

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA “İLİŞKİLİ KİŞİ” “RELATED-PARTY” IN DISGUISED INCOME DISTRIBUTION VIA TRANSFER PRICING

Serkan AĞAR*

Özet: Türkiye’de transfer fiyatlandırması uygulaması, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesiyle “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” ismi altında 01 Ocak 2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Transfer fiyatlandırması; ilişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyatı/bedeli/ücreti ifade eder. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinde “ilişkili kişi” şöyle tanımlanmıştır: Kurumların kendi ortakları ve kurumların ve ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar; kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar; ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları; kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu’na ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişiler “ilişkili kişi” sayılmaktadır. Bu çalışmada, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ilişki kişinin, kuramsal alt yapısının yanında uygulamaya yönelik değerlendirmesi yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Transfer fiyatlandırması, ilişkili kişi, emsalle-re uygunluk ilkesi, örtülü kazanç dağıtımı.

Abstract: January 1st, 2007 marks the commencement of formal transfer pricing practice in Turkey by way of article 13 of Turkish Corporate Tax Law (numbered 5520) under the title “Disguised Income Distribution via Transfer Pricing”. Transfer pricing implies the prices applied to the purchase and sale of goods and services between related parties. Article 13 of The Turkish Corporate Tax Code defines “related parties” as: Companies’ own shareholders and corporations and individuals related to those shareholders; corporations and individuals who are directly or indirectly controlling or controlled by a corporation or its shareholders through management, supervision or share

* Dr. (Kamu Hukuku/Vergi Hukuku), Av., Ankara Barosu.

capital; spouses of the shareholders, siblings and parents of the shareholders and up to third degree (inclusive) natural and in-law relatives of the shareholders. Transactions with parties resident in countries deemed to cause harmful tax competition (to be determined by the Council of Ministers) are also considered related-party transactions. In the study, in addition to the theoretical background, its application is evaluated.

Keywords: Transfer pricing, related-party, arm's length principle, disguised income distribution.

I. GİRİŞ

Transfer fiyatlandırması (TF) yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, 5520 sayılı (yeni) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 11/1-c ve 13. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre, TF yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Kanun koyucu, bir yandan mükellefin beyanını esas alırken, diğer yandan vergilendirmenin gerçek amacına ulaşması ve doğru uygulanabilmesi için vergi güvenliğini sağlamaya yönelik çeşitli mekanizmalar öngörür.¹ Bunlar, mükellefin gerçek durumuna uygun beyanda bulunmasını sağlamaya yönelir. TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı da, bu nitelikteki düzenlemelerden biridir.

22/03/1934 tarih ve 2395 sayılı (mülga) Kazanç Vergisi Kanunu'nun 13/5 maddesindeki, "*Sermaye için faiz kabul edilmeyeceği gibi kollektif şirketlerde şeriklerin ve komandit şirketlerde komandite âzâların ve bunların usûl ve fîrûunun veya karı veya kocasının; sair sınaî ve ticari teşebbüsata, karı veya koca ile bunların usûl ve fîrûunun şirkete veya teşebbüse ikraz edecekleri paralar sermaye sayılır.*" şeklindeki düzenleme 5422 sayılı (mülga) KVK'nın yürürlüğe girdiği 1950 yılına kadar Türk vergi sisteminde örtülü kazanç dağıtımının dayanağı olmuştur.

Türk vergi mevzuatında örtülü kazanç dağıtımının bir kısmını karşılayan 5422 sayılı (eski) KVK'nın 17. maddesi de yaklaşık elli yıldan fazla bir süre yürürlükte kalmasına rağmen günün şartları ve gelişmelerinin gerisinde kalmış, bu konuda kanun koyucu tarafından gerekli değişiklikler zamanında yapılamamıştır. 5422 sayılı (mülga)

¹ Solak Akman, İ., *Vergi Güvenlik Önlemlerinin Teorik Çerçevesi*, Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan, C. II, Ankara, 2009, s. 1158.

KVK'nın 17. maddesi, (1) numaralı fıkrasına 24/12/1980 gün ve 2362 sayılı kanunla "yüksek veya düşük bedeller üzerinden veya bedelsiz olarak imalat, inşaat işlemlerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa" hükmünün eklenmesi dışında,² 5520 sayılı (yeni) KVK'nın yayımlandığı 21 Haziran 2006 tarihine kadar ilk günkü şekliyle yürürlükte kalmıştır.

5422 sayılı (mülga) KVK'nın "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 15. maddesinde, sadece "sermaye şirketleri" tarafından dağıtılan örtülü kazançların kurum kazançlarından indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. 5422 sayılı (mülga) KVK'nın örtülü kazanç dağıtımını düzenleyen 17. maddesi şu şekildedir:³

"Aşağıdaki hallerde kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılır:

1. Şirket kendi ortakları, ortakların ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımından vasıtalı, vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek

² 5422 sayılı (mülga) KVK'nın 17/1 maddesinde 2362 sayılı kanunun 9. maddesiyle yapılan değişikliğin gerekçesi şu şekildedir: "Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde; sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançların, matrahın tespiti sırasında hasılatından indirilemeyeceği belirtilmiş ve 17. maddede örtülü kazanç dağıtımının mahiyeti 4 bent halinde açıklanmıştır. Yürürlükteki (1) numaralı bent hükmüne göre 'yüksek veya düşük bedeller üzerinden veya bedelsiz olarak imalat, inşaat işlemlerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunulması' hali örtülü kazanç dağıtımını kapsamına girmemektedir. Bu yüzden emsaline göre yüksek veya düşük bedelle veya bedelsiz olarak imalat, inşaat işlemlerinde veya hizmet ilişkilerinde bulunulması yoluyla uygulamada büyük ölçüde vergi kaybına sebebiyet verildiği müşahade edilmiş olup, bu sakıncanın ortadan kaldırılması için bahse konu durumlarda da örtülü kazanç dağıtımının mevcudiyetini öngörmek üzere (1) numaralı bent hükmünde gerekli değişiklik yapılmıştır."

³ 5422 sayılı (eski) KVK'nın 17. maddesinin o dönem için geniş bir bakış açısıyla doğru ve yerinde öngörülerle kaleme alındığı gerekçesinden bellidir: "Gizli sermaye faizi ile gizli kazanç dağıtımı, kurumlar vergisi bakımından üzerinde ehemmiyetle durulmakta olan hadiselerdir. Bilindiği gibi, kurumlar açık olarak vergi kaçakçılığı yapmazlar, daha doğruyu bünyeleri ve kuruluşları icabı yapamazlar. Buna mukabil vergi matrahını önleyici tedbirler alınmazsa 'gizli kazanç' yolundan gitmek suretiyle saklamak imkanı bulabilirler. Memleketimizde bunun bâriz misallerine tesadüf edilmiştir. Bu cümleden olmak üzere, merkezleri şeklen Türkiye'de bulunan imtiyazlı büyük bazı yabancı kurumların haricte bağlı oldukları teşekküllerle olan münasebetleri üzerinde kazançlarının büyük olarak zikredebiliriz. Tasarıda yer alan tedbirlerle yalnız haricte sıkı münasebeti olan yabancı kurumların değil, memleket içindeki yerli kurumların da bu yollardan gitmelerine bir set çekilmektedir."

veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa;

2. *Şirket, 1 numaralı fıkra yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme muamelelerinde bulunursa;*

3. *Şirket, 1 numaralı fıkra yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verirse;*

4. *Şirket, ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve fîruundan ve 3. dereceye kadar (dahil) kan ve sıhri hısımlarından şirketin idare meclisi başkan veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara emsaline göre göze çaracak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunursa."*

5422 sayılı (mülga) KVK'nın 17. maddesindeki açıklamalar, 5520 sayılı (yeni) KVK'nın 13. maddesiyle temelde benzerdir. Ancak 5422 sayılı (mülga) KVK'nın 17. maddesinde ayrıntılar ihmal edildiğinden örtülü kazanç dağıtımının vergilendirilmesiyle ilgili olarak bu kanunun yürürlükte olduğu dönemde uygulamada ciddi sorunlar yaşanmıştır. Örneğin; örtülü kazanç dağıtımı belirlendiğinde sadece dağıtımı yapan şirket için mi yoksa muhatap hakkında da mı tarhiyat yapılacağı, emsalin hangi ölçütlere göre belirleneceği, vergi ziyayı veya hazine zararının aranıp aranmayacağı, sermaye şirketi olmayan işletmelerin kazançlarını örtülü olarak dağıtmaları durumunda bunlara hangi düzenlemenin uygulanacağı, örtülü kazanç dağıtımı en fazla yurt dışı unsurlu işlemlerde görülmekteyken neden ağırlıklı olarak yurt içi işlemlerin araştırıldığı hususları uygulamada tereddütlere neden olmuş, sorunlar yargı kararlarıyla çözümlenmeye çalışılmıştır.⁴

5520 sayılı (yeni) KVK'nın "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı 13. maddesiyle, 5422 sayılı (mülga) KVK'nın 17. maddesinin temel felsefesi korunmuş, ekonomik ve ticari hayatın vergilendirmede ihtiyaç duyduğu konulara yer verilmeye çalışılmıştır.

⁴ Pazarçeviren, Y. S., Aygen, F., Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlandırması Manipülasyonları ve Konunun Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Mali Çözüm Dergisi, 2005, S. 71, s. 97-98.

5520 sayılı KVK'nın 01 Ocak 2007 tarihinde yürürlüğe giren "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı 13. maddesi şu şekildedir:

"(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 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 Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: 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) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri 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.

(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) (04/06/2008 gün ve 5766 sayılı kanunun 21. maddesiyle eklenen fıkra) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.⁵

⁵ Bu fıkra, 5766 sayılı kanunun 27/ç maddesi uyarınca 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere 06 Haziran 2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

(8) *Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir.*"

TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, 5520 sayılı KVK'da kanunen kabul edilmeyen indirimler arasında düzenlenen vergi güvenlik önlemlerinden biri olup bu düzenlemeyle kurum kazancının şu veya bu şekilde aşındırılmasının önlenmesi amaçlanır.⁶ 5520 sayılı KVK'nın 11/1-c maddesinde TF yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancından indirilmesi kabul edilmemiş, 13. maddesinde de bu kapsamdaki işlemler sayılmıştır.

TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı düzenlemesinin esasları şu şekilde özetlenebilir:

- Bu düzenlemeyle işletmelerin ilişkili kişilerle emsaline uygun olmayan fiyat/bedel/ücret üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları veya benzeri yollarla örtülü olarak kazanç dağıtmaları önlenmek istenmiştir. Kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.
- TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı; ilişkili kişi, emsallere uygunluk ilkesi ve emsal fiyat/bedel/ücret tespitinde kullanılacak işlem yöntemleri üzerine bina edilmiştir. İşlem yöntemlerinin tercihinde mükellefe alternatif sunulmuş, uygulama esaslarının belirlenmesi konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir.
- Örtülü kazanç dağıtımının muhatabı kişiler; işletmenin kendi ortaklarından başka ortakların ilgili bulunduğu kişilerle işletmenin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından bağlı olduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu kişiler ile ortakların eşleri, altsoy ve üstsoyu, üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve yansoy

⁶ 5520 sayılı (yeni) KVK'da düzenlenen diğer vergi güvenlik önlemleri; kontrol edilen yabancı kurum (m. 7), örtülü sermaye (m. 12) ve zararlı vergi rekabetine vergi kesintisi (m. 30) uygulamalarıdır. Diğer kanunlarda yer alan vergi güvenlik önlemlerine örnek olarak; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesindeki emsal kira bedeli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27. maddesindeki emsal bedel ve emsal ücret düzenlemeleri gösterilebilir.

hısmılarıyla işletmenin yönetim kurulu başkanı, üyesi ve müdürüdür. Örtülü kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesiyle aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususu dikkate alınmak suretiyle Bakanlar Kurulu tarafından ilân edilen ülkeler veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler de ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

- Örtülü olarak dağıtılan kazanç, dağıtımı yapan işletme nezdinde tarhiyat konusu yapılırken, doğrudan veya dolaylı olarak kazancı elde eden muhatap için elde edilmiş kâr payı sayılır.
- TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı tespit edildiğinde, daha önce yapılan vergilendirme işlemleri taraf olan mükellefler nezdinde düzeltilir. Örtülü kazanç dağıtılan işletmede düzeltme yapılması için dağıtımda bulunan işletme adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekir.
- Tam mükellef işletmelerle yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri ve daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içi işlemler sebebiyle TF yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığının kabulü için hazine zararı aranır. Hazine zararı, işletme ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

5520 sayılı (yeni) KVK’nın 13. maddesi, genel olarak, Türkiye’nin de üyesi olduğu OECD’nin çok uluslu şirketler ve vergi idareleri için 1995 yılında bir rehber şeklinde yayımladığı TF ilkeleriyle uyumludur. 5520 sayılı (yeni) KVK’nın 13. maddesinde, 5422 sayılı (mülga) KVK’nın 17. maddesindeki “emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük” ifadesi, “*emsallere uygunluk (arm’s length)*”⁷ şeklinde ilkesel bir temele kavuşturulmuştur. Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyatın/bedelin/ücretin, arada böyle bir ilişkinin bulunmaması halinde oluşacak fiyata/bedele/ücrete uygun olmasıdır. Mükellef,

⁷ Bu terimin Türkçe’ye “*mesafeli duruş ilkesi*” olarak çevrilmesi “*arm’s length principle*” şeklindeki orijinal kullanımını daha doğru karşılar. Ancak bu çalışmada, kanundaki tercihe bağlı kalınarak “*emsallere uygunluk ilkesi*” kullanımı tercih edilmiştir.

ilişkili kişilerle yapılan işlemlerle ilgili olarak tespit edilecek yöntem konusunda Maliye Bakanlığı'na başvurarak anlaşma yapılabilir.

Bir hukuk normunun uygulama alanı bulması normda soyut olarak tarif edilmiş olayların hayatta somut olarak gerçekleşmesine bağlıdır. Normdaki hukuki sonucun gerçekleşip gerçekleşmediğine veya normun uygulanıp uygulanmayacağına karar verilebilmesi için normdaki soyut olayın unsurları ile somut/maddi olayın unsurlarının örtüşüp örtüşmediğinin belirlenmesi şarttır.⁸ 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesindeki soyut olayın unsurları ile somut/maddi olayın örtüşüp örtüşmediğinin belirlenmesinde objektif ve sübjektif unsurların varlığı araştırılır. Somut olayın TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımını sonucuna bağlanabilmesi için somut olayda objektif ve sübjektif unsurların tümünün gerçekleşmiş olması gerekir. TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımının objektif unsuru; ilişkili kişi (5520 sayılı KVK m. 13/2), ilişkili kişiye menfaat sağlanması, emsallere uygunluk ilkesine aykırılık ve hazine zararıdır (5520 sayılı KVK m. 13/7). TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımının sübjektif unsuru ise, mükellefin amaç ve iradesine yöneliktir.

Bu çalışmada, TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımının objektif unsurlarından "ilişkili kişi" çeşitli yönleriyle incelenmeye çalışılmış ve uygulamadaki sorunlu alanlara dikkat çekilmek istenmiştir.

II. İLİŞKİLİ KİŞİ

A. KAVRAM

TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımının objektif unsurlardan biri de, ilişkili kişinin işletmeyle yaptığı işlemde elde ettiği menfaatin onun ilişkili kişi sıfatına dayanması, yani ilişkili kişi olmanın menfaatin verilmesinde temel belirleyici olmasıdır. İşletme, ilişkili olmadığı kişilerle yaptığı hukuki işlemlerde de aynı şekilde menfaat sağlıyorsa, ilişkili kişi sıfatına dayanan bir menfaat aktarımından söz edilemez.⁹ TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, ilişkili kişiye aynı şartlar

⁸ Akkaya, M., Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Ankara, 2002, s. 6-7.

⁹ Ağar, S., Transfer Fiyatlandırması-Örtülü Kazanç Dağıtımı, Ankara, 2011, s. 100.

altında üçüncü bir kişiye verilmeyecek olan bir menfaat sağlandığında gerçekleşir. İlişkili kişinin işletme veya ortaklık sağladığı menfaatin temelinde ilişkili kişi sıfatı olduğundan, ilişkili olmayan kişilere sağlanan menfaatler TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilmez.

TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımının en basit şekli; işletmenin, ortağın veya ilişkili diğer kişilerin özel hukuk sözleşmesi arkasına gizlenmiş bir işlemle o işletmeden doğrudan doğruya menfaat sağlamasıdır. İşletmenin, ortağın veya ilişkili diğer kişilerin, menfaati doğrudan doğruya sağlamayıp, ortağın akrabalarından biri, işletmenin veya ortağın hissedarı olduğu başka bir kişi yahut ilgili olduğu kişiden dolayı yolla sağlaması da mümkündür. 5520 sayılı (yeni) KVK'nın 13/2 maddesindeki *"ilişkili kişi (...) kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder."* ve *"ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır."* ifadeleriyle TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımının dolaylı yolla elde edilmesine işaret edilmiştir.

Bu çerçevede *"ilişkili kişi"*; işletmelerin kendi ortakları, işletmelerin veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya işletmeyle idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya işletmeleri ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyuyla üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.

Bir işletme için ilişkili kişi;

- İşletmenin kendi ortakları,
- İşletmenin veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya işletmeler,
- İşletmelerin veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya işletmeler,
- İşletmelerin veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya işletmeler,

- Ortakların eşleri,
- Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımlarıdır.

5520 sayılı (yeni) KVK'nın 13. maddesindeki “gerçek kişi” ifadesi, 193 sayılı GVK'ya göre gerçek kişi kabul edilip vergiye tâbi tutulan kişilerle şahıs şirketleri veya adi ortaklıkları; “kurum” ifadesi ise, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeleri ve iş ortaklıklarını kapsar. 193 sayılı GVK uygulamasında, teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dâhil yansoy ve kayın hısımlarıyla doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından denetimi altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır. 193 sayılı GVK kapsamında bir gerçek kişi için ilişkili kişi;

- Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dâhil yansoy ve kayın hısımları,
- Doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler,
- Doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketlerin ortakları,
- Doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketlerdir.

Hem kurumlar vergisi ve hem de gelir vergisi mükellefleri yönünden; kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesiyle aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler de ilişkili kişilerle yapılmış kabul edilir. Eş anlatımla, zararlı vergi rekabeti yapan ülke ve bölgelerdeki (vergi cennetleri) gerçek kişi veya işletmeler de ilişkili kişi sayılır.

“İlişkili kişi” kavramı bakımından 5520 sayılı (yeni) KVK'nın 13. maddesiyle 5422 sayılı (mülga) KVK'nın 17. maddesi arasında önemli farklılıklar vardır:

İlişkili Kişi Bakımından Mülga ve Yürürlükteki Kanunun Karşılaştırılması

5422 sayılı (mülga) KVK m. 17	5520 sayılı (yeni) KVK m. 13
Kurumların kendi ortakları	Kurumların kendi ortakları
Yok	Kurumların ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum
Ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişi	Ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum
İdaresi, denetimi veya sermayesi bakımından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler	İdaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar
Ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve furuundan ve üçüncü dereceye kadar (dahil) kan ve sıhrı hısımlarından şirketin idare meclisi başkan veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlar (sadece hizmet ilişkisiyle sınırlı)	Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları (hukuki işlem sınırlaması yok)
Yok	Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesiyle aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'na ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişiler

İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 24) Hakkında 17 Sıra No.lu Tebliğ'in¹⁰ ekinde yer alan TMS'de, bu standardın amacının, ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemlerin bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını etkileyebileceği olasılığı dikkate alınarak finansal tabloların gerekli açıklamaları içermesini sağlamak olduğu belirtilmiştir. Anılan TMS'de ilişkili kişiler sayılmıştır. Buna göre, bir tarafın bir işletmeyle ilişkili sayılabilmesi için ilişkili tarafın,

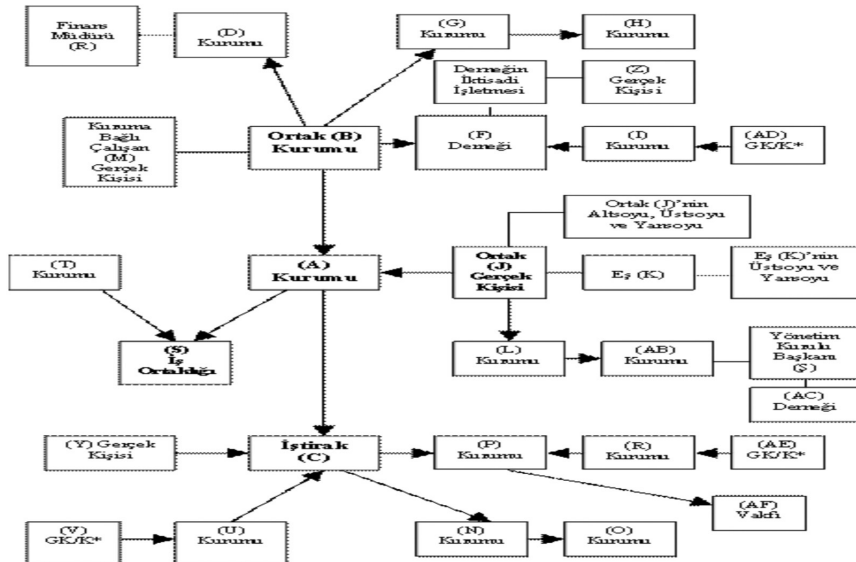
- Doğrudan veya dolaylı olarak bir veya birden fazla aracı yoluyla işletmeyi denetlemesi, işletme tarafından denetlenmesi veya işletmeyle ortak denetim altında bulunması (ana ortaklıklar, bağlı ortaklıklar ve aynı iş dalındaki bağlı ortaklıklar dâhil olmak üzere),

¹⁰ RG, 31/12/2005, 26040.

işletme üzerinde önemli etkisinin olmasını sağlayacak payının olması veya işletme üzerinde ortak denetime sahip olması,

- TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar Standardı'nda tanımlandığı gibi işletmenin iştiraki olması,
 - İşletmenin ortak girişimci olduğu bir iş ortaklığı olması (TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar),
 - İşletmenin veya ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi olması,
 - İlk ve bir önceki bentte sayılan kişilerden birinin yakın bir aile üyesi olması,
 - Kontrol edilen, ortak kontrol edilen veya önemli etki altında veya bir önceki bentte sayılan kişilerden birinin doğrudan veya dolaylı olarak önemli oy hakkına sahip olduğu bir işletme olması,
 - İşletmenin veya işletmeyle ilişkili taraf olan bir işletmenin çalışanlarına işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda planları olması,
- gerekir.

ÖRNEK



* GK/K: Gerçek kişi veya kurum

Yukarıdaki örneğe göre (A)'nın;

- Ortak (B),
- Ortak (B)'nin doğrudan ortağı olduğu (G),
- Ortak (B)'nin dolaylı olarak ortağı olduğu (H),
- Ortak (B)'nin kurucusu olduğu (F) Derneği ve bu derneğin iktisadi işletmesi,
- (F) derneğine ait iktisadi işletmede çalışan (Z),
- Ortakla ilişkili (F)'nin kurucularından (I),
- Ortakla ilişkili (F)'nin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (AD),
- Ortak (B)'nin doğrudan ortağı olduğu (D),
- Ortak (D)'de çalışan finans müdürü (R),
- Ortak (B)'de çalışan (M),
- Ortak (J),
- Ortak (J)'nin altsoyu, üstsoyu ve yansoyu,
- Ortak (J)'nin eşi (K),
- Ortak (J)'nin eşi (K)'nin üstsoyu ve yansoyu,
- Ortak (J)'nin doğrudan ortağı olduğu (L),
- Ortak (J) ile ilişkili (L)'nin doğrudan ortağı olduğu (AB),
- (AB)'nin yönetim kurulu başkanı (Ş),
- Yönetim kurulu başkanı (Ş)'nin üye olduğu (AC) Derneği,
- (S) iş ortaklığı,
- (S) iş ortaklığının diğer ortağı (T),

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilir. Ancak aynı derneğe üye olan kişiler, sadece aynı derneğin üyeleri olmaları nedeniyle ilişkili kişi değildir.

Aynı şekilde (A)'nın;

- İştirak (C),

- İştirak (C)'nin doğrudan ortağı olduğu (P),
- İştirak (C) ile ilişkili (P)'nin doğrudan bağlı bulunduğu (R),
- İştirak (C) ile ilişkili (P)'nin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (AE),
- İştirak (C) ile ilişkili (P)'nin kurucusu olduğu (AF) Vakfı,
- İştirak (C)'nin doğrudan ortağı olduğu (N),
- İştirak (C)'nin dolaylı olarak ortağı olduğu (O),
- İştirak (C)'nin doğrudan bağlı bulunduğu (Y),
- İştirak (C)'nin doğrudan bağlı bulunduğu (U),
- İştirak (C)'nin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (V),

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilir.

B. KAPSAM

1. Kurumların Kendi Ortakları

Kurum ortakları ile kurum arasındaki ilişki “ortaklık ilişkisi”dir. Kurumun, kurucu hisse senetleri ve intifa senetlerine sahip gerçek kişi veya kurumlar da ilişkili kişi kapsamındadır.

TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımının en önemli muhatabı kurum ortaklarıdır. Bu konuda ortakların kuruma iştirak oranlarının bir önemi yoktur. Kazancın azınlık veya çoğunluk hissesine sahip ortaklara TF yoluyla örtülü olarak dağıtılmış olması, bu müessesenin hukuki niteliğini etkilemez.

Tüzel kişiliklerinin olup olmadığına bakılmaksızın 5520 sayılı (yeni) KVK'nın 2. maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerinin gerçek kişi veya kurum ortakları ilişkili kişi sayılır. Bu kişilerle emsallere aykırı olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilir. Kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermaye payına sahip gerçek kişi veya kurum ortakları ilişkili kişi kabul edilir. Ortakların doğrudan veya dolaylı olarak ortak oldukları kurumlarla ve bu kurumların kendi aralarında yaptıkları işlemler 5520 sayılı (yeni) KVK

uygulamasında ilişkili kişiler arasında yapılmış işlemlerden sayılır. Bu ilişkilerde sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemi yoktur.

Ortağın sermayeye katılma oranı, tek başına, kazancın TF yoluyla örtülü olarak dağıtıldığını göstermez. Ancak bu oranın yüksek olması ortağın kurum üzerinde nüfuz sahibi olduğuna ve kurumdan menfaat sağlayabileceğine karinedir. TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımına muhatap olabilecek kurum ortaklarının belirli bir sermaye payına sahip olması gerekmez. Ortakların hisse oranı, kurumdan TF yoluyla örtülü kazanç elde edilmesinde önemli değildir. Ortaklık ilişkisi, ortak ile kurumun “ilişkili” sayılması için yeterlidir. Ancak bu durum, özellikle halka açık şirketlerde ortakların sayıca fazla olması nedeniyle sorun yaratır. Ortaklık ilişkisinin belirli bir sermaye payına sahip olmaya bağlanmaması (örneğin örtülü sermaye uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilebilmek için ortaklığın en az %10 oranında hissesine sahip olunmalıdır) veya nama yazılı hisse sahibi olan ortaklarla sınırlandırılmamış olması, ortakla yapılan her alım-satım işleminde emsalin belirlenmesini ve bu bedelin işleminde uygulanmasını zorunlu hale getireceğinden bu durum kurumlara ciddi anlamda iş yükü getirir. Elinde hamiline yazılı hisse senedi olan kurum ortaklarıyla yapılan ve kazancın TF yoluyla örtülü olarak dağıtılmasına neden olan işlemlerin varlığı halinde bunların belirlenmesi güçtür.

Kurumların gerçek kişi veya kurum ortaklarının ilişkili kişi olarak değerlendirilmesinde sermaye veya kâr payı oranının dikkate alınmaması, özellikle halka açık kurumların küçük ortaklarıyla yaptıkları işlemler bakımından sorunlar yaşanmasına neden olur. İMKB’ye kote edilmiş kurumların Takasbank’tan kendi ortaklarının kimler olduğunu öğrenebilmeleri kolay değildir. Ortaklar öğrenilse bile bunun seans içinde tümüyle değişebilmesi mümkündür. Bu nedenle, kanunda, ortakların ilişkili kişi olarak değerlendirilmesinde sermaye veya kâr payı oranına ilişkin bir sınırlama yapılması zorunludur.

2. Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum

Kanunda, kazancın dolaylı yollarla örtülü olarak dağıtımının önlenmesi amacıyla kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu kişi-

lere de menfaat aktarımının yapılabilmesi kabul edilmiştir. 5520 sayılı (yeni) KVK'nın 13/2 maddesinde sayılan ilişkili kişiler arasında yer alan kurum ortaklarının¹¹ belirlenmesi kolay olmakla birlikte, kurumların veya ortaklarının "ilgili bulunduğu" gerçek kişi ve kurumların tespiti güçtür.

İşletme bünyesinde gerçekleşen kazanç, normal veya açık kâr dağıtımında ortaklara sermayeye iştirakleri oranında dağıtılır. Açık kâr dağıtımının muhatabı kurumun ortaklarıdır. Ancak TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımında kurum ortaklarının dışındaki kişiler de bu dağıtım muhatap olabilir. Kanunda "ilişkili kişi" tanımına yer verilmesinin nedeni, kurumların, ortakları dışındaki kişilerle olan ilişkileri dolayısıyla kurum bünyesinde gerçekleşen kazancı vergiye tâbi tutmadan kurum dışına aktarmaları olasıdır.

TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımının yapıldığı ilişkili kişiyle ortak arasında şahsî veya maddî ilişki vardır. Şahsî ilişki; akrabalığa veya sözleşmeye dayanabileceği gibi sosyolojik ilişki şeklinde de gerçekleşebilir.¹² Maddî ilişki ise, kurum veya ortağın diğer ortaklıklardaki hisseleri nedeniyle ortaya çıkar. Kanunda açıklık bulunmamakla beraber, "kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum" ifadesi, hem şahsî, hem de maddî ilişkileri içerecek şekilde anlaşılmalıdır. "İlgili bulunma" geniş ölçüde takdire dayandığından, kurum veya ortakların ilgili bulundukları gerçek kişi veya kurumun tespiti güçtür.¹³ Örneğin; şahsî bir işletmesi olan (A) gerçek kişinin aynı zamanda (ABC) Ltd. Şti.'nde ortaklığı bulunması durumunda (A) gerçek kişisi ile (ABC) Ltd. Şti. ilişkili kişi kapsamında değerlendirilir. Aynı şekilde teşebbüs sahibi, bir işletmeye doğrudan veya dolaylı ortak ise, teşebbüs sahibiyle bu işletmelerin ortakları ilişkili kişi sayılır. Örneğin; (A) gerçek kişisi ile (ABC) Ltd. Şti.'nin diğer ortağı olan (B) gerçek kişisi, ilişkili kişi kapsamında değerlendirilir.

¹¹ 5520 sayılı KVK'nın örtülü sermayeye ilişkin 12. maddesinde "ortakla ilişkili kişi" tanımında ortağın doğrudan veya dolaylı olarak asgari %10 oranında ortaklık payı öngörülmüş, ancak TF'de ortak ve ortağın ilgili bulunduğu kişiler için pay oranıyla ilgili bir tespit yapılmamıştır.

¹² Öncel, M., Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Ankara, 1978, s. 43.

¹³ Işıkveren, T., Vergi Mevzuatımızda Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Meseleleri, İktisat ve Maliye, C. IV, S. 1, s. 36.

İlişkili kişilere yapılan ödemelerde “*menfaat sağlanan kişi*” ile “*menfaatin izafe edildiği kişi*” kavramları arasında ayırım yapılmalıdır.¹⁴ Kurumun sağladığı menfaatle malvarlığı artan kişi “*menfaat sağlanan*”dır. Kurumla ortaklık bağı bulunmayan bu kişi, kuruma veya ortağa bir şekilde bağlıdır. Bunlar “*kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum*”dur. Buna karşılık “*menfaatin izafe edildiği kişi*”, menfaati bizzat almamakla birlikte, kendisine menfaat sağlanmış varsayılan kurum veya ortaktır. Burada TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı dolaylı yolla gerçekleşir. Örneğin; payları (A) elinde toplanmış (X) A.Ş., (Y) A.Ş.’ye herhangi bir menfaati ivazsız olarak verir ve (Y) A.Ş.’nin payları da büyük ölçüde (A)’ya ait olursa, (Y) A.Ş. kurumun ve ortağın “*ilgili bulunduğu kişi*” sayılır. Her ikisinde de aynı ortak veya ortakların payların çoğunluğunu elinde bulundurduğu ortaklıklar “*kardeş şirketler*” olarak nitelenir. Bir şirket, aynı ana şirkete bağlı başka bir şirketten (kardeş şirket) aldığı ürünler için üçüncü kişilere ödemeyeceği bir fiyat verir ise, burada TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı vardır.

Kâr elde etme amacıyla özenle hareket eden bir idareci, bu durumda tedarikçisiyle pazarlıklara başlamalı ve kâr elde edebileceği bir fiyat için anlaşmaya çalışmalıdır. Firma idaresinin bunu yapmayıp tedarikçinin verdiği fiyatları olduğu gibi kabul ettiği bir durumda bu ilişki iki kurum arasındaki bağılıktan (kardeş şirketler) kaynaklanıyorsa, olayda TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımının gerçekleştiği sonucuna varılmalıdır.¹⁵

Ortak ile menfaat sağlanan kişi arasındaki yakınlık bazen yerini firmayla menfaat sağlanan kişi arasındaki yakınlığa bırakır. Bu gibi durumlarda menfaat sağlanan kişiyle menfaatin izafe edildiği kişi aynıdır. Bu kişiler ortak sıfatını taşımamakla birlikte ekonomik bakımdan ele alındığında firmaya öylesine bağlıdırlar ki vergilendirme bakımından bunlar da ortak gibi düşünülebilir. Bunlara sağlanan menfaatlerde TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı dolaysız gerçekleşir.¹⁶

¹⁴ Felix, G., *Verdeckte Gewinnausschüttungen an Nichtgesellschafter*, StBjB 1954-55, s. 279, nak. Öncel, a.g.e., s. 41.

¹⁵ BFH 06/04/2005, I R 22/04, <http://juris.bundesfinanzhof.de/>, 15/04/2011.

¹⁶ Öncel, a.g.e., s. 42.

Vergiden dolayı yollarla kaçınmanın önüne geçilmesi amacıyla kanun koyucu sadece ortaklara değil, ortak olmayan üçüncü kişilere de TF yoluyla örtülü kazanç dağıtılabileceğini kabul etmiştir. Bunun için işlemin kuruma veya ortağa izafe edilebilmesi, yani üçüncü kişiye dolaysız olarak yapılan ödemenin bizzat kurum veya ortak için sonuç doğurması gerekir. Ancak ödemenin ekonomik sonuçları, kurum veya ortağın eline geçmelidir. Aksi halde TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımından değil, sadece kurumun zararına yapılmış bir işletme giderinden bahsedilir. Örneğin; firma, ortağının borcunu silmesi için üçüncü kişiye bir ödemede bulunursa, sadece ödemenin yapıldığı kişi belli bir para almakla kalmaz, ödemenin ekonomik sonucundan ortak yararlanır.¹⁷

Kurum veya ortak ile menfaat sağlanan üçüncü kişi arasındaki bağ sözleşmeden doğabilir. Kurumun veya ortağın ekonomik veya ticari ilişkilerde bulunduğu, mal alıp sattığı, kredi alıp verdiği kişiler bunlar arasındadır. Kurumun veya ortağın, bunlardan biriyle veya benzeri ilişkilerle bağlı olduğu kişilere karşı yerine getirmesi gereken bir yükümlülüğünü, firma yerine getirirse kazanç, TF yoluyla örtülü olarak dağıtılmış olur. Bir firma, ortağının borcu için üçüncü bir kişiye ödemede bulunursa ortağın borcu sona erer. Bu durumda iki ayrı tasarruf, tek bir işlem içinde gizlenmiştir. Firma, alacaklıya para verir, ortağın da bu şekilde borcu biter. Bu durum, “*üçgen ilişkisi*” olarak nitelenir. Bu ilişki sayesinde menfaat, ortağa dolaylı olarak sağlanır. Alacağın temlikli niteliğindeki bu işlem, üçüncü kişiye verilen paranın ortağa sağlanmış menfaat gibi düşünülmesine engel değildir. Genel anlayışa göre edimin nedeni temlikle değişmez.¹⁸

Kanundaki “*kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi*” ifadesi, (1) seri no.lu TF Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği’nin¹⁹ 3.1.2 maddesiyle vergi idaresince; “*kendi ortağı olan gerçek kişiler dışında kalan, kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ile kurumun çalışanları gibi şahıslar*” şeklinde yorumlanmış, böylece zaten kapsamlı olan ilişki kişi tanımı daha da geniş-

¹⁷ A.g.e., s. 42-43.

¹⁸ A.g.e., s. 47-48.

¹⁹ RG, 18/11/2007, 26704.

letilmiştir. Bu yorum, uygulamada ciddi sıkıntılar yaratacaktır. Örneğin; daha önce firma çalışanlarına sağlanan her türlü menfaat ücret olarak nitelendirilip buna göre vergilendirilirken, bundan sonra her ne şekilde olursa olsun hizmet sözleşmesi kapsamında verilen menfaatler emsaline aykırı olduğu zaman fazla olan kısım kâr dağıtımı kabul edilerek vergilendirilecektir. Oysa kanun koyucu, ilgili kişiyle hizmet sözleşmesi kapsamında çalıştırılan ücretlileri de içine alacak bir ilişkili kişi tanımı benimsememiştir. “İlgili gerçek kişi” ifadesinden, “ortaklık ilişkisi içinde bulunulan gerçek kişiler” anlaşılmalıdır. Kanun hükmünün gerekçesinde, ilgili gerçek kişinin kurumun veya ortaklarının hizmet sözleşmesiyle çalıştırdığı kişileri de kapsadığını belirten hiçbir ifade yoktur. Kaldı ki ücretlilere verilen her türlü menfaat %15 ilâ %35 oranında vergiye tâbidir. Bu itibarla kâr payını ücret olarak gösterip vergisel avantaj sağlamak çok zordur.

Uygulamada ilişkilerinin sadece işveren-çalışan şeklinde olması durumunda ilgili firma ile çalışan, ücret ödemeleri bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmez. Ancak firma ile çalışanları arasında istihdam ilişkisi dışındaki işlemler, ilişkili kişilerle yapılan işlemler kapsamındadır.

“Kurumun ilgili bulunduğu kurum”, kendi ortağı dışında firmanın kendisinin ortaklığının bulunduğu bir başka kurumu, yani iştiraklerini ifade eder. Bir firma diğer bir firmaya ortak ise, iki kurum ilişkili sayılır, ortak olduğu firma üzerinden bir başka firmaya ortak ise dolaylı olarak ilişkili olduğu kabul edilir. Yani kurumların doğrudan veya dolaylı olarak iştirak ettiği diğer kurumlar ve şahıs şirketleri ilişkili kişi kapsamında değerlendirilir. Kurumun ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları da ilişkili kişi sayılır.

“Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler”; ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları, kayın hısımları veya kurum ortaklarıyla “ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan” gerçek kişilerdir. Buna göre, örneğin; (X) firmasının ortağı (A) gerçek kişinin ekonomik ve sosyal olarak yakın ilişkide bulunduğu (B) gerçek kişinin şahıs işletmesiyle yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. Kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları da ilişkili kişi kapsamında değerlendirilir.

(1) seri numaralı TF Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nin 3.1.2 maddesinde kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişilerin, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları, kayın hısımlarını ya da kurum ortakları ile *“ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan”* gerçek kişileri ifade ettiği belirtilmiştir. Ne var ki 5520 sayılı (yeni) KVK'nın atıfta bulunulan 13/2 maddesinde *“ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan”* ifadesine yer verilmemiştir. Vergi idaresinin *“ilgili gerçek kişi”* tanımını bu şekilde değerlendirmesi anlaşılır olmakla beraber *“ilgili gerçek kişi”* tanımında kanun koyucunun belirtmediği bir unsur varmış gibi göstermesi fonksiyon gaspıdır. Bu değerlendirmenin yerindeliği de tartışmalıdır. Vergi idaresine göre TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı için kurum ortakları ile *“herhangi”* bir ekonomik ve sosyal ilişkinin varlığı yeterlidir. Bu ilişkinin sınırı ve yoğunluğu belirsizdir. Bir işletmenin ekonomik ilişkisi bile tam olarak kavranamazken *“sosyal ilişki”* ifadesinden neyin kastedildiği açık değildir. Kaldı ki küçük ve orta boy işletmelerin hemen hemen tüm işlemlerinin büyük pay sahibi ortakla ekonomik ve sosyal ilişkisi bulunan kişilerle gerçekleştirildiği ticari bir gerçektir. Böyle bir ortamda kurum ortakları ile herhangi bir ekonomik ve sosyal ilişkinin varlığı çerçevesinde yapılacak TF incelemeleri sağlıklı olamaz.

“Kurumun veya ortağın ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar” kavramının geniş yorumlanması, vergi idaresine hemen hemen her ödemeyi TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirme imkânı verir. Örneğin; ödeme yapılan kişinin uzun yıllar o firmada çalışmış olması, firmanın müşterisi bulunması veya ona mal vermesi ya da binasını firmaya kiralaması gibi sebeplerle o kişi *“ilgili”* sayılabilir.²⁰ *“Kurum veya ortakların ilgili bulunduğu kişiler”* kavramının sınırlarını belirlemekteki bu güçlük karşısında, ortaklar dışındaki kişilere yapılan ödemelerin ortak lehine TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilebilmesi için başka unsurlara da ihtiyaç vardır.²¹

“Kurum ortağının ilgili bulunduğu kurum” ise, kurum ortağının hissedarı olduğu başka firmalar veya ortağın ilişkide olduğu gerçek

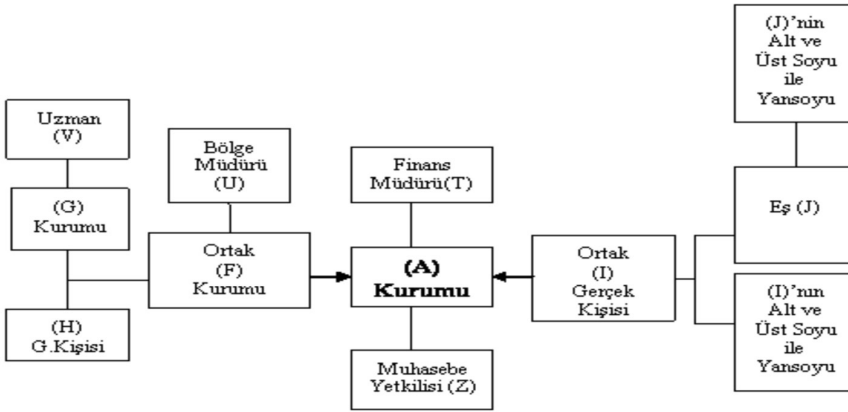
²⁰ Nolte, M., *Einschraenkung des Begriffs der verdeckten Gewinn-ausschüttung?*, DB1964, s. 641, nak. Öncel, a.g.e., s. 54.

²¹ Konow, C. O., *Verdeckte Gewinnausschüttungen durch mittelbare Zuwendungen an Gesellschafter*, GmbHR 1966, s. 233, nak. Öncel, a.g.e., s. 54-55.

kişilerin ortağı bulunduğu firmalardır. Kurum ortağının bir firmayla ilgili bulunması, onun başka bir firmayla olan ortaklık ilişkisini ifade eder. Kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer firma ortakları ilişkili kişi sayılır. Kurum ortaklarının doğrudan veya dolaylı olarak ortak olduğu firmalar ve şahıs şirketleriyle bu kurum ve şahıs şirketlerinin diğer firma ortakları ilişkili kişi kapsamındadır. Örneğin; bir firmanın kendi ortağı tüzel kişinin iştiraki olan başka bir tüzel kişiyle yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

Bir kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki ve bir kurumun ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki de TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilir.

ÖRNEK



(A)'nın;

- Ortak (F),
- Ortak (F)'de çalışan bölge müdürü (U),
- Ortak (F)'nin ortağı (G),
- (G)'de çalışan uzman (V),
- Ortak (F)'nin ortağı (H),

- Ortak (I),
- Ortak (I)'nın eşi (J),
- Ortak (I)'nın eşi (J)'nin alt ve üstsoyu ile yansoyu,
- Ortak (I)'nın alt ve üstsoyu ile yansoyu,
- Finans müdürü (T),
- Muhasebe yetkilisi (Z)

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilir.

3. Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar

5520 sayılı (yeni) KVK, “**doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar**” ifadesiyle aslında ortak olmayan gerçek kişi veya işletmelere yönelik bir belirleme yapmıştır. TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımının asıl nedeni, işletmeyle ortak arasındaki ortaklık ilişkisi olduğundan, ortak sıfatı bulunmayan bir kişinin ortak gibi değerlendirilmesi durumunda vergi hukuku kurallarıyla medenî hukuk ve ticaret hukuku ilkeleri çatışır. Doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan veya nüfuzu altında bulunan kişilerin “*ortak gibi*” değerlendirilmesi ve bu şekilde işletmeye yakın kişilere sağlanan menfaatlerin TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılması, vergi hukukunun medenî hukuk ve ticaret hukukundan ayrıldığı istisnâ durumlardan biridir.

5520 sayılı (yeni) KVK'nın 13/2 maddesinde ilişkili kişi tanımlanırken “*kurumların idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar*” dan bahsedilerek sadece kurumların kendi ortaklarına veya kurumların ya da ortaklarının ilgili oldukları kişilere değil, kuruma yakın kişilere de TF yoluyla örtülü kazanç dağıtılabileceği kabul edilmiştir.

Uluslararası uygulamada “*bağlı işletme*”, yabancı yatırımcının

doğrudan veya dolaylı olarak (diğer bir bağlı işletme aracılığı ile) işletmenin %50 oranından fazla sermaye veya oy hakkına sahip olduğu ya da en az bu oranda yönetim çoğunluğunu seçme hakkına sahip olduğu; “*iştirak*” ise, yabancı yatırımcı ve bağlı işletmesinin hisselerinin veya yönetime katılma hakkının en az %10 ve en fazla %50 oranında bulunduğu işletmeler olarak kabul edilir.²²

OECD Model Vergi Anlaşması’nın 9. maddesine göre, “*bir işletmenin doğrudan veya dolaylı olarak diğer bir işletmenin yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığı*” veya “*aynı kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak aynı işletmelerin yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığı*” durumlarda bu işletmeler “*bağlı*” kabul edilir.²³

“*Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliği*”nin²⁴ 4. maddesinde de “*ana ortaklık*”, “*bağlı ortaklık*” ve “*iştirak*” tanımlanmıştır. Buna göre “*ana ortaklık*”, bir başka ortaklığın bağlı ortaklığı durumunda olsun ya da olmasın, sermaye ve yönetim ilişkileri çerçevesinde bağlı ortaklığı ve/veya müşterek yönetime tâbi ortaklığı bulunan, hisse senetleri borsalar veya teşkilâtlanmış diğer piyasalarda işlem gören şirketleri; “*bağlı ortaklık*”, ana ortaklığın doğrudan veya diğer bağlı ortaklıkları veya iştirakleri aracılığıyla sermaye ve yönetim ilişkileri çerçevesinde %50’den fazla oranda hisseye, oy hakkına veya yönetim çoğunluğunu seçme hakkına veya yönetim çoğunluğuna sahip olduğu işletmeleri; “*iştirak*” ise ana ortaklığın yönetimine ve işletme politikalarının belirlenmesine katılma anlamında devamlı bir bağının ve/veya doğrudan veya dolaylı sermaye ve yönetim ilişkisinin bulunduğu ya da sermayesinde %20 veya daha fazla, %50’den az oranda paya veya bu oranda yönetime katılma hakkına sahip bulunduğu işletmelerdir.

Bir işletmenin; idare, denetim veya sermaye bakımından doğrudan bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya işletmelerle olan faaliyetleri “*iştirak ilişkisi*” olarak nitelenir. “*Bağ-*

²² IMF, International Direct Investment Statistics How Countries Measure, FDI, 2001, Washington D.C., 2003, p. 23-24; OECD, Benchmark Definition of Foreign Direct Investment, 3rd ed., Paris, 1999, p. 9-10.

²³ OECD, Model Tax Convention, C (9) 1-11; OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, Paris, 2001, P-3.

²⁴ RG, 13/11/2001, 24582.

lı bulunma" veya "nüfuzu altında bulundurma" durumunu, iştirak konusu sermaye tutarı tayin eder.²⁵

"Kurumun veya ortaklarının idaresi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişiler"; ortaklık ilişkisi olmaksızın işletmenin kararlarına doğrudan veya dolaylı olarak etki de bulunabilecek bir kurumun yönetim kurulu başkanı ve üyelerini,

²⁵ "Dosyanın incelenmesinden, hastane işletmeciliği yapmak üzere 19/06/2000 tarihinde faaliyetine başlayan davacı ile yurt dışında yerleşik gibi görünen (M) Ltd. arasında kurulacak hastanede kullanılacak malzeme ve tıbbi teçhizatı satın almak amacıyla 01/11/2000 tarihinde sözleşme imzalandığı, bu sözleşme uyarınca adı geçen firmaya avans ödemesi yapıldığı ve ödemenin 2001 yılının Mayıs ayına kadar devam ettiği, bu ödemelerin bir bölümünün şirket sermayesinden bir bölümünün ise (...) Bank Bahreyn Şubesi'nden alınan kredi ile yapıldığı, 2001 yılında hastane kurma işinden vazgeçildiği ve ödenen avansın geri alındığı, (M) Ltd.'nin Türkiye'deki işyeri nedeniyle Türkiye'de vermiş olduğu herhangi bir beyannameye rastlanılmadığı, davacı şirkete 18/09/2001 tarihinde (...) Bank havalesiyle yatırılan paranın göndericisinin (M) Ltd. olduğu, ancak gönderene ait adres ve iletişim bilgilerinin yer almadığı, 08/12/2000 tarihinde (M) Ltd. tarafından ödenmiş gibi görünen meblağın (X) adlı kişinin (...) Bank Ankara Şubesi'ndeki hesabından davacı şirketin aynı şubedeki hesabına virman suretiyle yatırılan para olduğu, (X)'in bankaya adres olarak davacı şirketin adresini bildirdiği, (X)'in davacı şirketin bağlı olduğu (...) Holding A.Ş.'nin ve bu holding bünyesindeki diğer şirketlerin genel vekili olduğu, davacı şirketin ana sözleşmesinin 11. maddesinde şirketin denetçisi (...) tarihli vekâletnamede de genel vekili olduğunun belirtildiği, (...) Bank Başkent Kurumsal Şubesi'nde yapılan araştırmaya göre (M) Ltd. adına bankada işlem yapmaya yetkili kişiler arasında davacının %8 ortağı olan (Y)'nin isminin yer aldığı, (Y)'nin 2000 ve 2001 yıllarında şirket unvanı altında akçalı işler de dahil olmak üzere (M) Ltd.'nin geniş yetkili vekili olduğu, ayrıca (...) Holding A.Ş. bünyesinde faaliyet gösteren (...) Dış Tic. ve Müt. A.Ş. ile davacı şirket arasında herhangi bir mal veya hizmet alım satım ilişkisi olmadığı halde bu şirkete nakit para verildiği, tahsilat yapıldığı ve aynı zamanda bazı şirketlere olan borçlarını ödediği, buna karşılık bu şirketin de davacının kamu kurumlarına olan vergi, SSK primi gibi borçları ile (...) firmasına olan borçlarını ödediği, bu borç/alacak ilişkisinin "Diğer Çeşitli Alacaklar", "Diğer Çeşitli Borçlar" hesaplarında izlendiği anlaşılmıştır. Bütün bu tespitler (M) Ltd.'nin, davacı şirketin ortağı ve yönetim kurulu üyesi olan (Y)'nin **nüfuzu altında bulunan bir firma olduğunu**, dolayısıyla davacı ile aralarında vasitasız ortaklık ilişkisi bulunduğunu ortaya koyduğu gibi, davacı şirketin kuracağı hastanede kullanılacak makine ve tıbbi teçhizatın temini hususunda yaptığı sözleşme uyarınca, sözleşmede gösterilen meblağın yaklaşık yarısının hemen avans olarak ödenmesi, sözleşmede paranın bakiye kısmının malların tesliminden itibaren en geç bir ay içerisinde ödeneceğinin yazılı olmasına rağmen, herhangi bir mal teslimi yapılmadan (M) Ltd. ve davacı şirket tarafından kısa aralıklarla karşılıklı olarak para ödemesi yapılmaya devam edilmesi, ödemelerin 2001 yılının Mayıs ayına kadar sürmesi ve davacı kurum yetkilisinin ifadeleri dikkate alındığında, 5422 sayılı (eski) KVK'nın 17. maddesinde öngörülen örtülü kazanç dağıtımının tüm unsurlarının gerçekleştiği, yasal olarak geçerli bir neden olmaksızın kendi kazancını azaltacak ve vergi kaybına yol açacak şekilde vasıtalı ortaklık ilişkisi içinde bulunduğu şirketlere faiz geliri elde edebileceği ya da finansman giderlerine katlanarak elde ettiği kaynaklarını karşılıksız kullandırması ve bu şirketlere menfaat sağlanmasından dolayı, davacı şirket kazancının tamamen ya da kısmen örtülü olarak dağıtıldığı sonucuna ulaşıldığından yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık görülmemiştir.", Dan. 4. D., 10/07/2007, E. 2006/5080, K. 2007/2693.

genel müdürünü, üst düzey yöneticilerini veya yüksek memurlarını ifade eder. İşletmenin kararlarında “ortaklık ilişkisi olmaksızın” doğrudan veya dolaylı olarak etkide bulunabilecek herhangi bir gerçek kişi veya işletme ilişkili kişi sayılır. Örneğin; kurumun genel müdürüne ait ticari bir işletmeye aynı kurum tarafından emsaline göre düşük bir fiyatla mal satılması durumunda kazanç TF yoluyla örtülü olarak dağıtılmış olur. 5520 sayılı (yeni) KVK’nın 13/1 maddesinde “*ücret*”ten söz edilmesi, “*kurumun veya ortaklarının idaresi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişiler*”in, hükümde sayılan diğer şekillerde örtülü kazanç dağıtımının muhatabı olamayacakları anlamına gelmez.

Yönetim kurulu üyesi olan yönetici ortaklara ödenen fahiş ücretler, idarecilere TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımının en basit şeklidir. Kanunun lâfzı dikkate alındığında, ortak olmayan yöneticilere de TF yoluyla örtülü kazanç dağıtılması mümkündür. Bir işletmenin yönetici memuruna menfaat sağlaması, bu işletmenin yakın kişiye kazancını örtülü olarak dağıtması anlamına gelir.

İdare yönünden “*doğrudan*” ilişki, işletmenin yönetim kurulu başkan ve üyeleri, müdür, memur ve müşavir gibi idare organları arasındadır. Bu gibi kimselerin eşleriyle, kendilerinin veya eşlerinin üstsoy ve altsoyuyla üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları kurumların dolaylı olarak bağlı olduğu gerçek kişilerdir. İşletmenin idaresi bakımından “*dolaylı*” olarak bağlı bulunduğu gerçek kişiler ise; yönetim kurulu başkan ve üyelerinin, genel müdür ve bu düzeydeki yöneticilerinin eşleri, üstsoy ve altsoyu veya kayın hısımlarıyla bunların ticari ve ekonomik açıdan ilişkili oldukları gerçek kişilerdir. Kurumla bir diğer bir kurum arasında “*idari yönden dolaylı bağlılık*”; kurumun yönetim kurulu üyeleri, genel müdürü ve yüksek memurlarıyla doğrudan bağlılığı bulunan kurumun, başka bir kurumun ortak veya yöneticisi olması durumunda gerçekleşir. Bunlara sağlanan menfaat, idare bakımından doğrudan bağlılık ölçüsü içinde TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılır.

5520 sayılı KVK’nın 13. maddesindeki ilişkili kişi tanımı, çalışanlarla ilgili olarak yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdürü, üst düzey müdürleri vb. gibi sadece yönetim ve karar alma yetkisine sahip kimselerle sınırlandırılmalı, çalışanların ortağı olduğu veya araların-

da herhangi bir ilişkinin bulunduğu kurum ve kişiler ise ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmemelidir. Hükümde, birbirleriyle ortaklık ilişkisi içindeki işletmelerin çalışanlarının ilişkili kişi sayılmayacağı açıkça vurgulanmalıdır. Muğlak bir tarzda kaleme alınan “kurumun sermayesi bakımından bağlı bulunduğu kişiler” ifadesi, “kurumun öz sermaye dışındaki sermayesi dolayısıyla bağlı bulunduğu kişiler” şeklinde yorumlanmalıdır.²⁶

“Kurumun sermaye bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi ve kurumlar”,²⁷ işletmenin sürekli olarak kredi açarak veya sermayesine katılarak üzerlerinde nüfuz kurduğu ferdi işletmeler, şahıs veya sermaye şirketleridir. İşletme, özellikle sermayesinin yarısından fazlasına katıldığı ortaklıklarda her bakımdan son sözü söyleyebilecek durumdadır.²⁸

Bir işletmenin bilançosunun pasifinde kayıtlı olan sermayesi, öz sermaye ve yabancı sermaye diye iki grupta toplanabilir. Öz sermayeyi işletmenin ortakları, yabancı sermayeyi ise alacaklılar temsil eder. Bir işletmenin yabancı kaynağı tedarik eden kişilerle olan ilişkileri, öz

²⁶ Öncel, a.g.e., s. 64.

²⁷ “Davacı şirket, (...) Radiologie firmasına 1990 yılından itibaren her yıl artan oranda mal karşılığı Fransız Frangı cinsinden borçlanmış, döviz karşılığı borçlarını dönem sonunda değerlemeye tâbi tutarak kur farklarını kurum kazancından indirim konusu yapmıştır. (...) Radiologie firması davacı şirketin %77,2 hissesine sahip ortağı olduğu gibi, bu şirketin imâl ettiği röntgen cihazının maliyetinin %50-60`ını oluşturan X ışını jeneratörünü satan firma olması nedeniyle **her iki şirket arasında vasıtasız bir şirket müinasebeti ve sıkı bir iş ilişkisi mevcuttur.** 1990 yılından itibaren vadeli ve dövize endeksli olarak mal karşılığı borçlanmada bulunularak, ikrazi bu yıldan itibaren teşebbüste kullanıldığına göre kanun maddesi hükmünde öngörülen devamlılık unsurunun olayda gerçekleştiğinin kabulü gerekir. Her işletmenin uğraş konusunun, sermaye yapısının ve aktif kıymet unsurlarının değişkenliği, pazar ortamı, ortaklarının sayısı ve buna benzer durumlar dolayısıyla emsal kurum mukayesesi yapmak her zaman anlamlı sonuçlar vermeyebilir. Örtülü sermayenin belirlenmesinde, hakkında inceleme yapılan kurum yönünden bir değerlendirme yapmak gerektiğinde, yapılan borçlanmanın öz sermayeye oranının ticari hayatın normal icaplarına uyup uymadığına bakılması ve bu mukayesenin kurumun kendi bünyesinde yapılması daha makûl ve uygun düşmektedir. Bu bakımdan inceleme elemanınca işletmenin bünyesinde yapılan değerlendirme neticesinde ulaşılan sonuç, yasanın aradığı bir diğer koşulu, yani borçlanılan tutarla öz sermaye arasında ticari hayatın normal koşullarına göre mutad olmayan oranda bariz bir fark yaratıldığını açıkça ortaya koymuştur. Bu nedenle davacı kurumun vadeli olarak X ışını jeneratörü satın alma yöntemi ile kurumun %77,2 payına sahip (...) Radiologie firmasına dövize endeksli borçlanmasının örtülü sermaye olarak kabul edilmesinde yasaya aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.”, Dan. 3. D., 07/05/1998, E. 1997/293, K. 1998/1650.

²⁸ Öncel, a.g.e., s. 65.

sermayeyi temsil eden ortaklarla olan ilişkiler kadar önemlidir. Kanundaki “*sermaye*” ifadesi, yabancı kaynakları da kapsayacak şekilde geniş bir anlamda kullanılmıştır.

Yabancı sermaye, işletmenin tüm alacaklılarını kapsamaz. Yabancı kaynağın sermaye sayılması ve işletmenin sermaye bakımından bağlı sayılması, 5520 sayılı (yeni) KVK’nın 12. maddesinde düzenlenen örtülü sermayenin gerçekleşmesi durumunda mümkündür. İşletmenin borçlarının tamamı değil, 5520 sayılı (yeni) KVK’nın 12. maddesine göre örtülü sermaye olarak kabul edilen kısmı “*sermaye*” olarak değerlendirilir. Ancak bu durumda “işletmenin sermaye bakımından bağlı olması”ndan söz edilebilir. Örtülü sermaye niteliğindeki borç, öz sermaye kapsamında değerlendirilir.

Örtülü sermaye bakımından bağlılık, TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımıyla ilişkilendirilmelidir. Örtülü sermaye kapsamında ilişkili kişilere sağlanan menfaat, TF yoluyla örtülü kazanç uygulamasının dışında bırakılırsa, örtülü sermaye faizlerinin matrahtan indirilemeyeceği yolundaki hüküm anlamsız kalır. Bu durumda, öz sermayeyle aynı nitelikteki örtülü sermayenin faiz ödenerek değil, örtülü yoldan menfaat sağlanarak aktarılması imkânı doğar. İşletmenin her türlü borcunun sermaye yönünden bağlılık ilişkisine sebep olduğu düşünülemez. Sermaye bakımından bağlı olma durumu, örtülü sermaye bakımından değerlendirilmelidir.

“Kurumun denetimi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar”, denetçilerle doğrudan doğruya veya bunların ilgili bulundukları gerçek kişi veya kurumlarla olan ilişkileri belirtir. İşletmenin veya ortaklarının denetimi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar; ortaklık ilişkisi olmaksızın işletmenin kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunan bir diğer işletmenin denetçileri gibi gerçek kişi veya kurumları işaret eder. Örneğin; bir limited şirket denetçisinin eşinin ortak olduğu diğer bir şirketin bu limited şirketle yaptığı işlemler, işletmenin denetimi bakımından bağlı bulunduğu kişiyle yapılmış bir işlem olarak değerlendirilir.

“Nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar” ifadesi, bir işletmenin ekonomik ve ticari kararlarını doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyecek şekilde sürekli bir iktisadî ilişki veya devam-

lı borç para verme ya da alma ilişkisi içinde bulunduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ekonomik hayatta nüfuz; genellikle, sürekli olarak kredi açmak veya sıkı iktisadi ilişkide bulunmakla sağlanır. Örneğin; bir işletmenin sürekli olarak borç para verdiği kişiler veya imalâtının büyük bir kısmının bayiliğini yapan firmalar, o işletmenin nüfuzu altındadır.

Menfaat bir gerçek kişiye değil de, işletmenin veya ortağın ilgili bulunduğu gerçek kişiye veya işletmenin ortağı olduğu başka bir kuruma da sağlanabilir. Bu durumda üçüncü kişi, menfaatin sağlandığı işletme üzerinde nüfuz sahibi olmalıdır. Diğer işletmeye bu menfaat, sadece ortakla üçüncü kişi arasındaki şahsî ilişki sebebiyle sağlanmıştı. Bunun ortağın yakınına geri verilmesi için onun ya ortağı olduğu işletmede payların çoğunluğunu elinde tutması ya da başka sebeplerle işletmenin idaresi üzerinde nüfuz sahibi olması gerekir.²⁹

Bir veya birkaç ortağın nüfuzu altında bulunan işletmeler kendi aralarındaki ilişkide “*kardeş işletme*”, ortakla aralarındaki ilişki bakımından ise “*ortağın ilgili bulunduğu kişi*” sayılır. Kardeş işletmeler arasındaki TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımında işletme menfaat dağıtır, bu işletmenin veya ortaklarının nüfuzu altındaki işletmeler de menfaat sağlar. Örneğin; (A) ve (B) limited şirketlerinde payların tamamının (Y) ve (Z)’ye ait iken (A) şirketi, kardeş şirket (B)’ye piyasada emsalin çok altında bir faizle veya faizsiz kredi vermiştir. Üçgen ilişkisi içinde (A) şirketi krediyi ortakları (Y) ve (Z)’ye vermiş, onlar da (A)’dan aldıkları bu parayı diğer şirketleri (B)’ye ödünç vermişlerdir. Ancak (A) ve (B) şirketlerinde payların çoğunluğuna sahip ortak veya ortakların mutlaka gerçek kişi olması zorunlu değildir. Bunlar bir tüzel kişi de olabilir. Bu durumda tüzel kişi (X) “*ana şirket*”, nüfuzu altındaki (A) ve (B) şirketleri de “*yavru şirket*”tir. (A) ve (B) şirketleri kendi aralarındaki ilişkide “*kardeş*”tir. Aynı şekilde (A) şirketinin, kardeş şirketi (B)’ye ivazsız olarak verdiği menfaat, aslında ana şirket (X)’e TF yoluyla örtülü olarak yapılmış bir kazanç dağıtımıdır. (A) şirketi, ortağı (X)’in yakını olan (B) şirketine ödeme yapmakla ortağı (X)’e TF yoluyla örtülü kazanç dağıtmıştır.³⁰

²⁹ A.g.e., s. 51.

³⁰ A.g.e., s. 52.

(2) seri no.lu TF Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği’nin³¹ 1. maddesiyle (1) seri no.lu TF Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği’nin “Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar” başlıklı 3.1.3 maddesine;

“(…) Almanya’da bulunan (A) şirketi Türkiye’de yerleşik (B) şirketine motorlu araç ve yedek parça satmakta olup (B) şirketi söz konusu ürünlerin Türkiye’ye ithali ile yurt içine satış hakkına sahip bulunmaktadır. (A) şirketi ile Türkiye pazarında dağıtıcı (distribütör) olarak faaliyette bulunan (B) şirketi ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir (...) Yurt dışında bulunan şirketin Türkiye pazarında bir veya birden fazla dağıtıcı ile alım satım faaliyetinde bulunması durumu değiştirmeyecektir (...) Öte yandan (B) şirketinin, (A) şirketinden aldığı motorlu araç ve yedek parça satışını Türkiye’de 21 ilde bulunan bayileri aracılığıyla gerçekleştirilmesi durumunda, (B) şirketi ile bayileri, bayiliğin konusunu oluşturan işlemler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir.”

şeklindeki sekizinci paragraf eklenmiştir. Böylece vergi idaresi, eleştirilen “ilişkili kişi” tanımındaki yorumunu daraltmak yerine daha da genişletmiştir.

Bu kapsamda, satışlarının %80’ini ülkemizde faaliyet gösteren uluslararası bir otomobil fabrikasına yapan yedek parça ve ara mamul imalatçısı/tedarikçi firmalar, otomobil şirketiyle ilişkili kişi sayılacaktır. Tedarikçi firmaların uluslararası firmadan “ilişkili kişi” olduklarını ileri sürerek bilgi, belge temin etmeleri son derecede güçtür. İlişkili uluslararası firmanın “nüfuzu altındaki” tedarikçileri talep ettiği halde vermediği bilgi, belge dolayısıyla muhtemelen bu firmalar TF’ye ilişkin belgelendirme yükümlülüğüne uymadıkları gerekçesiyle cezaya muhatap olacaklardır.

(1) seri no.lu TF Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği’nde;

“(…) aralarında bayilik ilişkisi olan (gerçek/tüzel) kişiler bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecek, bayiliğin konusunu oluşturan mal ve hizmet alım satımları dışındaki işlem-

³¹ RG, 22/04/2008, 26855.

ler bakımından ise ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Ayrıca bayilik ilişkisi dışındaki başka bir nedenle ilişkili sayılan kurum veya kişiler arasında bayiliğe ilişkin mal ve hizmet alım satımı bakımından da ilişkinin varlığı kabul edilebilecektir."

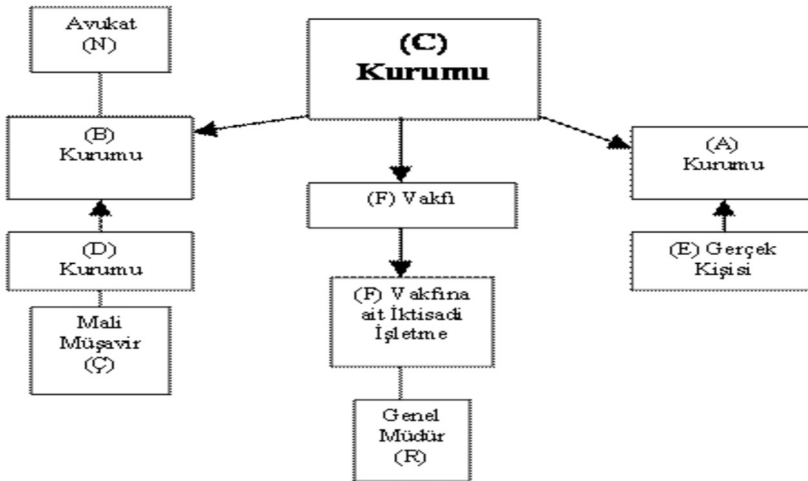
şeklindeki ifadeyle bayilik anlaşmasının her iki tarafının ilişkili sayılacağı, ancak işlemler açısından bayilik konusu dışındaki faaliyetlerin TF'ye ilişkin belgelendirme ve incelemeye tâbi tutulacağı belirtilmiştir. Ancak daha sonra vergi idaresi (2) seri no.lu TF Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nin yukarıda belirtilen 1. maddesiyle eklenen paragrafla yurt dışında yerleşik bir firmanın bayisi olunması durumunda bayilik kapsamındaki alım-satım işlemlerinin de TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı incelemesine tâbi tutulacağını ifade etmiştir. Yani aralarında ortaklık ilişkisi bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, yurt dışında bulunan bir işletme ile Türkiye'de dağıtıcı (distribütör) olarak faaliyette bulunan işletme ilişkili kişi sayılır.

Böyle bir ayrıma gidilmesinde, büyük olasılıkla, yurt dışında yerleşik bir firmanın Türkiye'de kendi iştiraki veya şubesini kurmak yerine pazarlık gücü olmadığından emsalin çok altında bir kazancı kabul etmek zorunda kalan yurt içindeki bir firmayı aracı kılarak faaliyetten doğan kazancının önemli bir kısmını TF yoluyla kendi ülkesine aktarabileceği endişesi rol oynamıştır. Türkiye'de aralarında bayilik ilişkisi olan (gerçek/tüzel) kişiler bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmez iken yurt dışında yerleşik firmaların ilişkili kişi kapsamına alınması, Anayasa'daki vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırı olduğu gibi 5520 sayılı (yeni) KVK'nın 13. maddesi ve OECD Model Vergi Anlaşması'nın 9. maddesindeki "*emsallere uygunluk ilkesi*"nin de açık bir ihlâlidir.

Bu çerçevede, bir gerçek kişi veya işletme ile bir başka gerçek kişi veya işletme arasındaki olağan ticarî faaliyet çerçevesinde sadece bayilik ilişkisinin bulunması durumunda bu gerçek kişi veya işletmeler bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmez. Bu gerçek kişi/işletmeler, bayiliğin konusunu oluşturan mal ve hizmet alım-satımları dışındaki işlemler bakımından ise ilişkili kişi sayılır. Bayilik ilişkisi dışındaki başka bir nedenle ilişkili sayılan işletme veya kişiler arasında bayiliğe ilişkin mal ve hizmet alım satımı bakımından da ilişkinin varlığı kabul edilir.

Serbest bölgelerdeki ilişkili kişi tanımına işletmelerin bu bölgede faaliyet gösteren şubeleri dâhil değildir. Aslında ayrı bir tüzel kişilikleri olmadığı için şubeler, ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmez. Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin, "Vergi kanunları lâfzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lâfzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konusundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır." hükmü dikkate alınarak sistematik ve amaçsal yoruma başvurulduğunda serbest bölgelerdeki veya yurt dışındaki şubeler de ilişkili kişi kapsamında kabul edilmelidir. Yine de uygulamada hiçbir duraksamaya yol açılmaması için kanundaki ilişkili kişi tanımına, yurt dışı ve serbest bölgelerdeki şubeler de dâhil edilmelidir.

ÖRNEK



(C)'nin;

- İştiraki (B),
- (B)'de çalışan avukat (N),
- (B)'nin diğer ortağı (D),
- (D)'de çalışan mali müşavir (Ç),
- İştiraki (A),

- (A)'nın ortağı (E),
- Kurucusu olduğu (F) Vakfı,
- (F)'ye ait iktisadî işletme,
- (F)'ye ait iktisadi işletmede çalışan genel müdür (R),

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilir.

4. Ortakların Eşleri

Gerçek kişi ortakların ilgili olduğu gerçek kişilerin başında kurum ortağının eşi gelir. “Kurum ortağının eşi”, ortakla arasında yasal evlilik bağı bulunan kişidir.

5. Ortakların veya Eşlerinin Üstsoy ve Altsoyu, Üçüncü Derece Dâhil Yansoy Hısımları ve Kayın Hısımları (Akrabalığa Dayanan Şahsî İlişki)

Akrabalığa dayanan şahsî ilişki, menfaat sağlanan üçüncü kişinin ortağa akrabalık bağıyla bağlı olduğunu gösterir. 5520 sayılı (yeni) KVK'nın 13/2 maddesi; ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyuyla üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını “*akraba*” olarak kabul eder. Akrabalık ilişkisine dayanılarak TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunulması vergi hukukunun en fazla uğraştığı konuların başında gelir.

Ortakların veya eşlerinin anne, baba, büyükanne ve büyükbabaları, çocukları ve torunlarıyla üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları ilişkili kişi sayılır. Evliliğin sona ermesiyle kayın hısımlığı sona ermez.

İlişkili kişi tanımındaki altsoy-üstsoy hısımlığı, birbirinin soyundan gelen kişiler arasındaki hısımlığı belirtir. Buna göre, bir kişinin zincirleme olarak kendinden türeyenlere (kendi soyundan gelenlere) “*altsoy (fürû)*”, zincirleme olarak soyundan geldiği kişilere de “*üstsoy (usûl)*” denir.³² Yansoy hısımlığı ise, ortak bir soydan gelenler arasında-

³² Zevkliler, A., Acabey, M. B., Gökyayla, K. E., Medeni Hukuk, 6. Baskı, İzmir, 2000, s. 338.

ki hısımlıktır. Bu çeşit hısımlık hem baba hem de ana yönünden gelir. Kardeşler arasındaki, amca, hala, dayı ve teyze ile yeğenler arasındaki, kardeş çocukları ve torunları arasındaki hısımlık yansoy hısımlığıdır.³³

İki kişi arasındaki kan hısımlığının kaçınıcı dereceden olduğunun ne şekilde belirleneceği Türk Medeni Kanunu'nun (MK) 17. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre, kan hısımlığının derecesini hısımları birbirine bağlayan doğum sayısı belirler.

Kayın hısımlığı (sıhrî hısımlık) ise evlenmeyle kurulur. MK'nın kayın hısımlığını düzenleyen 18. maddesine göre, eşlerden biriyle diğer eşin kan hısımları aynı tür ve dereceden kayın hısımlarıdır. Kayın hısımlığı, eşlerden her biriyle öteki eşin kan hısımları arasında kurulur. Ancak eşlerden birinin kan hısımlarıyla öteki eşin kan hısımları arasında kayın hısımlığı doğmaz. Bu kişiler arasında geleneklere dayanan bir dünürlük ilişkisi vardır.³⁴

TF incelemesinde, akrabalık ilişkisi kolayca belirlenemediğinden menfaatin üçüncü kişinin ortakla olan sıkı şahsî ilişkisi nedeniyle sağlandığının ispatı güçleşir. Ortakla olan ilişkisinin yoğunluğuyla karşılaştırıldığında kişiliği ve faaliyetleri önemsiz ise, menfaat sağlanan kişiye kazancın TF yoluyla örtülü olarak dağıtılması olasılığı yüksektir.³⁵

Akrabalık ilişkisi nedeniyle gerçekleşen TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımına örnek olarak bir işletmenin, yönetici ortaklarından birinin eşine emsaline göre değerinin altında bir fiyatla mal satması gösterilebilir. Bu menfaat aktarımı, aslında, hem ortakla eşi arasındaki akrabalık ilişkisine ve hem de işletmeyle ortak arasındaki ticaret hukuku ilişkisine dayanır. Burada eşe sağlanan menfaat, ortağa izafe edilir. Ancak ortağın (akrabalık bağıyla) ilgili olduğu kişiye bir menfaatin sağlanması her zaman TF yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığı anlamına gelmez. Bunun için ayrıca işletmenin akrabaya sağladığı menfaatle akrabanın işletmeye olan karşı edimi arasında açık bir uyumsuzluk bulunmalıdır.³⁶

³³ A.g.e., s. 339-340.

³⁴ Zevkililer, Acabey, Gökyayla, a.g.e., s. 344-345.

³⁵ Öncel, a.g.e., s. 45.

³⁶ A.y.

6. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda İlişkili Kişi

Gelir vergisi şahsa bağlı bir vergidir ve çeşitli kaynaklardan elde edilen gelir kaynak sahibinin geliri olarak vergiye tâbi tutulur. 193 sayılı GVK'nın 41. maddesinde, "*Gider kabul edilmeyen ödemeler*" başlığı altında çeşitli ödemeler sayılmıştır. Örneğin; teşebbüs sahibiyle eşi ve çocuklarının işletmeden çektikleri para ve aynen aldıkları sair değerler gider olarak kabul edilmez. Bu düzenlemeyle 5520 sayılı (yeni) KVK'nın 13. maddesi karşılaştırıldığında, iki hükmün benzer olduğu görülür. 5520 sayılı KVK'daki TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, şahıs işletmelerindeki gizli para çekmeye benzetilebilir. Ancak kurumun ve ortaklarının ayrı hukuki kişilikleri vardır. Şahıs işletmelerinde ise gelir, doğduğu anda işletme sahibine veya ortaklarına aittir. Bu nedenle şahıs işletmelerinde kazançtan pay dağıtımı gerçekleşmez. Bu özelliğinden dolayı şahıs şirketlerinden para çekilmesi sadece işletme sahibinin gelirini etkiler. Oysa TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımında tüzel kişilik olarak kurum ve kendisine kazanç aktarımı yapılan ilişkili kişi olmak üzere bu durumdan etkilenen iki farklı taraf vardır. Öğretide çoğu yazar, örtülü olarak yapılan ödemeleri şahıs şirketlerinde teşebbüsten para çekme kavramıyla bir tutar.

Bir kurumun dolaylı yollarla ilişkili kişilere sağladığı menfaatlerin, kurumun vergilendirilmesi gereken kazancını azaltması durumunda 5520 sayılı (yeni) KVK, vergiye tâbi gelirin belirlenmesinde bunların matraha eklenmesini ister. Bilançonun vergisel amaçlarla bu şekilde düzeltilmesi, kurumlar vergisinin özelliğinden kaynaklanmaz. Şahsî bir işletmede de, teşebbüsün faaliyetleri sonucunda oluşan gelirin, işletme sahibinin çektiği paralarla azaltılması durumunda yıllık gelir hesaplarının gelir vergisi esaslarına göre düzeltilmesi gerekir. Nitekim kurumlar vergisine tâbi olmadıkları için 5520 sayılı (yeni) KVK'nın TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkındaki 13. maddesi kapsamında olmayan kollektif ve adi komandit ortaklıkların ve şahsî işletmelerin bu yolla vergi kaçırmalarını önlemek üzere 193 sayılı GVK'nın 41. maddesinde çeşitli önlemler düzenlenmiştir.

193 sayılı GVK'nın "*Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler*" başlıklı 41. maddesinin "*ilişkili kişi*" tanımına yer veren (5) numaralı bendi aşağıdaki gibidir:

"Aşağıda yazılı ödemelerin gider olarak indirilmesi kabul olunmaz:

(...)

5. (28/03/2007 gün ve 5615 sayılı kanunun 3. maddesiyle eklenen bent) 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 Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır.

(...)

Bu maddenin uygulanmasında, kolektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır."

Buna göre, teşebbüs sahibinin ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenen bedel/fiyat/ücret üzerinden işlemde bulunması halinde, emsal bedel/fiyat/ücret ile teşebbüs sahibi tarafından uygulanan bedel/fiyat/ücret arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar, işletmeden çekilmiş sayılır. Yeni düzenlemeyle imalat, inşaat, kiralama, ödünç sözleşmesi ve ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilerek, işletmeden çekilmiş sayılan farklar ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise, ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilecek ve ilişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler

hakkında bu hükümde yer almayan hususlar bakımından 5520 sayılı (yeni) KVK'nın 13. maddesi uygulanacaktır.

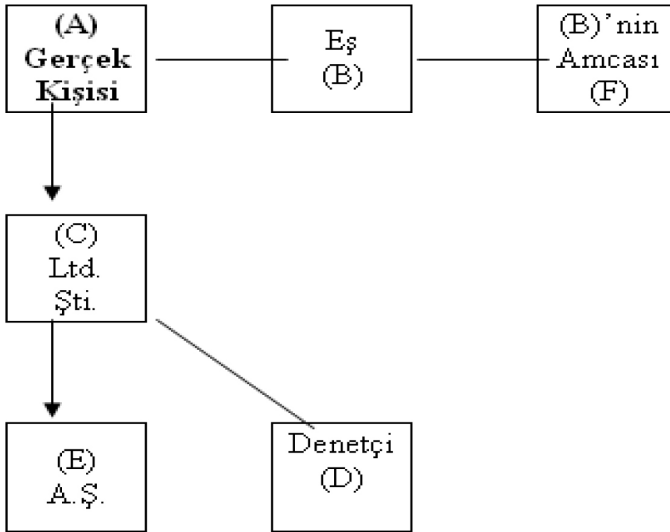
193 sayılı GVK'nın 41. maddesinde 5615 sayılı kanunla yapılan değişiklikten önce TF konusunda kanunda herhangi bir düzenleme bulunmadığından ilk defa bu değişiklikte gelir vergisi mükellefleri için *"ilişkili kişi"* tanımı getirilmiştir. Buna göre gelir vergisi bakımından *"ilişkili kişi"*; teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dâhil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından denetimi altında bulunan diğer şirketlerdir. 193 sayılı GVK'nın 41. maddesinin ilk dört bendinde teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmeyle olan ilişkileri sebebiyle işletme aleyhine oluşan durumlar yer almakta olup, (5) numaralı bendinde teşebbüs sahibinin, eşi ve çocukları dışındaki kişilerden söz edilmiştir.

Teşebbüs sahibi bir şirkete doğrudan veya dolaylı ortak ise, teşebbüs sahibi ile bu şirketler ilişkili kişi sayılır. Bu ilişkide sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemi yoktur. Örneğin; şahsi işletmesi olan (A) gerçek kişinin aynı zamanda (ABC) Ltd. Şti.'nde ortaklığı bulunması durumunda (A) ile (ABC) ilişkili kişi kapsamında değerlendirilir. Aynı şekilde teşebbüs sahibi, bir şirkete doğrudan veya dolaylı ortak ise teşebbüs sahibi ile bu şirketin ortakları ilişkili kişidir. Örneğin; (A) gerçek kişisi ile (ABC) Ltd. Şti.'nin diğer ortağı olan (B) gerçek kişisi ilişkili kişidir.

"Teşebbüs sahibinin doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından denetimi altında bulunan diğer şirketler" ifadesinden, teşebbüs sahibinin doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu şirketlerin ekonomik ve ticarî kararlarını etkileyebilecek ölçüde sermayesine, kâr payına veya oy kullanma hakkına sahip olduğu diğer şirketler anlaşılır. Diğer yandan teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dâhil yansoy ve kayın hısımları, doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından denetimi altında bulunan diğer şirketlerin ilgili bulunduğu gerçek kişi ve kurumların aralarındaki ilişki, 193 sayılı GVK'nın 41/5 maddesi uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilir.

Gelir vergisi mükellefleri de TF kapsamında değerlendirildiğine göre, teşebbüs sahibi mükellefin, eşinin veya çocuklarının işletmeden aldıkları ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatların kanunen kabul edilmeyen giderlerden olması kuralının kaldırılması gerekir. Böylece kurumlar vergisi mükellefleri ile gelir vergisi mükellefleri arasındaki (gelir vergisi mükellefleri aleyhine) uygulama farklılığından kaynaklanan adaletsizlik telâfi edilmiş olur.

ÖRNEK



(A)'nın;

- Eşi (B),
- Eş (B)'nin amcası (F),
- Doğrudan ortağı olduğu (C) Ltd. Şti.,
- (C) Ltd. Şti.'nin sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan (E) A.Ş.,
- (C) Ltd. Şti.'nin denetçisi (D),

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilir. Ayrıca sayılan kişilerin kendi aralarında yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri de ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

7. Vergi Cenneti Olarak Tabir Edilen Ülkelerde Mukim Gerçek Kişi ve Kurumlar

5520 sayılı (yeni) KVK'nın 13/2 maddesinin üçüncü cümlesinde, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemlerin "*kötüye kullanımların önlenmesi amacıyla*"³⁷ ilişkili kişilerle yapılmış sayılacağı belirtilmiştir.

TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında Bakanlar Kurulu Kararı'nın³⁸ 3/b maddesinde, düzenlemenin kurumlar vergisi mükelleflerinin yanı sıra gelir vergisi mükelleflerini de kapsadığı belirtilmiştir. Dolayısıyla 5520 sayılı (yeni) KVK'nın 13/2 maddesinde Bakanlar Kurulu'na verilen yetki çerçevesinde ilan edilen ülkelerdeki kişilerle yapılmış tüm işlemler, 193 sayılı GVK'nın 41/5 maddesi uygulamasında da ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

Bu çerçevede, vergi cenneti olarak tabir edilen zararlı vergi rekabeti yapan ülke ve bölgelerdeki³⁹ gerçek kişi veya kurumlarla, herhangi bir ayırım yapılmaksızın, gerçekleştirilen tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hu-

³⁷ Düzenlemenin amacı madde gerekçesinde bu şekilde ifade edilmiştir.

³⁸ RG, 06/12/2007, 26722.

³⁹ "Bölge" ifadesiyle "*tercihli vergi rejimleri*" ifade edilir. OECD'nin tanımına göre, tercihli vergi rejimleri olarak nitelendirilen bölgeler; bulunduğu ülkenin vergi sisteminden bağımsız, yatırımcılara düşük veya sıfır vergi oranı, mali gizlilik, üçüncü kişilere, özellikle vergi idarelerine karşı şeffaf olmama gibi avantajlı vergi uygulamalarına ev sahipliği yapan bölgelerdir.

susunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu tarafından vergi cenneti olarak ilan edilen ülke ve bölgelerdeki kişilerle yapılan tüm işlemler, “sırf o ülke ve bölgelerdeki kişilerle yapılmış olmaları nedeniyle” TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımına yol açar. Böyle bir durumda TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımının varlığı için 5520 sayılı (yeni) KVK’nın aradığı diğer unsurlar araştırılmaz.

Vergi rekabeti, ülkelerin vergi politikalarının diğer ülkeler üzerinde etkiler yaratmasıdır.⁴⁰ Doğrudan veya dolaylı yabancı yatırımları çekmek amacıyla ülkelerin vergi sistemlerinde gerçekleştirdikleri değişiklikler ve bunların diğer ülkelerin vergi tabanlarını etkilemesi “vergi rekabeti” kavramını doğurmuştur.⁴¹ Vergi rekabeti, bir ülkenin önemli ölçüde vergileri düşürme ve avantajlar sağlama yoluyla yatırım faaliyetlerini ve işletmeleri çekmek için imkânlar sunma davranışdır.⁴²

Vergi rekabeti, bir ülkenin vergi sisteminde ya düşük oranlı vergi uygulanmasından ya da hiç vergi uygulamamasından kaynaklanır. Küreselleşen dünyada sermayenin serbest dolaşımının önündeki engellerin kalkması çok uluslu işletmelerin yatırımlarını, vergi avantajı sağlamları sebebiyle çok düşük bir oran üzerinden vergi alan veya hiç vergi almayan ülkelere kaydırmalarına yol açmıştır. Her vergi rekabetinin diğer ülkelere zarar verici bir sınırı mevcuttur. Vergisel avantajlar sermayeyi kendisine çeken ülke için yarar sağlamakta ise de sermayeyi kaybeden diğer ülkeler için zararlı vergi rekabetine neden olur.

Yabancı sermayeye çok düşük oranda vergi uygulamak veya hiç vergi uygulamamak suretiyle zararlı vergi rekabeti yaratan ülkeler OECD tarafından işbirliğine davet edilmiş, işbirliği yaptıktan kaçınan ülkelere ise çeşitli yaptırımlar uygulanması önerilmiştir. OECD’nin 1998 yılında yayımladığı “Zararlı Vergi Rekabeti: Gelişmekte Olan Küresel Bir Sorun (Harmful Tax Competition: An Emerging Global

⁴⁰ Edwards, C., Ruggy, V. D., *International Tax Competition: A 21st Century Restrain on Government, Policy Analysis*, No. 431, April 12, 2002, p. 1; Erol, A., *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, Ankara, Ağustos, 2008, s. 208-209.

⁴¹ Batun, M., *Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Türkiye*, Yaklaşım, Y. 17, S. 196, Nisan, 2009, s. 84.

⁴² Ring, D. M., *One Nation Among Many: Policy Implication of Cross Border Tax Arbitrage*, Boston College Law Review, Vol. 44, No.1, 2002, p.163.

Issue)” isimli çalışma bu çerçevede değerlendirilebilir. OECD, vergi rekabetini “küresel fenomen” olarak tanımlar.⁴³

Vergi rekabetinde bir ülke, ekonomik bir faaliyet üzerindeki vergilendirme yetkisinden, vergi oranı diğer ülkelere göre düşük olacak şekilde kısmen veya tamamen vazgeçer.⁴⁴ Vergi rekabetinde kullanılan araçlara örnek olarak vergi oranı indirimleri, vergi tatili uygulamaları, bazı vergilerin tamamen yürürlükten kaldırılması, hızlandırılmış amortisman uygulamaları, her türlü yatırım teşvikleri ve faiz gelirleri gibi bazı gelir unsurlarına tanınan istisnalar ve vergi matrahının aşındırılmasına hizmet eden her türden vergisel ayrıcalık gösterilebilir.⁴⁵

OECD zararlı vergi rekabetini; vergi cennetleri ve zararlı tercihli vergi rejimleri olmak üzere iki bölümde inceler. Hareketli (mobil) faaliyetler üzerindeki efektif vergi oranlarını diğer ülkelerdeki oranların çok altına çeken vergi cennetleri ile zararlı tercihli vergi rejimlerinin olumsuz etkileri şu şekilde sıralanabilir:⁴⁶

- Finansal hareketleri ve dolaylı olarak reel yatırım hareketlerini bozmak,
- Vergi sistemlerinin yapılarına ve vergi adaletine zarar vermek,
- Vergi mükelleflerinin gönüllü uyumunu zaafa uğratmak,
- Hedeflenen vergi geliri düzeyini, farklı vergilerin birbirlerine göre ağırlığını ve kamu harcamalarını yeniden şekillendirmek,
- Vergi yükünün bir bölümünün arzu edilmeyen bir şekilde ücretler, gayrimenkul sermaye iratları ve tüketim gibi hareketliliği daha az olan vergi tabanlarına doğru kaymasına sebep olmak,
- Vergi idarelerinin idari giderleri ile mükelleflerin vergiye uyum maliyetlerini artırmak.

⁴³ OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, Paris, April, 1998, p. 20.

⁴⁴ Barker, W. B., *Optimal International Taxation and Tax Competition: Overcoming The Contradictions*, Northwestern Journal of International Law and Business, Winter, 2002, p. 172.

⁴⁵ Saraç, Ö., *Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi*, Ankara, Ağustos, 2006, s. 125.

⁴⁶ OECD, Harmful Tax Competition, p. 30.

Vergi rekabeti yatırım kararları üzerinde doğrudan etkili olur, ülkeler üzerinde vergi oranlarını düşürme konusunda baskı yaratır ve dolayısıyla vergi oranlarında dibe doğru bir yarışa yol açar. Birden fazla ülkede faaliyet gösteren mükellefler ise, matrahlarını, önemli ölçüde vergisel teşvikler sağlayan ülkelere kaydırmak suretiyle ana ülkelerde hemen hemen hiç vergi ödemeksizin kamusal hizmetlerden yararlanır.⁴⁷

OECD’ye göre bir ülkenin vergi cenneti olarak nitelenebilmesi için;

- Hiç vergi alınmaması veya göstermelik bir vergi alınması,
 - Etkin bir bilgi değişiminin olmaması,
 - Şeffaflık bulunmaması,
 - Gerçek bir faaliyetin olmaması,
- gerekir.⁴⁸

OECD tarafından 2000 yılında yayımlanan vergi cennetleri listesinde; Amerikan Virjin Adaları, Andorra, Anguilla, Antigua and Barbuda, Aruba, Bahama Adaları, Bahreyn, Barbados, Belize, Cook Adaları, Dominica Gibraltar (Cebeli Tarık), Grenada, Guernsey, Hollanda Antilleri, Isle Of Man, İngiliz Virjin Adaları, Jersey, Liberya, Liechtenstein, Maldiv Adaları, Marshall Adaları, Monaco, Montserrat, Nauru Cumhuriyeti, Niue, Panama, Samoa, Seyşeller, St Christopher&Nevis, St Lucia, St Vincent&Grenadines, Tonga, Turk&Caicos ve Vanuatu olmak üzere otuz beş ülke ve bölgeye yer verilmiştir.

Sayılan ülkelerden otuz iki tanesi şeffaflık sağlama ve bilgi değişiminde işbirliğine gitme konusunda resmî taahhütte bulunmak suretiyle OECD ile anlaşma sağlamış ve işbirliğine yanaşmayan vergi cennetleri listesinden çıkarılmıştır. Monaco, Andorra ve Liechtenstein’den oluşan diğer üç ülke ise, OECD ile işbirliğine halen yanaşmamaktadır.

Vergi cennetleri, genel olarak, iki grupta sınıflandırılır:⁴⁹ “Üretici vergi cennetleri” olarak da tanımlanan birinci grup ülkelerde, üretim

⁴⁷ OECD, Harmful Tax Competition, p. 31.

⁴⁸ OECD, Harmful Tax Competition, p. 52.

⁴⁹ UN, The Interaction of Tax Trade and Investment, ST/SG/AC78/2003/L.4, 15-24 June, 2003, p. 8.

faaliyetlerinden elde edilen gelirlere çok düşük oranda vergi uygulanır. Bu ülkeler, fiziksel yatırım ve ekonomik faaliyetleri ülkelerine çekmeyi amaçlar. Genel vergi sistemi içinde düşük oranda vergilendirilen bu rejimler, diğer gelir gruplarından ayrı değerlendirilir. İkinci grup vergi cennetlerinde ise, kanunî ikametgâhı bu ülkede olan işletmelerin gelirlerine çok düşük oranda vergi uygulanır. “*Geleneksel vergi cennetleri*” olarak da adlandırılan bu gruptaki ülkeler, vergiden kaçınma ve/veya vergi kaçırma amacı olan birey ve kurumlara ücreti karşılığında hizmet sunar.

Zararlı vergi rekabeti yapan ülke ve bölgeler (vergi cennetleri) Bakanlar Kurulu tarafından henüz ilan edilmemiştir. Benzer bir düzenlemeye sahip Brezilya bu kapsamda; Amerikan Samoa, Andorra, Anguilla, Antigua and Barbuda, Hollanda Antileri, Aruba, Bahama, Bahrein, Barbados, Belize, Bermuda, Campione D’Italia, Singapur, Güney Kıbrıs, Kosta Rika, Djibouti, Dominika, Cebeli Tarık, Granada, Kayman Adaları, Kook Adaları, British Virgine Adaları, US Virgin Adaları, Madeira Adası, Isle of Man, Channel Adaları, Samoa Adaları, Turks and Caicos Adaları, Labuan, Lebanon, Liberia, Liechtenstein, Luxemburg, Macau, Maldives, Malta, Mauritius, Monaco, Monserrat, Nauru, Nieu, Oman, Panama, Saint Kitts and Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent and Grenadines, San Marino, Seychelles, Tonga, Vanuatu ve Birleşik Arap Emirlikleri’ni zararlı vergi rekabeti yapan “*vergi cenneti*” ülke ve bölgeler olarak ilan etmiştir.⁵⁰ Hatta Brezilya Ulusal Kongresi, 01/01/2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ABD’nin Delaware eyaletini de vergi cenneti ülke ve bölgelerin yer aldığı “kara liste”ye almıştır.⁵¹

Türk vergi sisteminde zararlı vergi rekabetiyle mücadele konusunda 5520 sayılı KVK’da “*transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ilişkili kişi*”, “*kontrol edilen yabancı kurum kazancı*”,⁵² ve “*ver-*

⁵⁰ Law 11, 727 of 24 June, 2008.

⁵¹ <http://www.nowpublic.com/world/brazil-blacklists-delaware-tax-haven>, 04/05/2011.

⁵² 5520 sayılı KVK m. 7: “(1) Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50’sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye’de kurumlar vergisine tâbidir: a) İştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul

gi cenneti ülkelere yapılan ödemelerde vergi kesintisi"⁵³ olmak üzere bazı vergi güvenlik önlemlerinin düzenlenmiştir. Sayılan vergi güvenlik önlemlerinin gelir vergisi mükellefleri bakımından uygulanmasını teminen 193 sayılı GVK'nın 41/5, 75/2-2 ve 94/2 maddelerinde⁵⁴ değişiklik yapılmıştır.

kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması. b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması. c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi. (2) Birinci fıkrada yer alan toplam vergi yükü, Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir. (3) Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır. (4) Birinci fıkradaki şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir. (5) Bu maddeye göre Türkiye'de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tâbi tutulur."

⁵³ 5520 sayılı KVK m. 30/7: "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 Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde 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."

⁵⁴ a - 193 sayılı GVK 75/2-2: "5520 sayılı KVK'nın 7. maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılır. Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir.";

b - 193 sayılı GVK 94/2: "Vergilendirme rejiminin, Türk vergi sisteminin sahip olduğu vergilendirme kapasitesi ile en az aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişiminde bulunup bulunmadığı hususu da göz önünde bulundurulmak suretiyle, Bakanlar Kurulunca ilan edilecek ülkelerde yerleşik veya faaliyette bulunanlara (Türkiye'de yerleşik olanların bu ülkelerde bulunan işyerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılanın mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır. Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla, deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralınması 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 Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin anapara, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz."

Değınilen vergi güvenlik önlemlerinin ihdası, zararlı vergi rekabetiyle mücadele bakımından önemli bir adım olmakla beraber bunların işlerlik kazanabilmesi için gerekli adımlar henüz atılmamıştır. Örneğın; 5520 sayılı (yeni) KVK'nın 7. maddesindeki kontrol edilen yabancı kurum kazancına ilişkin düzenleme ancak vergi cenneti ülkelerde faaliyet gösteren yurt dışı iştiraklere ilişkin birtakım bilgilerin sağlıklı bir şekilde edinilmesi durumunda işletilebilir.

5520 sayılı (yeni) KVK'nın 13/2 maddesi uyarınca kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır. Bu hükmün işlerlik kazanması Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilecek vergi cenneti ülkeler listesinin varlığına bağlıdır. Ancak 5520 sayılı (yeni) KVK'nın yürürlüğe girdiği tarihten bu yana böyle bir liste ilan edilmediği gibi bu konuda bir hazırlık yapılp yapılmadığı da belirsizdir.

III. SONUÇ

Vergi idaresi TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımıyla ilgili olarak yayımladığı genel tebliğ ile kanunun tayin ettiği ilişkili kişi tanımını *“yorumlamak”* suretiyle düzenlemenin kapsamını daha da genişletmiştir. TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin idari işlemlerde bu şekilde genişletici yorum yapılması verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu gibi uygulama için de arzu edilmeyen bir durumdur. Vergi idaresi, kanunda belirtilmeyen çeşitli ölçütler geliştirmek suretiyle ilişkili kişi kapsamını genişletmek eğilimindedir. Örneğın; kurum ortaklarıyla *“ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan”* bir gerçek kişi *“ilişkili kişi”* kapsamında değerlendirilmektedir. Bu ilişkinin sınırı ve yoğunluğu belirsizdir. Kanun koyucunun ifade etmediği bir unsurun vergi idaresi tarafından *“ihdas edilmesi”* fonksiyon gaspına neden olur.

5520 sayılı KVK'nın 13/2 maddesinde ilişkili kişiler arasında sayılan *“kurumun idaresi ve denetimi bakımından bağlı bulunduğu kişiler”* kavramı ne kadar yoruma ihtiyaç göstermekte ise, *“sermaye bakımından*

bağlı bulunduğu kişiler” kavramı da aynı ölçüde belirsizdir. Bu ifadenin “kurumun öz sermaye dışındaki sermayesi dolayısıyla bağlı bulunduğu kişiler” şeklinde yorumlanmasında büyük yarar vardır. Aynı hükümde ilişkili kişi tanımlanırken “kurumların idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar”dan söz edilerek sadece kurumların kendi ortaklarına veya kurumların ya da ortaklarının ilgili oldukları kişilere değil, kuruma yakın kişilere de TF yoluyla örtülü kazanç dağıtılabileceği kabul edilmiştir. Bu konuda objektif ölçütler belirlenmesi güçtür.

Öte yandan Türkiye’de aralarında bayilik ilişkisi olan (gerçek/tüzel) kişiler bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmezken, genel tebliğ ile yurt dışında yerleşik firmaların ilişkili kişi kapsamına dâhil edilmesi, vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırı olduğu gibi OECD Model Vergi Anlaşması ile de uyumsuzdur.

Serbest bölgelerdeki ilişkili kişi tanımına kurumların bu bölgede faaliyet gösteren şubeleri dâhil değildir. Ancak 213 sayılı VUK’nun 3. maddesi dikkate alınmak suretiyle sistematik veya amaçsal yoruma başvurulduğunda serbest bölgelerdeki veya yurt dışındaki şubelerin de ilişkili kişi kapsamında kabul edilmesi gerekir. Bu konuda 5520 sayılı (yeni) KVK’nın 13/2 maddesindeki ilişkili kişi tanımı kapsamına yurt dışı ve serbest bölgelerde bulunan şubelerin dâhil edilmesinde yarar vardır.

Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu tarafından vergi cenneti olarak ilan edilen ülke ve bölgelerdeki kişilerle yapılan tüm işlemler, “sırf o ülke ve bölgelerdeki kişilerle yapılmış olmaları” nedeniyle TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılacak ve böyle bir durumda 5520 sayılı (yeni) KVK’nın TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımının varlığı için aradığı diğer unsurlar araştırılmayacaktır. 5520 sayılı (yeni) KVK’nın 13/2 maddesiyle Bakanlar Kurulu’na verilen yetki, TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımının varlığı için kanunda aranan unsurların zımnen bertaraf edilmesi anlamına gelir. Verginin kanuniliği ilkesine aykırı

olan bu hükümde uygulamaya yönelik yetkilendirmenin sınırlarının ve ilkelerinin belirlenmemesi Anayasa'nın 73. maddesiyle bağdaşmaz. Anılan hükümde Bakanlar Kurulu'na verilen yetki, kanunun uygulama usullerinin tespitine yönelik olmayıp, asli bir düzenleme yetkisidir. Anayasa'nın 7. maddesine aykırı bir yetki devri niteliğindeki bu hüküm, Bakanlar Kurulu'na sınırsız ve belirsiz bir takdir hakkı vermektedir.

Yasal ve fiili durum değerlendirildiğinde, "ilişkili kişi" kapsamında Türk vergi sisteminin büyük oranda yeni tanıştığı TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı düzenlemesinin, yargı kararlarıyla belirginleşecek hukuki bir bakış açısına ihtiyaç duyduğu gerçektir.

KAYNAKLAR

- Ağar, S., Transfer Fiyatlandırması-Örtülü Kazanç Dağıtımı, Ankara, 2011.
- Akkaya, M., Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Ankara, 2002.
- Barker, W. B., *Optimal International Taxation and Tax Competition: Overcoming The Contradictions*, Northwestern Journal of International Law and Business, Winter, 2002.
- Batun, M., Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Türkiye, Yaklaşım, Y. 17, S. 196, Nisan, 2009.
- Edwards, C., Rugy, V. D., *International Tax Competition: A 21st Century Restrain on Government, Policy Analysis*, No. 431, April 12, 2002.
- Erol, A., Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, Ankara, Ağustos, 2008.
- IMF, International Direct Investment Statistics How Countries Measure, FDI, 2001, Washington D.C., 2003.
- Işıkveren, T., *Vergi Mevzuatımızda Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Meseleleri*, İktisat ve Maliye, C. IV, S. 1.
- OECD, Benchmark Definition of Foreign Direct Investment, 3rd ed., Paris, 1999.
- OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, Paris, April, 1998.

- OECD, Model Tax Convention on Income and Capital, V. 1, Paris, 2000.
- OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, Paris, 2001.
- Öncel, M., Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Ankara, 1978.
- Pazarçeviren, Y. S., Aygen, F., *Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlandırması Manipülasyonları ve Konunun Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Mali Çözüm Dergisi, 2005, S. 71.
- Ring, D. M., *One Nation Among Many: Policy Implication of Cross Border Tax Arbitrage*, Boston College Law Review, Vol. 44, No. 1, 2002.
- Saraç, Ö., Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi, Ankara, Ağustos, 2006.
- Solak Akman, İ., *Vergi Güvenlik Önlemlerinin Teorik Çerçevesi*, Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan, C. II, Ankara, 2009.
- UN, The Interaction of Tax Trade and Investment, ST/SG/AC78/2003/L.4, 15-24 June, 2003.
- Zevkliler, A., Acabey, M. B., Gökyayla, K. E., Medeni Hukuk, 6. Baskı, İzmir, 2000.

ELEKTRONİK KAYNAKLAR

- BFH, 06/04/2005, I R 22/04, <http://juris.bundesfinanzhof.de/>, 15/04/2011.
- <http://www.nowpublic.com/world/brazil-blacklists-delaware-tax-haven>, 04/05/2011.