

Zeki GÜNDÜZ

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA
“İLİŞKİLİ İŞLEM” TANIMI**

onikilevha
TİMUR KAYA YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	VII
İÇİNDEKİLER	IX
ŞEKİLLER.....	XIX
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XXI
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM İLİŞKİLİ İŞLEM TANIMI

1. İlişkili İşlem	5
1.1. Tanım.....	5
1.2. Temel Bazı Kaynak ve Düzenlemelerde İlişkili İşlem	7
1.2.1. OECD (Organisation For Economic Co-Operation And Development) Transfer Fiyatlandırması Rehberinde İlişkili İşlem	7
1.2.2. Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşmada İlişkili İşlem	9
1.2.3. Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında İlişkili İşlem	10
1.2.4. Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İlişkili İşlem	13
1.2.5. Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında İlişkili İşlem.....	14
1.2.6. Gümrük Kanunu Kapsamında İlişkili İşlem.....	15

1.2.7. İlişkili İşlem Tanımının Temel Düzenlemeler Çerçevesinde Mukayeseli İrdelenmesi	16
1.2.7.1. Amacı Bakımından İlişkili İşlem	16
1.2.7.2. İlişkili Kişiler Bakımından İlişkili İşlem	18
1.2.7.3. Kapsamı Bakımından İlişkili İşlem	20
1.2.7.4. Kıyaslama Kriterleri Bakımından İlişkili İşlem	21
1.2.7.5. Kıyaslama Yöntemi Bakımından İlişkili İşlem	22
1.2.7.6. Sonucu Bakımından İlişkili İşlem	23
1.3. İlişkili İşlem Düzenlemelerinin Tarihçesi	24
1.3.1. ABD Mevzuatında Tarihi Gelişim	25
1.3.2. İngiltere Mevzuatında Tarihi Gelişim	27
1.3.3. Almanya Mevzuatında Tarihi Gelişim	27
1.3.4. Avrupa Birliği Düzenlemeleri	29
1.3.5. Türk Mevzuatında Tarihi Gelişim	30

İKİNCİ BÖLÜM
GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERE
İLİŞKİN KANUNLARDA İLİŞKİLİ İŞLEM
DÜZENLEMELERİ

1. Gelir Vergisi Kanununda İlişkili İşlem Düzenlemeleri	35
1.1. Vergiden Muaf Esnaf Sayılmada İlişkililik (Gruplama) Etkisi ..	35
1.2. Zirai İşletme Büyüklüklerinin Topluca Dikkate Alınması	36
1.3. İşletmeden Çekme Şeklinde İlişkili İşlemler	36
1.4. İlişkili İşlem Mahiyetinde Olup Kabul Edilmeyen Giderler	38
1.5. Emsal Kira Bedeli Esası Bazı İlişkili Kişilere Yapılacak Kiralama Şeklindeki İlişkili İşlemler	39
2. Kurumlar Vergisi Kanunu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Müessesesi Özelinde İlişkili İşlemler	41
2.1. Transfer Fiyatlandırması Kapsamında İlişkili İşlemlere Dair Unsurlar	43

2.1.1. İlişkili Kişi.....	47
2.1.2. Emsallere Uygunluk İlkesi.....	48
2.1.3. Emsallere Uygunluk Fiyatın Tespitinde Kullanılan Yöntemler	50
2.1.3.1. Geleneksel İşlem Yöntemleri.....	51
2.1.3.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (KFY) 51	
2.1.3.1.2. Maliyet Artı Yöntemi.....	52
2.1.3.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	52
2.1.3.1.4. İşlemsel Kâr Yöntemleri	53
2.1.3.1.4.1. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi.....	53
2.1.3.1.4.2. Kâr Bölüşüm Yöntemi.....	53
2.1.4. Karşılaştırılabilirlik Analizi.....	54
2.1.5. Ön Fiyat Anlaşmaları.....	55
2.2. KVK Uygulamasında İlişkili İşlemler Bakımından Örnek İncelemeler	56
2.2.1. Serbest Bölgelerde İlişkili İşlem İncelemeleri	56
2.2.2. İlaç Sektöründe İlişkili İşlem İncelemeleri.....	60
2.2.3. İhracatta İlişkili İşlem İncelemeleri	64
2.2.4. İthalatta İlişkili İşlem İncelemeleri	68
2.2.5. Gayrimaddi Hak Bedeli Ödemelerinde İlişkili İşlem İncelemeleri.....	70
2.2.6. Grup İçi Hizmetler Açısından Know-How	74
2.2.7. İlişkili İşlem İddiası Yerine Sahte Belge İncelemeleri	77
2.2.8. İlişkili İşlemlerde Hazine Zararı.....	78
2.2.9. Kurumlar Vergisinde Matrah Artırımında Bulunan Şirketler Özelinde Kâr Payı Dağıtımını Stopajı İncelemesi 81	
2.2.10. Hizmetlerin İlişkili İşlem Olmasından Hareketle İş Yeri İncelemeleri.....	81
3. Transfer Fiyatlandırılması Dışında Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İlişkili İşlem Düzenlemeleri.....	86
3.1. Müteahhitlikle İlişkili Yapı Kooperatifleri Bakımından İlişkili İşlemler.....	86

3.2. Fonun İşletmeden Çekilmesi Şeklinde İlişkili İşlemler.....	88
3.3. Yabancı Fonlara Hizmet Veren Portföy Yönetim Şirketlerinin Hizmetlerinde İlişkili İşlem.....	91
3.4. Nakit Sermaye Artışı İndiriminde İlişkili İşlem	95
3.5. Örtülü Sermaye (KVK Madde 12) Müessesesi Kapsamında İlişkili İşlemler	98
3.5.1. İlişkili Borçlanmalar.....	99
3.5.2. Banka veya Benzeri Kredi Kuruluşlarından Alınan Borçların İlişkili İşlem Sayılması.....	100
3.5.3. Sadece İlişkili Şirketlere Finansman Temin Eden Kredi Şirketleri.....	100
3.6. Dar Mükellefiyette İlişkili İşlemler	101
3.7. Vergi Cennetleriyle Ticari İlişkide İlişkili İşlem	102

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DİĞER VERGİ KANUNLARINDA İLİŞKİLİ İŞLEM DÜZENLEMELERİ

1. Katma Değer Vergisi Kanunu.....	105
1.1. İlişkili Kişilerin İşletmeden Çektikleri Değerler.....	105
1.2. İlişkili Kişilere Verilen Hizmetler.....	106
1.3. Örtülü Kazanç Dağıtımını Kapsamında Değerlendirilen İşlemlerle İlgili Ödenmiş KDV'nin İndirimi Meselesi Hakkında	106
2. Vergi Usul Kanunu.....	108
2.1. İlişkili İşlemden Doğan Mütessesil Sorumluluk Düzenlemesi (VUK Md. 11)	108
3. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.....	111
3.1. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Bakımından İlişkili İşlem	111
3.2. İvazsız Tasarrufların (Karşılıksız İşlemlerin) Hükümsüzlüğü	112
3.3. Hükümsüz Sayılan Diğer Tasarruflar	114

3.4. Amme Alacağı'nın Tahsiline İmkân Bırakmamak Maksadıyla Yapılan Tasarruflar.....	114
4. Gümrük Kanunu	115
4.1. İlişkili İşlem Tanımı.....	116
4.2. İlişkili Kişiler	117
4.3. İlişkinin Satış Fiyatını Etkilememesi.....	118
4.4. Dönem Sonu Düzeltmelerinin Gümrük Kıymetine Etkisi.....	119
4.5. İlişkili İşlemlerde Gümrük Kıymeti ve Transfer Fiyatlandırması Müesseseleri Kapsamında Fiyatlandırma Yöntemlerinin Benzer ve Farklı Yönleri.....	120

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DiĞER MEVZUATTA İLİŞKİLİ İŞLEM

DÜZENLEMELERİ

1. Türk Ticaret Kanunu'nda İlişki İşlemlere İlişkin Düzenlemeler.....	125
1.1. Şirketler Topluluğu	126
1.1.1. Şirketler Topluluğu Tanımı.....	126
1.1.2. İlişkili İşlemin Tespiti Bakımından Şirketler Topluluğu İçin Bildirim, Tescil ve İlan Yükümlülükleri	128
1.1.3. İlişkili İşlem Tespiti Bakımından Şirketler Topluluğunda Bağlı ve Hâkim Şirketlerin Raporları.....	128
1.1.4. Bağlı Şirketi Zarara Uğratacak İşlemlerin Değerlendirilmesi.....	130
1.2. Hâkim Şirketin Hâkimiyetini Hukuka Aykırı Kullandığı İşlemlerin Sonuçları	131
1.2.1. Denkleştirme Zorunluluğu	131
1.2.2. İstem Hakkı Tanınması	131
1.2.3. Bağlı Şirket Paydaşlarının Tazminat İsteme Hakkı	132
1.2.4. Bağlı Şirketteki Küçük Paydaşların Paylarının Satın Alınması veya Kabul Edilebilir Başka Bir Çözüm.....	132

1.2.5. Bağlı Şirket Alacaklılarının Zararın Tazminini İsteme Hakkı	132
1.2.6. Emsallere Uygun İşlemin Mahkemede İspatı Yoluyla Tazminatı Savuşturma Hakkı.....	132
1.3. Bağlı Şirket Yöneticilerinin Sözleşmeyle Korunması.....	133
1.4. Tam Hâkimiyet Halinde Sorumluluk.....	134
1.5. Şirketler Topluluğu Şirketi Aynı Zamanda HAAŞ ise: Özel-Genel Düzenleme Tartışması	136
1.6. Şirketler Topluluğuna Tabi Kapalı Bir Şirket Örtülü Kazanç Dağıtmışsa Vergi Kanunlarının Uygulanması Bakımından Yapılabilecek Sıralama.....	137
1.7. Bağlı Şirkete Yapılan Örtülü Kazanç Tarhiyatları Nedeniyle Hâkim Şirkete veya Bağlı Şirketin Ortaklarına Gidilebilme İhtimali.....	138
1.8. Örtülü Kazanç Dağıtımını Tarhiyatı Yapılması Halinde Denkleştirmenin Kapsamı.....	139
1.9. Şirketler Topluluğunda Denkleştirmenin veya Bir İstem Hakkı Tanınmasının Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi	150
1.10. Şirketler Topluluğunda Denkleştirmemenin veya Bir İstem Hakkı Tanınmamasının Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi	152
1.11. Vergi İncelemesi Öncesinde Denkleştirme Yapılmış veya Bir İstem Hakkı Tanınmışsa	153
1.12. Örtülü Kazanç Dağıtımını İddiasının Şirketler Topluluğu Dışındaki Şirketler için TTK Açısından Sonuçları.....	154
2. Sermaye Piyasası Kanunu'nda Düzenlenen Örtülü Kazanç Aktarımı Yasağı Kapsamında İlişkili İşlemler.....	156
2.1. Kanuni Düzenlemeler	158
2.2. Genel Düzenleyici İşlemler	165
2.3. Sermaye Piyasası Kanunu'nun Örtülü Kazanç Dağıtımını Hükümleri ile KVK'nın Örtülü Kazanç Dağıtımını Düzenlemesinin Karşılaştırılması	168

2.3.1. Mükellef Grubu	168
2.3.2. İlişkili Kişinin Kapsamı.....	169
2.3.3. İlişkili İşlem Nitelendirmesinde Farklılıklar.....	171
2.3.4. Hazine Zararı.....	172
2.3.5. İdare ile Anlaşma Yapılabilmesi İmkânı	173
2.3.6. Örtülü Aktarılan Kazancın Kanuni Faizi ile İadesinin Yeterli Olmaması Meselesi.....	174
2.3.7. Örtülü Kazanç Aktarımının Ceza Hukuku Boyutu.....	176
2.3.8. Bilgi ve Belgeleri Saklama Süreleri	177
2.3.9. Tevsik Konusunda Farklılıklar	178
2.3.10. Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarının Etkisi	181
2.3.11. Uzlaşma İmkânı Açısından Farklılık	182
2.3.12. Pişmanlık Açısından Farklılık.....	184
2.3.13. Af Kanunlarından Etkilenme Açısından Farklılık.....	186
2.3.14. Diğer Farklılıklar	188
3. Sigortacılık Kanunu'nda Düzenlenen İlişkili İşlemler	190
3.1. İlişkili Kişiler	191
3.2. İzin Verilen Ödemeler.....	191
3.3. Yasaklanan İlişkili İşlemler.....	191
3.4. Yönetmelikte Getirilmiş Topluluk, Finansal Holding ve Sigorta Grubu Tanımları.....	192
3.5. İlişkili İşlem Yasakları.....	192
4. Bankacılık Kanunu'nda Düzenlenen İlişkili İşlemler.....	194
4.1. Tanımlar.....	194
4.2. Yasak İşlemler ve Yasaklı İşlem Kapsamındaki Kişiler	195
4.3. Nitelikli Paya Sahip Ortaklarla Yapılan İşlemler.....	196
4.4. Bankanın Ortaklıklar ile Yapılan İşlemler	196
4.5. Piyasa Koşullarında (Emsale Uygun) İşlem Zorunluluğu.....	197
5. 24 No'lu Türk Muhasebe Standardında İlişkili İşlem.....	197

BEŞİNCİ BÖLÜM
ÇEŞİTLİ İLİŞKİLİ İŞLEM MESELELERİ VE
ÖNERİLERİMİZ

1. Giriş.....	201
2. Gelir Düzenlemeleri Meseleleri.....	205
2.1. Emsal Kira Bedelinin Uygulanması Kapsamının İç Genelge ile Genişletilmesinin Yasallık İlkesi Karşısındaki Durumu.....	205
2.2. Kâr Dağıtımı Sonrası Nakdi Sermaye Artışı İşleminin Öz Sermaye Kaleminin Sermayeye Eklenmesi Olarak Değerlendirilmesinin Yasanın Lafzı ile Uyumu.....	206
2.3. Düşük Vergili Ülkelerle Yürütülen İşlemlerde Gerçek Faydalanıcı Bildirimi.....	207
2.4. Transfer Fiyatlandırması Tarhiyatının Hazine Zararını Aşması Meselesi.....	207
2.5. Transfer Fiyatlandırması Tarhiyatlarında Mevcut Stopaj Uygulamasında Yanlışlık	208
3. Vergi Denetimi Meseleleri.....	211
3.1. Transfer Fiyatlandırması Tarhiyatlarında VUK 3/B Açısından İlave Uygunluk Testi İhtiyacı	211
3.2. İlişkili İşlem İddiası Yerine Sahte Belge İddiasında Bulunulması	212
3.3. Matrah Artırımında Bulunan Şirketlerde Yapılacak Transfer Fiyatlandırması Konulu İncelemede Kâr Payı Stopajı Uygulaması.....	213
3.4. Grup İçi Hizmetlerin Kategorik Olarak Know-How Olduğu İddiası	215
3.5. Vergi İnceleme Elemanlarının Örtülü Kazanç Dağıtımı ile İlgili Bulgularını Bir Başka Kuruma İhbar veya Bildirim Zorunluluğu	216
4. Türk Ticaret Kanunu Meseleleri	220

4.1. Bağımsız Denetçilerin İlişkili İşlemlerle İlgili Bulguları İhbar Yükümlülüğü	220
4.2. Ticaret Bakanlığı Denetçilerinin Örtülü Kazanç Dağıtımını Tespiti Üzerine İhbar Yükümlülükleri.....	223
4.3. Türk Ticaret Kanunu'nun 376. Maddesi Çerçevesinde Sermayenin Tamamlanması Konusunda Mali İdarenin Görüşü	224
5. Sermaye Piyasası Kanunu Meseleleri	226
5.1. SPK Kapsamında Örtülü Kazanç Aktarımına İlişkin Kavramlardaki Belirsizlikler	226
5.2. SPKUR'un ve Vergi İdaresinin Örtülü Kazanç Aktarımına İlişkin Yaptırımlarındaki Uyumsuzluk	228
5.3. HAAŞ'ın Örtülü Kazanç Aktarımı Durumunda Tüm Zararının Karşılanması Gerekliliği	229
5.4. Dostane Çözüm Yöntemine Hukuki Zemin Kazandırılması .	230
SONUÇ	233
KAYNAKÇA.....	241
YARARLANILAN ÇEVİRİMİÇİ KAYNAKLAR.....	249