



KÂR PAYININ PEÇELEME İŞLEMLERİ İLE GİZLİ ŞEKİLDE DAĞITILMASI

Ar. Gör. Dr. Erdem Ateşagaoglu*

Sayın hocalarım, değerli meslektaşlarım ve kıymetli konuklar hepinizi saygıyla selamlamak isterim.

Öncelikle böyle bir toplantıyı düzenleyen ve biz genç akademisyenleri cesaretlendiren değerli hocam Prof. Dr. Nihal Saban ve bu organizasyonun gerçekleştirilmesini sağlayan meslektaşlarıma teşekkür ederim. Sunacağım tebliğ konusunu seçerken son dönemdeki araştırmalarımı dikkate aldım ve “Kâr Payının Peçeleme İşlemleri ile Gizli Şekilde Dağıtılması” şeklinde bir tebliğ başlığı belirledim. Bu başlık çerçevesinde; şirketlerin kazançlarını azaltmalarını, ortakların da şirketlerden almayı bekledikleri kâr payını başka adlar altında elde etmelerini sağlayan belirli işlem tiplerini vergisel bir yaklaşımla incelemeyi, bu işlemlerin hukuki nitelikleri, özellikleri ve neticeleri üzerinde durmayı amaçladım. Ancak irdelemek istediğim konunun

daha iyi anlaşılabilmesi bakımından öncelikle esasında ortaklıklar hukukuna özgü bir konu olan kâr payı dağıtımı ve bu dağıtımın vergisel sonuçları hakkında kısa bir bilgi vermek yerinde olacaktır kanaatindeyim.

Giriş

Bilindiği üzere; sermaye şirketleri, yatırımcıların bireysel olarak hareket etmek yerine bir araya gelmek suretiyle kurdukları ticari organizasyonlardır. Birden fazla gerçek veya tüzel kişinin bir araya gelmesiyle oluşan bu şirketlerin kuruluşundaki ana amaç, kâr elde etmek ve bunu paylaşmaktır. Bu bağlamda, şirket sermayesine katılan ortaklar taahhüt veya tediye ettikleri sermayelerinin medeni semeresi olarak kâr payı elde etmeyi beklemektedirler¹. Şayet şirketlerin yetkili organları, hesap dönemi sonunda şirket bünyesinde oluşmuş kâr değeri var ise, 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerini esas alarak bu fazlaya ilişkin kısmı dağıtımına konu edebilmektedirler. Ortaklıklar hukukuna özgü bu dağıtım prosedürüne uyulması da olağan kâr payı dağıtımı usulünü oluşturmaktadır.

Şirket kazancının ortaklıklar hukukunda yer alan kurallara riayet edilerek ortaklara dağıtılması ise, gerek şirket ortak bünyesinde bir takım vergisel sonuçlar doğurmaktadır. Dağıtımına konu edilen kazanç, elde edildiği yıl itibarıyla önce kurum bünyesinde kurumlar vergisine ve sonrasında da ortaklara dağıtılması ile birlikte ortağın gerçek kişi veya tüzel kişi olmasına göre bir kez daha gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Böylece farklı vergi yükümlülükleri aynı vergi konusu nedeni ile vergilendirilmekte ve “**ekonomik çifte vergilendirme**” sorunu ortaya çıkmaktadır. İşte bu durum şirketleri, ortakları ile birlikte yürüttüğü bazı işlemler vasıtasıyla ekonomik olarak kâr payı dağıtımı ile aynı sonuca ulaşma çabasına yöneltmiştir. Şöyle ki; şirketler ile ortakları, dağıtımına konu kazanç veya dağıtılan kâr payı tutarı üzerinde oluşan verginin ödenmemesi amacıyla, olağan kâr payı dağıtımı

* İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı.

¹ Halil Arslanlı, **Anonim Şirketin Organizasyonu ve Tahviller**, Cilt II, İstanbul, 1960, s. 212.

usulü ile aynı iktisadi sonuçlara ulaşabilecekleri başka işlemlere başvurmayı tercih edebilmektedirler.

Ekonomik bakımdan olağan kâr payı dağıtımı ile aynı sonucu veren işlemler, peçeleme işlemlerini oluşturmaktadırlar. Bu nedenle, irdelemek istediğimiz konuyu daha iyi ortaya koyabilmek adına öncelikle örtülü-gizli şekilde kâr payı dağıtılmasını sağlayan işlemlerin genel karakteristiği olan “peçeleme” kavramı üzerinde duracağız ve sonrasında da söz konusu işlem tipleri hakkında detaylı birtakım bilgiler vereceğiz.

I. Peçeleme İşlemleri

Peçeleme işlemlerinde, taraflar yürüttükleri işlemleri hukuki bakımdan farklı göstermekte ve bu şekilde vergi yükünü tamamen ortadan kaldırmak ya da en az seviyeye indirmek amacı gütmektedirler. Burada, vergilendirilmesi amaçlanan iktisadi sonucun, başka hukuksal kılıklandırmalar altında vergi dışı bırakılarak yasanın bu yoldan dolanılmak istendiğini görmekteyiz². Öte yandan, yükümlüler vergi kanununu dolanmak amacıyla belirli biçimlerdeki peçeleme işlemlerine yönelseler de, vergi idaresi tarafından bu işlemler hukuki görüntüleri itibarıyla değerlendirilmektedir. Bu suretle, ekonomik yaklaşım ilkesi esas alınmakta ve görüntüdeki hukuki işlemin altında yatan ekonomik amaca uygun vergilendirme yapılmaktadır.

Peçelemede; işlem tek olup, seçilen hukuki biçim taraflarca görünüşteki şekliyle istenmekte³, tarafların beyanları ve hareketleri arasında bir çelişki bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, görünürdeki işlem tüm sonuçlarıyla gerçekleştirilmektedir⁴. Bu durum ise, peçeleme işlemlerini özel hukukta yer

² Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 45.

³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku, Turhan Yayınları**, 17. bası, Ankara, 2009, s. 29; Selim Kaneti, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi**, Prof. Dr. Selim Kaneti Makaleler, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 237; Doğan Şenyüz, **Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar**, Yaklaşım Dergisi, Sayı 185, Mayıs, 2008, s. 26, 27; Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Yayınları, Ankara, 2002, s. 103; Filiz Keskin, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi Ve Peçeleme Kavramı**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 208, Ocak, 2006, s. 115; Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, 2. bası, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s. 67.

⁴ Doğan Şenyüz, **a.g.m**, s. 87; Şükrü Kızılot, D. Şenyüz, M. Taş, R. Dönmez, **a.g.e.**, s. 67.

alan muvazaalı işlemlerden ayıran en temel farklılıktır. Zira muvazaada, görünürdeki işlem tarafların gerçek iradelerini yansıtmaması sebebiyle hem özel hukuk hem de vergi hukuku bakımından geçersiz iken; peçelemede, görünürdeki işlem özel hukuk bakımından geçerli, vergi hukuku bakımından geçersizdir⁵.

Bu açıklamalar çerçevesinde, bir peçeleme işleminin varlığı üç temel şartın oluşmasına bağlıdır diyebiliriz⁶.

a) Vergi yasası, vergi dışı hukukun ve özellikle özel hukukun kalıp ve biçimlerini dikkate alarak vergiyi doğuran olayı tanımlamış olmalıdır.

b) Vergi yükümlüsü, vergi yasasında yer alan vergi doğuran olayı dolanmak için çeşitli hukuksal kalıp ve biçimleri veya diğer bir ifadeyle belirli işlem tiplerini olayların doğal akışına uygun olmayan şekilde kötüye kullanmış olmalıdır.

c) Vergi yükümlüsü vergi kanununu dolanmak için olağan olmayan, uygunsuz ve dolambaçlı yollara, diğer bir ifadeyle çeşitli işlem tiplerine vergisel çıkar sağlamak amacıyla başvurmalıdır. Dolayısıyla, vergi yükümlüsünün iktisadi sonuçla uyum içerisinde olmayan peçeleme işlemlerine, bilinçli bir şekilde yöneldiğini söyleyebiliriz.

Peçeleme işlemlerine ilişkin bu esaslar, şimdi değineceğimiz kâr payının gizli şekilde ortağa dağıtılmasını sağlayan işlemler içinde geçerli olması nedeniyle önem arz etmektedirler.

⁵ Doğan Şenyüz, **a.g.m.**, 27; Şükrü Kızılot, D. Şenyüz, M. Taş, R. Dönmez, **a.g.e.**, s. 67; Salih Şanver, **İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, No: 42-99, İstanbul, 1968, s. 124. Konu hakkında Harun Akgül, **Vergi Hukukunda Peçeleme**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, 2009, s. 54'de "...bir işlemin vergi hukuku bakımından peçeleme olarak nitelendirilmesinin işlemin özel hukuktaki geçerliliğine her hangi bir etkisi bulunmamaktadır. Peçeleme olarak nitelenen işlem özel hukuk bakımında geçerli olup vergi idaresi dışında herkese karşı hüküm ve sonuç doğuracaktır. Bu sebeple peçeleme işlemlerine bağlanan hukuki yaptırımın nisbi geçersizlik olduğu söylenebilir" şeklinde açıklamalar yapılmıştır.

⁶ Mustafa Akkaya, **a.g.e.**, s. 97-99; Selim Kaneti, **a.g.m.**, s. 43, 44; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 5. bası, Ankara, 2011, s. 169, 170; Burhan Gündoğdu, **Muvazaa ve Peçeleme**, Yaklaşım Dergisi, Sayı 193, Ocak, 2009, s. 73; Mualla Öncel, A. Kumrulu, N. Çağan, **a.g.e.**, s. 28, 29.

II. Kâr Payının Gizli Şekilde Ortağa Dağıtılmasını Sağlayan Peçeleme İşlemleri

Şirketler, vergisel çıkar sağlanması amacıyla kârını ortaklarına olağan şekilde dağıtmak yerine gizli şekilde dağıtmayı tercih edebilmektedirler. Böylece, ortakla yürütülen belirli nitelikteki peçeleme işlemleri marifetiyle kârın işlem tarafı ortağa gizli şekilde dağıtılması yoluna gidilebilmektedir. Bu bağlamda, kâr payının gizli şekilde dağıtılmasını sağlayan söz konusu işlem tiplerini irdelememiz gerekmektedir.

A. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına Konu İşlemlerle Gizli Şekilde Kâr Payı Dağıtılması

Şirket kazançlarının ortaklara kaydırılması amacıyla yapılan bu işlemlerde, şirket ile ortağı kâr-zarar hesabını doğrudan etkileyen alım, satım, imalat, inşaat, hizmet, kiralama ya da kiraya verme, ödünç para alma ve verme işlemlerini ekonomik icaplara uygun olmayan şekilde yüksek veya düşük fiyat, bedel ve oranlar üzerinden gerçekleştirmektedirler. Bu şekilde, işlemin tarafı olan şirket ile ortağının işleme ilişkin fiyatı kötü niyetli şekilde belirlediklerini görmekteyiz.

Bu noktada, “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımı” kenar başlığını taşıyan KVK’nın 13. maddesinin bu tip peçeleme işlemlerini önlemek amacıyla kaleme alındığını belirtmeliyiz. Madde hükmü, öncelikle söz konusu peçeleme işlemleri çerçevesinde şirketin yaptığı emsallerine uygun olmayan harcama kısmını kabul etmeyerek bu tutarların indirimini yasaklamakta, diğer bir ifadeyle kurumlar vergisi matrahında artırımı öngörmekte; buna ilave olarak peçeleme sözleşmesi ile örtülmeye çalışılan kazanç dağıtımını örtülü şekilde kâr payı şeklinde nitelendirerek kurumu tevkifata ilişkin ödemeyi yapmakla sorumlu tutmaktadır. Neticede, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında, gerçekleşen hukuki işlem ya da olay değil de gerçekleştiği varsayılan kâr payı dağıtımını işlemi vergilendirmeye esas alınmaktadır⁷.

⁷ Mesut Koyuncu, **Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 2005, s. 150.

Şirketlerin, ortaklarıyla emsallerine uygun olmayan fiyatlar, bedeller veya oranlar üzerinden gerçekleştirdikleri bu işlemlerin, nitelikleri itibariyle farklı özellikler taşıdığını da belirtmemiz gerekir. Bu çerçevede, örtülü kâr payı dağıtımını sağlayan ilgili işlemleri üç ana başlık altında toplayabiliriz.

1. Ortağa Ödünç Para Vermek veya Ortaktan Ödünç Para Almak Yoluyla Örtülü Kâr Payı Dağıtımı

Şirket ile ortağı arasında gerçekleşen ve ortağa örtülü şekilde kâr payı dağıtmak amacıyla yapılan bu tip ödünç işlemleri, şirketin ortağından yüksek bir faiz oranı üzerinden ödünç alması, şirketin ortağına düşük faiz oranları üzerinden veya faiz, komisyon benzeri karşılıklar almadan ödünç vermesi şeklinde gerçekleşmektedir.

Örtülü kâr payı dağıtımına konu ödünç işlemlerinin iki şekilde kullanıldığını görmekteyiz. Bunlardan ilkinde, ortak sermayesine iştirak ettiği şirkete emsallerine göre yüksek bir faiz oranı üzerinden ödünç para verir. Bu suretle, borç alan kurum temin ettiği borca ilişkin yüksek faiz oranları üzerinden ortağına geri ödemeler yaparak kazancını ortağına aktarabilir. Böyle bir durumda, şirket aynı borcu ilişkisiz kişilerden alsaydı hangi faiz oranı üzerinden geri ödeme yapacak idiyse söz konusu faiz oranı “emsal faiz oranı” olarak dikkate alınacaktır. İşte emsal faiz oranı ile şirket ve ortağı arasında yürütülen faiz oranı arasındaki farka isabet eden faiz ödemeleri, ortağın kâr payı geliri gibi vergilendirmeye tabi tutulacaktır. Örtülü kâr payı dağıtımının gerçekleştirilmesi için kullanılan ödünç işlemlerinin ikinci görünüş şeklinde, şirketlerin ortağına faizsiz veya düşük faiz oranları üzerinden ödünç para kullandırmasına yönelik işlemler karşımıza çıkar. Böylece şirket, parasını ortağına faizsiz veya düşük faizlerle ödünç olarak vermek suretiyle, parayı başka kaynaklara aktararak elde edebileceği gelirden sebepsiz yere vazgeçmiş olur. Ortak ise bu şekilde kendisine aktarılan paranın şirkete sağlayacağı ekonomik getiriye engel olmuş olur.

2. Kurum ile Ortağı Arasında Gerçekleştirilen Mal Alım-Satımı, İmalat ve İnşaat İşleri, Kiralama ve Kiraya Verme İşlemleri Yoluyla Örtülü Kâr Payı Dağıtılması

Şirketin; düşük bir bedel üzerinden veya karşılığında bedel almadan ortağına mal satması veya ona imalat, inşaat ve diğer çeşitli türlerden hizmetler vermesi veyahut yine menkulünü, gayrimenkulünü veya gayrimaddi haklarını emsallerine göre düşük bir bedel üzerinden ortağına kiralaması veya kira bedeli almadan onun kullanıma devretmesi kurum bakımından matrah azaltıcı ve ortak için de maliyet düşürücü bir etkiye sahip olur. İşte bu tip işlemlerde, örneğin devredilen malın piyasa fiyatı ile şirket ve ortağı arasında karşılaştırılan satış fiyatı arasında ortak lehine oluşan fark, ortağın kâr payı geliri şeklinde değerlendirilecektir.

Ayrıca şirketin, emsallerine göre yüksek bir bedel üzerinden ortağına ait bir iktisadi kıymeti devralması veya ortağından hizmet temin etmesi veyahut ortağının malını normalde ödenmesi gereken düzeyin çok üstünde bir kira bedeli karşılığında kullanması, şirketin piyasa fiyatı veya bedelinin üzerinden yaptığı bu ödemelerle kazancını ortağına aktarmasına sebebiyet verecektir. Bu gibi durumlarda, şirketin ortağından aldığı mal veya hizmet için ödediği bedelin veya ortağına ait malı kullanması karşılığında ödediği kira bedelinin emsallere aykırı olan kısmı ortağın kâr payı geliri olarak vergilendirmeye tabi tutulacaktır.

Son olarak, sözleşme bedeli emsallerine uygun bir şekilde belirlenmiş olmasına rağmen, bu bedel ortak tarafından şirkete geç ödenmiş ve geç ödeme sebebiyle şirket lehine her hangi bir ticari faiz tahakkuk ettirilmemişse, söz konusu hukuki ilişkinin ortağa örtülü şekilde kâr payı dağıtmak amacıyla yürütüldüğü değerlendirilmesi yapılmalıdır kanaatindeyiz. Özellikle ortağın, zamanında yapmadığı ödemeye ilişkin haklı bir gerekçesi yokken ve mali yapısı itibariyle herhangi bir ödeme sıkıntısı içerisinde bulunmamaktayken şirketle olan ilişkisini kötüye kullanarak sözleşmede belirlenen vadeden uzun bir süre sonra ödeme yapması söz konusu olabilir. Bu durumda, benzer işlemler bakımından piyasada oluşmuş olağan vade tarihi ile ortağın yaptığı ödeme tarihi arasında geçen sürede şirkete aktarılması gereken para, ortak tarafından faizsiz

şekilde kullanılmış olur. Böylece, az önce belirttiğimiz ödünç işlemlerine benzer şekilde ortak lehine finansman kazancı oluşturulmuş olur.

3. Ortağa İkramiye, Prim, Tazminat, Huzur Hakkı veya Başka Adlar Altında Yapılan Ücret Ödemelerini Gerektiren İşlemler Yoluyla Örtülü Kâr Payı Dağıtılması

Kurumda çalışan kişilerin verdikleri hizmetler karşılığında aylık, tazminat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında aldığı ödemeler, bu kişilerin elde ettiği ücret geliri şeklinde değerlendirilmektedir (GVK md. 61/2.f.). İşte söz konusu hizmet erbablarının aynı zamanda şirket ortağı olmaları durumunda, bu kişilere yapılan ücret ödemeleri verilen hizmete göre emsallerine uygun olmayan şekilde yüksek belirlenebilmekte ve bu şekilde şirket kazancının şirkette çalışan söz konusu ortaklara aktarılması söz konusu olabilmektedir. Özellikle aynı zamanda şirket ortağı olan yönetim kurulu üyelerine harcadıkları mesailer ve yüklenedikleri sorumlulukları ile orantılı olmayacak şekilde huzur hakkı ödemeleri yapılarak, bu kişilere gizli şekilde kâr payı dağıtımı yapılmak istenebilmektedir. Buna karşılık, söz konusu ödemeler vergi idaresi tarafından tespit edilir ise şirket çalışanlarının elde ettiği bu gelirlerin emsallere aykırı kısmı artık ücret olarak değil, kâr payı geliri gibi vergilendirmeye tabi tutulacaktır.

B. Örtülü Sermayeye Konu İşlemlerle Gizli Şekilde Kâr Payı Dağıtılması

Kurumlar kazanç elde etmek ve faaliyetlerini devam ettirebilmek için finansmana ihtiyaç duyarlar. Şirketler bu ihtiyaçlarını öz kaynaklarından temin edebilecekleri gibi borçlanma yoluyla yabancı kaynaklardan da sağlayabilirler. Bu bağlamda, özel hukuktaki işlem serbestisi uyarınca şirketler ortaklarından borç almayı tercih edebilmektedirler. Buna karşılık, şirket ile ortağı, söz konusu borçlanma işlemlerini hukuksal biçimleriyle uyumlu olmayan bir şekilde kâr payı dağıtmak ekonomik sonucuna ulaşabilmek için kötüye kullanabilmektedirler. Bu şekilde; ortağın aslında şirketin sermayesine koyacağı ve bunun karşılığında kâr payı getirisi bekleyeceği fonlar, şirkete verilen bir kredi gibi gösterilmekte ve bu kredi miktarı üzerinden ödenen faizler kurumun matrahında bir gider unsuru olarak dikkate alınmaktadır.

Söz konusu işlemler sayesinde şirketler, hem örtülü sermaye olarak kabul edilen borç tutarı üzerinden yaptıkları faiz ödemeleri ile vergilendirmeye konu kurum kazancını azaltmakta, hem de ortağına ödedikleri faizler ile ortağına gizli yoldan kâr payı dağıtımını yapmış olmaktadır.

Sermaye niteliğinde olan bir kaynağın tescil ettirilmeyip “borç tutarı” gibi gösterilmek istenmesine yönelik işlemlerin, “Örtülü sermaye” kenar başlığını taşıyan KVK’nın 12. maddesinde kaleme alındığını belirtmeliyiz. Söz konusu maddede yer alan düzenlemeler uyarınca, ortağın şirkete verdiği bu tip borçların tamamının değil, sadece hesap dönemi içerisinde şirketin öz sermayesinin⁸ üç katını aşan kısmının şirkete örtülü yoldan konulmuş sermaye gibi değerlendirmesi söz konusu olur. Burada, ortağın şirkete verdiği borcun sadece şirketin öz sermayesinin üç katını aşan kısmının peçeleme işlemi kapsamında değerlendirilmesini yerinde buluyoruz. Zira şirkete sermaye koymak yerine aynı tutarı şirkete borç olarak vermek suretiyle faiz geliri elde etmeyi tercih eden ortağın bu irade serbestisinin önüne geçilmemesi gerekir.

III. Değerlendirme ve Sonuç:

Şirketin ve ortağının birlikte yürüttüğü transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını ve örtülü sermaye kapsamındaki işlemler; çoğu kez bir taraftan şirketin kurumlar vergisi matrahının düşürülmesi, diğer taraftan da dağıtılmak istenen kâr payı üzerindeki verginin kaçırılması amaçlarıyla yapılırlar ve bu nitelikleriyle ön plana çıkarlar. Zaten söz konusu işlemlerin daha az vergi ödeyebilmek için yapılması, bu işlemlerin özel hukuk açısın-

⁸ Bilançonun aktif toplamı ile borç toplamı arasındaki fark öz sermayeyi teşkil eder (VUK md. 192). Dolayısıyla, örtülü sermayenin hesaplanmasında dikkate alınacak öz sermaye tutarı, kurumun dönem başı bilançosunda kayıtlı aktif toplamı ile borçları arasındaki farkı oluşturur. Bilançonun aktifinde mevcutlar ve alacaklar, pasif tablosunda ise borçlar gösterilmektedir. Şirketlerin nakit olarak elinde veya bankada tuttuğu parası, malı, makinesi, araç-gereç gibi demirbaşları, gayrimenkulleri, alacakları ve varsa zararı bilançonun aktif toplamını oluşturan iktisadi değerlerdir. Diğer taraftan; sermaye, yedek akçe, amortismanlar, borçlar, vergi ve diğer yasal yükümlülükler ile varsa dönem kârı, bilançonun pasif kısmını oluşturan kalemlerdir. Konu hakkında bkz. Mualla Öncel A. Kumrulu, N. Çağan, **a.g.e.**, s. 267; Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitapevi, 8. Bası, Bursa, 2002, s. 35, 36.

dan geçerliliklerini devam ettirebilmelerini sağlamaktadır⁹. Zira transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ve örtülü sermayeye konu işlemlerde yasal kayıtlarda yer alan fiyat, bedel, oran ve diğer bilgiler fiili anlamda gerçekleşen bilgilerdir¹⁰.

Öte yandan, kâr payı kazancı, ticaret hukuku esaslarına uygun bir kâr payı dağıtımı işlemi ile elde edilmiş olsaydı nasıl vergilendirilecek idiyse, aynı kazancın elde edilmesini sağlayan bu peçeleme işlemlerinin de aynı şekilde vergilendirilmesi gerekecektir. Bu nedenle, öncelikle peçeleme konusu harcamanın indiriminin yasaklanması suretiyle matrah artırımına gidilmesi ve sonrasında da peçeleme işlemi ile ortağa aktarılan şirket kazancının ekonomik olarak ortağın kâr payı geliri şeklinde nitelendirilerek vergilendirilmesi gerekmektedir¹¹.

Son olarak, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ve örtülü sermayeye konu işlemler ile ortağın gizli şekilde kâr payı dağıtımını yapan şirketlerin, vergi idaresi tarafından söz konusu peçeleme işlemlerine dair herhangi bir tespit yapılmadan önce aşağıda yer verdiğimiz belirli düzeltme işlemlerine başvurabileceklerine değinmemiz gerekir.

Buna göre şirketler;

a) henüz hesap dönemi kapanmamış ise emsallere aykırı bedel ve fiyatlar üzerinden yaptığı ödemelerin emsallerini aşan kısmını ve yine örtülü sermayeye tekabül eden borç kısmı üzerinden ortaklarına ödedikleri faizleri hesaplarına ekleyerek,

b) eğer hesap dönemi kapanmış ancak beyanname verme zamanı gelmemişse, yaptığı ödemelerin emsallerini aşan kısmını ve örtülü sermayeye

⁹ Benzer görüş için bkz. Şükrü Kızılot, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002, s. 236; Mehmet Batun, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım ve Muvazaa**, Vergi Dünyası, S. 344, Nisan, 2010, s. 115; Selman Koç, **Yeni Kurumlar Vergisi Yasasına Göre Örtülü Kazanç Dağıtım**, Vergi Dünyası, S. 302, Ekim, 2006, s. 34.

¹⁰ Mesut Koyuncu, **Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç Dağıtım ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, 2005, s. 4.

¹¹ Özgür Biyan, **Türk Vergi Hukukunda Yeni Bir Boyut: Transfer Fiyatlandırması**, Bütçe Dünyası, Cilt 2, S. 26, 2007, s. 34.

tekabül eden borç kısmı üzerinden ortaklarına ödedikleri faizleri kurumlar vergisi beyannamelerine dahil ederek,

c) hesap dönemi kapandıktan sonra beyannamelerini verip kurumlar vergisini ödemişlerse de, VUK md. 371'e uyum bir şekilde pişmanlık ve ıslah başvurusunda bulunup kayba uğrattıkları vergiyi pişmanlık zammıyla birlikte ödeyerek, olası bir vergi tarhiyatının olumsuz etkilerini tamamen ortadan kaldırabilirler veya etkisini azaltabilirler.