



# TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA DÜZELTME İŞLEMLERİ<sup>1</sup>

*ADJUSTMENT PROCESSES IN PROFIT  
DISTRIBUTION THROUGH TRANSFER  
PRICING*

Kemal Serkan KESKİN<sup>(\*)</sup>

## ÖZ

Çalışmamızda 5520 sayılı Kanunun 13. maddesi ile düzenlenen transfer yoluyla örtülü kazanç dağıtımı işlemine ilişkin söz konusu maddenin 6. fıkrasında hüküm altına alınan düzeltme işlemleri alış ve satış işlemlerinin hukuki türleri, aktarım işleminin yöntemleri, işlemin tarafları ve düzeltmeye konu edilmesi gereken vergi türleri itibarıyla analiz edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Aktarım, aktaran, aktarılan, alış yoluyla aktarım, satış yoluyla aktarım

## ABSTRACT

This study analyses the adjustment processes laid down under paragraph 6 of Article 13 of Corporate Tax Law, no. 5520, the legal types of purchasing and sales processes, transfer methods, parties of transfer and taxes need to be adjusted.

**Keywords:** Transfer, transferor, transferee, transfer via purchase, transfer via sale

## 1- GİRİŞ

Yürürlükten kalkan, 5422 sayılı KVK<sup>2</sup>'nin 15. maddesinde sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançların gider olarak kurum kazancından indirilemeyeceği belirtilmiş, 17. maddede örtülü kazanç dağıtımı da tanımlanmıştır. 5520 sayılı KVK'nın yürürlüğe girmesi ile yürürlükten kalkan bu hüküm, transfer fiyatlandırmasını düzenlemiyordu. Çünkü transfer fiyatlandırması kurum bünyesinden aktarı-

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

<sup>1</sup> Çalışmanın genelinde sıklıkla kullanılan kısaltmalar şu şekildedir: Transfer Fiyatlandırması (TF); Transfer Fiyatlandırması Yoluyla (TFY); Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü (TFYÖ); Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç (TFYÖK); Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı (TFYÖKD)

<sup>2</sup> 10/06/1949 tarih ve 7229 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

lan kıymetlerin bazı durumlarda yeniden değerlendirilmesini ve bu yeni değerlendirme sonucu kurum kazancı etkilenirse, vergi matrahının buna göre düzeltilmesini kapsar. Bir başka anlatımla, transfer fiyatlandırmasında, kurum kazancından indirilmeyecek giderler değil; kurum kazancını etkileyen işlemler nedeniyle kurumlar vergisi matrahına eklenecek tutarlar söz konusudur. Bu; gider kabul edilmeyen ödemeler olabileceği gibi, matraha eklenmesi gereken gelirler de olabilir.<sup>3</sup>

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK)<sup>4</sup> 'Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı' başlıklı 13. maddesinin 1. fıkrasına göre; "Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir."

Anılan maddenin 2. fıkrasında ilişkili kişi kavramı, 3. fıkrasında emsallere uygunluk ilkesi kavramı tanımlanmış, ardından 4. fıkrada ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanacak fiyat ve bedellerin tespitine ilişkin yöntemler tanıtılmış, 5. fıkrada 4. fıkrada açıklanan yöntemlerin Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olarak belirlenmesi, 6. fıkrada ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı tespit edilen kazanç nedeniyle daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin düzeltilmesi hususu açıklanmıştır. 7. fıkra ile 'Hazine zararı' şartı tanımlanmış ve 'hazine zararı' kavramı tanımlanmıştır. 8. fıkra Bakanlar Kuruluna usuller ile ilgili yetki vermektedir.

Yukarıda kısa bir özetine yer verilen madde hükmünün 6. ve 7. fıkraları düzeltme işlemlerine ilişkin düzenleyici hükümlerdir ve makalemizin konusu yönünden temel mevzuat hükmüdür. Çalışma konusunun daha iyi anlaşılabilmesi için makalede bazı sınırlandırmalara gidilmiştir. İlişkili kişi kavramı, emsallere uygunluk ilkesi ve emsal fiyat ve bedel belirleme yöntemleri konularının açıklanması başka bir makale konusu olduğundan bu hususların bilindiği varsayımı altında düzeltme işlemleri konusunun ayrıntılarının açıklanılmasına çalışılmıştır.

Yukarıda da belirtildiği üzere KVK Md. 13/1. fıkrasında bir işlemin TFYÖKD olarak kabul edilmesi ve düzeltme işlemi yapılması için aşağıdaki şartlar öngörülmüştür.

- 1- TFYÖKD sayılabilmesi için işlemin ilişkili kişilerle yapılması gerekir.
- 2- İlişkili kişilerle yapılan işlemin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olduğu tespit edilmelidir.
- 3- Emsallere aykırı olarak belirlenen bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunulmalıdır.

TFYÖKD sayılan işlemlerin taşınması gereken şartlardan ilk ikisi geçerlilik şartları iken mal veya hizmet alım ya da satımı aynı zamanda düzeltme işleminin yönünü ve mantığını da belirlemektedir. Şöyle ki genel olarak literatüre bakıldığında düzeltme yöntemi işlemin niteliğine göre açıklanmaktadır. Örneğin ödünç para alınması veya verilmesi durumunda düzeltme işlemlerinin nasıl olacağı yönünde açıklamalar yapılmaktadır. Halbuki konunun daha iyi anlaşılabilmesi açısından 'alım' işlemi (ödünç

<sup>3</sup> Şefik Çakmak, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar", Oluş Yayıncılık Yorum Seti, Cilt: 12/B, Sirkü: II/140, 15.11.2007, s. 1.

<sup>4</sup> 13/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanmıştır.

para alma, mal alma, hizmet alma, kiralama, imal ettirme, inşa ettirme, ikramiye, ücret vb. alma) veya 'satım' işlemi (ödünç para verme, mal verme, hizmet verme, kiraya verme, imal etme, inşa etme, ikramiye, ücret vb. verme) ayrı ayrı değerlendirilmeli, bu doğrultuda bazı özellikli durumlar için hangi hukuki işlemde nasıl bir düzeltme işlemine gidilebileceği değerlendirilmelidir.

Çalışmanın yöntemini belirlerken göz önünde bulundurduğumuz bir diğer husus da işlemin tarafının kim olduğunun (kurumlar vergisi mükellefi mi, gelir vergisi mükellefi mi?) düzeltme işlemlerinde yarattığı etkidir.

Tam bu noktada terminoloji yönünden de açıklamalar yapılması gereklidir. Bazı kavramların Türkçe karşılıklarının düşünülmesi ve bazı olguların ise adlandırılması konunun anlatımı için şarttır. Örneğin 'transfer' kelimesinin 'aktarım' olarak adlandırılması anlamada kolaylık sağlayacaktır. Çünkü her şekilde karşı tarafa bir 'aktarım' olmaktadır. Bu husus aşağıda daha ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

Aynı şekilde düzeltme işlemlerinin taraflarının adlandırılması da metodoloji yönünden faydalı olacaktır. Bu noktada aktarım işlemini gerçekleştiren diğer bir deyişle kar dağıtımında bulunduğu kanunen dile getirilen tarafa 'aktaran', aktarım işlemi neticesinde kendisine belirli bir değer kazandırılan (maddi veya tasarruf şeklinde) yasa diliyle kar dağıtılan tarafa da 'aktarılan' adlarının verilmesi konunun üç boyutlu algılanabilmesi açısından gereklidir.

Yukarıda yer verilen açıklamalardan hareketle çalışmanın ilerleyen bölümlerinde konu irdelenirken ilk olarak konu ikili bir ayrıma tabi tutulacaktır. Şöyle ki TFYÖKD işlemi, düşük bir bedelle yapılması gereken alımın yüksek bir bedelle gerçekleşmesi durumunu belirten 'alış yoluyla aktarım'; yüksek bir bedelle yapılması gereken satımın düşük bir bedelle gerçekleşmesi durumunu belirten 'satış yoluyla aktarım' olarak iki ana başlıkta incelenecektir. Bu iki aktarım türü de kendi içinde KVK Md. 13/1. fıkrasında yer alan "*alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.*" hükmünden yola çıkarak yasa metninde belirtilen ve aktarım işleminin hukuki gerçekleşme şekilleri yönünden bazı özellikli durumlara ilişkin olarak ayrıma tabi tutulup konu hakkında bakış açısı geliştirilmeye çalışılacaktır. Her hukuki şekil için konunun tarafları yani 'aktaran' ve 'aktarılan' yönünden ayrı ayrı analizler yapılarak açıklamalar tamamlanmıştır. Ancak ilk olarak alım ve satım işlemi olarak Kanun metninde geçen hukuki şekillerin tanımı ve kapsamı açıklanmıştır.

Çalışmada 'soru-cevap' tekniği benimsenmiştir. Bu tekniğin rehber niteliğindeki makalemizin anlatımını kolaylaştıracağı düşünülmektedir. Sorular mantıksal olarak sıralanmıştır. Ana konudan yavaş yavaş ayrıntılara girecek tarzda hazırlanmıştır. Sıralama aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

2-	<b>ALIM-SATIM İŞLEMLERİNİN HUKUKİ ŞEKİLLERİNİN TANIMI VE KAPSAMI NEDİR?</b>
2.1-	<i>Mal ve hizmet alımı - satımı işleminin hukuki niteliği nedir?</i>
2.2-	<i>İmalat ve inşaat işlemlerinin hukuki niteliği nedir?</i>
2.3-	<i>Kiralama ve Kiraya Verme İşlemlerinin Hukuki Niteliği Nedir?</i>
2.4-	<i>Ödünç Para Alınması ve Verilmesi İşlemlerinin Hukuki Niteliği Nedir?</i>
2.5-	<i>İkramiye, Ücret vb. Ödemeleri Gerektiren İşlemlerin Hukuki Niteliği Nedir?</i>
3-	<b>'SATIŞ YOLUYLA AKTARIM' NE ANLAMA GELMEKTEDİR?</b>
3.1-	<b><i>KV mükellefi aktaranın gerçek kişiye 'Satış Yoluyla Aktarım' yapması durumunda düzeltme işlemleri nasıl yapılır?</i></b>
3.1.1-	Aktaran tarafından gerçekleştirilecek kurumlar vergisi yönünden düzeltme işlemleri
3.1.2-	Aktaran tarafından gerçekleştirilecek katma değer vergisi yönünden düzeltme işlemleri
3.1.3-	Aktarılan tarafından gerçekleştirilecek kurumlar vergisi yönünden düzeltme işlemleri
3.1.4-	Aktarılan tarafından gerçekleştirilecek katma değer vergisi yönünden düzeltme işlemleri
3.2-	<b><i>KV mükellefi aktaranın, KV mükellefi veya KV den muaf aktarılan 'Satış Yoluyla Aktarım' yapması durumunda düzeltme işlemleri nasıl yapılır?</i></b>
3.2.1-	Aktaran ve aktarılan tarafından gerçekleştirilecek kurumlar vergisi yönünden düzeltme işlemleri
3.2.2-	Aktaran ve aktarılan tarafından gerçekleştirilecek katma değer vergisi yönünden düzeltme işlemleri
4-	<b>'ALIŞ YOLUYLA AKTARIM' NE ANLAMA GELMEKTEDİR?</b>
4.1-	<b><i>KV mükellefi aktaranın gerçek kişiye 'Alış Yoluyla Aktarım' yapması durumunda düzeltme işlemleri nasıl yapılır?</i></b>
4.1.1-	Aktaran tarafından gerçekleştirilecek kurumlar vergisi yönünden düzeltme işlemleri
4.1.2-	Aktaran tarafından gerçekleştirilecek katma değer vergisi yönünden düzeltme işlemleri
4.1.3-	Aktarılan tarafından gerçekleştirilecek kurumlar vergisi yönünden düzeltme işlemleri
4.1.4-	Aktarılan tarafından gerçekleştirilecek katma değer vergisi yönünden düzeltme işlemleri

4.2-	<i>KV mükellefi aktaranın, KV mükellefi veya KV den muaf aktarılan 'Satış Yoluyla Aktarım' yapması durumunda düzeltme işlemleri nasıl yapılır?</i>
4.2.1-	Aktaran ve aktarılan tarafından gerçekleştirilecek kurumlar vergisi yönünden düzeltme işlemleri
4.2.2-	Aktaran ve aktarılan tarafından gerçekleştirilecek katma değer vergisi yönünden düzeltme işlemleri
5-	<b>TFYÖKD ANALİZİNDE VE DÜZELTME İŞLEMLERİNDE KULLANILABİLECEK ÖZELLİKLİ BİLGİLER</b>
5.1-	<i>TFYÖKD analizinde 'düzeltme' kavramı neyi ifade etmektedir?</i>
5.2-	<i>Bir mal gerçek kişi ortağa emsalden düşük bedelle kiraya verilmişse düzeltme işlemi nasıl yapılır?</i>
5.3-	<i>Kurumun ortağına borç para vermesi durumunda KDV yönünden düzeltme işlemi yapılmalı mıdır?</i>
5.4-	<i>Aktarılan nezdinde yapılacak düzeltme işleminde zamanaşımı nasıl hesaplanır?</i>
5.5-	<i>Grup içi şirketler arasındaki kaynak aktarmalarında örtülü kazanç dağıtımı veya örtülü sermaye hükümlerinden hangisi uygulanacaktır?</i>
5.6-	<i>Aktarımı ispatlama külfeti kimin üzerindedir?</i>
5.7-	<i>Hazine zararı kavramı neyi ifade etmektedir? Hazine zararı kavramı ile vergi ziyası kavramı aynı anlamda mıdır?</i>
6-	<b>ÖRNEKLER</b>
6.1-	<i>Satış yoluyla aktarım' yöntemine ilişkin genel örnekler</i>
Örnek-1.1.	Aktaran yönünden yapılacak düzeltme işlemleri
Örnek-1.1.1.	Kurumlar vergisine ilişkin
Örnek-1.1.2.	Kurumlar vergisi kesintisine ilişkin
Örnek- 1.2.	Aktarılan yönünden yapılacak düzeltme işlemleri
Örnek-1.2.1.	Kurumlar vergisine ilişkin
6.2-	<i>Alış yoluyla aktarım' yöntemine ilişkin genel örnekler</i>
Örnek-1.1.	Aktaran yönünden yapılacak düzeltme işlemleri
Örnek-1.1.1.	Kurumlar vergisine ilişkin
Örnek-1.1.2.	Gelir vergisi kesintisine ilişkin
Örnek-1.1.3.	Katma değer vergisine ilişkin
Örnek-1.2.	Aktarılan yönünden yapılacak düzeltme işlemleri
Örnek-1.2.1.	Gelir vergisine ilişkin
Örnek-1.2.2.	Katma değer vergisine ilişkin

**2- ALIM ve SATIM İŞLEMLERİNİN HUKUKİ ŞEKİLLERİNİN TANIMI ve KAPSAMI NEDİR?**

Kanun koyucu peçeleme işlemlerini önlemek açısından 5520 sayılı KVK'nin Md. 11/1. fıkrasında, "Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler **her hal ve şartta mal** veya **hizmet alım ya da satımı** olarak değerlendirilir." hükmüne yer vermiştir. Düzeltme işlemleri açısından bakıldığında alım satım sayılan her bir hukuki şeklin tanıtılması gereklidir.

Alım yada satım kapsamında, bunların dışındaki işlemlerin değerlendirilmesi de söz konusu olabilecektir. Örneğin yukarıda sayılmış olanlar içinde uygulamada çok farklı şekillerde gerçekleşen hizmet işlemleri daha vurgulu olarak madde metnine alınabilirdi. Yukarıda da görüleceği üzere, sadece 'mal ve hizmet alım satımı' ifadesi kullanılmıştır. En azından 5422 sayılı Kanunda olduğu gibi "hizmet ilişkileri" ifadesi ile genel bir belirleme yapılabildi. Ancak, bunun yapılmamış olması, örneğin turizm konaklama vb. hizmetlerinin kapsam dışı olacağı anlamını taşımaz. Yukarıdakiler, madde hükmündeki ifadeyle her hal ve şartta mal veya hizmet alım yada satımı olarak değerlendirilecek işlemleri ifade etmektedir.<sup>5</sup>

**2.1- Mal ve Hizmet Alımı - Satımı İşleminin Hukuki Niteliği Nedir?**

6098 sayılı Borçlar Kanununun<sup>6</sup> Md. 207/1. fıkrasına göre; "Satış sözleşmesi, satıcının, satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşmedir." Anılan Kanunun 207/2. ve 3. fıkrasına göre; "Sözleşme ile aksi kararlaştırılmadıkça veya aksine bir âdet bulunmadıkça, satıcı ve alıcı borçlarını aynı anda ifa etmekle yükümlüdürler. Durum ve koşullara göre belirlenmesi mümkün olan bedel, kararlaştırılmış bedel hükmündedir."

Gabin niteliğini taşımamak ve emredici hukuk kurallarına aykırı olmamak kaydıyla taraflar, kural olarak, semenin miktarını serbestçe tayin edebilirler. Ancak günümüzde TFYÖKD gibi vergi güvenlik önlemleri, büyük iktisadi işletmelerin piyasaya egemen olması ve devletin bazı durumlarda müdahalesi sonucunda bu serbestlik oldukça zayıflamıştır.<sup>7</sup>

Borçlar Kanununun Md. 233/1. fıkrasına göre; "Alıcı, satış bedelini belirtmeksizin, malı alacağını kesin olarak bildirmişse satış, ifa yeri ve zamanındaki **ortalama piyasa fiyatı üzerinden** yapılmış sayılır." 6098 sayılı Borçlar Kanunu ile yürürlükten kaldırılan 818 sayılı Borçlar Kanununun Md. 209/1. fıkrasına göre "Müşteri kat'i sipariş yapmış fakat semeni tayin etmemiş ise beyi siparişin yapıldığı gün ve mahalde cari fiat üzerinden aktedilmiş sayılır."<sup>8</sup> Görüldüğü üzere yeni Yasal düzenlemelere göre cari fiyat ilkesinden ortalama piyasa fiyatı esasına geçilmiştir ve kanun maddesinde belirtilen durumda ortalama piyasa fiyatı emsal bedel olarak kabul edilebilir.

İlişkili kişilerle yapılan satım sözleşmeleri TFYÖKD'nin hukuki şekli olarak sıkça kullanılır. Bu tür durumlarda TFYÖKD, işletmenin mal veya haklarını ilişkili kişiye emseline göre çok düşük fiyatla veya ilişkili kişinin mal ve haklarını işletmeye emseline göre çok yüksek bir fiyatla satması şeklinde gerçekleşir.<sup>9</sup>

<sup>5</sup> Yılmaz Özbalcı, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, 2011, s: 393.

<sup>6</sup> 11/1/2011 tarih ve 6098 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

<sup>7</sup> Serkan Ağar, Transfer Fiyatlandırması Öntülü Kazanç Dağıtımı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s: 168.

<sup>8</sup> 8/5/1926 tarih ve 366 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

<sup>9</sup> Serkan Ağar, a.g.e, s: 169.

İlişkili kişilere, ilişkili olmayan diğer müşterilere veya üçüncü kişilere uygulanmayacak ölçüde büyük indirimler yapılması, ortağın başka bir işletmedeki payını fahiş fiyatlarla kendi işletmesine satması veya işletmenin kendi pay senetlerini uygunsuz ivazlar üzerinden alım satıma konu etmesi, kazancın satım sözleşmesi arkasına gizlenerek TFYÖK gösterir.<sup>10</sup>

Satış bedelinin emseline uygun olmasına rağmen bazı durumlarda bu bedelin geç ödenmesi TFYÖKD sonucunu doğurur. Burada TFYÖKD'nin sebebi, firmaya ait paranın geç ödenmesinden dolayı faizsiz olarak kullanılmasıdır.<sup>11</sup>

Firmanın ilişkili kişiye düşük fiyatla mal sattığı belirlendiğinde emsal fiyatın altında kalan kısmın bilanço dışında yıllık kazanca eklenmesi gerekir. İlişkili kişi, ödediği düşük fiyatla emsal fiyat arasındaki fark kadar harcamalarından tasarruf etmiştir. Bir firmanın ilişkili kişiden satın aldığı mallara ödediği bedel, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda ödenecek bedele (emsallere) uygunsa, bu ödeme işletme gideri olarak kabul edilir. Aksi halde emsalin üzerinde kalan kısmı, TFYÖKD'dir.<sup>12</sup>

## 2.2- İmalat ve İnşaat İşlemlerinin Hukuki Niteliği Nedir?

İmalat ve inşaat sözleşmelerinin hukuki şekli, kural olarak, iş görme sözleşmelerinden sayılan istisna (eser) sözleşmeleridir. İstisna (eser) sözleşmesiyle bir taraf (müteahhit/yüklenici), diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi üstlendiği bir bedel karşılığında bir eser ortaya çıkarmayı borçlanır.<sup>13</sup> 6098 sayılı Borçlar Kanununun 470. maddesine göre de; "Eser sözleşmesi, yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir."

İstisna (eser) sözleşmesinin en önemli unsurları, 'eser' ve 'imal' dir. Yeni bir bina, yol, köprü inşası, kanal açılması, makine, alet, mobilya imali, elektrik veya kalorifer tesisatı yaptırılması, gemi inşası, ilaç üretimi, elbise dikilmesi gibi faaliyetler istisna sözleşmesinin konusunu oluşturur. 'İmal' kavramı, mutlaka yeni bir şeyin ortaya çıkarılması değildir. Mevcut bir şeye bir parça eklenmesi veya şeklinin değiştirilmesi ya da temizlenmesi de 'imal' sayılır.<sup>14</sup>

5422 sayılı KVK'nin 17/1. maddesinin ilk halinde 'imalat ve inşaat işlemleri' yer almazken anlatıma açıklık kazandırılması için 2362 sayılı Kanunla<sup>15</sup> 'imalat, inşaat muameleleri ve hizmet ilişkileri' ibaresi kanun metnine eklenmiştir.

5520 sayılı KVK'da, imalat ve inşaat işlemleri her hal ve şartta mal veya hizmet alım satımı olarak kabul edilmiş olup ilişkili kişilere emsallere aykırı bedeller ile yaptırılan imalat ve inşaat işlemlerinin TFYÖKD olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

<sup>10</sup> Mualla Öncel, Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Ankara, 1978' den aktaran AĞAR, Serkan, a.g.e, s: 169.

<sup>11</sup> Serkan Ağar, a.g.e, s: 173.

<sup>12</sup> Mualla Öncel, Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Ankara, 1978' den aktaran; AĞAR, Serkan, a.g.e, s: 173.

<sup>13</sup> Serkan Ağar, a.g.e, s: 176.

<sup>14</sup> H. Tandoğan, Borçlar Hukuku, Özel Borç İlişkileri, C. I/1, 5. Bası, İstanbul, 1988' den aktaran; AĞAR, Serkan, a.g.e, s: 177.

<sup>15</sup> 24.12.1980 tarih ve 17203 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

Ekonomik hayatta istisna sözleşmeleriyle TFYÖKD'na sıkça rastlanır. Örneğin, bir firma, işletme binalarının boya, badana ve onarımını özel bir inşaat firması olan nüfuzlu ortağına yaptırır ve karşılığında da fahiş bir bedel öderse, bu bedelin emsalini aşan kısmı TFYÖKD olur. Burada, ilişkili kişi sıfatı ile fahiş bir bedel ödenmesi arasında illiyet bağı vardır.<sup>16</sup>

Firmaların yapılacak inşaat ve imalat işini ilişkili kişilere yaptırması çok doğaldır. Ancak ilişkili kişilerle yapılan imalat ve inşaat işlemleri sırasında uygulanan ücret, emsaline göre çok düşük veya yüksek ise firmanın bu şekilde TFYÖKD'nda bulunduğu sonucuna ulaşılır.<sup>17</sup>

### 2.3- Kiralama ve Kiraya Verme İşlemlerinin Hukuki Niteliği Nedir?

6098 sayılı Borçlar Kanununun 298. maddesine göre; *“Kira sözleşmesi, kiraya verenin bir şeyin kullanılmasını veya kullanmayla birlikte ondan yararlanılmasını kiracıya bırakmayı, kiracının da buna karşılık kararlaştırılan kira bedelini ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.”* Anılan Kanununun 357. maddesine göre ise *“Ürün kirası kiraya verenin, kiracıya, ürün veren bir şeyin veya hakkın kullanılmasını ve ürünlerin devşirilmesini bedel karşılığında bırakmayı üstlendiği sözleşmedir. Ürüne katılmalı kira, kira bedelinin devşirilecek ürünün belli bir oranı olarak kararlaştırıldığı ürün kirasıdır. Bu oran sözleşmeyle kararlaştırılmamışsa, yerel âdete göre belirlenir.”*

Adi kiralamanın konusu maddi varlığı olan herhangi bir taşınır veya taşınmaz mal olabilir. Hasılat kirasının konusu ise, hasılat getiren bir taşınır veya taşınmaz ya da bir ticari işletme veya hak oluşturabilir. Ancak haklar ve ticari işletmeler adi kiraya konu edilemez.<sup>18</sup>

Adi veya hasılat kiralaması ivazlı veya karşılıklı borç yükleyen sözleşmelerdendir. Bu sözleşmelerde kullanma bir bedel karşılığında, bir başkası lehine terk edilir. İvaz unsuru, kirayı, ariyet ve karz sözleşmelerinden ayırır. Kira bedeli, genellikle, bir miktar paradır, ancak misli eşya da olabilir. Hasılat kirasında kira bedeli, semere veya hasılatın bir miktarı olarak kararlaştırılabilir.<sup>19</sup>

5520 sayılı KVK'nin 13/1 maddesinde sözü edilen kiralama ve kiraya verme işlemlerinde kurumla ilişkili kişi arasında bedeli emsaline göre yüksek veya düşük olarak belirlendiğinde bu durum, TFYÖKD'na sebep olur. Kurumla ilişkili kişiler arasında emsaline göre düşük bedelle kira alınır veya hiç kira alınmaz yada yüksek bedelle kiralama yapılırsa kazancın TFYÖK'cı olarak dağıtıldığı kabul edilir. Bunun gibi ortaklardan birine ait olan mal veya haklar, kurum tarafından çok yüksek veya çok düşük bir bedelle kiralanırsa, kurumun ödediği kira bedeli ile emsali arasındaki fark, ortağa TFYÖK'cı olarak dağıtılmış olur.<sup>20</sup>

5520 sayılı KVK'da ödenen kira bedelinin emsaline göre düşük veya yüksek olduğunun belirlenmesini sağlayacak ölçütler yoktur. Her ne kadar 193 sayılı GVK'da kira bedellerinin emsalini belirlemeye ilişkin 'emsal kira bedeli esası' gibi düzenlemeler bulunsa da, istisnai durumlar dışında,

<sup>16</sup> Mualla Öncel, Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Ankara, 1978'den aktaran; AĞAR, Serkan, a.g.e, s: 179.

<sup>17</sup> Serkan Ağar, a.g.e, s: 179.

<sup>18</sup> Serkan Ağar, a.g.e, s: 181.

<sup>19</sup> Serkan Ağar, a.g.e, s: 181.

<sup>20</sup> Serkan Ağar, a.g.e, s: 181.



GVK'da yer alan emsal kira bedeli esasının 'olması gereken' kira bedelini değil, uygulanması gereken 'en az' kira bedelinin belirlenmesine yarayacağı dolayısıyla da TF incelemesinde kullanılamayacağı görüşü hakimdir.<sup>21</sup> Söz konusu emsalin belirlenmesinde 'karşılaştırılabilir fiyat yöntemi' uygulanabilir gözükmektedir. İç emsal geneli ile bulunmayacağı için; kira konusu olan aynı nitelikteki kıymetlerin, aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle, yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı esas alınmasına dikkat edilmesi gerekir.<sup>22</sup>

#### 2.4- Ödünç Para Alınması ve Verilmesi İşlemlerinin Hukuki Niteliği Nedir?

Ariyet (kullanım öduncü) ve karz (tüketim öduncü) olmak üzere iki çeşidi bulunan ödünç sözleşmeleri, kiralama gibi, kullanma ve yararlanma hakkının devrini amaçlar. Ödünç sözleşmeleri, kural olarak, kullanmanın karşılıksız olarak devrine yönelir. Ariyette karşılık yoktur. Karzda ise faiz, sözleşmenin esaslı bir unsuru değildir. Ariyeti karzdan ayıran husus, ariyette verilen malın kullanıldıktan sonra aynen geri verilmesi zorunluluğunun bulunmasıdır. Karzda ise mala miktar ve nitelikte eşit aynı türden eşya iade olunur. Bu sebeple kullanılması tüketim suretiyle olan eşya, kural olarak, ariyete konu edilemez. Karzın konusu ise, genellikle kullanılması tüketim suretiyle olan misli eşyadan ve paradan ibarettir. Karz için tüketim öduncü, ariyet için kullanma öduncü denmesinin sebebi budur. Ödünç para alınması ve verilmesi işlemlerinin hukuki şekli 'karz sözleşmesi' olduğundan öncelikle bu sözleşmenin hukuki nitelik ve kapsamının belirlenmesi gerekir.<sup>23</sup>

6098 sayılı Borçlar Kanununun 386. maddesine göre, "Tüketim öduncü sözleşmesi, ödünç verenin, bir miktar parayı ya da tüketilebilen bir şeyi ödünç alana devretmeyi, ödünç alanın da aynı nitelik ve miktarda şeyi geri vermeyi üstlendiği sözleşmedir."

Karzın konusu, para veya misli (tüketilebilen) bir eşyadır. Örneğin, bir şirketin hamile yazılı hisse senetlerinin ödünç verilmesi, misli eşya karzına örnek gösterilebilir. Misli eşyanın, mutlaka kullanılması tüketim suretiyle olan eşya niteliğini taşıması gerekmez. Karz sözleşmesinde faiz öngörülmesi şart değildir. Bir miktar para, faiz yerine bir evin kullanılması karşılığında da ödünç verilebilir.

Tasarruf mevduatı sözleşmesi, kredi açma sözleşmesi, kara katımlı ödünç, tahvil çıkarılması, kar ortaklığı ve gelir ortaklığı belgeleri, katılma intifa senetleri, avans, iskonto ve iştirak işlemleri tüketim öduncü sözleşmelerine örnektir.<sup>24</sup>

Ödünç para verilmesi ve alınması işlemlerinin hukuki şekli, kural olarak tüketim öduncü sözleşmeleridir. Kurumla ilişkili kişiler arasında ödünç para alınması ve verilmesi işlemlerinde emsal faiz oranı veya iskonto tutarından yüksek veya düşük bir faiz oranı veya iskonto tutarı belirlenmişse, kazancın TFYÖK olarak dağıtıldığı kabul edilir. 5520 sayılı KVK'nin 13/1. maddesinde ödünç para alınması ve verilmesi işleminden söz edildiğinden, malların ve hakların kullanım öduncü sözleşmesiyle ilişkili kişinin yararlanmasına bırakılması TFYÖKD olarak kabul edilemez. Örneğin; bir taşınmazın bir

<sup>21</sup> Serkan Ağar, a.g.e, s: 184.

<sup>22</sup> Özbacı, a.g.e., s: 394.

<sup>23</sup> Serkan Ağar, a.g.e, s: 184.

<sup>24</sup> H. Tandoğan, Borçlar Hukuku, Özel Borç İlişkileri, C. 1/2, s: 325,326, 5. Bası, İstanbul, 1988' den aktaran; AĞAR, Serkan, a.g.e, s: 189.

hizmet sözleşmesine bağlı olmaksızın, karşılıksız olarak ilişkili kişiye kullanım ödünçüyle bırakılması TFYÖKD olarak nitelendirilemez. Aynı şekilde ödünç alan, aldığı parayı mislen geri vermelidir. Sözleşmenin vergi hukuku yönünden tanınıp tanınmayacağı araştırılırken firmanın, bu borcun ileride iade edileceği düşüncesinden hareket edip etmediği belirlenmelidir. Firma, verdiği parayı geri istemek niyetinde değilse, borçlar hukuku anlamında bir ödünç sözleşmesinin varlığından söz edilemez. Bu işlemlerle firma, kazancını, ödünç sözleşmesi arkasına gizlemek suretiyle TFYÖK dağıtmış olur.<sup>25</sup>

Ayrıca ödünç sözleşmelerinde işlemin unsurlarının ciddi bir sözleşmenin varlığını gerektirip gerektirmediği incelenmelidir. Örneğin; bir limited şirketin sürekli olarak zarar eden ortağına hiç durmadan borç vermesi ciddiyetin yokluğuna karinedir.<sup>26</sup>

### 2.5- İkramiye, Ücret vb. Ödemeleri Gerektiren İşlemlerin Hukuki Niteliği Nedir?

İş görme sözleşmeleri hizmet sözleşmesi, istisna (eser) sözleşmesi ve vekalet sözleşmesidir. TFYÖKD bakımından istisna sözleşmesi, imalat ve inşaat işlemlerinin hukuki çerçevesini çizer. İkramiye, ücret vb. ödemeleri gerektiren işlemlerde ise, ya 'hizmet sözleşmesi' yada 'vekalet sözleşmesi' vardır.<sup>27</sup>

6098 sayılı Borçlar Kanununun 392. maddesine göre; *"Hizmet sözleşmesi, işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle işgörmeyi ve işverenin de ona zamana veya yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşmedir."*

Hizmet sözleşmesinin esaslı unsurları; bir özel hukuk sözleşmesi olması, işçinin şahsına bağlı olması, karşılıklı borç yüklemesi, devamlı bir sözleşme olması ve bağımlılık ilişkisine dayanmasıdır.<sup>28</sup>

6098 sayılı Borçlar Kanununun 502. maddesine göre; *"Vekâlet sözleşmesi, vekilin vekâlet verenin bir işini görmeyi veya işlemini yapmayı üstlendiği sözleşmedir."*

Vekalet sözleşmesi ile hizmet sözleşmesini birbirinden ayıran temel farklılık tanımlarından da anlaşılacağı üzere 'bağımlılık' yönündendir.

Tüzel kişiliğe sahip kurumların bu niteliği, gerçek kişi ortakların veya yakınlarının kurum idaresinde yer almalarına imkan sağlar. Kurum idaresinde görev alan ortaklar ve bunların yakınlarıyla kurum arasındaki ilişkinin hukuki çerçevesini 'hizmet sözleşmesi' çizer. TFYÖKD kapsamındaki vekalet sözleşmeleri ise, ücretin sözleşmenin zorunlu bir unsuru olduğu sözleşmeler, yani müvekkilin ücret ödeme borcu ile vekilin iş görme borcunun mübadele ilişkisi içinde olduğu sözleşmelerdir. 5520 sayılı KVK'nin 13. maddesi sözleşmeyi değil, sözleşmenin bir unsuru niteliğindeki ücreti esas almıştır.<sup>29</sup>

Kurumun, yönetim kurulu başkan ve üyeleri, müdür ve yüksek memurları gibi idaresi ve denetimi bakımından bağlı olduğu gerçek kişiler 13. maddenin 2. fıkrasında belirtilen ilişkili kişi kapsamına girer. Bunlar dışındaki çalışanlar ise ilişkili kişi sayılamazlar. Kurumun bunlara idaresi ve denetimi

<sup>25</sup> Serkan Ağar, a.g.e, s: 194.

<sup>26</sup> Mualla Öncel, Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Ankara, 1978, s: 98' den aktaran; AĞAR, Serkan, a.g.e, s: 195.

<sup>27</sup> Serkan Ağar, a.g.e, s: 218.

<sup>28</sup> N. Çelik, İş Hukuku Dersleri, Genişletilmiş 15. Bası, İstanbul, Eylül, 2000, s: 70-71' den aktaran; AĞAR, Serkan, a.g.e, s: 195.

<sup>29</sup> Serkan Ağar, a.g.e, s: 223.

açısından bağlı olma durumu yoktur. Nüfuzu altında bulundurduğu gerekçesiyle de ilişkili kişi oldukları ileri sürülemez. Böyle bir kabul kurumun çalıştırdığı her türlü personel istihkakının örtülü kazanç dağıtım hükümleri dahilinde değerlendirilmesi gibi bir sonuç verir. Örtülü kazanç dağıtım müessesesinin mantığı ile bağdaşmaz. Ortak da olmadıkları veya ortakların ilgili bulunduğu gerçek kişi durumunda da bulunmadıklarında, ilişkili kişi sayısı ile 13. maddede, her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olduğu belirtilen işlemler arasında sayılan 'ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler' kurumun üst düzey memurları ile kurum ortağı olan veya kurum ortağı ile ilgili bulunan diğer çalışanlarına yapılan ödemeleri kavrar. Üst düzey yönetici ve memurların kendileri 'ilişkili kişi' kapsamındadır. Ücretleri vb. istihkakları, emsaline göre fazla olduğunda, şirket ortağı veya ortaklardan biri ile ilgili olup olmadığına da bakılmaksızın 13. maddenin 1. fıkrasındaki mal veya hizmet alım satımı kavramı içinde TFYÖKD'na muhatap tutulur.<sup>30</sup>

Bu konudaki özellikli konulardan birisi, kurumun idaresi ve denetimi açısından bağlı bulunduğu kimselerin yakınlarına sağlanacak menfaatler için hüküm veya belirleme bulunmamasıdır. Oysa, kurumun yönetim kurulu başkan ve üyeleri, müdürü ve aynı düzeydeki yüksek memurları sevk ve idarede yetki sahibidirler. Bu yetkiye dayanarak örneğin kurumun genel müdürü, eşine veya kardeşine ait bir ticari işletmeye emsaline nazaran düşük bedelle mal veya hizmet satışı yapabilir. Örtülü yoldan menfaat sağlamayı gerçekleştirilebilir veya eşi veya kardeşi şirkette 'yüksek memur' statüsünü kazanmadan çalıştığında emsaline göre yüksek ücret ödemesi yapabilir. Örtülü kazanç uygulamasında bunların kavranması gereklidir. 5520 sayılı Kanun öncesinde 5422 sayılı Kanunda buna imkan veren hükümler bulunmaktadır. 5520 sayılı Kanununun 13. maddesinin 2. fıkrasında yapılan tanıma göre ise ilişkili kişi sayılıp sayılmayacakları hususunda belirsizlik vardır.<sup>31</sup>

TFYÖKD analizinde, kanunda 've benzeri ödemeleri gerektiren işlemler' olarak belirtilen arızı ödemelere örnek olarak prim, kasa tazminatı, unvan tazminatı, mali sorumluluk tazminatı, çocuk, aile, gıda, erzak, yemek, taşıt, giyim, yakacak, konut, fazla çalışma, hafta tatili ve genel tatil ücretleri, yol-luk (harcırah), yıllık izin ve bayram harçlıkları, doğum, ölüm, hastalık, iş arama, eğitim ve doğal afet yardımları gösterilebilir. Bu ödeme kalemleri; temsil gideri veya seyahat ödemeleri, sosyal nitelikteki bazı ödemeler ve bahşış, hediye ve benzeri isimlerle yapılan ödemeler şeklinde sınıflandırılabilir.<sup>32</sup>

### 3- 'SATIŞ YOLUYLA AKTARIM' NE ANLAMA GELMEKTEDİR?

Basit bir örnek aracılığıyla düşünelim: Bir kurumun emsallerine göre 100 TL'ye satabileceği bir malı ilişkili kişiye 75 TL'ye sattığını kabul edelim. Kurumun gerçekleşen kazancı 75 TL'dir. Normal şartlarda elde edilmesi gereken 100 TL yerine 75 TL elde edilmesi nedeniyle ticari gerekliliklere göre 25 TL daha elde edilmesi gerekirken bu bedel satışın yapıldığı ilişkili kişide kalır. Bu nedenle söz konusu satış işlemi neticesinde malını satan kurum (aktaran) tarafından malı alan ilişkili kişiye (aktarılan) 25 TL tutarında bir aktarım (transfer) işlemi gerçekleşmiş olur.

<sup>30</sup> Özbalcı, a.g.e., s: 397.

<sup>31</sup> Özbalcı, a.g.e., s: 397-398.

<sup>32</sup> Serkan Açar, a.g.e., s: 225.

Dikkat edilirse aktarım işlemi neticesinde aktaran tarafından, aktarılan fiziki bir mal, para vb. aktarılmamaktadır. Aktarım, aktarılanın yani ilişkili kişinin tasarrufu şeklinde gerçekleşmektedir. 100 TL ödenmesi gerekirken 75 TL ödenmektedir. Yani 25 TL aktarılanın mal varlığında kalmaktadır.

Söz konusu işlemin TFYÖKD olarak kabul edilmesi gerekir ve satış işlemi olarak görülen ve bu doğrultuda vergilendirilen işlem, gerçekte bir aktarımdır ve gerçek duruma göre vergilendirilmelidir.

Yukarıda basitçe anlatmaya çalıştığımız 'satışlı aktarım yöntemi'nin düzeltme işlemi tek taraf için gerçekleştirilecek olup sadece aktarılan (transfer yapılan) nezdinde düzeltme yapılması yeterlidir. Biraz öncede belirttiğimiz gibi satışlı aktarımdaki (transferdeki) aktarım, aktarılanın (ilişkili kişinin) tasarrufu diğer bir deyişle ödemesi gereken bir bedeli ödememesi şeklinde gerçekleşir. Yukarıdaki örnek üzerinden düşündüğümüzde aktaranın (transferi yapanın) hasılatı yönünden emsiline göre 25 TL eksik gerçekleşmiştir ve elde edilen 75 TL için vergilendirme işlemleri yapılmıştır. Neticede KVK 13. madde olmasa aktaran yönünden vergilendirme işlemlerinin düzeltilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak KVK 13. madde hükümleri çerçevesinde satış işlemi nedeniyle gerçekte elde edilmesi gereken tutardan eksik elde edilen 25 TL'si, TFYÖKD olarak ve bu doğrultuda işletmenin bir gideri olarak ancak 5520 sayılı KVK Md. 11/1-c bendi gereği kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilip kurumlar vergisi matrahına eklenmesi gerekmektedir.

Karşı taraf yani aktarılan (ilişkili kişi) açısından düşünüldüğünde emsalleriyle karşılaştırıldığında aktarana ödenmesi icap eden ancak ödenmeyen 25 TL aktarılanın mal varlığında kalmaktadır ve bu tutar TFYÖK'cu olarak dağıtılmış kabul edilir. 5520 sayılı Kanununun Md. 13/6. fıkraya hükmü bu noktada dikkatle irdelenmelidir. Söz konusu hükme göre; *"Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır."*

Yukarıdaki madde hükmüne göre aktarılanın mal varlığında kalan 25 TL kar dağıtımı olarak kabul edilmiştir. Söz konusu karın tevkifata tabi tutulması gerekir. Bu kısmı aktaranı ilgilendirmektedir. Aktaranın sorumluluğundadır. Peki aktarılan tarafında işlemin TFYÖKD olduğunun kabulünden önce herhangi bir vergilendirme işlemi yapılmış olabilir mi? İşlemi tekrar hatırlayalım. 100 TL'ye na satılması gereken bir mal, aktarılan (ilişkili kişiye) 75 TL'ye satılmıştır. Dolayısıyla aktarılan açısından düşündüğümüzde aktarılanın gideri 100 TL olması gerekirken 75 TL olarak gerçekleşmiştir. Diğer bir deyişle, 25 TL az gidere katlanmıştır. Gerçekten katlanılan 75 TL tutarındaki giderin sonuç hesaplarına yansıtılması eleştiri konusu yapılamaz. Aslında katlanılması gerekirken katlanılmayan 25 TL tutarındaki giderin ise sonuç hesaplarını dolayısıyla vergilendirmeyi etkilemesi mümkün değildir. Bu nedenle aktarılan yönünden herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek yoktur.

Esasen TFYÖK dağıtılan kurum kayıtlarında herhangi bir düzeltme yapılmamalıdır. TFYÖKD'na ilişkin düzenleme, bir vergi güvenlik önleimidir. Yani sadece mükellef kurumun vergi matrahını aşırıdır işlemleri bu kapsamda değerlendirilmeli, menfaat aktarılan kurum (ilişkili kişi) için herhangi bir düzeltme yapılmamalıdır. TFYÖ olarak menfaat aktarılan kurumun yaptığı işlem gerçektir. Burada vergilendirme hatası yoktur. Bu sebeple karşı taraf için iade veya düzeltme söz konusu olmaz. Mükellef-

lef kurumda TFYÖ olarak dağıtılan kazanç, kanunen kabul edilmeyen bir gider niteliğindedir. TFYÖ olarak menfaat aktarılan kurumda ise, gerçek bir işlem karşılığı elde edilen bir gelir vardır ve bunun vergilendirilmesi gerekir.<sup>33</sup>

5422 sayılı eski KVK uygulamasında karşı tarafın düzeltme hakkı yoktu. Ancak mükellef mükerrer vergilendirme iddiasıyla idari yünden düzeltme veya dava yoluna başvuruyordu. Bunun sonucu olarak da örtülü kazanç uygulamasında zamanla hazine zararının aranması eğilimi artmıştır. Karşı taraf düzeltmesine ilişkin kanunda bir hüküm bulunmadığı için mükerrer vergilemenin ortaya çıktığı kabul edilmiştir. Yeni 5520 sayılı KVK ile bu durum önlenmek istenmiştir. Bu düzenlemeyle vergi incelemesinde mükellefin kazancını TFYÖ olarak dağıttığı belirlendiğinde menfaat aktarılan (karşı taraf) mükellefin düzeltme yapabilmesi imkanı verilerek mükerrer vergilendirmenin önlenmesi amaçlanmıştır. TFYÖ olarak dağıtılan kazancın kar payı sayılması sebebiyle elde eden mükellefler istisna hükümlerinden yararlanır ve yeniden vergilendirilmez. Daha önce aynı kazanç üzerinden (TFYÖKD kabul edilmediğinden cari dönem kazancına dahil edilerek) hesaplanan vergiler düzeltilerek (terkin veya başka vergilere mahsup edilerek ya da iade alınarak) düzeltme işlemi tamamlanır.<sup>34</sup>

TFYÖKD belirlendiğinde menfaat aktarımının muhatabı mükellefin düzeltme yapması gerekir. Aksi halde aynı konu üzerinden iki kere vergi alınmış olur. 5520 sayılı KVK, vergilendirmenin kazancını TFYÖ olarak dağıtan kurum için yapılmasını, menfaat aktarımının muhatabının diğer bir deyişle aktarılanın düzeltme yapmasını öngörür.<sup>35</sup>

Sonuç olarak satışı aktarımlarda düzeltme işleminin sadece aktaran tarafında gerçekleştirilmesi gerekir. Ancak bu noktada aktarılanın kurumlar vergisi mükellefi mi, gelir vergisi mükellefi mi olduğu analizin sonucunu değiştirecektir. Satış yoluyla aktarım yöntemine ilişkin çeşitli çıkarımlar ile devam eden bundan sonraki sürece ilişkin özellikli durumlar çalışmanın takip eden bölümlerinde soru-cevap yöntemiyle irdelenecektir.

### **3.1- KV Mükellefi Aktaranın Gerçek Kişiyne 'Satış Yoluyla Aktarım' Yapması Durumunda Düzeltme İşlemleri Nasıl Yapılır?**

#### **3.1.1- Aktaran Tarafından Gerçekleştirilecek Kurumlar Vergisi Yönünden Düzeltme İşlemleri**

Kurum gerçek kişi aktarılanına (ilişkili kişiyne) emsalden düşük bedelle satım yaparsa bedelin emsalden düşük tutarı gider olarak kabul edilmeyecek, bu nedenle kuruma ek kurumlar vergisi tarhiyatı yapılacaktır.<sup>36</sup> Diğer bir deyişle aktarılanına (ilişkili kişiyne) düşük bedelle mal satılması durumunda emsallere uygunluk ilkesine göre saptanmış bedelle, gösterilen bedel arasındaki farkı örtülü kazanç dağıtımı sayılacaktır. Bu durumda satışı yapan kurumlar vergisi mükellefinin (aktaran) kurumlar vergisi matrahı aradaki fark kadar arttırılacaktır.<sup>37</sup>

<sup>33</sup> Serkan Ağar, a.g.e, s: 323.

<sup>34</sup> Serkan Ağar, a.g.e, s: 324.

<sup>35</sup> M. Koyuncu, ' Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslar arası Transfer Fiyatlandırması, Ankara, 2005, s. 257' den aktaran; AĞAR, Serkan, a.g.e, s: 324.

<sup>36</sup> Şefik Çakmak, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Örtülü Sermaye ile Örtülü Kazanç Hükümleri", Oluş Yayıncılık Yorum Seti, Cilt: 12/B, Sirkü: II/137, 16.04.2011, s: 7.

<sup>37</sup> Şefik Çakmak, Cilt: 12/B, Sirkü: II/140, s: 3-4.

193 sayılı GVK<sup>38</sup>'nin Md. 94/F.1-6.b.i. ve 6.b.ii. bendine göre; (2009/14592 sayılı B.K.K. Madde 1/6 ile) “a) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) %15,

b) Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere ve gelir vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) %15,”

oranında ve yukarıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

1 Seri Nolu TFYÖKD Hk. Genel Tebliğinin (1 s.n. TFYÖKD hk. GT.) ‘9.1.’ numaralı başlığında düzeltmenin nasıl yapılacağına ilişkin olarak; “TFYÖKD şartlarının gerçekleşmesi halinde menfaat aktaran işletme tarafından işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltme işlemleri yapılabilir.” Anılan düzenlemenin devamında, düzeltmenin geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, örtülü kazanç dağıtılan tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir.” hükmüne yer verilmiştir.

1 s.n. TFYÖKD hk. GT’in ‘9.3.’ numaralı başlığında “örtülü kazanç dağıtılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf olan herhangi bir kişi olması” durumuna ilişkin olarak; “Örtülü kazanç dağıtılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde, Kanunda belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı net kâr payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden vergi kesintisine tabi tutulacaktır.”<sup>39</sup>

**Örnek:** Aktaran mükellefin tam mükellef kurum ve menfaat aktarılanın gerçek kişi olduğu satışlı aktarım yönteminde aktaran tarafından yapılacak düzeltme işlemlerine yönelik olarak anılan Tebliğde verilen örnek yukarıda verilen örnek ile harmanlanarak aşağıdaki örnek oluşturulmuştur:

“(A) Kurumunun ortağı (B)’ye emsallere uygun fiyatı 100 TL olan bir malı 75 TL’ye satması halinde menfaat aktaran (A) kurumu yönünden yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir:

25 TL transfer fiyatlandırması yoluyla (B) gerçek kişisine aktarıldığından, söz konusu tutar (A) Kurumunun dönem kazancına eklenerek kurumlar vergisi yönünden tarhiyat yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) tam veya dar mükellef gerçek kişi olarak kabul edildiğinde dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul

<sup>38</sup> 6/1/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

<sup>39</sup> Kanunda yer almamasına rağmen gerekçedeki açıklamalardan hareketle 1 s.n. TFYÖKD hk. GT.’ nde TFYÖK olarak dağıtılmış sayılan kazancın “net tutar” kabul edilerek brüte tamamlanacağı belirtilmiştir. İdari işlemle kanun koyucunun düzenlemediği ve esas alınan işlem fiyatının değişmesine sebep olan böyle bir düzenleme getirilmesinin hukuka aykırı olduğu yönündeki görüş için bakınız: AĞAR, Serkan, a.g.e, s: 326-327.

edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 6/b bendine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

$$\text{Brüt Tutar}^{40}: \frac{25 \times 100}{100 - 15} = 29,41 \text{ TL}$$

$$\text{Kâr Payı Tevkifatı: } 29,41 \text{ TL} \times \% 15 = 4,41 \text{ TL}$$

### 3.1.2- Aktaran Tarafından Gerçekleştirilecek Katma Değer Vergisi Yönünden Düzeltme İşlemleri

Yukarıda kurumlar vergisi matrahının emsalden düşük tutar kadar arttırılacağını belirttik. Bu durumda KDV matrahının da 3065 sayılı KDV Kanununun<sup>41</sup> 27/2. maddesine göre bu fark kadar arttırılması gerekecektir. Söz konusu madde hükmüne göre; *“bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir biçimde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanmadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedel ve ya emsal ücret esas alınır.”*

Peki söz konusu madde hükmü ile TFYÖKD konusunda geçen emsal bedel kavramı aynı kavram mıdır?

3065 sayılı KDV Kanununun Md. 27/3. fıkrasına göre; *“Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.”* Bu hüküm ile anılan maddenin 2. fıkrası bir arada değerlendirilmelidir. Bu Kanun maddesinde emsal bedele ilişkin 213 sayılı VUK'a atıf yapılmaktadır. Emsal bedelden kasıt VUK'un 267. maddesinde belirtilen yöntemler işaret edilmekte olup KVK Md. 13/4. fıkrada belirtilen yöntemlere ilişkin bir yönlendirme bulunmamaktadır.

Dolayısıyla emseline göre daha ucuza satılan mal veya hizmet için KDV tarhiyatı yapılamaz. Yasal dayanağı bulunmamaktadır: KVK Md. 13/6. fıkrasına göre TFYÖ olarak dağıtılan kazancın 'dağıtılmış kar payı' sayılır. Kar dağıtım işlemi KDV'ye tabi değildir.

Konuya ilişkin bir diğer eleştiri ise bu tür uygulamanın mükerrer vergilendirmeye sebep olacağı yönündeki görüştür. İlişkili kişiye düşük bedelle mal satılması durumunda emsallere uygunluk ilkesine göre saptanmış bedelle, gösterilen bedel arasındaki fark örtülü kazanç dağıtım sayılacaktır. Bu durumda satışı yapan kurumlar vergisi mükellefinin vergi matrahı yukarıda yer verilen KDVK Md. 27/2. fıkrası gereği aradaki fark kadar arttırılacaktır. KDV matrahının da bu fark kadar arttırmak gerekecektir. Diğer yandan yasa koyucu aradaki farkın, ilgili kişi yönünden temettü olduğunu belirlemiştir. Yani temettü ayın olarak ödenmiş olmaktadır. Yani yüksek değerli bir mal emsallerine göre düşük bedelli de olsa teslim edilmiştir. Bu durumda mal satışından ayrı olarak bir de ayın olarak temettü dağıtım işlemi ve dolayısıyla KDV alınmasını gerektirecek ayrı bir işlem gündeme gelebilecektir. Bu anlayış benimsenirse satılan malın kar payı sayılan tutarı üzerinden de KDV tahakkuk etmesi gerekecektir. Bu uygulamanın yasanın lafzına uygun olduğu ileri sürülebilirse de mükerrer vergilendirmeye neden olacağı yönünde görüşlerde vardır. Bu görüşe göre, satılan malın emsal bedelinin de üstünde KDV matrahı oluşmuş olacaktır.<sup>42</sup>

<sup>40</sup> Brüt Tutar:  $\frac{\text{Net Tutar} \times 100}{100 - \text{Tevkifat Oranı}}$

<sup>41</sup> 2/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

<sup>42</sup> Şefik Çakmak, Sirkü: II/140, s:4.

**3.1.3- Aktarılan Tarafından Gerçekleştirilecek Gelir Vergisi Yönünden Düzeltme İşlemleri**

193 sayılı GVK'nın Md. 94/F.1-6.b.i. ve 6.b.ii. bendine göre; (2009/14592 sayılı B.K.K. Madde 1/6 ile) “a) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) % 15,

b) Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere ve gelir vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) % 15,”

oranında ve yukarıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, Kanunda belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılacaktır.

1 s.n. TFYÖKD hk. GT.nin '9.' numaralı başlığında 'aktarılan' a ilişkin düzeltmenin nasıl yapılacağına ilişkin olarak şu şekilde açıklama yapılmıştır: “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, “**karşı taraf düzeltmesi**” bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Dolayısıyla, dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.”

Söz konusu açıklamanın devamı şu şekildedir: “Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilenektir. Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.”

Anılan Tebliğin '9.3' bölümünde menfaat aktarılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda düzeltme işlemlerinin nasıl yapılacağı şu şekilde açıklanmıştır: “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde, Kanunda belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı net kâr payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden vergi kesintisine tabi tutulacaktır.”

**3.1.4- Aktarılan Tarafından Gerçekleştirilecek Katma Değer Vergisi Yönünden Düzeltme İşlemleri**

Satış yoluyla aktarım yönteminde emsali 100 TL olan bir malı 80 TL'ye alan bir KDV mükellefi tarafından 80 TL'ye ilişkin KDV'sini indirim konusu yapabilir. Ancak 20 TL tutarındaki aktarım nedeniyle KDV hesaplanmadığından aktarılan yönünden bir düzeltme işlemine gerek yoktur.



### 3.2- KV Mükellefi Aktaranın, KV Mükellefi veya KV'den Muaf Aktarılan 'Satış Yoluyla Aktarım' Yapması Durumunda Düzeltme İşlemleri Nasıl Yapılır?

#### 3.2.1- Aktaran ve Aktarılan Tarafından Gerçekleştirilecek Kurumlar Vergisi Yönünden Düzeltme İşlemleri

Çalışmanın '3.1.' bölümünde, KV mükellefi aktaranın gerçek kişiye 'satış yoluyla aktarım' yapması durumuna yapılacak düzeltme işlemleri ile ilgili aynı yolun izlenmesi ve kar dağıtımı sayılan aktarım tutarı üzerinden aşağıda açıklandığı üzere, vergi kesintisi yapılması gerekir.

5520 sayılı KVK'nın Md. 15/2. bendine göre kurumlar vergisi mükellefi tam mükellef kurumların (2009/14594 sayılı B.K.K. ile); "Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında vergi kesintisi yapılır."

5520 sayılı KVK'nın Md. 30/3. bendine göre kurumlar vergisi mükellefi tam mükellef kurumların (2009/14593 sayılı B.K.K. ile); "Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden bu Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır."

5520 sayılı KVK'nın Md. 13/6. fıkrasına göre; "Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu madde-deki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır."

Söz konusu hüküm anılan Kanunun 15/2. ve 30/3. fıkraları doğrultusunda vergi kesintisi yapılmasını gerektirir. Bu husus 1 s.n. TFYÖKD hk. GT. şu şekilde açıklanmıştır: "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Dolayısıyla, dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır."

1 s.n. TFYÖKD hk. GT.'nin 13.3. maddesine göre, TFYÖ olarak dağıtıldığı belirlenen kazanç, kar payının başka bir firmaya aktarılmış olması durumunda iştirak kazancı olarak nitelendirilir. Bu düzenleme, 5520 sayılı KVK'nın 5. maddesindeki 'iştirak kazancı düzenlemesiyle benzer ve çifte vergilendirmeyi önlemeye yöneliktir. Ancak istisnaya ilgili temel düzenleme olan 5520 sayılı KVK'nın 5. maddesinde, iştirak kazancı istisnasının uygulanmasında bu kazançla ilgili verginin kesinleşip ödenmesi şartı yoktur. Yani 5520 sayılı KVK'nın 5. maddesi ile TFYÖKD'yi düzenleyen 13. maddesi arasında bariz bir çelişki vardır. İştirak kazancı elde ettiği kabul edilen firmanın düzeltme yaparken 5520 sayılı KVK'nın hangi hükmünü uygulayacağı belirsizdir. İştirak kazancı istisnası bakımından öncelikle 5520

sayılı KVK'nın 5. maddesinin uygulanmasının Anayasanın 73. maddesine uygun olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır.<sup>43</sup>

**Örnek:** Aktaran mükellefin **tam mükellef kurum** ve **menfaat aktarılanın** da **tam mükellef kurum olduğu satışlı aktarım yönteminde aktaran tarafından yapılacak düzeltme işlemlerine** yönelik olarak anılan Tebliğde verilen örnek satışlı aktarım yöntemi açıklanırken verilen örnek ile harmanlanarak aşağıdaki örnek oluşturulmuştur:

*“Tam mükellef (A) Kurumunun ilişkili kişi (B) kurumuna emsallere uygun fiyatı 100.-TL olan bir malı 75.-TL'ye satması halinde menfaat aktaran tam mükellef (A) kurumu yönünden yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir:*

*25.-TL transfer fiyatlandırması yoluyla (B) kurumuna aktarıldığından, söz konusu tutar (A) Kurumunun dönem kazancına eklenerek kurumlar vergisi yönünden tarhiyat yapılacaktır.*

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) tam mükellef kurum ise dağıtılan örtülü kazanç Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre, iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilecek olup, düzeltme beyanname üzerinde yapılacaktır.

**Örnek:** Aktaran mükellefin **tam mükellef kurum** ve **menfaat aktarılanın** da **Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurum veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef** ise satışlı aktarım yönteminde aktaran tarafından yapılacak düzeltme işlemlerine yönelik olarak anılan Tebliğde verilen örnek satışlı aktarım yöntemi açıklanırken verilen örnek ile harmanlanarak aşağıdaki örnek oluşturulmuştur:

*Tam mükellef (A) Kurumunun ilişkili kişi ve Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef (B) kurumuna emsallere uygun fiyatı 100 TL olan bir malı 75 TL'ye satması halinde menfaat aktaran tam mükellef (A) kurumu yönünden yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir:*

*25 TL transfer fiyatlandırması yoluyla (B) kurumuna aktarıldığından, söz konusu tutar (A) Kurumunun dönem kazancına eklenerek kurumlar vergisi yönünden tarhiyat yapılacaktır.*

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B), Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurum veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef olduğundan dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

$$\text{Brüt Tutar: } \frac{25 \times 100}{100 - 15} = 29,41 \text{ TL}$$

$$\text{Kâr Payı Tevkifatı: } 29,41 \text{ TL} \times \% 15 = 4,41 \text{ TL}$$

**Örnek:** Aktaran mükellefin **tam mükellef kurum** ve **menfaat aktarılanın** da **kurumlar vergisinden muaf bir kurum** olması durumunda satışlı aktarım yönteminde aktaran tarafından yapılacak düzeltme işlemlerine yönelik olarak anılan Tebliğde verilen örnek satışlı aktarım yöntemi açıklanırken verilen örnek ile harmanlanarak aşağıdaki örnek oluşturulmuştur:

<sup>43</sup> Serkan Açar, a.g.e, s: 327.

“Tam mükellef (A) Kurumunun ilişkili kişi **kurumlar vergisinden muaf** (B) kurumuna emsallere uygun fiyatı 100 TL olan bir malı 75 TL’ye satması halinde menfaat aktaran tam mükellef (A) kurumu yönünden yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir:

25 TL transfer fiyatlandırması yoluyla (B) kurumuna aktarıldığından, söz konusu tutar (A) Kurumunun dönem kazancına eklenerek kurumlar vergisi yönünden tarhiyat yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) kurumlar vergisinden muaf bir kurum olduğundan dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15’inci maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

$$\text{Brüt Tutar: } \frac{25 \times 100}{100 - 15} = 29,41 \text{ TL}$$

$$\text{Kâr Payı Tevkifatı: } 29,41 \text{ TL} \times \% 15 = 4,41 \text{ TL}$$

**Örnek:** Aktaran mükellefin dar mükellef kurum ve menfaat aktarılanın da dar mükellef kurumun yurt dışında bulunan ana merkezi olması durumunda satışlı aktarım yönteminde aktaran tarafından yapılacak düzeltme işlemlerine yönelik olarak anılan Tebliğde verilen örnek satışlı aktarım yöntemi açıklanırken verilen örnek ile harmanlanarak aşağıdaki örnek oluşturulmuştur:

“Dar mükellef (A) Kurumunun yurt dışında bulunan ana merkezine emsallere uygun fiyatı 100 TL olan bir malı 75 TL’ye satması halinde menfaat aktaran tam mükellef (A) kurumu yönünden yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir:

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan yurt dışında bulunan ana merkeze dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30’uncu maddesinin altıncı fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Öte yandan, yurt dışı işlemlerle ilgili olarak yapılacak ikincil düzeltme işlemlerinin, vergi anlaşmaları çerçevesinde ve söz konusu anlaşmanın imkan verdiği ölçüde yapılabileceği tabiidir.

$$\text{Brüt Tutar: } \frac{25 \times 100}{100 - 15} = 29,41 \text{ TL}$$

$$\text{Kâr Payı Tevkifatı: } 29,41 \text{ TL} \times \% 15 = 4,41 \text{ TL}$$

Konuyla ilgili önemli hususlardan birisi de TFYÖ olarak dağıtılan kazancın “dağıtılmış kar payı” sayılması kurum (tüzel kişi) ortak ile gerçek kişi ortak arasında ilkinin lehine farklılığa yol açmasıdır.

**Örnek:**<sup>44</sup> (X) A.Ş. gerçek kişi ortağı (A) ve kurum ortağı (B) ye verdiği aynı tutar ve vadelerdeki borç paralar sebebiyle (10.000 x2=) 20.000 TL faizi hesaplamamıştır. Buna göre (X) A.Ş. hakkında (20.000 x %20=) 4.000 TL kurumlar vergisi hesaplanırken, kurum ortağı TFYÖ şekilde ödenen 10.000.-TL için ayrıca kurumlar vergisi kesintisi hesaplanmaz. Buna karşılık, gerçek kişi ortak için (10.000,00/0,85=) 11.764,70 TL kar payı dağıtıldığı kabul edilerek bunun üzerinden (11.764,70 x %15=) 1.764,70 TL gelir vergisi kesintisi yapılacaktır. Kurum ortak bu karı, gerçek kişi ortaklarına dağıtmak istediğinde gelir vergisi kesintisi 10.000 TL üzerinden (%15) 1.500 TL hesaplanır. TFYÖ olarak dağıtılan kazançlar aynı

<sup>44</sup> S. Şeker, ‘ Örtülü Sermaye Kullanımı ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Üzerine Bir Değerlendirme, Yaklaşım, Nisan, 2008, Sayı: 184, s. 135-136’ dan aktaran; AÇAR, Serkan, a.g.e, s: 327-328.

olduğu halde kurum ortağa yapılan menfaat aktarımı için nihai vergi yükü (2.000 + 1.500 =) 3.500 TL iken, gerçek kişi ortak için (2.000 + 1.764,70 =) 3.764,70 TL'dir. İlkinde vergi yükü %35 iken, ikincide %37,64'tür. Yani nihai vergi yükü bakımından karşılaştırıldığında, gerçek kişi ortağa göre kurum ortağa TFYÖ olarak kazanç daha avantajlıdır. (X) A.Ş. böyle bir menfaat aktarımında bulunmamış olsaydı, kar dağıtımı dahil, katlanacağı vergi yükü %32'dir.

### 3.2.2- Aktaran ve Aktarılan Tarafından Gerçekleştirilecek Katma Değer Vergisi Yönünden Düzeltme İşlemleri

Yukarıda da belirttiğimiz gibi düşük bedelle kurumlar vergisi mükellefi aktarılan yapılan satış işlemi TFYÖKD sayılacağından satışı yapan vergi mükellefinin vergi matrahı aradaki fark kadar artıracaktır. KDV matrahının da bu fark kadar artırmak gerekecektir. Çünkü KDVK'nın 27/2 maddesindeki *"bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir biçimde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanmadığı hallerde de matrah olarak emsal bedel veya emsal ücret esas alınır."* Biçimindeki hüküm aradaki farkın KDV'nin istenmesini belirlemektedir.<sup>45</sup>

3065 sayılı KDV Kanununun Md. 27/3. fıkrasına göre; *"Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur."* Bu hüküm ile anılan maddenin 2. fıkrası bir arada değerlendirilmelidir. Bu Kanun maddesinde emsal bedele ilişkin 213 sayılı VUK'a atıf yapılmaktadır. Emsal bedelden kasıt VUK'un 267. maddesinde belirtilen yöntemler işaret edilmekte olup KVK Md. 13/4. fıkrada belirtilen yöntemlere ilişkin bir yönlendirme bulunmamaktadır.

Dolayısıyla emsaline göre daha ucuza satılan mal veya hizmet için KDV tarhiyatı yapılamaz. Yasal dayanağı bulunmamaktadır: KVK Md. 13/6. fıkrasına göre TFYÖ olarak dağıtılan kazancın 'dağıtılmış kar payı' sayılır. Kar dağıtımı işlemi KDV'ye tabi değildir.

Diğer yandan yasa koyucu aradaki farkın, ilgili kişi yönünden temettü olduğunu belirlemiştir. Yani temettü ayın olarak ödenmiş olmaktadır. Yani mal teslimi söz konusudur. Bu durumda mal satışından ayrı olarak bir de ayın olarak temettü dağıtımı işlemi ve dolayısıyla KDV alınmasını gerektirecek ayrı bir işlem gündeme gelebilecektir.<sup>46</sup>

Malı satın alan yönünden konunun değerlendirilmesine gelince, örtülü kazanç dağıtan kurum adına tahakkuk eden KDV, normal koşullarda örtülü kazanç dağıtılan kurum yani aktarılan tarafından indirim konusu yapılacaktır. Ancak KDV'sindeki indirim hükümleri, defterlere kayıt edilmiş KDV'lerinin indirilmesini öngörmektedir. KDVK'nın 29/3. maddesine göre *"İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir."* Bu hüküm örtülü kazanç dağıtılan kurumun örtülü kazançla ilgili indirim kullanmasına izin vermemektedir.<sup>47</sup>

KVK'nın Md. 13/6. fıkrasında yer alan *"düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır."* şeklindeki hüküm, kurumlar vergisi

<sup>45</sup> Şefik Çakmak, Sirkü: II/140, s:4.

<sup>46</sup> Şefik Çakmak, Sirkü: II/140, s:4.

<sup>47</sup> Şefik Çakmak, Sirkü: II/140, s:4.

ve gelir vergisi dışındaki vergilerde de düzeltmeyi kapsıyor mu?, sorusu bu noktada devreye girmektedir. Kurumlar vergisi ve gelir vergisi dışındaki vergileri kapsıyorsa, KDVK Md. 29/3. fıkrası hükmü değil, bu özel hüküm geçerli olacağından indirimlerin yapılması gerekir. Kapsamıyorsa, doğal olarak indirilecek KDV düzeltmesi de söz konusu olmayacaktır.<sup>48</sup>

#### 4- 'ALİŞ YOLUYLA AKTARIM' NE ANLAMA GELMEKTEDİR?

Çalışmanın 'satış yoluyla aktarım' yöntemini açıkladığımız bölümünde verdiğimiz basit örneği 'alış yoluyla aktarım' konusunu anlatmak için değiştirelim: Bir kurumun emsallerine göre 100 TL'ye alabileceği bir malı ilişkili kişiden 150 TL'ye aldığını kabul edelim. Kurumun gerçekleşen maliyeti 150 TL'dir. Normal şartlarda katlanılması gereken 100 TL yerine 150 TL'na katlanması nedeniyle ticari gerekliliklere göre 50 TL daha az maliyete katlanması gerekirken bu bedel alışın yapıldığı ilişkili kişiye maddi olarak aktarılmıştır. Bu nedenle söz konusu alış işlemi neticesinde malı alan kurum (aktaran) tarafından malı satan ilişkili kişiye (aktarılan) 50 TL tutarında bir aktarım (transfer) işlemi gerçekleşmiş olur.

Dikkat edilirse aktarım işlemi neticesinde aktaran tarafından, aktarılan satımlı aktarımdan farklı olarak, fiziki bir maddi değer aktarılmaktadır. Satımlı aktarımda, aktarılanın yani ilişkili kişinin mal varlığının azalması gerekirken aynı kalması nedeniyle tasarrufu ile aktarım gerçekleşirken, alımlı aktarımda aktaranın mal varlığından aktarılanın mal varlığına doğrudan diğer bir deyişle maddi olarak bir aktarım gerçekleşmektedir. Aktarılan tarafından 100 TL tahsil edilmesi gerekirken 150 TL tahsil edilmektedir. Yani 50 TL aktarılanın mal varlığına doğrudan aktarılmaktadır.

Söz konusu işlemin TFYÖKD olarak kabul edilmesi gerekir ve alış işlemi olarak görülen ve bu doğrultuda vergilendirilen işlem, gerçekte bir aktarımdır ve gerçek duruma göre vergilendirilmelidir.

Alımlı aktarım yönteminde menfaat aktarılanların (ilişkili kişilerin) işletmeye emsalinin çok üzerinde bir bedelle satış yapması durumunda bunun TFYÖKD sayılabilmesi için bu malın doğrudan veya dolaylı olarak üretim girdisi yapılmış olması gerekir. Yüksek mal maliyetinden dolayı işletmenin karını olumsuz etkilemesi sebebiyle TFYÖKD için malın satılması şartı aranır. Emsaline göre yüksek bir bedelle gerçekleştirilen mal alımı sebebiyle işletmeden çekilen yüklü miktardaki nakit, aslında, faizsiz olarak kullanılmış olur. Bu durumda, hem işletme karı olumsuz etkilenir hem de emsalinin üzerinde çekilen nakit dolayısıyla faizsiz para kullanılmasından doğan başka bir TFYÖKD işleminden söz edilir.<sup>49</sup>

Mal bedeli doğrudan gider yazılmışsa bu kayıt, TFYÖKD olarak kabul edilir. Mal amortismanına tabi bir iktisadi kıymet ise ayrılan amortismanın emsalini aşan kısmı TFYÖKD işlemidir.<sup>50</sup>

#### 4.1- KV Mükellefi Aktaranın Gerçek Kişiye 'Alış Yoluyla Aktarım' Yapması Durumunda Düzeltme İşlemleri Nasıl Yapılır?

##### 4.1.1- Aktaran Tarafından Gerçekleştirilecek Kurumlar Vergisi Yönünden Düzeltme İşlemleri

Aktaran kurum, kurumla ilişkili gerçek kişiden emsalden yüksek bedelle alım yapmışsa, alımın em-

<sup>48</sup> Şefik Çakmak, Sirkü: II/140, s:4.

<sup>49</sup> Serkan Açar, a.g.e, s: 169.

<sup>50</sup> Serkan Açar, a.g.e, s: 169-170.

salden fazla bedeli 5520 sayılı KVK'nın Md. 11/1-c bendine göre kanunen kabul edilmeyen giderdir. Alımın gerçekleştiği döneme ilişkin, aktaranın kurumlar vergisi matrahına eklenmesi gerekir.

Bu aynı zamanda KVK Md. 13/6. fıkrasına göre ortağa aktarılan bir tutardır. Bu yönüyle ortağın aldığı kar payı sayılacaktır. İlişkili kişi gerçek kişi yönünden kar payı olarak değerlendirilmesi ve duruma göre 193 sayılı GVK'nın Md. 94/6.b.i veya 94/6.b.ii bendine göre vergi kesintisi yapılması gerekir.

1 s.n. TFYÖKD hk. GT'nin '9' numaralı başlığında 'aktarılan' a ilişkin düzeltmenin nasıl yapılacağına ilişkin olarak şu şekilde açıklama yapılmıştır: *"Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Dolayısıyla, dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır."*

1 s.n. TFYÖKD hk. GT'nin 13.3. maddesine göre, TFYÖ olarak dağıtıldığı belirlenen kazanç, kar payının başka bir firmaya aktarılmış olması durumunda iştirak kazancı olarak nitelendirilir. Bu düzenleme, 5520 sayılı KVK'nın 5. maddesindeki 'iştirak kazancı düzenlemesiyle benzer ve çifte vergilendirmeyi önlemeye yöneliktir.

#### 4.1.2- Aktaran Tarafından Gerçekleştirilecek Katma Değer Vergisi Yönünden Düzeltme İşlemleri

TFYÖK olarak dağıtılan tutar KVK Md. 11/1-c bendine göre kanunen kabul edilmeyen giderdir. 3065 sayılı KDVK Md. 30/1-d bendine göre; "Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez." Dolayısıyla 80 TL tutarındaki bir malı 100 TL'ye alan aktaranın, aradaki 20 TL tutarındaki farka ilişkin aktarılan ödemiş KDV'yi indirim konusu yapamaz.

#### 4.1.3- Aktarılan Tarafından Gerçekleştirilecek Kurumlar Vergisi Yönünden Düzeltme İşlemleri

Aktarılan tarafından 100 TL tutarındaki bir malın 150 TL tutarına aktarana satılması durumunda, yani aktaran tarafından alım yoluyla (150-100=) 50 TL aktarım yapılması durumunda alış işleminin bedeli aktarılan yönünden satış bedeli olup aktarılan nezdinde vergilendirilmiş olacaktır. Diğer taraf yani aktaran açısından bakılırsa yukarıda da belirtildiği gibi söz konusu işlem neticesinde aktarılan ödenen bedelin 50 TL'lik kısmı KVK Md. 11/1-c bendine göre kanunen kabul edilmeyen giderdir ve matrah farkı olarak kurum kazancına eklenerek düzeltme işlemi gerçekleştirilir. KVK Md. 13/6. Fıkrası TFYÖKD işleminde vergilendirmenin aktaran nezdinde gerçekleştirilmesini öngördüğünden aynı işlem nedeniyle aktarılan nezdinde vergilendirmeye gerek bulunmayıp söz konusu işlem nedeniyle ödenen vergiler aktarılan iade edilerek düzeltme işlemi gerçekleştirilir.

Ayrıca 193 sayılı GVK'nın Md. 94/F.1-6.b.i. ve 6.b.ii. bendine göre; (2009/14592 sayılı B.K.K. Madde 1/6 ile) "a) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci

fikrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) %15,

b) Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere ve gelir vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) % 15,”

oranında ve yukarıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, Kanunda belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılacaktır.

1 s.n. TFYÖKD hk. GT'nin '9' numaralı başlığında 'aktarılan' a ilişkin düzeltmenin nasıl yapılacağına ilişkin olarak şu şekilde açıklama yapılmıştır: “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, “**karşı taraf düzeltmesi**” bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Dolayısıyla, dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.”

Söz konusu açıklamanın devamı şu şekildedir: “Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir. Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.”

Anılan Tebliğin '9.3' bölümünde menfaat aktarılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda düzeltme işlemlerinin nasıl yapılacağı şu şekilde açıklanmıştır: “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde, Kanunda belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı net kâr payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden vergi kesintisine tabi tutulacaktır.”

#### 4.1.4- Aktarılan Tarafından Gerçekleştirilecek Katma Değer Vergisi Yönünden Düzeltme İşlemleri

Aktarılan tarafından 100 TL tutarındaki bir malın 150 TL tutarına aktarana satılması durumunda, yani aktaran tarafından alım yoluyla (150-100=) 50 TL aktarım yapılması durumunda alış işleminin bedeli aktarılan yönünden satış bedeli olup söz konusu satış bedeli üzerinden KDV hesaplanmış olmalıdır. Aktarılan tarafından satış işlemi olan söz konusu durumda fatura düzenlenmiş ve KDV hesaplanmıştır. Yukarıda da açıkladığımız gibi işlem gerçektir ve bedel üzerinden hesaplanan KDV yönünden yapılacak bir düzeltme işlemi bulunmadığı görüşündeyiz.

Ancak bu konu tartışmalıdır. TFYÖKD işlemine ilişkin düzeltme işlemlerinin KDV yönünden düzeltmeyi kapsayıp kapsamadığı yönünde de doktrinde çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, verginin genel ilkeleri yönünden ve VUK'un 134. maddesindeki "*vergi incelemesinden maksat, ödemesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.*" Biçimindeki hüküm gereği düzeltme yapıp yapılmayacağı hususunun tartışılması gerekir.<sup>51</sup> Diğer bir görüşe göre, TFYÖKD, kurumlar vergisine yönelik bir güvenlik önlemidir. Bu nedenle kurumlar vergisine yönelik bir vergi güvenlik önleminin KDV bakımından uygulanması vergi tekniğine aykırıdır. Bu görüşe göre vergilendirilmesi gereken hasılatın gizlenmesi olan TFYÖKD belirlendiğinde, bulunan matrah farkı üzerinden KDV hesaplanmaz.<sup>52</sup> Bunun diğer bir sonucu tekrar vergilendirmeye neden olmayacağından aktarılan yönünden ilk yapılan vergilendirmenin düzeltme işlemine tabi tutulmamasıdır.

#### **4.2- KV Mükellefi Aktaranın, KV Mükellefi Veya KV Den Muaf Aktarılan 'Satış Yoluyla Aktarım' Yapması Durumunda Düzeltme İşlemleri Nasıl Yapılır?**

##### **4.2.1- Aktaran ve Aktarılan Tarafından Gerçekleştirilecek Kurumlar Vergisi Yönünden Düzeltme İşlemleri**

Aktaran kurum, kurumla ilişkili gerçek kişiden emsalden yüksek bedelle alım yapmışsa, alımın emsalden fazla bedeli 5520 sayılı KVK'nın Md. 11/1-c bendine göre kanunen kabul edilmeyen giderdir. Alımın gerçekleştiği döneme ilişkin, aktaranın kurumlar vergisi matrahına eklenmesi gerekir.

Bu aynı zamanda KVK Md. 13/6. fıkrasına göre ortağa aktarılan bir tutardır. Bu yönüyle ortağın aldığı kar payı sayılacaktır. İlişkili kişi gerçek kişi yönünden kar payı olarak değerlendirilmesi ve duruma göre 5520 sayılı KVK Md. 15/2. veya 30/3. bendine göre vergi kesintisi yapılması gerekir.

1 Sıra No TFYÖKD hakkında GT'nin 13.3. maddesine göre, TFYÖ olarak dağıtıldığı belirlenen kazanç, kar payının başka bir firmaya aktarılmış olması durumunda iştirak kazancı olarak nitelendirilir ve 5520 sayılı KVK'nın 5. maddesindeki 'iştirak kazancı istisnası' bu noktada dikkate alınmalıdır.

##### **4.2.2- Aktaran ve Aktarılan Tarafından Gerçekleştirilecek Katma Değer Vergisi Yönünden Düzeltme İşlemleri**

Çalışmanın önceki bölümlerinde KDV yönünden yapılması gereken işlemlere ilişkin açıklamalar bu alt başlık için de geçerlidir.

#### **5- TFYÖKD ANALİZİNDE ve DÜZELTME İŞLEMLERİNDE KULLANILABİLECEK ÖZELLİKLI BİLGİLER**

##### **5.1- TFYÖKD Analizinde 'Düzeltme' Kavramı Neyi İfade Etmektedir?**

5520 sayılı KVK'nın 13. maddesindeki örtülü olarak dağıtılan kazancın Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında işlemin gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı sayılacağı biçimindeki hüküm kar payını elde edenler yönünden de vergileme yapılacağı

<sup>51</sup> Bakınız: Şefik Çakmak, Sirkü: II/137, s: 7.

<sup>52</sup> Serkan Açar, a.g.e, s: 337.



anlamını içermektedir. Ancak aynı maddedeki “Daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltileceğinin” belirtilmiş olması, vergilendirme işleminin düzeltme biçiminde olacağını yani fazla alınmış verginin düzeltileceğini de çağrıştırmaktadır. Örneğin, emsalden yüksek faizle ortak olduğu şirkete borç veren kişi elde ettiği faizi beyan etmiştir. Bu gelirin temettü olarak beyan edilmesi gerektiğinde, daha önceki beyan düzeltildiğinde daha az vergi hesaplanabilecektir. Bu durumda daha önce tahakkuk etmiş vergi düzeltilebilecektir. Tahakkuk eden verginin azaltılması durumunda düzeltmeden söz etmek gerekir. Tahakkuk eden vergiden fazla vergi alınmasında terminoloji verginin tarh edilmesidir.<sup>53</sup>

### 5.2- Bir Mal Gerçek Kişi Ortağa Emsalden Düşük Bedelle Kiraya Verilmişse Düzeltme İşlemi Nasıl Yapılır?

Ortağın aradaki fark kadar temettü geliri elde etmiş sayılması ve GVK hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekir. Bu işlem bir düzeltme işlemi değildir. Örtülü kazanç kavramının gereğidir. Dolayısıyla ana kurumdaki vergileme işleminin kesinleşmesinin beklenmesi söz konusu olmayacaktır. Aradaki fark kadar ana kuruma KDV tahakkuku yapılması gerektiği, çünkü kar payı kira olarak verildiği, kiralama işleminin de KDV kapsamında olduğu yönünde görüşler vardır.<sup>54</sup>

### 5.3- Kurumun Ortağına Borç Para Vermesi Durumunda KDV Yönünden Düzeltme İşlemi Yapılmalı mıdır?

Özellikle idare uygulaması ve yargı kararları irdelendiğinde 5520 sayılı KVK'nın 11/1-c bendine göre örtülü kazancın gider kabul edilmemesi hükmünden hareketle emsalden düşük faiz tutarının kurum tarafından elde edilmiş ve gelir olarak kurum kazancına eklenmesi gerektiği yönünden bir görüş oluştuğu anlaşılmaktadır. Ancak doktrinde kurumun, gerçek kişi ortağına emsalden düşük faizle borç vermesi durumunda borç veren kurum yönünden vergisel işlem yapılmayacağı şeklinde bir görüşte vardır. Bu görüşü savunanlar ortada kabul edilmemesi söz konusu olan bir giderin bulunmadığı düşüncesinden hareket etmektedirler. Ancak 5520 sayılı Kanununun 13. maddesinde yer alan “ Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı sayılacağı” şeklindeki hüküm gereği emsalden düşük faiz tutarının borç veren kurum yönünden kurum kazancı, borç alan gerçek kişi ortak yönünden de temettü geliri sayılması gerektiği açıktır. Bu doğrultuda faiz geliri elde etmiş sayılan kurumun bu faiz üzerinden hesaplanan KDV tahakkuk ettirmesi gerekeceği yönünde görüşler mevcuttur.<sup>55</sup>

### 5.4- Aktarılan Nezdinde Yapılacak Düzeltme İşleminde Zamanaşımı Nasıl Hesaplanır?

Muhataptaki düzeltme, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmesi ve ödenmesinden sonra yapılacaktır. Örtülü kazanç dağıtımının

<sup>53</sup> Şefik Çakmak, Sirkü: II/137, s: 10.

<sup>54</sup> Şefik Çakmak, Sirkü: II/137, s: 8.

<sup>55</sup> Şefik Çakmak, Sirkü: II/137, s: 9.

yapılmış olduğu inceleme ile tespit edilir. İnceleme, ortalama olarak vergilendirme döneminin kapanmasından 2 yıl sonra yapılır. Sonuçlarının alınması, tarhiyatın yapılması ile ilgili süreden sonra, dava yoluna başvurulduğunda gene ortalama iki yıl da yargı aşamasında geçer. Normal seyrinde, örtülü olarak kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmesi ve ödenmesi aşamasında ilgili dönem bakımından zamanaşımı süresi dolmuş olur. Bundan sonra düzeltme sonucunda ortaya çıkacak farkın, aktarılanda, örtülü kazanç dağıtımı itibariyle kavranması imkanı ortadan kalkmış olur. Düzeltmenin kesinleşme ve ödeme yılı itibariyle yapılması da genelde mümkün değildir. Dolayısıyla ya düzeltmenin yapılacağı ya da zamanaşımı bakımından özel hükme ihtiyaç vardır. Bu yolda hüküm ise yoktur. Bu açıdan da sorunlar doğacaktır.<sup>56</sup>

### 5.5- Grup İçi Şirketler Arasındaki Kaynak Aktarmalarında Örtülü Kazanç Dağıtımı veya Örtülü Sermaye Hükümlerinden Hangisi Uygulanacaktır?

Aynı gruba dahil şirketlerden birindeki nakit fazlasının, grubun finansman ihtiyacı olan diğer şirketine verilmesi ihtiyacı her zaman doğabilmektedir. Ancak geçmiş dönemlerde aktarılan nakdi kaynak karşılığında faiz alınmadığında, nemasız kaynak kullanılmak suretiyle örtülü kazanç dağıtıldığı; faiz alınma halinde ise örtülü sermaye teşkil edildiği ve faizin bunun karşılığını teşkil ettiği değerlendirilmesinde tarhiyata muhatap olunma durumu doğabilmiştir. Ancak 5520 sayılı KVK'nın ardından örtülü sermaye düzenlemesi sembolik hale geldiğinden, konu pratik planda önemini yitirmiştir.<sup>57</sup>

### 5.6- Aktarımı İspatlama Külfeti Kimin Üzerindedir?

Örtülü kazanç dağıtımı, kurum bünyesinde oluşan veya oluşması gereken kazancın, daha genel planda kurum varlığının normal usul dışında şirket ortakları veya diğer ilgililere aktarılmasını ifade eder. Gerçekleştirilmesi, mükellefin aktif bir eylemini veya en azından bu amaca yönelmiş iradesinin mevcudiyetini gerektirir. Bu yönü ile statik yapıdaki vergi güvenlik müesseselerinden ayrılır. Kazancın örtülü yoldan dağıtılmış olduğunun iddia ve ispatı icap eder. Örtülü kazanç dağıtımının belirlenmesinde dağıtımın muhatabına, emsaline göre farklı fiyat uygulaması; ikincisi bu yolla menfaat sağlaması ve üçüncüsü kurumun, bu konudaki iradesinin mevcudiyeti olmak üzere üç unsur vardır. Vergi idaresi, bu üç unsuru varlığını tespit etmekle yetinir. Bu tespitle vergi idaresi kendine düşen ispat külfetini yerine getirmiş olur. Tespit edilen durumun, örtülü yoldan kazanç dağıtımının aracı olarak kullanılmamış olduğunu ispat külfeti, bu defa mükellefe düşer. Bunun başka şekilde ifadeyle anlamı, örtülü kazanç dağıtımının belirlenmesinde subjektif unsur teşkil eden, "irade" unsurunun bulunmadığının ispat külfetinin mükellefe ait olduğudur. Tarhiyatın dayanağı, muamelenin belli ilişkiler içinde bulunan kimselerle yapılmış bulunduğu ve bu kimselerle yapılan işlemlerde, kurum aleyhine olmak üzere emsalinden farklı fiyat uygulanmış olduğu şeklindeki maddi tespit ve bu hususta mükellefçe geçerli bir izahın yapılamamış olmasından ibarettir.<sup>58</sup>

<sup>56</sup> Özbalcı, a.g.e., s: 402.

<sup>57</sup> Özbalcı, a.g.e., s: 423.

<sup>58</sup> Özbalcı, a.g.e., s: 399.

### 5.7- Hazine Zararı Kavramı Neyi İfade Etmektedir? Hazine Zararı Kavramı ile Vergi Ziyai Kavramı Aynı Anlamda mıdır?

İlişkili kişiler ile işletmeler arasındaki mal veya hizmet alım-satım işlemlerinde hazine zararı, menfaat aktaran işletmenin ödemesi gereken vergiyle menfaat aktarımının muhatabı ilişkili kişinin ödediği verginin bir arada değerlendirilmesiyle ortaya çıkan vergi kaybını ifade eder. 5422 sayılı KVK'nın yürürlükte olduğu dönemde örtülü kazanç dağıtımında hazine zararının aranıp aranmayacağı tartışmalı iken 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesine eklenen (7) numaralı fıkra ile 'hazine zararı' TFYÖKD'nin objektif unsuru haline getirilmiştir.<sup>59</sup>

Bu noktada hazine zararı ile vergi ziyai kavramının aynı durumu ifade etmediğinin dikkate alınması gerekmektedir. 213 sayılı VUK'un 341. maddesine göre vergi ziyai mükellefin veya sorumlunun vergilendirmeyle ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesinden dolayı vergisinin zamanında tahakkuk etmemesi veya eksik tahakkuk etmesidir. Hazine zararı ise, TFYÖKD sonucunda kurum nezdinde gerçekleşen vergi kaybının, kazancı elde eden kişi veya kurum bünyesinde vergilendirilmemesi veya vergilendirilmekle birlikte asıl vergilendirilmesi gereken mükellefe göre miktar olarak eksik vergilendirilmesidir.<sup>60</sup>

## 6- ÖRNEKLER

### 6.1- Satış Yoluyla Aktarım Yöntemine İlişkin Genel Örnekler

**Örnek-1:** Tam mükellef kurum (A) A.Ş. 2013 hesap döneminde 150 TL değerinde bir malı ilişkili kişi tam mükellef (B) Ltd. Şti. ye 50 TL'ye satmış ve 2015 yılında yapılan incelemede işlem bedellerinin emsallerine aykırı olduğu, söz konusu malın 2013 yılında (B) Ltd. Şti. tarafından 150 TL'ye satıldığı ve satış yoluyla TFYÖK dağıtıldığı, bu doğrultuda hazine zararının olduğu tespit edilmiştir. 2013 hesap dönemine ilişkin (A) A.Ş. 'in kurumlar vergisi matrahı 200 TL, (B) Ltd. Şti.'nin kurumlar vergisi matrahı 500.-TL' dir.

#### Örnek-1.1. Aktaran yönünden yapılacak düzeltme işlemleri:

##### Örnek-1.1.1. Kurumlar vergisine ilişkin:

150 TL bedelli bir malı 50 TL'ye satan (A) A.Ş. karşı tarafa 100 TL menfaat aktarımı yapmıştır ve bu tutar TFYÖ olarak dağıtılan bir tutardır. Bu tutar 5520 sayılı KVK'nın 11/1-c bendine göre bir gider niteliğindedir ve kurum matrahına eklenmesi gereken diğer bir deyişle mali karın hesaplanmasında dikkate alınması gereken kanunen kabul edilmeyen bir giderdir.

Dolayısıyla söz konusu 100 TL, kurumun 2013 yılına ilişkin matrah farkıdır ve  $(100 \times \%20=)$  20 TL kurumlar vergisinin re' sen tarh edilmesi gerekir.

##### Örnek-1.1.2. Kurumlar vergisi kesintisine ilişkin:

İki tarafta tam mükellef kurumdur. Yapılan işlem neticesinde (A) A.Ş. den (B) Ltd. Şti. ye 100.-TL tutarında aktarım yapılmıştır. Her ne kadar söz konusu olayda KVK' nin 13/6. ve 15/2. Fıkralarına göre kar dağıtımı nedeniyle vergi kesintisi yapılması öngörülse de iki tam mükellef arasında gerçekleşen işlem anılan Kanununun 5. Maddesine göre iştirak kazancı istisnası sayıldığından kesinti yapılmaması eleştiri konusu yapılamaz.

59 Serkan Açar, a.g.e, s: 299.

60 Serkan Açar, a.g.e, s: 300.

**Örnek- 1.2. Aktarılan yönünden yapılacak düzeltme işlemleri:****Örnek-1.2.1. Kurumlar vergisine ilişkin:**

Satış yoluyla menfaat aktarılan (B) Ltd. Şti. malı 2013 yılında sattığından artık bu işlemle ilgili vergilendirilmiş olmaktadır. Diğer bir deyişle, (B) Ltd. Şti. bu malı 150 TL'ye sattığından, bu mal satışı nedeniyle ( $150 \times \%20 =$ ) 30 TL vergi tahakkuk etmiştir. Ancak yukarıda da belirtildiği gibi aktarım işleminin tutarı olan 100.-TL üzerinden hesaplanan 20 TL kurumlar vergisi 5520 sayılı KVK'nın 11/1-c bendine göre (A) A.Ş. adına vergilendirilmiştir. Bu nedenle B Ltd. Şti.'nin TFYÖKD'na konu olan malı satması nedeniyle 2013 yılı kurumlar vergisi matrahına dahil ettiği 150 TL üzerinden hesaplanan ( $150 \times \%20 =$ ) 30 TL kurumlar vergisi içerisinde (A) A.Ş. adına tahakkuk ettirilen 20 TL de bulunmaktadır diye düşünebiliriz. Bazı kaynaklarda düzeltmede amaç mükerrer vergilendirmeyi önlemektir. Söz konusu 100 TL üzerinden (A) A.Ş. adına vergi tahakkuk ettirildiği gün, bu tutarın B Ltd. Şti.'nin mal bedeline (aktarıma konu malın bedeline) eklenmesi gerektiği belirtilmektedir. Mükerrer vergilendirmeyi önlemek açısından doğru bir yaklaşım olduğu düşüncesindeyiz.

Sonuçta 2015 yılında yapılan incelemede 2013 kurumlar vergisi matrahına dahil edildiği tespit edilen 150 TL üzerinden hesaplanan 30 TL aynen tahakkuk ettirilirse bu 30 TL'nin 20 TL'lik kısmı, (A) A.Ş. adına tahakkuk ettirildiğinden mükerrer vergilendirilmiş olur ve KVK Md. 11/1-c bendine göre aktaran bu hususta vergilendirilmeli sonucu çıktığından 20 TL'nin (B) Ltd. Şti.'nin borçlarına mahsup ve/veya söz konusu firmaya iade edilmesi gerekir.

**Örnek-2:** Tam mükellef kurum (A) A.Ş. 2013 hesap döneminde 150 TL değerinde bir malı ilişkili kişi tam mükellef (B) Ltd. Şti. ye 50 TL'ye satmış ve 2015 yılında yapılan incelemede işlem bedellerinin emsallerine aykırı olduğu, *söz konusu malın (B) Ltd. Şti. tarafından satılmadığı* ve satış yoluyla TFYÖK dağıtıldığı, bu doğrultuda hazine zararının oluştuğu tespit edilmiştir. 2013 hesap dönemine ilişkin (A) A.Ş.'nin kurumlar vergisi matrahı 200 TL, (B) Ltd. Şti.'nin kurumlar vergisi matrahı 500 TL'dir.

Bu örneğin, 'Örnek 1'den tek farkı, aktarıma konu olan malın satılmamasıdır.

Aktarıma konu olan malın satılmaması, aktaran (A) yönünden yapılacak düzeltme işlemlerini etkilemez. Aktarılan hakkında yapılacak düzeltme işlemi yukarıda da açıkladığımız gibi mükerrer vergilendirmeyi önlemek amacını taşır. Söz konusu malın satılmamış olması, aktarılan (B) şirketi TFYÖKD işlemi neticesinde elde ettiği malı satarak hasılat elde etmediğinden ve bu hasılat üzerinden vergilendirilmediğinden tekrar vergilendirme oluşmaz.

**Örnek-3:** Tam mükellef kurum (A) A.Ş. 2013 hesap döneminde 150 TL değerinde bir malı ilişkili kişi tam mükellef (B) Ltd. Şti. ye 50 TL'na satmış ve 2015 yılında yapılan incelemede işlem bedellerinin emsallerine aykırı olduğu, söz konusu malın 2013 yılında (B) Ltd. Şti. tarafından 150 TL'ye satıldığı ve satış yoluyla TFYÖK dağıtıldığı bu doğrultuda hazine zararının oluştuğu tespit edilmiştir. 2013 hesap dönemine ilişkin (A) A.Ş.'nin kurumlar vergisi matrahı 200 TL, (B) Ltd. Şti.'nin kurumlar vergisi matrahı 50 TL'dir.

Bu örneğin, 'Örnek 1'den tek farkı (B) Ltd. Şti.'nin kurumlar vergisi matrahının 500 TL değil 50 TL olmasıdır.

Bu durumda yukarıda belirttiğimiz şekilde 2013 yılında (A) A.Ş. vergilendirildiğinden (B) Ltd. Şti.'ye aktarım yöntemiyle ucuza aldığı malı sattığından ve söz konusu dönemde matrah beyan ettiğinden düzeltme işleminin tekrar vergilendirmeyi önlemek açısından gerçekleştirilmesi gerekir.

Ancak aktarım tutarı ve dolayısıyla aktarılan yönünden düzeltmeye konu olabilecek tutar 100 TL olmasına rağmen 2013 hesap döneminde (B) Ltd. Şti.'nin matrahı 50 TL'dir. (A) A.Ş. aktarım tutarı üzerinden ( $100 \times \%20 =$ ) 20 TL kurumlar vergisi ödemiştir. Tekrar vergilendirme, 50 TL kurumlar vergisi matrahı üzerinden hesaplanan ( $50 \times \%20 =$ ) 10 TL için söz konusu olabilir. Dolayısıyla bu 10 TL kurumlar vergisi, (A) A.Ş. nezdinde vergilendirildiğinden, aynı zamanda (B) Ltd. Şti. nezdinde vergilendirilmemesi gerekir. Bu nedenle yukarıda açıklandığı gibi (B) Ltd. Şti. ye iade söz konusu olur.

### 6.2- Alış Yoluyla Aktarım Yöntemine İlişkin Genel Örnekler

**Örnek 1:** Tam mükellef (A) A.Ş. 2013 yılında 100 TL değerinde bir malı ilişkili kişi tam mükellef Bay (B)' den 150 TL bedelle almış ve 2015 yılında yapılan incelemede yapılan işlem bedelinin emsallere aykırı olduğu, TFYÖK dağıtıldığı ve Hazine zararının oluştuğu tespit edilmiştir.

(A) A.Ş.'nin kurumlar vergisi matrahının 200 TL, Bay (B)'nin gelir vergisi matrahının GVK'nın 103. maddesinde yer alan tarifenin 1. dilimine (%15 oranında) girdiği ve söz konusu matrahlar üzerinden tahakkuk eden vergilerin ödendiği tespit edilmiştir.

#### Örnek-1.1. Aktaran yönünden yapılacak düzeltme işlemleri:

##### Örnek-1.1.1. Kurumlar vergisine ilişkin:

100 TL emsal değeri olan bir malı ilişkili gerçek kişi Bay (B) den 150 TL bedelle alan (A) A.Ş. 50 TL değerinde aktarım yapmış olur ve bu bedel KVK'nın 13. maddesi kapsamında TFYÖKD olarak kabul edilir.

KVK Md. 11/1-c bendi gereği söz konusu tutarın kanunen kabul edilmeyen gider olarak (A) A.Ş.'nin matrahına dahil edilmesi gerekir. Matrah farkı olarak değerlendirilecek 50 TL üzerinden hesaplanan ( $50 \times \%20 =$ ) 10 TL değerindeki kurumlar vergisinin re' sen tarhi gereklidir.

##### Örnek-1.1.2. Gelir vergisi kesintisine ilişkin:

KVK Md. 13/6. fıkra gereğince işlem bedeli olan 50 TL (A) A.Ş. den Bay (B)'ye yapılan bir kar dağıtımıdır ve 31.12.2013 tarihi itibarıyla dağıtılmış sayılır. Dolayısıyla 1 s.n. TFYÖKD Genel Tebliğinin '9' numaralı başlığı gereğince 50 TL dağıtılan net kar payı sayılır ve brütleştirilerek gelir vergisi kesintisine esas teşkil edecek matrah tespit edilmeli ve söz konusu matrah üzerinden 193 sayılı GVK Md. 94/6-b-i bendi gereğince %15 oranında vergi kesintisi tutarı hesaplanmalıdır.

KVK Md. 13/6. fıkra gereğince kar dağıtımını gerçekleştiren taraf diğer bir deyişle (çalışmamızın terminolojisine göre) aktaran tarafından gerçekleştirilen net kar dağıtımı 50 TL'dir ve bu tutarın brüt hali ( $50 / 0,85 =$ ) 58,82 TL'dir. Bu tutar üzerinden GVK Md. 94/6-b-i bendine göre ( $58,82 \times 0,15 =$ ) 8,82 TL tutarında hesaplanan gelir vergisi kesintisinin söz konusu vergi kesintisinin sorumlusu (A) A.Ş. adına re' sen tarh edilir.

##### Örnek-1.1.3. Katma değer vergisine ilişkin:

100 TL bedelle alınması gereken bir mal 150 TL bedelle fatura düzenlenerek aktaran (A) A.Ş.'ye satılmıştır. Yani 150 TL bedel üzerinden ( $150 \times \%18 =$ ) 27 TL KDV hesaplanmıştır. (A) A.Ş. 27 TL KDV'yi indirim konusu yapmıştır. KVK Md. 11/1-c bendine göre kanunen kabul edilmeyen 50 TL tutarındaki söz konusu giderin üzerinden hesaplanan ( $50 \times \%18 =$ ) 9 TL'yi 3065 sayılı KDVK'nın 30/1-d bendi gereğince mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. Dolayısıyla indirim konusu yapılan KDV'nin reddiyatı ile düzeltme işlemi gerçekleştirilir.

**Örnek-1.2. Aktarılan yönünden yapılacak düzeltme işlemleri:****Örnek-1.2.1. Gelir vergisine ilişkin:**

Yukarıdaki hesaplamalardan anlaşılacağı üzere, aktaran nezdinde Hazine zararı (10 + 8,82 =) 18,82 TL'dir.

Bay B'nin 2013 takvim yılına ilişkin olarak 1. gelir dilimine girdiği tespitinden hareketle brüt kar dağıtımı tutarı üzerinden hesaplanan (58,82 x 0,15 =) 8,82 TL tutarında gelir vergisi ödediğinden ve (A) A.Ş. nezdinde vergilendirildiğinden söz konusu tutar Bay B'ye iade edilerek düzeltme işleminin gerçekleştirilmesi gerekir.

**Örnek-1.2.2. Katma değer vergisine ilişkin:**

Karşı taraf yani aktarılan yönünden bakıldığında, aktarılan tarafından işlem nedeniyle düzenlenen 150 TL + 27 TL KDV tutarlı faturadaki bedeller gerçektir. Yukarıda da açıklandığı üzere TFYÖKD hususu gelir ve kurumlar vergisi için geliştirilen bir güvenlik önlemidir. Fatura üzerinde yazan 27 TL KDV'nin menfaat aktarılan Bay (B) tarafından beyan edilip ödenmesi gerekir.

Aktaranın indirilecek KDV'yi reddedilirken aktarılanın ödediği KDV'nin iadesinin söz konusu olmaması iki kere vergilendirme gibi düşünülebilir. Ancak aktaranın KDV'nin indirilememesinin sebebi indirim için belirlenen şartların oluşmamasıdır. Çünkü ödenen her KDV değil KDVK'de belirlenen şartları sağlayan KDV indirilebilir. Aktarılan yönünden bakıldığında işlem gerçektir ve fatura üzerinde yazan bedel üzerinden KDV hesaplanması gerekir.

**7- SONUÇ**

TFYÖK dağıtımı nedeniyle KVK Md. 13/6. fıkrası hükümleri doğrultusunda yapılması gereken düzeltme işlemlerinin açıklandığı çalışmada ilk olarak alış ve satış işleminin hukuki türleri tanımlanmıştır. Sonrasında literatüre farklı bir bakış açısı getirilmeye çalışılmış, bu doğrultuda aktarım işlemi 'satış yoluyla aktarım' ve 'alış yoluyla aktarım' ikiye ayrılmış, yine karmaşık bir nitelik arz eden TFYÖK dağıtımı işlemine ilişkin terminolojik bir analize gidilmiş, 'transfer' kelimesi 'aktarım' olarak, transferi yapan taraf 'aktaran', transfer yapılan taraf 'aktarılan' olarak adlandırılarak aktarım türlerinin her ikisi de işlemin tarafları yönünden ve düzeltmenin yöneleceği vergiler itibarıyla analiz edilmiştir. Ardından alış ve satış işlemlerinin hukuki türlerine ilişkin olarak farklı türler açısından karşılaşılabilecek özellikli durumlar irdelenmiştir. Çalışmanın sonunda kapsamlı örnekler ile konu boyutlandırılmıştır.

**KAYNAKÇA****Kitap ve Makaleler:**

- 5422 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU (10/06/1949 tarih ve 7229 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)
- 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU (13/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)
- 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU (6/1/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)
- 3065 SAYILI KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU (2/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)

- 6098 SAYILI BORÇLAR KANUNU (11/1/2011 tarih ve 6098 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)
  - 1 SERİ NO'LU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)
  - 2 SERİ NOLU TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI HAKKINDA GENEL TEBLİĞİ (22/04/2008 tarih ve 26855 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)
  - 3 SERİ NO'LU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (20/11/2008 tarih ve 27060 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)
  - 2007/12888 NOLU TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI HAKKINDA BAKANLAR KURULU KARARI (06/12/2007 tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)
  - AĞAR, Serkan, Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.
  - ÇAKMAK, Şefik, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Örtülü Sermaye ile Örtülü Kazanç Hükümleri", Oluş Yayıncılık Yorum Seti, Cilt: 12/B, Sirkü: II/137, 16.04.2011.
  - ÇAKMAK, Şefik, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar", Oluş Yayıncılık Yorum Seti, Cilt: 12/B, Sirkü: II/140, 15.11.2007.
  - ÇELİK, N., İş Hukuku Dersleri, Genişletilmiş 15. Bası, İstanbul, Eylül, 2000.
  - KOYUNCU, M., "Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması", Ankara, 2005
  - ÖNCEL, Mualla, Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Ankara, 1978.
  - ÖZBALCI, Yılmaz, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, 2011.
  - ŞEKER, S., " Örtülü Sermaye Kullanımı ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Üzerine Bir Değerlendirme", Yaklaşım, Nisan, 2008
  - TANDOĞAN, H., Borçlar Hukuku, Özel Borç İlişkileri, C. I/1, 5. Bası, İstanbul, 1988
- Yasal Düzenlemeler