

TİCARET KANUNU KAPSAMINDAKİ ŞİRKET TOPLULUKLARI VE BUNLARIN VERGİ HUKUKU KARŞISINDAKİ DURUMLARI*

COMPANY GROUPS IN SCOPE OF TURKISH COMMERCIAL CODE AND THEIR SITUATION IN TAX LAW

Yrd. Doç. Dr. Neslihan KARATAŞ DURMUŞ **

ÖZET

6102 sayılı kanun ile hukuk sistemimiz içinde yer alan “şirketler topluluğu” kavramı ile kanun koyucu birbiriyle ekonomik bir birliktelik kurmak amacıyla ilişki içerisinde olan hakim şirket-bağlı şirket ilişkilerini, bağlı şirket menfaatinin grup karşısında geri planda kalmamasını sağlayarak pay sahipleri ve alacaklarının haklarını, topluluk içerisindeki şirketlere yüklenen birtakım sorumluluk ve yükümlükleri de düzenleyerek Türk hukukundaki eksikliği doldurmayı hedeflemiştir. Bu düzenleme ile eski kanunda yer alan “her şirket yönetim kurulu bağımsız olarak hareket eder” yönündeki anlayışa son verilmiş, hakim şirketin bağlı şirketi yönlendirebileceği kabul edilmiştir. Ancak bu yönlendirmelerin de sınırları kanun koyucu tarafından belirlenmiş olup; aksi bir uygulamada hakim şirketlerin sorumlulukları da söz konusu olur.

Bu çalışmamızda topluluk şirketleri ile ilgili olarak Türk Ticaret Kanunundaki düzenlemelerden kısaca bahsettikten sonra, şirket topluluklarının (grup şirketleri) vergi hukuku kapsamında değerlendirmesini yapacağız. Bu çerçevede şirket topluluklarına sağlanan bir takım avantajlara değinilecek, daha sonra KVK m.7 de belirtilen kontrol edilen yabancı kurum ile şirket topluluğu ilişkisi, konsolide matrah beyanı, kredi transferi, ortak giderlerin bağlı şirketlere dağılımı konuları incelenecektir.

Anahtar kelimeler: Hakim-bağlı şirket, Konsolide matrah beyanı, Kontrol Edilen Yabancı Kurum, Kredi Transferleri, İştirak Kazancı

ABSTRACT

Lawmaker in the Turkish Commercial Code no. 6102 aims at filling the gaps in Turkish law regarding shareholders, creditors' rights, some responsibilities and obligations of companies in the group through the concept of group of companies. The purposes of lawmaker are to ensure that the interest of an affiliated company is not set aside for the sake of the interest of a holding company and therefore to establish a connection between these two companies. After this, the TCC no 6102 accepts that holding company can govern the affiliates on contrary to the TCC no. 6762 where there was an understanding as “every board of directors is independent”. However, this type of governance has some limits by lawmaker and so in any contrary cases, holding company will be responsible.

In this paper, after briefly explaining the provisions in the TCC no. 6102 about the group companies, their situation will be evaluated in the context of tax law. In this context, some tax advantages of group companies will be mentioned, then the relationship between company group and controlled foreign corporations, the consolidated statement of tax basis, credit transfer and the distribution of common costs for the affiliated companies in the Art. 7 of Corporate Tax Law will be examined.

Keywords: Holding-affiliated company, consolidated statement of tax basis, controlled foreign corporations, credit transfers, earnings per share.

* Bu makale, 27 Kasım 2014 tarihinde düzenlenen “I. Ticaret Hukuku Uluslararası Sempozyumu”nda tebliğ olarak sunulmuştur.
* Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, (neslihankaratas@hotmail.com).

GİRİŞ

“Şirketler topluluğu” kavramı Türk hukuk sistemine 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile girmiştir. Ancak ülkemizde ekonomik yaşamın içerisinde yer etmiş olan “holding” ya da “grup şirketleri” kavramları ile ifade edilen iktisadi olgu hukukumuzda yabancı bir kavram değildir. Bu kavramlar ile birden fazla şirketin ilişkileri açıklanmaya çalışılmışsa da, hukuk sistemimizdeki yetersiz düzenlemeler sebebiyle bu konularla ilgili eksiklikler yargı kararları ile doldurulmaya çalışılmış olsa da uygulamada her zaman sıkıntı yaratmıştır. “Şirketler topluluğu müessesesinin düzenlenme amacı yeni TTK’nın tüm maddelerinde hissedilen şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerinin bir gereğidir”.¹ Kanun koyucu yeni Ticaret Kanununda yapmış olduğu değişiklikle özellikle birbiriyle ekonomik bir birlik-telik kurmak amacıyla ilişki içerisinde olan hakim şirket-bağlı şirket ilişkilerini, “bağlı şirket menfaatinin grup karşısında geri planda kalmamasını sağlayarak”² pay sahipleri ve alacaklarının haklarını, topluluk içerisindeki şirketlere yüklenen bir takım sorumluluk ve yükümlükleri de düzenleyerek Türk hukukundaki eksikliği doldurmayı hedeflemiştir. Bununla birlikte Özellikle bazı tescil, bildirim, raporlama ve denetim yükümlülükleri getirdiği gibi topluluk içerisinde hâkimiyetin kötüye kullanılması hallerine dayalı sorumluluk ve yaptırımları belirleyerek özel bazı durumları da kurala bağlamıştır. Bununla birlikte eski kanunda yer alan “ her şirket yönetim kurulu bağımsız olarak hareket eder” yönündeki anlayışa son vermiş ve hakim şirketin bağlı şirketi yönlendirebileceğini kabul etmiştir. Aynı zamanda bu düzenlemelerle, şirketler arasında menfaat dengesi kurmaya da çalışılmaktadır.

Bu çalışmamızda öncelikli olarak şirket topluluklarının yapısı, topluluk olmanın şartları hakim ve bağlı şirket kavramları ilişkileri ile şirketlere yüklenen bir takım yasal zorunluluklar incelenecektir (I). İkinci bölümde ise şirket topluluklarının vergi hukuku karşısındaki durumları incelenecek olup, bu kapsamda kontrol edilen yabancı kurum (KEYK) müessesesi ile şirket topluluklarının ilişkisi; Türk hukukunda yasal bir zemine oturtulmamış olan grup şirketlerinde matrahın konsolidasyonu mese-

lesi üzerine açıklamalar yapıldıktan sonra özellikle uygulamada Türk şirketler topluluklarının sıkça da başvurmuş oldukları ortak giderlerin bağlı şirketlere dağıtımı ve kredi transferi meselesi üzerinde durulacaktır (II).

I. TÜRK TİCARET KANUNUNDA ŞİRKET TOPLULUKLARI

Türk Ticaret Kanununda 195 ile 209. maddeler arasında açıklanmış olan şirketler topluluğu ile ilgili maddelerde Alman hukukundaki “*Konzern*” ile ilgili düzenlemeler temel kaynak teşkil etmiştir. Çünkü Ticaret Kanununun ilgili maddelerinin gerekçesinde de açıkça belirtildiği gibi, bu konu ilk olarak Almanya tarafından bağlı işletmeler hukuku adı altında incelenmiştir. Alman hukukunda “*Konzern*” diye adlandırılan “şirketler topluluğu” veya “grup” olarak adlandırılabilir de olan bu kuruma ilişkin olmak üzere Avrupa ülkelerinin bir kısmının ulusal hukuklarında, çeşitli hukuki alanlara ilişkin münferit hükümler bulunmaktadır.³ “*Konzern*, birden çok hukuken bağımsız olan işletme veya şirketin (*Unter-gesellschaften*) ekonomik bir bütünlük sağlamak amacıyla bir şirketin sevk ve yönetimine (*Ober-gesellschaft*) girerek oluşturdukları hukuki bir yapı olarak tanımlanabilir”.⁴

Şirketler topluluğuna ilişkin Ticaret Kanunu hükümlerinin konusu, asıl olarak birden fazla şirketin ekonomik birlik oluşturmak amacıyla birbirlerine bağlanmaları ile oluşan topluluğun ilişkilerini düzenlemektedir.⁵

Ticaret Kanunu şirketler topluluğuna ilişkin düzenlemeleri yaparken kural olarak “kontrol ölçütünü” esas almış olmakla birlikte “hakimiyet ölçütü” de karene olarak kabul edilmiştir. Ancak şirketler topluluğunda topluluk ilişkisini belirleyen iki ana unsur vardır: kontrol (hakimiyet) ve topluluğu oluşturan birden fazla şirketin varlığı. Kontrol ölçütünde gerçek anlamda hakimiyetin varlığı aranmaz, diğer bir ifadeyle kullanılıp kullanılmadığına bakılmaz. Kontrol araçları olarak kanun koyucu sermaye çoğunluğu, oy çoğunluğu ve yönetim organlarındaki üyelerin çoğunluğunu esas almıştır.

1 **Gezmiş, Şeyma/Başaran**, Mustafa, 6335 sayılı Kanunla değişik 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda Anonim Şirketler Rehberi, Bilge Yayınevi, Ankara 2012, s. 204.

2 **Akarca, Akif/Şafak**, Mehmet, “Holding Yapılanmaları ve Yasal Düzenlemeler”, <http://www.dunya.com/holding-yapilanmalari-ve-yasal-duzenlemeler-150087yy.htm>, 26.09.2014

3 Bkz. Ticaret Kanunu Gerekçesi.

4 **Pulaşlı**, Hasan, Şirketler Hukuku Şerhi, Cilt I, Adalet Yayınevi, Ankara 2014, s. 295.

5 **Karahan**, Sami, Şirketler Hukuku, Mimosya Yayınevi, Konya, Aralık 2013, s.127-128.

Yeni Ticaret Kanunu ile hukuk sistemimizde yerini alan şirket topluluklarının tanımı kanun koyucu tarafından açıkça yapılmamıştır. Ancak Türk Ticaret Kanunu (TTK) m. 195/4'teki düzenleme uyarınca, hâkim şirkete doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan şirketlerden oluşan hukuki yapı olarak tanımlanabilir. Diğer bir deyişle hakim (ana) şirket ve bağlı (yavru) şirketin oluşturduğu topluluğa şirketler topluluğu diyoruz. Kanun koyucu bu topluluğun oluşması için alt veya üst sınır çizmemiştir. Ancak kanun metninden anlaşılan iki adet ticaret şirketinin⁶ varlığı esastır.⁷ Bu kapsamda “bir toplulukta TTK'nın kabul ettiği kontrol ilkesi anlamında diğer ticaret ortaklıklarını ve/veya onlarla birlikte teşebbüsleri hakimiyeti altında tutan ortaklığa hakim ortaklık; kontrol altındaki ise bağlı ortaklık (TTK m. 195/1-b)”⁸ olarak tanımlanır.

Şirketler topluluğu ile ilgili detaylı incelemeye geçmeden önce Türk hukuk sistemimiz içerisinde eskiden beri yer etmiş olan ve genel olarak birden çok şirketin üst çatısı olarak algılanan holdinglere değinmeden geçemeyiz. Holding denilince karşımızda “hukuki anlamda bir topluluktan ziyade iktisadi bir topluluk vardır ve amaç tek bir yönetim altında birleşmektir.”⁹ Her ne kadar uygulamada çok karşılaşsak da holdingler hakkında ticaret kanunumuzda maalesef detaylı bir düzenleme mevcut değildir. Eski kanundaki (m. 466/2) “gayesi esas itibarıyla başka şirketlere iştiraktan ibaret olan şirketler olarak” tanımlanmış olan düzenleme yeni kanunda da aynen kabul edilmiştir (TTK m. 519/4). SPK'nın Seri IV, no 13 sayılı Tebliği'nde yer almış olan holding tanımı Türk hukuk sistemindeki kapsamlı bir tanımdır. Buna göre holdingler, öncelikle başka şirketlere ve kuruluşlara iştirak etmek amacıyla kurulan ortaklıklar olup, üretimde bulunmak veya iştirak yatırımcılığı dâhil çeşitli konularda faaliyet göstermektedirler. Bu düzenlemeler çerçevesinde holding şu şekilde tanımlamak mümkündür: bir anonim şirketin ekonomik bir bütünlük sağlamak amacıyla

veya yatırım yapmak amacıyla bir ya da birden fazla sermaye şirketine yönetim ve kontrolü elde edecek şekilde katılmasıdır. Holdingleri saf¹⁰- karma¹¹ ve dikey¹²- yatay¹³ şeklinde sınıflandırmak mümkündür.

“Holding şirket kurmak için herhangi bir şirket üzerinde hakimiyet tesis etmek veya herhangi bir şirkete iştirak etmek gerekmemektedir. Sadece anonim şirketler için öngörülen asgari sermaye miktarı sağlanarak ve Bakanlık izni alınarak bir holding kurmak veya mevcut bir anonim şirketi holdinge dönüştürmek mümkündür.”¹⁴ Holdinglerin kurulması ve esas sözleşme değişiklikleri Bakanlık iznine tabidir. Tasfiyelerinde TTK'daki anonim şirketlerin tabi oldukları kurallara tabidir.

Holding ile şirket toplulukları ekonomik yaşamda aynı hukuki yapı gibi algılsa da ikisi farklı iki kurumdur. Holding ve şirket toplulukları arasındaki farklılıklar çalışmamızda kısaca değinmekte fayda var. Holding bir şirket türü değil bir işletmecilik türüdür. Holdingin amacı başka şirkete iştirak etmek olmakla birlikte bir tek şirketten de holding olabilir ancak topluluk şirketlerinde durum böyle olmayıp; topluluk şirket olabilmek için baştan itibaren birden çok şirketin varlığı zorunludur. Bunun yanında şirketler topluluğunda birden çok şirkete iştirak etmek gibi bir amacın bulunması zorunlu değildir.

Holdinglerin anonim şirket olarak kurulmuş olması gerekirken,¹⁵ şirket topluluklarında hakim şirket olabilmek için anonim şirket olmasına, kural olarak, gerek yoktur. Hâkimiyeti elinde bulunduran kişi herhangi yapıdaki bir şirket olabileceği gibi gerçek bir kişi¹⁶ de olabilir.

6 “TTK m. 195/1-a) Bir ticaret şirketi, diğer bir ticaret şirketinin...” ifadesinden çıkarılan sonuç.

7 Doktrinde iki adet şirketin varlığını yeterli görenler olduğu gibi (Karahan, s. 129; Pulaşlı, s. 309; Bilgili, Fatih/Demirkapı, Ertan, Şirketler Hukuku, Dora Yayınevi, Bursa 2013, s.120), en az üç adet (bir hakim, iki bağlı şirket) şirketin varlığı gerektiğini savunanlar (Tekinalp, Ünal, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2013, s. 542-543) da mevcuttur.

8 Tekinalp, s. 544.

9 Pekiner, Kamuran, Ana Şirkette Konsolide Bilanço ve Kar-Zarar Problemleri, Holding Şirketlerde Muhasebe, Denetim ve Vergi Problemleri, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 1954, İstanbul 1974, s. 9.

10 Sadece diğer şirketlere katılımcılık faaliyeti olan holdinglerdir.

11 Diğer şirketlere katılımcılık faaliyeti yanında diğer işletmecilik konuları ile uğraşan holdingler.

12 Bir üretim dalının değişik bölümlerinde uğraşan işletmelerin sermayelerine, yönetim ve denetim olanağı veren oranda sahip olan şirketlerdir (Tenker, Nejat, Türkiye'de Holdingler ve Vergi Muhasebesi Açısından İncelenmesi, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, no:128, Ankara 1979, s.18). Ticari, sanayi ve mali vs. gibi her türlü alana yatırım söz konusudur.

13 Benzer tip üretim dalında uğraşan birkaç anonim şirketin sermayesine, holding dizgesi oluşturabilecek oranda sahip olan şirkettir (Pulaşlı, s. 301).

14 Çakır, Rasim Can, “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda holding şirketler”, <http://www.dunya.com/6102-sayili-turk-ticaret-kanununda-holding-sirketler-216780h.htm>, 25.09.2014.

15 Bu konuda kanunda açıkça bir düzenleme bulunmamakla birlikte Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın uygulaması sadece anonim şirket şeklindeki kuruluşlara izin vermek yönündedir.

16 Ancak bu durumun uygulamada pek yeri olmadığı açıkça görülebilmektedir. Çünkü hakim şirket konumunda eğer bir gerçek kişi olursa bu kişinin ölümü halinde bağlı şirketler ile mirasçılar arsin-

Holdingle bir tüzel kişilik şeklinde kurulabileceği (X Holding A.Ş.) halde, şirketler topluluğunda bu söz konusu olamaz (X Şirketler Topluluğu A.Ş.).

A. Şirketler Topluluğu Türleri

Yeni TTK ile ilk defa kanun içerisinde hakim şirket-bağlı şirket kavramlarına yer verilmiş olup; eski kanunda yer alan her şirketin kendi kararlarını alırken bağımsız hareket edeceği anlayışından vazgeçilerek, bağlı şirketlerin hakim şirket tarafından yönlendirilmesi kabul edilmiştir.

Hakimiyet ilişkisi şirketler topluluğunun oluşumu ve belirlenmesinde esas olarak alınan bir ölçüttür. Buna göre hakimiyet türüne göre topluluklar fiili hakimiyete dayalı topluluk ve sözleşmeye dayalı topluluk şeklinde iki şekilde incelenir.

1. Fiili Hakimiyete Dayalı Topluluk

Bir ticaret şirketinin başka bir ticaret şirketi üzerinde kanunun belirlemiş olduğu kontrol ölçütlerinden birinin bulunmasıyla hakimiyet kurması ile meydana gelen topluluk türüdür. Kanunun belirlemiş olduğu kontrol ölçütleri ise; bir ticaret şirketinin diğer bir ticaret şirketi üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak

Oy haklarının çoğunluğuna sahipse veya

Şirket sözleşmesi uyarınca, yönetim organında karar alabilecek çoğunluğu oluşturan sayıda üyenin seçimini sağlayabilmek hakkını haizse veya

Kendi oy hakları yanında, bir sözleşmeye dayanarak, tek başına veya diğer pay sahipleri ya da ortaklarla birlikte, oy haklarının çoğunluğunu oluşturuyorsa,

şirketler arasında fiili hakimiyetin bulunduğu kabul edilir.

2. Sözleşmeye Dayalı Topluluk

Sözleşmeye dayalı olan topluluklarda hakimiyet, şirketler arası iştiraktan değil sözleşmeden kaynaklanır. TTK m. 195/1-b'ye göre, bir ticaret şirketi, diğer bir ticaret şirketini, bir sözleşme gereğince veya başka bir yolla hâkimiyeti altında tutabiliyorsa, birinci şirket hakim, diğeri bağlı şirket sayılır. Buradaki sözleşme türü hakimiyet sözleşmesi şeklinde

olabileceği gibi pay sahipleri sözleşmesi, birleşmeler, bölünmeler ile de kurabilir.¹⁷

Hakimiyet sözleşmesi ile bir şirket diğer şirketin yönetimine sahip çıkmak konusunda anlaşmaktadır. Bu sözleşme hakim şirkete, bağlı şirkete talimat verme yetkisi verir, herhangi bir şekilde oy kullanama veya sermayesine ortak olma gibi bir durum söz konusu değildir. Hakimiyet sözleşmesi ile alakalı olarak uygulaması gereken bir takım usul kuralları vardır (TTK m. 198/3).¹⁸

B. Şirketlerin Hak ve Yükümlülükleri

Şirketlerin hak ve yükümlülükleri deyince sadece hakim ve bağlı şirket kapsamında konuyu inceleyeceğiz. Bunun dışında normal olarak bütün şirketlerin kendi ortakları ve alacaklılarına karşı bir takım hak ve yükümlülükleri vardır ancak onlar çalışmamız kapsamında incelenmeyecektir.

Hakim şirket bağlı şirket ilişkisinde kanun koyucu hakim şirketi sınırsız yetki ile donatmamıştır. Her iki şirket açısından yerine getirmeleri gereken bir takım yükümlülükleri olduğu gibi hakları da mevcuttur. Bu kapsamda hakim ve bağlı şirketlerin hak ve yükümlülüklerine kısaca değineceğiz.

1. Hakim Şirketin Hak ve Yükümlülükleri

Hakim şirketin en önemli hakkı, bağlı şirketler üzerinde kullanmış olduğu hakimiyet hakkıdır. Her ne kadar doktrinde bunun tersini savunanlar olsa da¹⁹ hakimiyet hakkı sayesinde hakim şirket bağlı şirketlerin yönetiminde söz sahibi olur ve onları, kanuni sınırlar dahilinde, yönlendirebilir.

Bunun yanında kanun koyucu hakim şirket pay sahiplerine, bağlı şirketlerle ilgili olarak bilgi alma hakkı tanımıştır (TTK m. 200). Buna göre hakim şirket pay sahipleri, bağlı şirketlerin finansal ve malvarlığı durumları ile finansal tabloların hesap sonuçları hakkında; hakim şirketin bağlı şirketlerle veya bağlı şirketlerin birbirleriyle, hakim ve bağlı şirketlerin pay sahipleri, yöneticileri ve bunların

¹⁷ TTK, gerekçe m.195.

¹⁸ Hakimiyet sözleşmesinin ticaret siciline tescili ve ilanı şarttır. Kanunda sözleşme şekli ile ilgili açık bir hüküm bulunmamasıyla birlikte tescil zorunluluğu olması sebebiyle bunun yazılı olacağı sonucuna varıyoruz. Bu geçerlilik şartıdır. Ancak kanun koyucu sözleşmenin geçersiz olsa dahi şirketler topluluğuna dair yükümlülüklerle ve sorumluluklara ilişkin hükümlerin uygulanmasına engel teşkil etmeyeceğini de açıkça belirtmiştir.

¹⁹ **Tekinalp**, s. 572 "Hâkimiyet bir hak değil, bazı haklardan doğan konumdur. Bu sebeple hâkimiyetin kullanılması bir hakkın kullanılması değildir".

da problem çıkma ihtimali; sürekli şekilde faaliyetine devam eden sermaye şirketlerinin yapısına gerçek kişinin hayatı ile sınırlama getirilmiş olması durumu birbirine pek uygun düşmemektedir.

yakınlarıyla yapmış oldukları işlemlerle ilgili bilgi talep edilebilir. Bu bilgilerin özenle gerçeği aynen ve dürüstçe yansıtan hesap verebilme ilkelerine uygun olmalıdır. Bu bilgi talebi TTK m. 437/3'e göre reddedilebilir.²⁰

Hakim şirketin yükümlülüklerinin başında, bağlı- hakim şirket ilişkilerini içeren bilgi ve rapor vermek gelmektedir.²¹ Bu raporların kapsam ve içeriğini kanun koyucu belirlemiştir.²² Bu raporların hazırlanması için mutlaka bir talep olması gerekir. Bunu talep edebilme yetkisi de hakim şirket yönetim kurulu üyelerine verilmiştir. Bu raporlar hazırlanırken, bağlı şirket haklı sebepleri olduğunu ispat etmedikçe kendisinden istenilen bilgileri vermekle yükümlüdür. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, alınan bilgilerin sadece hakim şirket raporlarında kullanılması gerekir. Bu bilgiler üçüncü kişilere verilirse, bilgiyi veren yönetim kurulu üyesi hukuki açıdan sorumlu olur (TTK m. 199/4).

Hakim şirketin diğer bir yükümlülüğü de hakimiyetten kaynaklanan yetkilerini hukuka uygun olarak kullanmalıdır. Bu bir anlamda Medeni Kanun (MK) m. 2'deki dürüstlük kuralının bir gereğidir. Hakim şirketin vermiş olduğu talimatlar kanuna ve ahlaka uygun olmalı ve bağlı şirketi kayba uğratmamalıdır. Hakim şirketin bağlı şirketi belirli alanlarda faaliyet yapmaya zorlaması halinde eğer onu kayba uğramasına sebep olursa, hakim şirket bu kaybın olduğu faaliyet yılı içinde fiilen denkleştirmek veya kaybın nasıl ve ne zaman denkleştirileceği belirtilmek suretiyle en geç o faaliyet yılı sonuna kadar, bağlı şirkete denk değerde bir istem tanıma hakkı tanımakla yükümlüdür. Diğer bir ifadeyle hakim şirket hakimiyetten kaynaklanan gücünü hukuka aykırı şekilde kullanamaz. Kullanması halinde hukuki sonuçlarına katlanmak zorundadır. Bu hukuki sonucun doğmasında mutlaka bağlı şirketin zarara uğramasını beklemeye gerek olmadığı, zarar doğma tehlikesinin olması halinde de hakim şirket açısından denkleştirme yükümlülüğünün söz konusu olduğu kanun gerekçesinden çıkarılmaktadır. Çünkü kanunda belirtilen 'kayıp' ifadesinin zarardan daha geniş anlamda kullanıldığı gerekçede belirtilmiştir.

TTK m. 202/1-d'de hakim şirketin vermiş olduğu talimatların hangi halde hukuka aykırı sayılmayacağını kanun koyucu açıkça belirlemiştir.²³ Bu maddede belirtilenden farklı olarak tam hakimiyet²⁴ halinde bağlı şirketin yönetim kurulu, topluluğun belirlemiş ve somut politikaların gereği olan iş ve işlemleri yapmak zorundadırlar. Bu yapılan iş ve işlemler bağlı şirketin kaybına sebebiyet vermiş olsa bile bağlı şirket organlarıncaya yerine getirilmek zorundadır. Ancak bunun istisnaları TTK m. 204'te belirtilmiştir.²⁵ Ancak hakim şirketin denkleştirme ile ilgili yükümlülüğü bu durumda da devam eder.

2. Bağlı Şirketin Hak ve Yükümlülükleri

Bağlı şirketin hakimiyet ilişkisinden dolayı hakim şirketin bütün talimatlarına uymak zorundadır demek mümkün değildir. Tam hakimiyet halinde bağlı şirket verilen talimat sebebiyle zarara uğrayacağını ileri sürerek reddedemez ancak bağlı şirketin ödeme gücünü açıkça aşan, varlığını tehlikeye düşürebilecek olan veya önemli varlıklarını kaybetmesine yol açabilecek nitelik taşıyan talimatlara uymak zorunda değildir. Söz konusu talimatlara uymasa ve bir kayıp meydana gelirse bu durumda hakim şirketin kaybı denkleştirmesi gerekir. Eğer şirkette oluşan kayıp ilgili faaliyet yılında denkleştirilmezse veya şirkete denk bir istem hakkı tanınmazsa zarara uğrayan bağlı şirket alacaklıları, hakim şirkete ve onun kayıptan sorumlu yönetim kurulu üyelerine karşı tazminat davası açabilirler.

Buradan da anlaşıldığı gibi bağlı şirketin, hakim şirketin talimatlarına uyması sebebiyle uğramış olduğu kaybın denkleştirilmesini isteme hakkı mevcuttur. Bu denkleştirmenin kayba sebebiyet verilen faaliyet yılı içerisinde yapılması gerekir.

Bağlı şirketlerin yükümlülüklerine de gelince, yukarıda da belirtmiş olduğumuz gibi, hakim şirket raporlarının hazırlanması esnasında kendisinden istenilen bilgi ve belgeleri vermekle yükümlüdür (TTK m. 199). Eğer bağlı şirket, yoruma yer bırakmayacak haklı bir sebebin varlığını ispat ederse bu yükümlülükten kurtulur.

20 Bilgi verilmesi, sadece, istenilen bilgi verildiği takdirde şirket sırlarının açıklanacağı veya korunması gereken diğer şirket menfaatlerinin tehlikeye girebileceği gerekçesi ile reddedilebilir.

21 Karahan, s. 141.

22 Bu raporlarda hâkim şirketin bağlı şirketlerle, bağlı şirketlerin birbirleriyle, hâkim ve bağlı şirketlerin pay sahipleri ve bunların yakınlarıyla ilişkileri; yaptıkları işlemler ve bunların sonuç ve etkileri hakkında, özenli, gerçeği aynen ve dürüstçe yansıtan hesap verme ilkelerine göre düzenlenmiş bilgiler yer almalıdır (TTK m. 199/4).

23 Kayba sebebiyet veren işlemin, aynı veya benzer koşullar altında, şirket menfaatlerini dürüstlük kuralına uygun olarak gözeten ve tedbirli bir yöneticinin özenle hareket eden, bağımsız bir şirketin yönetim kurulu üyeleri tarafından da yapılabileceği veya yapılmasından kaçınılabileceğinin ispatı hâlinde tazminata hükmedilemez.

24 Bağlı şirketin paylarının ve oy haklarının doğrudan veya dolaylı olarak yüzde yüzüne sahip olması halinde tam hakimiyetten bahsedilir.

25 Bağlı şirketin ödeme gücünü açıkça aşan, varlığını tehlikeye düşürebilecek olan veya önemli varlıklarını kaybetmesine yol açabilecek nitelik taşıyan talimat verilemez.

Bağlı şirketin en önemli yükümlüğü de denilebilecek olan durum rapor hazırlama yükümlülüğüdür. Bağlılık raporu diye de adlandırılan bu rapor, şirket ile bağlı şirketin yönetim kurulu tarafından faaliyet yılının ilk üç ayı içerisinde, şirketin hakim ve bağlı şirketlerle ilişkileri hakkında bir rapor düzenlemekle yükümlüdür. Rapor doğru ve dürüst hesap verme ilkelerine uygun olmalıdır. Raporda nelerin bulunması gerektiği kanunda açıkça belirtilmiştir.²⁶ Hakim şirket raporlarından farklı olarak, bağlılık raporlarının hazırlanması için herhangi bir talebe gerek yoktur. Yönetim kurulu bunu otomatik olarak belirtilen süre içerisinde hazırlamak zorundadır.

C. Sorumluluk

1. Hakim Şirketin Sorumluluğu

Hakim şirket, kendi talimatları neticesinde bağlı şirkette meydana gelen kayıpları denkleştirmese ve bağlı şirket yönetim kuruluna süresi içerisinde denk bir istem hakkı tanınmazsa, bağlı şirket üzerinde doğrudan bir kayıp meydana gelir. Bu da doğal olarak bağlı şirket pay sahipleri ve alacaklıları yönünden zarar oluşturur. Bu durumda hakim şirket aleyhine sorumluluk davası açma hakkı zarara uğrayan pay sahipleri ve alacaklılarına tanınmıştır.

Hakim şirket kayba sebebiyet veren işlemin, aynı veya benzer koşullar altında, şirket menfaatlerini dürüstlük kuralına uygun olarak gözetin ve tedbirli bir yöneticinin özeniyle hareket eden, bağımsız bir şirketin yönetim kurulu üyeleri tarafından da yapılabileceği veya yapılmasından kaçınılabileceğini ispatlarsa tazminat ödemez (TTK m. 202/1-d).

Hakim şirket hakimiyetten doğan hakkını kötüye kullanarak, açıkça haklı bir sebebi bulunmadan bağlı şirketin birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul kıymet çıkarma, esas sözleşme değişikliği vs. gibi sebeplerle zarara uğramasına sebep olursa, bağlı şirket pay sahipleri, genel kurul kararına red oyu kullanmışlarsa veya yönetim kurulunun bu ve benzeri konulardaki kararlarına yazılı olarak itiraz

etmişlerse bu zararlarının tazminini hakim şirketten talep edebilirler. Bunu talep edebilmek için iki yıllık zamanaşımı süresi vardır ve bu süre genel kurul kararının verildiği veya yönetim kurulu kararının ilan edildiği tarihten itibaren başlar (TTK m. 202/2).

2. Bağlı Şirketin Sorumluluğu

Bağlılık raporu hazırlamakla yükümlü olan şirket yönetim kurulu, bu raporu hazırlamazsa yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu söz konusu olur. TTK m. 562/3'e göre hakim ve bağlı şirket raporlarına ilişkin 199'uncu maddenin birinci ve dördüncü fıkralarına aykırı hareket edenler iki yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.

Bunun yanında tam hakimiyet halinde, bağlı şirket kendisini kayba uğratabilecek nitelikteki talimatlara uyma zorunluluğu olmadığı halde uyarı ve şirketin kaybı olursa bu durumda hakim şirketten denkleştirme talebinde bulunmakla yükümlüdür. Aksi halde bağlı şirket yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu söz konusu olur.

Ayrıca hakim şirketin talimatları ile bağlı şirket genel kurul ve yönetim kurulu tarafından alınan kararların şirketi ve pay sahiplerini zarara uğratması durumunda da bağlı şirketin sorumluluğu bulunmaktadır.²⁷

Gerekçeye göre, uygulamada, bağlı şirket yönetim kurulu üyeleri, kendilerinin sorumluluğunu doğurabileceğini düşündükleri için yapmaktan çekinecekleri bazı tasarrufları, hâkim şirketlerinden gelen talimatlar nedeniyle yapmak zorunda kalabilmektedirler. Böyle bir durumda bağlı şirket yönetim kurulu üyesi kendisinden yapılması istenilen işlemi yaparsa hukuki açıdan sorumludur. Ancak bu sorumluluğunun doğuracağı sonuçları bertaraf edebilmek için hakim şirket ile sözleşme yapma talebinde bulunarak üçüncü kişilere karşı ödemek zorunda kalabileceği tazminatların hakim şirket tarafından karşılanmasını sağlayabilir. Bağlı şirket yöneticileri, bu düzenlemeler dolayısıyla pay sahiplerine ve alacaklılara karşı doğabilecek tüm hukuki sorumlulukları hakim şirkete devredebilmektedirler. Bu durumda hakim şirket bu sözleşmeyi yapmak zorundadır.

²⁶ Raporda, şirketin geçmiş faaliyet yılında hâkim şirketle, hâkim şirkete bağlı bir şirketle, hâkim şirketin yönlendirmesiyle onun ya da ona bağlı bir şirketin yararına yaptığı tüm hukuki işlemlerin ve geçmiş faaliyet yılında hâkim şirketin ya da ona bağlı bir şirketin yararına alınan veya alınmasından kaçınılan tüm diğer önlemlerin açıklaması yapılır. Hukuki işlemlerde edimler ve karşı edimler, önlemlerde, önlemin sebebi ve şirket yönünden yarar ve zararları belirtilir. Zarar denkleştirilmişse, bunun faaliyet yılı içinde fiilen nasıl gerçekleştiği veya şirketin sağladığı hangi menfaatlere ilişkin olarak bir istem hakkı tanındığı ayrıca bildirilir.

²⁷ Karahan, s. 155.

II. VERGİ HUKUKU KARŞISINDA ŞİRKET TOPLULUKLARI

Ticaret hukuku kapsamına 6102 sayılı kanunla düzenlenmiş olan şirket topluluklarının, belirli bir takım düzenlemelerle kendine has bir müessese statüsüne resmi olarak kavuşmuş olmasına rağmen, vergi hukuku kapsamında farklı olarak değerlendirilir. Bir hakim şirket ve bir veya birden fazla bağlı şirketin bir araya gelmesi ile meydana gelen şirketler topluluğunun (grup şirketlerin) vergilendirilmesi konusunda vergi hukukunda özel bir düzenleme mevcut değildir. Şirket toplulukları ve eskiden beri uygulanmada karşımıza çıkan “holdingler, ana kuruluş itibarıyla ve bağlı kuruluşlar itibarıyla vergi hukuku açısından bağımsız olarak kabul edildikleri”²⁸ için hakim ve bağlı şirketlerin her biri ayrı birer tüzel kişiliğe sahiptir ve vergilendirilmeleri ayrı ayrıdır.

Şirket topluluğu bünyesinde bulunan şirketlerden bir kısmının kar edip, diğer bir kısmının zarar etmesi mümkündür. Bu durumda aynı topluluk içinde bulunsun bile her şirketin ayrı bir mükellefiyeti olduğu kabul edildiğinden dolayı, şirket topluluklarının sonuçlarının konsolide edilmesi ve konsolide edilen şekilde kurumlar vergisi ödemesi uygulaması hukuk sistemimizde mevcut değildir. Her ne kadar muhasebe uygulamasında konsolide finansal tablolar oluşturulsa da ortak matrah beyanı diğer bir ifadeyle matrahın konsolidasyonu (matrah birleştirilmesi) söz konusu değildir. Matrah konsolidasyonun (matrah birleştirilmesinin) ne olduğu ve bununla ilgili yapılan uygulamaların nasıl olduğu ile ilgili açıklamalar çalışmamızın ilerleyen kısımlarında yapılacaktır.

Şirket topluluklarının vergilendirilmesinde her şirket kendi adına vergi ödemekle yükümlü olduğu halde, şirketlerin birbirlerine iştirak etmesinden kaynaklanan bir takım avantajlardan yararlanmaları söz konusudur. “Bir doğrudan yatırım türü olan iştirakler, OECD tarafından, ana şirketin, iştirakleri ve bağlı ortaklıkları ile birlikte, hissedarların veya ortakların %10’dan az, %50’den fazla olmamak üzere sermayesine veya oy hakkına sahip olduğu ve doğrudan yatırım geliri elde ettiği şirketler olarak tanımlanmaktadır”²⁹

İştirak Kazançları İstisnası: KVK m. 5/1-a’ya göre kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kuruma iştirakinden sağladıkları kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. Vergide mükerrerliğin önlenmesi amacıyla yapılmış³⁰ olan bu düzenlemede iştirak eden kurumun dar veya tam mükellef olmasının bir önemi olmayıp; önemli olan iştirak kazancını dağıtan kurumun tam mükellef statüsünde olmasıdır. Dar mükellef olan kurumların dağıtmış oldukları iştirak kazançları bu istisna hükmünün dışındadır. Ancak dar mükellef kurumlar veya yurt dışı iştiraklerden elde edilen gelirler KVK m. 5/1-b’deki şartları yerine getirdiği takdirde istisna kapsamına girer. Bu durumda şirket topluluğu bünyesinde bulunan hakim ve bağlı şirketler KVK m. 5’teki şartları yerine getirirlerse iştirak kazançları istisnasından faydalanırlar.

İştirak Hisselerinin Satışı İstisnası: Holding aktifinde yer alan bağlı şirketlere ait iştirak hisselerinin satışı halinde, bu satıştan elde edilen kazancın %75’i kurumlar vergisinden istisna edilmektedir (KVK m. 5/1-e). Bu istisnadan yararlanabilmek için iştirak hisselerinin iki tam yıl (730 gün) kurumun aktifinde yer alması gerekmektedir. Daha erken satılan bu haklar dolayısıyla ortaya çıkan kazanç istisnadan yararlanamaz. Burada da satış zorunludur. Başka şekilde elden çıkarmalar istisna kapsamı dışındadır. Tahsilatın en geç takip eden ikinci takvim yılında gerçekleşmesi de şarttır. Taşınmazlardan elde edilen gelirler beş yıl süre ile işletmenin aktifinde tutulmak zorundadır.

Çalışmamızın bu bölümünde öncelikli olarak şirket toplulukları ile vergi hukukunda uygulaması olan kontrol edilen şirket bağlantısı üzerinde durulacak olup konsolide matrah uygulaması hakkında açıklamalar yapıldıktan sonra, şirket topluluklarının daha az vergi ödemek için başvurmuş oldukları yollardan, ortak giderlerin indirimi ve kredi transferi konularından bahsedilecektir.

A. Kontrol Edilen Şirket–Topluluk Şirketi İlişkisi

Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KEY-KK) ile ilgili düzenlemeler Türk vergi sistemimize 2006 yılında kabul edilen 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)³¹ ile girmiştir. KVK m. 7’de

28 **Arıkan**, Vural, Holding Şirketlerde Muhasebe, Denetim ve Vergi Problemleri, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 1954, İstanbul 1974, s.26

29 **Sağlam**, Meltem, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi”, Marmara Üniversitesi SBE, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul 2010, s.10.

30 **Ürel**, Gürol, Yorum ve Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması, Seçkin Yayınevi Ankara Nisan 2014, s.107.

31 13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır. KEYK mevzuatı ise 1.1.2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

kontrol edilen kurum kazancının vergilendirilmesi ile ilgili şartlar sayılmıştır.

“Kontrol edilen yabancı kurum (KEYK), farklı bir devletin vergi mükellefine ait ya da bunlar tarafından kontrol edilen kurumları; kontrol edilen yabancı kurum kazancı, bağlı şirket karının, dağıtılmamış olsa da ortakların mukim olduğu ülkede, sanki ortaklara dağıtılmış gibi vergilendirilmesini; kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi ise, eğer gelir, kontrol edilen yabancı kurum tarafından elde edilmiş ise, dağıtılmayan kazançlarının vergiye tabi tutulmasını ifade etmektedir.”³²

Kanun koyucu, “kontrol edilen yabancı kurum” kavramını KVK m. 7/1’de şu şekilde tanımlamıştır.

- Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların
- Doğrudan veya dolaylı
- Ayrı ayrı veya birlikte
- Sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının
- En az %50’sine sahip olmak suretiyle
- Kontrol ettikleri yurtdışı iştirakler.

Kontrol sözcüğü ile kast edilen, bir kurumun³³ diğer bir kurumu hakimiyeti, kontrolü ve denetimi altında bulundurmasıdır. Bu müessesenin unsurları arasında değerlendirilen kontrol sözcüğü ile kanun koyucu iştirak ilişkisine de gönderme yapmıştır. Kontrol ilişkisinin tarafları arasında doğrudan veya dolaylı olarak bir hakimiyetin bulunduğunu, diğer bir anlatımla hakim (ana) ortaklığın başka bir ortağa veya ortaklıklara (bağlı-yavru ortaklık) bu ilişki kapsamında kendi iradesini kabul ettirdiğini söylemek mümkündür.

Kontrol edilen kurum kazancının vergilendirilmesi sisteminin getirilmesindeki amaç “bir ülkenin vergilendirme yetkisi içerisinde bulunan vergi mükelleflerinin, yönetimi ve/veya denetimi altında bulunan ve/veya tamamen veya kısmen sahibi buldukları, vergi ödeme yükümlülüğü altında buldukları ülke dışında kurdukları şirket bünyesinde elde edilen gelirlerin, ülkeye getirilmemesi veya geç getirilmesi ve böylece ülkenin vergisel egemenlik alanına dâhil edilmemesi veya geç dâhil edilmesi

yüzünden oluşan vergi kaybının önüne geçilmesidir.”³⁴

Kontrol edilen yurt dışı iştirakin elde etmiş olduğu karı dağıtıp dağıtmadığı dikkate alınmaksızın, kontrol edilen yurt dışı iştirakin elde etmiş olduğu kardan bu kuruma iştirak eden tam mükellef kuruma hissesi oranında isabet eden kısım matraha dahil edilerek vergilendirilecektir. Vergilendirmenin gerçekleşmesi için kanunda belirtilen şartların gerçekleşmiş olması gerekir:

- İştirak edilen kurumun “yabancı kurum” olması
- İştirak edilen kurumun “kontrol edilebilir” olması gerekir. Doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip olması gerekir
- Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları İçerisinde Türkiye’de Beyan Edilecek Kazançların Bulunması
- İştirakin Kazanç Bileşimi İçerisinde Pasif Karakterli Gelirlerin En Az %25 Olması. Pasif nitelikli gelirlerden kasıt; ticari, zirai ve mesleki kazanç dışında yer alan faiz, kar payı, kira, lisans ücreti ve menkul satış gelirleridir
- İştirakin Yabancı Ülkede Toplam Vergi Yükünün %10’un Altında Olması
- İştirakin toplam gayrisafi hasılasının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

Kontrol edilen şirket müessesesinin ticaret hukuku kapsamındaki şirket toplulukları ile ilişkisine bakıldığında şu sonuca varabiliriz:

- Kontrol edilen şirket müessesesinde asıl öne çıkan, bağlı ortaklıkların yabancı bir ülkede bulunması zorunluluğudur. Bunu KVK m. 7’nin başlığından da açıkça görmekteyiz: “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı”. Şirket topluluğu olmak için mutlaka yabancı bir bağlı ortaklık olması gerekmez. Bütün şirketler (hakim ve bağlı şirketler) ülke içerisinde olduğunda da şirket topluluklarından bahsedilir.
- Kanun koyucu KVK m. 7’de “iştirak” terimi kullanmışsa da “bağlı şirketler” için de bu düzenlemelerin geçerli olduğunu söylemek mümkündür. Bağlı şirketler, sermaye ve oy hakkı ile ilgili şartlar yanında diğer şartları da yerine getirirse KEYK kapsamında değerlendirilir ve ona göre vergilendirilmeleri söz konusu olur.

32 **Gedik**, Gülşen, Türk ve Amerikan Vergi Hukuklarında Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları, Oniki Levha Yayınevi, İstanbul 2014, s.3

33 KVK kapsamına giren kurum ve kuruluşları ifade etmektedir. Ticaret hukuku kapsamına giren bütün şirket türleri bu tanım kapsamında değerlendirilemez.

34 **Sağlam**, s. 8.

- Yurt dışında kurulu olan ve kanunda belirtilen şartları taşıyan her KEYK bağlı ortaklıktır; ancak her bağlı ortaklık KEYK değildir. Diğer bir ifadeyle yurt dışında kurulmuş olan ve kanunda belirtildiği gibi doğrudan veya dolaylı olarak en az yüzde elli oranında kar payı, sermaye veya oy kullanma hakkına sahip olan şirketlerin tamamı bağlı şirket olarak değerlendirilse de; kanunda belirtilmiş olan diğer şartlar da yerine getirilmelidir ki bu bağlı şirketler KEYK olarak değerlendirilebilsin. Çünkü bağlı şirket hakim şirket ilişkisinin kurulmuş olabilmesi için kanun koyucunun aramış olduğu esaslar- sermaye çoğunluğu, oy çoğunluğu ve yönetim organlarındaki üyelerin çoğunluğu- KEYK olarak nitelendirilebilmek için yeterli değildir. Olaya tersinden baktığımızda ise birden fazla şirket arasındaki hukuki bağ KVK m. 7 kapsamında incelendiğinde KEYK olarak değerlendirilirse, bu durumda ortada bir şirketler topluluğunun varlığından söz edilebilir.
- Şirketler topluluğu düzenlemelerinde oy, sermaye veya yönetim organlarındaki çoğunluktan bahsedilir ve bu çoğunluğun sağlanmış sayılması için belirli bir oranla sabitleme söz konusu değildir. Ancak KEYK uygulamalarında mutlaka bir oranın (en az %50) bulunması zorunludur. Bu oranın bulunmasının tespitinde de, şirketlerin bir birleriyle olan ortaklık oranlarının yıl içinde sahip oldukları en yüksek oran dikkate alınır.
- Kanun koyucu KVK m. 7'de şirketlerin kontrol edilen kurum olarak değerlendirilmesinde şirketler arasındaki ilişkinin dolaylı şekilde olmasından da bahsetmiştir. "Dolaylı"lık gerçek kişiler vasıtasıyla olabileceği gibi şirketler vasıtasıyla da olabilmektedir. İkinci durumda, şirketler topluluğunun varlığı net olarak ortaya çıkmaktadır.

B. Konsolide Matrah Uygulaması

Şirket topluluklarının vergilendirilmesine baktığımızda, topluluk bünyesindeki şirketler vergisel açıdan tamamen birbirinden bağımsız ayrı bir tüzel kişilik olarak değerlendirilir ve her biri için ayrı ayrı mükellefiyet tesis edilir. Konsolide matrah uygulamasının Türk vergi sisteminde geçerli olmaması sebebiyle, şirket toplulukları bünyesindeki zarar veya kar eden şirketlerin (hakim ve bağlı şirketler) matrahlarının birbirlerinden indirilerek kalanın beyanı söz konusu olamaz.

OECD ülkelerinin çoğunda³⁵ kabul edilmiş olan bu uygulama, holding ve şirket topluluklarının giderek yaygınlaştığı ülkemizde uygulanmamaktadır. Şirket topluluklarının ortaya çıkan konsolide kara göre vergilendirilmesi veya topluluğun bünyesindeki bir şirketin zararının diğerinin karından düşülmesi ilkesi kabul edilmesinin nedeni açıktır. "Bir mükellefin net varlığında ortaya çıkan artış vergilendirilebilir kazancı oluşturmaktadır. Bir grubun net varlığından ortaya çıkan artış ise o grupta yer alan şirketlerin ve/veya zararlarının toplanması ile ulaşılan rakamdır".³⁶

Matrahın konsolidasyonu özellikle şirket topluluğu bünyesinde hem kar elde eden hem de zarar eden şirketler bulunduğu önemli bir müessese olarak karşımıza çıkıyor. Çünkü bütün şirketler kar elde ettiğinde devlet her hâlükârda bütün geliri, ayrı ayrı şirketler eliyle, vergilendirir. Bu durumda matrah konsolidasyonu çok önemli değildir.

Matrahın konsolidasyonuna şirket toplulukları açısından gerek yoktur, şirketler kendi içlerinde yapmış oldukları alım satımlarla, özellikle karı çok olan şirket zarar eden bağlı şirketten mal veya hizmet alımı yaparak bir taraftan diğer şirketin kazanç elde etmesine ve zararının azalmasına vesile oluyor diğer taraftan kendi karını azaltıyor ve vergi matrahı düşüyor, diğer bir anlatımla kar ve zararlarını bir şekilde dengeliyorlar, denilebilir. Ancak uygulamada ticaret hukuku açısından problem olmayan bu durum, vergi hukuku açısından sorun teşkil edebilir. Şirketlerin yapmış oldukları işlemler vergi hukuku açısından belirli kıstaslara göre değerlendirildiğinde- emsallerine uygunluk, rayiç bedel, karşılaştırılır fiyat ve maliyet artı yöntemleri gibi- her şey normal ise vergi hukuku açısından da sorun çıkmaz. Ancak aksi bir durumda örtülü sermaye veya örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olabilir. O zaman da bu ilişkiler sebebiyle yapılmış olan giderler, faiz, kur farklı ve benzeri giderler ve örtülü kazancın tamamı, hizmet ya da mal alan şirket giderleri arasında gösterilemez.³⁷ Bu miktarlar vergi matrahına eklenmelidir. Bunun sonucu olarak da hakim veya bağlı şirketle-

35 Avustralya (%100), Avusturya (%75), Danimarka (%100), Finlandiya (%90), Fransa (%95), Almanya (%50), İrlanda (%75), Japonya (%100), Lüksemburg (%95), Meksika (%50), Hollanda (%95), Yeni Zelanda (%100), Norveç (%90), Polonya (% 95), Portekiz (%90), İspanya (%75), İsveç (%90), İngiltere (%75), Amerika (%80). Parantez içindeki oranlar konsolide beyan için gerekli iştirak oranlarıdır. <http://www.vergikonseyi.org.tr/dos/Yayinlar/sunum29.doc>, 08.11.2014

36 Grup Şirketlerin Vergilendirilmesinde Yeni Yaklaşım, http://www.ekodialog.com/Makaleler/grup_sirketlerinin_vergilendirilmesi.html, 28.09.2014.

37 Bkz. KVK m. 11.

rin ek vergi tarhiyatı, vergi cezası ve gecikme zammı gibi durumlarla karşılaşmaları söz konusu olur. Ancak bunun da tespit edilmesi her zaman kolay olmamaktadır. Vergi denetimim etkinliğinin yeterli olmadığı ülkemizde, şirketler arasında yapılan bu tür işlemlerin yapıldığının belirlenmesi vergi idaresi açısından zor olmakta ve bu da devletin gelir kaybına sebebiyet vermektedir.

Şirket toplulukları ve holdinglerde matrah konsolidasyonunun uygulanması halinde, şirketler karını değişik yöntemlerle bağlı şirketlere aktarma çabası içerisine girmeyecektir. Çünkü zarar eden bağlı şirketin kar elde eden diğer bir bağlı şirket ya da hakim şirket karından indirilmesi otomatik olarak gerçekleştirilecektir. Bu durumda idarenin vergi denetimi eksikliği sebebiyle azalan vergi gelirleri bir ölçüde artabilir. Ancak matrah konsolidasyonun şirketler tarafından kötüye kullanımını da engellemek için, sistem getirilirken kanunda boşluk bırakmayacak şekilde düzenlemeler yapılmalı, diğer ülke uygulamaları örnek alınarak, özellikle belge düzeni ile ilgili katı kurallar getirilmelidir.

Bu sistemin uygulanması halinde bütün gelir giderler tek bir beyanname gösterildiği için formaliteler azalır. Bu durum bir anlamda şirket topluluklarının kayıtlarının şeffaflığına neden olacaktır. Vergi denetimi yapacak olan idarenin de işleri bir anlamda hafifler, çünkü kayıt ve belgeler ile ilgili bilgilere daha rahat ulaşabilecektir. Şirketler arasındaki ilişkiler sebebiyle örtülü sermaye ya da transfer fiyatlandırması sebebiyle örtülü kazanç dağıtılmış mı diye araştırma içerisine girmeyecektir.

Yapmış olduğumuz bu açıklamalar kapsamında Avrupa Komisyonunun 16 mart 2011 tarihinde vermiş olduğu Konsey Direktifi olan "Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı (OKKVM) (Common Corporate Consolidated Tax Base - CCCTB veya Assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés - ACCIS) uygulamasına da değinmek gerekir. Avrupa Komisyonu, uluslararası faaliyette bulunan şirket topluluklarının vergilendirilmesinde, ülkeler arasındaki farklılıkları da ortadan kaldırarak topluluk bünyesinde bütün şirketlerin tek bir vergi sistemine göre vergilendirilmesini öngörmektedir. Bu uygulama rejiminde sadece vergilendirilecek matrahın hesaplanması üzerinde duruluyor. Eğer bu sisteme geçişi kabul eden bir ülke söz konusu olursa ve vergiye tabi matrahın kendi ülkesine düşen kısmının vergilendirilmesi durumunda, OKKVM uygulaması ilgili ülkeye kendi sınırları içerisinde vergi oranını belirleme serbestisini de tanımaktadır. "Bu sistemi uygulama konusunda şirketlere seçimlik hak tanımaktadır. Bunu uygulamak istemeyen şirketler buldukları ülkedeki vergi sistemine tabi olmaya

devam edeceklerdir".³⁸ Uzun zamandır gündemde olan ve üzerinde çalışılmaya devam eden bu sistem henüz yürürlüğe girememiştir. Çünkü Avrupa Birliği bünyesindeki ülkelerden bir kısmı bu uygulamaya onay vermemektedir.

Bu sistem ile ulaşılmaya çalışılan "nihai hedef, AB bünyesinde faaliyet gösteren bir iktisadi işletmenin kurumlar vergisi matrahının faaliyet gösterdiği tüm birlik üyesi ülkelerde aynı yöntem ile tespit edilebilmesi, böylelikle vergi mevzuatına uyum maliyetlerinin azaltılması, yeknesaklığın sağlanması, etkinliğin artırılması, usullerin basitleştirilmesi, verginin ekonomik birimlerin karar süreçlerinde mümkün olduğu ölçüde belirleyici bir etken olmaktan çıkartılarak, bir anlamda vergi arbitrajının AB içinde önlenbilmesi".³⁹ AB bünyesinde bulunan ülkelerin farklı vergi sistemlerine sahip olmalarından dolayı şirket toplulukları her ülkede farklı bir uygulama ile karşılaştıkları için "çifte vergilendirme veya vergilendirmede belirsizlik veyahut da vergi düzenlemelerine uyum maliyetlerinin artması"⁴⁰ gibi birtakım dezavantajlar söz konusu olabilmektedir. Bu sistem ile amaçlanan da bu dezavantajları ortadan kaldırarak "kurumlar vergisi sistemlerinde şeffaflık, kolaylık, etkililik, verimlilik sağlayacağı ve ulusal sistemler arasındaki farklılıkları ortadan kaldıracağı öngörülmüştür".⁴¹ Bunun sonucu olarak da AB bünyesindeki şirket topluluklarının dünya çapında rekabet edebilme güçlerini arttırılmış olacaktır. Bu sistemin uygulamaya geçmesi ile "vergisel açıdan konsolidasyon mümkün olacak, böylece grup içi işlemler vergilemede dikkate alınmayacak (ki bu sayede AB içinde transfer fiyatlandırması meselesi önemli ölçüde bertaraf edilmiş olacak) ve AB üyesi ülkeler arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları önemini yitirecek".⁴²

OKKVM'nin cevap vermekte zorlandığı birtakım sorular mevcuttur:

- Kurumlar vergisi hesaplandıktan sonra bağlı şirketlerin buldukları ülkelere nasıl paylaştırılacak?

38 Le projet d'assiette commune consolidée de l'impôt sur les sociétés (ACCIS) <http://www.toutleurope.eu/les-politiques-europeennes/fiscalite/synthese/le-projet-d-assiette-commune-consolidee-de-l-impot-sur-les-societes-accis.html>, 30.10.2014

39 Üst, Hüseyin, "AB Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı", <http://huseyinust.com/konu-ab-ortak-konsolide-kurumlar-vergisi-matrah.html>, 29.09.2014.

40 Üst, <http://huseyinust.com/konu-ab-ortak-konsolide-kurumlar-vergisi-matrah.html>, 29.09.2014.

41 Acarkan, İrem, "Avrupa Toplulukları'nda Kurumlar Vergisi Uyumlaştırması ve Ekonomik Etkilerinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", Ankara Üniversitesi SBE, Avrupa Birliği ve Uluslararası Ekonomik İlişkiler (Ekonomi-Maliye) Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2007, s. 39.

42 Üst, <http://huseyinust.com/konu-ab-ortak-konsolide-kurumlar-vergisi-matrah.html>, 29.09.2014.

- Kar dağıtımını söz konusu olduğunda hangi ölçüt (şirketlerin istihdam kapasitesi, cirosu, varlık büyüklüğü veya başka bir ölçüt mü) dikkate alınacak?
- AB dışında bağlı şirket bulunması halinde bunun kazanç ve zararları şirket topluluğu bünyesinde nasıl değerlendirilecek?
- Bağlı şirketlerin AB bünyesindeki ülkelerde hakim şirketin AB dışında olması halinde vergilemede konsolidasyon mümkün olacak mı? (Bu husus bizim açımızdan önemli. Mesela Türkiye’de bulunan hakim şirketin bütün bağlı ortaklıkları AB üyesi ülkelerde olduğunda bu şirketler topluluğu nasıl vergilendirilecek?).
- Bu sorular hala gündemde olup bunlara cevap vermeye çalışılmaktadır.

C. Ortak Giderlerin Bağlı Şirketlere Dağıtımını ve Kredi Transferi

Holdinger tarafından bağlı şirketlere yönelik olarak bir takım hizmetler, pazarlama ve dağıtım, finansman temini, hedef tayini ve planlama, personel temini ve eğitimi vs. gibi, verilmektedir. Bu hizmetler karşılığı olarak fatura düzenlenmesi mecburi olup, hizmet bedelinin KVK m. 13 çerçevesinde emsallerine uygun olarak belirlenmesi gerekir. “Holding tarafından verilen bu tür hizmetlerin bağlı şirketlerce gider yazılabilmesi için;

- Hizmetin mutlaka verilmiş olması,
- Kesilen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi,
- Tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde, her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi gerekir”.⁴³

Grup içi hizmetler sebebiyle⁴⁴ bağlı ortaklıklara grup içi hizmetler sebebiyle paylaştırılan ortak masrafların bağlı şirketlerce gider olarak kabul edilebilmesi için holding tarafından verilen hizmetler gibi birtakım şartları yerine getirmiş olması gerekir. Buna göre;

- Hizmet fiilen yerine getirilmiş olması
- Hizmeti alan şirketin buna ihtiyacı olması
- Hizmet bedeli emsallerine uygun olması
- Hizmet karşılığı fatura düzenlenmeli ve hizmet türü ayrıntılı şekilde belirtilmeli

Faturada birden fazla hizmet bedeli yazılmış ise her hizmet bedeli ayrı ayrı gösterilmeli.

Grup içi hizmetler söz konusu olduğunda, bağlı şirketler tarafından yapılan giderin indirilmesinin önemli olması kadar hizmeti sunan şirketin bedelsiz olarak veya düşük bedel ile hizmetin fiyatlandırılmış olması halinde de eksik gelir elde edilmesi sebebiyle transfer fiyatlandırması açısından değerlendirilmesi gerekir. Bu durum da örtülü yoldan kazanç transferidir.

Grup içi hizmetlerle alakalı olarak idarenin görüşü de bu yönde olup, “ihtiyaç duyulan hizmetin fiilen sağlanmış olması ve fatura bedelinin emsallere uygun olarak belirlenmiş olması şartıyla, yurtdışı yönetim merkezine ödenecek genel idare giderlerine katılma payları kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak, söz konusu ödemelerin karşılık ayrılmak suretiyle gider yazılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Hizmet karşılığı olmayan genel idare giderlerine katılma paylarına ilişkin ödemeler ise kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamayacaktır”.⁴⁵

Şirket gruplarının (topluluklarının) uygulamada sıklıkla başvurdukları bir yöntem de köprü kredi olarak adlandırılan topluluk üyesi şirketlerin birbirlerine **kredi transferidir**. Buna göre grup üyesi şirketlerden mali yapısı ve ticari itibarı sağlam, düzgün olarak bilinen ve görünen bir şirketin, grubun diğer şirketine ki normal şartlarda kredi alma imkanı olmayan şirket, kendisi adına aldığı banka kredisini aynen aktarmasıdır. Bu durumun birkaç açıdan incelenmesi gerekmektedir: örtülü sermaye, örtülü kazanç ve KDV.

Örtülü sermaye açısından durum incelendiğinde, KVK m. 12’de hangi durumlarda örtülü sermaye söz konusu olduğu belirtilmiş olup aynı maddenin 6ıncı fıkrasında ise “kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar, örtülü sermaye sayılmaz” denilmektedir. Bu ifadeyi destekleyen açıklama 1 nolu KVK Genel Tebliğ’de belirtilmiştir. Bu ifadeye dikkat edilmesi gereken husus kredinin aynı şartlarla transfer edilmesi halidir. Diğer bir ifadeyle faiz oranı, vade ve diğer şartların tamamı kredi aktarılan grup şirketine olduğu gibi uygulanacaktır.

43 1 seri nolu KVK Genel Tebliğ “8.7. Holding Şirketlerin genel idare giderlerinin bağlı şirketlere dağıtımını” bölümü.

44 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğin “11- Grup İçi Hizmetler” bölümü.

45 Gelirler İdaresi Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi Sayı B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-MUK- 137, tarih 16.06.2008/18412. <http://www.bmvdb.gov.tr/ozelgeler/2008/kvk/18412.htm>, 10.11.2014.

Bu şartlara uyularak aktarılan krediler örtülü sermaye olarak nitelendirilmez. Ancak uygulamada bazı şirketler aldıkları krediyi aktarırken faizi aktarmamakta ve kendi üzerlerinde finansal bir yük olarak kalmaktadır. Bu faizler de şirketin muhasebe kayıtlarına finansman gideri olarak kaydedilmekte ve indirilecek giderler arasında yer almaktadır. Bu yolla krediyi transfer eden şirket vergi matrahını azaltılmış olmaktadır. “Bu durumda, bu borçlanma hem diğer grup şirketinde örtülü sermaye vasfına geçecek, hem de krediyi aktaran şirket, kendi üzerinde kalmaması gereken bir faiz giderini yansıtmayıp grup şirketine (kendi vergi matrahına azaltılmak yönünde) menfaat temin ettiği için, örtülü kazanç hükümleri ile karşı karşıya kalacaktır”.⁴⁶

Transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanmaması için, kredi temin eden şirketin grubun diğer şirketine sağlamış olduğu kredi hizmeti teminin faturalandırılarak belirli bir hizmet bedelinin talep edilmesi gerekir. Bu hizmet bedelinin talep edilmesi, kredinin aynı şartlarla transfer edilmesi şartının ihlali olarak nitelendirilmez.

Alınan kredinin aynı şartlarda transfer edilmesi halinde, krediyi aktaran şirket diğer şirkete yapmış olduğu bu hizmet için belirli bir bedel talep etmelidir ve bu bedel KDV'ye tabidir. Çünkü bu durum finansman hizmeti olarak nitelendirilir. KDV'nin doğacağı dönem hizmetin yapıldığı dönemdir. Kredi aktarımında, kredinin aktarıldığı tarihte hizmet gerçekleşmiş kabul edilir ve o tarih itibarıyla KDV ilave edilerek faturanın kesilmesi gerekir. Ancak, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu 28 inci maddesi **hükmü göz önüne alınrsa, “borç verme işi devamlılık arz ederse bu durumda verilen hizmet Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisine tabidir”**.⁴⁷

Holderlerle ilgili olarak üzerinde durulması gereken diğer bir konu da holding yöneticisi konumunda bulunan kişilere, ki bunlara ilişkili kişiler de denilebilir, ödenen yüksek miktarlardaki prim ve benzeri ödemelerdir. KVK m. 13 kapsamında bu tür ödemeler emsaline göre yüksek ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç olarak değerlendirilir.

D. Örtülü Sermaye-Örtülü Kazanç

Örtülü sermaye (KVK m. 12) ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı (KVK m. 13) vergi güvenlik müessesesi olarak nitelendirilir. Bunların temel amacı vergi matrahının haksız yere azaltılmasını engellemek dolayısıyla hazinenin kayba uğramasının önüne geçilmesini sağlamaktır.

Şirketler topluluğunun vergi hukuku kapsamında en çok karşılaştıkları durumlar örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konularındadır. Normal şartlarda hakim şirketin bağlı şirketi kayba uğratması halinde hakim şirketin sorumluluğu söz konusu olup; bağlı şirketin kaybını denkleştirme yükümlüğü vardır.

Örtülü sermaye şirketler arasında borç para alış verişinde, örtülü kazanç dağıtımı da şirketler arasındaki mal veya hizmet alım satımında söz konusu oluyorlar. Ancak kanun koyucu bazı durumların (ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri) her hal ve şartta mal veya hizmet alım satımı olarak değerlendirilmesi gerektiğini de kanun metninde açıkça belirtmiştir. Örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında önemli olan ilişkili kişi veya şirket varlığıdır.

Vergi idaresi şirketler topluluğu bünyesinde gerçekleşen borç para alış verişlerini veya bedelsiz ya da düşük bedelle mal veya hizmet alış verışı olduğunu tespit eder ve örtülü sermaye veya örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olduğu sonucuna varırsa, bu işlemlerin tarafları için dağıtılmış kar payı olarak nitelendirilir. Ortaya çıkan matrah farkı üzerinden ek vergi alınır ve gecikme faizi ile gecikme zammı hesaplanması söz konusu olur.

Örtülü sermaye özellikle yabancı ortaklı şirketler tarafından kullanılan borç alımlarında önümüze çıkmaktadır. “Uygulamada, aynı holdinge dahil şirketlerin kaynaklarını işbirliği içinde en rasyonel şekilde kullanmalarını temin için, holding şeklindeki organizasyonun doğal sonucu olarak, likidite fazlası olan şirketlerin bu fazlaları kaynak ihtiyacı olan şirketlere aktarılmakta ve belli periyotlarla gruba dahil şirketlerde bu nitelikteki tüm alacak ve borçlara piyasa rayiçlerine uygun nispette yeknesak bir faiz işletilerek, her şirkete kullandığı kaynağın maliyeti ödetilmektedir.”⁴⁸ Bu uygulamada sorun teşkil et-

46 **Öğredik**, Güray, “Grup Şirketleri Arasında Kredi Aktarımında Örtülü Kazanç, Örtülü Sermaye, Katma Değer Vergisi ve Muhasebe”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/guray/016/>, 8.11.2014.

47 **Gündüz**, Zeki, “Köprü Krediler: Transfer Fiyatlandırması, Örtülü Sermaye, KDV ve BSMV Açılımlarından Değerlendirilmesi”, http://www.pwc.com.tr/tr_TR/TR/microsite/transfer-pricing/yayinlar/2010/pages/zeki-gunduz-02.04.2010-cuma-kopru-krediler.pdf, 11.11.2014.

48 **Ceyhan**, Murat, “Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Örtülü Sermaye”, https://www.alomaliye.com/murat_veyhan_ortulu.htm, 08.11.2014

mez. Ancak faizsiz ya da düşük oranda faiz ile borç para ilişkisinde borç alan şirkete (genellikle bağlı şirket) borç veren (genellikle hakim şirket) tarafından sermayenin örtülü şekilde aktarılması söz konusu olur ve bu dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için, ana merkeze aktarılan tutar sayılır.

Grup şirketleri veya holdingler geçmişten günümüze kadar her zaman verginin kaçırılması için bir araç gibi kullanılmıştır. Uygulamada çoğu zaman sadece paravan şirket konumunda olan holdinglerin kurulduğuna da şahit olabilmekteyiz. Grup şirketlerinin en çok başvurdukları yöntemlerden biri de ucuz mal alım satımında bulunmasıdır. Kanun koyucu bu duruma bir nebze de engel olabilmek için 5520 sayılı kanunla vergi sistemimizde yerini almış olan transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımını müessesine yer vermiştir. Bu uygulama OECD ülkeleri ile paralellik sağlaması açısından yerinde bir düzenlemedir.

Hakim ve bağlı şirket arasında ucuz mal alım satımı gerçekleşmişse, olayı hakim şirketin denkleştirme yükümlüğü açısından değerlendirirsek şunları söyleyebiliriz. Bağlı şirket emsalinden düşük bedel ile yaptığı satış için KVK m. 13 çerçevesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını söz konusu olur. Emsal bedel üzerinden ek tarhiyat yapılır. Olayın durumuna göre ek vergi ödemenin yanında gecikme faizi ve gecikme zammı ödemesi de söz konusu olur. Buradan da şu soruyu sorabiliriz: TTK m. 202 kapsamında hakim şirket bağlı şirketin kayba uğramasından sorumlu olması (denkleştirme yükümlülüğü) hali ek vergi salınması, gecikme faizi ve gecikme zammı durumunda da bu madde kapsamında değerlendirilebilir mi? Bu soruyu şu şekilde cevaplandırabiliriz:

Şirket toplulukları vergi hukuku kapsamında ayrı bir hukuki yapı olarak değerlendirilmez ve topluluk bünyesindeki her bir şirket tek başına bir tüzel kişilik olarak değerlendirilerek vergiye tabi olur. Bağlı şirket mal alım satım işlemini hakim şirketin yönlendirmesi ile yapmış olduğunu ve yaptığı bu işlem sebebiyle ödemiş olduğu ek vergi, gecikme faizi ve zammı oranında malvarlığında azalma meydana geldiğini ifade ederek hakim şirketten denkleştirme talebinde bulunabilir. Ancak burada şuna dikkat etmek gerekir. TTK kapsamında denkleştirme kapsamında yapılacak ödemelerden sorumlu olan hakim şirketin, vergi idaresi karşısında hiçbir şekilde sorumluluğu söz konusu değildir. Vergi, faiz ve cezayı bağlı şirket ödemek zorundadır, fakat ödemiş

oluğu bu miktarı hakim şirketten denkleştirme yoluyla alabilmesi gerekir. Fakat bunun vergi hukuku bağlamında hukuki bir alt yapısı yoktur.

Diğer bir açıdan olaya bakarsak, özellikle tam hakimiyet halinde, hakim şirket bünyesindeki bağlı şirket A dan diğer bağlı şirket B ye ucuz mal satmasını isterse; bu durumda A şirketi ucuz mal satımı sebebiyle kayba uğramış olduğu için bunun denkleştirilmesini isteyebilir. Olaya vergi hukuku kapsamında bakıldığında A şirketinin hakim şirketten hiçbir şey istemesi mümkün değildir. Anın yaptığı şey KVK m. 13 kapsamında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımı olarak değerlendirilir.

Normal şartlarda hakim şirketin bağlı şirketi kayba uğratması halinde hakim şirketin sorumluluğu olduğunu ve bağlı şirketin kaybını denkleştirme yöntemi ile karşılması gerektiği ifade edilmişti. Bu denkleştirme yükümlülüğü sadece hakim şirkete aittir ve ticaret kanunu kapsamında mümkündür. Vergi mevzuatımızın güncellenmeye çalışıldığı bu dönemde, şirket toplulukları ile ilgili ticaret kanunundaki düzenlemelerle uyum içerisinde olacak şekilde kurumlar vergisini kaldıracak olan yeni gelir vergisi kanunun tasarısında⁴⁹ konunun ele alınmasında fayda vardır.

SONUÇ

Yeni Ticaret Kanununda detaylı olarak düzenlenmiş olan şirket topluluklarının vergilendirilmeleri ile alakalı olarak vergi sistemimizde tek bir düzenleme mevcut değildir. Çünkü kanun koyucu şirket topluluklarını vergi hukuku kapsamında ayrı bir hukuki yapı olarak görmemekte ve topluluk bünyesindeki her şirketi ayrı bir tüzel kişilik olarak değerlendirip, mükellefiyet tesis etmektedir. Bundan dolayı da uygulamada şirketler vergiyi az ödemek için farklı yollara başvurumaktadırlar. Bu da devlet gelirlerinde eksilmeye neden olmaktadır. Bu sebeple, şirket toplulukları ile ilgili olarak vergi kanunlarında da bir düzenleme yapılması, özellikle konsolide matrik beyanı ile ilgili olarak, uygulamada karşılaşılan sorunlara bir nebze de olsa çözüm olabilir. Ancak şirketlerin bu durumu kötüye kullanma ihtimaline karşılık, yapılacak düzenlemenin yanında boşluk bırakmayacak şekilde, diğer ülke uygulamaları ince lenerek yapılmasında fayda vardır.

49 Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı ile Kurumlar Vergisi Kanunu ile Gelir Vergisi Kanunu birleştirilerek, gelir üzerinden alınan vergilerin tek bir kanun adı altında toplanması öngörülmektedir.

KAYNAKÇA

Acarkan, İrem, “Avrupa Toplulukları’nda Kurumlar Vergisi Uyumulaştırması ve Ekonomik Etkilerinin Türkiye Açısından Değerlendirmesi”, Ankara Üniversitesi SBE, Avrupa Birliği ve Uluslararası Ekonomik İlişkiler (Ekonomi-Maliye) Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2007.

Akarca, Akif/Şafak Mehmet, Holding Yapılanmaları ve Yasal Düzenlemeler, <http://www.dunya.com/holding-yapilanmalari-ve-yasal-duzenlemeler-150087yy.htm>, 26.09.2014.

Arıkan, Vural, Holding Şirketlerde Muhasebe, Denetim ve Vergi Problemleri, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 1954, İstanbul 1974.

Bilgili, Fatih/**Demirkapı**, Ertan, Şirketler Hukuku, Dora Yayınevi, Bursa 2013.

Ceyhan, Murat, “Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Örtülü Sermaye”, https://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_ortulu.htm, 08.11.2014.

Çakır, Rasim Can, “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda holding şirketler,” <http://www.dunya.com/6102-sayili-turk-ticaret-kanununda-holding-sirketler-216780h.htm>, 25.09.2014.

Gedik, Gülşen, Türk ve Amerikan Vergi Hukuklarında Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları, Oniki Levha Yayınevi, İstanbul 2014

Gezmiş, Şeyma/**Başaran**, Mustafa, 6335 sayılı Kanunla değişik 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda Anonim Şirketler Rehberi, Bilge Yayınevi, Ankara 2012.

Gündüz, Zeki, “Köprü Krediler: Transfer Fiyatlandırması, Örtülü Sermaye, KDV ve BSMV açılarından değerlendirilmesi”, http://www.pwc.com.tr/tr_TR/TR/microsite/transfer-pricing/yayinlar/2010/pages/zeki-gunduz-02.04.2010-cuma-kopru-krediler.pdf, 11.11.2014.

Karahan, Sami, Şirketler Hukuku, Mimoza Yayınevi, Konya 2013.

Öğredik, Güray, “Grup Şirketleri Arasında Kredi Aktarımında Örtülü Kazanç, Örtülü Sermaye, Katma Değer Vergisi ve Muhasebe”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/guray/016/>, 8.11.2014.

Pekiner, Kamuran, Ana Şirkette Konsolide Bilanço ve Kar-Zarar Problemleri, Holding Şirketlerde Muhasebe, Denetim ve Vergi Problemleri, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 1954, İstanbul 1974.

Pulaşlı, Hasan, Şirketler Hukuku Şerhi, Cilt I, Adalet Yayınevi, Ankara 2014.

Sağlam, Meltem, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi”, Marmara Üniversitesi SBE, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul 2010.

Tekinalp, Ünal, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2013.

Tenker, Nejat, Türkiye’de Holdingler ve Vergi Muhasebesi Açısından İncelenmesi, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, no:128, Ankara 1979.

Ürel, Gürol, Yorum ve Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması, Seçkin Yayınevi Ankara 2014.

Üst, Hüseyin, “AB Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahi”, <http://huseyinust.com/konu-ab-ortak-konsolide-kurumlar-vergisi-matrahi.html>, 29.09.2014.

Gelirler İdaresi Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi Sayı B.07.1.Gİ-B.04.99.16.01/2-MUK- 137, tarih 16.06.2008/18412, <http://www.bmvdb.gov.tr/ozelgeler/2008/kvk/18412.htm>, 10.11.2014.

Grup Şirketlerin Vergilendirilmesinde Yeni Yaklaşım, http://www.ekodialog.com/Makaleler/grup_sirketlerinin_vergilendirilmesi.html, 28.09.2014.

Le projet d’assiette commune consolidée de l’impôt sur les sociétés (ACCIS) <http://www.touteurope.eu/les-politiques-europeennes/fiscalite/synthese/le-projet-d-assiette-commune-consolidee-de-l-impot-sur-les-societes-accis.html>, 30.10.2014.