Mozaigi: Günümüz Verilerinden Gelecek Olasılıklarına-I”, Sayı:92, s.45-54; Yaltı Soydan, “2000’li Yılların Vergisel Mozaigi: Günümüz Verilerinden Gelecek Olasılıklarına-II”, Sayı:93, s.48-56; BİLİCİ, “Vergi Cennetleri ile Mücadele”, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Denetlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu, s.656-675; Şakar, Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler, s. 125-140; ÖZ, Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, s. 94-116.

veya hizmet satan, bir başka ülke mukimi olan kişinin (şahıs veya kurum) bulunduğu ülke Türkiye ile aynı vergilendirme düzeninde olamayan (daha düşük vergi yükü bulunan) bir ülke ise, bu ülkenin Türkiye ile bilgi değişimi yapıp yapmadığı hususları da dikkate alınmak, Cumhurbaşkanınca ilan edilecek ülke veya bölgeler listesine alınabilir. Bu madde kapsamında ilan edilen listede yer alan ülke veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılan tüm işlemler ilişkili işlem sayılmaktadır. Henüz bu madde kapsamında bir liste yayınlanmamıştır.

Kanun koyucunun düzenlediği bir konuda, 2006 yılından bugüne kadar idare tarafından bir düzenleme yapılmamış olması, adeta kanun koyucunun iradesinin konusuz bırakılması gibi bir durum oluşturmuştur.

“Bakanlar Kurulu’nun-2017 sonrasında Cumhurbaşkanı’nın vergi cennetleri ilan etmeme yönündeki yaklaşımı bir yanda dururken, vergi cenneti olarak bilinen Jersey Kanal Adaları’nda Bakanlar Kurulu’nun 26.08.2015 tarihli ve 2015/8022 sayılı “Elektrik Üretim Anonim Şirketinin Yurtdışında Şirket Kurması Hakkında Karar” ile Elektrik Üretim Anonim Şirketi’nin şirket kurmasına izin verilmiştir. Bu durum, vergi cennetleri ile mücadele etmek konusunda Türk Vergi İdaresi’nin samimi bir istek duymadığı şeklinde yorumlanabilir.”²⁴⁵.

Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadele edilmeye çalışılması Mali İdarenin sürekli vurguladığı bir konudur. Düşük vergili ülke ve bölgeler de vergi matrahlarının aşındırılmasında kullanılan araçların başında gelmektedir.

Bu nedene de ilk etapta liste yayınlanmasa, dolayısıyla stopaj uygulanamasa bile bu ülkelerle yapılan işlemlerle ilgili sürekli ve ayrıntılı bilgi istenmesi, bu işlemlerin vergi incelemelerinde öncelikli konu olarak ilan edilmesi gibi adımlar atılması yararlı olacaktır.

KVK’nın 30. maddesinin 7. bendinde de KVK 13/2’de listeye bahsi geçen alınan ülkelere yapılacak ödemelerden yapılacak stopaj konusu düzenlenmiştir²⁴⁶.

²⁴⁵ Aladağ Çamurcu, s. 74.

²⁴⁶ KVK’nın 30. maddesinin 7. bendi: ““(7) Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle (700 Sayılı KHK’nın 173 üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018) Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelere yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelere bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır. a) Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye (700 Sayılı KHK’nın 173 üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018) Cumhurbaşkanı yetkilidir. b) Yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin anapara, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz. c) Bu fıkraya göre vergi kesintisine tâbi tutulan ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları’na göre ayrıca vergi kesintisine tâbi tutulmaz.”. Ülke listesi ilan edilmediği gibi kanunda ifade edilen %30’luk oranla ilgili de verilen yetki çerçevesinde Cumhurbaşkanlığı’nca özel bir düzenleme yapılmamıştır. (Vurgular yazara aittir).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DİĞER VERGİ KANUNLARINDA İLİŞKİLİ İŞLEM DÜZENLEMELERİ

1. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU

1.1. İlişkili Kişilerin İşletmeden Çektikleri Değerler²⁴⁷

KDV Kanunu'nun 3. maddesinin "a" bendinde;

"a) Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi," teslim sayılan haller arasında sayılmıştır.

KDV Kanunu'nun 1. maddesinde mallarda KDV, malın teslimine veya ithaline bağlanmıştır.

İşletmeye teslim edilen veya işletmenin teslim ettiği malların bedeli üzerinden KDV hesaplanır. KDV'nin konusuna giren, vergiye tabi malların, her ne şekilde veya sebeple olursa olsun, vergiye tabi tutulmadan işletmeden çekilmesi²⁴⁸ (işletme hesaplarının dışına çıkarılması veya işletmede hesaben görünse bile fiilen bulunmaması) halinde de bu çekişin teslim sayılacağı, dolayısıyla KDV'ye tabi olacağı ifade edilmiştir.

Daha önce GVK ve KVK çerçevesinde de ele aldığımız gibi KDV açısından da işletmeden çekiş kavramı ilişkili işlem olarak sınıflanabilecektir.

1.2. İlişkili Kişilere Verilen Hizmetler

KDV Kanunu'nun 5. maddesine göre;

"Madde 5: Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır."

Teslim sayılan hallerde olduğu gibi, işletmenin sunduğu, KDV'ye tabi tutulması gereken bir hizmetten, işletme sahibinin, personelinin veya diğer şahısların yararlanması da hizmetin teslimi sayılmış, yani KDV'ye tabi olacağı belirtilmiştir.

Bu düzenleme KDV Kanunu'nun 3. maddesinin a fıkrasında yapılan (yukarıda değindiğimiz) mal teslimi sayılan hallerin hizmetler için muadil düzenlemesidir. KDV Kanunu 3/a da malın (işletme sahibi veya sahiplerince) işletmeden vergiye tabi tutmadan çekmeleri hali düzenlenmiş, KDV Kanunu'nun 5. maddesinde de işletme sahibinin, işletme personelinin veya (tabi ki işletme sahip veya sahiplerince verilecek karar çerçevesinde) diğer şahısların işletmenin ürettiği hizmetten bir karşılık ödemeksizin yararlanmaları hali düzenlenmiştir.

²⁴⁷ İşletme sahip ya da sahiplerince işletmeden çekilen değerler, GVK'nın 38. maddesinde öz sermayeye ilave edilmesi gereken değerler olarak ifade edilmiştir.

²⁴⁸ GVK'nın 38. maddesinde işletmeden çekenlere işletme sahip ya da sahipleri ifadesi ile yer verilirken, KDVK'nın 3. maddesinde işletmeden çekenlerin kimler olacağına ilişkin açık ifadeye yer verilmemiştir. Ancak maddeye yakından baktığımızda gizli özneyi görebiliyoruz. İşletmeden çekebilmek kararı verebilen yani işletmenin sahibi ya da sahiplerinin bu kararı verebileceği sonucuna varıyoruz.

1.3. Örtülü Kazanç Dağıtımı Kapsamında Değerlendirilen İşlemlerle İlgili Ödenmiş KDV'nin İndirimi Meselesi Hakkında

KDV Kanunu'nun indirilemeyecek KDV başlıklı 30. maddesinin 'd' bendi;

“d) Gelir ve kurumlar vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV (5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile GVK'nın 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen KDV ile yurtiçindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen KDV hariç).” şeklindedir.

09.08.2016 tarihinde 6728 sayılı Kanunun 4. maddesi ile yukarıdaki parantez içi hüküm eklenene kadar örtülü kazanç dağıtımına ilişkin tarhiyatlarda daha önce yurtdışından alınan mal ve hizmetlerle ilgili gümrükte veya sorumlu sıfatıyla beyan edilerek, yurtiçinden alınan mal ve hizmetlerde de karşı tarafça beyan edilerek ödenmiş KDV'nin indirilebilirliği konusu çok sayıda hukuki ihtilafa sebep olmaktaydı.

Mali idare, bu parantez içi hüküm öncesinde, örtülü kazanç dağıtımı konusunda yapılan tarhiyatları (kabul edilmeyen indirim kavramı ile kabul edilmeyen gider kavramını eş kavramlarmış gibi değerlendirerek) kabul edilmeyen gider gibi değerlendirmekte ve örtülü dağıtıldığı (ilişkili kişiye fazladan ödendiği) iddia edilen mal veya hizmet tutarı ile ilgili daha önce karşı tarafa ödenmiş KDV'nin indiriminin (tıpkı KKEG'nin KDV'si gibi) mümkün olamayacağını ileri sürmekteydi. Yukarıda 2. Bölüm 2.2.2.'de ifade ettiğimiz gibi bu konudaki Bakanlık yaklaşımının doğru olmadığını, bir yasal düzenlemeye gerek olmadığını düşünüyoruz. Konuya ilişkin bahse konu bölüm açıklamalarında ve dipnotlarında ilave açıklamalarımıza yer verilmiştir.

Bu düzenleme ile ilişkili işlemler nedeniyle örtülü olarak dağıtıldığı iddia edilen kazançla ilgili yüklenilen ve indirim konusu yapılan KDV'nin indirilebilirliği ile ilgili (bize göre Mali İdarenin gereksiz başlattığı) tartışmalara son verilmiş oldu.

2. VERGİ USUL KANUNU

2.1. İlişkili İşlemden Doğan Müteselsil Sorumluluk Düzenlemesi (VUK Md. 11)

VUK'un konuya ilişkin 11. maddesinde vergi kesenlerin sorumluluğu²⁴⁹ konusu düzenlenmiştir.

²⁴⁹ VUK 11. maddesi: “**Vergi Kesenlerin Sorumluluğu, Madde 11:** Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz.

Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, (Değişik: 22/07/1998 – 4369/81/A-28 md.) alım satıma taraftar olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine

VUK'un 11. maddesinde çok geniş bir ilişki tanımı yapılmıştır.

Bir mal alım satımı veya hizmet ifası nedeniyle vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar bu yükümlülüklerini yerine getirmezse, verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilecekleri ifade edilmiştir.

“Anayasa Mahkemesi, söz konusu fıkra hükmünün (VUK'un 11. maddesinin 3. Fıkrası kastedilmektedir. Yn.) Anayasanın 35. maddesindeki “Ceza sorumluluğu şahsidir.” ve yine aynı maddedeki “Yasama yetkisinin devredilemeyeceği” ilkelerine aykırı olduğu gerekçesi ile TBMM'nin 81 üyesi tarafından açılan iptal davasında müteselsil sorumluluk müessesinin

ceza hükmü taşımadığı ve oto kontrol amacıyla düzenlediği gerekçesi ile red kararı vermiştir (E:1986/5, K:1987/7 ve 19.02.1987 günkü karar).”²⁵⁰.

“Vergi kesintisi” kavramının KDV'yi kapsayıp kapsamadığı da tartışma konusu olmuş, vergi idaresi kapsadığından hareketle tarhiyatlar yapmış ve yargı da bu tarhiyatları onamıştır²⁵¹. Yargı kararlarının çizdiği çerçeve dikkate alındığında bu maddenin kapsamına hem her türlü gelir ve kurumlar vergisi “tevkifatı” girmekte, hem de KDV Kanunu'nun 9. maddesinde düzenlenen KDV ile ilgili “tevkifat” kapsamındaki KDV yükümlülüğü yanında tüm KDV'li alım satımların da girdiği kabul edilmektedir.

VUK'un 11. maddesinde “ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar” için sorumluluk ihdas edildiği ifade edilmektedir. Oysa KDV'de mal satan veya hizmet veren, müşterisinden bedel tahsil etmekte ve mükellef sıfatıyla müşterisinden tahsil ettiği KDV'yi, mükellef sıfatıyla beyan edip ödemektedir. Mükellefin satıcının faturasında gösterilen KDV'yi (tarhiyat düzenlemeleri bir yana) satıcıya ödemeyip doğrudan devlete ödeyebilmesi de (tevkifat düzenlemeleri dışında) mümkün değildir.

“Katma değer vergisinde müteselsil sorumluluk uygulaması esas olarak ihracat istisnasına dayalı iadelerde uygulanmakta ve sorumluluk açısından Danıştay işleme taraf olanlar ile katma değer vergisi iadesi alanlar arasında vergi kaçırmaya yönelik bir iş birliği varlığının tespitini aramaktadır”²⁵².

katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.

Ancak üçüncü fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir.

Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na belirlenir.”. (Vurgular yazara aittir).

²⁵⁰ Karar için bkz. RG: 12.11.1987, S: 19632; Karar ile ilgili ayrıntılı değerlendirme için bkz. Kumrulu, “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül”, s. 412-439; Özyer, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s. 60.

²⁵¹ UZUNOĞLU, Herkes İçin KDVK Yorum ve Açıklamaları, s. 940, Cilt 1'de: “VUK'un 11. maddesinde yapılan düzenlemenin ilk bakışta KDV'ni kapsamaması gerektiği, yani KDV ile ilgili işlemlerin bu maddede düzenlenen sorumluluk kapsamına girmemesi gerektiği öne sürülse de, gerek söz konusu düzenlemenin gerekçesi gerekse bu konuda müstakar hale gelmiş yargı kararları, KDV ile ilgili işlemlerin de müteselsil sorumluluk kapsamında olması gerektiğini vurgulamaktadır.” açıklaması ile konu özetlenmiştir.

²⁵² Özyer, s. 60-61.

70 seri no’lu KDV Genel Tebliğinde, “vergi öncelikle mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirilecek ve mükelleften aranacaktır. Mütteselsil sorumlulara ise ödeme emri düzenlenmek suretiyle vergi ve gecikme faizi ya da zamanının tahsili yoluna gidilecektir. Cezalar için mütteselsil sorumludan takibat yapılmayacaktır²⁵³.” ifadelerine yer verilmiştir.

- Kimler mütteselsil sorumluluk kapsamında değerlendirilebilecektir. Alım satım taraf olanlar,

- Hizmetten yararlananlar,

- Faturayı düzenleyen tarafla doğrudan ilişkide bulunduğu tespit olunanlar,

- Faturayı düzenleyen tarafla hısımlık, sermaye, organizasyon, yönetime katılmak, menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar.

70 seri no’lu KDV Genel Tebliğinde, “Öte yandan, mütteselsil sorumluluk kapsamına girmese dahi herhangi bir nedenle Hazineye intikal etmeyen vergi, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29. ve 32. maddelerine göre indirim ve iade konusu yapılmayacaktır²⁵⁴.” ifadelerine yer verilerek, KDV’nin VUK 11 kapsamına girip girmemesi tartışmasının ötesine geçilmiş, mütteselsil sorumluluk kapsamına girmese dahi indirim ve iadeye konu edilemeyeceği belirtilmiştir.

“Bu ifade Danıştay 11. Daire’si tarafından (E:1998/4856, K:2000/1115 ve 27.03.2000)” mütteselsil sorumluluğun kapsamını kanuna aykırı olarak genişlettiği” gerekçesi ile iptal edilmiş ve bu karar Danıştay Vergi dava Daireleri Genel Kurulunca da (E:2000/238, K:2001/20 sayılı ve 12.01.2001 günkü karar ile) onanmıştır.”²⁵⁵.

Mali İdarenin, yukarıda bahsi geçen Danıştay kararı ile KDV tebliğindeki iptal edilmiş bulunan ifadedeki yaklaşımı, bütün vergiler için geçerlidir. Mali İdare kesinti suretiyle ödenen verginin beyan edilip ödenmemesi halinde, kendinden kesinti yapılan mükellefin bu vergiyi mahsup edemeyeceği ya da iade alamayacağı yaklaşımındadır.

Ancak, Danıştay 4. Dairesi, E:2016/13202, K:2021/3806 sayılı ve 06.07.2021 tarihli kararında, vergi mahkemesinin bu yöndeki işlemini onayan vergi mahkemesi kararını bozmuştur. Danıştay 4. Dairesi bahse konu kararında; “213 sayılı Kanunun 11. Maddesinde belirtilen sorumluluğun kapsamına, diğer mükelleflerin beyanname verip vermemeleri ya da eksik beyanda bulunmaları durumunda, bunları takip ve kontrol etme yetkisi ve bu konuda yaptırım yapma yetkisi vermediği gibi, buna ilişkin bir sorumluluk da yüklenmediği, aksi durumun yasaların kendilerine yüklediği ödevleri zamanında ve eksiksiz yerine getiren iyi niyetli mükelleflerin diğer kişilerin hareketlerinden sorumlu tutulmasına yol açacağı, bu durumun da hukukun temel ilkelerine aykırı düşeceği akumruluçtur.” ifadelerine yer vererek ilk mahkeme kararında isabet görülmediğini ifade etmiştir²⁵⁶.

²⁵³ Özyer, s. 61.

²⁵⁴ Özyer, s. 62.

²⁵⁵ Özyer, s. 62.

²⁵⁶ Doktrinde Yalıtı’nın ifade ettiği üzere, “KDV indirim hakkı, esas itibarıyla, vergi mükellefinin mülkiyet hakkıyla da bağlantılı bir konudur. Nitekim KDV indirim hakkının reddi nedeniyle, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nde (İHAS) düzenleme altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiası, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) kararlarına konu olmuştur. Ülkemizin taraf

3. AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN

3.1. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Bakımından İlişkili İşlem

6183 sayılı Kanunun 24. maddesine göre, şayet amme borçlusu borcunu ödeyemiyorsa, aynı Kanunun aşağıda üzerinde duracağımız düzenlemeleri çerçevesinde, borçlunun tasarruf ve muamelelerinin iptali için dava açılabilir.

Diğer bir ifade ile mal alımı veya hizmet verme şeklinde işlem yaptığınız taraf 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen kamu borçlarını ödeyemezse, bu işleme taraf olanlar edindikleri malı veya bedeli iade talebi ile karşı karşıya kalabileceklerdir. Bu tür bir davaya kimlerin muhatap olabileceği 6183 sayılı Kanunun 25. maddesinde düzenlenmiştir.

- Borçlu ile hukuki muamelede bulunanlara,
- Borçlu tarafından kendilerine ödeme yapılan kimselere,
- Muamelede bulunan veya ödeme alanların mirasçılara,
- Suiniyet sahibi diğer 3. kişilere karşı iptal davası açılabilir.

6183 sayılı Kanunun 24. maddesine göre, Kanunun 27, 28, 29. ve 30. maddelerinde amme alacaklarının takibi açısından bir nev'i "ilişkili işlem" teşhisi yapılmış ve bu işlemlere farklı muamele öngörülmüştür.

3.2. İvazsız Tasarrufların (Karşılıksız İşlemlerin) Hükümsüzlüğü

6183 sayılı Kanunun 27. maddesine göre;

"Amme alacağını ödememiş borçlulardan, müddetinde veya hapsen tazyikine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna kifayetsizliği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüzdür." Ödeme müddetinden geriye doğru 2 yıl, tasarruftan itibaren ileriye doğru beş yıl içinde yapılan bağışlama ve ivazsız (karşılıksız) işlemler, tarafı kim olursa olsun hükümsüz sayılabilmesi için dava açılabilir.

Konuya ilişkin olarak BARLASS, İcra ve İflas Kanununun verilmesi mutad hediye iptalden bağışık tutan hükmüne (278. md.) ve Türk Borçlar Kanunu'nun 285. maddesinin 3. fıkrasına atfen, bu tarz hediyelerin ahlaki bir vazifenin yerine getirilmesi bağlamında değerlendirilerek bağışlama sayılabileceği tartışmalarına dikkat çekmiş ve "bir ailenin varlıklı günlerinde ve bu varlığın tehlikede olduğuna dair işaretler olmadığı bir ortamda örf ve adetlere göre yapılmış bazı karşılıksız kazandırmalar aynı zamanda ahlaki bir görevin ifası olarak addedilmelidir." değerlendirmesi yapmıştır²⁵⁷.

6183 sayılı Kanunun 28. maddesine göre;

olduğu ve ulusal kanunlara üstünlüğü Anayasa zemininde kabul gören bu Sözleşme çerçevesinde varılan sonuçlar, ayrı bir önem taşımaktadır". Bu çerçevede, ABM (Optigen- Fulcrum -Bond House) ve İHAM (Bulves) içtihadı bakımından ayrıntılı değerlendirmeler için bkz.YALTI, "Kod Listeleri"nden "KDV İadesi Risk Analizi"ne Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler", Vergi Sorunları Dergisi, No.258.

²⁵⁷ Barslass, Mutat Hediyelerin Durumu.

“27. maddenin tatbiki bakımından aşağıdaki tasarruflar bağışlama hükmündedir.

1. Üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan hısımlarıyla, eşler ve ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) sıhri hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar,

2. Kendi verdiği malın, aktin yapıldığı sıradaki değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği akitler,

3. Borçlunun kendisine yahut üçüncü bir şahıs menfaatine kaydı hayat şartıyla irat ve intifa hakkı tesis ettiği akitler.”.

Yukarıdaki işlemler, bağışlama olmasa bile bağışlama sayılacak, dolayısıyla ödeme müddetinden geriye doğru 2 yıl, tasarruftan ileriye doğru 5 yıl içinde hükümsüz sayılabilmesi için dava açılabilmesi mümkün olabilecektir.

“Hukuk devletinde, Hazineye aktarılması gereken paranın Hazineye aktarılmamasından çok daha büyük mahsur, Hazineye aktarılmaması gereken bir paranın Hazineye aktarılmasıdır. 6183 Sayılı Kanun’un 28. maddesinin 1. fıkrasının ilk bendi, yakın akraba konumundaki 3. kişi ile kamu borçlusu arasındaki ilişkinin gerçek mahiyetinin kavranmasına imkan tanıyacak ve ulaşılan sonuca göre hareket edilmesini zorunlu kılacak şekliyle değiştirilmediği müddetçe hukuk devleti ilkesini zedelemeye devam edecektir.”²⁵⁸.

3.3. Hükümsüz Sayılan Diğer Tasarruflar

6183 sayılı Kanunun 29. maddesine göre;

“Amme alacağını ödemeyen borçlulardan müddetinde veya hapsen tazyikine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna kifayetsizliği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları tasarruflardan aşağıda belirtilenler hükümsüzdür.

1. Borçlunun teminat göstermeyi evvelce taahhüt etmiş olduğu haller müstesna olmak üzere borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan rehinler,

2. Borca karşılık para veya mutata ödeme vasıtalarından gayri bir suretle yapılan ödemeler,

3. Vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler.”.

Yukarıda sayılan işlemlerde, bağışlama veya ivazsız işlemler olmasa bile, kimle yapılırsa yapılsın ödeme müddetinden geriye doğru 2 yıl, tasarruftan ileriye doğru 5 yıl içinde yapılanlar hükümsüz sayılabilecektir.

3.4. Amme Alacağının Tahsiline İmkân Bırakmamak Maksadıyla Yapılan Tasarruflar

6183 sayılı Kanunun 30. maddesine göre;

“Borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde amme alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkân bırakmamak maksadıyla borçlu tarafından yapılan bir taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi

²⁵⁸ Barslass, Mutat Hediyelerin Durumu.

lazım gelen kimselerle yapılan bütün muameleler tarihleri ne olursa olsun hükümsüzdür.”.

Bu madde kapsamındaki işlemler;

Borçlu tarafından yapılan tek taraflı muamelelerdir.

Amme borcunun tahsil edilmemesi maksadıyla borçlu tarafından yapılmaktadır.

İşleme taraf olan borçlunun bu maksadını bilen biri olmalıdır veya

İşleme taraf olan borçlunun bu maksadını bilebilecek biri olmalıdır.

Herhangi bir sınır konulmadan bu tanıma uyan “bütün” işlemler kapsama alınmıştır.

İşlem tarihi ne olursa olsun hükümsüzdür.

Buradaki “işlem tarihi ne olursa olsun hükümsüzdür” ifadesinin yorumlanması gerekmektedir. 6183 sayılı Kanunun 26. maddesinde, bu konuyu düzenleyen 30. maddeye de atıfta bulunulmuştur. Bahsi geçen maddede zikredilen dava zaman aşımı tasarrufların vukuu tarihinden itibaren 5 yıldır. O halde bu işlemler için tasarrufun vukuundan itibaren 5 yıl geçmişse iptal davası açılmayacaktır.

6183 sayılı Kanunun 31. maddesine göre;

“27, 28, 29 ve 30 uncu maddelerde sözü edilen tasarruf ve muamelelerden faydalananlar elde ettiklerini, elden çıkarmışlarsa takdir edilecek bedelini vermeye bu kanun hükümleri dairesinde vermeye mecburdurlar. Bunlar karşılık olarak verdikleri şeyden dolayı alacaklı amme idaresinden bir talepte bulunamazlar.”.

4. GÜMRÜK KANUNU²⁵⁹

GK, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemektedir²⁶⁰.

GK dışında GY²⁶¹, GATT²⁶², Dünya Gümrükler Örgütü Gümrük Kıymeti ve Transfer Fiyatlandırması Rehberi²⁶³ ilişkili işlemler konusunda düzenleme ve açıklamalar içermektedir.

²⁵⁹ 4458 Sayılı GK 27.10.1999 tarihinde kabul edilmiş, 04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

²⁶⁰ 4458 sayılı Kanunun 1. maddesi.

²⁶¹ 07.10.2009 tarih ve 27369 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Sonrasında değişik tarihlerde sonuncusu 05.11.2021 tarihli (31650 sayılı Resmi Gazete’de) olmak üzere 47 değişiklik yapılmıştır.

²⁶² 01.01.1948’de yürürlüğe giren Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (General Agreement of Tariffs and Trade).

²⁶³ World Customs Organization (WCO), WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing, (www.wcoomd.org)

4.1. İlişkili İşlem Tanımı

Alıcı veya satıcı arasında mevcut bir ilişki²⁶⁴ nedeniyle, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren veya çıkan²⁶⁵ “her türlü madde, ürün ve değer”²⁶⁶ gümrük kıymetinin etkilenebileceği işlemler ilişkili işlemlerdir.

Normal koşullarda ithal eşyanın gümrük kıymeti eşyanın satış bedelidir²⁶⁷. Satış bedeli, GK’nın 27. ve 28. maddelerine göre gerekli ilave ve indirimlerin yapılması sonrasında fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır²⁶⁸.

Alıcı ve satıcı arasında bir ilişkinin varlığı tek başına eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde satış bedelinin reddedilmesi için yeterli bir neden oluşturmaz²⁶⁹. Alıcı ve satıcı arasında GY’nin 55. maddesinde tanımlanan bir ilişkinin varlığı halinde, “satışa ilişkin koşullar incelenerek, bu ilişkinin fiyatı etkilemediği belirlenirse, satış bedeli kabul edilir.”²⁷⁰

Gümrük idaresi, beyan sahibi veya diğer kaynaklardan elde ettiği bilgilere dayanarak, söz konusu ilişkinin fiyatı etkilediği kanısına varırsa, bu hususları beyan sahibine yazılı olarak bildirir. Beyan sahibinin cevap hakkı saklıdır²⁷¹.

Beyan sahibi GK’nın 24. maddesinin 2. fıkrasının “b” bendinde izah edilen yöntemlerle satış bedelinin emsal kıymetlere yakın olduğunu ispatlarsa halen eşyanın kıymeti olarak satış bedelinin dikkate alınabilmesi mümkün olabilecektir.

Aksi takdirde, gümrük kıymeti, satış bedeli yöntemi yerine GK’nın 25. maddesinde düzenlenen yöntemlerin sıra halinde uygulanmasıyla belirlenecektir²⁷².

4.2. İlişkili Kişiler

GY’ye göre;

“Alıcı ile satıcı arasındaki ilişkinin belirlenmesi

“MADDE 55 – (1) Gümrük kıymetinin belirlenmesinde alıcı ile satıcı arasındaki ilişkinin varlığı yalnızca aşağıdaki durumlarda kabul edilir.

- a) Birbirlerinin memuru veya idarecileri olmaları,
- b) Birbirlerinin yasal ortakları olmaları,
- c) İşçi ve işveren ilişkisi içinde bulunmaları,

ç) Her iki firmanın oy hakkı veren hisse senedi veya sermaye paylarının en az %5’i doğrudan veya dolaylı olarak aynı kişilere ait olması veya bu kişilerin kontrolü altında veya elinde bulunması,

²⁶⁴ GY’nin 55. maddesinde tanımlanmıştır.

²⁶⁵ GK’nın 1. maddesi.

²⁶⁶ GK’nın 3. maddesinin 23. tanımı “Eşya deyimi”.

²⁶⁷ GK’nın 24. maddesinin 1. fıkrasının ilk cümlesi.

²⁶⁸ GK’nın 24. maddesinin 1. fıkrasının ikinci cümlesi.

²⁶⁹ GK’nın 24. maddesinin 2. fıkra a bendi ilk cümle.

²⁷⁰ GK’nın 24. maddesinin 2. fıkra a bendi ikinci cümle.

²⁷¹ GK’nın 24. maddesinin 2. fıkra a bendi üçüncü cümle.

²⁷² GK’nın 25. maddesinin 1. fıkrası.

- d) Birinin diğeri dolaylı veya dolaysız olarak kontrol etmesi,
- e) Her ikisinin de doğrudan veya dolaylı olarak bir üçüncü kişi tarafından kontrol edilmesi,
- f) Her ikisinin birlikte, bir üçüncü kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak kontrol etmesi,
- g) Aynı ailenin üyeleri olmaları.

(2) Tek acente, tek distribütör veya tek bayii olarak birbiri ile iş ilişkisi içinde bulunan kişilerin yukarıdaki kıstaslara uymamaları durumunda, ilişki içinde olmadıkları kabul edilir.”.

4.3. İlişkinin Satış Fiyatını Etkilememesi

“Vergi mevzuatındaki²⁷³ emsallere uygunluk ilkesi²⁷⁴, gümrük mevzuatındaki ilişkinin satış fiyatını etkilememesi²⁷⁵ ilkesiyle paralellik göstermektedir. Dünya Gümrük Örgütü’nün²⁷⁶ Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi²⁷⁷, bu paralellığe atıfta bulunarak, ilişkili şirketler²⁷⁸ arasındaki gümrük kıymetinin belirlenmesinde transfer fiyatlandırmasından yararlanılabileceğini ifade etmektedir. Bu amaçla bir rehber de²⁷⁹ yayınlanmıştır.”²⁸⁰.

Dünya Gümrük Örgütü’nün yayınlandığı bahse konu rehber altı bölüm ve 9 ekten oluşmaktadır. Rehberde gümrük kıymeti ve ilişkili işlemler, transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin temel kavramları, her iki müessesenin birbiriyle ilgisi, gümrük kıymetinin belirlenmesi ya da değerlendirilmesinde transfer fiyatlandırması bilgilerinin kullanılması, iki idarenin (gümrük ve kurumlar vergisi) daha yakın çalışması için istekliliğin yükselmesi, bu konuda örnek uygulamalar vb. açıklamalara yer verilmiştir²⁸¹.

4.4. Dönem Sonu Düzeltmelerinin Gümrük Kıymetine Etkisi

İlişki şirketler arasında mal veya hizmet alım satımında yıl içinde uygulanan fiyatlar neticesinde dönem sonunda emsale (hedeflenen emsal kârlılığa) uygun bir sonuca ulaşamadığında, fiyat düzeltmeleri yoluyla, ilişkili şirkette emsal kârlılık oluşturulmaya çalışılır.

Şayet yıl içinde uygulanan fiyatlar nedeniyle alıcı şirkette kâr emsalden fazla oluşmuşsa satıcı debit note²⁸² (borçlandırma notu), kâr emsalden az oluşmuşsa satıcı

²⁷³ KVK’nın 13. maddesi.

²⁷⁴ KVK’nın 13. maddesinin 3. fıkrası.

²⁷⁵ GK’nın 24. maddesinin 2. fıkrasının “a” bendi.

²⁷⁶ WCO, World Customs Organization.

²⁷⁷ TCCV, Technical Committee on Customs Valuation, Dünya Gümrük Örgütü (WCO) Konseyi’ne bağlı olarak çalışmalarını sürdürmektedir.

²⁷⁸ GY’nin 55. maddesinde düzenlenmiştir.

²⁷⁹ WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing.

²⁸⁰ Öztürk, s. 108.

²⁸¹ WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing.

²⁸² Debit note: İthal edilen eşyanın kıymeti ile ilgili olarak debit note satıcının alıcıdan alacaklı olduğunu göstermek amacıyla satıcı tarafından düzenlenen ve fatura yerine kullanılan bir belgedir, www.gsghukuk.com.

credit note²⁸³ (alacaklandırma notu) düzenleyerek alıcı şirket nezdinde emsale uygun bir kârlılık yaratılmaya çalışılır.

Konu iki farklı ülke mükellefinin devreye girmesi halinde doğal olarak gümrük mevzuatını ilgilendiren bir hale, gümrük kıymetinin bu şekilde (yıl sonlarında – Transfer Fiyatlandırması düzeltmeleri şeklinde) düzeltilmesinin mümkün olup olmadığı şeklindeki soruya dönüşmektedir.

“Bu konuda yakın zamanda Avrupa Birliği Adalet Divanı (The Court of Justice of the European Union – CJEU) tarafından verilen bir kararda, farklı bir yaklaşım ortaya konulmuştur. Hamamatsu Davası (C-529/16) olarak da bilinen davaya ilişkin verilmiş olan kararda, gümrük mevzuatı kapsamında eşyanın gümrük kıymetine esas alınan ve gerektiği durumlarda düzeltme yapılan satış bedelinin hesaplanmasında, geriye dönük değişiklik yapılmasını gerektiren transfer fiyatlarının baz alınmaması gerektiği sonucuna varılmıştır”²⁸⁴.

Bu sorunu GY'nin 53. maddesinde düzenlenen istisnai beyan (tamamlayıcı beyan)²⁸⁵ müessesesi ile çözmek mümkün görünüyorsa da pratikte çok da kolay olmayabilecektir. En temel sorun gümrük idaresinin düzeltmeyi (ilave veya eksiltme) beyanname ve ürün bazında yapılmasını beklemesidir. Oysa transfer fiyatlandırması yıllık düzeltmeleri genel sonuçlar üzerinden yapılır, dolayısıyla, istisnai beyanı müessesesini işleterek bu düzeltmeleri yapabilmek oldukça güçtür. İlave ödeme sonucu çıktığında belki düzeltme daha kolay olabilecek, ancak, iade gerektiğinde işin bürokrasisini yönetmek kolay olmayacaktır.

4.5. İlişkili İşlemlerde Gümrük Kıymeti ve Transfer Fiyatlandırması Müesseseleri Kapsamında Fiyatlandırma Yöntemlerinin Benzer ve Farklı Yönleri

Gümrük idaresi ile mali idarenin ithal veya ihraç malın fiyatı konusunda karşıt beklentiler içinde olduğu ifade edilebilir. Gümrük idaresi ithal malın kıymeti arttıkça, mali idare düştükçe; gümrük idaresi ihraç malın fiyatı (teşviklerden usulsüz yararlanılmış olabileceği endişesi ile) düştükçe, mali idare (KDV iadesinde bir yolsuzluk olmadığı müddetçe) arttıkça olumlu yaklaşım sergilemektedir²⁸⁶.

“Ne var ki: TMS Kurulu’nun 2 no’lu standardında bulunan gerçeğe uygun değer ilkesi²⁸⁷, gümrük mevzuatında bulunan satış bedeli yöntemi²⁸⁸ ve gelir üzerinden

²⁸³ Credit note: Çeşitli nedenlerle ortaya çıkan fiyat indirimleri sebebiyle, alıcının satıcıdan alacaklı olduğunu gösteren bir belgedir. Credit note işlemi alıcıdan/müşteriden alacak miktarını azaltan bir işlemdir. Çoban, www.igmd.org.tr.

²⁸⁴ Alkış, Transfer Fiyatlandırması.

²⁸⁵ İstisnai kıymet beyanı GY’nin 53. maddesinde düzenlenmiştir. Satış sözleşmesinde, fiyatın sonradan gözden geçirilmesini öngören hükümler içeren eşyanın gümrük vergisi tahakkuku o an mevcut belgelerde (faturalar) belirtilen kıymet esas alınarak yapılır. Tamamlayıcı beyana göre gözden geçirilmiş kıymetin daha yüksek olması halinde ek vergi tahakkuku yapılır. Daha düşük olması halinde ise fazla alınan tutar inceleme neticesinde iade edilebilir.

²⁸⁶ Kaya, Transfer Fiyatlandırması, s. 1.

²⁸⁷ Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşen olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek olan tutardır (Bakınız: TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü). TMS 2, 01.01.2006 tarih ve 30430 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

²⁸⁸ GK 24. madde.

alınan vergiler için uygulanan emsallere uygunluk ilkesi²⁸⁹ değerlendirildiğinde her iki idarenin aynı amaca ulaşmak istediği anlaşılmaktadır²⁹⁰.

Gümrük idaresinin gümrük kıymeti, mali idarenin de emsal bedel kavramından hareketle farklı yaklaşımlar sergilemesine etken olan hususlar şunlardır:

- GK'da gümrük kıymetinin belirlenme yöntemleri konusunda katı hiyerarşik bir sisteme sahipken²⁹¹, KVK'da yöntem serbestisi mevcuttur²⁹². Hatta mükellefler, kanunda sayılan yöntemlerin tamamen dışında kendilerine has yöntemler dahi uygulayabilirler²⁹³.

- Her iki müessesede zikredilen yöntemler birbirine benzemektedir.

Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi ²⁹⁴	=	Aynı Eşyanın GKY ²⁹⁵ Benzer Eşyanın GKY ²⁹⁶
Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi ²⁹⁷	=	İndirgeme Yöntemi ²⁹⁸
Maliyet Artı Yöntemi ²⁹⁹	=	Hesaplanmış Kıymet Yöntemi ³⁰⁰

- Gümrük kıymeti her bir beyan ve beyandaki her bir mal için ayrı ve “tek” olarak bulunur. Oysa transfer fiyatlandırmasında emsal aralık³⁰¹ tespit edilir.

²⁸⁹ KVK 13. maddenin 3. fıkrası.

²⁹⁰ Kaya, Transfer Fiyatlandırması s. 5, Benzer değerlendirmeler farklı kaynaklarda aynı şekilde yapılmıştır. Öztürk, Görüldüğü üzere vergi mevzuatındaki “emsallere uygunluk ilkesi”, gümrük mevzuatındaki “ilişkinin satış fiyatını etkilememesi” ilkesiyle paralellik göstermektedir. s. 108; Doğan, “Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması amacına sahip iki idare, bu amacı farklı yöntemlerle tespit etmeye yönelik çalışmalar yürütür, s. 2, PSL Hukuk: “gerek gümrük kıymet takdiri yöntemlerinin, gerekse transfer fiyatlandırması yöntemlerinin amacı aynıdır.” s. 1, www.pslhukuk.com, Uzun, “maliye ve gümrük idaresinin amaçları çelişmemekte tam tersine her iki kurum da ilişkili kişiler arasındaki ticaretin emsallere uygun fiyatla ve değerler üzerinden yapılmasını arzulamaktadır.” s. 6, www.mondaq.com.

²⁹¹ GK'nın 25. maddesinin 1. fıkrasına göre 24. madde hükümlerine göre (satış fiyatı) belirlenemeyen gümrük kıymeti, bu maddenin 2. fıkrasının a, b, c, d bentlerinin sıra halinde uygulanmasıyla belirlenir.

²⁹² KVK'nın 13. maddesinin 4. fıkrasına göre, kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak seçer.

²⁹³ KVK'nın 13. maddesi 4. fıkrasının d bendi.

²⁹⁴ KVK'nın 13. maddesi 4. fıkrası a bendinde tarif edilmiştir.

²⁹⁵ GY'nin 46. maddesinde tanımlanmıştır.

²⁹⁶ GY'nin 47. maddesinde tanımlanmıştır.

²⁹⁷ KVK'nın 13. maddesinin 4. fıkrası c bendinde tarif edilmiştir.

²⁹⁸ GY'nin 48. maddesinde tanımlanmıştır.

²⁹⁹ KVK'nın 13. maddesinin 4. fıkrası b bendinde tarif edilmiştir.

³⁰⁰ GY'nin 49. maddesinde tanımlanmıştır.

³⁰¹ Emsal aralık tanımı 2007/12888 sayılı BKK'nın 6. maddesinde yapılmıştır. 1 seri no'lu TFGT'nin 4.2. maddesinde de bu konuyu ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

- GK’da kıymete dahil edilecek³⁰² veya edilmeyecek³⁰³ unsurlar belirlenmiştir. Transfer fiyatlandırması için bu tür bir belirleme mevcut değildir.

- Gümrük kıymeti beyannamenin tescil tarihindeki kıymetidir. Oysa, transfer fiyatlandırmasında işlemin gerçekleştiği, faturanın düzenlendiği tarihteki değer alınır³⁰⁴.

- Gümrük kıymetinin tespitinde beyannamenin tescil tarihindeki Merkez Bankası satış kuru esas alınır. KVK için genelde işlem tarihindeki cari kur esas alınır³⁰⁵.

- Gümrük kıymetinin düzeltilebilmesi araçları daha kısıtlı ve zordur. Oysa, transfer fiyatlandırmasında düzeltme daha kolay yapılabilmektedir³⁰⁶.

- Gümrük İdaresiyle bir anlaşma mümkün değildir³⁰⁷. Oysa vergi idaresi ile peşin fiyat anlaşması³⁰⁸ yapılabilmektedir.

³⁰² GK’nın 27. maddesinde düzenlenmiştir.

³⁰³ GK’nın 28. maddesinde düzenlenmiştir.

³⁰⁴ KDVK’nın 26. maddesine göre, bedelin döviz olarak belirlendiği işlemlerde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir.

³⁰⁵ KDVK 26. madde.

³⁰⁶ Emsale uygun hale getirebilmek için şirket fatura düzenleyerek gelir, fatura olarak gider yaratabilir. Ancak, konu ithalatla ilgili ise aynı zorluklar burada da söz konusu olabilmekte. İthalat fiyatını azaltan ve sonunda Gümrük İdaresinden bir talepte bulunulmayan düzeltmeler daha kolay yapılabilmektedir. Ancak ithal fiyatının artırılması şeklinde bir düzeltme için kendiliğinden beyan veya istisnai beyan usulleri uygulanabilse de oldukça zahmetli olabilmektedir.

³⁰⁷ GK’da peşin fiyat anlaşması benzeri bir müessese yoktur.

³⁰⁸ Peşin fiyat anlaşması KVK’nın 13. maddesinin 5. fıkrasında düzenlenmiştir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DiĞER MEVZUATTA İLİŞKİLİ İŞLEM DÜZENLEMELERİ

1. TÜRK TİCARET KANUNU'NDA İLİŞKİLİ İŞLEMLERE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

TTK'da 195 ile 209. maddeler arasında şirketler topluluğu konusunda düzenlemeler yapılmıştır. Şirketler topluluğunu düzenleyen TTK'nın 'Ticaret Şirketleri' başlıklı ikinci kitabının, Genel Hükümler başlıklı birinci kısmının G bölümünde; hâkim şirket, bağlı şirket tanımlarına yer verilmiş, hâkim şirketin bağlı şirketle yaptığı işlerde bağlı şirkette oluşan zararın denkleştirilmesi, bağlı şirkete istem hakkı tanınması, ilişkilerin ve ilişkili iş ve işlemlerin raporlanması, küçük pay sahiplerinin ve alacaklıların haklarının korunmasına dönük düzenlemeler yer almaktadır.

TTK'da yer alan şirketler topluluğu tanımına dahil olmayan grup şirketlerinin birbirleriyle ilişkisi konusu genel hükümler çerçevesinde ele alınmalıdır.

Bu bölümde ilk etapta şirketler topluluğu konusunda yapılan düzenlemeler üzerinde durulacak, daha sonra bu tanımın dışında kalan ilişkili işlemler ve bunlar için uygulanabilecek hükümler değerlendirilecek, son olarak da TTK çerçevesindeki düzenlemeler ile ilişkili işlemlerle ilgili vergi uygulamaları ilişkisi kurulmaya çalışılacaktır.

1.1. Şirketler Topluluğu

14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren yeni 6102 sayılı TTK ilk defa şirketler topluluğu kavramını tanımlamış ve 195 ile 209. maddeler arasında ayrı bir bölüm olarak düzenlemiştir. Bu konu daha önce genel hükümler çerçevesinde ele alınırken ilk defa ayrı bir bölüm olarak düzenlemeye tabi tutulmuştur³⁰⁹.

1.1.1. Şirketler Topluluğu Tanımı

TTK'da şirketler topluluğu tanımına giren şirketler için bu bölümde (TTK 195-209) ve diğer maddelerde yapılan özel düzenlemeler dikkate alınacak, bu tanım kapsamına girmeyen, ancak, birbirleriyle doğrudan veya dolaylı ortaklık ilişkisi olan veya bir şekilde ilişkili bulunan şirketler için kanundaki genel hükümler

³⁰⁹ Şirketler topluluğunun kavramı, önemi ve topluluk ilişkisine bağlanan sonuçlar hakkında bkz. Bahtiyar, s. 71-75. Ayrıca bkz. Kendigelen, s. 173- 193; ALTAŞ, s. 1031-1038; Bozkurt, Şirketler ve Kooperatifler Hukuku, s. 469-480.

uygulanacaktır. Öğretide KENDİGELEN³¹⁰, TTK m.195-209 açısından yaptığı genel değerlendirmede söz konusu kuralların oldukça iddialı ve bir o kadar da tehlikeli olduğuna dikkat çekmiştir.

TTK’da “hâkim” ve “bağlı şirket” tanımları yapılmıştır. Kanunda belirtilen tanıma göre doğrudan veya dolaylı olarak hâkim şirkete bağlı bulunan şirketler hâkim şirketle birlikte şirketler topluluğunu oluştururlar, hâkim şirket “ana”, bağlı şirketler “yavru” şirket konumundadırlar (TTK madde 195/4)³¹¹.

“TTK şirketler topluluğuna ilişkin düzenlemeleri yaparken kural olarak “kontrol ölçütünü” esas almış olmakla birlikte “hâkimiyet ölçütü” de karine olarak kabul edilmiştir. Ancak şirketler topluluğunda topluluk ilişkisini belirleyen iki ana unsur vardır; kontrol (hâkimiyet) ve topluluğu oluşturan birden fazla şirketin varlığı. Kontrol ölçütünde gerçek anlamda hâkimiyetin varlığı aranmaz, diğer bir ifadeyle kullanılıp kullanılmadığına bakılmaz. Kontrol araçları olarak kanun koyucu sermaye çoğunluğu, oy çoğunluğu ve yönetim organlarındaki üyelerin çoğunluğunu esas almıştır.”³¹².

Şirketler topluluğu konusunu irdelerken “holding” kavramı üzerinde de durmakta fayda mülâhaza ediyoruz. TTK’nın 519/4. fıkrasında holding, “başlıca amacı başka işletmelere katılmaktan ibaret olan” şirketler şeklinde tanımlanmıştır. “SPK’nın Seri IV, No.13 sayılı Tebliğinde yer almış olan holding tanımı Türk hukuk sistemindeki kapsamlı tanımlardandır. Buna göre holdingler, öncelikle başka şirketlere ve kuruluşlara iştirak etmek amacıyla kurulan ortaklıklar olup, üretimde bulunmak veya iştirak yatırımcılığı dahil çeşitli konularda faaliyet göstermektedirler.”³¹³.

“Holding şirket kurmak için herhangi bir şirket üzerinde hâkimiyet tesis etmek veya herhangi bir şirkete iştirak etmek gerekmemektedir. Sadece anonim şirketler için öngörülen asgari sermaye miktarı sağlanarak ve Bakanlık izni alınarak bir holding kurmak veya mevcut bir anonim şirketi holdinge dönüştürmek mümkündür.”³¹⁴.

“Holding bir şirket türü değil bir işletmecilik türüdür. Holdingin amacı bir şirkete iştirak etmek olmakla birlikte bir tek şirketten de holding olabilir ancak topluluk şirketlerinde durum böyle olmayıp; topluluk şirketi olabilmek için baştan itibaren birden çok şirketin varlığı zorunludur. Bunun yanında şirketler topluluğunda birden çok şirkete iştirak etmek gibi bir amacın bulunması zorunlu değildir.”³¹⁵.

³¹⁰ Kendigelen, s. 173.

³¹¹ TTK’nın 195. maddesinin 1. fıkrasına göre: “Bir ticari şirketi, diğer bir ticaret şirketinin, doğrudan veya dolaylı olarak; oy haklarının çoğunluğuna sahipse veya şirket sözleşmesi uyarınca, yönetim organında karar alabilecek çoğunluğu oluşturan sayıda üyenin seçimini sağlayabilmek hakkına haizse veya kendi oy hakları yanında bir sözleşmeye dayanarak, tek başına veya diğer pay sahipleri ya da ortaklarla birlikte, oy haklarının çoğunluğunu oluşturuyorsa, bir ticaret şirketi diğer bir ticaret şirketini, bir sözleşme gereğince veya başka bir yolla hâkimiyeti altında tutabiliyorsa, birinci şirket hâkim, diğeri bağlı şirkettir. Bu şirketlerden en az birinin merkezi Türkiye’de ise, bu kanundaki şirketler topluluğuna ilişkin hükümler uygulanır.”

³¹² Durmuş, s. 72.

³¹³ Durmuş, s. 73.

³¹⁴ Çakır, 25.09.2014 Dünya, “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda Holding Şirketler” isimli makaleden naklen DURMUŞ, s. 73.

³¹⁵ Durmuş, s. 73.

1.1.2. İlişkili İşlemin Tespiti Bakımından Şirketler Topluluğu İçin Bildirim, Tescil ve İlan Yükümlülükleri³¹⁶

İlişkili kişileri, ilişkililiği izlenilebilir kılmak için, yapılan düzenlemelerle, şirkete; bildirim, denetim raporunda, yıllık faaliyet raporunda, internet sitesinde oluşan veya büyüyen paylarla ilgili bilgi verme zorunluluğu getirilmiş olması, oldukça önemli ve yerinde bir düzenlemedir.

Bildirim ile tescil ve ilan yükümlülüğü yerine getirilmediği sürece, ilgili payları ait oy hakkı dahil, diğer haklar donar, ayrıca, üçüncü fıkrasına göre, hâkimiyet sözleşmesinin geçerli olabilmesi için bu sözleşmenin ticaret siciline tescil ve ilanı şarttır.

1.1.3. İlişkili İşlem Tespiti Bakımından Şirketler Topluluğunda Bağlı ve Hâkim Şirketlerin Raporları³¹⁷

Bağlı şirketin yönetim kurulu, yeni dönemin ilk üç ayında, geçmiş yılda yapılan tüm ilişkili işlemleri, bunun neticesinde oluşan fayda ve zararları, denkleştirme veya istem hakkına ilişkin yapılanları gösterir bir rapor hazırlamakla yükümlüdürler.

Yönetim kurulu, yıllık faaliyet raporunun sonunda; şirketin ilişkili işlemlerinde uygun bir karşı edim sağlanıp sağlanmadığını, ilişkili işlemler nedeniyle şirketin bir zarara uğratılıp uğratılmadığını, şirket zarara uğratılmışsa zararın denkleştirip denkleştirilemediğini belirtmesi gerekmektedir³¹⁸.

³¹⁶ TTK'nın 198. maddesinin 1. ve 2. fıkrası: "Bir teşebbüs bir sermaye şirketinin sermayesinin doğrudan veya dolaylı olarak yüzde beşini, onunu, yirmisini, yirmi beşini, otuz üçünü, ellisini, altmış yedisini veya yüzde yüzünü temsil eden miktarda paylarına sahip olduğu veya payları bu yüzdelerin altına düştüğü takdirde, durumu söz konusu işlemlerin tamamlanmasını izleyen on gün içinde ilgili sermaye şirketine ve yetkili makamlara bildirmek zorundadır. Bu durum ayrıca yıllık faaliyet ve denetleme raporlarıyla ayrı bir başlık altında açıklanır ve sermaye şirketinin internet sitesinde ilan edilir.

Yönetim kurulu üyeleri ile yöneticiler de, kendilerinin, eşlerinin, velayetleri altındaki çocuklarının ve bunların, sermayelerinin en az %20 sine sahip bulundukları ticaret şirketlerinin o sermaye şirketlerindeki payları ile ilgili olarak bildirimde bulunurlar. Bildirimler yazılı şekilde yapar, Ticaret Siciline tescil ve ilan olunur." (Vurgular yazara aittir).

³¹⁷ TTK'nın 199. maddesinin 1. fıkrası: "Bağlı şirketin yönetim kurulu, faaliyet yılının ilk üç ayı içerisinde şirketin hakim ve bağlı şirketlerle ilişkiler hakkında bir rapor düzenlenir. Raporda, şirketin geçmiş faaliyet yılında hakim şirketle, hakim şirkete bağlı bir şirketle, hakim şirketin yönlendirmesi ile onun ya da ona bağlı bir şirketin yararına yaptığı tüm hukuki işlemlerin ve geçmiş faaliyet yılında hakim şirketin ya da ona bağlı bir şirketin yararına alınan veya alınmasından kaçınılan tüm diğer önlemlerin açıklaması yapılır. Hukuki işlemlerde edimler ve karşı edimler, önlemlerde, önlemin sebebi ve şirket yönünden yarar ve zararları belirtilir. Zarar denkleştirilmişse, bunun faaliyet yılı içinde fiilen nasıl gerçekleştiği veya şirketin sağladığı hangi menfaatlere ilişkin olarak bir istem hakkı tanındığı ayrıca bildirilir." (Vurgular yazara aittir).

³¹⁸ TTK'nın 199. maddesinin 4. fıkrası: "Hakim şirketin her yönetim kurulu üyesi, yönetim kurulu başkanından: bağlı şirketlerin finansal mal varlığı ile ilgili durumları ile üç aylık hesap sonuçları, hakim şirketin bağlı şirketlerle, bağlı şirketlerin birbirleriyle, hakim ve bağlı şirketlerin pay sahipleri ve bunların yakınları ile ilişkileri; yaptıkları işlemler ve bunların sonuç ve etkileri hakkında, özenli, gerçeği aynen ve dürüstçe yansıtan hesap verme ilkelerine göre düzenlenmiş bir rapor hazırlattırıp yönetim kuruluna sunmasını ve bunun sonuç kısmının yıllık raporlar ile denetleme raporuna eklenmesini isteyebilir."

TTK'nın 516. maddesinin 3. fıkrasında, "Hem anonim şirketler hem de şirketler topluluğu bakımından, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun zorunlu asgari içeriği, ayrıntılı olarak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından bir yönetmelikle düzenlenir." düzenlemesine yer verilmiştir. TTK'nın 518. maddesinde de topluluğa ilişkin yıllık faaliyet raporunun ana şirket yönetim kurulunda düzenleneceği belirtilmiştir.

28.08.2012 tarih ve 28395 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan, "Şirketlerin yıllık faaliyet raporunun asgari içeriğinin belirlenmesi hakkında Yönetmelik'te bu konudaki raporlama konusunda düzenlemelere yer verilmiştir.

Yönetmeliğin 8. maddesinin 1. fıkrasının e bendinde, yönetim organı üyelerinin şirketle kendisi veya başkası adına yaptığı işlemler ile rekabet yasağı kapsamındaki faaliyetleri hakkında bilgilere yer verilmesi gerekmektedir.

Yönetmeliğin 11. maddesinin 1. fıkrasının c bendinde, şirketin doğrudan veya dolaylı iştirakleri ve pay oranlarına ilişkin bilgilere yıllık faaliyet raporunda yer verilmesi gerekmektedir.

Bahse konu yönetmeliğin 11. maddesinin 1. fıkrasının ı ve i bentlerine göre, şirketler topluluğuna bağlı şirketlerce, hâkim şirketle ve topluluğa bağlı diğer şirketlerle veya hâkim şirketin yönlendirmesi ile yapılan işlemlerin, bu çerçevede alınan önlemlerin, uygun bir karşı edim sağlanıp sağlanmadığının, şirketin zarara uğratılıp uğratılmadığının, şirket zarara uğratılmışsa bunun denkleştirilip denkleştirilmediğinin yıllık faaliyet raporunda belirtilmesi gerekmektedir.

Yönetmeliğin 15. maddesine göre, şirketler topluluğunda ana şirketin faaliyet raporlarında, topluluğa dahil işletmelerin ana şirket sermayesindeki payları hakkındaki bilgilere de yer verilmesi gerekmektedir.

28.08.2012 tarihli 28.395 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan, Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na Denetlenmesi Hakkında Yönetmeliğin 5. maddesinin 1. fıkrasının e bendinde, ticaret şirketlerinin Bakanlığın denetimine konu işlemleri arasında, şirketler topluluğuna, bağlılığa ve hâkimiyete ilişkin işlemler de sayılmıştır.

Bahse konu yönetmeliğin 9. maddesinde, denetim çalışmaları sonucunda, TTK'ya aykırı bir durumun tespiti halinde bu hususun raporlarda belirtileceği, ilgililerin hukuki sorumluluğunu gerektiren durumların genel kurul gündemine alınarak ortakların bilgisine sunulması, idari para cezalarının uygulanması, diğer bakanlık kurul, kurum ve kuruluşların görev alanına giren ve bunlar tarafından tedbir alınmasını veya denetim yapılmasını geri gerektiren durumların yetkili birimlere bildirilmesi yoluna gidileceği ifade edilmiştir.

1.1.4. Bağlı Şirketi Zarara Uğratacak İşlemlerin³¹⁹ Değerlendirilmesi

Maddenin başlığı, "Hâkimiyetin hukuka aykırı kullanılması" olup, sayılan bu fiillerin ardından ilgili maddede hâkim şirketin bağlı şirkette oluşturduğu kaybı

³¹⁹ TTK'nın 202. maddesinin 1. fıkrasının a bendi, "Hakim şirket, hakimiyetini bağlı şirketi kayba uğratacak şekilde kullanamaz. Özellikle bağlı şirketi, iş, varlık, fon, personel, alacak ve borç devri gibi hukuki işlemler yapmaya; karını azaltmaya ya da aktarmaya; mal varlığını aynı veya kişisel nitelikte haklarla sınırlandırmaya; kefalet, garanti ve aval vermek gibi sorumluluklar yüklemeye;

denkleştirmesi veya bağlı şirkete bir istem hakkı tanınması konusunda düzenlemelere yer verilmiştir.

1.2. Hâkim Şirketin Hâkimiyetini Hukuka Aykırı Kullandığı İşlemlerin Sonuçları

1.2.1. Denkleştirme Zorunluluğu

Hâkim şirket, hâkimiyetini yukarıda belirttiğimiz sınırlamalara uymaksızın kullanır ve bağlı şirkette kayba sebep olursa, sebep olunan kaybın telafi edilmesi gerekmektedir. TTK'nın 202. maddesinin 1. fıkrasında hâkim şirketin bağlı şirketteki oluşturduğu kaybı telafi etmesi denkleştirme olarak ifade edilmiştir. Diğer bir ifadeyle hâkim şirket, oluşturduğu kayıp kadar, bu kayba denk değerde bir faydayı bağlı şirkete sağlamak zorundadır. Bu denkleştirmenin normal şartlarda, yılı içerisinde, yani, hâkim şirketin, bağlı şirkette kayıp yarattığı yılda yapılması gerekmektedir.

1.2.2. İstem Hakkı Tanınması

Hâkim şirket, bağlı şirkette oluşturduğu kaybı yılı içinde denk bir değerle telafi edemezse, bağlı şirkete denk değer kadar bir hak tanımak zorundadır. Bu telafi edici hak tanımayı kanun koyucu TTK'nın 202. maddesinde “istem hakkı tanımak” olarak kavramsallaştırmıştır.

Diğer bir deyişle, hâkim şirketin bağlı şirkette hâkimiyet kullanarak yol açılan zararların aynı yıl içinde denk değerlerle telafi edilmesi denkleştirme, aynı yıl içerisinde telafi edememe halinde, denk değerlerde bir tutarı talep edebilme hakkı verilmesi, istem hakkı tanıma olarak ifade edilmiştir.

1.2.3. Bağlı Şirket Paydaşlarının Tazminat İsteme Hakkı

TTK'nın 202. maddesinin 1. fıkrasının b bendine göre, hâkim şirket, bağlı şirkette yol açtığı zararı, fiilen ilgili yıl içerisinde denkleştirmez veya süresi içerisinde denk bir istem hakkı tanımazsa, bağlı şirketin her pay sahibi, hâkim şirketten ve onun, kayba sebep olan, yönetim kurulu üyelerinden, şirketin zararını tazmin etmelerini isteyebilir.

1.2.4. Bağlı Şirketteki Küçük Paydaşların Paylarının Satın Alınması veya Kabul Edilebilir Başka Bir Çözüm

TTK'nın 202. maddesinin 1. fıkrasının b bendinde, hâkim, talep üzerine veya resen, somut olayda hakkaniyete uygun düşecekse, tazmin yerine, davacı pay sahiplerinin paylarının hâkim şirket tarafından satın alınmasına veya duruma uygun düşen ve kabul edilebilir başka bir çözüme karar verebilir.

1.2.5. Bağlı Şirket Alacaklılarının Zararın Tazminini İsteme Hakkı

TTK'nın 202. maddesinin c bendine göre; bağlı şirketin alacaklıları, hâkim şirketin, bağlı şirkete yaptırdığı veya bağlı şirketle yaptığı iş veya işlemler sebebiyle oluşan zararın, denkleştirme veya denk bir istem hakkı tanıma yoluyla karşılanmaması

ödemelerde bulunmaya; haklı sebep olmaksızın tesislerini yenilememek, yatırımlarını kısıtlamak, durdurmak gibi verimliliğini ya da faaliyetini olumsuz etkileyen kararlar veya önlemler almaya yahut gelişmesini sağlayacak önlemleri almaktan kaçınmaya yönelmez.”

halinde; hâkim şirketten ve hâkim şirketin yönetim kurulu üyelerinden, bağlı şirketin zararının bağlı şirkete ödenmesini isteyebilirler.

1.2.6. Emsallere Uygun İşlemin Mahkemede İspatı Yoluyla Tazminatı Savuşturma Hakkı

TTK'nın 202. maddesinin 1. fıkrasının d bendinde KVK'daki emsallere uygunluk ilkesi³²⁰ benzeri bir tanım yapılmıştır.

Buna göre: “Kayba sebebiyet veren işlemin, aynı veya benzer koşullar altında, şirket menfaatlerini dürüstlük kuralına uygun olarak gözeten ve tedbirli bir yöneticinin özeni ile hareket eden, bağımsız bir şirketin yönetim kurulu üyeleri tarafından da yapılabileceği veya yapılmasından kaçınılabileceğinin ispatı halinde tazminata hükmedilemez.”.

Bu ispat doğal olarak mahkemede, bağlı şirketin pay sahipleri veya bağlı şirketten alacaklı olanların, açtıkları tazminat davasında yapılmaya çalışılacaktır. Tazmini talep edilen duruma benzer durumları ilişkisiz şirketlerle yaşamış şirketlerin yönetim kurulu kararlarının örnek olarak gösterilmesi gerekmektedir.

Tanımda emsal olarak alınabilecek şirket “bağımsız bir şirket” olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla bağlı şirket olmamalıdır. Bu bağımsız şirketin yönetim kurulu, bağlı şirketin zarar gördüğü olaya benzer bir durum yaşamış ve bağlı şirket yönetim kurulu ile benzer bir karar almış olmalıdır ki emsal olarak dikkate alınabilsin. Tanıma göre emsal alabilmek için sadece örnek olay (uygulamada şirket bulmak) yetmeyecek, bu bulunan örnek yönetim kurulunun dürüstlük kuralına riayet ettiğini ve tedbirli bir yönetici özeniyle hareket etmiş olduğunu da ortaya koyabiliyor olmak gerekecektir.

1.3. Bağlı Şirket Yöneticilerinin Sözleşmeyle Korunması

TTK'nın 202. maddesinin 5. fıkrasına göre, bağlı şirketin yöneticileri, hâkimiyetin kötüye kullanılması nedeniyle pay sahiplerine ve alacaklılara karşı doğabilecek sorumluluklarının tüm hukuki sonuçlarını, bir sözleşme ile üstlenmesini hâkim teşebbüsten isteyebilirler.

Bağlı şirketin yöneticileri bir sözleşmeyle pay sahiplerine veya alacaklılara karşı doğabilecek sorumluluklarının hâkim teşebbüsçe üstlenilmesini sağlasalar dahi, bağlı şirketin zarara uğramış pay sahipleri ve bağlı şirketin zarara uğramış alacaklıları, bağlı şirketin yöneticilerini, zararlarının tazmini için dava edebilip edemeyeceği tartışılabilir. Diğer bir ifadeyle 202. maddenin son fıkrasının, pay sahipleri ve alacaklıların dava açma hakkını engelleyip engellemeyeceği; engelleyecekse, bağlı şirket yöneticilerine, karşı karşıya kalacakları tazmin yükümlülüğü halinde bağlı şirkete rücu imkânı mı vereceği hususu hukuki değerlendirme gerektirmektedir.

Bu hususun Kanun maddesinde bu şekliyle yer almasının, bağlı şirket yöneticilerine yapılmış bir hukuki tavsiye olmanın ötesinde bir anlamı olması gerektiğini düşünüyoruz. Diğer bir ifadeyle böyle bir sözleşmenin varlığı halinde bağlı şirket yöneticilerinin pay sahipleri veya alacaklılar tarafından dava edilememeleri

³²⁰ Emsallere uygunluk ilkesi KVK'nın 13. maddesinin 3. fıkrasında tanımlanmıştır. İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunamaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder.

gerektiği kanaatindeyiz. Ancak gerek sözleşmenin kapsamı, gerekse 202. madde kapsamında ele alınabilecek olup olmaması çerçevesinde her zaman tartışma olabilecek, konu yargıya en azından bu yönleriyle her zaman taşınabilecektir.

1.4. Tam Hâkimiyet Halinde Sorumluluk

TTK'nın 203. maddesine göre, “Bir ticaret şirketi bir sermaye şirketinin paylarının ve oy haklarının doğrudan veya dolaylı olarak yüzde yüzüne sahipse, hâkim şirketin yönetim kurulu, topluluğun belirlenmiş ve somut politikalarının gereği olmak şartıyla, bağlı şirketin kaybına sebep verebilecek sonuçlar doğurabilecek nitelik taşıyabilir, bağlı şirketin yönlendirilmesine ve yönetimine ilişkin talimat verebilir. Bağlı şirketin organları talimata uymak zorundadır.”.

%100 bağlı şirketler için getirilen bu düzenleme muğlak ifadeler içermektedir. Topluluğun belirlenmiş ve somut politikaları nasıl anlaşılacak, nasıl belirlenmiş olacak, hangi kriterlere göre değerlendirilecek belirsizdir. Bağlı şirket yöneticileri, topluluğun politikalarına uygunluğu nasıl somut hale getirecek, belgeleyecek, ortaya koyabilecek, hâkim şirket yönetiminin uygun olduğunu düşündüğü, bağlı şirket yönetiminin uygun olmadığını düşündüğü konularda, bağlı şirket yönetimi nasıl karşı irade ortaya koyabilecektir; bağlı şirket yönetiminin itiraz ya da kuşkularını dile getirmesi yeterli olacak mı; bu karşı irade nerede, nasıl dile getirilebilecek gibi, bir çok belirsizlik ve soru işareti mevcuttur.

TTK'nın 204. maddesine göre, tam hâkimiyet halinde, “Bağlı şirketin ödeme gücünü açıkça aşan, varlığını tehlikeye düşürebilecek olan veya önemli varlıklarını kaybetmesine yol açabilecek nitelik taşıyan talimat verilemez.”.

TTK'nın 204. maddesinde verilemeyeceği ifade edilmiş olmasına rağmen, tarif edilen kapsamda böyle bir talimat, hâkim şirket tarafından bağlı şirkete verilmişse ve bu talimata uyulmuşsa, bağlı şirket yöneticilerinin 205. madde kapsamındaki koruma hükmü karşısındaki durumları değerlendirilmelidir.

TTK'nın 205. maddesinde, tam hâkimiyet halinde, “Bağlı şirketin yönetim kurulu üyeleri, yöneticileri ve sorumlu tutulabilecek ilgililer, 203 ve 204. madde kapsamındaki talimatlara uymaları nedeniyle şirkete ve pay sahiplerine karşı sorumlu tutulamazlar.” düzenlemesi yapılmak zorunda kalmıştır.

TTK'nın 205. maddesinde bağlı şirketin yöneticileri için getirilen düzenleme, bizce 204. maddede bahsi geçen, verilemeyeceği belirtilen talimatlara uyulmuş olması durumunda da geçerli olacaktır. %100 bağlı şirketin yönetim kurulu, hâkim şirketin talimatlarına uyma nedeniyle oluşabilecek bir zarar durumunda kendi şirketine ve kendi şirketinin ortaklarına karşı sorumlu olmayacak, ancak, şirketin alacaklılarına karşı sorumlu olabileceklerdir.

202. maddesinin son fıkrasına göre yapılacak bir sözleşme, tam hâkimiyet altında yapılan işlemlerde, böyle bir durumda, diğer bir ifadeyle 203. ve 204. maddeler kapsamına giren işlemlerle ilgili olarak alacaklılara karşı da 202. madde de tarif edilen işlemlerle sınırlı olmak kaydıyla, sözleşmenin varlığı alacaklılara karşı da bir koruma sağlayabilecektir.

TTK'nın 206. maddesine göre, tam hâkimiyet halinde, hâkim şirket ve hâkim şirketin yöneticilerinin, 203. madde çerçevesinde verdikleri talimatları dolayısıyla

bağlı şirkette oluşan kayıp, o hesap yılı içinde, denkleştirilmediği veya zamanı ve şekli de belirtilerek şirkete denk bir istem hakkı tanınmadığı takdirde, zarara uğrayan alacaklılar hâkim şirkete ve onun kayıptan sorumlu yönetim kurulu üyelerine karşı tazminat davası açabilirler. Davalılar (hakim şirket yönetim kurulu) kendilerini savunurken 202. maddenin 1. fıkrasının d bendinde düzenlenen ispat imkânından yararlanabilirler.

TTK'nın 206. maddesinde zikredilen bu hüküm gereği, 203. madde çerçevesinde verilen talimatları yerine getiren bağlı şirket yöneticilerine karşı alacaklılarca tazminat davası açılmayacaktır. Alacaklılar, hâkim şirketin yönetim kurulunun verdiği, topluluğun belirlenmiş ve somut politikalarının gereği olmayan talimatlarına uyarak alacaklılara zarar verildiği iddiası ile bağlı şirket yönetimi hakkında da tazminat davası açabilirler.

TTK'nın 206. maddesinde, 204'e aykırı olarak verilen talimatlara uyan bağlı şirket yöneticilerine, alacaklılarca tazminat davası açılabilme kapısı açık bırakılmıştır. 204. maddede bağlı şirkete verilemeyeceği ifade edilen tarzdeki talimatlar verilmiş, bağlı şirket yönetimince de bu talimatlara uyulmuş ise, 206. maddeye göre şirket alacaklıları bağlı şirket yöneticilerine karşı da tazminat davası açabileceklerdir.

TTK'nın 206. maddesinin 2. fıkrasına göre, davalılar, krediden ve benzer sebeplerden kaynaklanan alacaklarda, davacının, denkleştirmenin yapılmadığını veya istem hakkının tanınmadığını bilerek söz konusu alacağı doğuran ilişkiye girdiğini veya işin niteliği gereği bu durumu bilmesi gerektiğini ispatlayarak sorumluluktan kurtulabileceklerdir.

1.5. Şirketler Topluluğu Şirketi Aynı Zamanda HAAŞ ise: Özel-Genel Düzenleme Tartışması

Bu konuda ilk etapta Okutan-Nilsson'un³²¹ görüşünü paylaşmak gerekir. Yazar TTK'nın 330. maddesine dayanarak SPK'yı özel hüküm olarak görmektedir.

Ancak, aynı sonuca Prof. Dr. Arslan Kaya³²² bir başka gerekçe ile varmaktadır. Kaya, TTK 330'un³²³ TTK'da bulunduğu bölümün TTK'nın genel hükümler içeren bölümü değil, A.Ş.'leri düzenleyen bölümü olduğuna dikkat çekmekte ve TTK 330'un sadece A.Ş.'ler açısından bir öncelik-sonralık ilişkisi yaratabileceğini; şirketler hukuku başlangıç hükümleri arasında yer alan TTK 202 ile SPK 21. madde hükmü arasında bir öncelik-sonralık ilişkisi yaratmasının güç olduğu yorumunu yapmaktadır.

Kaya, TTK 202. maddenin uygulama alanı bakımından daha genel, SPK 21. maddenin daha özel hüküm olduğu sonucuna varırken, yaklaşımını “..... her örtülü kazanç aktarımı bağlı şirketi kayba uğratar; fakat her kayba uğratan işlemde hâkim şirket veya diğer bağlı şirketler menfaat elde etmiş demek değildir.” şeklinde gerekçelendirmiştir. Bu nedenle Kaya'ya göre TTK 202 daha genel bir düzenlemedir.

TTK'nın 330. maddesi bizce de genel olarak SPK'ya tabi anonim şirketler açısından bir özellik-genellik ilişkisini tarif etmektedir. Ancak, örtülü kazanç dağıtımı

³²¹ Okutan-Nilsson, s. 250.

³²² Kaya, s. 1546.

³²³ TTK'nın 4. Kısım, 1. Bölüm, A, II-Özel Kanunlara bağlı anonim şirketler, başlıklı 330. maddesi: “Özel kanunlara tabi anonim şirketlere, özek hükümler dışında bu kısım hükümleri uygulanır.” şeklindedir.

konusuna gelindiğinde TTK'nın 202. maddesi ile SPK'yı tekrar özel-genel sıralaması açısından ayrıca değerlendirmeye tabi tutma gereği de açıktır. Bu açıdan bakıldığında da Kaya'nın görüşü çerçevesinde, SPK'nın örtülü kazanç dağıtımı açısından TTK 202'ye göre daha özel ve öncelikle uygulanması gerektiğini düşünüyoruz.

1.6. Şirketler Topluluğuna Tabi Kapalı Bir Şirket Örtülü Kazanç Dağıtmışsa Vergi Kanunlarının Uygulanması Bakımından Yapılabilecek Sıralama

Tabidir ki vergi kamu hukuku, TTK özel hukuk disiplini olduğu için, amaçlarındaki farklılık çerçevesinde bir sıralamaya tabi tutulmaksızın vergi ve TTK hükümlerinin birlikte uygulanmaları gerektiğini düşünüyoruz.

Vergi açısından örtülü kazanç dağıtımı teşhisi konulmuş ve cezalı tarhiyat yapılmışsa, vergi uygulaması açısından örtülü dağıtılan kazancın şirkete iadesine dönük ilave bir işlem yapılmaz. Mevcut durum vergileme açısından değerlendirilir ve o duruma göre vergisel sonuçlar uygulanır. Bir örtülü kazanç dağıtımı teşhisi varsa, bunun neticesinde kurumlar vergisi, cezası, gecikme faizi yanında, örtülü dağıtıldığı sonucuna varılan kâr üzerinden de (şayet ortaklar şahıs veya yabancı ülke mukimi ise) kâr dağıtımında uygulanan kâr payı stopajı, ceza, gecikme faizi aranır.

Vergileme açısından gerekli vergi tarhiyatları (ceza ve gecikme faizi ile) yapıldıktan sonra örtülü dağıtılan kazancın şirkete iadesi, denkleştirilmesi, istem hakkı tanınması, telafisi gibi bir sorun ya da kaygı yoktur.

TTK açısından bakıldığında, şirketler topluluğuna dahil olan şirketler arasında, örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilebilecek bir konuda TTK 202. madde kapsamında bir denkleştirme yapılsa veya istem hakkı tanınsa dahi vergi uygulaması açısından halen sorunlar devam edebilir. Bir örnek vermek gerekirse, yılı içinde bir denkleştirme yapılmış olsa bile, vergi açısından vergiyi doğuran işlem ile denkleştirme dönemi arasındaki ay farkları nedeniyle vergi ziyayı oluşturduğu iddia edilebilecek, dolayısıyla KDV, geçici vergi vb. aylık veya üç aylık beyanlardaki verginin eksik veya geç tahakkuk ettirilmiş olması da vergisel sonuçlar doğurabilecektir. Dolayısıyla da TTK açısından yılı içerisinde denkleştirilen bir konuda dahi vergisel sorun devam ediyor olabilecektir.

Bu nedenle, şirketler topluluğu içinde gerçekleştirilen tüm ilişkili işlemler ve bu işlemlerin sonuçları, TTK hükümleri yanında, vergi kanunlarına uyum çerçevesinde gözden geçirilmeli ve değerlendirilmelidir.

1.7. Bağlı Şirkete Yapılan Örtülü Kazanç Tarhiyatları Nedeniyle Hâkim Şirkete veya Bağlı Şirketin Ortaklarına Gidilebilme İhtimali

“Kimi zaman sözleşme ve kanundan doğan borç ve yükümlülüklerden kurtarabilmek için tüzel kişiliğin bir araç olarak kullanıldığı bir gerçektir. Bunun engellenebilmesi amacıyla doktrinde “Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması Teorisi” geliştirilmiş, zaman içinde Yargıtay uygulamalarında da bu teori benimsenmiştir. Perdenin aralanması ile şirket kurucusu veya yöneticisi gerçek kişilerin sorumluluğuna

gidilebildiği gibi, aynı şirketler topluluğu içerisinde yer alan kardeş şirketler arasında da benzer bir sorumluluğun gerçekleştirilebileceğinin kabulü mümkündür.”³²⁴.

“Yargıtay bir kararında tüzel kişilik perdesinin kaldırılması teorisini şu şekilde açıklamaktadır; “..... Ticaret şirketlerinde ise sınırlı sorumluluk ilkesi ayrı ve bağımsız mal varlığı oluşumunu yaratmaktadır. Tüzel kişilik ile ortakları arasında mal varlığı ile sorumluluk ayrılmaktadır. Ticaret şirketlerinde sınırlı sorumluluk ya da ayrı mal varlığı ilkesinin alacaklıların menfaatlerine zarar verecek şekilde kötüye kullanılması durumunda alacaklıların hak ve menfaatlerini korumak için Kıta Avrupası ve Anglo-Saxon hukuk sistemlerinde Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması Teorisi” geliştirilmiş ve tüzel kişiliğin arkasına sığınarak durumu kötüye kullanan ortakları sorumlu tutma imkânı getirilmiştir. Teorinin amacı, hakkaniyet gerektirdiği zaman tüzel kişilik perdesinin arkasına sığınılmasının önlenmesidir. Teorinin uygulanmasının yasal dayanağı olarak dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağını düzenleyen Medeni Kanun’un 2. maddesi kabul edilmektedir.”³²⁵.

1.8. Örtülü Kazanç Dağıtımı Tarhiyatı Yapılması Halinde Denkleştirmenin Kapsamı

Bağlı şirkete hâkim şirketin talimatıyla yaptığı ilişkili işlemler nedeniyle cezalı vergi salınmış, bunun neticesinde bağlı şirket vergi, ceza, gecikme faizi ödemek zorunda kalmışsa, ödenen bu vergi, ceza, faizin de TTK’nın 202. maddesi çerçevesinde hâkim şirketten yapılacak denkleştirme talebinin kapsamına dahil edilemeyeceğinin irdelenmesi gerekmektedir.

Durmuş, bu konuda; “TTK kapsamında denkleştirme kapsamında yapılacak ödemelerden sorumlu olan hâkim şirketin, vergi idaresi karşısında hiçbir şekilde sorumluluğu söz konusu değildir. Vergi, faiz ve cezayı bağlı şirket ödemek zorundadır, fakat ödemiş olduğu bu miktarı hâkim şirketten denkleştirme yoluyla alabilmesi gerekir. Fakat bunun vergi hukuku bağlamında hukuki bir alt yapısı yoktur.” görüşündedir³²⁶.

Bağlı şirkete örtülü kazanç aktarımı nedeniyle tarhiyat yapılmasının anlamı bağlı şirkette oluşması gereken bir kısım kârın ilişkili şirkete aktarılmış olmasıdır. İşlem doğru yapılırsa (kazanç aktarılmamış olsa) veya denkleştirme, bir istem hakkı tanıma yoluyla sonradan (dağıtılan kazanç geri alınsa) düzeltilse, bu kazanç nedeniyle ödenecek vergi bağlı şirketin kazancı nedeniyle ödemesi gereken vergi olduğundan, vergi (anapara) kısmı için bağlı şirketin ilişkili şirketten (bedeli tahsil etmiş olmak kaydıyla) bir talepte bulunması gerekmez. Ancak, örtülü kazanç dağıtılan ilişkili tarafın, bu ilişkili işlem nedeniyle örtülü kazanç dağıttığı ileri sürülen tarafta cezalı bir vergi tarhiyatı ile karşı karşıya kalınması halinde, her durumda, örtülü kazanç dağıtıldığı ileri sürülen ilişkili tarafın (örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle tarh edilen) ceza ve gecikme faizini karşılaması gerekir. Şayet örtülü dağıtıldığı ileri sürülen bedel ödenmiyorsa, ilişkili şirketin vergiyi de karşılaması gerekir. Aksi takdirde, hâkim şirketin talimatıyla bağlı şirket, hâkim şirketle veya bir başka ilişkili şirketle yaptığı

³²⁴ Karşlıoğlu, Örtülü Kar Dağıtımı Niteliğindeki, s. 186, Çamoğlu, s. 17; Tekinalp (Poroy/Çamoğlu) s. 106; Tekinalp, Yeni Hukuk, s. 689, Pulaşlı, s. 643. Karşlıoğlu’ndan naklen.

³²⁵ Karşlıoğlu, “Örtülü Kar Dağıtımı Niteliğindeki” s. 187, “Yargıtay 11 HD’nin 04.04.2019 tarihli ve 2017-2384/2653 sayılı kararı. Karşlıoğlu’ndan naklen.

³²⁶ Durmuş, s. 83.

işlem nedeniyle, örtülü dağıtıldığı iddia edilen tutar bir yana, bu tutar nedeniyle karşı karşıya kalacağı vergi (kurumlar vergisi + kâr payı stopajı), ceza ve gecikme faizi nedeniyle de kayba uğramış olacaktır.

Dolayısıyla, örtülü kazanç dağıtımı gerekçesiyle bir tarhiyat yapılmış, ancak, denkleştirme yapılmamışsa, bağlı şirket yönetim kurulu, bağlı şirketin ortakları veya alacaklıları denkleştirme talebinde bulunabilirler. Öncelikle belirtmek gerekir ki örtülü dağıtıldığı iddia edilen tutarın faiziyle birlikte tazminin talep edilebilmesi TTK'nın 202. maddesinin 1/b bendine göre mümkündür.

Bağlı şirket, hâkim şirketin yönlendirmesi ile yaptığı ilişkili işlemleri nedeniyle zarara uğradığında, bir de aynı tutar üzerinden, yapılan vergi incelemesi neticesinde hesaplanan vergi, ceza ve gecikme faizi yükü ile karşı karşıya kalmaktadır. Bizce, bu işlem nedeniyle yapılacak denkleştirme talebi içinde, örtülü dağıtılan tutar ve o tutar tahsil edilene kadar işletilecek faizin yanında, bu tarhiyat nedeniyle katlanılan ceza ve gecikme faizlerinin de talep edilmesi yerinde olacaktır. Katlanılan kurumlar vergisinin tazmininin gerekmeyeceğini düşünüyoruz. Çünkü, şirketin, geliri üzerinden, bu kayıp olmasa veya zamanında denkleştirme yapılsaydı da kurumlar vergisini ödemesi gerekecekti. Aynı değerlendirme kâr payı stopajı için de yapılabilecektir.

Talep üzerine denkleştirme yapılması halinde, elde edilen bu gelirin anaparaya ilişkin daha önce örtülü kazanç dağıtımı iddiası ile yapılan vergi incelemesi neticesinde vergilenen kısmının tekrar vergilenmesi gerekmeyecek, aynı şekilde, kâr dağıtımı yapılması halinde de bizce tekrar stopaj uygulaması yapılmayacaktır. Aksi takdirde aynı gelir unsurları iki kez vergilenmiş olacaktır.

Bağlı şirket incelenmiş, örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı iddiası ile cezalı vergi tarhiyatı yapılmış, bu tutar da kesinleşmiş ve ödenmiş olsun. Sonrasında aynı şirket tekrar vergi incelemesine tabi tutulduğunda, bir önceki örtülü kazanç tutarı ve bunların ceza ve faizlerinin denkleştirilip denkleştirilmediği konusu ile ilgilenildiğini şu ana kadar müşahade etmedik.

TTK'nın 128. maddesinde yer alan, “(1) Her ortak, usulüne göre düzenlenmiş ve imza edilmiş şirket sözleşmeleriyle koymayı taahhüt ettiği sermayeden dolayı şirkete borçludur.” ve TTK'nın 129. maddesinde yer alan, “Zamanında ifa edilmeyen sermaye para ise, 128. madde gereğince tazminat hakkına hâlel gelmemek şartıyla, aksine şirket sözleşmesinde veya esas sözleşmede hüküm yoksa, şirketin tescili anından itibaren temerrüt faizi de ödenir.” şeklindeki düzenlemelerden hareketle, sermaye taahhütlerinin zamanında yerine getirilmemesi ortağa finansman hizmeti verilmesi olarak değerlendirilerek yapılan vergi incelemeleri dikkate alındığında, bu konuda da (denkleştirmenin hiç ya da eksik yapılmış olmasının) eleştiri yapılabilme ihtimalinin var olduğunu düşünmekteyiz.

Nitekim konuya ilişkin olarak, sermaye taahhüdü borcunu yerine getirmeyen “ortağın ihracı alternatifini uygulamayan, ancak buna rağmen temerrüt faizi de talep etmeyen kurum, faiz almamak suretiyle ortağına menfaat sağladığı, dolayısıyla örtülü kazanç dağıtımı yaptığı eleştirisine maruz kalacaktır.” görüşü ileri sürülmüştür³²⁷.

³²⁷ Koyuncu, s. 333-337.

Bu konuya ilişkin yapılan bir başka değerlendirmede; “Sermaye taahhüdü borcunun yerine getirilmemesi halinde şayet ortağın ihracı görüşü benimsenmişse artık örtülü kazanç dağıtımından bahsedilemez.”³²⁸ görüşü ifade edilmiştir.

Ortağın ihracının gecikmesi halinde dahi örtülü kazanç dağıtımı iddiasının gündeme getirilebileceği düşünülmektedir.³²⁹

Bu konuda yapılan tarhiyatlar sonucu Danıştay 4. Dairesi 24.12.1998 tarih ve E.1997/4274, K.1998/5542 sayılı kararında; şirket ortaklarından tahsil edilemediği bilançoda gösterilen sermayenin, şirketin ortaklarına borç verme işlemi sayılarak, uygulanmayan faiz için de örtülü kazanç temin edildiğinin kabul edilemeyeceği gerekçesiyle, mükellef kurum adına yapılan tarhiyatın kaldırılması yönünde hüküm tesis eden ilk derece mahkemesi kararını onamıştır³³⁰.

İlaveten, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi’nin 05.07.2017 tarih ve E.2016/526, K.2017/1289 sayılı kararında da “Şirketlerin gerek kuruluş aşamasında, gerekse sermaye artırım sırasında, ortaklarca taahhüt edilmesine karşın sermaye koyma borcunun vadesinde yerine getirilmemesi; ilgili kurum açısından, KVK’nın 13. maddesinde öngörülen bedelsiz ya da düşük bedelle mal veya hizmet satımında bulunulması ya da bu nitelikte bir işlem sayılan faizsiz veya düşük faizle ödünç para verilmesi olarak değerlendirilemeyeceği gibi sermaye artırım borcunun yerine getirilmemesinde, kurum bünyesinden, ortağa aktarılan bir kaynaktan da bahsedilemeyeceği” yönünde hüküm tesis edilmiştir³³¹.

Bu konuda Dünya Gazetesi’nde yayınlanan 03.02.2021 tarihli makale dikkate alındığında incelemelerin ve eleştirilerin halen devam ettirildiği anlaşılmaktadır³³².

Bu yaklaşımları dikkate aldığımızda, denkleştirmede dikkate alınmayan, denkleştirilmeyen vergi ceza ve faizleri için, sonraki yıllarda bir inceleme yapıldığında, incelenen şirket TTK’nın 202. maddesi çerçevesinde denkleştirme yükümlülüğü altında ise, eleştiri ile karşı karşıya kalabilecektir.

Bir diğer örnek de sermaye avanslarının şirkete verilmiş borç sayılması ve borcu (sermaye avansı) veren şirketin bu borca karşılık faiz geliri elde etmesi gereğinden bahisle, örtülü kazanç dağıtımı iddiası ile tarhiyatlar yapılmış olmasıdır. “Danıştay 4. Dairesi’nin bir kararında; sermaye artırım avansı olarak paraların verilmesi ve alınması işlemlerinin veren ve alan şirketlerin yönetim kurullarında karara bağlanmış olması ve verilen avansların hesap dönemi sona ermeden önce sermaye artırım ile kapatılması halinde, bu işlemlerin borç verme değil sermaye artırım avansı verme işlemi olduğu ve bu nedenle söz konusu işlemlerin örtülü kazanç dağıtımı olarak nitelendirilemeyeceği belirtilmiştir³³³”.

Ancak bu karar bu konuda eleştirilen varlığını göstermekte, Danıştay Kararında da bazı şartların varlığı halinde (Örn. Avansın hesap dönemi sona ermeden sermaye artırım ile kapatılması) örtülü kazanç olarak değerlendirilemeyeceği kabul

³²⁸ Sağlam, s. 23.

³²⁹ Koyuncu, s. 336.

³³⁰ Küçükşahin, “Ticaret Şirketlerinde Sermaye Taahhüdü ve Vergisel Sonuçları”, Nazalı, Mondaq.

³³¹ Küçükşahin, Sermaye Taahhüdü.

³³² Tolu, “Bir Koyundan Dört Post Çıkar mı?”, Dünya Gazetesi.

³³³ Koyuncu, s. 333.

edilmektedir. Bu konuda, “Sermaye şirketleri tarafından gerçekleştirilen sermaye avansı uygulaması da, vergi kanunları uygulaması bakımından avans verilen şirkete bedelsiz para kullandırılmasından başka bir şey değildir.”³³⁴ şeklinde görüşler de mevcuttur.

Bu konunun (örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle yapılan tarhiyat sebebiyle katlanılan vergi, ceza ve faizler) vergi inceleme elemanlarınca fark edilmesi halinde, eleştirilme ihtimalini, yukarıda paylaştığım yaklaşımlar çerçevesinde yüksek görüyorum.

Konu, eski TTK döneminde, eski TTK’da şirketler topluluğuna ilişkin hükümler, dolayısıyla denkleştirme müessesesinin olmadığı bir dönem için, Hesap Uzmanları Danışma Komisyonunca tartışılmış ve o dönemde bu konuda bir tarhiyat yapılamayacağı sonucuna varılmıştır³³⁵.

Ancak, bu konuyu (filen her yönüyle denkleştirmenin vergi konusu olup olmadığı konusunu), yeni TTK’nın 195-209. maddelerinde düzenlenen “Şirketler topluluğu” müessesesi, bu müessese içinde yer verilen “denkleştirme”, “bir istem hakkı” kavramları çerçevesinde yeniden ele almakta fayda bulunmaktadır.

Bizim çalışma sınırlarımızın çerçevesini çok da zorlamadan bu konuda vardığımız sonucu paylaşmak gerekirse, denkleştirmenin bir zorunluluk olduğunu, işletmede yol açılan kayba ilişkin yapılan tarhiyat dışında, şayet ceza ve faiz kısmı da telafi edilmezse, bu tarhiyatlar nedeniyle bir de ilave bu kayıpların oluştuğuna, dolayısıyla da bu kayıplar da telafi edilene kadar örtülü kazanç dağıtımı iddiasında bulunulabileceğine inanıyoruz.

Böyle bir iddianın, telafi edilmeyen ceza ve faizi, telafi edilene kadar borç görme ve bu borca faiz işletme şeklinde olmasının muhtemel olduğunu düşünüyoruz. Vergi aslının da telafi edilmesi gerekip gerekmeyeceği de gündeme gelebilecektir. Yapılan ilk tarhiyat sırasında örtülü dağıtılan kazanç üzerinden vergisi alınıp, karşı tarafa dağıtılan kâr sayıldığı için, denkleştirme yapılacağı varsayımıyla vergi aslı gündeme gelmeyecektir.

Burada, ilave bir tartışma konusu, denkleştirme zorunluluğu çerçevesinde anaparayı da, ilişkili şirketin bir nev’i borcu gibi görüp, ödenene, denkleştirilene değin, tarhiyatı izleyen yıllarda faiz işletip, bu tutar üzerinden de kurumlar vergisi ve KDV tarhiyatı yapılması gerektiği iddiası olabilir.

Konuya SPK üzerinde durduğumuz bölümlerde ayrıca değinecek olmakla birlikte, TTK’nın şirketler topluluğu düzenlemelerinin SPK’nın 21. maddesinde vücut bulan düzenleme ile yaklaşıldığı, dolayısıyla, şirketler topluluğu için SPK 21 çerçevesine giren işlemler gibi, telafi zorunluluğunda bulunduğu ileri sürülebileceğini düşünmekteyiz.

Denkleştirme hakkıyla yapıldığında veya bağlı şirkete bir istem hakkı tanınmışsa TTK açısından bir sorun çıkmayabilir³³⁶, ancak, halen vergileme açısından sorunla karşı karşıya kalınabilir.

³³⁴ Koyuncu, s. 332. Danıştay 4. D’nin 04.11.1998 tarih 2191/3099.

³³⁵ Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu Kararı.

³³⁶ Usluel, s. 307.

Denkleştirme yıl içinde yapıldığında, vergi idaresi, dönem kaymalarından hareketle geçici vergi veya KDV beyanlarının ziyaa uğratıldığından bahisle cezalı vergi tarhiyatı yapabilir.

Aynı durum bir istem hakkı tanınması halinde de gündeme gelebilir. Aynı yıl içerisinde bağlı şirketin uğradığı kaybın telafi edilmemesi halinde kurumlar vergisi, KDV, geçici vergi açılarından, vergi matrahının olması gerektiği gibi, olması gerektiği dönemde oluşmadığından bahisle cezalı vergi tarhiyatı yapılabilecektir.

Denkleştirme veya bir istem hakkı oluşturmada, KDV ihmal edilirse, denkleştirme yapılsa bile KDV açısından cezalı vergi tarhiyatı ile karşı karşıya kalılabilecektir. Örneğin, bağlı şirket hâkim şirkete 50 TL ucuz bir ürün satmış, 50 TL'nin telafisi yetmeyecek, bağlı şirkete KDV'sinin de ödenmesi ve bunların işlemin yapıldığı dönem dikkate alınarak (pişmanlık beyanı ile) düzeltilmesi gerekecektir. Bağlı şirket hâkim şirkete borç vermiş ise, bu borcun iadesi veya aynı tutarda daha sonra borç verilmesi yetmeyecektir. Bu borç için emsaline uygun faiz talep edilmesi, bu faiz üzerinden de KDV tahsil edilmesi gerekecektir. Aksi takdirde vergisel sorun yaşanacaktır.

Bir vergi incelemesi sırasında, ilişkili şirketler arasındaki işlemler nedeniyle, 100 TL'nin örtülü olarak dağıtıldığı sonucuna varıldığında aşağıda örnekte görüldüğü şekliyle bir sonuçla karşı karşıya kalınmaktadır.

100 TL Emsale uygun fiyatlama yapıldığında eksik alınan dolayısıyla bağlı şirkette gelir olarak dikkate alınması gereken tutar³³⁷

20 TL KV (%20)³³⁸

18 TL KDV (%18 karşı taraf Türkiye'de bir şirket veya şahıssa ilave hesaplanan KDV tarhiyatı yapılır)³³⁹

17,64 TL Kâr payı stopajı (%15 gerçek kişi, yabancı ortak, vergiden muaf tüzel kişilik ise)³⁴⁰

55,64 TL Vergiler toplamı

20 TL KV Ceza (KV'nin 1 katı)³⁴¹

18 TL KDV ceza (KDV'nin 1 katı)³⁴²

17,64 TL Stopaj ceza (Stopajın 1 katı)³⁴³

³³⁷ Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı KVK'nın 13. maddelerinde düzenlenmiştir. SPK'nın 21. maddesinde Halka Açık Şirketler için SPK açısından ayrı bir düzenleme bulunmaktadır. Bu konu karşılaştırmalı olarak SPK açısından konuyu irdelediğimiz bölümde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

³³⁸ KVK'nın 32. maddesinde düzenlenmiştir.

³³⁹ KDVK'nın 28. maddesine istinaden çıkarılan kararlarla karşılaştırılmakta olup genel oran %18'dir.

³⁴⁰ Kar dağıtımı GV mükelleflerine yapılıyorsa GVK'nın 94. maddesinin 6. fıkrasının b bendi gereği, kar dağıtımı KV'den muaf kurum veya KVK'nın 15/3. fıkrasında bahsi geçen fonlara yapılıyorsa KVK'nın 15. maddesinin 2. ve 3. fıkraları gereği, kar dağıtımı dar mükellef kurumlara yapılıyorsa KVK'nın 30/3. fıkrası gereği stopaja tabi tutulur.

³⁴¹ VUK'un 344. maddesinin 1. fıkrası gereği.

³⁴² VUK'un 344. maddesinin 1. fıkrası gereği.

³⁴³ VUK'un 344. maddesinin 1. fıkrası gereği.

20 TL Geçici vergi ceza (Geçici V. 1 katı)³⁴⁴
10 TL Özel usulsüzlük cezası³⁴⁵
85,64 TL Cezalar toplamı
X TL KV gecikme faizi³⁴⁶
X TL KDV gecikme faizi³⁴⁷
X TL Kâr payı stopaj gecikme faizi³⁴⁸
X TL Geçici vergi gecikme faizi (aslı aranmaz)³⁴⁹
141 TL Vergi (55,64 TL) toplamı+ ceza (85,64 TL) toplamı. (Gecikme faizi hariç)

Şayet şirket belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmiş, usulünce transfer fiyatlaması raporu hazırlamış ve inceleme sırasında ibraz etmiş ise kurumlar vergisi ve geçici vergi cezaları bir kat yerine vergi aslının %50'si olacaktır³⁵⁰.

Karşı taraf, menfaat sağlanan taraf, Türkiye'de mukim, vergiden muaf olmayan bir şirket ise kâr payı stopajı ve dolayısıyla bu stopajla ilgili ceza ve gecikme faizi söz konusu olmayacaktır.

Tarh edilen KDV ödenmek kaydıyla, ilgili yıl veya izleyen yıl KDV karşı tarafa yansıtılabilirse karşı tarafça indirilebilmesi mümkün olabilecektir³⁵¹.

Bir vergi incelemesi sırasında bağlı şirketin, hâkim şirket lehine 100 TL kayba uğraması halinde yukarıda sayılan tarhiyatlar yapılır, ceza ve faizler aranır.

Bu noktada aşağıdaki hususların tartışılması gerekmektedir.

1. Şayet bağlı şirket 100 TL'lik kaybı nedeniyle 55.64 TL vergi, 85.64 TL ceza ve ayrıca gecikme faizine muhatap olacaksa, 100 TL'lik örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle karşı karşıya kalacağı ve kendi kaynaklarından karşılayacağı bu tutarların karşı taraftan talep edilip edilmemesi hususunun vergisel sonuçları değerlendirilmelidir.

Bu tutarlar (ceza ve gecikme faizi) bağlı şirket nezdinde kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak dikkate alınacak, ancak, nihayetinde dönem ticari kârının, dolayısıyla öz varlıkların o tutarlarda azalması sonucunu doğuracaktır.

2. 100 TL'lik kayıp nedeniyle, bu kaybı denkleştirmenin nereye kadar götürülebileceği hususunun da tartışılması gerekmektedir.

³⁴⁴ VUK'un 344. maddesinin 1. fıkrası gereği.

³⁴⁵ VUK 353/1 gereği.

³⁴⁶ VUK'un 112. maddesinin 3. fıkrası gereği.

³⁴⁷ VUK'un 112. maddesinin 3. fıkrası gereği.

³⁴⁸ VUK'un 112. maddesinin 3. fıkrası gereği.

³⁴⁹ KVK'nın 32. maddesinin 2. fıkrası, GVK'nın mükerrer 120. maddesi gereği.

³⁵⁰ KVK 13. maddesinin 8. fıkrasında düzenlenmiştir.

³⁵¹ KDVK 29. maddenin 3. fıkrası

Denkleştirme de hâkim şirketle yürütülen ilişkili işlem sonucu nedeniyle (örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle) oluşan kaybın telafisi gerekiyor ise, bu kaybın örnekteki 100 TL ile sınırlı olduğunu ileri sürebilmek, kabul edebilmek mümkün değildir.

Bu işlem nedeniyle 100 TL artı bu işlemle ilgili 18 TL KDV ile birlikte, toplam 118 TL eksik gelir elde edilmiştir. Ayrıca bu işlemler nedeniyle 85.64 ceza ve gecikme faizi talebiyle karşı karşıya kalınmıştır.

Dolayısıyla kaybı 100 TL ile sınırlı tutabilmek mümkün değildir. Bir vergi incelemesi de yapılmışsa kaybın telafisi sırasında ödenecek cezalar ve gecikme faizlerinin de dikkate alınması gerekecektir.

Denkleştirme bir vergi incelemesi olmadan, yılı içerisinde yapılırsa, bir ceza (dönem kaymaları yoksa) söz konusu olmayabilecek veya sadece dönem kayma iddialarıyla sınırlı olacaktır.

3. Vergi incelemesi sonrasında denkleştirme yapılmamışsa, izleyen yıllarda, bu kez kaybın vergi tarhiyatı sırasında doğal olarak dikkate alınmayan ceza ve gecikme faizleri kısmı üzerinden de, bu kısımlar telafi edilene kadar da bir cezalı vergi tarhiyatı riski tartışması yapılabileceği kanaatindeyiz.

Biz şirketler topluluğuna ilişkin TTK’da yapılan düzenlemeler sonrası, telafi ve telafinin sınırları tartışmasının yeniden yapılabileceği ya da yapılması gerektiği görüşündeyiz. Şayet denkleştirilmesi gereken tutara ceza ve faizler de dahildir diyor isek, vergi idaresi bunu ortakların şirkete bir borcu gibi değerlendirecek ve bu borç ödenene kadar bu tutar üzerinden adat hesabıyla faiz işletilip, faiz üzerinden KDV de hesaplanması gerektiğini iddia edebilecektir. Biz böyle bir iddiada bulunmanın çok da yersiz olmadığı görüşündeyiz.

Karşlıoğlu³⁵², vergi idaresinin örtülü kazanç dağıtımı iddiası ile yaptığı tarhiyatlara ilgili olarak, “esasinda vergi idaresinin bu kapsamda yaptığı denetimler, dolaylı olarak, şirketin pay sahiplerinin ve şirket alacaklılarının da haklarını korumaya yöneliktir. Bu açıdan bakıldığında da, örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin, ticaret hukukunun temel ilkeleri kapsamındaki TTK hükümlerinin uygulanmasına yardımcı olan bir müessese olduğunun rahatlıkla ifade edilebileceği kanaatindeyiz.” değerlendirmesi yapmış, öneri olarak da örtülü kâr dağıtımı ifadesi yerine örtülü kazanç dağıtımı ifadesinin kullanılmasının daha uygun olacağı kanaatini paylaşmıştır.

Biz, ticaret hukuku müesseselerinin şirketleri, paydaşları ve alacaklıları koruma konusunu (SPK’nın 21. maddesinde düzenlediği gibi) bir kamu düzeni sorunu gibi ele alıp, şirket, paydaşlar veya alacaklılardan bir talep gelmese, dava ile bu talepler tetiklenmese bile, kamu otoritelerinin harekete geçirmesi ile başlatılacak bir mekanizmasının olmadığı kanaatindeyiz.

Mevcut düzenlemeler dikkate alındığında, ortaklardan birine veya hâkim ortağın yönlendirmesi ile bir başka şirkete sağlanan menfaat nedeniyle oluşan kaybın karşılanması için ortaklar, şirket veya alacaklıların bir talepte bulunması gerekmektedir.

³⁵² Karşlıoğlu, Örtülü Kâr Dağıtımı, s. 422.

Bir vergi incelemesi sırasında örtülü kazanç dağıtımı tespiti yapılmışsa, bu durum Ticaret Bakanlığına bildirildiğinde, Bakanlığın konuyu inceleyip gerekli düzeltmenin yapılması için şirketi zorlayıcı işlemler yapabiliyor olması gerekir.

Şirketin tüzel kişiliği açısından bakıldığında, bir tüzel kişinin mal varlığı, bilançosu, kanuna aykırı bir şekilde aşındırılmış, zayıflatılmış ise bu durumu TTK kapsamında, şirket, ortaklar ve alacaklılar dışında, bir mekanizmayla da koruması gerekir.

Şayet, bu durumlarda, şirketin varlıklarının korunması ancak şirket, ortaklar ve alacaklıların harekete geçmesi ve gerekli adımları atması ile olur şeklinde ise, vergileme sürecinin sonunda gelinen nokta, yani kurumlar vergisi ve kâr payı stopajı ile sınırlı tarhiyat yeterli olacaktır.

Eğer, kuvvetle, “Örtülü kazanç dağıtımı butlanla batıl işlemdir. Bu işlem yapılamaz.” denilebiliyorsa, o zaman, vergileme açısından, eksiklikler mevcuttur. Vergi açısından, ilk etapta örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle katlanılan vergi, ceza ve faizlerin de şirkette bir kayba yol açtığının, dolayısıyla bu kısım karşılanmamışsa, bu kısmın da örtülü olarak dağıtıldığının kabulü gerekebileceği sonucuna varılabilecektir.

Bunun anlamı, örtülü olarak dağıtılan kazançla ilgili katlanılan vergi, ceza ve faizler şirkete ödenmedikçe, bu kısmın ortağa sağlanmış menfaat sayılması ve bir nev’i alacak gibi değerlendirilip, yıllık faiz işletilip, KDV hesaplanması, yapılmaması halinde de bu kısım için de cezalı vergi tarhiyatı yoluna gidilmesidir.

Şayet örtülü kazanç dağıtılan taraflar, bu kazancı faiziyle ve bu nedenle katlanılan ceza ve faizleri de içerecek şekilde öderlerse, bu takdirde, varsa şirketin ödediği kâr payı stopajının iadesi gerektirir. Aynı şekilde, ödeyen taraf açısından da iade edilen kazanç kısmının gider olarak dikkate alınması gerekecektir.

1.9. Şirketler Topluluğunda Denkleştirmenin veya Bir İstem Hakkı Tanınmasının Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi

Hâkim şirketin hâkimiyetini kayba uğratacak şekilde kullanması³⁵³ halinde, o faaliyet yılı içinde fiilen kaybın denkleştirilmesi³⁵⁴ gerekmektedir.

Denkleştirme o takvim yılı içinde fiilen yapılmışsa vergi hukuku açısından sorunun büyük bölümü hallolmuş olabilir. Olabilir yorumu yapmamızın sebebi, denkleştirme yapılsa bile, vergi incelemesi sırasında denkleştirmenin KVK’nın 13. maddesinde düzenlenen emsal bedele³⁵⁵ uygun olmadığı iddiası ile karşı karşıya kalabilme ihtimalinin varlığıdır.

Bir diğer sorun denkleştirmenin yapıldığı tarih nedeniyle oluşabilir. Geçici vergi veya aylık beyan dönemleri nedeniyle geçici vergi dönemi veya ay gecikmesi verginin

³⁵³ TTK’nın 202. maddesinin 1/a fıkrasına göre, “Hakim şirket, hakimiyetini bağlı şirketi zarara uğratacak şekilde kullanamaz.

³⁵⁴ TTK’nın 202. maddesinin 1/a fıkrasına göre, “..... Meğerki, kayıp, o faaliyet yılı içerisinde fiilen denkleştirilsin.....” hükmü mevcuttur.

³⁵⁵ Çok genel ifade etmek gerekirse, piyasa fiyatına, birbirine yabancı iki kişi arasında pazarda serbestçe oluşacak fiyata uygun olmalıdır.

geç tahakkukuna³⁵⁶ sebep olmuşsa, denkleştirme yıl içinde yapılırsa, TTK açısından bir sorun yaşanmasa bile vergi açısından cezalı tarhiyatla karşı karşıya kalınabilir.

Hâkim şirketin, hâkimiyetini kullanarak bağlı şirkette yol açtığı kaybın, o faaliyet yılı içinde fiilen denkleştirilmemesi halinde, kaybın, ne zaman ve nasıl denkleştirileceği belirtilmek suretiyle en geç o faaliyet yılı sonuna kadar, bağlı şirkete, denk değerinde bir istem hakkı tanınması gerekmektedir³⁵⁷.

Yıl içerisinde fiilen ödeme şeklinde bir denkleştirme yapılmasa bile, alacak hakkı doğuracak şekilde bir tahakkuk oluşturulması vergi hukuku açısından yeterli olacaktır.

Tahakkuktan kastımız, bağlı şirketin denkleştirme için hâkim şirkete, kaybı kadar bir fatura tanzim etmesi, dolayısıyla gelir tahakkuk ettirmesi ve KDV'ye tabi ise KDV uygulamasıdır.

Bu tahakkuk yapılmamışsa bir istem hakkı tanınsa bile vergi hukuku açısından yetmeyecek vergi ziyayı³⁵⁸ oluşmuş olacaktır.

Kaldı ki gelir tahakkuk etmiş, KDV hesaplanmış olsa bile halen geçici vergi ve aylık KDV beyan dönemleri nedeniyle, bir gecikme varsa³⁵⁹ vergi ziyayı iddiası ile karşı karşıya kalınabilecektir.

İstem hakkı tanınmış olsa bile, denkleştirme fiilen yapılana kadar bağlı şirketin denkleştirilecek tutar kadar faiz ve faiz üzerinden de KDV hesaplaması beklenecek, yapılmamışsa bağlı şirkete cezalı vergi tarhiyatı yapılabilecektir.

1.10. Şirketler Topluluğunda Denkleştirmemenin veya Bir İstem Hakkı Tanınmamasının Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi

Hâkim şirket, hâkimiyetini, bağlı şirketi kayba uğratacak şekilde³⁶⁰ kullanmışsa, bağlı şirketin bilançosu zayıflamış, olması gerekenin altında bir değerde kalmış, öz varlığı azalmış, dolayısıyla da o dönemde oluşması gereken vergi matrahı o nispette az oluşmuş anlamına gelecektir.

İlişkili işlemler, ya da ilişki etkisi nedeniyle öz varlıktaki azalma KVK'nın 13. maddesinde düzenlenen örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilecektir. Bir vergi incelemesi sırasında hâkimiyet ilişkisinin bağlı şirketi kayba uğrattığı şüphesi

³⁵⁶ VUK'un 341. maddesinde; "Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder." şeklinde tarif edilmiştir. Bu nedenle de verginin zamanında tahakkuk ettirilmediği iddia edilirse, vergi tekrar alınmasa da ceza ve gecikilen dönem kadar faiz talep edilebilir.

Faizi vergi idaresi, ne yazık ki sanki hiç beyan ve ödeme yokmuş gibi tarhiyat gününe kadar hesaplamakta, daha önce beyan edilip ödenen tutarı sadece toplam tutardan mahsup etmektedir. Bu tür uygulamalarda konu çoğu zaman ancak yargıda çözülebilmektedir.

³⁵⁷ TTK 202/1-a da düzenlenmiştir.

³⁵⁸ VUK 341. Madde.

³⁵⁹ Vergi hukuku açısından hâkim şirket, bağlı şirkette hangi dönemde bir kayba sebebiyet vermişse, o tarih itibarıyla denkleştirmenin yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde vergi ziyayı iddiası ile karşı karşıya kalınabilecektir.

³⁶⁰ TTK 202/1-a.

oluşursa, işlemin emsalinin araştırılması³⁶¹ yoluna gidilecek, bulunan emsal bedelden hareketle ilişkili şirkete sağlanan fayda, dolayısıyla bağlı şirketin ilişkili işlem nedeniyle uğradığı kayıp tespit edilecek, tespit edilen bu tutar üzerinden cezalı vergi tarhi yapılabilecektir. Tarafların her ikisi de Türkiye’de ise kurumlar vergisi, geçici vergi tarhiyatı yanında cezalı KDV ve belki ÖTV tarhiyatı yapılabilecektir.

Bu noktada vergi idaresi sadece vergi kaybına odaklanacak, kaybın fiilen giderilmesi ile ilgili bir mekanizma içerisinde bir rolü olmayacaktır³⁶².

1.11. Vergi İncelemesi Öncesinde Denkleştirme Yapılmış veya Bir İstem Hakkı Tanınmışsa

Hâkim şirket, hâkimiyetini bağlı şirketi zarara uğratacak şekilde kullanmış³⁶³, fakat sonrasında aynı yıl içinde kaybı fiilen denkleştirmiş³⁶⁴ veya bağlı şirkete, kaybı nasıl ve ne zaman denkleştireceğini belirtmek suretiyle en geç o yılın sonuna kadar, kayba denk değerde bir istem hakkı tanımışsa³⁶⁵ TTK açısından sorun kalmamış olacaktır.

Bu durumda (denkleştirilmiş veya istem hakkı tanınmış olsa) dahi bir vergi incelemesi sırasında yaşanabilecek sorunları yukarıda hem denkleştirme hem de istem hakkı verilmesi halini vergi hukuku açısından irdelerken izah etmiştik.

Önce vergi incelemesi yapılmış, bağlı şirketin hâkim şirkete örtülü kazanç dağıttığından bahisle cezalı vergi tarhiyatı yapılmış, ortağın yabancı (dar mükellef) bir şirket olması nedeniyle de cezalı kâr payı stopajı³⁶⁶ da tarh edilmiş olduğu bir durumda, sonrasında hâkim şirket faiziyle birlikte bağlı şirketin uğradığı zararı telafi etse, kaybı denkleştirirse dahi halen vergileme açısından bir değerlendirme yapmak gerekebilecektir.

Böyle bir durumda, bağlı şirket açısından bakıldığında, bağlı şirkete kurumlar vergisi açısından yapılan tarhiyatla ilgili yapılacak bir şey yoktur. Ancak, bağlı şirkete vergi sorumlusu sıfatıyla cezalı olarak tarh edilen kâr payı stopajının (KVK 30/3) düzeltilmesi gerekebilecektir. Yapılmış olan ceza tarhiyatının ve gecikme faizinin iadesinin mümkün olmadığı kanaatindeyiz. Çünkü inceleme dönemi itibariyle vergi ziyayı (VUK 341) kanundaki tanımı itibariyle mevcuttur.

³⁶¹ Emsal bedel TTK’nın 13. maddesinde düzenlenmiştir. Emsal bedelin tespiti yöntemlerine de hem madde metninde hem bu maddeye dayanılarak çıkarılan BKK’da, hem 1 nolu KVK GT’de hem de 1 nolu Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Genel Tebliği’nde yer verilmiştir.

³⁶² SPK hükümleri gereği SPK’nın örtülü olarak dağıttığı ileri sürülen tutarı faiziyle şirkete geri alma konusunda zorlayıcı gücü tanımlanmıştır. Uygulamada, SPK yaptığı incelemeler sırasında bu yönde emareler bulunursa, bu konuda şirket yetkilileri ile temas etmekte, şirket ortaklarının şirketten çektikleri tutarları faiziyle iadesini, aksi takdirde konuyu suç duyurusu şeklinde takibe başlayacağını ihtar etmektedir. SPK’nın izlediği yol, şirket yönetimi ve ortakları ile hukuki bir tartışma yaratmadan, konuyu kamuoyu önünde tırmandırmadan, usulet ve suhuletle çözmeye dönük, pratikten doğmuş bir müessesedir. Konuyu SPK açısından değerlendirdiğimiz bölümde ayrıca ele alacağız.

³⁶³ TTK 202/1-a hakim şirket, hakimiyetini bağlı şirketi zarara uğratacak şekilde kullanamaz.

³⁶⁴ Denkleştirmeden maksat oluşturulan kayba denk bir menfaatin sağlanmasıdır.

³⁶⁵ TTK 202/1-a.

³⁶⁶ KVK 30/3.

Daha sonra durumun ihyası halinde, bu stopaj zaman aşımına uğramamışsa³⁶⁷ düzeltme³⁶⁸ yoluyla iadesi talep edilebilecek, zaman aşımına uğramışsa iadesi mümkün olmayacaktır.

Örtülü kazancı elde eden hâkim şirket, şayet elde ettiği kazancı bağlı şirkete vergi incelemesi sonrası faiziyle iade etmişse, bizce, hâkim şirket, şayet zaman aşımı dolmamışsa ilgili dönem beyanı ile ilgili olarak düzeltme beyanı verecek ve iade talebinde bulunacaktır. Örtülü kazanç dağıtan şirketin de tabidir ki beyanlarını buna göre VUK'un 371. maddesi çerçevesinde pişmanlıkla beyanda bulunarak düzeltmesi gerekecektir.

Hâkim şirket dar mükellef bir şirket ise, düzeltme talebini mukimi bulunduğu ülke kanunlarına göre yapacaktır. Burada oluşacak çifte vergileme nedeniyle varsa Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması hükümlerinin de göz önünde bulundurulması gerekecektir.

1.12. Örtülü Kazanç Dağıtım İddiasının Şirketler Topluluğu Dışındaki Şirketler için TTK Açısından Sonuçları

“Örtülü yoldan dağıtılan kâr payı sadece işlem tarafı pay sahibi lehine sonuçlar doğurmakta iken, olağan kâr payı dağıtımında pay sahipleri arasında ayırım yapılmaksızın ortaklık sıfatına sahip tüm ortaklara dağıtımın yapılması gerekmektedir. Böylece, örtülü kâr payı dağıtımında kazancın aktarılmadığı ortaklar açısından bir hak mahrumiyeti söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla, TTK uygulamasını da yakından ilgilendiren örtülü kazanç dağıtım müessesesi şirket kaynaklarının örtülü yoldan ortaklardan bir kısmına aktarılması suretiyle ortakların haklarını da ihlal etmektedir.”³⁶⁹

Ateşagaoglu, TTK'nın 473. ve 512. maddelerinden hareketle, haksız yere ve kötü niyetle kâr payı elde edenlerin bunları geri vermekle yükümlü kılınabileceklerinin düşünülebileceğini, ancak, bir vergi hukuku müessesesi olan örtülü kazanç dağıtımından hareketle böyle bir iddiada bulunabilmenin güçlüğüne, diğer yandan, ortaklar tarafından haksız yapılan ödemelerin iadesi için dava açılabilirliğini işaret etmektedir³⁷⁰.

TTK'nın 195-209. maddelerinde düzenlenen şirketler topluluğu hükümleri arasında, hâkim şirketin, hâkimiyetini bağlı şirketi zarara uğratılacak şekilde kullanamayacağı³⁷¹, bir kayıp oluşursa bunun denkleştirilmesi veya kayba denk değerde bir istem hakkı tanınması düzenlemelerine yer verilmiş olması, TTK'ya tabi şirketlerde örtülü kazanç dağıtım yasağı ve düzenlemelerinin sadece şirketler topluluğu için mi geçerli olduğu sorusunu akla getirmektedir.

“Örtülü kazanç aktarımı işlemlerinin, kanunlarda açık bir düzenleme olsun veya olmasın yasak olduğu, yasaklayıcı bir kanun hükmüne aykırılık sebebiyle bu tür

³⁶⁷ VUK'un 126. maddesine göre, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler düzeltme zaman aşımına uğrar.

³⁶⁸ VUK'un 116-126. maddelerinde düzenlenmiştir.

³⁶⁹ Ateşagaoglu, Anonim Şirketlerde Kar Payı Dağıtım, s. 169. Özbalcı, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s. 365.

³⁷⁰ Ateşagaoglu, Anonim Şirketlerde Kar Payı Dağıtım, s. 170.

³⁷¹ TTK 202/1.a. ilk cümle.

işlemlere hukuken yerine göre kısmen veya tamamen butlan yaptırımının gündeme geleceği veya örtülü kazanç aktarımının başta temsil yetkisinin kötüye kullanılmasının özel bir görünümü niteliği taşıdığı durumlar olmak üzere belirli şartlarda iptal müeyyidesinin söz konusu olabileceği, giderek cezai sonuçlarının olması gereği açıktır. Geçersizlik müeyyidesinin, şartların oluşması durumunda bu tür işlemlere temel oluşturan genel kurul veya yönetim kurulu kenarları bakımından da gündeme gelebileceği kuşkusuzdur³⁷².”.

“Mer’i TTK’da Alman ve İsviçre³⁷³ Kanunları ve SPK’da³⁷⁴ olduğu gibi açık düzenlemelerin yokluğu, TTK’ya tabi şirketler bakımından, örtülü kazanç aktarımının yapılması işlemine hukuki ve cezai sonuçların bağlanamayacağı, daha da önemlisi grup şirketler yapısında hâkim şirket-bağlı şirket ilişkisinde örtülü kazanç nitelendirme ve uygulamasına, TTK 202 ve 206 hükümlerinden hareketle giderek farklı hukuki veya cezai müeyyide tatbiki imkânının bertaraf edildiği anlamına gelmez.”³⁷⁵.

“Örtülü kazanç dağıtım işlemlerinin, kurumlarda açık bir düzenleme olsun veya olmasın yasak olduğu, yasaklayıcı bir kanun hükmüne aykırılık sebebiyle bu tür işlemlere hukuken yerine göre kısmen veya tamamen butlan yaptırımının gündeme geleceği veya örtülü kazanç aktarımının başta temsil yetkisinin kötüye kullanılmasının özel bir görünümü niteliği taşıdığı durumlar olmak üzere belirli şartlarda iptal müeyyidesinin söz konusu olabileceği, yapanların sorumluluğuna gidileceği, giderek cezai sonuçlarının olması gereği açıktır.”³⁷⁶.

2. SERMAYE PİYASASI KANUNU’NDA DÜZENLENEN ÖRTÜLÜ KAZANÇ AKTARIMI YASAĞI KAPSAMINDA İLİŞKİLİ İŞLEMLER

“Sermaye piyasası suçları ilk olarak ABD’de görülmektedir. Nitekim ABD’de 1929 iktisadi bunalım sonrası yürürlüğe giren Securities Exchange Act of 1934 ve Securities Act of 1933 yasaları kabul edilmiştir. Bu yasalarda piyasa dolandırıcılığı ve bilgi suistimali suç olarak kabul edilmiş ancak örtülü kazanç aktarımına değinilmemiştir. Bu kanunların temel amacı yatırımcılara yanıltıcı bilgi verilmesi, dolandırıcılar ve diğer tüm hileli işlemlere mâni olmaktır. Nitekim bu yasal düzenlemeden sonra 1934 yılında Amerika’nın ilk borsası Philadelphia Borsası (PHLX) kurulmuştur.

Avrupa Konseyi bünyesinde ekonomik suçlara ilişkin incelemeler yapmak üzere 1977’de kurulan komisyon 12 Şubat 1981 tarihinde hazırladığı raporda hangi eylemlerin ekonomik suç olduğunu bir liste halinde yayınlamıştır. Bu liste arasında örtülü kazanç aktarımına ilişkin bir suç yoktur.”³⁷⁷.

Örtülü kazanç aktarımı suçunun gelişimi 1980’den sonrasını dayanmaktadır. Nitekim 1981 yılında Yürürlüğe giren 2499 sayılı SPK kapsamında ilk defa örtülü kazanç aktarımı sermaye piyasasında işlenen bir suç olarak hukuk sistemimizde yer edinmiştir³⁷⁸.

³⁷² Kaya, s. 1537.

³⁷³ Kurer Peter, Behnisch Urs, Kaya, “Örtülü Kazanç Aktarımı” naklen, s. 1542.

³⁷⁴ SPK’nın 21. maddesi.

³⁷⁵ Kaya, s. 1542.

³⁷⁶ Kaya, s. 1537.

³⁷⁷ Sadak, s. 42.

³⁷⁸ Sadak, s. 44.

2499 sayılı SPK’da 1992 yılında yapılan değişiklikler çerçevesinde, 15. maddeye iki yeni fıkra eklenmiş, 47. maddede ise, fıkra ayrımı yapılmaksızın 15. maddenin tamamına atıfla bu suç düzenlenmiştir. Dikkat çeken bir başka husus ise, suçun, yalnızca para cezası ile karşılanan fiiller arasına dahil edilmesidir.³⁷⁹

1999’da yapılan ve mevcut düzenlemenin de esasını oluşturan değişikliklerde ise, 15. maddeye yeni bir fıkra eklenmiş ve diğer fıkralara da bazı ilaveler yapılmıştır. Bu noktada, maddenin son fıkrasında belirtilen ve incelenen suçu oluşturan işlemlerin önüne “örtülü” ifadesinin konulmasına ve kârın yanı sıra mal varlığının azaltılmasının da öngörülmesine dikkat çekmek gerekir. Aynı değişiklikler kapsamında 47. maddede ise, 15. maddenin son fıkrasındaki işlemleri atıf yapılarak ve ayrıca hapis cezasını da gerektiren fiiller arasına sokularak, söz konusu suç düzenlenmiştir³⁸⁰.

30.12.2012 tarihine kadar yürürlükte bulunan 2499 sayılı SPK günümüz piyasalarına yeterince cevap veremediğinden 30.12.2012 tarihinde 6362 sayılı yeni SPK Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir³⁸¹.

SPK’daki düzenlemeleri iki gruba ayırarak incelemekte fayda bulunmaktadır.

1. Kanuni düzenlemeler
2. Genel düzenleyici işlemler

Kanuni düzenlemeler SPK’nın örtülü kazanç dağıtımı yasağını düzenleyen 21. madde, bu konudaki idari tedbirleri düzenleyen 94. madde, idari para cezalarını düzenleyen 103. madde, konuya ilişkin adli tedbirleri düzenleyen 110. madde şeklinde sayılabilir.

SPK’nın kurumsal yönetim ilkeleri başlığını taşıyan 17. maddesi ve bu maddeye dayanılarak çıkarılan Kurumsal Yönetim Tebliği’nin 9. ve 10. maddeleri konuya ilişkin genel düzenleyici işlemler şeklinde tanımlanabilir.

2.1. Kanuni Düzenlemeler

6362 sayılı SPK’nın 21. maddesi “Örtülü Kazanç Aktarımı Yasağı” başlığını taşımaktadır³⁸².

³⁷⁹ Dursun, s. 345.

³⁸⁰ Dursun, s. 346.

³⁸¹ Sadak, s. 45.

³⁸² SPK’nın 21. maddesi: “Örtülü kazanç aktarımı yasağı MADDE 21 – (1) Halka açık ortaklıklar ve kolektif yatırım kuruluşları ile bunların iştirak ve bağlı ortaklıklarının; yönetim, denetim veya sermaye bakımından doğrudan veya dolaylı olarak ilişkide bulundukları gerçek veya tüzel kişiler ile emsallerine uygunluk, piyasa teamülleri, ticari hayatın basiret ve dürüstlük ilkelerine aykırı olarak farklı fiyat, ücret, bedel veya şartlar içeren anlaşmalar veya ticari uygulamalar yapmak veya işlem hacmi üretmek gibi işlemlerde bulunmak suretiyle kârlarını veya malvarlıklarını azaltarak veya kârlarının veya malvarlıklarının artmasını engelleyerek kazanç aktarımında bulunmaları yasaktır. (2) Halka açık ortaklıklar ve kolektif yatırım kuruluşları ile bunların iştirak ve bağlı ortaklıklarının, esas sözleşmeleri veya iç tüzükleri çerçevesinde basiretli ve dürüst bir tacir olarak veya piyasa teamülleri uyarınca kârlarını ya da malvarlıklarını korumak veya artırmak için yapmaları beklenen faaliyetleri yapmamaları yoluyla ilişkili oldukları gerçek veya tüzel kişilerin kârlarının ya da malvarlıklarının artmasını sağlamaları da örtülü kazanç aktarımı sayılır. (3) Halka açık ortaklıklar ve kolektif yatırım kuruluşları, ilişkili taraf işlemlerinin emsallerine, piyasa teamüllerine, ticari hayatın basiret ve dürüstlük ilkelerine uygun şartlarda gerçekleştirilmiş olduğunu belgelemek ve bu durumu tevsik edici bilgi ve belgeleri en az sekiz yıl süre ile saklamak zorundadırlar. Birinci fıkrada belirtilen ilkelere aykırılığın tespiti için izlenmesi gereken usul ve esaslar Kurul tarafından belirlenir. (4) Kazanç aktarımının Kurulca tespiti hâlinde halka açık ortaklıklar, kolektif yatırım kuruluşları ile bunların iştirak ve bağlı ortaklıkları, Kurulca belirlenecek süre içinde kendilerine kazanç aktarımı yapılan taraflardan, aktarılan tutarın kanuni faizi ile birlikte

21. maddenin 1. fıkrasında aktif davranışlarla örtülü kazanç aktarımı düzenlenmekte, 21. maddenin 2. fıkrasında pasif kalarak örtülü kazanç aktarımına sebep olma tarif edilmekte, 3. fıkrada belgeleme, saklama yükümlülüğü düzenlenmekte ve 4. fıkrada da iade ve cezaya ilişkin hükümlere yer verilmektedir.

SPK'nın 21. maddenin 4. fıkrasında zikredilen 94. maddesi “Örtülü Kazanç Aktarımında Uygulanacak Tedbirler” başlığını taşımaktadır. 94. maddenin 1. fıkrası; *“MADDE 94 – (1) Kurul, 21 inci maddede belirtilen işlemlerde bulundukları tespit edilen halka açık ortaklıklar, kolektif yatırım kuruluşları ve bunların bağlı ortaklıkları ile iştiraklerinden denetleme sonuçlarının Kurul tarafından belirlenecek usul ve esaslar dâhilinde ortaklara duyurulmasını istemeye, Kurulca belirlenen tutarın tayin edilen süre içinde iadesi için dava açmaya yetkilidir.”* şeklindedir.

Bu maddeye göre Kurul³⁸³ yaptırdığı veya bağımsız denetçilerce yapılan denetim sonucu örtülü kazanç aktarımı yasağına aykırı durumların tespit edilmesi halinde, denetleme sonuçlarının ortaklara³⁸⁴ duyurulmasını istemeye ve belirlediği tutarın³⁸⁵ iadesi için dava açmaya yetkilidir.

SPK'nın 94. maddesinin 2. fıkrasında 92. maddenin 1.³⁸⁶ ve 3.³⁸⁷ fıkralarına atıf yapılarak, bu fıkraların bu madde bakımından da uygulanacağı belirtilmiştir.

SPK'nın 94. maddesinin 2. fıkrasında atıf yapılan 92. maddesinin 1. fıkrasının “c” bendinden de bahsetmenin önemli olduğu görüşündeyim. Çünkü bu düzenleme ile Kurula, örtülü kazanç aktarımında bulunan şirketlerin bu işlemlerde sorumluluğu bulunan yöneticilerinin imza yetkilerini kaldırma, yargılama sonuçlanana kadar görevden alma, ilk genel kurula kadar görevden alınan yönetim kurulu üyeleri yerine yenilerini atama konularında önemli yetkiler verilmiştir.

mal varlığı veya kârı azaltılan ortaklığa veya kolektif yatırım kuruluşuna iadesini talep eder. Kendilerine kazanç aktarımı yapılan taraflar Kurulca belirlenecek süre içinde aktarılan tutarı kanuni faizi ile birlikte iade etmek zorundadır. Örtülü kazanç aktarımı yasağının ihlali ile ilgili 94'üncü ve 110 uncu maddeler ile ilgili mevzuatta öngörülen hukuki, cezai ve idari yaptırımlar saklıdır.”

³⁸³ SPKur.

³⁸⁴ Ortaklardan kasıt örtülü kazanç aktarımı yasağına aykırılığın tespit edildiği halka açık ortaklık veya kolektif yatırım kuruluşu ortaklarıdır.

³⁸⁵ Kurul yaptırdığı denetim sırasında örtülü olarak aktarıldığı iddia edilen tutarı da tespit edecek ve bu tutarın iadesini talep edecektir.

³⁸⁶ SPK'nın 92. maddesinin 1. fıkrası; “MADDE 92 – (1) Bu Kanuna tabi ihraççıların, kanuna, sermaye piyasası mevzuatına, esas sözleşme ve fon iç tüzüğü hükümlerine veya işletme maksat ve mevzuuna aykırı görülen durum ve işlemleri sebebiyle sermayenin veya mal varlığının azalmasına veya kaybına yol açtığı Kurulca tespit edilmesi hâlinde, Kurul; a) 6102 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla ilgililerden aykırılıkların giderilmesi için tedbir almasını ve öngörülen işlemleri yapmasını istemeye ve gerektiğinde durumu ilgili mercilere intikal ettirmeye, b) Bu durum ve işlemlerin hukuka aykırılığının Kurulca tespiti tarihinden itibaren üç ay ve her hâlde durum ve işlemin vukuu tarihinden itibaren üç yıl içinde iptal davası ve beş yıl içinde butlan veya yokluğun tespiti davası açmaya, c) Bu durum ve işlemlerin mevcudiyetinin ilk derece mahkeme kararı ile tespit edilmesi veya bu karar beklenmeksizin Kurulun talebi üzerine mahkeme tarafından karar verilmesi hâlinde bu işlemlerde sorumluluğu bulunanların imza yetkilerini kaldırmaya, ilgililer hakkında suç duyurusunda bulunulması hâlinde, yargılama sonuçlanıncaya kadar ilgilileri görevden almaya ve yapılacak ilk genel kurul toplantısına kadar görevden alınan yönetim kurulu üyelerinin yerine yenilerini atamaya, yetkilidir.” şeklindedir.

³⁸⁷ SPK'nın 92. maddesinin 3. fıkrası; “(3) (Ek: 2/1/2017-KHK-684/6 md.; Aynen kabul: 1/2/2018-7074/6 md.) Bu madde kapsamında Kurul tarafından açılan dava ve takipler ile ihtiyati tedbir ve ihtiyati haciz taleplerinde Kurul her türlü harç ve teminattan muaftır.” şeklindedir.

SPK'nın 103. maddesinin 6. fıkrasında, SPK'nın 21. maddesinin 2. fıkrasında sayılan fiillerle örtülü kazanç aktarımına sebep olma fiilleri³⁸⁸ idari para cezası³⁸⁹ gerektiren fiiller arasında sayılmıştır.

SPK'nın 21. maddesinin 4. fıkrasında 94. madde ile birlikte zikredilen bir diğer yaptırım maddesi 110. maddedir. Kendisine örtülü kazanç aktarımı yapılan taraf Kurulca belirlenen süre içerisinde aktarılan tutarı kanuni faizi ile iade etse bile bu yaptırımlarla karşı karşıya kalabilecektir.

SPK'nın 103. maddesinin 6. fıkrasında 21. maddenin 2. fıkrasında tarif edilen fiillerle örtülü kazanç aktarımının müeyyidesi düzenlenmiş, 110. maddede de 21. maddenin 1. fıkrasında tarif edilen fiillerle örtülü kazanç aktarımının müeyyidesi düzenlenmiştir.

103. maddede idari para cezası ile sınırlı müeyyide öngörülmüştür. Dolayısıyla, SPK'nın 21. maddesinin 2. fıkrasında zikredilen fiillerle örtülü kazanç aktarımına sebebiyet vermenin bu kanuna göre müeyyidesi idari para cezası ile sınırlıdır. Bu fiiller ile örtülü kazanç aktarımına sebebiyet verme durumunda 110. madde uygulanamayacaktır. Diğer bir ifade ile SPK'nın 21. maddesinin 2. fıkrasına göre örtülü kazanç aktarımı kabahat olarak³⁹⁰ addedilmiş olmaktadır.

103. maddenin 6. fıkrasına göre, SPK'nın 21. maddesinin 2. fıkrasında tanımlanan fiillerle örtülü kazanç aktarımı yapmanın cezasının alt ve üst sınırları belirlenmiş, Kurul'a bu alt ve üst sınırlar arasında bir tutarı idari para cezası olarak belirleyebilme yetkisi verilmiştir. Ancak, Kurul'ca verilebilecek para cezası elde edilen menfaatin iki katından az olamayacaktır. Burada elde edilen menfaat olarak kastedilen, bu fiiller nedeniyle ilişkili karşı tarafa aktarılan, ilişkili karşı tarafça elde edilen menfaattir.

SPK'nın 105. maddesinin 2. fıkrasında;

“(2) Bu Kanunda tanımlanan kabahatlerden birinin idari yaptırım kararı verilinceye kadar birden çok işlenmesi hâlinde, ilgili hükme göre, ilgili gerçek veya tüzel kişiye bir idari para cezası verilir ve verilecek ceza iki kat artırılır. Ancak, bu kabahatin işlenmesi suretiyle bir menfaat temin edilmesi veya zarara sebebiyet verilmesi hâlinde verilecek idari para cezasının miktarı bu menfaat veya zararın üç katından az olamaz.”

şeklinde bir tekerrür hali düzenlemesi mevcuttur.

Buna göre SPK'nın 21. maddesinin 2. fıkrasında tanımlanan fiillerle örtülü kazanç aktarımına sebebiyet verildiğinde, aynı Kanunun 103. maddesinin 6. fıkrasına göre, karşı tarafa sağlanan menfaatin 2 katından az olmamak üzere 103/6 da belirlenen sınırlarda bir idari para cezası verilecek, ancak bu fiiller, bu konuda bir ceza verilene

³⁸⁸ SPK'nın 21. maddesinin 2. fıkrasında pasif kalarak, yapılması gerekeni yapmama sonucu kendi şirketleri yerine ilişkili kişilerin karları veya mal varlıklarının artmasının sağlanması örtülü kazanç aktarımı olarak tarif edilmiştir.

³⁸⁹ SPK'nın VI. Kısmı “İdari Para Cezası Gerektiren Fiiller ve Sermaye Piyasası Suçları” başlığını, bu kısmın 1. bölümü de “İdari Para Cezası Gerektiren Fiiller” başlığını, bu bölümün ilk maddesi olan 103. madde de “Genel Esaslar” başlığını taşımaktadır.

³⁹⁰ 5326 sayılı Kabahatler Kanunu 31.03.2005 tarih ve mükerrer 25772 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

kadar birden fazla işlenmişse verilecek ceza 2 kat artırılacaktır. Verilecek bu ceza da elde edilen menfaatin 3 katından az olamayacaktır.

Bir an için SPK 103/6'da zikredilen parasal sınırları bir kenara bırakarak örnek vermek gerekirse, SPK 21/2 kapsamında bir fiil ile ilişkili kişilere 100 TL bir menfaat sağlanmışsa bu 100 TL menfaat nedeniyle en az 200 TL idari para cezası uygulanacaktır. Bu fiillere devam edilmiş ve birden fazla kere menfaat temin edilmişse SPK 105/2 gereği verilecek ceza (103/6'ya göre verilecek cezanın iki katından) 400 TL'den az olamayacak, bu 400 TL'lik ceza miktarı da ilişkili tarafa sağlanan menfaatin 3 katından az olamayacaktır.

Genel biçimde ifade etmek gerekirse SPK 21/2'de sayılan fiillerle örtülü kazanç aktarımı yapılmışsa, 21/4'e göre bu tutarın kanuni faizi ile iadesinden başka, bu tutarın 2 katı, tekerrür halinde (2x2=) 4 katı idari para cezası verilebilecektir.

SPK'nın 110. maddesinin 1. fıkrasının "b" ve "c" bentlerinde sayılan fiillerle ilişkili şirketlere (kişilere) örtülü olarak kazanç aktarımında bulunulması halinde, güveni kötüye kullanma suçunun nitelikli hali oluşacak, bu fiillere 5237 sayılı Kanunun 155. maddesinin ikinci fıkrasına göre uygulanacak ceza üç yıldan az olamayacaktır.

SPK'nın 110. maddesinin 1. fıkrasının "b" ve "c" bentleri aşağıdaki gibidir:

"b) Yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak ilişkili bulunduğu diğer bir teşebbüs veya şahısla emsallerine göre bariz şekilde farklı fiyat, ücret ve bedel uygulamak (...) (1) örtülü işlemlerde bulunarak halka açık ortaklıkların kârını veya mal varlığını azaltmak³⁹¹

c) Halka açık ortaklıklar ve kolektif yatırım kuruluşları ile bunların iştirak ve bağlı ortaklıklarının, yönetim, denetim veya sermaye bakımından doğrudan veya dolaylı olarak ilişkide bulundukları gerçek veya tüzel kişiler ile emsallerine uygunluk, piyasa teamülleri, ticari hayatın basiret ve dürüstlük ilkelerine aykırı olarak farklı fiyat, ücret, bedel, şartlar içeren anlaşmalar veya ticari uygulamalar yapmak veya işlem hacmi üretmek gibi işlemlerde bulunarak kârlarını veya malvarlıklarını azaltmak veya kârlarının veya malvarlıklarının artmasını engellemek".

Yukarıdaki bentlerden de görüleceği üzere aynı konu ve fiiller ardı ardına iki kez farklı kelimeler, kavram ve ifadeler ilavesi ile tekrarlanmış gibidir. 110. maddenin 1/c bendi SPK'nın 21. maddesinin 1. fıkrasında tanımlanan fiilleri bire bir içermekte iken 1/b bendi eski³⁹² SPK'nın 15. maddesinin son fıkrasında sayılan fiillerin, tanımların bu kanuna taşınmasından oluşmuştur.

Bu iki fıkranın (b ve c) birlikte 110. maddede yer alması çok sayıda soru işareti ve zorluk yaratmaktadır. "b" bendindeki "gibi" ifadesi Anayasa Mahkemesi'ne götürülmüş ve Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmiştir³⁹³. Oysa aynı mahiyette "c" bendinde bulunan gibi ifadesi henüz Anayasa Mahkemesi'nde bir karara konu olmamıştır.

³⁹¹ Bu bentte yer alan "...gibi..." ibaresi, Anayasa Mahkemesi'nin 14/11/2014 tarihli ve E:2013/24, K:2013/133 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir.

³⁹² 2499 sayılı SPK 28.07.1981 tarihinde kabul edilmiş, 30.07.1981 tarih ve 17416sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

³⁹³ Anayasa Mahkemesi 14.11.2013 tarih ve E.2013/24.K.2013/133 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.

“b” bendinde emsallerine göre “bariz” bir şekilde farklı fiyat, ücret ve bedel uygulamak cezayı gerektiren fiil olarak tanımlanmışken, “c” bendinde “bariz” ifadesine yer verilmemiştir.

“b” bendinde sadece emsallere uygunluk kavramına yer verilmişken “c” bendinde emsallere uygunluk kavramı yanında, piyasa teamülleri, ticari hayatın basiret ve dürüstlük ilkeleri, ticari uygulamalar yapmak, işlem hacmi üretmek gibi ilave kavramlara da yer verilmiştir. Bu kavramların hiçbiri Kanunda tanımlandığı gibi ikincil düzenlemelerde de bu konuda bir açıklama, düzenleme yapılmamıştır.

Sonucu ağır müeyyidelerle bağlanmış bir konuda hangi fıkranın neden uygulanacağı veya uygulanmayacağı belirsizdir. Şayet eski SPK’nın 15/son fıkrası çerçevesinde, önceki Kanun döneminde işlenmiş ve davası devam eden fiillerin suç olmaktan çıkarılmasının önüne geçilmesi amaçlandı ise bu düzenlemenin bir geçici maddede yapılması daha uygun olabilirdi.

110. maddenin etkinlik pişmanlık hali 3. fıkra düzenlenmiştir.

“(3) Birinci fıkranın (b) ve (c) bentleri kapsamına giren güveni kötüye kullanma suçunu işleyen kişi, etkin pişmanlık göstererek 21 inci maddenin dördüncü fıkrasında yer alan ödemenin yanı sıra bunun iki katı parayı Hazineye; a) Henüz soruşturma başlamadan önce ödediği takdirde, hakkında cezaya hükmolunmaz, b) Soruşturma evresinde ödediği takdirde, verilecek ceza yarısı oranında indirilir, c) Kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödediği takdirde, verilecek ceza üçte biri oranında indirilir.”

Yukarıdaki düzenlemeden de görüleceği üzere, ilişkili kişiye örtülü kazanç aktarımı kendiliğinden düzeltilmeye çalışıldığında, ilişkili kişiye aktarılan tutarın kanuni faizi ile tahsil edilmesi yanında, bu tutarın 2 katı tutarında bir paranın Hazineye ödenmesi gerekiyor. Bu ödemenin ne zaman yapıldığına bağlı olarak düzenlemede tarif edilen indirimlerin uygulanabileceği ifade edilmiştir.

Hazineye yapılacak ödemenin güveni kötüye kullanma suçundan yargılanabilecek kişilerce ödenmesi gerekmektedir. Yani şirket kaynaklarından karşılanamayacaktır.

Suçlamanın tüm yönetim kurulu üyelerine yöneltildiği bir durumda suçlamadan kurtulabilmek için tüm yönetim kurulu için bu tutar bir kez mi yoksa her kişi için ayrı ayrı mı ödeneceği, aralarından biri ödediğinde ödemeyenlerin yargılanmasına devam edilip edilmeyeceği veya ödemeyenlere de indirim uygulanıp uygulanmayacağı belirsizdir.

Bu maddenin uygulanıp uygulanmadığına ilişkin bir örnek bulunamamıştır. Bu konuda daha fazla detaya girmeye çalışmak ceza hukuku alanına girmek, dolayısıyla bu çalışmanın çok fazla kapsamı dışına çıkmak anlamına geleceğinden soru sormakla yetineceğiz. Ancak, bu haliyle bu maddenin uygulanmasının (yukarıda özetlediğimiz) çok fazla teknik sorun içerdiği görüşündeyiz.

Ağır cezai müeyyideler bağlanmış bu konuda bu maddenin baştan sona tekrar ele alınmasında fayda görüyoruz.

2.2. Genel Düzenleyici İşlemler

SPK'nın "Kurumsal Yönetim İlkeleri başlıklı 17. maddesinin 3. fıkrası aşağıdaki gibidir.

"(3) Halka açık ortaklıkların, ilişkili tarafları ile gerçekleştirecekleri Kurulca belirlenecek nitelikteki işlemlere başlamadan önce, yapılacak işlemin esaslarını belirleyen bir yönetim kurulu kararı almaları zorunludur. Söz konusu yönetim kurulu kararlarının uygulanabilmesi için bağımsız yönetim kurulu üyelerinin çoğunluğunun onayı aranır. Bağımsız yönetim kurulu üyelerinin çoğunluğunun söz konusu işlemi onaylamaması hâlinde, bu durum işleme ilişkin yeterli bilgiyi içerecek şekilde kamuyu aydınlatma düzenlemeleri çerçevesinde kamuya duyurulur ve işlem genel kurul onayına sunulur. Söz konusu genel kurul toplantılarında, işlemin tarafları ve bunlarla ilişkili kişilerin oy kullanamayacakları bir oylamada karar alınır. Bu maddenin genel kurul toplantısında görüşülmesinde, toplantı nisabı aranmaz, oy hakkı bulunanların basit çoğunluğu ile karar alınır. Bu fıkra belirtilen esaslara uygun olarak alınmayan yönetim kurulu ve genel kurul kararları geçerli sayılmaz."

Örtülü kazanç aktarımı yasağını düzenleyen 21. madde hem halka açık ortaklıklar hem de kolektif yatırım kuruluşları için geçerli bir düzenleme iken, 17. madde sadece halka açık ortaklıkları kapsayan bir düzenlemedir.

Kurulca 17. maddeye dayanılarak yayınlanan Kurumsal Yönetim Tebliğinin³⁹⁴ 3. bölümü iki maddeden oluşup "ilişkili taraf işlemleri" başlığını taşımaktadır³⁹⁵.

Kurumsal Yönetim Tebliği'nin 9. maddesinde, ortaklıkların veya bağlı ortaklıklarının, ilişkili tarafla gerçekleştirecekleri varlık ve hizmet alım veya satımı işlemlerinde, işlem tutarı şirket varlıklarının, yıllık hasılatının³⁹⁶ ya da şirket değerinin %5'inden fazla olarak gerçekleşeceği öngörülüyorsa, işlem öncesinde, Kurulca belirlenen bir kuruluşa değerlendirme yaptırılması ve yapılacak işlemin esaslarını belirleyen bir yönetim kurulu kararı alınması gerekmektedir.

%10'dan fazla bir orana ulaşılabileceğinin öngörülmesi durumunda, değerlendirme yükümlülüğü dışında yönetim kurulu kararlarında bağımsız üyelerin çoğunluğunun onayı onanacaktır. Konunun görüşüleceği yönetim kurulu toplantılarında ilişkili taraf niteliğinde olan yönetim kurulu üyeleri oy kullanamazlar. Bağımsız yönetim kurulu üyelerinin çoğunluğu işlemi onaylamazsa bu durum, işleme ilişkin yeterli bilgi ile birlikte KAP'ta³⁹⁷ açıklanır ve işlem genel kurul onayına sunulur. Genel kurulda ilişkili taraflar oy kullanamaz. Bu hususlara uyulmadan alınan yönetim kurulu ve genel kurul kararları geçerli olmaz³⁹⁸.

İlişkili taraf işlemlerinin gerçekleştirilmesine karar verilmesi durumunda; işlemin taraflarının birbirleriyle olan doğrudan veya dolaylı ilişkileri, işlemlerin niteliği, değerlemede kullanılan varsayımlar ve değerlendirme raporunda ulaşılan

³⁹⁴ 03.01.2014 tarih ve 28871 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

³⁹⁵ 421. ve 422. dipnotlarda bu bölümde yer alan 9. ve 10. maddelere yer verilmiştir.

³⁹⁶ Hasılatın %5 oranındaki kısmına isabet eden tutarın, öz kaynakların binde biri oranındaki kısmına tekabül eden tutardan düşük olması halinde; hasılatı dayalı oran uygulanabilir olarak kabul edilmez. Kurumsal Yönetim İlkeleri Tebliği, 9. madde 1/c bendi.

³⁹⁷ Kamu Aydınlatma Platformu.

³⁹⁸ Kurumsal Yönetim Tebliği, 9. madde 3. fıkra.

sonuçlara uygun bir şekilde gerçekleştirilmemişse bu durumun gerekçesi Kurulun³⁹⁹ kamuoyu aydınlatma düzenlemeleri çerçevesinde KAP'ta duyurulur⁴⁰⁰.

9. madde⁴⁰¹ kapsamındaki işlemler tek tek ele alınacak ve kapsama girip girmediği konusunda tek başına değerlendirilecektir.

Kurumsal Yönetim Tebliği'nin 10. maddesinde ortaklıklar ve bağlı ortaklıklarla ilişkili taraflar arasındaki yaygın ve süreklilik arz eden işlemlere yer verilmiştir. Yaygın ve süreklilik arz eden işlemler var ise, bir oran veya tutar aranmaksızın bu işlemlerin kapsamı ve şartlarının yönetim kurulu kararına bağlanması ve önemli değişiklikler oldukça konu hakkında yeniden yönetim kurulu kararı alınması gerekmektedir⁴⁰².

Buna göre⁴⁰³, ilişkili taraflar arasında bir hesap dönemi içerisinde, alış işlemlerinde alımların satışların maliyetine oranı, satış işlemlerinde satışların hasılat tutarına oranı %10'u aşıyorsa yönetim kurulu kararına ilaveten bir rapor hazırlanır ve KAP'ta açıklanır⁴⁰⁴.

Kurumsal Yönetim Tebliği'nin 9. ve 10. maddelerine göre yapılması gereken işlemlerin (yönetim kurulu kararı, değerlendirme yaptırılması, genel kurul kararı, yönetim kurulu raporu, KAP açıklamaları) harfiyen ve layıkıyla yapılması, SPK'nın bu konularda yapacağı incelemelerde, konunun izahı ve eleştirisiz savuşturulması veya cezayı gerektiren bir suçun oluşmadığının daha rahat ortaya konulabilmesi için önemli olduğunu düşünüyoruz.

2.3. Sermaye Piyasası Kanunu'nun Örtülü Kazanç Dağıtım Hükümleri ile KVK'nın Örtülü Kazanç Dağıtım Düzenlemesinin Karşılaştırılması

2.3.1. Mükellef Grubu

SPK'nın 21. maddesinde, bu maddede düzenlenen örtülü kazanç aktarımı yasağının, "halka açık ortaklıklar"⁴⁰⁵ ve "kolektif yatırım kuruluşları"⁴⁰⁶ ile bunların "iştirak"⁴⁰⁷ ve "bağlı ortaklıkları"⁴⁰⁸ için uygulanacağı belirtilmektedir.

³⁹⁹ SPK'ur.

⁴⁰⁰ Kurumsal Yönetim Tebliği, 9. madde 6. fıkra.

⁴⁰¹ Kurumsal Yönetim Tebliği'nin 9. maddesinde ilişkili tarafla gerçekleştirilecek yaygın ve süreklilik arz etmeyecek işlemler düzenlenmiştir.

⁴⁰² Kurumsal Yönetim Tebliği, 10. madde 1. fıkra.

⁴⁰³ Kurumsal Yönetim Tebliği, 10. madde 2. fıkra.

⁴⁰⁴ Kurumsal Yönetim Tebliği, 10. madde 2. ve 3. fıkralar.

⁴⁰⁵ 6362 sayılı Kanunun 3. maddesinin 1/e bendinde; "Kitle fonlaması platformları aracılığıyla para toplayanlar hariç olmak üzere, payları halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan anonim ortaklıkları" ifade eder şeklinde düzenlenmiştir.

⁴⁰⁶ 6362 sayılı Kanunun 3. maddesinin 1/m bendinde; "Yatırım fonları ve yatırım ortaklarını" ifade eder şeklinde düzenlenmiştir.

⁴⁰⁷ TMS Kurulu, İştiraklerdeki Yatırımlara İlişkin TMS 28 hakkında tebliğ, sıra no.12, TMS 28, Md. 2'de, İştirak: Yatırımcı işletmenin, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmelerde dahil olmak üzere, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, ancak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmelerdir." şeklinde tanımlanmıştır.

⁴⁰⁸ TMS 28, 2. maddede, Bağlı Ortaklık: "İşletmenin, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, (ana ortaklık olarak bilinen) başka bir işletme tarafından kontrol edilen işletmelerdir.

KVK'nın 13. maddesinde, “transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” hükümlerinin tüm “kurumlar” için uygulanacağı ifade edilmiştir. Bu maddede geçen “kurumlar” ifadesinin ne anlama geldiğini KVK'nın vergi konusu başlıklı 1. maddesine bakarak belirlemek gerekeceği düşüncesindeyiz. Bahse konu maddede;

“Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tabidir

- a.Sermaye şirketleri,
- b.Kooperatifler,
- c.İktisadi kamu kuruluşları,
- d.Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- e.İş ortaklıkları⁴⁰⁹,

şeklinde yapılan düzenleme ile KVK'nın uygulanacağı kurumlar tanımlanmıştır.

Dolayısıyla, KVK'nın 1. maddesinde sayılan kurumların KVK'nın 13. maddesinde belirtilen kurumları tanımladığı düşüncesindeyiz.

Açıkça görüleceği üzere KVK'nın ÖKD uygulaması açısından kapsadığı kurumlar daha geniş bir kümeyi tarif etmektedir.

2.3.2. İlişkili Kişinin Kapsamı

SPK'nın 21. maddesine göre, örtülü kazanç yasağının uygulanabilmesi için, “yönetim”, “denetim” veya “sermaye” bakımından “doğrudan” veya “dolaylı” ilişki bulunması gerekmektedir.

KVK'nın 13. maddesinin 2. fıkrasında ilişkili kişi aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

“İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.”

KVK'nın yukarıda alıntılarımız düzenlemesinde de görüldüğü gibi, SPK'da tanımlanan ilişkili kişi tanımı dışında, KVK'nın 13. maddesindeki ilişkili kişi tanımında, “nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi ve kurumlar”, “ortakların eşleri”, “ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile 3. derece dahil yansoy hısımları ve

⁴⁰⁹ 5520 sayılı KVK'nın 1. maddesinde verginin konusu tanımlanmıştır.

kayın hısımları” ilişkili kişi sayılmıştır. Ayrıca, Cumhurbaşkanı’nca ilan edilen⁴¹⁰ ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerce yapılmış tüm işlemlerin de ilişkili kişilerle yapılmış sayılacağı belirtilmiştir.

Yukarıdaki ilişkili kişi farklılıkları dikkate alındığında, SPK’nın 21. maddesi kapsamındaki işlemleri SPK tarafından 21. madde kapsamında, ilişkili işlem görülmezken, KVK açısından ilişkili işlem görülebilecektir.

Maliye Bakanlığı’nca yayınlanan 1 seri nolu “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin⁴¹¹ 3. maddesi ilişkili kişi tanımına ilişkin açıklamalar ve ayrıntılı şematik örnekler içermektedir. KVK’nın 13. maddesinde düzenlenen ilişkili kişi tanımı tebliğdeki örnek ve açıklamalarla çok daha geniş bir tanıma dönüşmüştür.

Bu tanım farklılığından hareketle KVK açısından ilişkili kişi, ilişkili işlem teşhisi konulmak suretiyle cezalı işlem yapıldığı, ancak SPK tanımına girmeyen işlemler olabilecektir. Böyle bir durum karmaşık hukuki tartışmaları beraberinde getirecek bir ortama sebebiyet verebilecektir.

Bu nedenle, SPK’daki ilişkili kişi tanımı ile KVK’daki ilişkili kişi tanımını aynılaştırmakta SPK’da KVK’ya atıfta bulunarak, SPK’daki tanımı benimsemekte, KVK’daki tanımı daha objektif, basit bir tanıma dönüştürmekte fayda mülahaza ediyoruz.

2.3.3. İlişkili İşlem Nitelendirmesinde Farklılıklar

KVK’da örtülü kazanç dağıtımı “emsallere uygunluk ilkesi” kavramından hareketle tanımlanmış, kurumların, ilişkili kişilerle, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmalarının örtülü kazanç dağıtımı olacağı belirtilmiştir⁴¹². KVK’da emsallere uygunluk ilkesi de 13/3’te tanımlanmıştır. KVK 13/4’te emsal bedelin belirlenme yöntemleri tanımlanmış, KVK 13/5’te emsal bedelin Maliye Bakanlığı ile anlaşarak da belirlenebileceği hususu düzenlenmiştir. Bu maddede (KVK 13) verilen yetki çerçevesinde çıkarılan karar⁴¹³ ve tebliğ düzenlemeleri⁴¹⁴ ile de Kanunda düzenlenen emsal bedelin belirlenmesi konusuna ve anlaşma müessesesine ilişkin ayrıntılı açıklama ve düzenlemeler yapılmıştır. Diğer bir ifade ile KVK’da örtülü kazanç dağıtımı müessesesi tek bir kavram üzerinden (emsallere uygunluk ilkesi) tanımlanmış ve gerek Kanunda gerekse de ikincil düzenlemelerde bu kavramla ilgili ayrıntılı açıklama ve düzenlemeler yapılmıştır.

SPK’nın 21. maddesinde, örtülü kazanç aktarımı tanımı yapılırken, “emsallerine uygunluk” kavramı yanında, “piyasa teamülleri”, “ticari hayatın basiret ve dürüstlük ilkelerine” aykırı olarak, “ücret”, “şartlar içeren anlaşma”, “ticari uygulamalar”, “işlem hacmi üretmek”, “gibi” işlemlerde bulunmak, kârlarını veya mal varlıklarını azaltmak, kârlarının veya mal varlıklarının artmasını engellemek “basiretli ve dürüst bir tacir” olarak veya “piyasa teamülleri uyarınca” kârlarını ya da mal

⁴¹⁰ KVK’nın 13. maddesinin 2. fıkrasında Cumhurbaşkanlığı’nca verilen bu yetki henüz kullanılmamıştır (Şubat 2022).

⁴¹¹ 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

⁴¹² 5520 Sayılı KVK’nın 13. maddesinin 1. fıkrası.

⁴¹³ BKK 2007/12888, 06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

⁴¹⁴ 1 seri nolu Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

varlıklarını korumak veya artırmak için yapmaları gereken faaliyetleri “yapmamak” yoluyla örtülü kazanç aktarımı kavramlarını kullanmıştır. Ancak, 21. maddede veya SPK’nın başka bir yerinde veya ikincil düzenlemelerde bu kavramlara açıklık getirilmemiştir. SPK’nın 21. maddesinin 3. fıkrasının son cümlesinde; “Birinci fıkrada belirtilen ilkelere aykırılığın tespitinde izlenmesi gereken usul ve esaslar Kurul tarafından belirlenir.” düzenlemesine yer verilmiş olmasına rağmen bu konuda bir belirleme yapılmamıştır.

SPK’nın örtülü kazanç aktarımı yasağı başlıklı 21. maddesinde, KVK’nın 13. maddesine nazaran çok sayıda kavrama yer verilmiş, ancak KVK’nın aksine bu kavramlarla ilgili tanım ve açıklamalara yer verilmemiştir. Bu durum SPK’nın 21. maddesinden hareketle yapılacak işlemlerde sorunlu bir hukuki zemine işaret etmektedir.

2.3.4. Hazine Zararı

KVK’nın 13. maddesinin 7. fıkrasına göre, ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirilen işlemler için örtülü kazancın varlığı Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. “Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.”⁴¹⁵.

Diğer bir ifade ile ilişkili kişiler arasında yapılan ilişkili işlem yurtiçinde yapılmış, tarafların her ikisi de Türkiye’de vergi mükellefi ise ve bu işlem nedeniyle bir vergi kaybı oluşmuyorsa kurumlar vergisi açısından örtülü kazanç dağıtımı var sayılmıyor. Türkiye’de Hazineye intikal edecek vergi, işlemin yapıldığı dönemde işleme taraf diğer şirket eliyle beyan edilmiş ve ödenmişse kurumlar vergisi açısından bir işlem yapılmıyor.

Ancak, SPK açısından böyle bir düzenleme mevcut değildir. Bu nedenle de SPK’nın 21. maddesi kapsamına giren şirketlerin her ikisi de Türkiye’de bulunsa, kurumlar vergisi açısından KVK 13. madde çerçevesinde örtülü kazanç dağıtımı değerlendirmesi yapılmasa dahi, bu işlem SPK açısından örtülü kazanç aktarımı olarak değerlendirilebilecektir.

Bu farklılığın temelinin her iki Kanunun öncelikle koruduğu, menfaatin farklılığına dayandığını düşünüyoruz. SPK küçük ortağı, şirketin bilançosunu, halka açık şirketlerin mali tabloların güvenilirliğini ön plana alırken, KVK’da Hazineye intikal edecek vergilerin tam ve zamanında Hazineye intikal edip etmemesi gözetilmektedir.

2.3.5. İdare ile Anlaşma Yapılabilmesi İmkânı

KVK’nın 13. maddesinin 5. fıkrasına göre, “ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.”.

⁴¹⁵ KVK’nın 13. maddesinin 7. fıkrasında düzenlenmiştir. 06.06.2008 tarih ve 26898 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 5766 sayılı Kanunun 21. maddesi ile KVK’ya eklenmiştir.

KVK'nın 13. maddesinin 5. fıkrasına göre, bu madde çerçevesinde yapılan anlaşmanın geriye doğru, vergi zaman aşımı dönemini de kapsayacak hale getirmek imkân dahilindedir⁴¹⁶.

Mali idare ile KVK 13/5 çerçevesinde bir anlaşma yapılmış ve ilişkili işlemde kâr veya fiyat anlaşmaya uygun bir şekilde belirlenmiş ise mali idarece mükellefe örtülü kazanç dağıtımı itham ve iddiasında bulunulamamaktadır. İdarenin bu konudaki denetimi anlaşmanın geçerli olduğu dönemde fiyatın veya yöntemin anlaşma şartlarına uygun belirlenip belirlenmediği ile sınırlıdır.

SPK'da KVK'dakine benzer bir anlaşma usulü düzenlenmemiştir.

SPK'nın 21. maddesi kapsamına giren bir işlemle ilgili olarak KVK'nın 13. maddesinin 5. fıkrası çerçevesinde anlaşma için başvurulmuş ancak süreç devam ediyorsa konunun nasıl ele alınacağı belirsizdir.

Aynı şekilde, KVK 13/5 çerçevesinde bir anlaşma mevcut ise bu anlaşmanın SPK tarafından nasıl değerlendirileceği konusunda da belirsizlik mevcuttur.

KVK 13/5 çerçevesinde yapılan anlaşmalara bir diğer devletin idaresi de taraf olabilmektedir⁴¹⁷. Böyle bir durumda anlaşma iki idarenin anlaşmasına, bir diğer deyişle iki devletin resmi kurumlarının anlaşmasına dönüşmektedir. Böyle bir durumun varlığı halinde SPK'nın konuyu nasıl ele alacağı konusunda bir yol haritası, oluşturulmuş bir düzenlemesi mevcut değildir.

2.3.6. Örtülü Aktarılan Kazancın Kanuni Faizi ile İadesinin Yeterli Olmaması Meselesi

SPK'nın 21. maddesinin 4. fıkrasına göre, “Kazanç aktarımının Kurulca tespiti hâlinde halka açık ortaklıklar, kolektif yatırım kuruluşları ile bunların iştirak ve bağlı ortaklıkları, Kurulca belirlenecek süre içinde kendilerine kazanç aktarımı yapılan taraflardan, aktarılan tutarın kanuni faizi ile birlikte mal varlığı veya kârı azaltılan ortaklığa veya kolektif yatırım kuruluşuna iadesini talep eder. Kendilerine kazanç aktarımı yapılan taraflar Kurulca belirlenecek süre içinde aktarılan tutarı kanuni faizi ile birlikte iade etmek zorundadır. Örtülü kazanç aktarımı yasağının ihlali ile ilgili 94 üncü ve 110 uncu maddeler ile ilgili mevzuatta öngörülen hukuki, cezai ve idari yaptırımlar saklıdır.”.

KVK'da örtülü kazancın iadesine ilişkin bir düzenleme mevcut değildir. KVK 13. maddeye göre örtülü kazanç dağıtımı tespiti halinde gerek dağıtan gerekse dağıtılan şirket açısından bunun sonuçlarını düzenlemektedir⁴¹⁸.

İki Kanun'un aynı anda kapsamına giren kurumlar açısından bu yaklaşım farklılığı ne gibi sorunlara yol açabilir konusunu irdelemeye çalışalım.

KVK'ya göre bir inceleme yapıp, halka açık bir şirketin örtülü kazanç dağıttığı sonucuna varıldığında, cezalı vergi tarhiyatı yapılacaktır. HAAŞ'ın düşük bedelle mal veya hizmet satışı iddiası varsa, emsal bedel ile uygulanan bedel arasındaki fark üzerinden incelenen halka açık şirkete vergi ve ceza tarhiyatı yapılacak, o tutarın aynı

⁴¹⁶ KVK'nın 13. maddesinin 5. fıkrasına 6728 sayılı Kanunun 59. maddesiyle eklenen cümle ile imkan dahiline girmiştir. Böylelikle yapılan anlaşma istenirse zaman aşımı dönemindeki geçmiş dönemleri de kapsar hale getirilebilecektir.

⁴¹⁷ 1 seri nolu TFGT'nin 6. bölüm 3. paragraf.

⁴¹⁸ KVK'nın 13. maddesinin 6. fıkrasına göre örtülü olarak dağıtılan kazanç hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze dağıtılan tutar sayılır.

zamanda ilişkili kişiye aktarılan kâr sayılması nedeniyle kâr payı stopajı tarhiyatı ihtimali bulunmaktadır⁴¹⁹.

Bu şirket aynı zamanda SPK tarafından denetlendiğinde, bu kez, örtülü dağıtılan kazancın kanuni faizi ile iadesi talep edilecektir. Örtülü olarak dağıtıldığı iddia edilen kazanç kanuni faiziyle birlikte geri döndüğünde kâr payı stopajı açısından bir düzeltme ve iade yapılması ihtimali doğacaktır.

Örnekteki, örtülü kazanç aktaran HAAŞ'ın anapara yanında elde ettiği kanuni faiz geliri üzerinden de kurumlar vergisi beyanı (fatura düzenleyip KDV'de uygulaması) gerekmektedir.

Örnek olayda HAAŞ'a KVK açısından cezalı tarhiyat yapıldığından, karşı taraftan tahsil edilen anapara ile ilgili ilave bir tarhiyat gerekmeyecektir. Konu vergi idaresi tarafından inceleme ile tespit edildiğinden vergi idaresince ceza uygulanabilecek, sonradan SPK'ın talebi üzerine anapara gelse (iade edilse) dahi vergi cezası ile ilgili iade talebi yapılamayacaktır.

Cezalı kâr payı stopajı için de, karşı tarafın anaparayı kanuni faizi ile birlikte iadesi halinde, vergi (stopaj) tutarının iadesi talep edilebilse de ödenen ceza ve faizin iade talebi kabul görmeyecektir.

İlişkili şirketin (B) örtülü elde ettiği tutar + KDV'yi kanuni faizi ile birlikte HAAŞ'a (A) ödemesi SPK açısından yetecek midir? B'nin ayrıca, A'nın bu tarhiyatlar nedeniyle katlandığı ceza, gecikme faizi, (B dar mükellef kurum ise) kâr dağıtım stopajı tutarı ve bu tutarın ceza ve gecikme faizini de karşılaması beklenenecektir midir?

SPK'nın 21. maddesini bir bütün olarak dikkate aldığımızda, ilişkili işlem nedeniyle A'da oluşan tüm zararın karşılanması gerektiği sonucuna varıyoruz.

Bu ilişkili işlem sonucunda A'nın mal varlığında oluşacak her türlü azalma örtülü kazanç aktarımı yasağı kapsamındadır. Bu işlemin vergi idaresince ve/veya SPK tarafından örtülü kazanç aktarımı olarak nitelendirilmesi neticesinde, A'nın varlıklarında (anaparayı kanuni faizi ile B'den tahsil etse dahi), vergi idaresine ödeyeceği ceza, gecikme faizi, kâr dağıtım stopajı ve kâr dağıtım stopajı ceza ve gecikme faizi toplamı kadar azalma oluşacaktır.

2.3.7. Örtülü Kazanç Aktarımının Ceza Hukuku Boyutu

SPK'nın 21. maddesinde, örtülü kazanç aktarımı yasağı kapsamına giren fiiller “aktif” ve “pasif” şeklinde iki ayrı tarife tabi tutulmuştur⁴²⁰. SPK'nın 21. maddesinin 1. fıkrası aktif olarak, fıkarda tanımlanan fiilleri yapmak suretiyle örtülü kazanç aktarımını, 2. fıkrası da fıkarda tanımlanan fiilleri yapmamak suretiyle pasif olarak örtülü kazanç aktarımı yasağını düzenlemiştir.

SPK'nın 103. maddesinin 6. fıkrasında SPK'nın 21. maddesinin 2. fıkrasına aykırı durumun tespiti halinde verilecek idari para cezaları düzenlenmiştir. Diğer bir ifade ile örtülü kazanç aktarımı yasağının SPK'nın 21. maddesinin 2. fıkrasında tanımlanan pasif fiillerle ihlali halinde idari para cezası öngörülmüştür.

⁴¹⁹ Gerçek kişi veya dar mükellef kurumlara aktarılıyorsa GVK'nın 94. maddesinin 1. fıkrasının 6/b bendi ve KVK'nın 30. maddesinin 3. fıkrası gereği stopaj uygulanır, ancak, tam mükellef kuruma dağıtılan kâr payı üzerinden KVK gereği stopaj yapılmış.

⁴²⁰ SPK'nın 21. maddesinin 1. fıkrasında aktif (yapma) şekilde yapılan iş ve işlemler, 2. fıkrasında pasif (yapmama) edilgen olma şeklinde yapılan işlemler tanımlanmıştır.

SPK'nın 110. maddesinin 1/b ve 1/c fıkralarında SPK'nın 21. maddesinin 1. fıkrasında tanımlanan fiiller için, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 155. maddesinin ikinci fıkrasına göre 3 yıldan az olmamak üzere cezaya hükmolunacağı düzenlenmiştir.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 155. maddesinin ikinci fıkrasında güveni kötüye kullanma suçunun daha ağır cezayı gerektiren hali düzenlenmiş olup, bahse konu maddede verilecek ceza 1 yıldan 7 yıla kadar hapis ve 3000 güne kadar adli para cezası şeklinde tanımlanmıştır.

KVK'nın 13. maddesinde VUK'un ceza hükümleri dışında ayrı bir ceza tarifi yapılmamış, aksine KVK'nın 13. maddesinin 8. fıkrasında, transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmiş olan mükelleflere (VUK'un 359. maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyanına sebebiyet verilmesi hali hariç) vergi ziyayı cezasının %50 indirimli olarak uygulanacağı düzenlenmiştir. Diğer bir ifade ile VUK transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını "kabahat"⁴²¹ olarak görmekte ve belgelendirme yükümlülüklerine uyum halinde cezada da indirime gitmektedir.

KVK'nın 13. maddesine göre, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını iddiası ile cezalı vergi tarhiyatı yapıldığında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma, muhasebe hileleri yapma vb. VUK'un 359. maddesine giren bir fiil yoksa suç duyurusunda bulunulmaz, ceza davası açılmaz.

2.3.8. Bilgi ve Belgeleri Saklama Süreleri

SPK'nın 21. maddesinin 3. fıkrasına göre, "Halka açık ortaklıklar ve kolektif yatırım kuruluşları ilişkili taraf işlemlerinin emsallerine, piyasa teamüllerine, ticari hayatın basiret ve dürüstlük ilkelerine uygun şartlarda gerçekleştirilmiş olduğunu belgelemek ve bu durumu tevsik edici belgeleri en az 8 yıl süre ile saklamak zorundadırlar. Birinci fıkra da belirtilen ilkelere aykırılığın tespitinde izlenmesi gereken usul ve esaslar Kurul tarafından belirlenir."

KVK'da ilişkili işlemlerin emsallerine uygun olduğunu ortaya koyan belge ve kayıtların saklama süreleri konusunda özel bir düzenleme mevcut değildir. VUK'a göre genel saklama süresi ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıldır⁴²².

2.3.9. Tevsik Konusunda Farklılıklar

SPK'nın 21. maddesinin 3. fıkrasında saklama zorunluluğu yanında, "ilişkili taraf işlemlerinin emsallerine, piyasa teamüllerine, ticari hayatın basiret ve dürüstlük

⁴²¹ Kabahat'in tanımı 31.03.2005 tarih ve 25722 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Kabahatler Kanunu'nun 2. maddesinde; "Karşılığında idari yaptırım uygulanması öngörülen haksızlık." şeklinde tanımlanmıştır. Vergi hukuku açısından suç ve cezalar hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 215-227; Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 327-413; SABAN, s. 418-451; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 387-429; Mutluer/Kuzeyli Dayanç, s. 218-233; Taşkan, s. 333-371; BİLİCİ, Vergi Hukuku, Cilt 1, s. 107-126; Kırbaş, s. 165-187. Ayrıca monografik çalışma için bkz. KAŞIKÇI, Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılık Suçları; Taşdelen, Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri; Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku; Karakoç, Vergi Ceza Hukuku.

⁴²² VUK'un 253. maddesinde düzenlenmiştir.

ilkelerine uygun şartlarda gerçekleştirilmiş olduğunu belgelemek” zorunda olunduğu ifade edilmiştir.

SPK’nın “Kurumsal Yönetim ilkeleri başlıklı” 17. maddesinin 3. fıkrasında, “Halka açık ortaklıkların ilişkili tarafları ile gerçekleştirecekleri Kurulca belirlenecek nitelikteki işlemlere başlamadan önce, yapılacak işlemin esaslarını belirleyen bir yönetim kurulu kararı almaları zorunludur.” düzenlemesine yer verilmiştir.

SPK’nın 21. maddesi “kolektif yatırım kuruluşları” için de geçerlidir. Ancak SPK’nın 17. maddesinde sadece “halka açık ortaklıklar” için düzenlemelere yer verilmiştir.



SPK'nın 17. maddesine dayanılarak 03.01.2014 tarih ve 28871 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan Kurumsal Yönetim Tebliği'nin 9⁴²³. ve 10⁴²⁴. maddeleri ilişkili taraf işlemlerini düzenlemektedir.

⁴²³ MADDE 9 – (1) Ortaklıkların ve bağlı ortaklıklarının, ilişkili tarafları ile gerçekleştirecekleri ikinci ve üçüncü fıkralarda yer alan işlemlere başlamadan önce, yapılacak işlemin esaslarını belirleyen bir yönetim kurulu kararı almaları zorunludur.

(2) Ortaklıklar ve bağlı ortaklıkları ile ilişkili tarafları arasındaki,

a) Varlık ve hizmet alımı benzeri işlemler ile yükümlülük transferi işlemlerinde; işlem tutarının, kamuya açıklanan son finansal tablolara göre varlık toplamına veya kamuya açıklanan son yıllık finansal tablolara göre oluşan hasılat tutarına ya da yönetim kurulu karar tarihinden önceki altı aylık günlük düzeltilmiş ağırlıklı ortalama fiyatların aritmetik ortalaması baz alınarak hesaplanacak şirket değerine olan oranının,

b) Varlık ve hizmet satışı benzeri işlemlerde; işlem tutarının (varlığın net defter değerinin yüksek olması durumunda net defter değerinin), kamuya açıklanan son finansal tablolara göre varlık toplamına veya kamuya açıklanan son yıllık finansal tablolara göre oluşan hasılat tutarına (varlığın devri, kiraya verilmesi veya üzerinde aynı hak tesis edilmesi durumunda, son yıllık finansal tablolara göre söz konusu varlıktan elde edilen karın ortaklığın sürdürülen faaliyetler vergi öncesi karına) ya da yönetim kurulu karar tarihinden önceki altı aylık günlük düzeltilmiş ağırlıklı ortalama fiyatların aritmetik ortalaması baz alınarak hesaplanacak şirket değerine olan oranının, %5'ten fazla olarak gerçekleşeceğinin öngörülmesi durumunda; işlem öncesinde işleme ilişkin Kurulca belirlenen bir kuruluşa değerlendirme yapılması zorunludur. İşleme konu varlığın pay olması ve söz konusu payların devrinin borsada gerçekleştirilmesi durumunda; ayrıca değerlendirme raporu aranmaz. Kiralama işlemlerinde ve/veya nakit akışlarının kesin olarak ayrıştırılabildiği diğer işlemlerde işlem tutarı olarak, toplam kira gelir/giderlerinin ve/veya diğer gelir/giderlerin indirgenmiş nakit akışı yöntemine göre hesaplanan net bugünkü değeri dikkate alınır. Bu fıkrafta belirtilen esaslar çerçevesinde hesaplanan oranların negatif çıkması veya anlamlı olmayacak şekilde yüksek çıkması gibi sebeplerle uygulanabilirliğinin bulunmaması durumunda, söz konusu oran değerlendirme sırasında dikkate alınmaz ve bu durum yeterli açıklamayı içerecek şekilde KAP'ta açıklanır. 10 uncu maddede yer alan yaygın ve süreklilik arz eden işlemlere ilişkin hükümler saklıdır.

c) Hasılatın %5 oranındaki kısmına isabet eden tutarın, toplam öz kaynakların binde biri oranındaki kısmına tekabül eden tutardan düşük olması halinde; hasılatı dayalı oran uygulanabilir olarak kabul edilmez.

ç) Bankalar açısından hasılat, ana faaliyetlerinden elde edilen faiz geliridir.

(3) İkinci fıkrafta belirtilen oranlarda %10'dan fazla bir orana ulaşılacağı öngörülmesi durumunda, değerlendirme yapılması yükümlülüğüne ek olarak işleme ilişkin yönetim kurulu kararlarında bağımsız üyelerin çoğunluğunun onayı aranır. Konunun görüşüleceği yönetim kurulu toplantılarında, ilişkili taraf niteliğinde olan yönetim kurulu üyeleri oy kullanamaz. Bağımsız üyelerin çoğunluğunun söz konusu işlemi onaylamaması halinde, bu durum işleme ilişkin yeterli bilgiyi içerecek şekilde KAP'ta açıklanır ve işlem genel kurul onayına sunulur. Söz konusu genel kurul toplantılarında, işlemin tarafları ve bunlarla ilişkili kişilerin oy kullanamayacakları bir oylamada karar alınır. Bu maddede belirtilen durumlar için yapılacak genel kurul toplantılarında toplantı nisabı aranmaz. Oy hakkı bulunanların basit çoğunluğu ile karar alınır. Bu fıkrafta belirtilen esaslara uygun olarak alınmayan yönetim kurulu kararları ile genel kurul kararları geçerli sayılmaz.

(4) İşleme konu gayrimenkul ile gayrimenkulün bütünleyici parçaları, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule bağlı haklar, Kurulun gayrimenkul değerlemesine ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde değerlemeye tabi tutulur.

(5) Dördüncü fıkra dışında verilecek değerlendirme hizmetlerinde, Kurulun değerlemeye ilişkin düzenlemeleri esas alınır.

(6) İlişkili taraf işlemlerinin gerçekleştirilmesine karar verilmesi durumunda; işlemin taraflarının birbirleriyle olan doğrudan veya dolaylı ilişkileri, işlemlerin niteliği, değerlemede kullanılan varsayımlar ve değerlendirme sonuçlarını içeren değerlendirme raporunun özeti, işlemler değerlendirme

2.3.10. Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarının Etkisi

SPK'nın örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin⁴²⁵ uygulanabileceği⁴²⁶ bir şirkette, SPK'nın yaptığı inceleme veya bir vergi incelemesi sırasında örtülü kazanç dağıtımı iddiası gündeme gelir, örtülü kazanç dağıtıldığı iddia edilen ilişkili şirketin Türkiye'nin ÇVÖA akdettiği bir ülkenin mukimi olması nedeniyle, ÇVÖA'nın 25. maddesi kapsamında⁴²⁷ bir başvuru yapılırsa; bu başvuru ve/veya bu başvuru sonucunda iki devletin (T.C. ve diğer ülke) vergi idarelerinin vardığı sonuç mükellefçe

raporunda ulaşılan sonuçlara uygun bir şekilde gerçekleştirilmemişse bu durumun gerekçesi Kurulun kamuyu aydınlatma düzenlemeleri çerçevesinde KAP'ta duyurulur.

(7) Yatırım ortaklıklarının ilişkili taraflarından aldıkları portföy yönetimi, yatırım danışmanlığı ve sermaye piyasası araçlarının alım satımına aracılık hizmetleri için bu madde hükümleri uygulanmaz.

(8) Bankaların ve finansal kuruluşların olağan faaliyetlerinden kaynaklanan ilişkili taraf işlemleri için bu madde kapsamında yer alan yükümlülükleri yerine getirmesi zorunlu değildir.

(9) Kurul, gerekli gördüğü takdirde, bu Tebliğde belirtilen oranlara bağlı kalmaksızın ortaklıklar ve bağlı ortaklıkların, ilişkili tarafları veya ilişkili olmayan tarafları arasındaki işlemlerinde değerlendirme yapılmasını ve bu Tebliğde belirtilen esaslar çerçevesinde değerlendirme sonuçlarının kamuya açıklanmasını zorunlu tutabilir.

⁴²⁴ **MADDE 10** – (1) Ortaklıklar ve bağlı ortaklıkları ile ilişkili tarafları arasındaki yaygın ve süreklilik arz eden işlemlerin kapsamı ve bu işlemlere ilişkin şartlar yönetim kurulu tarafından karara bağlanır. Söz konusu işlemlerin kapsamında ve şartlarında önemli bir değişiklik olması durumunda, konu hakkında yeniden yönetim kurulu kararı alınır. 2) Ortaklıklar ve bağlı ortaklıkları ile ilişkili tarafları arasındaki yaygın ve süreklilik arz eden işlemlerin bir hesap dönemi içerisindeki tutarının, a) Alış işlemlerinde kamuya açıklanan son yıllık finansal tablolara göre oluşan satışların maliyetine olan oranının, b) Satış işlemlerinde kamuya açıklanan son yıllık finansal tablolara göre oluşan hasılat tutarına olan oranının, %10'dan fazla bir orana ulaşacağının öngörülmesi durumunda, yönetim kurulu kararına ilaveten, ortaklık yönetim kurulu tarafından işlemlerin şartlarına ve piyasa koşulları ile karşılaştırılmasına ilişkin olarak bir rapor hazırlanır ve bu raporun tamamı veya sonucu KAP'ta açıklanır. Oranların hesaplanmasında, aynı nitelikteki işlemlerin toplu değerlendirilmesi esas olup, aynı ortaklık ile yapılan ve farklı nitelikteki işlemlerin her birinin ayrı birer işlem olarak değerlendirilmesi gerekir. Bağımsız yönetim kurulu üyelerinin çoğunluğunun söz konusu işlemleri onaylamaması halinde, muhalefet gerekçesinin KAP'ta açıklanması zorunludur. (3) İkinci fıkra kapsamında hazırlanacak raporlarda asgari olarak aşağıdaki hususlara yer verilmesi zorunludur: a) İşleme taraf şirketler hakkında ticaret unvanı, şirket ile ilgili olan faaliyetleri, halka açık olup olmadığı, yıllık bazda aktif toplamı, faaliyet karı, net satışlar gibi özet finansal veriler ve benzerlerini de içerecek bilgi. b) İşleme taraf şirketlerle olan ilişkilerin niteliği, ortaklığın faaliyetlerine olan etkisi hakkında genel bilgi. c) İşlemin dayandığı sözleşmenin tarihi, konusu, ticari sır niteliğinde olmamak kaydıyla sözleşmedeki önemli unsurlar, daha önce izahname gibi dokümanlarda yer verilmiş ise buna ilişkin bilgi. ç) İşlemin piyasa koşullarına uygunluğu değerlendirilirken esas alınan kriterler. d) İşlemin piyasa koşullarına uygun olup olmadığı hakkında değerlendirme.

(4) Temettü dağıtımı, sermaye artırımı nedeniyle yeni pay alma hakkı kullanımı ve yöneticilerin mali haklarına ilişkin ödemeler ile menkul kıymet yatırım ortaklıklarının, gayrimenkul yatırım ortaklıklarının ve girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının ilişkili taraflarından aldıkları portföy yönetimi, yatırım danışmanlığı ve sermaye piyasası araçlarının alım satımına aracılık hizmetleri ile bankaların ve finansal kuruluşların olağan faaliyetlerinden kaynaklanan ilişkili taraf işlemleri için bu madde hükümleri uygulanmaz.

⁴²⁵ 6362 sayılı SPK'nın 21. maddesi.

⁴²⁶ 6362 sayılı SPK'nın 21. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenmiştir.

⁴²⁷ ÇVÖA'larda karşılıklı anlaşma usulünün düzenlendiği madde.

de kabul edilirse⁴²⁸, bu anlaşma ile kararlaştırılan hususların SPK açısından da bağlayıcı olması gerektiğini düşünmekle birlikte, bu konuda SPK tarafından yapılmış bir uygulama, düzenleme veya açıklama mevcut değildir.

Anayasamızın⁴²⁹ 90. maddesinin 5. fıkrasına göre, usulüne göre yürürlüğe konulan milletlerarası anlaşmalar kanun hükmünde olup, kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda kanun hükümlerinden önce geleceği belirtilmektedir.

Bu bölümde maddeler halinde SPK ve KVK daki örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin farklılıkları üzerinde duruyor olmakla birlikte temel ve önemli bir büyüklükte ortak alanın varlığı da tartışmadan uzak bir gerçekliktir. En azından bir farklılığın olmadığı ortak-aynı alanlarda, vergi açısından ÇVÖA çerçevesinde varılan bir “karşılıklı anlaşmanın” SPK açısından da dikkate alınması gereken hukuki bir düzenleme olduğunun kabulü gerektiğini düşünmekteyiz.

Korudukları menfaatlerin farklılığı nedeniyle, “hazine zararı”⁴³⁰ kavramı veya “örtülü kazanç dağıtımının yönü”⁴³¹ gibi nedenlerle kapsama alanının çakışmadığı durumlarda vergi açısından yapılan “karşılıklı anlaşmanın” SPK açısından uygulanmayabileceği iddia edilebilse de, kapsama alanının çakıştığı durumlarda, anlaşmanın SPK açısından da kabul görmesinin daha hukuka uygun olacağı düşüncesindeyiz.

Örtülü kazanç dağıtımı kavramı öncelikle vergi uygulamalarında ortaya çıkmış, ilk düzenlemeler vergi alanında yapılmış, uluslararası tartışmalar ve metinler de daha ziyade vergi temelli olarak şekillenmiştir. Özellikle OECD’nin bu konuda liderlik ettiği tartışmalar, bu çerçevede oluşan ÇVÖA’larda konunun ele alınış tarzı vb tüm gelişmeler öncelikle vergi temelli yürütülmüştür. Bu nedenle de SPK düzenlemeleri ile vergi düzenlemeleri arasında bir uyumlaştırma, birbirinden yararlanma, birbirini anlama, çakışma ve çatışma alanlarını belirleyerek, ne yapılacağının araştırılması konusunda çalışılması gerektiğini düşünüyorum.

2.3.11. Uzlaşma İmkânı Açısından Farklılık

Uzlaşma⁴³² bir müessese olarak VUK’un 4. kitabının 3. bölümü olarak ek maddeler şeklinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere iki türdür.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesini yürüten birimle, inceleme sürecinin bir parçası olarak yapılmaktadır⁴³³. Genel olarak ifade etmek gerekirse, vergi inceleme elemanları çalışmalarını bitirip vergi inceleme raporlarını oluşturduktan ve bu

⁴²⁸ Karşılıklı anlaşma usulünün daha iyi işletilebilmesi için 26.10.2021 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 7338 sayılı Kanun ile VUK’un Ek.13. maddesinden sonra gelmek üzere düzenlemeler yapılmıştır.

⁴²⁹ 2709 sayılı Kanunla kabul edilip 09.11.1982 tarihli 17863 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Türkiye Cumhuriyeti Anayasası.

⁴³⁰ KVK’nın 13. maddesinin 7. fıkrasına göre, Hazine zararı yoksa örtülü kazanç dağıtımı iddiasından hareketle tarhiyat yapılamaz.

⁴³¹ İştirak ve bağlı ortaklıkların yukarıya-Halka Açık A.Ş.’ye – doğru yaptıkları örtülü işlemlerin 21. madde açısından sorun yaratmadığı kabul edilmektedir.

⁴³² 213 sayılı VUK (10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır) 4. kitap 3. bölümünde düzenlenmiştir. Ayrıca yönetmeliklerle ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır.

⁴³³ VUK 4. kitap 3. bölüm ek madde 11.

raporları rapor değerlendirme komisyonunca⁴³⁴ onaylandıktan sonra, şayet inceleme sırasında talep etmişlerse tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesi yapılmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu incelemeyi yapan müfettiş dışında 3 vergi müfettişinin katılımıyla oluşur ve ilgili yönetmeliğe⁴³⁵ göre çalışmalarını sürdürür.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu, vergi inceleme elemanlarının yazdığı raporu inceler ve mükellefle bir toplantı yaparak, mükellefi de dinler. Bu toplantıda vergi müfettişlerince hesaplanan (belirlenen) tarhiyat önerisi azaltılabileceği gibi tamamen de kaldırılabilir. Komisyonun mükellefe teklif ettiği tutar mükellefçe de kabul edilirse uzlaşma sağlanmış olur⁴³⁶.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmeyen mükellefler, vergi dairesince kendilerine tebligat yapıldıktan sonra dava açma süresi içinde tarhiyat sonrası uzlaşma talep edebilirler. Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonu da yapılan tarhiyatı (anapara ve cezaları) kısmen veya tamamen kaldırabilir. Mükellefe tebliğ edilen tutar mükellefçe de kabul edilirse uzlaşma sağlanmış olur.

Uzlaşma müessesesi örtülü kazanç dağıtımını incelemelerinde de yaygın bir şekilde kullanılmakta ve bir kısmında bu yolla anlaşma sağlanabilmektedir.

Ne yazık ki elimizde spesifik olarak örtülü kazanç dağılımını incelemelerinin ne kadarının uzlaşmada anlaşarak sonuçlandırıldığına ilişkin bir veri bulunmamaktadır.

Ancak genel verilere baktığımızda vergi incelemelerinin çok büyük bir bölümünün⁴³⁷ uzlaşma aşamasında çözümlendiği, bu müessese ile çözülemeyen konuların yargıya intikal ettiği görülmektedir.

SPK'da bu tür bir müessesenin bulunmadığını görüyoruz. Bunun yerine, örtülü kazanç dağıtımını konusunda yapılan incelemeden hareketle şayet mükellef, SPK'nın belirlediği tutarı faiziyle geri alabilirse SPK kararı alıp, olayı suç şeklinde resmileştirmeden, bir uyuşmazlığa sebebiyet vermeden çözmeye dönük bir iç mekanizma geliştirdiği anlaşılmaktadır⁴³⁸.

Örtülü kazanç dağıtımını konusunun teknik boyutu ve çok fazla tartışmaya açık yanı, SPK düzenlemelerinin genelliği ve ikincil mevzuatın yokluğu dikkate alındığında, bu alanda düzenleme ihtiyacı bulunduğu açıktır. Bu haliyle ve iyi niyetle sürdürülen çabalara objektif bir hukuki zemin oluşturmak idareyi rahatlatacak ve konu bilgi, tecrübe, iyi niyet dışında genel bir uygulama zeminine kavuşturulmuş olacaktır.

⁴³⁴ VUK'un 140. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Bir kalite kontrol müessesesidir. Meslekte 10 yılını tamamlamış 3 vergi müfettişi, vergi müfettişinin yazdığı raporu kanun, karar, yönetmelik, tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluk açısından değerlendirir.

⁴³⁵ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁴³⁶ Mükellef toplantı sırasında kendisine yapılan teklifi kabul etmezse uzlaşmama tutanağı düzenlenir. Komisyonun son tebliği bu tutanağa yazılır. Rapor vergi dairesine gönderilir. Vergi dairesince tarhiyat mükellefe tebliğ edilir. Tarhiyat vergi dairesince mükellefe usulünce tebliğ edildikten sonra, dava açma süresinin sonuna kadar mükellefin yazılı olarak başvurup kendisine yapılan son teklifi kabul ettiğini bildirerek uzlaşabilme hakkı bulunmaktadır. Yönetmelik Madde 16.

⁴³⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu (VDK) Başkanlığı Yıllık Çalışma Raporları yayınlanmakta ve bu raporlarda yıllık uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma verilerine yer verilmektedir. Bu raporlara bakıldığında ilk görünüş olarak uzlaşma aşamasında çözüm oranı %80'ler civarında seyretmektedir.

⁴³⁸ Sadak, s. 193.

2.3.12. Pişmanlık Açısından Farklılık

VUK'un 371. maddesine göre, bir mükellef (bu konuda bir ihbar yapılmadan ya da inceleme başlamadan önce) kendiliğinden örtülü kazanç dağıtım mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini haber verir sonrasında da kanunda belirtilen sürede beyan ve gecikme faiziyle anaparayı (vergi tutarını) öderse cezalı işleme muhatap tutulmaz.

Bu halka açık bir şirketse (veya SPK'nın 21. maddesi kapsamına giren), vergi açısından pişmanlıkla yapılan beyan ve ödemeler SPK açısından olası sorunları da çözecek midir?

Bu soruya cevabımız belli şartların sağlanması halinde çözebilir şeklinde olabilecektir. Vergi idaresi veya sistematığı örtülü kazanç dağıtım konulu tarhiyatlarda eksik ödenen vergilerin gecikme faiziyle tahsilini yeterli görmekte, SPK'ya tabi şirkete dağıtılan kazancın faiziyle dönmesi kısmı ile ilgilenmemektedir. Fark da tam bu noktada oluşmaktadır.

SPK açısından da sorun yaşanmaması için örtülü kazanç dağıttığı ileri sürülen şirketin o tutarı ve o tutar geri gelene kadar geçecek süre için işleyecek kanuni faizi tutarını SPK'nın 21. maddesinin 4. fıkrası gereği şirkete getirmesi gerekmektedir.

Bizce, bununla da sınırlı kalınmayıp, bu işlem nedeniyle katlanılan ve vergi idaresine ödenen gecikme faizinin de örtülü kazanç dağıtırken ilişkili şirketten getirilmesi talep edilebilecektir.

SPK'nın temel yaklaşımı SPK'nın 21. maddesi kapsamına giren örtülü kazanç dağıtım yoluyla, SPK'ya tabi şirketin mal varlığının azaltılmaması, azalmışsa da tekrar eski hale getirilmesidir. Bu nedenle de vergi açısından pişmanlık çerçevesinde usulünce yapılan düzeltme yeterli olmayacaktır.

Şirketin kendiliğinden yapacağı düzeltmelere rağmen SPK halen örtülü kazanç dağıtım iddiasında bulunabilir, hatta cezai müeyyide sistemi harekete geçirebilir mi?

Bu soruya verilebilecek cevap evet geçirebilir şeklinde olacaktır. SPK'nın 110. maddesi 3. bendinde farklı bir pişmanlık düzenlemesi yapılmıştır.

Bu düzenlemeye göre örtülü kazanç dağıtım yoluyla güveni kötüye kullanma suçunu⁴³⁹ işleyen kişi, etkin pişmanlık göstererek, SPK'nın 21. maddesinin 4. fıkrasında yer alan ödemenin⁴⁴⁰ yanı sıra bunun iki katı parayı Hazineye;

- Savcılık soruşturması başlamadan öderse cezaya hükmolunmaz,
- Savcılık soruşturması evresinde öderse ceza yarısı kadar indirilir,
- Yargı aşamasında öderse ceza üçte bir oranda indirilir.

Dolayısıyla, SPK'da farklı bir "etkin pişmanlık" müessesesi düzenlenmiştir. Anapara ve kanuni faizin ödenmesi, vergi ile ilgili pişmanlık zammı vb. sorumlulukların yerine getirilmesi yetmeyecek, ayrıca Hazineye anapara ve kanuni faizin toplamının iki katının ödenmesi gerekecektir.

Bu madde bugüne kadar işletildi mi, kaç kez işletildi bilmiyoruz. Ancak, SPK'nın daha önce de belirttiğimiz üzere ön incelemeye dayanarak, konuyu Kurul kararına dönüştürmeden, mükellefin niyetinin kasten örtülü kazanç dağıtım çabasında olunup olunmadığı, inceleme sürecindeki yaklaşımları da değerlendirilerek,

⁴³⁹ SPK'nın 110. maddesinin 1. fıkrasında örtülü kazanç dağıtımını tarif eden (SPK 110/1-b, c) fiillerin güveni kötüye kullanma suçunun nitelikli halini oluşturacağı ve TCK'nın 155. maddesinin 2. fıkrasına göre hükmolunacak cezanın 3 yıldan az olamayacağı düzenlenmiştir.

⁴⁴⁰ SPK'nın 21. maddesinin 4. fıkrasında örtülü olarak ilişkili kişilere aktarılan tutarın kanuni faizi ile birlikte iadesi gereği düzenlenmiştir.

mükelleflere kanundaki mekanizmadan farklı bir kendi kendine düzeltme imkânı verilmektedir.

İdarenin mevcut bir düzenleme olmaksızın uygulayageldiği bu fiili-uygulama durumuna yasal zemin kazandırmakta fayda mülahaza ediyoruz.

Bu haliyle etkin pişmanlık hükümlerinin çok ağır olduğunu, transfer fiyatlaması gibi çok tartışmalı bir alanda idarenin ayrıntılı düzenlemeler yapmadan, beklentilerini net bir şekilde ortaya koymadan doğrudan cezai müeyyidelere konuyu ele almasının doğru olmayacağını düşünmekteyiz.

2.3.13. Af Kanunlarından Etkilenme Açısından Farklılık

Ortalaması 2,5 yıla düştüğü ifade edilen, vergi konusunda bir çok alanda kolaylık ya da vergi incelemesinden bağışıklık getiren düzenlemelerin SPK'ya tabi şirketlerde örtülü kazanç dağıtımı iddialarına etkisi olabilir mi?

Bu konuda son tip düzenleme 03.06.2021 tarihinde kabul edilen 7326 sayılı Kanundur. Bu kanunla, inceleme aşamasında olan, inceleme bitmiş ancak henüz dava açma süresi bitmemiş olan, dava aşamasında olan tarhiyatlar için ihtilafa gitmeksizin ödemeyi kabul halinde önemli indirimler getirilmiştir. Genel olarak ifade etmek gerekirse, bu kapsama giren mükellefler kendilerine vergi incelemesi ile tarh edilen verginin yarısını öderlerse, verginin diğer yarısı ve ceza alınmamakta, faiz normale göre daha düşük hesaplanmakta, peşin ödeme halinde faiz tutarında da %90 indirim öngörülmekteydi⁴⁴¹.

7326 sayılı yasadan yararlanarak vergi ihtilafını sona erdiren bir mükellef, aynı zamanda SPK'ya tabi ise ve konu aynı zamanda SPK'nın 21. maddesi kapsamında ise afların SPK açısından bir anlamı ve etkisi olmayacak, dolayısıyla, bu kabil mükellefler, bu vb. aflardan yararlanarak vergi idaresi ile ihtilaflarını çözmüş olsalar bile, bu durum, SPK açısından bir koruma sağlamayacak, durum değişmeyecektir.

Diğer bir ifade ile vergi açısından ihtilafları son bulan bu mükellefler, SPK açısından halen⁴⁴² örtülü dağıtılan tutarı kanuni faizi ile şirkete getirmek zorundadır.

Ayrıca, SPK'nın 110. maddesi gereği güveni kötüye kullanma suçlaması ile karşı karşıya kalabilirler ve bundan etkin pişmanlıkla kurtulmak istiyorlarsa anapara ve kanuni faiz tutarının iki katını Hazineye ödemeleri gerekmektedir.

7326 sayılı Kanun ve benzeri af kanunlarının bir de “matrah artırımı” adı verilen düzenlemeleri mevcuttur. Matrah artırımı yapan şirketler artırımda bulundukları vergiler itibarıyla o yıllara ilişkin incelenemez ve vergi tarhiyatı ile karşı karşıya bırakılamazlar⁴⁴³.

Kurumlar vergisinde matrah artırımı yapılan dönemle ilgili olarak örtülü kazanç dağıtımı açısından kurumlar vergisi tarhiyatı yapılamaz. Ancak vergi idaresi, örtülü kazanç dağıtımı açısından kurumlar vergisi tarhiyatı yapmasa da bu tutarın ortağa (yurtdışında ise yabancı ortağa veya ortak şahıs ortak ise şahsa) örtülü kâr dağıtımı saymakta ve stopaj tarhiyatı yapmaktadır. Bu konuda Malatya Vergi Mahkemesi

⁴⁴¹ 7326 sayılı Kanunun 3. ve 4. maddeleri.

⁴⁴² SPK'nın 21. maddesinin 4. fıkrası.

⁴⁴³ 7326 sayılı Kanunun 5. maddesi.

Kararı'nda⁴⁴⁴; "Örtülü kazanç dağıtımını incelemesi (yani kurumlar vergisi) yapılmadan kâr payı stopajı tarhiyatı yapılamayacağı için yapılan tarhiyat af kanunu düzenlemesine aykırıdır." şeklinde karar vermiştir.

Kurumlar vergisi matrah artırımından yararlanarak vergi incelemesi bağıışıklığı almak SPK açısından bir sonuç yaratmayacaktır.

Matrah artırımından yararlanan yıllar içinde SPK'nın 21. maddesi çerçevesinde örtülü kazanç dağıtımını yapıp yapılmadığı yönüyle inceleme yapılabilecektir.

2.3.14. Diğer Farklılıklar

Bu bölümde ayrı başlıklar ve kısa açıklamalarla SPK ve KVK'da düzenlenen örtülü kazanç dağıtımını müesseselerinin gerek mevzuat gerekse uygulamada oluşan diğer farklılıklarını sıralama gayretinde bulunduk.

a) Uygulamacının kendisini rahat hissedebilmesi için ne yapılması gerektiği konusunda değerlendirme (Güvenli Liman)

KVK'da gerek kanun maddesinin, özellikle emsal bedelin tespitine ilişkin, yöntemler içermesi, ikincil mevzuat, ön fiyat anlaşması mekanizması, ÇVÖA'ları ve bu çerçevede oluşan literatür, OECD bünyesinde oluşan çalışmalar ve literatür, muktezalar, çok sayıda vergi incelemesi, yargı kararları, mali idare bünyesinde oluşturulmuş uzmanlık grupları mükelleflere daha geniş bir kendini uyarlama imkânı ve yol göstericilik sunmaktadır.

Tabi ki vergi uygulamalarına ilişkin de çok sayıda eleştiri yapılmakta, eksikliğe işaret edilmektedir. Örneğin, mükelleflerin durumlarını kontrol edebilecekleri bir Türkiye içi emsal seti bulunmamakta, yabancı veri tabanlarının emsallerinin kullanılması ise incelemelerde eleştiri konusu yapılmaktadır.

SPK açısından bakıldığında ise kanun dışında yol gösterici ikincil kaynakların olmaması başlı başına en önemli husustur.

b) İnceleme sayısı açısından farklılık

KVK çerçevesinde her yıl çok sayıda vergi incelemesi yapılmaktadır.

SPK çerçevesinde yapılan inceleme sayısı sınırlıdır. Bu nedenle de SPK'da bu konuda tecrübe birikimi daha yavaş seyretmekte, mükellefler de idarenin bu konudaki yaklaşım ve taleplerini pratikte gözlemleyebilme imkânı bulamamaktadır.

c) Yargı kararı sayısı açısından farklılık

KVK incelemelerinin çokluğu nedeniyle bu alanda yargı kararları da çoktur.

SPK çerçevesinde yapılan incelemeler nedeniyle yargıya giden olay sayısı da çok azdır.

d) SPK'nın mevcut düzenlemesi yargıya gidişi zorlaştırmaktadır.

Örtülü kazanç dağıtımını konusu çok tartışmalı bir o kadar da yol göstericiliğin az olduğu bir alandır. Bu nedenle konuların bir kısmının yargıda çözülmesi konunun açıklığa kavuşturulmasına yardımcı olabilmektedir. Ancak SPK'da etkinlik pişmanlık

⁴⁴⁴ Malatya Vergi Mahkemesi'nin E: 2020/701, K: 2021/132 sayı ve 12.03.2021 tarihli karar (Karar yayınlanmamıştır).

dahi çok külfetli bir imkândır. Konuyu yargıda tartışmaya kalktığınızda mali tartışma yanında güveni kötüye kullanma suçlaması ile konu ceza uygulamasına da sirayet etmektedir.

İlişkili işlemlerin hacim ve sayıları Dünya genelinde çok büyüktür. Bu işlemler olağandır. Diğer bir deyişle Dünya ticaretinin önemli bir bölümü ilişkili şirketler arasında cereyan etmektedir. Özellikle farklı ülke mukimleri arasında da cereyan eden bu işlemler nedeniyle doğal olarak ülkeler de tartışmaya dahil olmakta ve uluslararası platformlarda bu konuda ortak anlayış ve uygulama birliği oluşturma çabalarına girilmektedir. Başta ÇVÖA'lar olmak üzere bu konuda çok taraflı anlaşmalar yapılmakta, OECD bünyesinde oluşturulan çalışma gruplarınca yön gösterici rehberler oluşturulmaya gayret edilmektedir.

Birden fazla ülkede faaliyet gösteren şirketler de ülkelerde sorun yaşamamak için hem ülkelerde oluşan mevzuat ve uygulamaları hem de uluslararası oluşmuş mevzuat ve rehberleri esas alarak işlem tesisine gayret etmektedirler.

Çoğu zaman ülkeleri memnun edecek fiyat ve kârlılığın tespiti güç olduğundan, üzerine düşeni mevcut düzenlemeler çerçevesinde yapan mükelleflere bu alanda ceza ya hiç verilmemekte ya da Türkiye'de vergi uygulamalarında olduğu gibi yarı oranında (azaltılarak) uygulanmaktadır.

SPK açısından da bu zor ve tüm ülkelerin içinde olduğu tartışmalı alanda, konunun bu boyutunu da dikkate alarak bir yaklaşım geliştirmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

3. SİGORTACILIK KANUNU'NDA DÜZENLENEN İLİŞKİLİ İŞLEMLER

Sigortacılık Kanunu'nun⁴⁴⁵ 19. maddesi, "Aktif azaltıcı işlem yasağı" başlığını taşımakta olup, kanunda sayılan bir kısım ilişkili kişi ile işlem yasakları ya da sınırlamaları düzenlenmiştir⁴⁴⁶.

⁴⁴⁵ 5684 Sayılı Sigortacılık Kanunu, 03.06.2007 tarihinde kabul edilmiş, 14.06.2007 tarih ve 26552 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁴⁴⁶ Özel hukuk açısından söz konusu düzenleme Sigorta Şirketlerinin çalışma sürecinde denetimi bahsi kapsamında ele alınmaktadır. Bu konuda bkz. Kender, s. 58-64; Bozer, s. 20-22; Çeker, s. 24-28. Ayrıca Kanun'un amacı ve kapsamı ile ilgili değerlendirmeler açısından bkz. Can, Türk Özel Sigorta Hukuku, s. 361-362.

3.1. İlişkili Kişiler

Sigorta⁴⁴⁷ ve reasürans⁴⁴⁸ şirketlerinin ortakları, yönetim kurulu üyeleri, denetçileri ve çalışanları için şirket kaynaklarının doğrudan⁴⁴⁹ ya da dolaylı kullanımında birtakım yasaklar getirilmiştir⁴⁵⁰.

3.2. İzin Verilen Ödemeler

Sigorta Kanunu'nun 19. maddesinde sayılan ilişkili kişilere şirket ana sözleşmesi, genel kurul veya yönetim kurulu kararı ile saptanan hükümler dahilinde personel ödemeleri, yardım veya verilen avanslar sınırlamalardan hariç tutulmuştur.

3.3. Yasaklanan İlişkili İşlemler

19. maddede sayılan ilişkili kişiler, yukarıda zikrettiğimiz konular hariç, sigorta şirketi kaynaklarını dolaylı ya da dolaysız kullanamaz, iyi niyet kurallarına aykırı olarak aktifin değerini düşüren işlemlerde bulunamaz, hiçbir surette örtülü kazanç aktarımı yapamazlar. Sigorta şirketleri ile reasürans şirketleri personeli, ortakları, iştirakleri veya diğer kişi ve kurumlar lehine mal varlığını teminat olarak gösteremez, kefil olamaz ve kredi sağlayamazlar.

Bu maddede kullanılan aktifin değerini düşüren işlemler, şirket kaynaklarının kullanımı, örtülü kazanç aktarımı kavramlarının tanımları kanunda yapılmamıştır.

İlgili yönetmeliğin⁴⁵¹ 3. ve 14. maddesi bu konuda ilave açıklamalar içermektedir.

3.4. Yönetmelikte⁴⁵² Getirilmiş Topluluk, Finansal Holding ve Sigorta Grubu Tanımları

Yönetmeliğin 3. maddesinin 1. fıkrasının 'g' bendinde topluluk tanımı yapılmıştır: "Hukuksal yönden birbirinden bağımsız olmakla birlikte; sermaye, yönetim ve denetim açısından birbiriyle ilişkili, faaliyet konuları yönünden aynı sektöre bağlı olsun veya olmasın, organizasyon ve finansman konularının bir ana ortaklık çatısı altında tek merkezden koordine edildiği ana ve bağlı ortaklıklar bütünü." ifade eder.

Yönetmeliğin 3. maddesinin 1. fıkrasının "ğ" bendinde "Finansal Holding" tanımı yapılmıştır: "İçlerinden en az bir tanesi bir sigorta veya emeklilik şirketi olmak

⁴⁴⁷ Sigortacılık Kanunu'nun 2. maddesinin 1. fıkrasının (p) bendinde tanımlanmıştır. İlgili kanunda geçen sigorta şirketi, Türkiye'de kurulmuş sigorta şirketi ile yurtdışında kurulmuş sigorta şirketinin Türkiye'deki teşkilatını ifade etmektedir. Sigorta, bir prim karşılığında, ileride doğabilecek zararın bu işle uğraşan bir kuruluşça karşılanması için yapılan sözleşme (Google sözlük).

⁴⁴⁸ Sigortacılık Kanunu'nun 2. maddesinin 1. fıkrasının (l) bendinde tanımlanmıştır. İlgili kanunda geçen reasürans şirketi, Türkiye'de kurulmuş reasürans şirketleri ile yurtdışında kurulmuş reasürans şirketlerinin Türkiye'deki teşkilatını ifade etmektedir. Reasürans, bir sigorta şirketinin sigorta ettiği miktarın bir bölümünü, ileride doğabilecek bir zarara karşı, başka bir sigorta ortaklığına yeniden sigorta ettirme işi olarak tanımlanmaktadır (Oxford Language & Google).

⁴⁴⁹ Sigorta şirketinin bağımsız denetimini yapan denetçiler kastedilmektedir.

⁴⁵⁰ Sigorta Kanunu'nun 19. Maddesi.

⁴⁵¹ Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin Mali Bünyelerine İlişkin Yönetmelik, 07.08.2007 tarih ve 26606 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁴⁵² Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin Mali Bünyelerine İlişkin Yönetmelik.

şartıyla bağlı ortaklıklarının tümü veya çoğunluğu finansal kuruluş olan şirket.” ifade eder.

Yönetmeliğin 3. maddesinin 1. fıkrasının “h” bendinde “Sigorta Grubu” tanımı yapılmıştır: “Sigorta, reasürans veya emeklilik şirketlerinden müteşekkil ve bu şirketler arasında bağlı ortaklık ilişkisi olan grubu,” ifade eder.

3.5. İlişkili İşlem Yasakları

Yönetmeliğin 14. maddesinin başlığı “Aktif azaltıcı işlem yasağı” başlığını taşımaktadır. Sigorta ve reasürans şirketlerinin iştirakleri, kendilerine iştirak eden sigorta veya reasürans şirketinin hisse senetlerini satın alamaz, rehin olarak kabul edemez, bu hisselerin karşılığında ilgili (kendisine ortak olan) sigorta veya reasürans şirketine borç ya da kredi veremez⁴⁵³.

Sigorta ve reasürans şirketleri de kendi ortaklarının hisse senetleri konusunda aynı kısıtlamalara tabidir⁴⁵⁴.

Şayet sigorta veya reasürans şirketinin hisseleri borsada işlem görüyorsa, hisseleri borsada işlem gören sigorta veya reasürans şirketinin %10’u geçmeyen hissedarı ile yapılacak işlemlerde yukarıda bahsi geçen sınırlamalar uygulanmayacaktır⁴⁵⁵.

Aynı şekilde, sigorta veya reasürans şirketinin iştiraki olan şirketin hisseleri borsada işlem görüyor ve sigorta veya reasürans şirketinin bu iştirakindeki hissesi de %10’u geçmiyorsa, yukarıda bahsi geçen sınırlamalar uygulanmayacak, kendilerine iştirak eden sigorta veya reasürans şirketinin hisselerini satın alabilecek, rehin olarak kabul edebilecek, bu hisseler karşılığında borç ya da kredi verebilecektir⁴⁵⁶.

Yönetmeliğin 14. maddesinin 7. fıkrasında sigorta şirketleri veya reasürans şirketlerine birçok ilişkili işlem yasakları getirilmiştir⁴⁵⁷.

⁴⁵³ agy., 14. madde 1. fıkra.

⁴⁵⁴ agy., 14. madde 1. fıkra.

⁴⁵⁵ agy., 14. madde 1. fıkra.

⁴⁵⁶ agy., 14. madde 1. fıkra.

⁴⁵⁷ Yönetmeliğin 14. maddesi: “Aktif Azaltıcı İşlem Yasağı Madde 14; (1) Şirketlerin iştirakleri, sermayelerine iştirak eden şirketlerin hisse senetlerini; şirketler de ortaklarının hisse senetlerini, satın alamaz, rehin olarak kabul edemez ve bu hisselerin karşılığında borç ya da kredi veremez. Hisse senetleri borsada işlem gören sigorta ve reasürans şirketlerinin hisselerinin en çok %10’una sahip ortakları ile sigorta ve reasürans şirketlerinin hisse senetleri borsada işlem gören en çok %10 oranında iştirak ettiği şirketler için bu hüküm uygulanmaz. Bu maddenin uygulanmasında aynı topluluk içerisinde bulunan şirketlere ait hisseler bir şirkete ait kabul edilir.

(2) Şirketler ile aynı topluluk içerisinde bulunan diğer şirketler arasında şirket öz sermayesinin %20’sini aşan sigortacılık faaliyetleri dışındaki borç ve alacak ilişkileri ile varlık edinimleri ya da satışları Müsteşarlığın iznine tabidir. Müsteşarlık başvurunun yapıldığı tarihi takip eden 7 iş günü içerisinde bir yanıt vermezse izin verilmiş telakki edilir.

(3) Şirketler tahvil, bono ve benzeri sermaye piyasası araçlarını ihraçlarını müteakiben Müsteşarlığa bildirimde bulunurlar.

(4) Şirketlerin ortakları, yönetim kurulu üyeleri, denetçileri ve çalışanları, şirket ana sözleşmesi veya genel kurul ya da yönetim kurulu kararı ile saptanan hükümler dâhilinde personele yapılan ödemeler, yardım veya verilen avanslar hariç, şirket kaynaklarını dolaylı ya da dolaysız kullanamaz, iyiniyet kurallarına aykırı olarak varlıkların değerini düşüren işlemlerde bulunamaz ve hiçbir surette örtülü kazanç aktarımı yapamaz.

4. BANKACILIK KANUNU'NDA DÜZENLENEN İLİŞKİLİ İŞLEMLER

Bankacılık Kanunu'nun⁴⁵⁸ 3. maddesinde tanımlara yer verilmiş, 50. maddesinde bir kısım işlem sınırlamaları, 56. maddede de bir kısım ilişkili kurumlarla ilgili ortaklık paylarına ilişkin getirilen sınırlamalara yer verilmiştir⁴⁵⁹.

4.1. Tanımlar

Kanun'un 3. maddesinde yer verilen konuyla ilgili bazı tanımlar aşağıdaki gibidir:

Finansal holding şirketi: “İçlerinden en az bir tanesi bir kredi kuruluşu olmak şartıyla bağlı ortaklıklarının tümü veya çoğunluğu kredi kuruluşu veya finansal kuruluş olan şirketi ifade eder.

Kontrol: “Bir tüzel kişinin; sermayesinin, asgari yüzde ellibirine sahip olma şartı aranmaksızın, çoğunluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olunması veya bu çoğunluğa sahip olunmamakla birlikte imtiyazlı hisselerin elde bulundurulması veya diğer hissedarlarla yapılan anlaşmalara istinaden oy hakkının çoğunluğu üzerinde tasarrufta bulunulması suretiyle veya herhangi bir suretle yönetim kurulu üyelerinin kanuna esas çoğunluğunu atayabilme ya da görevden alma gücünün elde bulundurulmasını”,

Ana ortaklık: “Kontrolündeki ortaklıklar ile Kurul tarafından belirlenen usul ve esaslarla tanımlanan ortaklıkların finansal tablolarını kendi nezdinde konsolide eden banka veya finansal holding şirketini”,

Bağlı ortaklık: “Ana ortaklığın kontrolü altında faaliyet gösteren ortaklıklar”,

Hâkim ortak: “Bir ortaklığı doğrudan veya dolaylı olarak, tek başına veya birlikte kontrol eden gerçek veya tüzel kişiyi”,

Yöneticiler: “Bankanın yönetim kurulu, denetim komitesi ve kredi komitesi başkan ve üyeleri ile genel müdür, genel müdür yardımcıları ve imza yetkisine sahip mensuplarından; bölge müdürleri, şube müdürleri ve genel müdürlük merkez teşkilatında yer alan bölüm, kısım, grup ve bunlara eşdeğer isimler altında faaliyet gösteren birimlerin yöneticilerini”, ifade eder⁴⁶⁰.

(5) Şirketler kendi borçları veya sigorta işlemlerinden doğanlar hariç olmak üzere; personeli, ortakları, iştirakleri veya diğer kişi ve kurumlar lehine mal varlığını teminat olarak gösteremez, kefil olamaz ve kredi sağlayamaz.

6) (Ek:RG-28/2/2015-29281) Şirketler, topluluk içindeki aracılara sigortacılık prensiplerine aykırı olarak diğer aracılara göre daha yüksek oranda komisyon, ek komisyon ve benzeri ödeme yapamaz, doğrudan veya dolaylı olarak kazanç aktaramaz.

(7) (Ek:RG-28/2/2015-29281) Şirketler, topluluk içindeki diğer ortaklıklara ilişkin sigortaları sigortacılık prensiplerine aykırı olarak piyasa rayicinden daha düşük primle yapamaz.

⁴⁵⁸ 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, 19.10.2005 tarihinde kabul edilmiş, 01.11.2005 tarih ve 25983 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

⁴⁵⁹ Kanun maddesinin yasalaşma sürecindeki tartışmalar açısından ayrıntılı açıklamalar için bkz. ÖZER, s. 17-35.

⁴⁶⁰ Bu konuda açıklamalar için bkz. BATTAL, s. 47-70; ALICI, s. 75-81.

4.2. Yasak İşlemler ve Yasaklı İşlem Kapsamındaki Kişiler

Bankacılık Kanunu'nun 50. maddesinin 1. fıkrasında, bazı ilişkili kişilere nakdi, gayri nakdi kredi⁴⁶¹ verilmesi, bunlardan tahvil⁴⁶² ya da benzeri menkul kıymetlerinin satın alınması yasaklanmıştır⁴⁶³.

Yasaklı-ilişkili kişiler aynı fıkra da tek tek sayılmıştır. Bunlar bankanın;

- Yönetim kurulu üyeleri,
- Genel müdürü,
- Genel müdür yardımcıları,
- Kredi açmaya yetkili mensupları,
- Bu sayılanların eş ve velayet altındaki çocukları,
- Bu sayılanların tek başlarına veya birlikte sermayesinin %25 veya fazlasına sahip oldukları ortaklıklar olarak belirlenmiştir⁴⁶⁴.

4.3. Nitelikli Paya Sahip Ortaklarla Yapılan İşlemler

Yönetim kurullarında bizzat veya temsilci bulundurmak suretiyle yer alan nitelikli ortaklıklar için yukarıda⁴⁶⁵ bahsi geçen yasaklar uygulanmaz⁴⁶⁶.

4.4. Bankanın Ortaklıklar ile Yapılan İşlemler

Bir bankanın ortaklıklarının yönetim ve denetim kurullarında bulunan kimselerin aynı zamanda ilgili bankanın mensubu olması, bu ortaklıkların ilgili banka ile işlem yapmasına engel değildir⁴⁶⁷. Diğer bir ifade ile yukarıda⁴⁶⁸ bahsi geçen yasaklar ortaklıklar için de geçerli olmayacaktır.

4.5. Piyasa Koşullarında (Emsale Uygun) İşlem Zorunluluğu

Bankanın dahil olduğu risk grubunda⁴⁶⁹ bulunan gerçek ve tüzel kişilere kredi kararı alınırken, yönetim kurulu kararında, 2/3 çoğunlukla karar alınması

⁴⁶¹ Gayri nakdi kredi çeşitleri Teminat mektubu, akreditif, leasing garantisi, prefinansman garantisi gibi herhangi bir ödemede bulunulmadan kullandırılan kredidir.

⁴⁶² Devletin ya da ticari bir kuruluşun ödünç para sağlamak amacıyla çıkardığı, yıllık belli bir faiz getiren ve alınıp satılabilen değerli kağıt.

⁴⁶³ Bu konuda ayrıntılı açıklama için bkz. TEKİNALP, s. 230-232; ALICI, s. 845- 847; KARACAN, s. 148.

⁴⁶⁴ Bankalar Kanunu'nun 50. maddesinin 5. fıkrasında bu maddede (50. maddenin 1. fıkrasında) getirilen yasağın istisnası, istisnanın sınırları düzenlenmiştir. Yönetim kurulu üyelerine, banka çalışanlarına, bunların eş ve velayet altındaki çocuklarına, aylık net ücretlerinin beş katını aşmamak üzere kredi, üç katını aşmamak üzere çek karnesi veya kredi kartı verilmesi ve yine kanunda ifade edilen bazı durumlar ve sınırlılıkta kullandırılacak krediler bu yasağın istisnasını oluşturmaktadır.

⁴⁶⁵ Bankacılık Kanunu 50. maddenin 1. fıkrası.

⁴⁶⁶ Bankacılık Kanunu 50. maddenin 2. fıkrası.

⁴⁶⁷ Bankacılık Kanunu 50. maddenin 3. fıkrası.

⁴⁶⁸ Bankacılık Kanunu 50. maddenin 1. fıkrası.

⁴⁶⁹ Risk grubu tanımı Bankacılık Kanunu'nun 49. maddesinde yapılmıştır. 49. maddenin ikinci fıkrasına göre; "Bir banka ile bankanın nitelikli pay sahipleri, banka yönetim kurulu üyeleri, genel müdürü, genel müdür yardımcıları ile başka ünvanlarla istihdam edilseler dahi yetki ve görevleri itibariyle bunlara denk

veya daha üst konumlarda görev yapan yöneticileri ile bunların eş ve çocukları, birlikte veya tek başına, doğrudan ya da dolaylı olarak kontrol ettikleri ya da sınırsız sorumlulukta katıldıkları veya yönetim kurulu üyesi ya da genel müdürü oldukları ortaklıklar, bankanın dahil olduğu risk grubunu oluşturur."

gerekmektedir. Aynı zamanda verilen kredinin koşullarının diğer kişi ve gruplara kullandırılanlardan⁴⁷⁰ ve piyasa koşullarından⁴⁷¹ farklılık arz etmemesi şarttır⁴⁷².

5. 24 NO'LU TÜRK MUHASEBE STANDARTINDA İLİŞKİLİ İŞLEMİ

24 No'lu Türk Muhasebe Standardı'nın amacı⁴⁷³; işletmenin ilişkili taraflarla yürütülen ilişkili işlemlerinin mevcudiyetine ve finansal sonuçlarını etkileme olasılığına dikkat çekmek ve gerekli açıklamaların finansal tablolarda yer almasını sağlamaktır⁴⁷⁴. Çünkü, bu durumun bilinmesi finansal tablo kullanıcılarının işletmenin karşılaştığı riskler ve fırsatlar ile işletmenin faaliyetleri hakkında yapacakları değerlendirmeleri etkileyebilirler⁴⁷⁵.

İlişkili tarafla yapılan işlem, raporlayan işletme ile ilişkili bir taraf arasında kaynakların, hizmetlerin ya da yükümlülüklerin, bir bedel karşılığı olup olmadığına bakılmaksızın transferi olarak tanımlanmıştır⁴⁷⁶. Standart, her olası ilişkili taraf ilişkisi değerlendirilirken ilişkinin özünün dikkate alınması, sadece yasal şekle bakmakla yetinilmemesi gerektiğine de işaret etmektedir⁴⁷⁷.

Standardın 21. maddesinde, ilişkili taraf ile yapılmış olmaları durumunda açıklanması gereken işlemlere ilişkin örneklere yer verilmiştir:

“21. İlişkili taraf ile yapılmış olmaları durumunda açıklanması gereken işlemlere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:

- (a) Mal alım veya satımı (mamul ya da yarı mamul),
- (b) Maddi duran varlık ve diğer varlıkların alım veya satımı,
- (c) Hizmet sunumu veya alımı,
- (d) Kiralamalar,
- (e) Araştırma ve geliştirme transferleri,
- (f) Lisans anlaşmaları kapsamında yapılan transferler,
- (g) Finansman anlaşmaları kapsamında yapılan transferler (nakdi ya da gayri nakdi krediler ve öz kaynak katkıları dâhil olmak üzere),
- (h) Teminat veya kefalet karşılıkları,

⁴⁷⁰ Bankanın 3. kişi konumunda (ilişkili olmayan) müşterilerine kullandırdığı, iç emsal mahiyetinde olan kredilerdeki koşullar.

⁴⁷¹ Piyasa koşullarından kasıt dış emsallerdir diye düşünüyoruz. Aynı büyüklük ve koşullarda krediler diğer bankalarca 3. kişilere hangi şartlarla kullandırılıyorsa, ilişkili kişilere kullandırılan kredilerin koşulları da öyle olmalıdır.

⁴⁷² Bankacılık Kanunu 50. maddenin 4. fıkrası.

⁴⁷³ 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Söz konusu standart, Uluslararası Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralel olarak güncellenmektedir. 2008-2014 arasında yayınlanan ek tebliğlerle güncellemeler yapılmıştır.

⁴⁷⁴ agstn. 1. madde.

⁴⁷⁵ agstn. 8. madde.

⁴⁷⁶ agstn. 9. madde.

⁴⁷⁷ agstn. 10. madde

(i) Belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeler (muhassebeleştirilmiş ve muhassebeleştirilmemiş) dahil olmak üzere, gelecekte belirli bir olayın meydana gelmesi ya da gelmemesi durumunda bir şeyin yapılmasına ilişkin taahhütler ve

(j) İşletme adına veya işletme tarafından söz konusu ilişkili taraf adına borçların ödenmesi.”.

BEŞİNCİ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ İLİŞKİLİ İŞLEM MESELELERİ VE ÖNERİLERİMİZ

1. GİRİŞ

Gözlemlerimize göre, kurumlar vergisinde sürdürülen vergi incelemelerinde doğal olarak, varsa ilişkili işlem konuları mutlaka irdelenmektedir. Yeni KVK ile yürürlüğe giren Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı⁴⁷⁸ düzenlemesi döneminde, bu düzenlemenin 5. fıkrası ile ilk defa uygulanmaya başlayan, ilişkili işlemlerde fiyat veya yöntemin mali idare ile anlaşarak⁴⁷⁹ belirlenmesi yöntemi ile (Peşin Fiyatlandırma Anlaşması) 31.12.2021 tarihine kadar, 15 senelik uygulama döneminde 17 tane anlaşma yapılabilmıştır⁴⁸⁰. Bu 17 anlaşmanın 2 tanesi iki taraflı⁴⁸¹, kalan 15 tanesi tek taraflı⁴⁸² anlaşmalardır. İlişkili işlemler nedeniyle oluşabilecek ihtilafların bir başka çözüm yolu Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarında düzenlenmiş bulunan Karşılıklı Anlaşma Usulüdür⁴⁸³. Bu yolla çözüme kavuşturulmuş kamuya yansımış bir olay tarafımızdan bilinmemektedir.

2021 yılı “Ekonomi Reformları Eylem Planı”nda her iki konuda da süreçleri hızlandırma niyeti kamuya açıklanmıştı⁴⁸⁴.

Bu konuda bir başka gelişme Vergi Denetim Kurulu yapılanmasında olmuştur. Vergi Denetim Kurulu Transfer Fiyatlandırması incelemeleri için İstanbul, Ankara ve

⁴⁷⁸ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı KVK’nın 13. maddesi

⁴⁷⁹ Literatürde “ön fiyat anlaşması” adı verilmektedir. 2007/12888 sayılı BKK’nın 4. bölümünde “Peşin Fiyatlandırma Anlaşması” kavramı kullanılarak düzenlenmiştir. OECD düzenlemelerinde de İngilizce tabirle “Advance Pricing Agreement” olarak adlandırılmaktadır.

⁴⁸⁰ Yeni Yıla Başlarken Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Son Gelişmeler, Vergi/Transfer Fiyatlandırması, 2022/1, PwC, www.pwc.com.tr, 12.01.2022.

⁴⁸¹ İki taraflı anlaşmalarda ilişki şirketin karşı ülke vergi idaresi de anlaşmaya taraf olmakta, süreç iki vergi idaresi arasında yapılan görüşmelerle sürdürülmekte ve sonuçlandırılmaktadır. Türkiye’nin onaylanan iki adet iki taraflı anlaşmasının diğer iki muhatabı Belçika ve ABD vergi idareleridir.

⁴⁸² Peşin fiyatlandırma anlaşması için başvuran mükellefle Türkiye Vergi İdaresi arasında (GİB) yapılan anlaşma tek taraflı anlaşma olarak adlandırılmaktadır.

⁴⁸³ ÇVÖA’ların 25. maddelerinde düzenlenmiştir. Mükellefler anlaşmaya taraf olan devletin anlaşma hükümlerine aykırı olarak bie çifte vergileme uygulaması ile karşılaştıklarında bu hükmün devreye sokulması için başvurabilmektedir. Bu başvuru yapıldığında çifte vergileme yaptığı iddia edilen tarafla diğer ülke vergi idaresi konuyu müzakere etmekte ve bir çözüme kavuşturmaya çalışmaktadır.

⁴⁸⁴ 1.3.g ve 1.3.h sıralı eylemler, 12.03.2021, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, www.hmb.gov.tr, 12.01.2022.

İzmir’de bir uzmanlık grubu oluşturmuşken, yeni örgütlenme yapısında ve gruplamadan vazgeçmiş; daha önce transfer fiyatlandırması incelemeleri çoğunlukla bu gruplar tarafından yapılırken, yeni örgütlenme yapısında, transfer fiyatlandırması konusu tüm müfettişler tarafından incelenebilir hale gelmiştir.

Bugüne kadar yapılan transfer fiyatlandırması vergi incelemelerinde gözlemlediğimiz yaklaşım türlerini başlıklar halinde aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

1. Mükellefin transfer fiyatlandırması raporlarını⁴⁸⁵ ve bu raporların dayanağı olan ve bir metodoloji⁴⁸⁶ çerçevesinde yapılan emsal bedel çalışmalarını hiç dikkate almayan incelemeler.

2. Emsal bedel çalışmalarını; Türkiye ile iktisadi yapıları benzemeyen ülkelerin verilerinin dikkate alınmış olması, Türkiye dışındaki ülkelerin verilerinin kullanılamayacağı, emsal seti içerisinde Türkiye’den hiç emsal bulunmaması, emsal alınan şirketlerin incelenen şirketin sektörü veya iş kolu ile uyuşmadığı, emsal seti içinden elenen şirketlerin hatalı elendiği, uygulanan fiyat veya kârlılığın şirketin iç emsalleri ile uyuşmadığı, uygulanan fiyat veya kârlılığın şirketin emsal bedel çalışmasında bulunan sonuçlarla uyuşmadığı, şirketin uyguladığı fiyatların inceleme elemanınca tespit edilen (gizli) emsallerle uyumlu olmadığı, cari yıl (incelenen yılın) verisinin kullanılmış olması gerektiği, verilerin çok eski olduğu, uygulanan fiyatın medyana (bazen aritmetik ortalamaya) göre düşük veya fazla olduğu, gerekçeleri ile reddedilmiş ve vergi inceleme yetkisi ile Türkiye’den toplanan, mükellefle detayı paylaşılmayan verilere dayanılarak tarhiyat yoluna gidilmiştir.

3. Bazı incelemelerde mükellefin uyguladığı emsal bedel çalışması kabul edilmiş, yöntem reddedilmiştir.

4. Bazı incelemelerde yöntem, emsal bedel çalışması kabul edilmiş, ancak topluca değil, tek tek, işlem bazında, fiyat ve kârlılık değerlendirmesi yapılması gerektiği gerekçesiyle tarhiyat yapılmıştır.

5. Şirketin kendini konumlandığı mükellef tipi (sınırlı riskli dağıtıcı, anlaşmalı üretici vb) yanlış bulunarak tarhiyat yapılmıştır.

6. Şirketin risk, fonksiyon ve varlıklarından hareketle yaptığı değerlendirme yanlış bulunarak tarhiyat yapılmıştır.

Burada sorun yeknesak, harmonize, standart yaklaşım eksikliğidir.

Mükellefler açısından konuya baktığımızda; Türkiye’de mukim SPK’ya tabi şirketler veya TTK’nın “topluluk şirketi” sınıfına giren büyük şirketler ilişkili işlem konusu ve olası sorunlar konusunda duyarlı iken, ölçek küçüldükçe bilinç ve

⁴⁸⁵ 1 seri no’lu TFGT’de Transfer Fiyatlandırması raporu konusunda ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. Rapor hazırlamakla yükümlü tutulan mükellefler bu raporları hazırlamak ve vergi idaresinin talebi halinde vergi idaresine sunmak zorundadır. Rapor ve benzeri yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükelleflere KVK 13/8’de %50 vergi zıyaı cezası indirimi getirilmiştir.

⁴⁸⁶ Emsal bedel çalışmaları bir metodoloji çerçevesinde yapılmaktadır. Bunun için öncelikle açık verilerden, çoğunlukla uluslararası veri tabanlarından, ilgili şirketle mümkün olduğunca aynı iş kolundaki şirketlerin, araştırılan işlemle ve kullanılacak yöntemle ilgili verileri toplanmakta, karşılaştırılabilecek olan şirket verileri ayrıştırılıp diğer şirketler ve verileri elenmekte, kalan verilerden hareketle yapılan hesaplamalarla emsal bedel aralığına erişilmeye çalışılmaktadır.

duyarlılığın azaldığı müşahade edilmektedir. Yabancı ortaklı şirketler ise daha çok bağlı oldukları gruplar bünyesinde, bu işle görevli personelin hazırladıkları merkezi çalışmaları esas alarak talep halinde, tercüme edip uyarladıkları raporları vergi idaresine sunma eğilimindedirler. Türkiye’de Türkiye faaliyetlerinden hareketle rapor hazırlayan veya bu konuda uzman kuruluşlardan destek alan kuruluşların en büyük sorunu ise Türkiye’de emsal bedel çalışmaları için veriye erişememeleri ve emsal bedel çalışmaları konusunda vergi idaresinin yönlendirici bir düzenleme yapmamış olmasıdır.

Konuya yatırım ortamının iyileştirilmesi perspektifinden yaklaştığımızda; ilişkili işlemler uluslararası arenada çok büyük boyutlara erişmiş, iktisadi hayatın normal ve yaygın bir aktivitesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülkeler bu konuda bir yandan yatırımcılar için istikrarlı, güvenilir ve bilinebilir düzenleme ve uygulama arayışı; diğer yandan da kendi topraklarında yürütülen iktisadi faaliyetlerden vergi alabilme çabası içindedirler. İlişkili işlemlerin vergilendirilmesi alanında, ülkeler arasında çekişmeleri azaltabilmek için çok sayıda çalışma yapılmış, yapılmaktadır. Yatırım ortamı açısından önemli olan nokta her ülkede karşılaşılabilen türden vergi tartışmaları dışında, sıra dışı, çok farklı yaklaşımlarla yatırımcıların ürkütülmemesidir.

Bu bölümde ilişkili işlemler ile ilgili, gruplamaya da çalışarak spesifik bir kısım tespitlerimizi ve çözüm önerilerimizi paylaşacağız.

2. GELİR DÜZENLEMELERİ MESELELERİ

2.1. Emsal Kira Bedelinin Uygulanması Kapsamının İç Genelge ile Genişletilmesinin Yasallık İlkesi Karşısındaki Durumu

Bir vergi güvenlik müessesesi olan emsal kira bedelinin kanunda sayılan bir takım ilişkili kişilere uygulanmayacağına belirtildiğine değinmiş, bir iç genelge ile (1999/1 sayılı GVK İç Genelgesi) sözleşme, dekont, havale makbuzu vb. belgelerle gerçek kira bedelinin tevsik edilip aksi yönde bir tespitin de olmadığı hallerde emsal kira bedeli müessesesinin uygulanamayacağı konusunda mali idarenin düzenleme yaptığından bahsetmiştik.

Mali idarenin yaklaşımını mantıklı bulmakla birlikte, Kanun’un lafzına baktığımızda bu iç genelgenin, GVK’nın 73. maddesinin 1. cümlesindeki, “Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz.” şeklindeki düzenleme karşısında yasanın lafza uygunluğu konusunda tereddüt etmekteyiz. Bu konuda yargıya intikal eden konularda yargı olaya gayrimenkul sermaye iradında vergileyebilme için tahsil esasının geçerli olduğu, dolayısıyla, tahsil edilmeyen bir tutar üzerinden vergi alınamayacağı gerekçesi ile yapılan tarhiyatlara bozmuştur⁴⁸⁷.

Mevcut düzenlemenin lafzını dikkate aldığımızda, bu konuda iç genelgedeki gibi bir uygulama hedefleniyorsa, mevcut düzenlemenin bu amaca hizmet etmekten uzak olduğunu belirtmek isteriz.

⁴⁸⁷ Danıştay 4. Dairesi’nin 18.12.2006 tarih ve E.2006/2799 sayılı Kararı. Aynı dairenin, 12.11.2009 tarih ve E.2007/5706 ve K.2009/5619 sayılı Kararı. Aynı dairenin, 22.11.1999 tarih ve E.1999/221 ve K.1999/4189 sayılı Kararı. KARA, Emsal Kira Bedeli Esasına Farklı Bir Bakış, 23.11.2016, www.vergialgi.net (12.01.2022).

2.2. Kâr Dağıtımı Sonrası Nakdi Sermaye Artışı İşleminin Öz Sermaye Kaleminin Sermayeye Eklenmesi Olarak Değerlendirilmesinin Yasanın Lafzı ile Uyumı

Nakdi sermaye artışı indiriminde ilişkililik başlığı altında 2017 tarihli Maliye Bakanlığı özelgesinden bahsedilmiş ve Bakanlığın, önce kâr dağıtım yapılıp, daha sonra nakdi sermaye artışı yapılması işlemini bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesi suretiyle sermaye artışı işlemi olarak değerlendirdiğini, bu nedenle de bu işlemin nakdi sermaye artışı indiriminden yararlanamayacağı görüşünde olduğunu belirtmiştik.

Mevcut yasal düzenleme dikkate alındığında, şirketin kâr dağıtımı yapmasının konuyla ilgili, istisnayı zedeleyecek bir yanının bulunmadığı; sermaye artışının da nakdi sermaye artışı olduğu konusunda bir tartışmanın da olmadığı bir durumda; nakdi sermaye artışının öz sermaye kaleminin sermayeye ilavesi olarak niteleyebilmek mümkün değildir.

Mali idare bu yoruma yasanın konuluş amacından hareketle varmış görünmektedir. Nakit sermaye artışı ile şirketlerin mali yapılarının yeni dış kaynakla güçlendirilmesinin hedeflendiği, oysa burada, şirketin nakdi varlığının önce kâr dağıtımı şeklinde dışarıya çıkarıldığı, daha sonra da bu kez sermaye artışı şeklinde, tekrar şirkete koyduğu, bu durumun yapıyı güçlendirmek, taze, dış kaynak getirmek anlamına gelmediği, bu nedenle de bu istisnadan yararlanılamayacağı yaklaşımı vardır. Bu nedenle sadece bu durumda değil ortağa borcun ödenip sermayeye ilavesinde ya da ortağın alacağının doğrudan sermayeye ilavesinde de aynı yaklaşımla izin verilmemektedir. Ancak, bu yaklaşımın mevcut yasa düzenlemesi dikkate alındığında bir zemini yoktur.

Bu nedenle de, mali idarenin bu görüşünün, yorum sınırlarının ötesine geçtiği, mevcut yasal düzenlemenin lafzına aykırı olduğu düşüncesindeyiz.

2.3. Düşük Vergili Ülkelerle Yürütülen İşlemlerde Gerçek Faydalanıcı Bildirimi

KVK'nın 13. maddesinin 2. fıkrasında (Cumhurbaşkanı tarafından ilan edilecek düşük vergili ve bilgi paylaşım gücü yaratan ülke veya bölgelerdeki alıcı veya satıcıların ilişkili kişi sayılması ve bunlara yapılacak ödemelerden stopaj yapılması hususunda) düzenlenen, ancak bugüne kadar Cumhurbaşkanlığınca bir liste açıklanmak suretiyle uygulamaya geçilmeyen bu müessese, en azından bildirim verme zorunluluğu getirilmek şeklinde yeniden düzenlenmelidir.

Cumhurbaşkanlığı kararı şeklinde stopaj zorunluluğu getirecek bir liste yerine ilk etapta Hazine ve Maliye Bakanlığı'na belirlenecek bir kriterden (Örn: %10'un altında kurumlar vergisi uygulayan ülke veya bölgeler vb.) hareketle, Türkiye'deki mükelleflerle yapılan belirli bir büyüklüğün üzerindeki tüm işlemlerde alıcı veya satıcı ile ilgili gerçek faydalanıcı bilgisi bildirim verme zorunluluğu uygulamasına gidilmesi düşünülmelidir.

Bildirimde, bu bölgelere mal veya hizmet satan veya alan şirketlerin mümkünse gerçek kişi ortaklara varılınca kadar ortaklık bilgisi talebinde bulunulmalıdır. Böylelikle, bu bölgelerdeki şirketlerle Türkiye'deki şirketin bir ilişkisinin bulunup bulunmadığının takibi mümkün olabilecektir. Aynı zamanda, bu bölgedeki şirketle bir

ilişki bulunmasa bile işlemin ve sonuçlarının bir bütünlük içerisinde daha doğru değerlendirilebilmesi için tam resmi görebilmek faydalı olacaktır.



2.4. Transfer Fiyatlandırması Tarhiyatının Hazine Zararını Aşması Meselesi

KVK'nın 13. maddesinin 7. fıkrasında düzenlenen Hazine zararı düzenlemesinin, bir sınır olarak tarif edildiği düşüncesindeyiz. Örtülü olarak dağıtılan bir kazancın varlığından söz edebilmek için, verginin işlemin diğer tarafında eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir. Bunun anlamı, işlemin karşı tarafındaki mükellefte 1 TL tutarında dahi eksik veya geç beyan varsa emsale uymadığı iddia edilen işlemlerin toplamı tutar üzerinden, yani işlemin diğer tarafında verginin tam ve zamanında ödendiği tutarlarla ilgili olarak da kurumlar vergisi ve KDV hesaplanması olamaz. Kanundaki ifadeye göre, "işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü hazine zararının doğması şartına bağlıdır." Diğer bir ifade ile, hazine zararı doğduğunda örtülü kazanç dağıtımı oluşmaktadır. Dolayısıyla ilişkili kişiler arasındaki fiyat veya bedelinin ne kadarlık kısmının örtülü kazanç olduğu değerlendirmesi yapılırken, kanunda zikredilen bu tanım-şarta-bakılması gerekecektir. Hal böyle olunca, hazine zararı aşılmadıkça, aşmayan kısım için örtülü kazanç dağıtımı iddiasında bulunulmayacak; aşıldığında da aşan kısım için, yani hazine zararı kadar örtülü kazanç dağıtımı iddiasında bulunulabilecektir. Çünkü kanun bu düzenlemesi ile (KVK 30/7), yurt içindeki ilişkili işlemlerde örtülü kazanç dağıtımı tanımını farklılaştırmış, hazine zararı doğması şartına bağlamıştır.

Hazine zararı müessesesi yeniden ele alınmalı, en azından bir genel tebliğ düzenlemesi ile hatalı olduğunu düşündüğümüz yaklaşımların önüne geçilmelidir.

2.5. Transfer Fiyatlandırması Tarhiyatlarında Mevcut Stopaj Uygulamasında Yanlışlık

1 seri no'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğinin⁴⁸⁸ 9.3 bölümünde verilen örnek matematik olarak ve ilgili düzenlemeler dikkate alındığında bizce hatalıdır.

Bahse konu bölümde verilen örnekte, A kurumu ortağı B'ye emsali 120.000 TL olan bir malı 70.000 TL'ye satmak suretiyle örtülü kazanç dağıtmışsa yapılacak işlemleri açıklamaktadır⁴⁸⁹.

50.000 TL (A kurumunun dönem kazancına eklenir)

10.000 TL (KV) (%20) tarh edilecektir.

Ayrıca, şayet ortak dar mükellef kurum veya gerçek kişi ise 50.000 TL ortağa net ödenen kâr payı sayılacak ve kâr payı stopajı bu tutar brütleştirilmek suretiyle hesaplanacaktır.

50.000 TL Net kâr payı ödemesi sayılan tutar

⁴⁸⁸ 18 Kasım 2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁴⁸⁹ 1 seri nolu TFYÖKDHT, 9.3. bölüm.

58.824 TL Brüt tutar (=50.000x100)/15⁴⁹⁰

8.824 TL Kâr payı tevkifatı

Oysa, şirket örtülü kazancı dağıtımına sebep olmasa veya yıl sonunda kendiliğinden B'ye 50.000 TL tutarında düzeltme faturası tanzim etse ödenecek stopaj tutarı daha farklı olacaktır.

50.000 TL Düzeltilen tutar

10.000 TL Kurumlar Vergisi

40.000 TL Dağıtılabilecek tutar⁴⁹¹

40.000 TL Dağıtılabilecek tutar

6.000 TL Kâr payı tevkifatı

34.000 TL B'ye dağıtılan net tutar

Bu iki hesabı karşılaştırdığımızda;

	Örnekteki	Normal Düzeltilme	Fark
Stopaj Matrahı	58.824 TL	40.000 TL	18.824 TL
Stopaj	8.824 TL	6.000 TL	2.824 TL

Oysa mantıken her iki sonucun aynı çıkması gerekmektedir. Görüleceği üzere stopaj matrah ve tutarları her iki durumda farklılık göstermektedir.

Mali idarenin uygulamaya yön veren tebliğ örneğinin hatalı olduğunu düşünüyoruz.

Örnekte yapılan re'sen tarhiyattır. Diğer bir deyişle dönem kapanmış, A ve B arasında faturalaşma olmuş, beyanlar verilmiş, daha sonra yapılan vergi incelemesi sırasında A'nın B'ye uyguladığı fiyatın 50.000 TL daha ucuz olduğu sonucuna varılmıştır.

⁴⁹⁰ KVK 15/2 veya GVK 94/6-b ye göre ödeme ÇVÖA mukimi olan bir kuruma yapılıyorsa ÇVÖA hükümlerinin dikkate alınması gerekecektir.

⁴⁹¹ Bir an için TTK'nın yedek akçe vb. zorunlulukları ihmal edelim.

Yapılan tarhiyat bu fotoğraf üzerine bina edilmektedir. Dolayısıyla A'dan B'ye ödenen 50.000 TL net kâr payı ödemesi varmış gibi 50.000 TL'nin net kâr payı ödemesi sayılıp brütleştirilerek stopaj hesaplanması doğru değildir.

Konuya tam mükellef kurum olduğunu varsaydığımız B açısından baktığımızda;

70.000 TL B'nin A'dan satın alma fiyatı

120.000 TL B bu fiyata satmış olsun

50.000 TL Bu işten B'nin kârı

10.000 TL (%20-KV)

40.000 TL Net kâr

6.000 TL %15⁴⁹² kâr payı stopajı

Bu şekilde, B'nin hesaplarına baktığımızda örtülü olarak aktarılan tutarın B'de KV ve kâr payı stopajı hesabının, bizim A için yapılacak re'sen tarhiyat tutarı için olması gerektiğini iddia ettiğimiz tutarla örtüştüğünü görmekteyiz.

Bir de konuya sonradan, yapılan vergi incelemesi çerçevesinde düzeltme hükümlerini dikkate alarak bakacak olursak;

A tarafından 10.000 TL KV tarhiyatı ödendiğinde (tam mükellef olduğunu varsaydığımız) B tarafından düzeltme yapılacak⁴⁹³ ve B tarafından kurum kazancı olarak beyan edilip ödenen 10.000 TL kurumlar vergisi B'ye iade edilecektir.

B şayet dar mükellef bir kurum ya da kişi ise yurtdışında, mukimi olduğu ülkede ödediği vergiyi ÇVÖA hükümlerini de ileri sürerek talep edebilecek ancak bu talep ilgili ülke mevzuatına göre sonuçlandırılacaktır.

3. VERGİ DENETİMİ MESELELERİ

3.1. Transfer Fiyatlandırması Tarhiyatlarında VUK 3/B Açısından İlave Uygunluk Testi İhtiyacı

Bazı durumlarda, KVK 13'ün lafzına bakıldığında bu madde çerçevesinde eleştiri yapılabilecek durumlar olsa bile, bazı ilave açıklamalar dikkate alındığında, ortaya konulan bu hususlarda değerlendirme yapılmadan bir tarhiyat yapılmasının haksızlık olabileceği sonucuna varılabilmektedir.

Çok soyut kalan ifademizi birkaç örnekle somutlaştırmaya çalışalım. AC ve BC şirketlerinin ikisinde de küçük ortak olan C bu iki şirketin ilişkili kişisidir. C ilişkili kişisi nedeniyle doğal olarak AC ve BC'nin mal/hizmet alım satımları ilişkili işlem olarak değerlendirilecektir. Ancak, sadece bu ilişkililik ve ilişkili işlem sayılma nedeniyle, birbiriyle C dışında hiçbir ilişkisi olmayan A'nın, yapılan inceleme sonucunda B'ye örtülü kazanç dağıtıyor sayılması sonucu doğuyorsa; bu konunun iktisadi, ticari, teknik icaplar, normal ve mutad olup olmayacağı yönleriyle de gözden geçirilmesi, müessesenin amacı dikkate alındığında, bu amaca daha fazla hizmet etmesini sağlayabilecektir. Normal şartlarda, aralarında başka hiçbir ticari ilişkinin

⁴⁹² Ortak gerçek kişi veya dar mükellef kurum ise dar mükellef kurumlarda stopaj ÇVÖA hükümleri dikkate alınarak belirlenecektir.

⁴⁹³ B açısından bu gelir KVK 5/1-a gereği iştirak kazancı sayılıp vergiden istisnadır.

olmadığı bir durumda A'nın B'ye, C'nin her iki şirkette de ortak olması sebebiyle örtülü kazanç dağıtımında bulunması iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun görünmemektedir.

Bu tür durumlar için bir başka örnek üretim şirketinin (X), ilişkili satış şirketine (Y) satış yaptığı, Y'nin ürünleri 3. kişilere satıp işini kârlı yürüttüğü, ancak, X'in çeşitli nedenlerle zararda olduğu durumlarda, halen zarardaki X'in kârlı Y'ye örtülü kazanç dağıttığı gibi bir sonuç çıkıyorsa bu durumun da VUK 3/B çerçevesinde ilave test ve çalışmalarla irdelenmesi gerekmektedir.

TFGT'nin 3.1.2. bölümünde, ilgili bulunan kişi, ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan kişi olarak açıklanmış, 3.1.3. bölümünde de, sürekli olarak aynı gerçek kişiden sağlanan girdilerin kullanılması, alış veya satışların büyük bir kısmının aynı kişilerden yapılması, ilişkililik olarak nitelendirilmiştir. Uygulamada da, bir şirketin 1 yılı aşkın bir süredir aynı yerden önemli ölçüde mal tedariki ilişkili işlem olarak değerlendirilerek, piyasadan bulunan emsallerden hareketle örtülü kazanç aktarımı tarhiyatları yapılmıştır. İşte tam bu noktada ilişki var kabul edilse bile, bu ilişkinin kanununun bertaraf etmeye çalıştığı türden bir ilişki olup olmadığı, ilişkinin işlemi etkileyip etkilemediğinin iktisadi, ticari, teknik icaplar çerçevesinde, normal ve mutad bir durum olup olmadığının da değerlendirilmesi gereği bulunmaktadır.

Bu örneklerin tamamı VUK 3/B testleri yapılmaması nedeniyle tarhiyatla sonuçlanmış örneklerdir. Aksi takdirde, çok sayıda, gereksiz ihtilaflara yol açabilecek tarhiyatlara sebep olunacaktır.

3.2. İlişkili İşlem İddiası Yerine Sahte Belge İddiasında Bulunulması

Yukarıda paylaştığımız örnek olayı kısaca hatırlatmak gerekirse; Türkiye'de faaliyet gösteren, yurtdışındaki bir şirketin şubesi, merkezinin müşterilerine ihracat teslimi yapıyor, doğal olarak da faturalarını, kendisine teslim talimatı veren müşterisine (merkezine) kesiyordu. İncelemede faturanın merkeze kesilemeyeceği, ihracat teslimi yapılan şirketler adına düzenlenmesi gerektiği, bu nedenle de faturanın sahte olduğu, bu işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'lerin de iade alınamayacağı iddia edilmiştir. Normalde ilişkili işlem olarak değerlendirilip, bu yönüyle (örtülü kazanç dağıtımı açısından) eleştiri getirilebilecek bir konuda sahte belge iddiasıyla tarhiyat yapıldı. Bu olay dışında, Türkiye içinde bir holdingin, grup şirketlerinden birine düzenlediği grup içi hizmet faturaları için de verilen hizmet gerçekçi görünmüyor iddiası ile sahte belge teşhisinin yapıldığını da müşahade ettik.

Normal şartlarda emsale uygun fiyat ve/veya kârlılık çerçevesinde bir değerlendirme veya iddiada bulunulması gerekirken, hatta transfer fiyatlandırması konusunda belgelendirme yükümlülükleri de tam ve zamanında yerine getirilmişse⁴⁹⁴ %50 indirimli ceza uygulanması gerekirken, emsale uygun olmadığı iddia edilen, yukarıda paylaştığımız örneklerde hizmet faturasının sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğundan bahisle VUK'un 359. maddesinin uygulanması, transfer fiyatlandırması ile ilgili genel yaklaşımlar dikkate alındığında çok ağır bir uygulama (iddia) olduğu kanaatindeyiz.

⁴⁹⁴ KVK'nın 13. maddesinin 8. fıkrasında düzenlenmiştir.

Tabi ki VUK'un 359. maddesi kapsamında da değerlendirilebilecek durumlar olabilir. Bu konuda rapor değerlendirme komisyonlarında farklı bir mekanizma düşünülebilir. Olayda, en azından mükellefler tarafından, konunun VUK 359 değil KVK 13 kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ifade ediliyorsa, konuyu bir üst kurula da taşıyarak, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonunda da konunun gözden geçirilmesini sağlayacak bir mekanizma oluşturulmasında fayda bulunmaktadır.

Konu özellikle yatırım ortamının iyileştirilmesi perspektifinden oldukça önem arz etmektedir.

3.3. Matrah Artırımında Bulunan Şirketlerde Yapılacak Transfer Fiyatlandırması Konulu İncelemede Kâr Payı Stopajı Uygulaması

Af yasalarının artık standart hale gelmiş matrah artırım maddelerinden yararlanan mükellefler, o yıl ve o vergi tümü itibarıyla incelenemez ve tarhiyata muhatap kılınamazlar. Bu ifade diğer af yasaları ile bu konuda aynı düzenlemeleri içeren 7326 sayılı yasanın 5. maddesinde de aynı şekilde yer almıştır. Ancak uygulamada mali idare, incelemeleri normal bir inceleme gibi sonuna kadar sürdürmekte, sadece sonunda matrah artırım var ise kurumlar vergisi tarhiyatı yapmayıp, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı sonucuna vardığı tutarlar için kâr payı stopajı tarhiyatı yapmaktadır.

Gelir İdaresi ve Vergi Denetim Kurulu (VDK) genel bir yaklaşım olarak, incelemenin kurumlar vergisi değil, kâr payı stopajı incelemesi, mükellefinin de kâr payını elde eden taraf olduğu, kendisine vergi tarhiyatı yapılan tarafın vergi sorumlusu sıfatıyla tarhiyata muhatap kılındığı yaklaşımı içindedirler.

Konuyla ilgili erişebildiğimiz tek yargı kararı 12.03.2021 tarih, E.2020/701, K.2021/132 sayılı Malatya Vergi Mahkemesi kararıdır⁴⁹⁵. Malatya Vergi Mahkemesi, incelemenin, tarhiyata muhatap kurumun defter ve belgeleri kurumlar vergisi

⁴⁹⁵ Karar yayınlanmamıştır. Bahse konu kararın gerekçesi: “davacı şirket tarafından 2014 takvim yılına ilişkin olarak 6736 sayılı Kanun kapsamında kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunularak matrah artırımına ilişkin borçların tamamının yasal süresi içerisinde ödendiği görülmüş olup, her ne kadar davalı idarece, incelemenin konusunun kurumun ödemesi gereken kurumlar vergisi değil, dar mükellefiyete tabi fırmasına sağlamış olduğu kazançlar üzerinden yapması gereken kurumlar vergisi stopajı olduğu ileri sürülmekte ise de;5520 sayılı KVK kapsamında mükelleflerin yasal defter ve belgeleri incelenmeden, emsal fiyat ve bedel araştırılmadan, kurumların ilişkili kişinin kimler olduğu, ilişkili kişileriyle aralarında mal veya hizmet alımı ya da satımın bulunup bulunmadığı, bu işlemlerle ilgili bedel veya fiyatın emsallerine uygun bulunup bulunmadığı hususları yönünden vergi incelemesi yapılmadan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespiti mümkün bulunmadığından ve 213 sayılı VUK'un 3. maddesinde düzenlenen "Vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." hükmü göz önünde bulundurulduğunda, bahsi geçen hususlar yönünden yapılan vergi incelemesinin gerçek mahiyeti itibarıyla 5520 sayılı KVK kapsamında kurumlar vergisi yönünden yapılan vergi incelemesi niteliğinde olduğu sonucuna varıldığından, 6736 sayılı Kanunun "Matrah ve vergi artırım" başlıklı 5. maddesinin 1. fıkrasında tanzim olunan "kurumlar vergisi matrah artırımında bulunan mükellefler hakkında artırımda bulunulan yıllar için kurumlar vergisi kapsamında inceleme yapılamayacağı" yönündeki hükme aykırı olarak yapılan vergi incelemesi uyarınca düzenlenen vergi tekniği raporu dayanak alınmak suretiyle 26.08.2020 tarih ve 597 numaralı Takdir Komisyonu Kararı'na istinaden, davacı şirket adına 2014/12 hesap dönemine ilişkin olarak tekrerrük hükümleri uygulanmak suretiyle re'sen dört buçuk kat vergi ziyayı cezalı olarak tarh edilen kurum stopaj vergisinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.” (Vurgular yazara aittir).

kapsamında incelenmeden, emsal fiyat ve bedel araştırılmadan, örtülü kazanç dağıtımının tespitinin mümkün olmadığı, bu haliyle yapılan tarhiyatın açıkça yasaya aykırı olduğu gerekçesi ile tarhiyatı bozmuştur.

Paylaştığımız yargı kararında da görüleceği üzere, yargı, KVK kapsamında mükellefin yasal defter ve belgeleri incelenmeden, emsal fiyat ve bedel araştırılmadan, kurumların ilişkili kişinin kimler olduğu, ilişkili kişilerle aralarında mal veya hizmet alışverişinde bulunduğu, bu işlemlerle ilgili bedel veya fiyatın emsallerine uygun olup olmadığı hususlarında vergi incelemesi yapılmadan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespitinin mümkün olmayacağı gerekçesi ile tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir.

Mali idarenin bu konudaki yaklaşımının yargı kararı çerçevesinde revize edilmesinin, mevcut düzenlemelere daha uygun bir yaklaşım olacağı kanaatindeyiz.

3.4. Grup İçi Hizmetlerin Kategorik Olarak Know-How Olduğu İddiası

Yukarıda da bahsi geçtiği üzere, incelemelerde, yaygın bir şekilde, yurtdışından alınan grup içi hizmetlerle ilgili olarak, alınan hizmetlerin tamamının gayrimaddi hak bedeli ödemesi (know-how) olduğu iddiası ile tarhiyatlar yapılmaktadır.

Mali idare, grup içinde verilen hizmetlerin grubun uzun yıllarda biriken tecrübesine dayandığı, hizmetten ziyade mevcut bilgi birikimi ve tecrübeden yararlanıldığı, bu nedenle de bu tür ödemelerin hizmet değil gayrimaddi hak ödemesi gibi vergilenmesi gerektiğini iddia etmektedir.

Bu konuda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'in "Grup İçi Hizmetler" başlıklı 12. ve "Maliyet Katkı Anlaşmaları" başlıklı 13. bölümündeki açıklamalar da dikkate alınarak bir yönlendirme düzenlemesine, ilave açıklamalar yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

Mali idare bu düzenleme ve açıklamalarda mükelleflerden alınan hizmetlerle ilgili ne gibi açıklama, belge, bilgi istediğini ortaya koymalı, mükellefler de bu talepleri karşılayacak hazırlıkları yapıp bir inceleme veya vergi idaresinin talebi halinde vergi idaresine ibraz etmelidirler.

Bu konuda mali idare, tasdik raporu dışında, transfer fiyatlandırması raporunda olduğu gibi, formatını ve içeriğini de belirleyerek bir özel amaçlı rapor hazırlanmasını ve tasdik raporu ile birlikte kendisine sunulmasını talep edebilir.

3.5. Vergi İnceleme Elemanlarının Örtülü Kazanç Dağıtımı ile İlgili Bulgularını Bir Başka Kuruma İhbar veya Bildirim Zorunluluğu

VDK Yönetmeliğinin⁴⁹⁶ 40. maddesine göre, “Vergi Müfettişleri, görevleri sebebiyle öğrendikleri suç oluşturabilecek fiilleri yetkili mercilere iletmek üzere Başkanlığa bildirirler.”⁴⁹⁷

TTK’nın 562. maddesi “A) Suçlar ve Cezalar” başlığını taşımakta olup, TTK açısından örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili olabilecek bir kısım fiiller bu maddede suç olarak tanımlanmış bulunmaktadır. Dolayısıyla, bizce vergi müfettişleri yaptıkları incelemeler sırasında aşağıda değineceğimiz hükümlerden hareketle, yukarıda zikrettiğimiz 40. madde gereği, yetkili mercilere iletmek üzere, yazıyla Başkanlıklarına bu durumu bildirmek zorundadırlar. Biz burada TTK açısından konuyu irdeleyeceğiz. Bu çalışma kapsamında ele aldığımız kanunlar çerçevesinde de yeri geldikçe konuyla ilgili değerlendirme yapılacaktır.

Peşinen belirtelim ki uygulamada VUK’un 367.⁴⁹⁸ maddesinde düzenlenen durumlar dışında biz bu kabil⁴⁹⁹ bir suç ihbarında bulunulduğuna şahit olmadık.

TTK’nın 562. maddesinde konuyla ilgili tanımlanan suçları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- TTK’nın 199. maddesinin birinci⁵⁰⁰ ve dördüncü⁵⁰¹ fıkrasına aykırı hareket edenler,

- TTK’nın 358. maddesine aykırı olarak pay sahiplerine borç verenler⁵⁰²

⁴⁹⁶ 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

⁴⁹⁷ VDK Yönetmeliğinin, “Bildirimde Bulunma” başlıklı 40. maddesinin 2. fıkrasına göre, Başkanlıkça rapor düzenlenmesi gerektiği öngörülen haller dışında bu bildirimler yazıyla yapılır.

⁴⁹⁸ VUK’nın 367. maddesi, “Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul” başlığını taşımaktadır. Bahse konu maddeye göre, bir vergi incelemesi sırasında VUK’un 359. maddesinde tanımlanan suçların işlendiği tespit edilirse, bu hususun ilgili rapor değerlendirme komisyonu mütalaası ile Cumhuriyet başsavcılıklarına bildirilmesi gerekmektedir. Bu madde çerçevesinde suç duyuruları yapılmaktadır.

⁴⁹⁹ Kastımız örtülü kazanç dağıtımı iddiası ile bir tarhiyat yapıldığında bu hususun TTK veya incelenen şirketin tabi olduğu mevzuat çerçevesinde ilgili olabileceği özel kanunlar çerçevesinde ilgili bakanlıklara suç duyurusunda bulunulduğuna şahit olunmamıştır.

⁵⁰⁰ Bağlı şirketin yönetim kurulu, faaliyet yılını izleyen 3 ay içerisinde, bir önceki yılda hakim ve bağlı şirketlerle ilişkileri hakkında bir rapor düzenlemek zorundadır. Bu raporda, bu çerçeveye giren tüm hukuki işlemler yanında, bu şirketler yararına alınan veya alınmasından kaçınılan tüm diğer önlemlerin açıklaması yapılır. Edimler, karşı edimler, önlemler, önlemlerin sebepleri, şirket yönünden zarar ve yararları, denkleştirme yapılmışsa nasıl gerçekleştiği, bir istem hakkı tanınmışsa buna ilişkin açıklamalara yer verilir. Bu hükme aykırılığın (yani bu raporu hazırlamama veya gerektiği gibi hazırlamamanın) cezası 200 günden az olmamak üzere adli para cezası olarak ifade edilmiştir.

⁵⁰¹ Hâkim şirketin her yönetim kurulu üyesi, yönetim kurulu başkanından; bağlı şirketlerin finansal ve mal varlığıyla ilgili durumları ile üç aylık hesap sonuçları, ilişkili işlemler ve bunların sonuçları ile ilgili bir rapor hazırlanıp sunulmasını talep edebilir. Bağlı şirketler hazırlanacak bu rapor için gerekli tüm bilgi ve belgeleri vermekle yükümlüdürler. Bu hükme aykırılığın cezası 200 günden az olmamak üzere adli para cezası olarak ifade edilmiştir.

⁵⁰² TTK’nın “Pay sahiplerinin şirkete borçlanma yasağı” başlıklı 358. maddesine göre; “Pay sahipleri, sermaye taahhüdünden doğan vadesi gelmiş borçlarını ifa etmedikçe ve şirketin serbest yedek akçelerle birlikte karı geçmiş yıl zararlarını karşılayacak düzeyde olmadıkça şirkete borçlanamaz. Bu duruma aykırılığın cezası 300 günden az olmamak üzere adli para cezası olarak ifade edilmiştir.

- TTK'nın 395. maddesinin 2. fıkrasının 1.⁵⁰³ ve 2.⁵⁰⁴ cümlesi hükümlerini ihlal edenler,

- TTK'nın 551. maddesine⁵⁰⁵ aykırı hareket edenler.

Yapılan vergi incelemesi sırasında TTK'nın yukarıda zikrettiğimiz maddeleri kapsamına giren durumları tespit eden vergi müfettişleri bu durumu bir yazıyla kendi başkanlıklarına bildirmek zorundadır.

TTK'nın 210. maddesinde, "Ticaret şirketlerinin bu kanun kapsamındaki işlemleri, Ticaret Bakanlığı denetim elemanları tarafından denetlenir." hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm ve TTK'nın suç ve cezaları düzenleyen 562. maddesi dikkate alındığında; Başkanlıkça⁵⁰⁶, vergi müfettişlerince kendisine bir yazı ile bildirilen TTK'nın suç olarak tarif ettiği hükümlerine aykırılığı, yetkili merci olarak hem Ticaret Bakanlığı'na, hem de adli mercilere bildirilmesi gerektiği sonucuna varılabilir.

Bu konuyu incelerken üzerinde durulması gereken bir husus da VUK'nın 5. maddesinde⁵⁰⁷ düzenlenen vergi mahremiyeti kavramıdır. Madde metninde vergi muameleleri ile uğraşanların, vergi işleri sırasında mükellefle ilgili olarak öğrendikleri bilgileri kimlerle ve nasıl paylaşabilecekleri yönünde düzenlemelere yer verilmiş, Maliye Bakanlığı'na hangi bilgilerin, kime, nasıl verilebileceğine ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda yetki verilmiştir. Vergi incelemesi sırasında örtülü kazanç dağıtım yapıldığının ve TK'nın yukarıda zikrettiğimiz maddelerine göre suç olan fiillerin tespiti halinde Ticaret Bakanlığı ve adli makamlara bildirimde bulunmanın vergi mahremiyeti kapsamına girmediğini düşünmekle birlikte, konunun ayrı ve özel bir düzenleme ile açıklığa kavuşturulmasının, kapsam, usul ve esaslarının bir genel düzenleme ile belirlenmesinin yararlı olacağı değerlendirilebilir.

Bu konuda dikkate alınması gereken bir diğer düzenleme TCK⁵⁰⁸'nin 278.⁵⁰⁹ ve 279.⁵¹⁰ maddelerinde düzenlenen fiillerdir. TTK'nın 562. maddesinde tanımlanan

⁵⁰³ TTK'nın 395. maddesinin 2. fıkrasının birinci cümlesinde, "Pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyeleri ile yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olmayan 393. maddede sayılan yakınları şirkete nakit borçlanamaz." hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme uymamanın cezasının 300 günden az olmamak üzere adli para cezası olduğu ifade edilmiştir.

⁵⁰⁴ TTK'nın 395. maddesinin 2. fıkrasının ikinci cümlesinde, "Bu kişiler için şirket kefalet, garanti ve teminat veremez, sorumluluk yüklenemez, bunların borçlarını devralamaz." hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme uymamanın cezasının 300 günden az olmamak üzere adli para cezası olduğu ifade edilmiştir.

⁵⁰⁵ TTK'nın, "Değer biçilmesinde yolsuzluk" başlıklı 551. maddesinde, "Aynı sermayenin veya devralınacak işletme ile ayınlara değerlemesinde emseline oranla yüksek fiyat biçenler, işletme ve ayının niteliğini veya durumunu farklı gösterenler ya da başka bir şekilde yolsuzluk yapanlar, bundan doğan zarardan sorumludur." hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme aykırı hareket edenlere 90 günden az olmamak üzere adli para cezasına hükmolunabilecektir.

⁵⁰⁶ VDK Başkanlığı'nı ifade etmektedir. 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuştur.

⁵⁰⁷ VUK 5. maddesine göre, "Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin nef'ine kullanamazlar."

⁵⁰⁸ 5237 sayılı TCK 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁵⁰⁹ TCK'nın 278. maddesi "Suçu Bildirme" başlığını taşıyor olup genel bir düzenlemedir.

⁵¹⁰ TCK'nın 279. maddesi "Kamu görevlisinin suçu bildirmemesi" başlığını taşıyor olup bizatihi kamu görevlileri açısından konuyu düzenlemiştir.

suçların bir bölümü “kabahat”⁵¹¹ olarak tanımlayabileceğimiz suçlardır. Dolayısıyla gerek kabahatler gerekse adli suçlar için TTK’da sayılan fiillerle ilgili nasıl hareket edileceği hususunda başta Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığı’nın bir düzenleme yaparak denetim birimlerine yol göstermesi yerinde olacaktır.

4. TÜRK TİCARET KANUNU MESELELERİ

4.1. Bağımsız Denetçilerin İlişkili İşlemlerle İlgili Bulguları İhbar Yükümlülüğü

TTK’da en geniş anlamıyla denetleme⁵¹² anonim şirketlere ilişkin hükümler arasında düzenlenmiştir. TTK’nın 397. maddesine göre denetime tabi⁵¹³ anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun⁵¹⁴ finansal tablolarının denetimi Türkiye Denetim Standartları’na⁵¹⁵ göre yapılacaktır.

Anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin tutarlı olup olmadığı, gerçeği yansıtır yansıtmadığı denetim kapsamı içindedir⁵¹⁶.

Denetim iç denetimin, riskin erken saptanması komitesi raporlarının⁵¹⁷ TMS’lere, kanuna ve esas sözleşmeye uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar⁵¹⁸. Denetleme, şirketin ve topluluğun, mal varlıksal ve finansal durumunun 515.

⁵¹¹ TTK’nın 562. maddesinin konumuzla ilgili 3., 5., ve 10. fıkralarında adli para cezası öngörülmüş, yine konumuzla ilgili olabilecek 8. fıkrasında hapis cezası öngörülmüştür. Dolayısıyla 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu’nun (31.03.2005 tarih ve 25772 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır) idari yaptırımlar için getirilen genel bir düzenleme olduğu göz önüne alındığında, adli para cezası ve hapis cezası öngörülen suçlar için uygulanamayacağını düşünmekteyiz.

⁵¹² TTK’nın İkinci Kitap, Dördüncü Kısım, 3. bölümünde, 397-406. maddelerde Anonim Şirketler bölümünde düzenlenmiştir. TTK’nın 225. maddesi kolektif şirketlerde, 310. maddesi komandit şirketlerde, 635. maddesi limited şirketlerde denetime ilişkindir. Limited şirketler için yapılan düzenlemede, 397. maddenin 5. ve 6. fıkraları dışında kalan anonim şirketlerin denetimine ilişkin hükümlerin limited şirketler için de uygulanacağı belirtilmiştir.

⁵¹³ TTK’nın 397. maddesinin 4. fıkrasına göre, TTK’nın 398. maddesi kapsamında denetime tabi tutulacak şirketler Cumhurbaşkanınca belirlenmektedir.

⁵¹⁴ Şirketler topluluğu kavramı ilk defa 6102 sayılı Yeni TTK ile TTK’da 195.-209. maddelerde düzenlenmiştir.

⁵¹⁵ 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 660 sayılı “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu oluşturulmuştur. Bu kurum Türkiye Denetim Standartlarını yayınlamış, yayınlamaktadır. Bu standartlara göre denetim yapacak bağımsız denetçilik mesleği Kurum tarafından 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği ile düzenlenmiştir. Bahse konu yönetmeliğin 30. maddesinde bağımsız denetçilerin “Denetim Raporu Düzenleme ve Görüş Bildirme Yükümlülükleri” düzenlenmiştir. Bu genel düzenleme dışında özel kanunlarla bazı faaliyet alanlarının denetimi özel düzenlemelere tabi kılınmıştır. 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu’nun 91. maddesine dayandırılarak “Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Teşkilat Yönetmeliği” 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. 06.12.2012 tarih ve 6362 sayılı SPK ve bu kanun kapsamında oluşturulan SPKur’da bu kanun kapsamına giren kurumlar için düzenleme yapmıştır.

⁵¹⁶ TTK’nın 397. maddesinin 1. fıkrası.

⁵¹⁷ TTK’nın 378. maddesinde düzenlenmiştir.

⁵¹⁸ TTK’nın 398. maddesinin 1. fıkrası.

madde⁵¹⁹ anlamında dürüst resim ilkesine uygun yansıtıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır⁵²⁰.

Denetim raporunda varılan sonuçların açıkça ifade edilmesi beklenir⁵²¹.

Denetçi raporunu imzalar ve yönetim kuruluna sunar⁵²².

Denetçi görüş vermekten kaçınır⁵²³ veya olumsuz görüş⁵²⁴ verirse, yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine tesliminden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer⁵²⁵. Yeni yönetim kurulu⁵²⁶ altı ay içerisinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar⁵²⁷.

Denetçiler sır saklamakla⁵²⁸ yükümlüdür, ancak, ceza mevzuatının, suç ihbarına ilişkin hükümleri saklıdır⁵²⁹.

Şayet denetçi, şirketler topluluğunda, 202. madde çerçevesinde hâkimiyetin hukuka aykırı kullanıldığını, gerekli düzeltme veya istem hakkı tanınmasının yapılmadığını tespit etmiş ise, konuyu sadece yönetim kuruluna raporlamanın yetmeyebileceği değerlendirilmelidir.

Aynı şekilde, şirketler topluluğu dışında, denetlenen şirketin ilişkili işlemler neticesinde zarara uğratıldığı, kârın başka kişi ve şirketlere aktarıldığını tespit etmiş ise sadece yönetim kuruluna raporlama yapmak yeterli olmayabilecektir.

TTK'nın 404. maddesinin 6. fıkrası⁵³⁰, TCK'nın 278. maddesini⁵³¹ birlikte değerlendirdiğimizde, bağımsız denetçinin özellikle başta TTK'nın 562. maddesinin

⁵¹⁹ TTK'nın 515. maddesi "Dürüst resim ilkesi" başlığını taşımaktadır. Şirketin finansal tablolarının gerçeği dürüst, aynen, aslına sadık surette, şeffaf ve güvenilir olarak gerçeği yansıtacak şekilde çıkarılması gerekir.

⁵²⁰ TTK'nın 398. maddesinin 1. fıkrasının son cümlesi

⁵²¹ TTK'nın 402. maddesinin 4. fıkrası.

⁵²² TTK'nın 402. maddesinin 7. fıkrası.

⁵²³ TTK'nın 403. maddesinin 4. fıkrasında düzenlenmiştir. Şirket defterlerinde, denetlemenin kanun hükümlerine uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması halinde denetçi, bunları ispatlayacak delilleri olmasa bile gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir, kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur.

⁵²⁴ TTK'nın 403. maddesinin 5. fıkrasında düzenlenmiştir. Genel olarak tanımlamak gerekirse, olumlu görüş verememe halidir. Bu durumda gerekçeleriyle açıklanması gereklidir.

⁵²⁵ TTK'nın 403. maddesinin 5. fıkrasına göre, esas sözleşmede aksi gösterilmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir.

⁵²⁶ TTK'nın 403. maddesinin 5. fıkrası.

⁵²⁷ TTK'nın 403. maddesinin 5. fıkrası.

⁵²⁸ TTK'nın 404. maddesine göre, denetçiler sır saklamakla yükümlüdür. Sırları izinsiz kullanamazlar.

⁵²⁹ TTK'nın 404. maddesinin 6. fıkrası.

⁵³⁰ TTK'nın 404. maddesinin 6. fıkrasına göre, "Ceza mevzuatının, suç ihbarına ilişkin hükümleri saklıdır."

⁵³¹ TCK'nın 278. maddesinin başlığı "Suçu bildirme" dir. Bu maddeye göre, işlenmekte olan veya işlenmiş olmakla birlikte, sebebiyet verdiği neticelerin sınırlandırılması halen mümkün bulunan bir suçu yetkili makamlara bildirmeyen kişi cezalandırılır

konuyla ilgili 3.⁵³², 5/b⁵³³, 5/c⁵³⁴, 8⁵³⁵, 10⁵³⁶. bentleri çerçevesinde oluşan suçlar olmak üzere, varsa diğer suçları bildirim yükümlülüğünün olduğunu düşünüyoruz.

Ancak, uygulamada suçlamaların denetçi raporlarıyla doğrudan adli makamlara iletilmek yerine ortaklar veya alacaklılar tarafından yapılmakta olduğunu müşahade ediyoruz.

Konu çalışmamızın sınırlarının ötesinde olduğu için daha fazla detaya girmek istemiyor, bu konuda bir düzenleme yapılmasının, konunun Ticaret Bakanlığı, KGK, SPKur, BDDK vb. düzenleyici kurullar tarafından ele alınıp, irdelenmesinin faydalı olacağını düşünüyor ve öneriyoruz.

4.2. Ticaret Bakanlığı Denetçilerinin Örtülü Kazanç Dağıtımını Tespiti Üzerine İhbar Yükümlülükleri

TTK'nın 210. maddesine göre, "Ticaret şirketlerinin bu Kanun (TTK) kapsamındaki işlemleri, Ticaret Bakanlığı denetim elemanları tarafından denetlenir. Bu denetimin ilkeleri ve usulü ile denetime tabi işlemler Bakanlıkça hazırlanan yönetmelikle⁵³⁷ düzenlenir.

Ticaret müfettişlerince yapılan denetimler sırasında gerek şirketler topluluğu⁵³⁸, gerekse şirketler topluluğu tanımına girmemekle birlikte ilişkili işlemler nedeniyle bir şirketin zarara uğratıldığı, kâr kaybına sebebiyet verildiği, kârının bir başka şirkete örtülü olarak aktarıldığı tespit edilirse⁵³⁹ cezai sorumluluğu tespit edilenler yetkili makamlara, hukuki sorumluluğu tespit edilenler de genel kurul gündemine alınıp görüşülmek üzere şirketin yönetim organlarına bildirilir⁵⁴⁰.

Ticaret Bakanlığı müfettişleri ortada bir suç var ise soruşturma raporu⁵⁴¹, diğer durumlarda teftiş raporları⁵⁴² düzenlerler. Teftiş ve inceleme raporlarında, "ilgililerin hukuki sorumluluğunu gerektiren durumların genel kurul gündemine alınarak ortakların bilgisine sunulması", "idari para cezası uygulanması" ve "diğer bakanlık, kurul, kurum ve kuruluşların görev alanlarına giren ve bunlar tarafından tedbir alınmasını veya denetim yapılmasını gerektiren durumların yetkili birimlere bildirilmesi" hususları yer alır⁵⁴³.

⁵³² TTK 562/3; TTK'nın 199. maddesinin 1. ve 4. fıkralarına aykırı hareket edenler cezalandırılır.

⁵³³ TTK 562/5-b; TTK'nın 358. maddesine aykırı olarak pay sahiplerine borç verenler cezalandırılır.

⁵³⁴ TTK'nın 562/5-c bendine göre, TTK'nın 395. maddesinin 2. fıkrasının 1. ve 2. cümlesi hükümlerini ihlal edenler cezalandırılır.

⁵³⁵ TTK'nın 562/8. bendine göre, TTK'nın 549. maddesinde belirtilen belgeleri sahte olarak düzenleyenler ile kasıtlı olarak gerçeğe aykırı kayıt yapanlar cezalandırılır.

⁵³⁶ TTK'nın 562/10. bendine göre, TTK'nın 551. maddesine aykırı hareket edenler cezalandırılır.

⁵³⁷ "Ticaret Şirketlerinin Ticaret Bakanlığı'na Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik" 28.08.2012 tarih ve 28395 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁵³⁸ TTK'nın 195-209. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

⁵³⁹ Ticaret Şirketlerinin Ticaret Bakanlığı'na Denetlenmesi Hakkında Yönetmeliğin 4. maddesinde denetimin amacı, 5. maddesinde denetime konu işler 9. maddesinde düzenlenecek raporlar konuları düzenlenmiştir.

⁵⁴⁰ TTK 210. maddeye istinaden çıkarılan adı geçen yönetmelik 4. madde.

⁵⁴¹ agy. 9/1-b.

⁵⁴² agy. 9/1-a.

⁵⁴³ agy. 9/4. fıkra.

Bu nedenle Ticaret Bakanlığı müfettişlerinin ilişkili işlemler nedeniyle örtülü kazanç dağıtımını durumunu tespit etmeleri halinde hem şirketi hem de Hazine ve Maliye Bakanlığı, halka açık şirketsen SPK'yı bilgilendirmeleri gerekmektedir.

4.3. Türk Ticaret Kanunu'nun 376. Maddesi Çerçevesinde Sermayenin Tamamlanması Konusunda Mali İdarenin Görüşü

TTK'nın 376. maddesinin⁵⁴⁴ başlığı, "Sermayenin kaybı, borca batık olma durumu a) Çağrı ve bildirim yükümü" şeklindedir. 376. maddenin ikinci fıkrası, "Son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının 2/3 ünün zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhal toplantıya çağırılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sonra erer." şeklindedir.

Sermayenin 2/3'ü zarar sebebiyle karşılıksız kalan şirketlere, bu zarar ortaklardan şirkete nakit girişi yapılarak kapatılmadan sermaye artışına izin verilmemekteydi. Bu nedenle de şirket ortakları kaybedilen sermaye kadar şirkete fon koymakta ve bu tutar da sermaye tamamlama fonu, zarar karşılığı fonu vb. adlar altında muhasebeleştirilmekteydi. Mali idarece bu şekilde bir fon hesabında izlenen tutarların, ödeyenler açısından, iştiraklerin maliyetine kaydı gerektiği, fonun konulduğu şirkette de bu tutarların şirketin gelirleriyle ilişkilendirilmeden muhafaza edileceği ifade edilmekteydi⁵⁴⁵. Şirketin mali zararları da muhafaza ediliyor ve beş yıllık zaman aşımı müddetince indirimine müsaade ediliyordu.

Görüleceği üzere, mali idare önceleri bu konuda (bahsi geçen fon hesapları konusunda) farklı bir yaklaşım içindeyken⁵⁴⁶, daha sonra verdiği görüşlerle⁵⁴⁷ tamamen farklı değerlendirmeler yapmış, son kertede de ortakların sermayeyi tamamlamak için şirkete koydukları bu tutarların KDV'ye de tabi tutulması gerektiği⁵⁴⁸ belirtilmiştir.

01.06.2012 tarihli görüşü⁵⁴⁹ ile idare, sermayeyi tamamlayan ortağın bu tutarı iştirak maliyeti gibi kaydedemeyeceği, gider veya zarar olarak da dikkate alamayacağı, sermayesi tamamlanan şirkette de bu tutarın gelir olarak dikkate alınacağı belirtilerek, daha önceki⁵⁵⁰ yaklaşım değiştirilmiştir.

12.02.2013 tarihli görüşle⁵⁵¹ bir adım daha ileri gidilmiş ve sermayenin tamamlama işleminin KDV'ye tabi olduğu sonucuna varılmıştır. Mali idarenin sermayenin tamamlanması için ortaklar tarafından konulan fonun gelir sayılması ve bu gelirin aynı zamanda KDV'ye de tabi olduğu sonucuna varılmasının altında

⁵⁴⁴ Bu müessese mülga TTK'nın 324. maddesinde düzenlemekteydi.

⁵⁴⁵ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 16.11.1982 tarih ve KVK/2213-925 sayılı özelgesi

⁵⁴⁶ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 16.11.1982 tarih ve KVK/2213-9925 sayılı özelgesi

⁵⁴⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 01.06.2012 tarih, B.07.1.0.06.49-010.01-11 sayılı özelgesi

⁵⁴⁸ İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.02.2013 tarih ve 64597866-KDV-1/1-21 sayılı özelgesi

⁵⁴⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 01.06.2012 tarih, B.07.1.0.06.49-010.01-11 sayılı özelgesi

⁵⁵⁰ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 16.11.1982 tarih ve KVK/2213-925 sayılı özelgesi

⁵⁵¹ İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.02.2013 tarih ve 64597866-KDV-1/1-21 sayılı özelgesi.

“transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına meydan vermemek olduğunu düşünüyoruz.”⁵⁵².

“Transfer fiyatlaması dışında bir nedenle zarar eden bir şirketin tasfiyeye uğramamak için zorunlu olarak TTK’nın 376. maddesi uyarınca, sermayenin tamamlanması kararı alması ve pay sahiplerinin bu zorunluluğu yerine getirilmeleri durumunda, yapılan ödemeleri kazanç gibi vergiye tabi tutmanın herhangi bir hukuki dayanağı bulunmamaktadır.”⁵⁵³. Ortaklar tarafından şirkete konulan bu tutarlar özü itibariyle sermayeden farksızdır. Bu nedenle de mevcut değerlendirme açıkça, hukuki düzenlemelerin aksine sermaye niteliğindeki bir tutarın gelir olarak addedilmesi anlamına gelmektedir ki böylesi bir durumu hukukten adlandırmak mümkün değildir. İlave olarak bir de KDV’ye tabi tutulması hukuk dışı bir uygulamanın katmerli halidir.

Ticaret Bakanlığı’nca TTK 376’nın uygulanmasına ilişkin olarak yayınlanan tebliğin⁵⁵⁴ 10. maddesinin 1/b bölümünde, “Sermayenin zarar sonucu artırımına karar verilebilir.” açıklaması, yapılarak, daha önce zarar kapatılmadan sermayenin artırılabilmesi uygulaması değiştirilmiştir.

Ancak, mali idare halen bu konuda yeniden bir değerlendirme yaparak kamuoyu ile paylaşmamıştır. Konunun yeniden ele alınmak suretiyle yapılan yanlış değerlendirmenin düzeltilmesinin yerinde olacağı kanaatindeyiz.

5. SERMAYE PİYASASI KANUNU MESELELERİ

5.1. SPK Kapsamında Örtülü Kazanç Aktarımına İlişkin Kavramlardaki Belirsizlikler

SPK’nın 21. maddesinde geçen emsallere uygunluk, piyasa teamülleri, ticari hayatın basiret ve dürüstlük ilkelerine aykırılık kavramları ile ilgili ne SPK’da ne de bu kanuna dayanılarak oluşturulmuş ikincil düzenlemelerde bir açıklama mevcut değildir. Emsallere uygunluk kavramının KVK 13 çerçevesinde değerlendirileceği, diğer kavramların da ticaret hukukunun oturmuş kavramları olduğu, bu nedenle de ilave bir tanımlamaya gerek bulunmadığı da ileri sürülebilir. Ancak SPK’nın 21. maddesinin 3. fıkrasında belirtildiği üzere aykırılığın tespitinde izlenmesi gereken usul ve esasların Kurulca belirlenmesi gerekirken, bu konuda da bir belirleme yapılmamıştır.

⁵⁵² Öcal, s. 718.

⁵⁵³ Öcal, s. 718.

⁵⁵⁴ 15.09.2018 tarih ve 30536 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 6102 Sayılı TTK’nın 376. maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ.

SPK'nın 21. maddesine aykırılığın müeyyideleri çok ağırdır. Bu nedenle de bu alanda oluşan eksiklikler bu düzenlemelerin işlevlerini zayıflatma veya olması gerekenden çok daha ağır sonuçlar yaratma gibi iki uçta, tezat sonuçlar yaratmaya müsait bir zemin oluşturmaktadır.

Konuya ilişkin bir başka zorluk da SPK'nın 110. maddesinin 1/b ve 1/c bentlerinde karşımıza çıkmaktadır. SPK'nın 110. maddesinin 1/b'si 2499 sayılı eski SPK'daki düzenlemenin yeni kanuna taşınmasından oluşmuş, 1/c'de de mevcut (yeni) SPK'nın 21. maddesi ile getirilen yeni tanım esas alınmıştır. Aynı konuyu farklı kavramlarla tanımlayan, ancak, ağır cezai yaptırımlara bağlanmış bir düzenleme ile karşı karşıyayız. 1/b'nin bir nev'i geçiş hükmü, geçici madde gibi düzenlendiğini anlıyoruz. Geçmiş kanun döneminde işlenmiş, belki davası devam eden işlemlerle ilgili bir boşluk yaratma endişesi ile getirilmiş bir düzenleme olduğu düşüncesindeyiz. Ancak, bu maddenin ceza hukukçularınca irdelenmesi ve ileriye dönük tanımın nasıl yapılması gerektiği konusunda görüş oluşturulmasının, mevcut düzenlemelere bağlanan müeyyidelerin ağırlığı dikkate alındığında elzem olduğunu düşünmekteyiz.

Bu konuda OECD çalışmalarına ve Maliye Bakanlığı'nın KVK kapsamında yaptığı düzenlemelere de referans verilebilecek düzenleme ve yaklaşım ihtiyacı olduğu düşüncesindeyiz. Tabidir ki bu düzenlemeler sırasında KVK'daki "Hazine Zararı" yaklaşımı, SPK 21'de örtülü aktarılan kısmın faiziyle iadeye zorlanması gibi, iki müessesenin (SPK 21 ve KVK 13) amaçlarından kaynaklanan farklılıklar dikkate alınmalıdır.

5.2. SPKUR'un ve Vergi İdaresinin Örtülü Kazanç Aktarımına İlişkin Yaptırımlarındaki Uyumsuzluk

Dünya ticaretinin çok büyük bir bölümü ilişkili kişiler arasında dolayısıyla ilişkili işlem olarak yürütülmektedir. Bu işlemlerin bir kısmı kasten (bilerek, isteyerek) kazancı ilişkili şirkete aktarmak için yapılmış olabileceği gibi, büyük bir kısmı uluslararası alanda Devletlerin vergi matrahlarını bölüşme konusundaki tartışmalardan, olayları ve durumları farklı yorumlama ve değerlendirmelerinden kaynaklanabilmektedir.

Bu nedenle devletler vergi alanında kanun, BKK, tebliğ gibi düzenlemeler yanında, ön fiyat anlaşması⁵⁵⁵ düzenlemeleri, Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları, bu anlaşmaların uygulanmasında çıkacak sorunların çözümünde tahkim⁵⁵⁶ müessesesini, ÇVÖA'larda Karşılıklı Anlaşma Usulü⁵⁵⁷ düzenlemelerini, OECD'de yapılan çalışmalarda oluşturulan rehberleri, bu alanda çıkacak sorunların çözümünde araçlar olarak oluşturmuş ve oluşturmaktadırlar.

Alanın zorluğu nedeniyle çoğu ülkede olduğu gibi Türkiye'de de transfer fiyatlandırması tarhiyatlarında ceza hafifletilmiştir⁵⁵⁸.

SPK'nın tüm transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç aktarımı hallerini aynı şekilde değerlendirmesi de doğru olmayacaktır.

Bu nedenle SPK'nın halihazırda 21. madde temelinde oluşturduğu sistemi vergi düzenlemelerini de göz önüne alarak gözden geçirmesi olayın karmaşıklığı ve uluslararası boyutu da dikkate alındığında bir gereklilik olarak görülmektedir.

Bir örnek olarak konuyu tamamlamak gerekirse; VUK'un 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık⁵⁵⁹ hükümlerinden yararlanan bir mükellef ödemesi gereken vergiyi pişmanlık zammı⁵⁶⁰ ile ödeyerek herhangi bir ceza almaksızın konu kapatılabilecekken, SPK'ya tabi şirkette ayrıca, aktarılan anapara ve kanuni faizi şirkete ödenecek, hapis cezası almamak veya cezada indirim alabilmek için de ayrıca anapara ve kanuni faizin iki katı tutarında bir paranın Hazineye ödenmesi⁵⁶¹ gerekmektedir.

⁵⁵⁵ KVK'nın 13. maddesinin 5. fıkrasında ve TFGT'de düzenlenmiştir.

⁵⁵⁶ Türkiye imzaladığı ÇVÖA'larda tahkimi kabul etmemiştir. Tahkimi kabul eden ülkeler çifte vergileme konusunda mutabakat sağlayamadıklarında, anlaşmada düzenlenen usullerle tahkim yoluyla sorunu çözüme kavuşturmaktadırlar.

⁵⁵⁷ ÇVÖA'ların 25. maddesinde düzenlenmiştir. Mükellefler iki ülkeyi ilgilendiren bir işlem nedeniyle fazladan vergilendirildiklerini düşündüklerinde vergilemeyi yapan ülkeye başvurmakta, iki ülke arasında konu tartışılıp bir sonuca bağlanmaya çalışılmaktadır. KA'nun çıkmazı, taraflar sorunun çözümünde anlaşamazlarsa bir çözüm öngörmemesidir. Türkiye tahkim yolunu da kabul etmediği için bu anlaşmaların çözümünde etkin ve hızlı bir yol olmaktan uzaktır.

⁵⁵⁸ KVK'nın 13. maddesinin 8. fıkrasına göre, belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükelleflere vergi ziyai cezası %50 indirimli olarak uygulanır.

⁵⁵⁹ VUK'un 371. maddesine göre, mükellefler bir vergi incelemesine başlanılmadan önce veya haklarında bir ihbarda bulunulmadan, kendiliklerinden beyanda bulunarak eksik beyanlarını düzeltir ve öderlerse bir vergi cezası ödemezler.

⁵⁶⁰ VUK'un 371. maddesinin 1. fıkrasının 5. bendine göre, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesine göre hesaplanacak gecikme zammı tutarında yapılan ödemeye pişmanlık zammı adı verilmektedir.

⁵⁶¹ SPK'nın 110. maddesinin 3. fıkrasına göre, bu ödeme soruşturma öncesi yapılırsa cezaya hükmolunmaz, ancak bu ödeme soruşturma evresinde (savcılık soruşturması sırasında, henüz dava

5.3. HAAŞ'ın Örtülü Kazanç Aktarımı Durumunda Tüm Zararının Karşılanması Gerekliği

4. Bölüm, 2.3.6. bölümünde izah ettiğimiz üzere, HAAŞ'ın (SPK'nın 21. maddesi kapsamına giren tüm kurumların), ilişkili şirkete örtülü kazanç dağıtımı yapmış olduğu tespit edildiğinde, Kurul, kendilerine kazanç aktarımı yapılan taraflardan aktarılan tutarın kanuni faizi ile birlikte iadesini talep edecektir⁵⁶².

Aktarılan tutar ve kanuni faizi yanında, doğal olarak ilk etapta şayet işlem⁵⁶³ KDV'ye tabi bir işlem ise toplam tutar (anapara ve kanuni faiz tutarı) üzerinden KDV'nin de tahsil edilmesi gerekebilecektir⁵⁶⁴. Üzerinde değerlendirme yapılması gereken bir başka husus da bu işlem nedeniyle karşı karşıya kalınabilecek vergi cezaları ve vergi gecikme zamlarının da kanuni faiziyle ilişkili şirketten istenip istenemeyeceği hususudur.

SPK'nın 2. maddesinin 2. fıkrasında genel hükümlere atıf yapılarak, bu kanunda (SPK) veya ikincil mevzuatta hüküm bulunmayan durumlarda genel hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Biz SPK'nın 21. maddesinin bu talepte bulunabilme imkânı verdiğini düşünmekle birlikte, şayet SPK hükümleri böyle bir talepte bulunmak için yetersizse genel (TTK, Medeni Kanun, Borçlar Kanunu) hükümlerden hareketle ilişkili işlem nedeniyle karşı karşıya kalınan tüm zararın (ceza, gecikme zammı vb.) talep edilebilirliğinin değerlendirilmesi gerektiğini düşünüyoruz.

5.4. Dostane Çözüm Yöntemine Hukuki Zemin Kazandırılması

SPK'nın 21. maddesinin 4. fıkrasına göre, kazanç aktarımının Kurulca tespiti halinde taraflardan aktarılan tutarın kanuni faizi ile birlikte iadesi talep edilecektir.

Şayet örtülü kazanç aktarımı SPK'nın 21. maddesinin 2. fıkrasında tanımlanan fiillerle (yapmama şeklinde-pasif kalarak) yapılırsa 103. maddenin 6. fıkrasına göre Kurulca idari para cezası verilir. Bu ceza elde edilen menfaatin iki katından, tekerrür⁵⁶⁵ hali varsa üç katından az olamaz.

Şayet örtülü kazanç aktarımı SPK'nın 21. maddesinin 1. fıkrasında tanımlanan fiillerle yapılırsa, 110. maddenin 1/b ve c bentlerine göre, bu fiiller TCK'nın 155. maddesinde düzenlenen nitelikli güveni kötüye kullanma suçunu oluşturacak ve verilecek ceza üç yıldan az olamayacaktır. Bu durumda etkin pişmanlık için iadesi gereken tutar ve kanuni faiz toplamının iki katının Hazineye ödenmesi gerekmektedir⁵⁶⁶.

açılmadan) yapılırsa ceza yarısı, kovuşturma (mahkeme aşamasında hüküm verilinceye kadar) aşamasında yapılırsa ceza üçte biri oranında indirilir.

⁵⁶² SPK 21/4. maddede düzenlenmiştir.

⁵⁶³ Örtülü kazanç aktarımına konu yapılan işlem mal veya hizmet alım, satımı olabilir.

⁵⁶⁴ Örtülü kazanç aktarımı yaptığı düşünülen şirket için Türkiye'de bulunan ilişkili şirkete ucuz mal satmış iddiasında bulunuluyorsa, şirkete KDV'li tarhiyat yapılacağından KDV'de gündeme gelecektir.

⁵⁶⁵ SPK'nın 105/2. fıkrası.

⁵⁶⁶ SPK'nın 110/3. maddesine göre soruşturma öncesi 21/4'e göre ödenecek tutarın iki katı Hazineye ödenirse hiç ceza alınmayacak, ödeme soruşturma evresinde yapılırsa ceza yarısı, kovuşturma evresinde yapılırsa üçte bir oranında inecektir.

SPK'nın 115. maddesine göre, bu suçların soruşturulabilmesi için Kurul tarafından Cumhuriyet Başsavcılığı'na yazılı başvuruda bulunulması gerekmektedir.

Kurula bağlı denetim elemanlarınca SPK'ya tabi şirkette SPK'nın 21. maddesine giren bir işlem tespit edildiğinde, Kurul bu konuda bir karar almadan ve bu tespiti bir Kurul kararı haline getirmeden önce, yapılan görüşmeler sırasında şirketten tespit ettiği (örtülü aktarılan kazanç) tutarın kanuni faizi ile getirilmesini talep etmektedir.

Bu yolun izlenmesinin nedeninin; bu konudaki iddiaların genelde tartışmaya açık konular olması; SPK tarafında, şirketin kasıttan ziyade uygulamasının piyasaya uygun olduğu yönündeki inancı olduğu sonucuna varılması; şirketin itibarının ve piyasa duruşunun bu süreçte zarar görüp yatırımcılara zarar verebileceği endişesi vb. nedenler olduğunu düşünmekteyiz.

Kurul kararı ile iade talebi sürecinin başlatılması halinde SPK'nın 103/6 veya 110. 115. maddelerinin işleyeceği, bir kez konu resmi olarak Kurul kararı haline getirildiğinde şirket ve yatırımcılar için meşakkatli bir sürecin başlamasının önüne geçmek daha zor olduğu için uygulamada böyle bir yol izlendiğini anlıyoruz.

Ancak, bu süreç iki yönlü sorunlar taşımaktadır. Birincisi, şirketler halihazırdaki ağır yaptırım olasılıkları altında bu konuda, bir hukuki süreç başlatma konusunda haklı olduklarını düşünseler de tereddüt göstermektedirler.

SPK açısından bakıldığında da hukuki bir denetim ve neticesinde oluşan SPK'nın 21. maddesinin 4. fıkrasına göre iade talebinin, bir noktadan sonra resmi esaslardan uzaklaşarak devam etmesi, karar alıcılar (Kurul) üzerinde gereksiz bir anlaşılama, yanlış anlaşılma veya keyfi davranılıyor algısının oluşabilmesi baskısı yaratmaktadır.

Halihazırda Kurulların inisiyatifi ve görev bilinci ile şirketlere ve yatırımcılara zarar endişesi ile sürdürülen bu yöntem hukuki bir zemin oluşturulması bir zorunluluktur.

Konu bu yönüyle ele alınırken, vergi ceza ve uygulamaları da dikkate alınarak daha makul bir ceza sisteminin veya bu konuda fiillere göre farklılaştırma çabasına girişmenin gereğine işaret etmek isteriz.

SONUÇ

Birinci bölümde ilişkili işlem kavramının doğrudan yapılmış tek ve en yakın tanımının “İlişkili taraf işlemi” şeklinde uluslararası muhasebe standartları baz alınarak TMS 24’te yapıldığını ifade etmiştik.

TMS 24’te ilişkili tarafla yapılan işlem: “raporlayan işletme ile ilişkili bir taraf arasında kaynakların, hizmetlerin ya da yükümlülüklerin, bir bedel karşılığı olup olmadığına bakılmaksızın transferidir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Yukarıda II. ve III. Bölümlerde, konu irdelenirken, ilişkili işlem tanımı en geniş anlamıyla dikkate alınmış; mükellefiyet, muafiyet, istisna, matrah veya vergiyi doğuran olayın belirlenmesi konularında, ilişkili kişi unsurunun, müessese veya düzenlemeyi etkilediği durumlarda gözden geçirilmiştir.

Değişik bölümler halinde değindiğimiz, vergi ve vergi dışı alanlarda yapılmış düzenlemeleri de dikkate alarak, işlemi ve işlemin vergilemeye etkisini esas alan olabildiğince kapsayıcı ve genel bir tanım denemesini şu şekilde yapabiliriz: “İlişkili işlem, ilişkili taraf etkisiyle, fiyat veya bedelinin emsallere uygunluktan uzaklaşabilme ihtimali olan işlemlerdir.”

Bu konuyu ele alan düzenlemelerde ilişkililik tanımı, işlem tanımı ya da örnekleme ya da işlemin hangi ilkeler çerçevesinde yapılması gerektiği yönüyle düzenlemeler yapılmıştır.

Ortak nokta, ilişkinin işlemin fiyatını etkilemesi ve kanunla korunan/hedeflenen amacın bu nedenle yerine gelememe ihtimaline karşı, yapılan düzenlemeler olmasıdır.

Farklı amaçlarla düzenlemeler yapılmış olsa da temelde, ilişkili işlemin, ilişkisiz işlemler gibi, piyasa/pazar fiyat ve koşullarında oluşması ve fiyatlanması hedeflenmekte, bunun için yöntem ve mekanizmalar tarif edilmekte, müeyyideler öngörülmektedir.

IV. bölümde bu konu ile ilgili spesifik problemler ve bu spesifik problemlerle ilgili çözüm önerilerimize, değerlendirmelerimize yer verdik.

Çalışmamızın bu son bölümünde, bir kısım sorunlardan hareketle o sorunları genel olarak çözeceğini düşündüğümüz önerilerimize, ayrıca, değişik başlıklarla ilgili değerlendirmelerimize yer vermek istiyoruz.

İlişkili işlemlerin odağında olan, KVK’nın 13. maddesinde düzenlenen, en ayrıntılı ikincil düzenlemelere, uluslararası çalışma, düzenleme ve anlaşmalara konu olan, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” müessesesinde en fazla tartışma, sorun emsal bedelin tespiti konusunda çıkmaktadır.

Yurtdışı veri tabanlarının kullanılıp kullanılamayacağı, hangi ülke verilerinin emsal alınabileceği, Türkiye’den hangi verilerin kullanılabileceği, hangi yıl verilerinin

kullanılabileceği, emsal bedel çalışmalarının hangi sıklıkla yenileneceği, emsal aralık uygulamasında hangi aralığın güvenli bölge olduğu, emsal seti oluşturulurken iş kolu veya kodunun nasıl belirleneceği, emsal bedel kıyaslamasında yıl bazında mı değerlendirme yapılacağı yoksa birkaç yılın ortalamasında emsale uygunluğun sağlanmasının yeterli sayılıp sayılmayacağı, emsal setinden eleme kriterleri vb. konulardaki sorulara cevap verecek, böylelikle hem mükellefler hem de inceleme elemanları için yol gösterici olacak, gereksiz uyuşmazlıkların önünü alacak bir emsal bedel çalışması rehberin ihtiyaç olduğu düşüncesindeyiz. Gelir İdaresi Başkanlığı'na hazırlanıp yayınlanacak bu rehberin, değindiğimiz konulara net cevaplar vermesi halinde mükelleflerin mali idarenin beklentilerine uygun belirlemeler yapabilmesi, uygulamada belirginliğin ve dolayısıyla uygulama birliğinin sağlanması amacına da hizmet edecektir. Tabiidir ki her idari düzenleme veya uygulamada olduğu gibi yayınlanacak bu rehber de, yargıda tartışılacak kısımları dahil, zaman içerisinde (mükelleflerin yargıya taşıdığı kısımlarıyla ilgili olarak verilecek yargı kararlarıyla) giderek daha az sorunlu, daha az çekişmeli bir uygulama zemini yaratılmasına hizmet edecektir.

Vergi idaresince yapılan ilişkili işlem incelemelerinde, vergi müfettişleri, vergi usul kanunundan aldıkları yetki ile gerek doğrudan mükelleflerden gerekse mükelleflerin verdikleri beyannameleri ve eklerini inceleyerek veriler toplamakta, topladıkları bu verilerden hareketle de mükelleflerin ilişkili işlemlerde uyguladıkları fiyat veya karlılık oranlarını karşılaştırarak bir sonuca varmaktadırlar. Konuyu eleştirmeye karar verdiklerinde, vergi inceleme raporlarında, emsal aldıkları şirketlerle ilgili verilere vergi mahremiyetinden⁵⁶⁷ bahisle yer vermemekte, buna karşın o verileri mükellef hakkında tarhiyat yaparken kullanmaktadırlar.

Mükelleflerin Türkiye'de emsal bedel tespiti veya uyguladıkları fiyat ve karlılığın yerindeliğini ortaya koyabilmek için kullanabilecekleri açık veri yok denecek kadar azdır. Yurtdışı verileri kullandıklarında da çeşitli eleştirilerle karşı karşıya kalmaktadırlar. Buna karşın vergi inceleme elemanları vergi incelemeleri sırasında mükelleflerden topladıkları, mükelleflerin erişemeyeceği, raporda bile detayları paylaşılmayan verileri kullanmakta ve mükellefleri bu gizli verilerden hareketle eleştirebilmekte, örtülü kazanç dağıtımı iddiası ile tarhiyata muhatap kılabilmektedirler⁵⁶⁸.

“Danıştay 9. Dairesi, bu konuda verdiği bir kararında⁵⁶⁹, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına yönelik inceleme sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporunda belirlenen emsal bedelin, somut verilerle ve davacının da savunma hakkını ihlal etmeyecek şekilde ortaya konulması gerektiğine, aksi uygulamanın Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. maddesinde ifadesini bulan silahların eşitliği ilkesine aykırı olduğuna hükmetmiş, vergi mahkemesinin, tarhiyatın ve cezayı onayan

⁵⁶⁷ VUK'un 5. maddesinde düzenlenmiştir. Kısaca, bu düzenlemeye göre, vergi ile uğraşan memurların mükelleflerin muamele ve hesap durumlarına ilişkin öğrendikleri bilgileri 3. kişilerle paylaşmalarının yasak olması, aksi halde VUK'un 362. maddesine göre cezalandırılması hususunu içeren düzenlemeler.

⁵⁶⁸ YALTI, Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:251.

⁵⁶⁹ Danıştay 9. D'nin 15.10.2018 tarih ve 2016-5032/6219 sayılı kararı, Transfer Fiyatlandırması İncelemelerinde Gizli Emsal Konusunda Danıştay Kararı.

kararını, tarhiyatın ve cezanın eksik incelemeye ve gizli emsale dayanmasını gerekçe göstererek bozmuştur.”

Gelir idaresince hazırlanıp yayınlanacak emsal bedel çalışması rehberinde gizli emsal sorununa da hukuki bir çözüm getirilmesi bu rehberin önemini ve değerini bir kat daha artıracaktır görüşündeyiz.

Gelir idaresince açıklığa kavuşturulması gereken bir başka konu “Hazine Zararı” konusudur. KVK’nın 13. maddesinin 7. bendinde düzenlenmiştir. Buna göre: “Yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.” şeklinde tarif edilmiştir.

Bu madde yukarıda değindiğimiz gibi⁵⁷⁰, incelemelerde emsale uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenen fiyat veya bedelden hareketle Hazine zararı tespit edildiğinde, hangi vergi olursa olsun, ne tutarda olursa olsun, 1 TL’lik bile verginin eksik veya geç tahakkuk ettirildiği sonucuna varılırsa, artık Hazine zararının ne kadar ve neyle ilgili olduğu ile ilgilenilmeksizin, emsale uygun olmayan fiyat veya bedellerle ne kadarlık bir tutar söz konusu ise o tutarın tamamı üzerinden kurumlar vergisi ve KDV tarhiyatı yoluna gidiliyor. Teorik olarak ifade etmek gerekirse 1 TL Hazine zararı olsa bile, milyonlarca TL’lik kurumlar vergisi ve/veya KDV tarhiyatı yapılabiliyor.

Hazine zararı tanımı dikkate alındığında, bunun mümkün olmadığı düşüncesindeyiz. Hazine zararı örtülü kazancın tespiti aşamasında dikkate alınan “şart”, “yeterlilik unsuru”, “kabul unsuru” değil, örtülü kazanç sayılabilecek kısmın tanımıdır. Diğer bir ifade ile yurtiçindeki işlemler için örtülü kazanç dağıtım tanımı bir parçasıdır. Yurtiçindeki işlemlerde örtülü kazanç dağıtım Hazine zararına sebep olunmadıkça örtülü kazanç dağıtım oluşmayacak, Hazine zararına sebep olunmuşsa da Hazine zararına sebep olduğu ölçüde örtülü kazanç dağıtım oluşacaktır. Kanundaki tabirle şarta bağlı örtülü kazanç şeklinde özel bir yurtiçi örtülü kazanç tanımı mevcuttur.

Vergi denetimlerinde zaman içerisinde farklı yaklaşımların olması doğal karşılanabilir, ancak, aynı dönemde, aynı konuda, bazen aynı mükellefin farklı dönemlerinde yaklaşım farklılıklarını doğru bulabilmek mümkün değildir. Bu nedenle de bu konuda uygulama birliğini sağlayabilmek için Vergi Denetim Kurulu bir transfer fiyatlandırması inceleme rehberi düzenlemeli ve bunu mükelleflerle de paylaşmalıdır.

Bu rehber oluşturulurken, bu konuda bugüne kadar yapılan eleştirilerin bir envanteri çıkarılmalı, eleştiriler arasında gruplama yapıp, yorum farkları giderilmeli, sorunlu konularda Gelir İdaresi ile görüş birliği sağlanmalı; oluşturulacak transfer fiyatlandırması konusundaki eleştiri envanteri ve inceleme rehberi mutlaka mükelleflerle de paylaşılmalıdır ki mükelleflerin de inceleme grubunun yaklaşımını dikkate alarak varsa yanlışlıklarını, eksikliklerini düzeltebilmesine fırsat verilebilsin. Yapılan vergi incelemelerinin daha sağlıklı bir sonuca varabilmesi için, çok teknik, iktisadi analizler gerektiren bu incelemelerle ilgili rapor taslağı mükellefler ile

⁵⁷⁰ 2. Bölüm 2.2.8. ve 5. Bölüm 2.5. bölümlerinde değinilmiştir.

paylaşıp, konuya ilişkin açıklama ve savunmalarının bu paylaşılacak taslak rapor dikkate alınarak istenmesinin ihtilafların önlenmesi, mükellefler mali idarenin birbirini daha iyi anlamasına zemin yaratacağı, incelemelerde varılan sonuçların daha hukuki bir zemine oturmasına yardımcı edebileceğini düşünüyoruz.

SPK uygulamalarına dönük olarak, yukarıda değişik bölümlerde, değişik başlıklar altında dikkatimize gelen birtakım konuları, kendi bakış açımız çerçevesinde dile getirmeye çalıştık.

Öncelikle SPK'nın 21. maddesinde bahsi geçen, emsallere uygunluk, piyasa teamülleri, ticari hayatın basiret ve dürüstlük ilkesi kavramlarının tanımlarının yapılması, SPK'ca aykırılığın tespitine ilişkin olarak, aykırılığın tespitinde izlenmesi gereken usul ve esasların belirlenmesi gerekmektedir.

SPK'nın tamamen aynı konuyu düzenleyen 110. maddesinin b ve c bentlerinin birlikte varlığı anlamsızdır. Ayrıca, b bendindeki "gibi" kelimesi sonucuna ağır cezalar bağlanmış fiillerin bu tür belirsiz ifadelerle kapsamının genişletilemeyeceği gerekçesi ile Anayasa Mahkemesince iptal⁵⁷¹ edildiği halde, c bendindeki aynı mahiyetteki "gibi" kelimesi henüz mahkemeye taşınmadığı için mevcudiyetini sürdürmektedir.

SPK'nın 110. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenen pişmanlık hükümleri, örtülü dağıtılan tutar ve bu tutarın kanuni faizinin iki katının Hazineye ödenmesi şeklinde ağır bir mali yük oluşturması nedeniyle mekanizmayı kullanılamaz hale getirmektedir.

SPK'nın 110. maddesinin 1. fıkrasında tanımlanan ceza hükmünün de yeniden ele alınması yararlı olacaktır. Ulusal ve uluslararası düzeyde ilişkili işlemler çok fazladır ve büyük bölümü kaçınılmaz, olağan işlem mahiyetindedir.

Ancak ilişkili işlemlerde pazara/emsale uygun fiyatın belirlenebilmesi, herhangi bir kötü niyet olmasa dahi zordur. Bu konuda ülkelerin hepsi doğal olarak kendi ülkelerindeki iktisadi faaliyetleri olabildiğince yüksek matrahlardan vergileme çabası içindedir. Mükellefler de düzenlemeleri dikkate alarak bütün idareleri memnun etme gayretindedirler. Bu nedenlerle KVK'da transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükelleflere uygulanacak vergi ziyai cezasının %50 indirimli uygulanması yoluna gidilmiştir⁵⁷².

SPK'da da fiiller arasında bir ayırma gidilerek benzer durumdaki mükellefler için sadece makul bir idari para cezası ile yetinilmesi veya mükerrerliği önleyebilmek adına sadece VUK çerçevesinde verilecek ceza ile yetinilmesi şeklinde bir çözüm yolu düşünülebilir.

SPK konusunda bir başka konu da SPK'ın 21. maddesinin 4. fıkrası çerçevesinde örtülü dağıtılan kazancın iadesinde izlediği yola hukuki bir zemin yaratılmasıdır. SPK mükellefin kasten örtülü kazanç dağıtımını aktarımı niyetiyle hareket etmediğini düşündüğü durumlarda, sorunu, SPK'nın 110. maddesinde tarif edilen ağır mali yükler ve ceza yargılaması gerektirecek bir yola sokmadan çözebilmek

⁵⁷¹ Anayasa Mahkemesinin 14.11.2013 tarihli kararı. E.2013/24, K.2013/133. 22.07.2014 tarih ve 29068 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

⁵⁷² KVK'nın 13. maddesine 2016 yılında 6758 sayılı Kanunun 59. maddesi ile eklenen bir fıkra ile (KVK 13/8)

için, bir Kurul kararı olmadan mükelleflerin örtülü dağıtılan tutarı kanuni faiziyle kendiliklerinden şirkete iadesini tavsiye etmektedir.

Mevcut haliyle yürütülen uygulama, mükelleflerin konuyu (ceza mahkemesine de muhatap olma korkusu nedeniyle) yargıda tartışabilmesinin önünü tıkamakta, oldukça teknik ve hukuki boyutta sürdürülmesi gereken tartışmalar, belki de hukuki zemine taşınmadan, mükelleflerde de haksız uygulamaya maruz kalmış, bir ruh hali bırakarak sürmektedir. Hem SPKur'u hem de mükellefleri rahatlatmak için mükelleflerin isterlerse konuyu hukuki zemine taşıyabilecekleri bir düzenleme, yatırım ortamı açısından da daha iyi olacaktır. Bunun yolunun da KVK ile SPK'nın ceza hükümlerinin uyumlaştırılması olduğunu düşünüyoruz. Örtülü kazanç aktarımının sahte belge vb. kasıtlı fiillerle yapıldığı durumlarda mevcut düzenlemedeki ağır yaptırımlar uygulanabilir. Mükellefin mevcut düzenlemelere uygun davrandığı, istenen her türlü rapor, bildirim ve belgelemeyi yerine getirdiği halde, teknik yorum farklılıkları nedeniyle kazanç aktarımı sonucuna varılması durumunda farklı muameleye tabi tutulabilme imkânı veren bir düzenleme yapılmalıdır.

Genel olarak dünya uygulamalarına bakıldığında, sermaye piyasalarını düzenleyen kurumların, transfer fiyatlandırması konusunda OECD ve vergi idarelerinin düzenlemelerini esas aldığını, konuya ilişkin düzenlemelerinde bu kaynaklara referans verildiğini görmekteyiz.

Bu durumun güzel örneklerinden biri de yukarıda paylaştığımız Dünya Gümrük Örgütü'nün bu konudaki çalışması⁵⁷³ ve bu çalışmada OECD'nin transfer fiyatlandırması rehberlerinin anlatılması, gümrük örgütlerine vergi idareleri ile iş birliği tavsiyesinde bulunulup, bir kısım ülke uygulamaları örneklerinin paylaşılmasıdır.

Türkiye'de de ilişkili işlemler konusunun SPK, TTK, GK ve KVK boyutlarıyla ele alabilmek için, ilgili tüm idarelerin bir araya gelerek, bir bütünlük içinde, tüm yönleriyle ele alınmasında fayda mülahaza ediyoruz.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR VE MAKALELER

Abdioğlu, Hasan: İşletmelerde Öz Sermaye Karşılaştırması Yoluyla Ticari Kârın Hesaplanması, <https://www.researchgate.net/publication/332513277>

⁵⁷³ World Custom Organization, Guide to Customs and Transfer Pricing, www.wcoomd.org, 12.01.2022.

Ağar, Serkan: Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı, 1. Baskı, Yaklaşım, Cem Web Ofset, Ankara, Nisan 2011.

Akkaya, Mustafa, İbrahim Nihat, Bayar, Oytun, Canyaş: “Vergi Hukukunda “Emsallere Uygunluk” ve “Gerçeklik” İlkesi (Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13 Üncü Maddesi Bağlamında Bir İrdeleme)”, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2011, Sahife 276, www.vergisorunlari.com.tr (Çevrimiçi Erişim. 05.01.2022).

Aktaş, Mehmet: Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat 2004.

Alıcı, Yaşar: Bankacılık Kanunu Şerhi, İstanbul 2017.

Alkış, Onuray: Transfer Fiyatlandırması Sonucu Meydana Gelen Fiyat Değişikliklerinin Gümrük Kıymetine Beyanı Tartışmaya Açıldı, www.vergidegundem.com.

Altaş, Soner: Türk Ticaret Kanununa göre Anonim Şirketler, Ankara 2017.

Ateş, Leyla: Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme, Ankara 2011.

Ateşaoğlu, Erdem: Kâr Payının Peçeleme İşlemleri ile Gizli Şekilde Dağıtılması, MÜHF-HAD, C.17, Sahife 113-123.

Aygül, Emrah: Transfer Fiyatlandırması ve KDV, (Çevrimiçi erişim: www.alomaliye.com, Erişim Tarihi: 13.03.2020).

Bahtiyar, Mehmet: Ortaklıklar Hukuku, İstanbul, 2015.

Bakmaz, Zübeyir: Türk Vergi Hukukunda Emsal Bedel Uygulaması, On İki Levha Yayıncılık, Yayın No:1095, İstanbul, Mart 2019.

- Barlass, İrfan: Kamu İcra Hukukunda Tasarrufun İptali Davaları Açısından Verilmesi Mutat Hediye Durumu ile Yakın Akraba Arasındaki İvazlı Tasarrufları Bağışlama Kabul Eden Hükümün Eleştirisi, Vergi Sorunları, Aralık 2016, Sayı:339.
- Baştürk, İhsan: Türk Sermaye Piyasası Hukukunda Örtülü Kazanç Aktarımı Yasağına Aykırılık Suçu, D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Durmuş Tezcan’a Armağan, C. 21. Özel Sayı, 2019, Sahife 861-912.
- Battal, Ahmet: Bankacılık Kanunu Şerhi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007
- Bayraklı, Hasan Hüseyin: Vergi Ceza Hukuku, Ankara 2006.
- Biçer, Ramazan: Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi, TÜRMOB Yayınları-365, 1. Baskı, Desen Ofset, Ankara.
- Bilici, Nurettin: “Vergi Cennetleri ile Mücadele”, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Denetlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu, T.C. Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Ankara, 2004, sahife.656-675.
- Bilici, Nurettin: Vergi Hukuku, Cilt 1, Ankara 2016.
- Bozer, Ali: Sigorta Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2009.
- Bozkurt, Nevzat: Royalty ve Lisans Ödemelerinin Gümrük İdaresine Beyanı ve Vergilendirilmesi Nasıl Olmalıdır ? , Mali Çözüm, İSMMO, Mart-Nisan 2011, Sahife 121-128.
- Bozkurt, Tamer: Şirketler ve Kooperatifler Hukuku, İstanbul, 2012.

- Can, Mertol: Türk Özel Sigorta Hukuku, Ankara 2009.
- Çamurcu Aladağ, Zeynep Nihan: Vergi Cennetlerinin Transfer Fiyatlandırmasında Kullanımı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021.
- Çeker, Mustafa: Sigorta Hukuku, Adana, 2011.
- Çoban, Kerim: Credit Note Tanımı, Gümrük Müşaviri dergisi, 03.09.2020, www.imgd.org.tr.
- Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, OECD-VDK, www.vdk.gov.tr.
- Doğan, Şerife: Transfer Fiyatlandırması ve Gümrük Mevzuatı Arasındaki İlişki, 03.07.2017, Maliye Postası, www.maliyepostasi.com.
- Durmuş, Neslihan Karataş: Ticaret Kanunu Kapsamındaki Şirket Toplulukları ve Bunların Vergi Hukuku Karşısındaki Durumları, Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi (TFM) 2015/2.
- Dursun, Selman: Sermaye Piyasasında Gerçeğe Aykırılıktan Doğan Suçlar, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, Nisan 2010.
- Ekinci, Erdal: Şapkadan Çıkan Tavşan: Zarar Telafi Fonu, Yaklaşım, Ekim 2012, Sayı:238.
- Ekmekçi, Esra: Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük, İstanbul 1994.
- Ekmekçi, Esra: Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler, İstanbul, 2003.

- Es, Asaf: Gümrük Vergisi ve Gümrük Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Adli Çözüm Yolları, Seçkin Yayınevi, 2021, Ankara.
- Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, Kısaltılmış Basım, 15.07.2014, www.gib.gov.tr.
- Görer, Bülent
Türedi, Ersu,
Bayar, Erhan: Transfer Fiyatlanması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirilmesi, Yetkin Yayınları, Ankara 2021.
- Gülhan, Nadir,
Öztürk, İsa: Nakit Sermaye İndirimi Uygulaması ve Özellikli Noktalar, 24.11.2021, www.kpmgvergi.com.
- Günay, Ece
Deniz: Sermaye Piyasası Hukukunda Örtülü Kazanç Aktarımı ve Türk Ticaret Kanunu Açısından Değerlendirilmesi, On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, Mayıs 2018.
- Gündüz, Zeki: Emsal Bedelin Tespitinde Yurtdışı Veri Havuzları Kullanılabilir mi?, www.dunya.com.
- Gündüz, Zeki : Uygulamada Transfer Fiyatlandırması İncelemeleri, GSG Hukuk, Aralık 2021.
- Işık, Hüseyin: Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Maliye Bakanlığı-APKK, Yayın No:2005/370, Ankara, 2005.
- İnneci, Ahmet: Türkiye’de Gümrük Vergileri Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021
- Kaneti,
Selim,Ekmekçi,
Esra,Güneş,
Gülşen,Kaşıkçı,
Mahmut: Vergi Hukuku, İstanbul, 2019.

- Kanmaz, Gökçe
Sarıs, Haraççı,
Görkem: Makale, www.mondaq.com.
- Kapusuzoğlu,
Tuncay: Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması, Oluş
Yayıncılık, İstanbul, 2003.
- Kara, Mustafa
Sefa: Emsal Kira Bedeli Esasına Farklı Bir Bakış,
23.11.2016, www.vergialgi.net, 12.01.2022.
- Karacan, Ali
İhsan: Bankacılık Kurumları Hukuku, İstanbul 2017.
- Karadağ, Mesut: Türk ve Uluslararası Vergi Hukukunda Daimi
İşyerine Kazanç Atfedilmesi, OnikiLevha, İstanbul,
Aralık 2021.
- Karakoç, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, Ankara 2019.
- Karakoç, Yusuf: Vergi Ceza Hukuku, Ankara 2019.
- Karşlıoğlu,
Hasan: Anonim Şirketlerde Örtülü Kâr Dağıtım, Adalet
Yayınevi, Ankara, 2015
- Karşlıoğlu,
Hasan: Ticaret Hukuku Açısından Anonim Şirketlerde
Örtülü Kâr Dağıtımını Nitelendirmesi, Ankara Hacı
Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,
C. XXIII, Y. 2019, Sahife 4-141.
- Kaşıkcı,
Mahmut: Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılık Suçları, İstanbul
2007.
- Kaya, Arslan,
Prof. Dr.: Örtülü Kazanç Aktarımı Yasağının TTK'ya Tabi
Şirketler/Şirketler Topluluğu ve Serpk ile İlişkisi
Bakımından Değerlendirilmesi, Cevdet Yavuz'a
Armağan, Özel Sayı, Marmara Üniversitesi Hukuk
Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt 22, Sayı
3, İstanbul 2016, sahife 1531-1547.
- Kaya,
Sezai, Ayluçtarha,
N. Arif: Transfer Fiyatlandırması, Gümrük Kıymeti ve
Kurum Kazancı, (www.sezaikaya.com).

- Kender, Yarega: Türkiye’de Hususi Sigorta Hukuku, İstanbul, 2016.
- Kendigelen,
Abuzer: Türk Ticaret Kanunu, İstanbul, 2012
- Kırbaş, Sadık: Vergi Hukuku, Ankara 2015.
- Kızılot, Şükrü: Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Yaklaşım Yayınları, 1. Baskı, Cem Web Ofset, Ankara, 2002.
- Kumrulu,
Ahmet: , “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül”, Cilt: 1, Sayı:3, Eylül 1988, Sahife 412-439 (Çevrimiçi Erişim: <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m1988-19883-1067>, 10.02.2022)
- Koyuncu, Mesut: Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması, 1. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Yıldız Yayın, İstanbul, Mayıs 2005.
- Köse, Tunç,
Ferhatoğlu,
Emrah: Transfer Fiyatlandırması (Üretim İşletmelerinde Uygulama), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.
- Küçükşahin,
Beste: Ticaret Şirketlerinde Sermaye Taahhüdü ve Vergisel Sonuçları, Mondaq, 05.07.2019.
- Kümbül, Arif: YMM Sınavlarına Hazırlık için Gümrük, Dış Ticaret ve Kambiyo Mevzuatı, Nisan 2017, HUZ Akademi Yayıncılık, İstanbul.
- Manavgat,
Çağlar: Hukuki Bakımdan Halka Açık Anonim Ortaklıklar ve Halka Arz, Türkiye İş Bankası A.Ş. Vakfı Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2016.

- Mutluer, Kamil,
Kuzeyli Dayanç,
N. Nilay: Vergi Hukuku, Ankara 2019
- Okutan, Nilsson
Gül: Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Şirketler
Topluluğu Hukuku, On İki Levha Yayıncılık,
İstanbul 2009.
- Onay, İsmail: Örtülü Sermaye (Teorik Açıklamalar-Uygulamalı
Soru ve Cevaplar), 1. Baskı, Maliye Hesap
Uzmanları Derneği, Bilnet Matbaacılık, İstanbul,
Nisan 2017.
- Onay, İsmail: Transfer Fiyatlandırması (OECD Yaklaşımı Işığında
Türk Vergi Pratiği), 1. Baskı, Maliye Hesap
Uzmanları Derneği, İpekyolu Matbaacılık, İstanbul,
Eylül 2020.
- Öcal, M.
Erdoğan: Teoride, Mevzuatta ve Uygulamada Transfer
Fiyatlandırması, 1. Baskı, PwC, Anadolu Ofset,
İstanbul, Mart 2015.
- Öncel, Mualla: Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde
Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Banka ve Ticaret
Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No:131, Sevinç
Matbaası, Ankara, 1978.
- Öncel, Mualla /
Kumrulu,
Ahmet/ Çağan,
Nami/ Göker,
Cenker: Vergi Hukuku, Ankara 2020.
- Öz, Semih: Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri,
Ankara, 2005.
- Özer Atilla: Bankacılık Kanunu (Gazi) Yorumu, Ankara, 2007
- Özgenç, Ayhan
Selçuk: Transfer Fiyatlandırmasında Yabancı Emsal”, Vergi
Sorunları Dergisi, Ağustos 2016, S:335
www.vergisorunlari.com.tr (Çevrimiçi Erişim.
05.01.2022).

- Özyer, Mehmet Ali: Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap uzmanları Derneği, Acar Basım, 4. Baskı, Mart 2008.
- Öztürk, İbrahim: İlişkili Firmalar Arasındaki İşlemlerde Gümrük Kıymeti ve Transfer Fiyatlandırması, Gümrük & Ticaret Dergisi, Sayı:7, Yıl:2016, Sahife 107-110.
- Pehlivanoglu, Murat Can: Halka Açık Anonim Şirketlerde Örtülü Kazanç Aktarımının Sermaye Piyasası Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu Açıklarından İşlem ve İlişkili Kişi Unsurları Kapsamında Değerlendirilmesi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Yüksek Lisans Programı (Ekonomi Hukuku), 2015, Yüksek Lisans Tezi.
- PSL Hukuk, Gümrük Kıymet Takdiri ile Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Kuralların Mevzuatımız Açısından Karşılaştırılması, www.pslhukuk.com.
- Rençber, Altan: Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri, Filiz Kitabevi, İstanbul, Eylül 2021.
- Saban, Nihal: Vergi Hukuku, İstanbul, 2021
- Sabit, Aigerim: Payları Borsada İşlem Gören Şirketlerde Kâr Payı Dağıtımı, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı, Ankara, 2018.
- Sadak, Murat: Sermaye Piyasası Hukukunda Örtülü Kazanç Aktarımı Suçu, Legal Yayıncılık, İstanbul, Kasım 2016.
- Sağlam, Erdoğan: Ödenmeyen Sermaye Taahhüt Borçlarına Faiz Yürütülmemesi Örtülü Kazanç Dağıtımı Sayılır mı? Vergi Dünyası, Sayı: 260.
- Silahşör, Mehmet: Türk Hukuku ve Mukayeseli Hukukta Şirketler Topluluğunun Vergilendirilmesi, On İki Levha, İstanbul, Ekim 2021.

- Sümer, Ayşe: Türk Sermaye Piyasası Hukuku ve Seçilmiş Mevzuat, İstanbul, 2002.
- Şakar, Ayşe
Yiğit: Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler, Ankara, 2008.
- Şengül, Selami: Sermaye Piyasası Mevzuatı, Açıklama ve Yorumları, Ankara 2002.
- Şenyüz, Doğan: Vergi Ceza Hukuku, Bursa 2011.
- Taşdelen, Aziz: Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Ankara 2010.
- Taşkan, Yusuf
Ziya: Vergi Hukuku, Ankara 2019.
- Taşkın,
Yasemin: Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim dalı, Doktora Tezi, İstanbul 2011
(<http://nek.istanbul.edu.tr:4444/ekos/TEZ/48232.pdf>).
- Tekinalp, Ünal: Banka Hukukunun Esasları, İstanbul 2009.
- Tolu, Abdullah: Bir Koyundan Dört Post Çıkar mı? Dünya Gazetesi, 03.02.2021.
- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber, Yayın No:114, Kasım 2010, www.gib.gov.tr.
- Tuncer,
Selahattin: Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama), Yaklaşım Yayınları, Mayıs 2001, Ankara.
- Tutar,
İbrahim/Ökten
Rezan: Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması Örneklerle Uygulamalı Yaklaşım, 1. Baskı, Penetra, Mapsan Matbaacılık, İstanbul, 2010.

Türkay, İmsat: Yabancı Şirketlerin Türkiye’de Açtıkları İrtibat
Bürolarında Çalışanlara Ödenen Ücretin Vergilemesi,
21.11.2019, www.vergialgi.net.

Usluel, Aslı E. Gürbüz: Şirketler Topluluğunda Denkleştirme, Marmara
Üniversitesi Hukuk Fakültesi Araştırmaları Dergisi,
Yıl 2012, Cilt 18, Sayı 2, Sahife 281 – 308.

Uyanık, Namık Kemal: Transfer Fiyatlandırması, TÜRMOB Yayınları-320,
Genişletilmiş 2. Baskı, Fersa Matbaası, Ankara,
2006.

Uzun, Fatih: Gümrük Kıymeti ile Transfer Fiyatlandırması İlişkisi,
18.05.2018, www.mondaq.com, Turkey.

World Customs Organization
Guide to Customs Valuation and
Transfer Pricing,
www.wcoomd.org.

Yaltı, Soydan, Billur:

“2000’li Yılların Vergisel
Mozaïği: Günümüz Verilerinden
Gelecek Olasılıklarına-I”,
Yaklaşım, Yıl:8, Sayı:92,
Ağustos 2000, sahife 45-54

Yaltı, Soydan, Billur:

“2000’li Yılların Vergisel
Mozaïği: Günümüz Verilerinden
Gelecek Olasılıklarına-II”,
Yaklaşım, Yıl:8, Sayı:93, Eylül
2000 sahife.48-56

Yaltı, Soydan, Billur:

Uluslararası Vergi Anlaşmaları,
İstanbul, 1995

Yaltı, Billur:

“Transfer Fiyatlandırmasında
Bağımsız ve Açık Emsal”, Vergi
Sorunları Dergisi, Ağustos 2011
Sayı: 275.
(www.vergisorunlari.com.tr)
(Çevrimiçi Erişim: 10.01.2022)

Yaltı, Billur:

“Kurumlar Vergisi Kanununun
“Yenisi”: Peşin Fiyat
Sözleşmeleri”, Vergi Sorunları
Dergisi, Sayı 219, Aralık 2006
(Çevrimiçi erişim: 12.01.2022)

Yaltı, Billur:

“Transfer Fiyatlandırmasında
Gizli Emsal”, Vergi Sorunları
Dergisi, Ağustos 2009, S: 251.
www.vergisorunlari.com.tr
(Çevrimiçi Erişim. 10.01.2022)

Yaltı, Billur:

“Kod Listeleri”nden “KDV
İadesi Risk Analizi”ne Geçiş:
KDV İndirim Hakkının
Sınırlandırılmasına İlişkin

Değerlendirmeler”, Vergi
Sorunları Dergisi, No.258, Mart
2010.
www.vergisorunlari.com.tr
(Çevrimiçi Erişim. 18.02.2022)



YARARLANILAN ÇEVİRİMİÇİ KAYNAKLAR

<https://acikders.ankara.edu.tr>

<https://www.alomaliye.com>

<https://www.dunya.com.tr>

<https://www.gib.gov.tr>

<https://www.google.com.tr>

<https://www.imgd.org.tr>

<https://www.istanbulymmo.org.tr>

<https://www.kelimeler.gen.tr>

<https://www.kgk.gov.tr>

<https://www.kpmgvergi.com>

<https://www.maliyepostasi.com>

<https://www.mevzuat.gov.tr>

<https://www.mondaq.com>

<https://www.muhasibetr.com>

<https://www.neksymm.com>

<https://www.pslhukuk.com>

<https://www.pwc.com.tr>

<https://www.researchgate.net>

<https://www.sezaikaya.com>

<https://www.tmud.org.tr>

<https://www.vdk.org.tr>

<https://www.vergialgi.net>

<https://www.vergidegundem.com>

<https://www.verginet.net>

ÖZGEÇMİŞ

Zeki Gündüz, 2012 yılında kurulan Gündüz Şimşek Gago Avukatlık Ortaklığı'nın kurucu ve yönetici ortaklardan biridir. Kariyerine Maliye Müfettişi olarak başlayan Zeki Gündüz, 1992 yılında PwC Vergi Hizmetlerine katılmış olup 2010-2020 yılları arasında PwC Vergi Hizmetleri Bölümü Liderliğini de yürütmüştür.

Tüm sektörlerde yerel, uluslararası pek çok projede görev alan Gündüz “Vergi/Gümrük Uyuşmazlıkları” konusunda Türkiye'nin önde gelen meslek mensuplarından.

Yeminli Mali Müşavir ve Avukatlık ünvanları sahibi olan Gündüz, kariyeri boyunca İYMMO, İSMMMO, Mali İdare, Vergi Konseyi, yayın kuruluşları, meslek odaları, diğer kurumlar ve şirketimizce düzenlenen pek çok seminere konuşmacı, eğitimci olarak katılmış, mali konularda birçok komisyonda görev almış ve yayın organlarında çok sayıda makalesi yayınlanmıştır.

Mesleki çalışmalar yanında TÜSİAD Vergi Komisyonu, International Fiscal Association (IFA) Türkiye ve Şeffaflık Derneği (Transparency International) üyesi olarak sosyal çalışmalar sürdüren Gündüz'ün PwC yayını veya aylık ekonomi dergileri eki şeklinde basılmış çok sayıda çalışması mevcuttur.

1992 yılından beri “Vergi Bültenleri”ni yayınlayan Gündüz, “Vergi Portalı” editörü ve yöneticisi, “PwC TV”nin genel yayın yönetmeni ve “Dünya Gazetesi” yazarıdır.

Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi mezunu olan Gündüz, iyi derecede İngilizce bilmektedir.