

## TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMI VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA İLİŞKİLİ KİŞİ

### CONCEPT OF TRANSFER PRICING AND THE PERSON IN CHARGE OF TRANSFER PRICING BY MEANS OF DISGUISED EARNINGS DISTRIBUTION

Nergis Feride KAPLAN DÖNMEZ\* 

#### Öz

Transfer fiyatlandırması, işletmelerin kendi iştirakleriyle yaptıkları maddi ve gayri maddi mal veya hizmet transferinin, ödünç alımların ve kiralamaların fiyatlandırılması ifade etmektedir. Transfer fiyatlandırması kuralları 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "gider kabul edilemeyen ödemeler" başlıklı 41. maddesinde yer almaktadır.

Çalışmada, *transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı* müessesesinin vergi güvenliğinin sağlanması adına bir vergi aracı olarak kabul edildiği ve bu bağlamda gerek kurumlar vergisi gerekse gelir vergisi kanunlarıyla yapılan düzenlemelerin, OECD'nin çok uluslu şirketler ve vergi idareleri için hazırladığı rehber ile ne denli uyumlu olduğunun vurgulanması amaçlanmıştır. Gerçek kişi veya kurumların mal veya hizmet alım satım işlemleri yaptığı ilişkili kişiler ile gelirlerinin doğru bir biçimde tespiti konusu vergi matrahının belirlenmesi ve dolayısıyla vergi kaybının önlenmesi bakımından oldukça önemlidir. Bu bakımdan *transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı* konusunda "ilişkili kişi" tanımının değişen kanuni düzenlemeler ile uygulamadaki bazı sorun ve belirsizlikleri nasıl ortadan kaldırarak vergi güvenliğini sağlamayı hedeflediği konusu üzerinde durulması amaçlanmaktadır. Özellikle 6728 Sayılı Kanun'un 59. maddesi ile "ilişkili kişi" nezdinde yapılan değişiklikle getirilen düzenlemede, ilişkili kişinin tanımında ve saptanmasında daha net bir ifadeye yer verilerek (en az %10 oranında ortaklık, oy veya kar payı hakkı) ilişkili kişinin sınırlarının belirlenmesi konusunda faydalı bir düzenleme olduğu görünmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Örtülü Kazanç Dağıtımı, İlişkili Kişi, Transfer Fiyatlandırması, Vergi Güvenlik Müessesesi

\* Dr., nergisferidekaplan@gmail.com

**JEL Sınıflandırması:** G18, G28, H21, H26

### **Abstract**

Transfer pricing conveys the meaning of rating of those tangible goods and incorporeal properties or service transfers, borrowings and renting transactions acted by those companies with their affiliates. The rules of transfer pricing exist within the content of the article numbered 41 titled as “non-taxable-payments or expenses” of the Income Tax Law numbered 193, in the article of 13 of the Corporate Tax Law numbered 5520.

This study aims at emphasizing how consistent the transfer pricing practices are conducted in accordance with both the guidelines prepared by the OECD for multinational firms and tax offices and also with those provisions of the Income Tax Law and the Corporate Tax Law within this context for the sake of agreeing to provide the security of the concealed gain distribution institution by means of transfer pricing procedures. It is rather crucial to determine those transactions acted by real persons or organizations in terms of their deals for purchasing and selling goods and services and also their current incomes together with their related parties properly so as to determine the tax basis accordingly and thereby to prevent tax losses. In this regard, it is aimed to consider the subject matter of targeting to provide tax safety by eliminating those ambiguities and some prospective problems in practice and also those amended legal regulations in terms of defining the concept of “real person” clearly within the scope of concealed gain distribution by means of transfer pricing practices. Consequently, it has been observed that this is a beneficial regulation on determining the limits of related party, more explicitly (by allocating to 10 % partnership or the right of profit share) and defining the related party within the content of the legal act and its provisions introduced by its amendments in terms of “related party” within the scope of the article numbered 59 of the Law numbered 6728 especially.

**Key words:** Distribution of Disguised Earnings, Person in Charge, Transfer Pricing, Tax Security Institution

**JEL Classifications:** G18, G28, H21, H26

### **Giriş**

Küreselleşme sürecinin beraberinde getirdiği toplumsal sistemlerdeki entegrasyon süreci neticesinde; bir çok ülkede ekonomik, sosyal, politik ve kültürel alanlarda yaşanan entegrasyon sorunları ortaya çıkmıştır. Küresel ticaretin yaygınlaşmasıyla sermaye uluslararası niteliğe kavuşmuş ve çok uluslu şirketlerin doğmasına neden olmuştur. Transfer fiyatlandırması işte bu küresel bütünleşme sürecinde ortaya çıkan kavramlardan biri haline gelmiştir.

Dünya ticaretinin serbestleşmesi, ekonominin büyümesi ve teknolojinin gelişmesiyle işletmelerin pazar imkanları gelişerek artmıştır. Böylelikle işletmeler daha geniş pazara sahip olmak adına şirket birleşmeleri, satın almaları gibi yöntemlerle birbirlerine bağlı ve ilişkili işletmeler haline gelmiştir. Böylelikle ilişkili şirketler ihtiyaç duydukları mal ve hizmetleri piyasadan tedarik etmek yerine ilişkili şirketlerinden temin etme yoluna gitmektedirler (Seyidoğlu, 2003, s. 736). 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenen (13. md.) *transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç*, kurum kazancının belirlenmesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmektedir. Kanun koyucunun, transfer fiyatlandırması yoluyla hem vergi güvenliğini sağlamayı amaçladığı hem de mükellefin beyanını esas alarak bu beyanın gerçek durumu yansıtmasını sağlayarak kurum kazancının aşındırılmasını engelleyen bir düzenleme getirdiği görülmektedir. 5520 sayılı KVK'nun

13. maddesi ile OECD'nin vergi idareleri ve özellikle çok uluslu şirketler için hazırladığı rehberin transfer fiyatlandırması ilkeleriyle uyumlu bir yapıda olduğu görünmektedir.

Çalışmada, gelir ve kurumlar vergisi kanunları bakımından vergi kontrol aracı olarak kabul edilen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi kavramsal ve terminolojik bakımdan incelenerek tarihsel gelişimi açısından Türk hukukundaki yeri ve işlevi üzerinde durulacaktır. Ayrıca transfer fiyatlandırması hususunda ilgili kanun maddeleriyle yapılan düzenlemelerle, gerçek kişi veya kurumların mal veya hizmet alım satım işlemleri yaptığı ilişkili kişilerle gelirlerinin tam ve doğru biçimde tespitini sağlayarak transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasının engellenmesi amaçlanmıştır.

6728 Sayılı Kanun'un 59. maddesi ile "ilişkili kişi" nezdinde yapılan değişiklikle mevcut yasal düzenlemelerin ortaya konulması amaçlandığı ve uygulamadaki bir takım sorun ve belirsizlikleri ortadan kaldırarak "ilişkili kişi" kavramının sınırlarının çizilmesine yönelik bir düzenleme olması sebebiyle yerinde bir gelişme olarak kabul edildiği grlmektedir. Ayrıca, 25 şubat 2020 tarih ve 31050 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2151 Nolu "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla rtl Kazanç Dağıtımı Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Karar" yrrlge konularak özellikle ilişkili kişi kavramı ve kapsamı netleştirilmek istendiği görünmektedir. Zira "ilişkili kişi" tanımın netleşmesi adına "grup, çok uluslu işletmeler grubu, işletme, raporlayan işletme, nihai ana işletme, vekil işletme, yetkili makam anlaşması, uluslararası anlaşma ve sistemik hata" gibi kavramlar tanımlanarak Cumhurbaşkanı Kararı'yla uygulamadaki kavramsal hataların engellenmesi sağlanmaya çalışıldığı grlmektedir. Ayrıca, karara eklenen 3/A maddesi ile "ilişkili kişi" kapsamı detaylandırılarak sınırları çizilmiştir.

### Amaç ve Yöntem

Makalede, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin vergi güvenliğinin sağlanması adına bir vergi kontrol aracı olarak kabul edildiği ve bu bağlamda gerek kurumlar vergisi gerekse gelir vergisi kanunlarıyla yapılan düzenlemelerin, OECD'nin çok uluslu şirketler ve vergi idareleri için hazırladığı rehber ile ne ölçüde uyumlu olduğunun vurgulanması amaçlanmıştır. Gerçek kişi veya kurumların mal veya hizmet alım satım işlemleri yaptığı ilişkili kişiler ile gelirlerinin doğru bir biçimde tespiti konusu vergi matrahının belirlenmesi ve dolayısıyla vergi kaybının önlenmesi bakımından oldukça önemlidir. Bu bakımdan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda "ilişkili kişi" tanımının değişen kanuni düzenlemeler ile uygulamadaki bazı sorun ve belirsizlikleri nasıl ortadan kaldırarak vergi güvenliğini sağlamayı hedeflediği konusu üzerinde durulması amaçlanmaktadır. Özellikle 6728 Sayılı Kanun'un 59. maddesi ile "ilişkili kişi" nezdinde yapılan değişiklikle getirilen düzenlemede, ilişkili kişinin tanımında ve saptanmasında daha net bir ifadeye yer verilerek (en az %10 oranında ortaklık, oy veya kar payı hakkı) ilişkili kişinin sınırlarının belirlenmesi konusunda faydalı bir düzenleme olduğu görünmektedir.

Bu çalışmada, transfer fiyatlandırması kavramının, vergi hukukundaki yeri ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının bir unsuru olan "ilişkili kişi" kavramı üzerinde durularak mevcut yasal düzenlemeler ortaya konulmuştur. Transfer fiyatlandırması kuralları 5520 Sayılı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "gider kabul edilemeyen ödemeler" başlıklı 41. maddesinde yer almaktadır. Transfer fiyatlandırması aracılığıyla örtülü kazanç dağıtımını müessesesinin KVK'nun 13/2. fıkrasında, vergi matrahını aşındırmak amacına yönelik dolaylı bir biçimde işlem yapılmasını engellemek adına "ilişkili kişi" tanımında ayrıntıya gidildiği görülmektedir ayrıca bu maddenin temelinde "ilişkili kişinin", kurum ile yaptığı işlemlerden edindiği menfaatin ilişkili kişi olmasından kaynaklanan bir getiriye dayanması gerektiğinin vurgulandığı da görülmektedir.

## Literatür

Bu çalışmanın amacına uygun olarak yapılan literatür taraması sonucu ulusal ve uluslararası araştırmalardan yararlanılmıştır. Bu makalenin üzerinde spesifik olarak durduğu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ilişkili kişi konusu, mevcut literatürde ve yasal düzenlemelerde nasıl ele alındığı tespit edilerek uygulamadaki sorun ve belirsizlikleri ortadan kaldırmak amacıyla yapılan yasal yenilikler ve düzenlemeler incelenmiştir. Bu çalışmada temel referans kaynaklardan olan; Öcal (2015), Kara ve Can (2017), Kapusuzoğlu (2003), Pehlivan ve Gökbnar (2010) tarafından yazılan çalışmalar; daha ziyade transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında mevcut yasal düzenlemeleri değerlendirmek, konuya ilişkin teknik bilgi vermek amacıyla kullanılmıştır. United Nations (2001), United Nations (2017), McKee, Miall ve McShan (2002), OECD Rehberi (2017) tarafından yapılan çalışmalar ise OECD Transfer Fiyatlandırma rehberinin Türk Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu mevzuatına ve uygulamalarına uyumu konusunda karşılaştırmalı olarak inceleme imkanı sağlamıştır.

Bu makalede yukarıdaki çalışmalardan farklı olarak; öncelikle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ilişkili kişi konusu yasal düzenlemeler boyutunda kronolojik olarak incelenmiştir. Daha sonra uygulamadaki bazı sorun ve belirsizliklere netlik kazandırmak amacıyla düzenlenen kanunlar irdelenmiştir. Ayrıca, OECD Rehberindeki transfer fiyatlandırması ilkelerinin ve uygulamaların Türk vergi mevzuatındaki karşılığı kanun maddeleriyle gösterilmiştir.

## 1. Kavramsal Çerçeve

### 1.1. Transfer Fiyatlandırması Kavramı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde (KVK) "*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*" hükmü yer almaktadır. 06.12.2007 Tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2007/12888 Sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Karar'ın 3. maddesinde Transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedel olarak tanımlanmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı, RG, 2007)

Transfer fiyatlandırması, işletmelerin işlevsel ve coğrafik olarak bölünmelerinin sonucunda birimler arasında rekabet olmaksızın mal ve hizmet alımında kullanılan fiyat olarak ifade edilir (Öcal,

2010, s. 35). Esas itibariyle Transfer fiyatlandırması, çok uluslu Şirketlerin bağlı iştirakleri ya da ilişkili kuruluşları arasındaki işlemlerden kaynaklanan karın, vergi ve farklı amaçlarla dağılımıyla ilgilidir (Türkmen, 2008, s. 42). Başka bir ifadeyle Transfer fiyatlandırması, işletmelerin kendi iştirakleriyle yaptıkları maddi ve/veya gayri maddi mal veya hizmet transferinin, ödünç alımların ve kiralamaların fiyatlandırılmasını ifade etmektedir (Ateş, 2011, s. 1). Kısacası bir ticari işletmenin kendi kolları ya da bağlı iştirakleri arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyatlama olarak tanımlanabilir (Kapusuzoğlu, 2003, s. 3). Vergilendirme açısından değerlendirmek gerekirse, vergi kaçırmayı (kaybını) engellemek için ortaya çıkarılmış bir “vergi güvenlik müessesesidir”. Bu bakımdan transfer fiyatlandırması vergilendirmede, mükellefler tarafından kullanılabilir bir vergi planlama aracı ve vergi idareleri bakımından bunun kötüye kullanılarak vergi kaybına neden olmasını engellemek adına yapılan bir düzenleme olarak ifade edilebilir (cal, 2015, s. 21).

Transfer fiyatlandırması, bir işletmenin bir bölümünün diğer bir bölümüne sunduğu mal ve hizmetler için uyguladığı fiyat veya ticari işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat olarak tanımlanmaktadır (Acar, 2013, s. 32). Kısacası bir işletmenin mal, gayri maddi hak ya da hizmetlerinin kendisine bağlı bir Şirkete satış fiyatı da transfer fiyat olarak adlandırılır. İlişkili firmalar arasındaki transferlerde uygulanan fiyat olarak tanımlanan transfer fiyatlandırması, genel olarak uluslararası Şirketler arasındaki transferlerde uygulanan fiyatları düzenlemektedir nitekim transfer fiyatlar, vergi ödemekten kaçınmak için manipülasyon amacıyla da kullanılabilir (Taşkın, 2012, ss. 33-35). Bu da Şirketler için sistematik riski arttırıcı bir unsur olabilmektedir (Ulusoy, 2008, s. 228).

Gerçek veya tüzel vergi mükellefleri, bilindiği üzere elde ettikleri gelir üzerinden mükellefiyet türüne göre gelir ya da kurumlar vergisi ödemektedirler. Vergi sonrası karlar işletme sahibi ya da sahip-lerince işletmeden çekilebilmekte veya kurumlar vergisi mükelleflerince ortaklara dağıtılabilmektedir. Ayrıca belirtmek gerekirse kurumlarda bu işlem, Şirket ortağının gelir ve kurumlar vergisine mahsuben bir vergi kesintisini ve ortağın ayrıca elde ettiği menkul sermaye iradı üzerinden de gelir vergisi ödemesini Şart altına alınmıştır (cal, 2015, s. 23). Kısacası, kurum kazancı vergilendirildikten sonra, kar dağıtımı yapıldığında Şirket ortaklarının kar paylarından da ayrıca vergi alınması, kazanç üzerindeki vergi yükünü arttırmıştır (Şakar, 2008, s. 191). Bu bağlamda mükellefler, vergi yükünden kaçınmak amacıyla farklı yollar aramıştır. Bu doğrultuda mükellefler bir yol olarak kayıt dışı işlemlere yönelmiştir ancak bu yöntem her işlem için mümkün olmadığından diğer bir yol olarak örtülü kazanç dağıtımına yönelmişlerdir (cal, 2015, s. 23). Kurum kazancının vergilendirme sonrası Şirket ortaklarına kar dağıtımı yapılması yerine elde edinilen kazancın birtakım hukuki yollarla kurumlar vergisi kapsamı dışında bırakılarak, ortaklar lehine aktarılması durumunda örtülü kazanç meydana gelmiş olacaktır. İşte bu sebeple, örtülü kazanç dağıtımını nleme amacıyla transfer fiyatlandırması, vergi güvenlik müessesesi olarak grlmektedir (Kara ve Can, 2017, s. 17).

Kavramsal olarak bakıldığında transfer fiyatlandırması, bir işletmenin kendi birimleri veya ilişkili kuruluşları arasında uyguladığı fiyat olarak ifade edilebildiğinden, özü itibariyle bir iktisadi işletme kavramı olarak kabul edilir. Ancak rtl kazanç dağıtımı ise, işletmelerin bağlı kişi ya da kuruluşlarla “Emsallere uygunluk ilkesi” ne aykırı olarak tespit ettikleri fiyat üzerinden mal veya hizmet alım satımında bulunarak işletme kazancının eksik hesaplanmasına neden olan durumlarda

kazancın bütününe ya da bir kısmını transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılması olarak tanımlanmaktadır (Nazalı, 2007, s. 177). Bir başka ifadeyle örtülü kazanç dağıtımı, kurum kazancının vergilendirilmeden kurum dışına çıkarılmasıdır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010, s. 2). Geniş bir anlatımla örtülü kazanç dağıtımı, bir işletmenin kazancını düşük göstermek adına kar ve zarar hesabını doğrudan etkileyen alım-satım, inşaat işleri, hizmet ilişkileri, imalat ve ücret ödemelerini gerçeğe aykırı bir oranda göstererek işletme bünyesinde kalması gereken gelirin/kazancın işletme ortaklarına ve ilişkili kişilere aktarılmasıdır (Güner, 2004, s. 14).

## 1.2. Vergi Hukukunda Transfer Fiyatlandırması Kavramı

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin 1. fıkrasında hüküm altına alınan transfer fiyatlandırması, örtülü kazanç dağıtımının bir yöntemi olarak kabul edilebilmektedir. Fakat vergi hukukunda kavramsal olarak "transfer fiyatlandırması" örtülü kazanç dağıtımını kapsayarak vergi peçelemesini ifade etmektedir (Pehlivan ve Gökbnar, 2010, s. 101). Devlet ve mükellefleri karşı karşıya getiren vergilendirme işleminde tarafların hak ve yükümlülükleri doğmaktadır. Bu hak ve yükümlülükleri düzenleyen hukuk dalı, "vergi hukuku" dur (Soydan, 1995, s. 55). Vergi hukukunda taraflardan birinin devlet olması sebebiyle bu hukuk dalı "kamu hukuku" dalı olarak kabul edilmektedir (Kaneti, 1989, s. 10).

Vergi hukukunda yasanın amacı üzerinden yorum yapılması, ekonomik yaklaşım ilkesinin uygulanmasının sonucudur. Bu ilkeye göre vergiyi doğuran olayın esas niteliğini tayin edilmesinde iktisadi gerçeğin ön planda tutulması gerekmektedir.

Ekonomik yaklaşım vergi hukukuna mahsus bir yorum yöntemidir. Olağan durumların dışında vergi mükellefleri, özel hukuk kurumlarını kötüye kullanmak suretiyle vergiden kaçınmayı amaç ediniyorlarsa bu amaca yönelik sözleşmelere "peçeleme sözleşmesi" denir. Bu bakımdan vergi yargısı organları ve idare vergilendirmede görünüşteki sözleşmeden ziyade esas ekonomik durumu göz önüne almalıdır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2014, s. 26). Bir başka ifadeyle peçeleme işlemi, vergi hukukunda kanuna karşı yapılan hilenin özel bir görünümü niteliğinde olmakla beraber genellik, eşitlik, adalet ve mali güç ilkelerine aykırı olarak da karşımıza çıkar (Gökçay, 2018, s. 168). Vergi hukukunda, örtülü sermaye ve örtülü kazanç eylemleri kendi içlerinde peçeleme işlemi barındırmaktadır (Bilici, 2017, s. 199).

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde hüküm altına alınan örtülü kazanç müessesesi şu şekilde ifade edilebilir; kurumlar kazançlarını vergilendirdikten sonra ortaklara kar dağıtımını yapmak yerine kazançlarının emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir biçimde ve göze çarpan derecede yüksek bir bedel ya da fiyatla işlem yaparak kurumlar vergisi matrahı dışında tutmayı amaçlayarak kurum ortakları lehine aktarılmasıdır (Şenyüz, 2018, s. 177). Bu şekilde yapılan örtülü ödemelerin kurumlar vergisi matrahının saptanmasında gider olarak indirilmesine izin verilmemektedir. Dolayısıyla örtülü kazanç dağıtımında peçeleme sözleşmesi tümüyle değil normal sınırları aşan kısmı bakımından geçersiz sayılmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2014, s. 27).

Vergi hukukunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç müessesesi, gelir ve kurumlar vergisi kanunları bakımından bir vergi kontrol aracı olarak kabul edilmektedir. Kanunda bulunan bu özel hüküm ile vergi gelirlerinin erozyona uğraması engellendiği gibi vergi yükümlülerinin kontrollü işlemlerinden kaynaklanan “vergiye tabi gerçek gelirleri” nin yani emsallere uygunluk ilkesine aykırı olmayacak şekilde bedel ve fiyat üzerinden mal veya hizmet alım satımında bulunması sağlanmaktadır. Bu bakımdan birçok ülkenin vergi mevzuatlarında yer alan transfer fiyatlandırması kuralları, Türk vergi mevzuatında 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun “gider kabul edilemeyen ödemeler” başlıklı 41. maddesinde yer almaktadır.

Kanun koyucu KVK md. 13 ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı transfer fiyatlandırmasının, örtülü kazanç dağıtılmasının karinesi olarak kabul etmiştir (Soydan, 2009, s. 62). Netice itibariyle peçelemenin, kanuna aykırı hile kurumunun vergi hukukundaki yansıması olduğu söylenebilir (Gürgen, 2010, s. 34). Peçeleme işleminde, vergilendirilmesi istenen iktisadi sonuç, farklı bir hukuksal görüş yoluyla vergi dışı bırakılmak istendiği gibi yasa bu yolla dolanılmak istenmektedir. Bu vaziyette vergi idaresi görünürdeki sözleşmeyi değil kurumların gerçek ekonomik durumunu gözönüne almaktadır (Pehlivan ve Gökbunar, 2010, s. 102). Kısacası vergilendirme işleminde, ekonomik nitelendirme ile ekonomik gerçeklik belirlenerek görünüşteki hukuki biçim dikkate alınmamaktadır (Karakoç, 2014, s. 171). Dolayısıyla transfer fiyatlandırmasında tarafların belirlediği yapay fiyatlar yerine vergi idaresince, emsal fiyatlar dikkate alınarak bu fiyatların ortaya koyduğu iktisadi sonuca göre vergi tarh edilmektedir (Kaneti, 1989, ss. 50-51). Nitekim Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinin 1. fıkrasında; “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” hükmü yer almaktadır. Ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince, vergi matrahını aşındırmak amacıyla peçeleme sözleşmesi geçerliliğini yitirerek onun yerine gerçek duruma uyan sözleşme esas alınmaktadır (Bilici, 2017, s. 199).

Türk vergi kanunlarında yerini alan transfer fiyatlandırması özellikle çok uluslu şirketlerin de vergi planlamasının en önemli enstrümanıdır (Çak, 2008, s. 37). Uluslararası bir şirket, yüksek vergi oranının olduğu bir ülkedeki bağlı şirketine emsaline aykırı bir biçimde yani gerçek fiyatın ötesinde yüksek fiyatla mal ya da hizmet satarak veya düşük fiyatla mal ya da hizmet alarak bu şirketin vergilendirilebilir karını düşürebilmektedir (Kapusuzoğlu, 2003, s. 3). Dolayısıyla vergi oranı daha düşük ülkedeki şirketin girdileri düşük olurken, karlılığı yüksek olacaktır ve şirket yüksek karından ödeyeceği vergi tutarı emsalinden düşük ya da sıfır olacaktır. Netice itibariyle karın tamamına yakın bir kısmı bu ülkedeki şirkette kalacaktır. Bunların yanı sıra, vergi oranı daha yüksek ülkedeki şirketin de girdi ve maliyetleri oldukça yüksek göründüğünden olası vergilendirmeden de kaçınmış olacaktır (Saraç, 2005, s. 91). Bu bağlamda, transfer fiyatlandırmasının mükellefler tarafından vergi planlama aracı gibi kullanılması girişimleri nedeniyle özellikle uluslararası şirketlerle hükümetler arasında sık sık sorunlar meydana gelmektedir (Kapusuzoğlu, 2003, s. 3; Pehlivan ve Gökbunar, 2010, s. 102).

## 2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Türk vergi sistemimize 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 17. maddesiyle “örtülü kazanç” olarak sınırlandırılmış bir biçimde girmiştir. Ancak uluslararası gelişmeler sonucu Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Teşkilatının (OECD)

yaklaşımını da gözönünde bulundurarak 13.06.2006 tarihinde kabul edilen 21.06.2006 tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe konulan bu müessese 5520 sayılı KVK’ nun 13. maddesinde yeniden düzenlenerek “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” olarak daha genişletilmiş ve 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe konulmuştur. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu’nun “indirilemeyecek giderler” başlıklı 41/5. maddesinde de *transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı* müessesesinin yasal zeminini oluşturmaktadır.

5520 sayılı KVK ile getirilen örtülü kazanç dağıtımı müessesesine getirilen yenilikler şunlardır; ilişkili kişi tanımı yeniden düzenlenerek netlik kazandırılmıştır. Zararlı vergi rekabetine neden olduğu kabul edilen ülkelerle yapılan işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış olarak kabul edilmiştir. Emsallere uygunluk ilkesi kabul edilmiştir. OECD Transfer Fiyatlandırma Rehberi esas alınarak rehberde belirtilen yöntemlere mevzuatlarımızda yer verilmiştir. İlişkili kişilerle uygulanacak yöntem hususunda Maliye Bakanlığı’na başvuru yapılabilme imkanı tanınmıştır (Ağar, 2011, s. 165). Bu düzenlemeye ek olarak 1 seri nolu ve 2 seri nolu genel tebliğlerle uygulamaya yönelik usul ve esaslar belirlenmiştir. Türkiye’nin de üyesi olduğu OECD’nin vergi idareleri ve çok uluslu şirketler için düzenlediği rehberde Transfer Fiyatlandırması ilkeleriyle uyumlu bir mevzuat sistemimiz bulunmaktadır. Bu doğrultuda emsallere uygun fiyat tespitinde uygulanan yöntemler bakımından ve emsallere uygunluk ilkesinin esasına yönelik yapılan tanımlamalar ve düzenlemeler OECD kriterleri baz alınarak oluşturulmuştur. Ayrıca 16.06.2016 tarihli 3 seri no’lu Transfer Fiyatlandırması tebliği taslağında BEPS eylem planının (8, 9, 10, 13 numaralı) Türkiye’deki yansımaları görünmektedir. Kısacası Türkiye’deki Transfer fiyatlandırma mevzuatı ana hatlarıyla küresel anlayış ile yani OECD ile uyumludur fakat detaylı bilgilerin ve uygulama esaslarının bulunduğu düzenlemelerimiz de mevcuttur.

Ülkemiz uygulamalarına bakıldığında OECD rehberindeki gayri maddi haklara yönelik düzenlemenin Maliye Bakanlığı 1 seri no’lu tebliğinde de aynen yer aldığı görünmektedir. OECD rehberinin ilişkili kişiye yönelik düzenlemesine baktığımızda, ilişkili kişi olarak kabul edilen tacirin sözleşmeden kaynaklı hukuksal durumundan bağımsız olarak yapmış olduğu işlemin emsal fiyata uygun bir biçimde yapılması esas alınmıştır.

OECD’nin vergi idareleri ve çok uluslu şirketler için düzenlediği rehberde göre emsal fiyat belirlenmesinde uygulanabilecek yöntemler aynen Türk mevzuatında da geçerlidir. Bu yöntemler; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, yeniden satış fiyat yöntemi, maliyet artı fiyat yöntemi, kar bölüşüm fiyat yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yöntemidir. OECD emsallere uygun bedelin belirlenmesinde özellikle “karşılaştırılabilir fiyat yöntemi” ve “maliyet artı fiyat yöntemi” üzerinde durmuştur çünkü karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ile hizmetten yararlanan açısından, ilişkili şirketin hizmetini ilişkisi olmayan diğer şirketlere arz etmesi durumunda kullanılır. OECD karşılaştırılabilir fiyat yönteminin kullanılmadığı durumlarda maliyet artı fiyat yönteminin kullanılmasını önermiştir (Vergi Denetim Kurulu, 2010, s. 206-214). Genel olarak dünyada grup şirketlerinin çoğu mal ve hizmetleri kendi içlerindeki maliyete dayalı bir şekilde değerlendirerek fiyatlama yapıp transfer etmektedir (UN, 2001, s. 3). Emsal fiyatın tespitinde, emsal verilerin farklı ekonomik süreçlerde elde edilmesi, işlemlerin karşılaştırılabilirlik özelliklerini azaltarak emsal fiyat bazında mukayese yapmayı zorlaştıracaktır (McKee, Miall ve McShan, 2002, s. 19-20). OECD öneri ve rehberi doğrultusunda ve OECD kriterlerini kendi mevzuatlarında benimseyen ülkeler her bir hizmetle ilgili, işlemlerin gerçekliği bu doğrultuda



emsallere uygunluğun tevsik edilmesi gibi konularda gerekli dokümantasyonu yapması gerekmektedir (Önder, 2014, s. 2). İşte bu bakımdan çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdiği ülkelerde, transfer fiyatlandırması mevzuatı hususunda operasyonel yapı içinde olması gerekmektedir (State Services Commission).

OECD'nin önerdiği transfer fiyatlandırması yöntemleri emsallere uygunluk ilkesinin ülkeler bazında uygulanmasında uluslararası mutabakatı sağlamaktadır. Bu bakımdan ifte vergilendirmeyi nleme amacıyla söz konusu beş farklı transfer fiyatlandırması yöntemleri yerel uygulamalarda benimsetilmiştir (OECD, 2010, s. 2). OECD rehberine göre, ilişkili kişilerin aralarında yapmış olduğu hizmet işlemlerinin emsallere uygunluk ilkesiyle uyumlu olup olmadığının tespiti için “geleneksel işlem yöntemleri” ve “işleme dayalı kar yöntemleri” kullanılmaktadır (OECD Rehberi, 2017).

OECD rehberi, çoğu ülke mevzuatı için transfer fiyatlandırması konusunun anayasası olarak kabul edilmektedir. Bu bakımdan Birleşmiş Milletler'in yayımladığı Transfer fiyatlandırması kılavuzunun da OECD rehberine uyumlu olduğu görünmektedir (UN, 2017, s. 7). Ancak emsal fiyatlamada maliyet bazının esas alındığı işlemlerde OECD Transfer Fiyatlandırması rehberinde bulunan ifadelerin Türk mevzuatında bulunmadığını söyleyebiliriz. Emsallere uygunluğun tespitinde genellikle i emsalin tespit edilmesi hususunda oluşan sorun ile dış emsal tespitinin öneminin arttığı görünmektedir. Bu konuda Türkiye'de vergi idaresince önerilen dış emsali oluşturacak veri tabanının bulunmaması, emsallere uygunluğun teşvikinde sorunlara neden olmaktadır. Bu konuda çözüm olarak BEPS eylem planı doğrultusunda basitleştirilmiş fiyatlandırma yöntemi benimsenmektedir.

Türk vergi yasalarındaki yerini alan örtülü kazanç müessesenin uygulamasını göstermek adına Maliye Bakanlığınca, 18.11.2007 tarihli 26704 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan “1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla rtl Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (1 Seri Nolu Genel Tebliğ)”i düzenlenmiştir. Ancak zamanla uygulamada duyulan ihtiyaç sebebiyle 22.04.2008 Tarihinde 26855 Sayılı Resmi Gazete'de “2 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla rtl Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ” yayımlanmıştır. 16.03.2016 tarihinde, 1 seri numaralı genel tebliğin bazı kısımlarında yapılan değişiklikleri içeren “3 seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla rtl Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ” taslağı yayımlanmıştır. 1 ve 3 seri nolu tebliğin ilgili kısımlarında özellikle peşin fiyatlandırma anlaşmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. rtl kazanç dağıtımı müessesesi için son olarak, 09.08.2016 Tarihli 29796 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 6728 Sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” un 59. maddesi ve 5520 Sayılı KVK' nun 13. maddesinde bazı değişikliklere gidilerek ilişkili kişi kavramı, Transfer fiyatlandırma metotlarının uygulama hiyerarşisi, peşin fiyatlandırma anlaşmalarıyla ilgili konuların uygulamadaki sorun ve belirsizliklerine netlik kazandırılmıştır.

zerinde durulması gereken bir konu da idari düzenlemeler ile kanunların yayım tarihleri ve yürürlüğe giriş tarihlerinin önemidir. şöyle ki, 5520 sayılı KVK' nun 21.06.2006 tarihinde RG'de yayımlanması ve 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girmesine rağmen, konuya ilişkin idari düzenlemelerin yani 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 06.12.2007 tarihli RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmesi ve 1 seri no'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla rtl Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'in 18.11.2007 tarihinde yayımlanması durumu ilgili tebliğin hukuki dayanakları ve geçerliliği

konusunu tartışılır kılmıştır çünkü yayımlanan tebliğ, 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararından daha önce yayımlanmıştır (Türkmen, 2008, s. 43).

Vergi yasalarında, *transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı* müessesesi, teşebbüs sahibi veya kurumların ilişkili kişiler ile emsal fiyat ve bedele aykırı olarak tespit ettikleri fiyat ve bedel üzerinden mal veya hizmet alım satımında bulunmaları olarak kabul edilmiştir (KVK md.13/1). Transfer fiyatlandırması kuralları, Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamına uygulanmaktadır (Ateş, 2011, s. 36).

Ulusal ve uluslararası vergi mevzuatlarında oldukça tartışılan bir konu olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulamaları; ülkeler arası sermaye hareketlilikleri, ülkelerin farklı vergi mevzuatları ve doğrudan yatırımlar gibi makro düzeyde ekonomik konuları içermesi sebebiyle ülkemiz açısından da oldukça önemlidir.

KVK' nun 13/1. maddesinde “*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*” hükmünde yer alan “*dağıtılmış sayılır*” ifadesi, kurumların normal kar dağıtımı işlemleri dışındaki bir durumu düzenlemektedir ve kanun maddesi bunu yaparken kurumlar vergisine konu olan karın aşındırılmasını engelleme amacını da gütmektedir. Kısacası, transfer fiyatlandırması yasal yolla, “örtülü” (gizli) kar dağıtımı arasındaki vergi yükü farklılığını engellemek amacıyla düzenlenmiştir.

Kurumlarda normal şartlarda kar dağıtımı eğer istisnalar yoksa, kurumda doğan kazancın kurumlar vergisine tabi tutulmasını; vergi sonrası karın dağıtımının yapılması durumunda (eğer GVK ve KVK' na göre kesintiye tabi ise) gerekli kesintilerin yapılmasını, elde eden gerçek kişilerin, bu yolla edindikleri kar payları üzerinden gelir vergisi ödemeleri durumunda; vergi güvenliği ancak örtülü dağıtılan kazançların da aynı şekilde vergilendirilmesiyle sağlanabilirdi. Aksi durumda, normal kabul edilmeyen yollardan kazanç dağıtımı teşvik edilmiş olurdu. İşte transfer fiyatlandırılmasına da bir kontrol mekanizması olarak gerek duyulmasının sebebi de budur. Ayrıca bilinmelidir ki, örtülü kazanç dağıtımı için kurumda kar oluşması gerekli değildir. Kısacası konumuz, bir kurumda oluşan karın gizli ya da açık dağıtımı değildir çünkü kurumda kar oluşmasa dahi, ilişkili kişiye aktarılan değer, dağıtılmış kazanç sayılacaktır. Bu durumun, kurumlar vergisi bakımından zarar indiriminden sonra dağıtılacak bir kazanç veya kurum matrahının oluşmamasıyla ilgisi yoktur. Gelir vergisi bakımından da, kar dağıtımından değil, işletmeden değer çekilmesinden bahsedilebilir (Öcal, 2015, s. 319).

Örtülü kazanç dağıtımı yapan kurum tarafından yapılan harcamanın gider kabul edilmemesi transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının vergisel sonucunu teşkil etmektedir.

Transfer fiyatlandırması bir kurum için, minimum vergi maksimum kar amacı güderek bağlı kuruluş veya birimler arasında aktarılan mal ya da hizmetlerin fiyatlandırma stratejisidir (Ece, 2016, s. 101). Bu bakımdan bir firma, kar paylaşımı bakımından ortak çıkar birliğine dahil olan ilişkili olduğu bağlı ortaklıkları ile denetim ve yönetim ilişkileriyle hakim olduğu iştirak, ortaklık ve şubeleri arasında mali faaliyetlerde kullanılan fiyatların, serbest piyasada benzer şartlar altında ve benzer faaliyetlerde tarafsız kişi ya da firmalar arasında karşılaşılabilecek fiyatlara göre göze çarpmak derecede

farklılık göstermesidir (Elitaş ve Leyli Elitaş, 2009, s. 24). Transfer fiyatlandırması iktisadi ve ticari şartlar göz önünde tutularak, ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım satımında kullanılan fiyatı ifade ettiği gibi, ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım satımlarının iktisadi şartları da dikkate alarak nasıl belirlenmesi gerektiği konusunda esas ilkeleri ortaya koyan bir kavram olarak da karşımıza çıkmaktadır (Işık, 2005, s. 23). Örülü kazanç dağıtımı ise kısacası, firma kazancının vergi matrahına yansımadan firma dışına aktarılmasını ifade etmektedir. Firmalarda kurum kazancının vergiye tabi tutulmasından sonra, kar dağıtımı yapıldığında ortakların edindiği kar paylarından (gelir vergisine tabi olduğu takdirde) gelir vergisi alınmasıyla elde edilen kazanç üzerindeki vergi yükü artmış olacaktır. Bu durumda firmalar kazançlarını vergilendirdikten sonra ortaklarına kar dağıtımı yapmak yerine hukuki yollarla kurumlar vergisini aşındırmaya çalışarak ortaklar lehine aktarması durumunda örtülü kazanç söz konusu olacaktır. İşte bu sebeple transfer fiyatlandırması, örtülü kazanç dağıtımını engelleme amacına hizmet eden, bir “vergi güvenlik müessesesi” dir (şakar, 2008, s. 191). Güvenlik müessesesi bağlamında yapılan düzenlemelerin amacı, gerçek kişi ve kurumların ilişkili kişilerle yaptıkları mal ya da hizmet alım satım işlemlerindeki gelirlerinin gerçeği yansıtarak tam ve doğru bir biçimde beyan edilmesini sağlayarak transfer fiyatlandırması aracılığıyla vergi matrahı dışına çıkarılmasına engel olmaktadır (Kara ve Can, 2017, s. 18).

### 3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişiler

5520 Sayılı KVK’ nun 13. maddesinin ikinci bendinde yer alan “ilişkili kişi” kavramıyla kanun, *transfer fiyatlandırması aracılığıyla örtülü kazanç dağıtımının vergi matrahını aşındırmak amacına yönelik olarak dolaylı bir biçimde yapılmasını işaret etmiştir. Buradan hareketle “ilişkili kişi” nin; “kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır” (KVK Md. 13/2) şeklinde hüküm altına alınmıştır.*

Bu maddenin temelinde “ilişkili kişinin”, kurum ile yaptığı işlemden edindiği menfaatin ilişkili kişi olmasından kaynaklanan bir getiriye dayanması gerekmektedir. Kısacası, menfaatin temini ilişkili kişi olma temelinde dayandırılmalıdır. Ancak kurum, serbest piyasada benzer şartlar altında da aynı menfaati sağlıyorsa bu durumda “ilişkili kişi” sıfatından kaynaklanan bir menfaatten bahsedilemez. Bu durumda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilen durum ancak, üçüncü bir kişiye verilemeyecek olan bir edinimin/menfaatin ilişkili kişiye verilmesinden kaynaklandığında meydana gelmektedir. Ancak, kurumla ilişkili olmayan kişiler tarafından temin edilen menfaatler, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilemez. Bir gerçek kişi veya kurumla diğer bir gerçek kişi veya kurumun arasındaki olağan ticari faaliyetten kaynaklı ve sadece bayilik niteliğinde bir ilişkinin bulunması halinde söz konusu gerçek kişi veya kurum, bu bayilik ilişkisine bağlı mal ve hizmet alış verişi bakımından ilişkili kişi nezdine

değerlendirilmeyecektir. Bu bağlamda en basit tanımıyla transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı; bir işletmenin ya da ortağın ilişkili diğer kişiler ile özel hukuk sözleşmesine dayanarak gizlenmiş bir işlemde kaynaklanan ve doğrudan elde ettiği menfaat işlemidir.

KVK md. 13/2'de yer alan tanıma göre "gerçek kişi"; Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanma aşamasında gerçek kişi şeklinde nitelendirilen ve vergiye tabi tutulan adi ortaklıklar, şahıslar veya şahıs şirketleri olarak kabul edilmektedir (Tekin ve Kartaloğlu, 2007, s. 95). "Kurum" ise, sermaye şirketleri, kooperatifler, dernek veya vakıflar, iktisadi kamu kuruluşları ve bunlara dair iktisadi iş ortaklıkları ve işletmeleri oluşturmaktadır. İlişkili kişi bağlamında değerlendirirsek, GVK' nun uygulanmasında teşebbüs sahibinin altsoy ve üstsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımlarıyla dolaylı veya dolaysız ortağı olduğu şirketler ve bu şirketlerin ortakları, ya da sermayesi bakımından denetiminde bulunan diğer şirketler ilişkili kişi olarak kabul edilmektedir (Aksümer, 2016, s. 163).

### 3.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İlişkili Kişi

KVK md.13/2'de belirtildiği üzere kurumların kendi ortakları; Kurumlar Vergisi'ne tabi olan tam ve dar mükellef işletmelerin gerçek ve tüzel kişi ortakları, kurumların yine kendi ortakları olarak kabul edilmektedir. Bu bakımdan da ilişkili kişi mahiyetinde değerlendirilmektedir. Bilindiği üzere kurumların transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yapacakları en yaygın ilişkili kişi kurumların kendi ortaklarıdır. 6728 sayılı kanun öncesi *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını* müessesesinde bazı sorunlar bulunmaktaydı bunlardan biri; kurum ortaklarının iştirak oranlarının önemli olmamasıdır zira kurum kazancının çoğunluk veya azınlık hisseye sahip ortak ya da ortaklara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılması bu durumun hukuki niteliğini değiştirmemekteydi. Kısacası ortakla kurumun "ilişkili" sayılması için ortaklık ilişkisi yeter şart olarak aranmaktaydı. Ancak bu durumun halka açık şirketler ile küçük ortaklar arasında bazı sorunlara neden olduğu görüldüğünden ortakların ilişkili kişi nezdinde değerlendirilmesi için kar payı ve sermaye oranlarında sınırlandırma yapılması gerekliliği doğmuştur. Zira eski düzenlemede ortaklık ilişkisine yönelik örtülü sermayede olduğu gibi ortaklığın en az %10 oranındaki hisseye bağlanması durumu yoktu. Dolayısıyla şirketin ortakla yaptığı her alım satım işleminde emsal fiyatın belirlenerek bu fiyatın ilgili işlemde uygulanması söz konusu olduğundan bu durumun şirketlere önemli oranda iş yükü doğurmaktaydı. 15.07.2016 tarihli 6728 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle, şirket ortaklıklarından kaynaklanan ilişkinin örtülü kazanç sayılabilmesi için "*en az %10 oranında oy veya kar payı hakkının olması*" şartı getirilmiştir. Bu düzenlemenin yanı sıra şirket ile ortaklık ilişkisi bulunmadan "*doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kar payı hakkının olduğu durumlarda da, tarafların ilişkili kişi sayılacağı*" yönünde düzenleme yapılmıştır.

25 Şubat 2020 tarih ve 31050 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2151 Nolu "*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Karar*" yürürlüğe konularak özellikle ilişkili kişi tanımı, kavramı ve kapsamı netleştirilmek istendiği görülmektedir. Bu bağlamda, ilişkili kişinin tanımlandığı fıkra ek bendler konularak "*grup, çok uluslu işletmeler grubu ve işletme*" gibi kavramların tanımlanmasına yer verilmiştir böylece ilişkili kişinin tespiti konusunda uygulamada ortaya çıkacak olan sorunların giderilmesi hedeflenmiştir. Ayrıca 27 Kasım 2007 tarihli ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na, 2151 Nolu Cumhurbaşkanlığı Kararı

ile “*ilişkili kişi kapsamı*” başlıklı bölüm eklenerek ilişkili kişinin sınırları çizilmiş ve netleştirilmiştir. Aynı zamanda yöntemlerden beklenen amaçlar konusunda “*emsallere uygun fiyata aşağıda belirtilen ve uygulamada öncelik sırası olmayan yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşılmadığında mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiğine inandığı bir yöntemi de kullanabilir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntem de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur*” fıkrası eklenmiştir. Bu fıkranın 6728 sayılı kanununun 59. maddesiyle yapılan düzenlemeyi destekler nitelikte olduğunu söyleyebiliriz.

5520 Sayılı KVK ve 1 Seri Nolu ve 2 Seri Nolu (md. 3.1.3) *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğe* göre kurumların kendi ortakları olarak kabul edilen ilişkili kişi; kurumların dolaylı ya da doğrudan sermaye payına sahip gerçek kişi veya kurumlar olarak kabul edilmiştir. Genel Tebliğe göre bazı tanımlamalar aşağıdaki gibidir.

### 3.1.1. “Kurumun İlişkili Olduğu Gerçek Kişi”

Kurumlar açık kar dağıtımını bünyesindeki ortakların hisseleri oranında yapmaktadır fakat *transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında* kurumun doğrudan ortakları dışındaki kişiler de bu kazanç dağıtımının muhattabı olabilirler. İşte bu sebeple kanunda açık bir biçimde düzenlenen “ilişkili kişi” kavramı ile kurumun ortakları dışındaki kişilere kurum kazancının vergiye tabi olmaksızın kurum dışına aktarılmasının önlenmesi amaçlanmıştır.

Kurumların kendi ortağı dışında kalan ve kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin farklı gerçek kişi ortakları ve kurum çalışanları olan şahıslar, kurum ortakları gibi kabul edilmektedir. Örtülü kazanç dağıtımının yapıldığı ortak ile ilişkili kişi arasında, ortak veya kurumun diğer ortaklıklara dayanan hisse payları gereği maddi, sözleşmeye veya akrabalık ilişkisi gereği şahsi ilişkileri vardır. Kanun koyucu, vergiden kaçınma yöntemi olarak kullanılan *transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında*, kurumun ilişkili olduğu ve ortak olmayan gerçek kişilere örtülü kazanç dağıtılabileceğini konu etmiştir ve 1 seri nolu genel tebliğin 3.1.2. maddesinde; “*kendi ortağı olan gerçek kişiler dışında kalan, kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ile kurum çalışanları gibi şahıslar*” biçiminde “ilişkili kişi” tanımının genişletilerek yorumlandığı görünmektedir. Fakat bu durumun uygulamada birtakım sorunlara neden olacağı da görünmektedir. Çünkü, kurum tarafından hizmet sözleşmesine dayalı olarak, çalışanlarına verilen her türlü menfaatin emsaline uygunluğu aranmaktadır ve fazla olan tutar kar dağıtımı kabul edilerek vergilendirilmektedir. Ancak kanun koyucu, kurum ile ilgili gerçek kişiden ziyade “*ortaklık ilişkisi içinde bulunan gerçek kişi*” kast etmektedir. Bu bakımdan kurum çalışanlarının kurumla ilişkisinin sadece istihdam dışında bir ilişki kurulması halinde ilişkili kişi olarak kabul edilmesi söz konusudur. Zira işveren ve hizmet erbabı ilişkisi, ilişkili kişi bağlamında değerlendirilmemektedir. Bu bağlamda 6728 sayılı kanun ile yapılan düzenlemede getirilen “*en az %10 oranında oy veya kar payı hakkının olması*” şartı ile ilişkili kişinin tespitinde sınırlamaya gidilerek uygulamadaki sorunların önüne geçilmeye çalışılmıştır.

### 3.1.2. “Kurum Ortaklarının İlişkili Olduğu Gerçek Kişi”

KVK md. 13/2’ de detaylı bir biçimde hüküm altına alındığı gibi, “Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi” sayılmakta, ilişkili ve bağlı gerçek kişiler olarak kabul edilmektedir. Ancak “1 seri no’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ” in 3.1.2. maddesinde, KVK md. 13/2 deki hükmüne “ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan” ifadesi eklenmiştir. Bu bağlamda vergi idaresine göre, kurum ortaklarının herhangi bir ekonomik ve sosyal ilişkide bulunduğu gerçek kişi tanımlamasında ilişkinin sınırı açısından belirsizlik söz konusudur. Şöyle ki, ekonomik ve sosyal ilişki ile tam olarak neyi kast ettiği tebliğde yer almamaktadır. Bu bakımdan uygulamada bazı sorunların da yaşanacağı kaçınılmaz olmaktadır. Ancak 6728 sayılı kanun ile yapılan düzenleme ile ilişkili kişi tespitine ilişkin sınırlama ile bu gibi sorunlar engellenmeye çalışılmıştır.

### 3.1.3. “Kurumun İlişkili Olduğu Kurum”

Bir firmanın ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer firma ortaklarını da ilişkili kişi olarak değerlendirmesidir ve kısaca ifade etmek gerekirse kurumun bağlı iştiraki olarak tanımlayabiliriz. Şöyle ki, firmanın kendi ortak olduğu firma dışında, firmanın kendi ortaklığının bulunduğu farklı bir firmayı ifade etmektedir. Bir başka anlatımla, kurumların dolaylı ya da doğrudan bağlı bulunduğu diğer şahıs şirketleri ya da kurumlar ilişkili kişi olarak kabul edilmektedir.

### 3.1.4. “Kurum Ortağının İlişkili Olduğu Kurum”

1 seri no’lu “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ’ e göre; kurum ortağının başka bir kurum ile olan ortaklığı olarak ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle, doğrudan veya dolaylı olarak ortak olduğu kurumlar ve şahıs şirketleri ile söz konusu kurum ve şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır.” ifadesi yer almaktadır. Örneğin, bir kurumun kendi ortağı olan tüzel kişinin iştiraki niteliğindeki farklı bir tüzel kişi ile yapmış olduğu alım satım işlemleri, ilişkili kişi ile yapılan mal ve hizmet alım satım işlemi olarak değerlendirilecektir. Bir firmanın ilgili bulunduğu firma ya da gerçek kişilerin kendi aralarındaki ilişki, “transfer fiyatlandırma yoluyla örtülü kazanç dağıtım” kapsamında ilişkili kişi olarak kabul edilmektedir. Aynı şekilde, bir firmanın ortaklarının ilgili olduğu firma ve gerçek kişilerin kendi aralarındaki ilişkileri de yine örtülü kazanç dağıtımında ilişkili kişi olarak kabul edilmektedir.

### 3.1.5. “Kurumların veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi ve Sermayesi Bakımından Dolaylı ya da Doğrudan İlişkili Olduğu veya Nüfuzu Altında Bulunan Gerçek Kişi veya Kurumlar”

Ortaklık bağı bulunmayan bir gerçek kişi tarafından kurum kararlarına doğrudan veya dolaylı etkide bulunabilecek herhangi bir kurum ya da gerçek kişi, ilişkili kişi olarak kabul edilmektedir. Bu kişiler bir kurum için, yönetim kurulu başkanı ve üyeleri, müdürler, üst düzey yöneticiler ve kurum denetçileri vb. kişileri ifade etmektedir. Kurum denetçileri gibi gerçek ve tüzel kişilerin kurumlarla

ortaklık ilişkileri olmamasına rağmen kurum kararlarında önemli ölçüde, doğrudan veya dolaylı etkisi olabilecek kişiler, ilişkili kişi olarak kabul edilmektedir.

Kurum ortakları esasen, kurumun sermayesine bağlı bulunan kişileri ifade etmektedir. Kurumun nüfuzu altında olan diğer kurumlar ve gerçek kişiler doğrudan veya dolaylı kuruma, ticari ve ekonomik bakımdan etki edebilecek şekilde devamlı olarak iktisadi ilişki tesisi içinde yani, borç para alma-verme ilişkisi olan kurumları ve gerçek kişileri ifade etmektedir (Aksümer, 2016, s. 165) “*Transfer fiyatlandırma yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*” nın asıl amacı, bir kurum ile ortak arasındaki ortaklık ilişkisidir fakat ortak sıfatı olmayan bir kişinin ortak nezdinde değerlendirilmesi vergi hukuku kural-larıyla ticaret hukuku ve medeni hukuku ilkeleri çatışmaktadır. Nüfuzu altında bulunan veya doğrudan ya da dolaylı biçimde bağlı bulunan kişilerin “*ortak gibi*” kabul edilmesi ve firmaya yakın kişilere sağlanan menfaatlerin “*Transfer fiyatlandırma yoluyla örtülü kazanç*” sayılması, vergi hukukunun ticaret hukuku ve medeni hukuktan ayrıldığı istisnai durumlardan biridir (Ağar, 2011, s. 209).

5520 sayılı KVK’ nın 13/2. maddesinde ilişkili kişi tanımlamasında “*kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulunduğu gerçek kişi veya kurumları*” ifadesinden anlaşılacağı üzere, firmaların kendi ortaklarına veya firmaların ya da ortaklarının ilgili olduğu kişilere değil, firmaya yakın ilişkilerde bulunan kişilere de *Transfer fiyatlandırma yoluyla örtülü kazanç dağıtımında* bulunabileceği hüküm altına alınmıştır. 2 Seri nolu tebliğin 3.1.3. maddesine sekizinci paragraf eklenmiştir. Düzenlemede vergi idaresi, “*ilişkili kişi*” tanımlamasının, yurt dışında bulunan işletmeler ile bayilikleri bulunan işletmeler bakımından genişletildiği görünmektedir.

### 3.1.6. “Ortakların Eşleri”

1 Seri No’ lu Tebliğe göre, “*Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin stsoy ve altsoyu ile nc derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır*”. Kısacası kurumun ortaklarının eşleri, yine ortakların ya da eşlerin anne, baba, büyükanne ve büyükbabaları, çocukları, torunları, aynı kökten gelen kişileri ile kayın hısımları KVK md 13/2’ye göre de ilişkili kişi kabul edilmektedir.

Kurum ortağının eşi olarak ilişkili kişi kabul edilmek için, kurum ortakları ile yasal bir evlilik bağı bulunması gerekmektedir aksi halde ilişkili kişi bağı ortadan kalkmaktadır. Ancak boşanan eşler için ilişkili kişi statüsü kalkarken kayın hısımlık devam edecektir. Zira evliliğin ortadan kalktığı hallerde dahi ortak için kayınpeder ve kayınbirader gibi kişiler yine ilişkili kişi kabul edilecektir (Tekin ve Kartaloğlu, 2007, s. 104).

### 3.1.7. “Ortakların veya Eşlerinin stsoy ve Altsoyu, nc Derece Dahil Yansoy ve Hısımları ve Kayın Hısımları”

1 Seri No’lu “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla rtl Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ*” in 3.1.5 nolu maddesinde, “*Ortakların veya eşlerinin anne, baba, büyükanne ve büyükbabaları, çocukları ve torunları ile nc derece dahil yansoy hısımları (ortak bir kökten gelen kişiler) ve kayın hısımları (eşlerden biri ile diğer eşin kan hısımları) ilişkili kişi sayılacaktır. Ancak evliliğin sona ermesi ile*

*kayın hısımlığı ortadan kalkmamaktadır.*” ifadesi yer almaktadır. Yukarı da ifade edildiği gibi evlilik bağının ortadan kalkmasıyla kayın hısımlık da ortadan kalkmayacaktır. Bu bakımdan boşanmış eşlerin ilişkili kişi olma durumu ortadan kalkacak ancak, kayın hısımlığı ilişkisi ortadan kalkmayacağından kayınbaba, kayınbirader gibi ortaklıklar yine ilişkili kişi olarak kabul edilmektedir. 5520 sayılı KVK’ nun 13/2. maddesi “*Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.*” ifadesiyle ilişkili kişileri “*akraba*” olarak kabul etmektedir ve altsoy üstsoy hısımlığı, kişilerin kendi soyundan gelen hısımlığı ifade etmektedir. Transfer fiyatlandırmasında akrabalık ilişkisinin belirlenmesi kolay olmadığından menfaatin üçüncü kişinin ortakla olan şahsi ilişkisi sebebiyle sağlandığının ispatı zorlaşmaktadır. Ortakla olan ilişkinin yoğunluğuna bakıldığında menfaat sağlanan kişi için *transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığı* düşünülebilir.

Örneğin; bir firmanın ortaklarından birinin emsalinin altında bir fiyatla malı eşine satması işlemi örtülü kazanç dağıtımı olarak düşünülebilir şöyle ki, buradaki menfaat aktarımı eşe aktarım değil ortağa aktarım olarak kabul edilmektedir fakat akrabalık bağıyla aktarılan menfaatin daima örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilmemesi gerekmektedir. Zira, firmanın akrabaya temin edilen menfaat ile akrabanın firmadan elde ettiği karşı edimi arasında emsallerine kıyasla açık bir uyumsuzluk bulunmalıdır.

#### 4. İlişkili Kişi Kavramının 6728 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı müessesesini ihtiva eden 5520 sayılı KVK’ nun 13. maddesinde ve 1 Seri No’lu Genel Tebliğ’de yer alan ilişkili kişi kavramı, ortakların dolaylı ya da doğrudan ortak olduğu kurumlarla ve bu kurumların kendi aralarındaki ilişkileri, “ilişkili kişi” olarak tanımlanmıştır. Ancak bu ilişkilerde sermaye oranı ya da tutarından söz edilmezken örtülü sermaye müessesesi için yapılan düzenlemede, ortak ile ilişkili kişi tanımlamasında; “*ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu ya da en az bu oranda oy veya kar payı hakkına sahip olduğu bir kurum*” ifadesi yer almaktadır. “*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 kurumlar*” ilişkili kişi olarak kabul edilmektedir. Uygulamada bazı sorunlara neden olan belirsizlikler (sermaye oranı, tutarlar ve kar payı oranı) 6728 Sayılı Kanun’un 59. maddesi ile KVK 13/2. maddesine bir takım değişiklikler yapılmasıyla ortadan kalkmıştır. KVK md 13/2’ye getirilen ek cümleler; “*İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluşturduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kar payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kar payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır*” dir.

İlişkili kişiler bakımından yukarıda gösterilen oranlar toplu bir biçimde dikkate alınacaktır. 6728 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemede ilişkili kişi kavramı hem genişletilmiştir hem de sermaye, tutar ve kar payı oranı konusundaki belirsizlik ortadan kaldırılmıştır. Bu bakımdan olumlu bir gelişme olduğunu söyleyebiliriz.



Ayrıca belirtmek gerekirse, Cumhurbaşkanı; “KVK 13/2. fıkrasında yer alan oranları, gerçek kişi-ler, kurumlar, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibarıyla ya da ortaklık payının edinim şekline göre top-luca veya ayrı ayrı %1’e kadar indirmeye, %25’e kadar çıkarmaya, oran şartını kaldırmaya” yetkilen-dirilmiştir.

## 5. Gelir Vergisi Uygulamasında İlişkili Kişi

*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla rtl Kazanç Dağıtımı* müessesesi, hem Kurumlar Vergisi m-kelleflerini hem de Gelir Vergisi mükelleflerini yakından ilgilendirmektedir. 25 şubat 2020 tarih ve 31050 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2151 Nolu “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla rtl Kazanç Dağıtımı Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Karar*” yrrlge konularak özellikle iliş-kili kişi konusunda belirsizliklerin ortadan kaldırılmasının hedeflendiği görünmektedir. Cumhur-başkanı Kararı’yla, ilişkili kişi tanımı, kavramı ve kapsamı detaylandırılarak birinci bölümden sonra gelmek üzere “*ilişkili kişi kapsamı*” başlığıyla 3/A maddesi eklenmiştir.

Aynı yönde, 5615 Sayılı *Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Ka-nun*’un (RG, 5615 Nolu Kanun) 3. maddesi ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 41. maddesine ilave madde eklenmiştir. 41. Maddenin ilave 5. fıkrası şu şekilde düzenlenmiştir (Yıldız, 2017, ss. 30-31); “*Bu fıkranın 1 ila 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibi-nin, 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 teşeb-bs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden ekil-miş sayılır. Teşebbüs sahibinin eşi, stsoy ve altsoy, nc derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, dene-timi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.*” hükmüne yer verilmiştir. 5615 sayılı kanunla 193 Sayılı *Gelir Vergisi Kanunu*’nun 41. maddesinde yapılan de-điřiklikten önce transfer fiyatlandırması hususunda herhangi bir düzenleme yoktu, ilk olarak bu d-zenleme ile gelir vergisi kanununda “*ilişkili kişi*” tanıma yer verilmiştir.

Buradan hareketle, 5615 Sayılı Kanun’un 3. maddesiyle eklenen 5. bent hükmü, 5520 Sayılı Ku-rumlar Vergisi Kanunu’nda bulunan *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla rtl Kazanç Dağıtımı* mes-sesesine paralel bir uygulama getirmiştir. Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere “*teşebbüs sahibi*” terimi, ticari kazanç ve ticari kazanç elde eden ve gelir vergisine tabi gerçek kişiler ile adi ortaklıkla-rın ortakları, kolektif şirketlerin komandite ortaklarını ifade etmektedir (Kara ve Can, 2017, s. 28).

Gelir Vergisi esasen şahsa bağlı olduğundan bir şahsın çeşitli kaynaklardan edindiği gelirin ver-gilendirilmesi olarak kabul edilebilir. GVK’ nun 41. maddesinde “*gider kabul edilmeyen demeler*” başlığında bazı ödemelerden bahsedilmiştir. Örneğin, teşebbüs sahibi ve eşinin işletmeden çektikleri para, işletme tarafından masraf olarak kabul edilmemektedir. İşte buradaki düzenleme ile 5520 Sa-yılı KVK’ nun 13. maddesi kıyaslandığında iki hususta benzerlik görünmektedir. Çünkü *Transfer Fi-yatlandırması Yoluyla rtl Kazanç Dağıtımı*, şahıs işletmelerindeki gizli para çekme işlemiyle ben-zerlik göstermektedir. Ancak işletmenin ve ortağının farklı hukuki kişilikleri bulunmaktadır. şahıs işletmelerinde ise kazançtan para çekilmesi sadece o işletmenin sahibini etkilemektedir. Zira gelir,

meydana geldiği anda işletme sahibine ve ortağına aittir. Şahıs işletmelerinde elde edilen kazançtan herhangi bir pay dağıtımı yapılmaz. Ancak *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını* yapan kurum ile uhdesine kazanç aktarımında bulunan ilişkili kişi olmak üzere iki farklı taraf bulunmaktadır (Aksümer, 2016, s. 168).

Ancak Gelir Vergisi mükelleflerini transfer fiyatlandırması bağlamında değerlendirirsek, teşebbüs sahibinin işletmeden aldığı ücretler, komisyonlar ve ikramiyeler kanunen kabul edilmeyen giderlerden olması kuralının kaldırılması şarttır çünkü Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi mükellefleri arasındaki (gelir vergisi mükellefleri aleyhine olan) uygulama eşitsizliği bir ölçüde giderilmiş olacaktır (Aksümer, 2016, s. 169).

5520 Sayılı KVK'ya göre, bir kurum tarafından dolaylı olarak ilişkili kişiye temin ettiği menfaatlerin kurumun vergiye tabi kazancını azaltması durumunda, ilişkili kişiye aktarılan tutarın vergi matrahına eklenmesi gerekmektedir. Bu durum şahsi bir işletmede oluşan gelirin, işletme sahibi tarafından çekilen paralarla azalması halinde de yıllık gelir hesaplarının gelir vergisine göre yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Buradan hareketle KVK'nun 13. maddesi kapsamına bulunmayan adi komandit ve kollektif ortaklıklar ile şahıs işletmelerinin bu şekilde vergi matrahını aşındırmalarını engellemek amacıyla 193 sayılı GVK'nın 41. maddesinde bazı düzenlemeler yapılmış ve ilişkili kişiler tanımına netlik kazandırılmıştır.

Teşebbüs sahibinin bir şirkete doğrudan veya dolaylı ortak olması durumunda teşebbüs sahibiyle söz konusu şirket, *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına* konu olacak şekilde ilişkili kişi kabul edilmektedir. GVK madde 41/5'e göre, "Teşebbüs sahibi doğrudan veya dolaylı ortağı olduğu bir şirketin idaresi, denetimi ve sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler" ifadesinden, teşebbüs sahibinin doğrudan veya dolaylı olarak bağlı olduğu şirketlerin ticari ve ekonomik kararlarını etkileyebilecek derecede kar payına, sermayesine, oy kullanma hakkına ve kar payına sahip olduğu diğer şirketler olduğu anlaşılmaktadır.

Gelir Vergisi mükellefleri açısından, *transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazancın* doğması, işletme sahibi tarafından ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir biçimde tespit edilen değer ve fiyat üzerinden mal veya hizmet alım satımında bulunmasını gerektirir. Bu madde uygulamada, "imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir" Gerek 5520 Sayılı KVK md.13'de gerekse 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu md. 41/5'de, kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı bedel veya fiyatları belirlemede emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir biçimde ilişkili olduğu kişilere kaydirdığı gelir ve temin ettiği menfaatlerin, kurumun vergilendirilmesi gereken kazancını aşındırması durumunda kanun, vergiye tabi kazançların tespitinde bunların matraha eklenmesini emretmiştir.

Sonuç olarak, KVK md. 13 ve GVK md. 41/5'de, *Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımıyla* ilgili olarak; başta ilişkili kişi olmak üzere, emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde kurumların, ilişkili kişiler ile yaptığı alım satım işlemlerinde uygulayacağı fiyat ya da bedellerin tespitinde kullanacağı yöntemlere açık bir biçimde yer verildiği görülmektedir. Ayrıca, gerekli görüldüğünde mükelleflerin isteğiyle Maliye Bakanlığı ile yapılabilecek düzeltme işlemleri ve anlaşmalar

hakkında da ayrıntılı düzenlemelere ilgili kanun maddelerinde yer verildiği görölmektedir. Bu bağlamda ilgili kanun maddeleriyle yapılan düzenlemelerin amacı, gerçek kişi veya kurumların mal veya hizmet alım satım işlemleri yaptığı ilişkili kişilerle gelirlerinin tam ve doğru olarak tespitini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına engel olmaktadır.

## Sonuç

Küreselleşme süreci ile dünya ticaretinin serbestleşmesi, ekonomik büyüme ve teknolojinin gelişmesinin beraberinde getirdiği küresel ticaret, çok uluslu şirketlerin doğmasına neden olduğu gibi beraberinde bazı sorunları da getirmiştir. Zamanla ulusal ve çok uluslu şirketler pazar alanlarını genişletmek amacıyla şirket birleşmeleri, satın almaları ya da birbirine bağlı ve ilişkili şirketler haline gelmiştir. Böylece şirketler ihtiyaç duydukları mal ve hizmetleri serbest piyasadan tedarik etmek yerine ilişkili şirketlerinden temin etme yoluna gitmişlerdir.

*Transfer fiyatlandırma yoluyla örtülü kazanç dağıtımı* müessesesi ilk olarak vergi sistemimize 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesi ile "örtülü kazanç" şeklinde sınırlandırılmış bir şekilde girmiştir. Ancak daha sonra bu müessese içerik olarak genişletilerek 5520 sayılı KVK'nun 13. maddesinde "*Transfer Fiyatlandırma Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı*" adıyla varlığını sürdürmüştür. 5520 sayılı kanunun eski kanuna göre daha açık ifadeler kullandığı görünmektedir ayrıca emsallere uygunluk ilkesi, fiyat tespit yöntemi gibi daha genel kurallar içeren bir anlayışla yeniden düzenlendiği görünmektedir. Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunlarında transfer fiyatlandırmasına yönelik idareye herhangi bir düzenleme yapma yetkisi verilmemesine rağmen Maliye Bakanlığı tarafından 18.11.2007 tarihli 1 seri no.lu *Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği* yayımlanarak uygulamaya ilişkin detaylı açıklamalar yapılmıştır. Yayımlanan tebliğ, 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararından daha önce yayımlanmıştır ve bu durum ilgili tebliğin hukuki dayanakları ve geçerliliği konusunu tartışılır kılmıştır.

İlişkili kişi düzenlemesine Hazine zararı bağlamında baktığımızda, *transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı* incelemesi sonucu, bir kurumun ilişkili gerçek kişi ile yapmış olduğu işlemlerin Hazine zararı olsun olmasın cezalı tarhiyata konu olduğu görünmektedir. Buna karşın iki gelir vergisi mükellefi arasında gerçekleşen ilişkili kişi işlemlerden doğan *transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı* sonucunda Hazine zararının varlığı aranmamaktadır. Dolayısıyla yapılan bu farklı uygulamanın hukuki eşitlik ilkesiyle bağdaşmadığı görünmektedir ve gelir vergisi mükelleflerinin de ilişkili kişilerle yaptığı işlemler için Hazine zararı aranması gerekmektedir.

İlişkili kişi kavramıyla ilgili yapılan önemli değişiklik ise 09.08.2016 Tarih ve 29796 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6728 Sayılı Kanun'un 59. maddesiyle yapılmıştır. 5520 Sayılı KVK'nın 13/2. maddesinde ilişkili kişiler olarak kabul edilen "*kurumun idaresi ve denetimi bakımından bağlı bulunduğu kişiler*" kavramıyla, "*sermaye bakımından bağlı bulunduğu kişiler*" kavramları esasen yoruma açık ve belirsizdir. Bu bağlamda, ifadenin kurumun öz sermayesi dışındaki sermaye ile bağlı bulunduğu kişiler olarak ifade edilmesinde netlik adına yarar bulunmaktadır.

6728 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, ilişkili kişi kavramının tespitinde oldukça önemli adımlar atılmıştır. Şöyle ki, kurumlarda ilişkinin doğrudan veya dolaylı bir şekilde ortaklık kanalıyla oluşması durumunda, *transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı* kapsamında kabul edilebilmesi için en az %10 oranında ortaklık, oy ve kar payı hakkının olası şartı gerekmektedir. Ayrıca, ortaklık ilişkisinin bulunmadığı durumda doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy ve kar payı hakkının olduğu hallerde de, tarafların ilişkili kişi kabul edileceği yönünde düzenleme yapılmıştır. İlişkili kişiler bakımından bu oranlar topluca dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Belirtilmesi gereken bir diğer hususta, Cumhurbaşkanı tarafından ikinci fıkrada yer alan oranları, gerçek kişiler, kurumlar, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibarıyla ya da ortaklık payının edinim şekline göre topluca veya ayrı ayrı %1'e kadar indirmeye, %25'e kadar çıkarmaya, oran şartını kaldırmaya yetkili kılınmıştır.

25/02/2020 tarih ve 31050 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2151 Nolu “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Karar*” yürürlüğe konularak özellikle ilişkili kişi kavramı ve kapsamı netleştirilmek istendiği görülmektedir. Bu bağlamda 27/11/2007 tarihli ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na, 2151 Nolu Cumhurbaşkanı Kararı ile *ilişkili kişi kapsamı*” başlıklı bölüm eklenerek ilişkili kişinin kapsamı belirtilmiş, sınırları çizilmiş ve netleştirilmiştir. İlgili kararda KVK 13/4 fıkrasının (d) bendini destekler nitelikte emsallere uygun fiyata ulaşma yöntemleri belirtilmiştir. Böylece ilişkili kişinin tespiti konusunda uygulamada ortaya çıkacak olan sorunların giderilmesi hedeflenmiştir.

6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 59. maddesi ile yapılan değişikliğin, ilişkili kişi kavramının daha net bir biçimde belirlenmesine ve sınırlarının çizilmesine yönelik bir düzenleme olması sebebiyle olumlu bir gelişme olarak kabul edilmektedir.

## KAYNAKÇA

- ACAR, Ufuk Olcay Tokay (2013). *Transfer Fiyatlandırması*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- AĞAR, Serkan (2011). *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında “İlişkili Kişi”*, TBB Dergisi, Sayı: 94, 187-234
- AĞAR, Serkan (2011). *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- AKSÜMER, Ertunç (2016). *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişiler*, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı: 333, 161-170
- ATEŞ, Leyla (2011). *Transfer Fiyatlandırması ve Vergileme*, Turhan Kitapevi, Ankara.
- BİLİCİ, Nurettin (2017). *Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku)*, Savaş yayınevi, Ankara.
- ÇAK, Murat (2008). *Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2008/385, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara.
- ECE, Nalan (2016). *Transfer Fiyatlandırmada OECD Yaklaşımı Açısından Geleneksel İşlem Yöntemi ve Uygulama Örnekleri*.
- İSMMMOMali Çözüm Dergisi, Sayı: 136. 99-118

- ELİTAŐ, Cemal, Bilge Leyli ELİTAŐ, Enver Samet ÖZKAN (2009). Transfer Fiyatlaması ve Kullanılan Yöntemler Arasında Karşılaştırılabilir Bir Uygulama, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 91. 21-45
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2010), Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber, Yayın No: 114.
- GÖKÇAY, Şerif Emre (2018). Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı niteliği ve sınırları, onikilevha yayıncılık, İstanbul.
- GÜNER, M. Fatih (2004). Örtülü Kazanç Kavramı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD Transfer Fiyatı Belirleme Yöntemleri, E-Yaklaşım, Sayı:141, 10-19
- GÜRGEN, Orhan (2010). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Hukuki Çerçevesi. Yaklaşım, Sayı: 214, 657-697
- İŐİK, Hüseyin (2005). Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye Uluslararası Düzenlemeler ve Uygulamalar ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırılması ve Öneriler, Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/370.
- KANETİ, Selim (1989). Vergi hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- KARA, Döndü, Ahmet Vecdi CAN, (2017). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramının 6728 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi. İşletme Bilimi Dergisi, Cilt: 5, Sayı: 1, 13-33.
- KARAKOÇ, Yusuf (2014). Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara.
- KAPUSUZÖĞLU, Tuncay (2003). Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması, Oluş Yayıncılık, İstanbul.
- Maliye Bakanlığı. (18.11.2007 Tarihli 26704 Sayılı Resmi Gazete). 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ.
- McKee, J. Michael, C. Robert Miall and w. Scott McShan (2002). Transfer Pricing at a Time of Economic Downturn, International Tax Review, Baskı 13.
- NAZALI, Ersin (2007). "Transfer Fiyatlandırması I", E-Yaklaşım Dergisi. Sayı: 175, 115-125
- ÖCAL, Erdoğan (2015). Teoride, Mevzuatta ve Uygulamada Transfer Fiyatlandırması, PWC Danışmanlık Hizmetleri Yayını, İstanbul.
- ÖCAL, Erdoğan (2010). Transfer Fiyatlandırmasında "Fiyatlandırma" -1". Yaklaşım Dergisi, Sayı: 206, 35-40.
- ÖNCEL, Mualla, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN, (2014). Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.
- PEHLİVAN, Serdar, Ali Rıza GÖKBUNAR, (2010). Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı, Yönetim ve Ekonomi. Celal Bayar Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:17, Sayı:1, 99-120.
- SARAÇ, Mehmet (2005). Çokuluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Yasal Düzenlemeler, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 282. 91-96

- SEYİDOĞLU, Halil (2003). Uluslararası İktisat Teori Politika ve Uygulama, Güzem Can Yayınları No: 20, İstanbul.
- SOYDAN, Billur Yaltı (1995). Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Yayınevi, İstanbul.
- SOYDAN, Billur Yaltı (2009). Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal, Vergi Sorunlarımız Dergisi. Sayı: 251, 7-38
- ŞAKAR, A. Yiğit (2008). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Sicil İş Hukuku Dergisi, Sayı: 9, 190-198.
- ŞENYÜZ, Doğan (2018), Türk Vergi sistemi, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- TAŞKIN, Yasemin (2012). Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi, Türkmen Yayınları, İstanbul.
- TÜRKMEN, Nedim (2008). Örtülü Sermaye Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Kılavuzu, Türkmen Yayınları, İstanbul.
- TEKİN, Cem, Emre KARTALOĞLU (2007). Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Dönem Sonu İşlemleri, İSMMMO Yayınları, İstanbul.
- UN Secreteriat, (2001). Transfer Pricing – History, State of the Art, Perspectives-, Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters Tenth Meeting, Geneva.
- UN (2017). Practical Manual on Transfer Pricing, New York.
- ULUSOY, Tolga (2008). Systematic Risk and Firm Financial Structure: Evidence on Istanbul Stock Exchange. The Business Review, Cambridge, Cilt: 11, Sayı: 2, 226-231.
- YILDIZ, A. Murat (2017). 2016 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, Sakarya SMMMO Yayını, Başak Matbaacılık, Ankara.
- İnternet Kaynakları**
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007/12888 Sayılı Karar, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar, <https://www.Gib.Gov.Tr/Node/86516> (ET:14.09.2019)
- Kurumlar Vergisi Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf> (ET: 15.09.2019)
- Resmi Gazete, (26483 Sayılı), 5615 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/04/20070404 – 2.htm> (ET: 15.09.2019)
- Gelir Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf> (ET: 17.09.2019)
- ÖNDER, Hulusi (2014). Çok Sayıda İlişkili Kişiyile Gerçekleştirilen, Çeşitli Türlerde Transferleri İçeren “TF” Raporları, Yaklaşım Dergisi, S. 264. [www.yaklasim.com](http://www.yaklasim.com) (ET: 17.12.2019)
- Resmi Gazete, (31050 Sayılı), 2151 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/02/20200225-25.pdf> (ET: 25.02.2020)
- Vergi Denetim Kurulu (2010). “Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi”,

- <https://www.verginet.net/Dokumanlar/2017/OECD-Transfer-Fiyatlandirmasi-Rehberi-Turkce-OECD-Transfer-Pricing-Guidelines-2010-Turkish-Version.pdf> (ET: 02.02.2020)
- State Services Commision, The Benefits and Pitfalls of Shared Services,  
<https://ssc.govt.nz/assets/Legacy/resources/WkPap5.pdf> (ET: 02.01.2020)
- OECD, (2017). OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi,  
<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (ET: 02.01.2020)
- OECD, (2010). Transfer Pricing Methods, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765701.pdf> (ET: 02.01.2020)