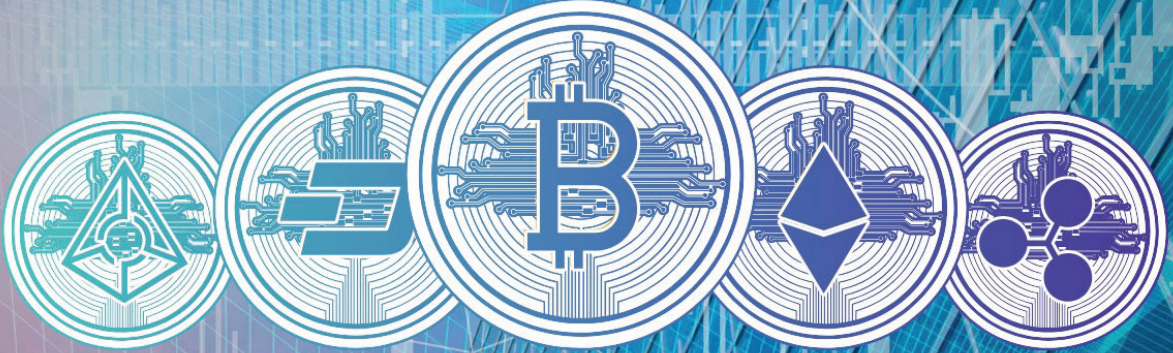


VERGİ PUSULASI



Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 12 – Temmuz 2025

KRİPTO VARLIK ALIM-SATIM PLATFORMLARININ VERGİSEL DURUMLARI VE OLASI İŞLEM VERGİSİNİN BÜTÇE GELİRLERİNE ETKİSİ



**Enflasyon Düzeltmesi
Sonuç Hesaplarının
Kâr Dağıtımına Etkisi**

Sedat SARIKAYA
Merve DENİZ

**Finansman Gider
Kısıtlamasıyla İlgili Bazı
Özellikli Hususlar ve
Uygulamada Geline
Son Durum**

Nejdet CUĞ
Sevda Nur AKIŞ

**Adî Ortaklık ve
Transfer
Fiyatlandırması**

Yunus Emre İZCİ

VERGİ PUSULASI



7.YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

Sahibi	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Adile ECEMİŞ GÜLEÇ
Genel Yayın Yönetmeni	Oytun YAĞLITEPE - Seda ERKAN
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	İbrahim Anıl SÜTÇÜ
Dış İlişkiler Koordinatörü	İbrahim Eren ARSLAN
ve Reklam Sorumlusu	
Yayın Kurulu	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Naciye TAŞKESEN Ömer YÜREK Fırat DEMİR Adem YALÇIN Nasuh ERDÖNMEZ Abdullah YEKELER Faruk YAHŞİ Müslüm KAYMAZ
İstanbul Temsilcisi	Ahmet KESKİNSOY
Ankara Temsilcisi	Halit KORKMAZ
İzmir Temsilcisi	Kazım ATİK
Makale Göndermek İçin	yayin@mded.org
Dizgi ve Görsel Tasarım	Oğuz BEYOĞLU
Yayın Satış ve Yazışma Adresi	Rumeli Cad. Matbaacı Osmanbey Sk. Şükranıye Apt. 34 / 6 Şişli - İSTANBUL (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
Baskı Cilt	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No: 57-58 Bağcılar / İstanbul - (212) 544 99 06
Yıllık Abone Bedeli	2.000 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılamaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

VERGİ PUSULASINDA BU AY

İÇİNDEKİLER

- 10 **Muhammet KAYA** / Vergi Başmüfettişi
KRİPTO VARLIK ALIM-SATIM PLATFORMLARININ VERGİSEL DURUMLARI VE
OLASI İŞLEM VERGİSİNİN BÜTÇE GELİRLERİNE ETKİSİ
- 25 **Sedat SARIKAYA** / Vergi Müfettişi
Merve DENİZ / Vergi Müfettişi Yardımcısı
ENFLASYON DÜZELTMESİ SONUÇ HESAPLARININ KÂR DAĞITIMINA ETKİSİ
- 39 **Nejdet CUĞ** / Vergi Müfettişi
Sevda Nur AKIŞ / Vergi Müfettiş Yardımcısı
FİNANSMAN GİDER KISITLAMASIYLA İLGİLİ BAZI ÖZELLİKLİ
HUSUSLAR VE UYGULAMADA GELİNER SON DURUM
- 50 **Yunus Emre İZCİ** / Vergi Müfettiş Yardımcısı
ADİ ORTAKLIK VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI
- 66 **Semih DOLDUR** / Vergi Başmüfettişi
Özge ALDEMİR / Vergi Müfettişi Yardımcısı
HASILAT DENETİMİ ve UYGULAMASI

81

Ali YALÇINKAYA / Vergi Müfettişi

Müslüm KAYMAZ / Vergi Müfettiş

BİRDEN FAZLA TAKVİM YILINA SİRAYET EDEN İNşAAT VE
ONARMA İşLERİNDE İř BİTİM TARİHİNİN BELİRLENMESİ

88

MEVZUATTAKİ GELİşMELER

Kamil SIR / Vergi Müfettişi

96

GÜNCEL ÖZELGELER

Adem YALÇIN / Vergi Müfettişi

Ahmet YAVUZ / Daire Bařkan Yardımcısı

108

ULUSLARARASI VERGİLENDİRME

Dr. Adile Ecemiş GÜLEÇ / Vergi Müfettişi

Değerli Okurumuz,

Genişliğiyle engin denizleri andıran vergi mevzuatında uygulayıcılara elimizden geldiğince doğru yolu gösterme gayesiyle oluşturduğumuz Pusula'nın yeni sayısını istifadelerinize sunmaktan kıvanç duyuyoruz.

Dergimizin bu sayısı, alanında uzman kişilerce hazırlanmış 6 adet makale, seçkin özelge bülteni, vergi mevzuatındaki son değişiklikleri ortaya koyan çalışma ve küresel ölçekte vergicilikteki güncel gelişmelerin yer aldığı uluslararası vergilendirme bölümünden müteşekkildir.

2010'lu yılların başlarından itibaren hayatımızdaki yerini alan ancak bir ödeme aracı mı yoksa bir çeşit menkul kıymet mi olduğu konusunda tereddütler bulunan kripto paraların mahiyeti, özellikle son 5 senelik süreçte finans çevrelerinde nüfuz alanlarının genişlemesiyle netleşmiştir. Ülkemizde de bu husustaki mevzuat değişiklikleri 2024 yılında gerçekleşmiş ve söz konusu varlıklar Sermaye Piyasası Kanunu kapsamına alınmıştır. Bu sayımızda Sermaye Piyasası Kanunu'nda tanımlanan ve kripto paralarla ilgili faaliyetler yürüten platformların vergi karşısındaki durumlarıyla olası işlem vergisi ele alınmıştır. Ayrıca son dönemde vergi camiasının gündeminden düşmeyen enflasyon düzeltmesi ve finansman gider kısıtlaması uygulamalarına ilişkin güncel hususlar ile taze bir uygulama olan hasılat denetiminin genel esasları ortaya konmuştur. Bunların yanında adi ortaklıkların transfer fiyatlandırması hükümleri karşısındaki durumu ile yıllara sirayet eden inşaat işlerinde bitim tarihinin tespitine dair doğrudan özellik arz eden hususlara yönelik çalışmalar istifadelerinize sunulmuştur.

Dergimizin bu sayısında emeği geçen tüm meslektaşlarımıza teşekkür eder, eserlerin siz değerli okurlarımız için faydalı olmasını temenni ederiz.

**Vergi Pusulası Dergisi
Yayın Kurulu**

ADİ ORTAKLIK VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

Yunus Emre İZCİ¹
Vergi Müfettiş Yardımcısı

ÖZET

Bu çalışma, adi ortaklıkların transfer fiyatlandırması hükümleri karşısındaki durumunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi ve 1 Seri No.lu Genel Tebliğ çerçevesinde, vergi idaresi uygulamaları bakımından ele almaktadır. Tüzel kişiliği bulunmayan bu yapılarda, ortaklar arası işlemlerin emsallere uygunluk ilkesine aykırı şekilde gerçekleştirilmesi, vergi matrahında aşınmaya ve dolayısıyla hazine zararına yol açabilmektedir. Gelir İdaresi'nin özelgeleri, bu tür işlemlerde piyasa koşullarına uygunluk beklentisini açıkça ortaya koymaktadır. Çalışmada, vergi idaresinin hem önleyici hem de düzeltici araçlarla vergi uyumunu ve kamu gelirlerinin korunmasını hedeflediği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Adi ortaklık, Transfer Fiyatlandırması, Hazine Zararı

¹ ORCID Numarası:0009-0009-2156-5987
İletişim:yunusemre.izci.1@gmail.com

GİRİŞ

Adi ortaklıklar, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 620. maddesi uyarınca, iki veya daha fazla kişinin ortak bir ekonomik amacı gerçekleştirmek için emek ve sermayelerini birleştirmeleriyle oluşan, tüzel kişiliği bulunmayan bir ortaklık türüdür. Bu ortaklık modelinde, ortaklık kar ve zararları doğrudan paylaşmakta, bu durum da muhasebe, finans ve vergi uygulamaları açısından çeşitli hukuki ve mali sonuçlar doğurmaktadır. Özellikle ortaklar arasında gerçekleştirilen mal, hizmet veya finansal işlemler, vergi hukuku bağlamında dikkatle ele alınması gereken unsurlar arasında yer almaktadır.

Bu bağlamda, transfer fiyatlandırması kavramı, ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerin emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesini ifade etmekte olup, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi ile yasal zemine oturtulmuştur. Vergi idareleri, ilişkili taraflar arasında gerçekleştirilen işlemlerin piyasa koşullarına uygun olup olmadığını incelemekte ve bu fiyatlandırmaların vergi matrahına etkisi denetlenmektedir. Adi ortaklıklarda, ortaklar arasında yapılan işlemlerin transfer fiyatlandırması düzenlemelerine uygun olması, özellikle vergi risklerinin önlenmesi açısından önem arz etmektedir.

Bu çalışma, adi ortaklıkların transfer fiyatlandırması ile olan ilişkisini incelemekte; ilgili yasal düzenlemeler çerçevesinde konuya açıklık getirmeyi ve potansiyel vergisel riskler

ile uyum politikalarını değerlendirmeyi amaçlamaktadır.

1. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI YASAL MEVZUATI

1.1 Gelir Vergisi Kanunu Açısından Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Müessesesi

Adi ortaklıkların transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirilmesi, vergi idaresi açısından önemli bir denetim ve gözetim alanı oluşturmaktadır. Vergi idaresi, adi ortaklıklar bünyesinde ortaklar arasında gerçekleştirilen işlemleri, özellikle emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde incelemekte ve vergi matrahının doğru belirlenip belirlenmediğini kontrol etmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin 5. fıkrasında; Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından

kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır. “ hükmü yer almaktadır.

Emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak gerçekleştirilen işlemler sonucunda teşebbüs sahibinin işletme aleyhine oluşan farkların nasıl değerlendirileceği, ilgili mevzuat kapsamında açıkça düzenlenmiştir. Buna göre, teşebbüs sahibinin ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği mal veya hizmet alım satım işlemlerinde, bedel veya fiyatların emsallere uygunluk ilkesine aykırı şekilde belirlenmesi durumunda, emsallere uygun bedel ile fiili bedel arasındaki fark işletmeden çekilmiş sayılmaktadır. Bu düzenleme, işletmenin gerçek kazancının tespitini sağlamak ve örtülü kazanç aktarımını önlemek amacı taşımaktadır.

İlişkili kişi tanımı ise geniş bir kapsamda ele alınmıştır. Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoyu

ve altsoyu, üçüncü derece dahil olmak üzere yansoy hısımları ve kayın hısımları ilişkili kişi olarak değerlendirilirken, doğrudan veya dolaylı olarak ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları ve bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler de ilişkili kişi olarak kabul edilmektedir. Bu kapsamlı tanımlama, transfer fiyatlandırması uygulamalarında geniş bir denetim alanı sağlamakta ve haksız kazanç aktarımının önlenmesine yönelik bir çerçeve sunmaktadır.

Bununla birlikte, söz konusu hüküm kapsamında imalat ve inşaat işleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alıp verme işlemleri ile ücret, ikramiye ve benzeri nitelikteki ödemeler de mal veya hizmet alım satımı olarak değerlendirilmekte ve bu işlemler, her hâl ve şartta transfer fiyatlandırması kapsamında incelenmektedir. Dolayısıyla bu tür işlemler, biçimsel özelliklerinden bağımsız olarak içerik itibarıyla transfer fiyatlandırması denetimine tabi tutulmaktadır.

İşletmeden çekilmiş sayılan farkların ilişkili kişi tarafından beyan edilen gelir veya kurumlar vergisi matrahı hesaplamasında dikkate alınması durumunda ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilmektedir. Böylece, aynı gelir unsuru üzerinden çifte vergilendirme doğmaması sağlanarak adil bir vergi sistemi oluşturulması amaçlanmaktadır.

Ayrıca, ilişkili kişiler ve bu kişilerle gerçekleştirilen işlemler hakkında, ilgili

düzenlemede yer almayan hususlar açısından 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu hüküm, transfer fiyatlandırması mevzuatının bütüncül bir şekilde işletilmesini ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin kapsamlı bir şekilde değerlendirilmesini sağlamaktadır.

1.2 Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine 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. İlişkili kişi kavramı kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder.

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda

oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.

Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutardır. Bu fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir. Aralarında ilişki bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyat, piyasa koşullarına göre belirlendiğinden, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı koşullar geçerli olmalıdır. Dolayısıyla, taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır.

İlişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir.

Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır. Bu ilkenin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayanmaktadır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında uygulanacak yöntemler, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin dördüncü fıkrasında karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemi olarak belirlenmiştir. Mükelleflerin, ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri işlemlerde bu yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını seçerek fiyat veya bedeli bu doğrultuda belirlemeleri gerekmektedir.

Emsallere uygun fiyatın tespitinde kullanılan yöntemlerden ilki olan karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanabilmesi için, ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemin, ilişkili olmayan kişilerle yapılan benzer bir işlemle karşılaştırılabilir nitelikte olması şarttır. İşlemler arasında ölçülebilir küçük farklılıklar bulunması halinde bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkün olmakla birlikte, büyük ya da ölçülemeyen farklılıklar söz konusu olduğunda bu yöntemin uygulanabilirliği ortadan kalkmaktadır.

Bir diğer yöntem olan maliyet artı yönteminde ise piyasa koşulları ve üstlenilen işlevler göz önüne alınarak ilgili mal ve hizmet maliyetlerine makul bir brüt kâr oranı eklenerek emsallere uygun fiyat veya bedel belirlenir. Bu yöntem, özellikle hammadde ve yarı mamul içeren üretim, montaj, fason imalat ve hizmet tedariki gibi faaliyetlerde uygulanabilir niteliktedir. Eğer söz konusu

hammadde veya yarı mamulün piyasada yaygın bir fiyatı mevcutsa, öncelikle karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanması gerekmekte; ancak karşılaştırılabilirliğin tam olarak sağlanamaması halinde maliyet artı yöntemi daha uygun bir alternatif olarak öne çıkmaktadır.

Emsallere uygun fiyatın tespitinde kullanılan bir diğer yöntem olan yeniden satış fiyatı yöntemi ise işlem konusu mal veya hizmetlerin, ilişkisiz kişilere tekrar satışı durumunda uygulanacak fiyattan uygun bir brüt satış kârının düşülmesiyle fiyatın belirlenmesini öngörmektedir. Bu yöntem, özellikle yeniden satışı gerçekleştiren tarafın mal üzerinde değer artırıcı herhangi bir işlem yapmadığı, fiziksel değişiklik oluşturmadığı ya da ürünün yapısına müdahalede bulunmadığı durumlar için uygun kabul edilmektedir. Söz konusu durumlar arasında paketleme, yeniden paketleme, etiketleme ve küçük çaplı montaj gibi faaliyetler değer artırıcı bir katkı olarak değerlendirilmemektedir. Ayrıca bu yöntemin, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ve maliyet artı yöntemine kıyasla fiziksel benzerliklere daha az bağımlı olması, farklı ürünlerin söz konusu olduğu işlemlerde de kullanılabilirliğini artırmakta ve özellikle pazarlama faaliyetlerinde güvenilir sonuçlar vermektedir.

Bunun yanı sıra işleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde elde ettiği net kâr marjını; maliyetler,

satışlar veya varlıklar gibi uygun bir temele dayanarak inceleyen bir yöntem olarak öne çıkmaktadır.

Son olarak kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin kontrol altındaki bir veya birden fazla işlemle ilgili olarak elde ettiği toplam faaliyet kârı ya da zararının, tarafların üstlendiği işlevler ve yüklendiği riskler doğrultusunda emsallere uygun şekilde bölüştürülmesini esas almaktadır. Bu yöntemin uygulanmasında, taraflar arasında üstlenilen işlevlerin niteliği, kullanılan varlıkların türü ve risklerin dağılımı gibi unsurlar dikkate alınmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin 7. fıkrasında ise "Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığına kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir." diyerek kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç sayılması hazine zararı şartına bağlamıştır.

Buna göre aşağıda belirtilen kurumlar arasında, ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirilen işlemlerde hazine zararının

bulunması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilecektir:

- ❖ İki tam mükellef kurum arasında,
- ❖ Bir yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisinin diğer bir yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisi arasında,
- ❖ Tam mükellef kurum ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisi arasında

Yukarıda belirtilen kurumların birbirleri dışında, diğer kurum veya gerçek kişilerle ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler, hazine zararı şartına bağlı kalınmaksızın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilecektir. Yurt dışında bulunan ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde de hazine zararı şartı aranmayacaktır.

Buna ek olarak, (1) Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin uygulanmasını detaylandırmaktadır. Tebliğ, "Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde geçen "gerçek kişi" ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; "kurum" ifadesi de sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu

kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeleri ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.“ diyerek soru işaretlerine açıklık getirmektedir.²

1.3 Adi Ortaklıklar ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı İlişkisi Üzerine Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Verilen Özelgeler

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından yayımlanan özelgeler, adi ortaklıkların transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımıyla ilgili vergi idaresinin yaklaşımını ve denetim stratejilerini yansıtmaktadır. Bu özelgeler, adi ortaklıkların vergi mevzuatına uygunluklarını sağlamak için izlenmesi gereken kuralları ve vergi idaresinin uygulamalarını ortaya koymaktadır. Her ne kadar özelgeler yalnızca başvuru sahibini bağlayıcı nitelikte olsa da, Gelir İdaresi’nin yorumlarının genel vergi denetim pratiğine ışık tuttuğu ve benzer durumda olan mükellefler için yol gösterici olduğu kabul edilmektedir.

Örneğin, 14.08.2020 tarihli ve 62030549-125[13-2017/23]-598231 sayılı özelgede, vergi idaresi, adi ortaklık bünyesinde ortaklar arasında gerçekleştirilen mal ve hizmet satışlarının transfer fiyatlandırması düzenlemeleri kapsamında değerlendirileceğini belirtmiştir. Vergi idaresi, bu özelgede emsallere uygunluk ilkesinin uygulama alanını genişletmekte ve adi

ortaklıklar gibi sınırlı vergi yükümlülüğüne sahip yapılarda dahi fiyatlamaların denetlenebilirliğini ortaya koymaktadır. Özellikle, düşük bedelle gerçekleştirilen işlemlerin olası vergi kaybı riski taşıdığı ifade edilmiştir. Emsallere uygunluk ilkesinin ihlali durumunda, vergi idaresinin düzeltme yapabileceği ve matrah farkı tespit edebileceği belirtilmiştir.³

Diğer bir önemli özelge ise, 20.12.2012 tarihli ve 64597866-GVK-41/5-248 sayılı özelgedir. Bu özelgede, adi ortaklıkların tüzel kişiliği bulunmadığı için transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin doğrudan adi ortaklık nezdinde değil, ortakların bireysel vergilendirmeleri çerçevesinde değerlendirileceği ifade edilmiştir. Vergi idaresi, adi ortaklık içindeki ortaklar arasında gerçekleştirilen işlemlerde, emsallere uygunluk ilkesine uyulmasının gerekliliğini vurgulamaktadır.⁴ Özellikle gayrimenkul kiralama ve hizmet alım-satımı gibi işlemlerde piyasa fiyatlarının dikkate alınması gerektiği, aksi takdirde vergi matrahında sapmaların oluşabileceği belirtilmiştir.

Bu özelgeler, adi ortaklıkların vergi düzenlemeleri ile uyumlu bir şekilde faaliyet göstermeleri için dikkat edilmesi gereken temel ilkeleri ve vergi idaresinin olası denetim stratejilerini ortaya koymaktadır. Adi ortaklıklar, vergi yükümlülüklerini yerine getirirken, emsallere uygunluk ilkesine tam

² (1) Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ

³ Gelir İdaresi Başkanlığı 14.08.2020 tarihli ve 62030549-125[13-2017/23]-598231 sayılı özelgesi

⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı 20.12.2012 tarihli ve 64597866-GVK-41/5-248 sayılı özelgesi

uyum sağlamalı ve işlem bedellerini piyasa koşullarına uygun şekilde belirlemelidir.

1.4 Adi Ortaklığın Transfer Fiyatlandırması Karşısındaki Durumu

Kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyen adi ortaklıklarda, Katma Değer Vergisi (KDV) ve muhtasar beyannameler gibi vergisel yükümlülükler adi ortaklık adına yerine getirilmekte; ancak gelir ve kurumlar vergisi açısından vergileme, doğrudan ortakların nezdinde gerçekleştirilmektedir. Bu bağlamda, adi ortaklıklar kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte, KDV mükellefi olmaları sebebiyle ayrı defter tutmakta ve faaliyet döneminde elde edilen kar veya zararı, ortaklık pay oranlarına göre ortakların şahsi hesaplarına ve beyannamelerine yansıtmaktadır.

Adi ortaklıkların kurumlar vergisi mükellefi olmamaları sebebiyle, bu tür ortaklıklar açısından Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) transfer fiyatlandırması hükümlerinin doğrudan uygulanması mümkün değildir. Ancak adi ortaklıkların ortakları açısından, ortakların kurumlar vergisi mükellefi olup olmadıklarına bakılmaksızın, Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 41/5 maddesi aracılığıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun transfer fiyatlandırması hükümlerinin uygulanabilir olduğu değerlendirilmektedir.

Her ne kadar bu tür ortaklıklarda hesap dönemi sonunda elde edilen kar

doğrudan ortaklara yansıtılsa ve ortakların vergilendirilecek kazançlarına aktarılsa da, ortaklar arasında adi ortaklık vasıtasıyla kar aktarımı yapılması ve bu sayede Hazine zararına sebebiyet verilmesi olasılığı göz ardı edilmemelidir. Bu durum, vergi idaresi açısından gelir kaybına yol açabileceği için dikkatle ele alınması gereken bir husustur.⁵

Teorik çerçevenin somutlaştırılması adına aşağıda yer verilen örnek, adi ortaklık yapılarında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının nasıl gerçekleşebileceğini ve bu durumun vergi matrahı üzerindeki etkilerini göstermektedir.

Örnek 1: Televizyon sektöründe faaliyet gösteren (T) Anonim Şirketi (A.Ş.) ve (K) A.Ş. firmaları belirli bir televizyonun satışı için 2023 yılında %50 ortaklık payı ile (TK) Adi ortaklığını kurmuşlardır. Gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyen adi ortaklık dönem sonunda oluşan tüm kar veya zararını (T) ve (K) firmalarına yansıtmaktadır. Söz konusu adi ortaklıkta (T) A.Ş. tarafından üretilen televizyonlar (K) AŞ'nin uzman iş kadrosu tarafından satılmaktadır.

(T) A.Ş. (TK) Adi ortaklığı tarafından 50.000,00 Türk Lirasına satılan televizyonu 40.000,00 Türk Lirasına imal ederek (TK) Adi ortaklığına 30.000,00 Türk Lirasına satmıştır. Bu işlemde (T) firması 10.000,00 Türk Lirası zarar etmekle birlikte (TK) Adi ortaklığı bu satıştan 20.000,00 Türk Lirası kar ederek bu

⁵ Arif Tunç, "Adi Ortaklıkların (İş Ortaklıkları-Konsorsiyumlar) Transfer Fiyatlandırması Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi", Muhasebe TR Temmuz 2011

karı (T) ve (K) firmalarına dağıtmıştır. Bu televizyonun emsal satış fiyatı ise 45.000,00 Türk Lirasıdır.

(T) ve (K) firmalarının dönem içinde sadece bu işleri yaptığı varsayımı altında iki firmanın vergi matrahları aşağıda tablo şeklinde yer almaktadır.

Tablo 1			
Firmalar	Mal Satış Kazancı	Adi Ortaklık Kar Payı	Vergi Matrahı
(T) A.Ş.	-10.000,00	10.000,00	0,00
(K) A.Ş.	0,00	10.000,00	10.000,00
Toplam	-10.000,00	20.000,00	10.000,00

(T) AŞ'nin 2023 hesap döneminin incelemeye alınması sonucunda bu durum tespit edilmiştir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılabilmesi için şartlar incelendiğinde;

1- İlişkili Kişi: 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine göre (T) AŞ'nin %50 ortağı olduğu (TK) Adi ortaklığı ilişkili kişi kapsamındadır.

2- Emsallere Uygunluk İlkesi: Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım satımında uygulanan fiyat veya bedelin ilişkisiz kişilerle yapılan mal veya hizmet alımında uygulanan fiyat veya bedele; yani piyasa fiyatına uygun olmasıdır. (T) A.Ş. emsali olan 45.000,00 TL yerine 30.000,00 TL üzerinden satışını yaptığı için emsallere uygunluk ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

3- Hazine Zararı: Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir. Emsallere aykırı bedel ile oluşan tahakkuk ile emsallere uygun bedel ile oluşan tahakkuk miktarı karşılaştırılarak hazine zararının olup olmadığı anlaşılabilecektir. Buna göre (T) AŞ'nin emsallere uygun bedel ile yaptığı satış olan 45.000,00 Türk Lirası gelir unsuru olarak dikkate alınırken (TK) Adi ortaklığı için gider unsuru olacak ve matrahları aşağıda tablo şeklinde yer almaktadır.

Tablo 2			
Firmalar	Mal Satış Kazancı	Adi Ortaklık Kar Payı	Vergi Matrahı
(T) A.Ş.	5.000,00	2.500,00	7.500,00
(K) A.Ş.	0,00	2.500,00	2.500,00
Toplam	5.000,00	5.000,00	10.000,00

Tablo 1 ve 2'den de anlaşılabileceği üzere, adi ortaklık tarafları vergi pozisyonlarına göre toplam vergi yükünü aralarında yeniden dağıtarak vergi yükümlülüklerini manipüle edebilme potansiyeline sahiptir. Bu durum, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis etmeyen adi şirketlerin ortaklarının "ilişkili kişi" olarak değerlendirilmesini ve bu kapsamda transfer fiyatlandırması mevzuatına tabi olmasını gerekli kılmaktadır.

(T) AŞ'nin adi ortaklıkta pay sahibi olması nedeniyle, transfer fiyatlandırması mevzuatında yer alan "hazine zararı" şartının değerlendirilmesi, adi ortaklık düzeyinde değil, ortaklar düzeyinde yapılmalıdır. Bu çerçevede, ortağın hukuki statüsü ve vergisel durumu dikkate alındığında, ortak kurumlar vergisi mükellefi ise hazine zararı şartının aranması gerekmektedir. Ancak ortak gelir vergisi mükellefi olduğunda, bu şart aranmaksızın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanabilir hale gelecektir.

Örnek 2: Elektronik aksesuar üretimi yapan (M) A.Ş. ve (N) A.Ş. belirli bir aksesuar modelinin satışını gerçekleştirmek üzere 2023 yılında %50 ortaklıkla (MN) Adi Ortaklığını kurmuşlardır. Gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyen bu adi ortaklık,

dönem sonunda elde ettiği kar veya zararı (M) ve (N) firmalarına yansıtmaktadır. Bu adi ortaklıkta, (M) A.Ş. tarafından üretilen ürünler (N) AŞ'nin müşteri ağı aracılığıyla satılmaktadır.

(M) A.Ş. maliyeti 70.000,00 Türk Lirası olan bir aksesuarı 60.000,00 Türk Lirasına (MN) Adi Ortaklığına satmıştır. (MN) Adi Ortaklığı ise bu aksesuarı 90.000,00 Türk Lirasına üçüncü kişilere satmıştır. Bu işlem sonucunda (M) A.Ş. 10.000,00 Türk Lirası zarar ederken, adi ortaklık 30.000,00 Türk Lirası kar etmiş ve bu karı (M) ve (N) ve firmalarına dağıtmıştır. Bu aksesuarın emsal satış fiyatı ise 85.000,00 Türk Lirasıdır.

(M) ve (N) firmalarının 2023 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesine ait özet bilgiler aşağıda tablo şeklinde yer almaktadır. (Katma Değer Vergisi veya diğer vergiler ihmal edilecektir.)

Tablo 3		
2023 Kurumlar Vergisi Beyannamesi	(M) A.Ş.	(N) A.Ş.
Ticari Bilanço Karı	500.000,00	250.000,00
Geçmiş Yıl Zararı	200.000,00	300.000,00
Kurumlar Vergisi Matrahı	300.000,00	0,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%25)	75.000,00	0,00
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	25.000,00	0,00
Ödenecek Kurumlar Vergisi	50.000,00	0,00
Toplam Vergi Tahakkuku	50.000,00	

(M) AŞ'nin 2023 hesap dönemi faaliyetlerinin incelemeye alınması sonucunda bu işlem tespit edilmiştir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılabilmesi için şartlar incelendiğinde;

1- İlişkili Kişi: 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine göre (M) AŞ'nin %50 ortağı olduğu (TK) Adi ortaklığı ilişkili kişi kapsamındadır.

2- Emsallere Uygunluk İlkesi: Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım satımında uygulanan fiyat veya bedelin ilişkisiz kişilerle yapılan mal

veya hizmet alımında uygulanan fiyat veya bedele; yani piyasa fiyatına uygun olmasıdır. (M) A.Ş. emsali olan 85.000,00 TL yerine 60.000,00 TL üzerinden satışını yaptığı için emsallere uygunluk ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

3- Hazine Zararı: Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir. (M) AŞ'nin (MN) Adi Ortaklığında pay sahibi olması nedeniyle hazine zararı şartının sağlanıp sağlanmadığının tespit edilmesinde

ortaklar düzeyinde karşılaştırma yapılması gerekmektedir. Emsallere aykırı bedel ile oluşan tahakkuk ile emsallere uygun bedel ile oluşan tahakkuk miktarı karşılaştırılarak hazine zararının olup olmadığı anlaşılabacaktır. Buna göre (M) AŞ'nin emsallere uygun bedel ile yaptığı satış olan 85.000,00 Türk Lirası gelir unsuru olarak dikkate alınırken (TK) Adi ortaklığı için gider unsuru olacak ve %50 pay oranı ile ortaklara dağıtılacaktır. Eksik yazılan 25.000,00 Türk Lirasının gider yazılması sonucu (M) ve (N) firmalarına 12.500,00 Türk Lirası gider olarak yansiyacaktır. Sonuç olarak (M) ve (N) firmalarının kurumlar vergisi tekrar hesaplanarak hazine zararının varlığı tespit edilecektir.

Tablo 4

2023 Kurumlar Vergisi Beyannamesi	(M) A.Ş.	(N) A.Ş.
Ticari Bilanço Karı	500.000,00+12.500,00	250.000,00-12.500,00
Geçmiş Yıl Zararı	200.000,00	300.000,00
Kurumlar Vergisi Matrahı	312.500,00	0,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%25)	78.125,00	0,00
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	25.000,00	0,00
Ödenecek Kurumlar Vergisi	53.125,00	0,00
Toplam Vergi Tahakkuku	53.125,00	

Emsallere aykırı bedel ile yapılan işlemin sonucunda ortakların toplam tahakkuk eden kurumlar vergisi 50.000,00 Türk Lirası iken emsallere uygun bedel ile yapılan işlemin sonucunda toplam tahakkuk edecek kurumlar vergisi 53.125,00 Türk Lirası olmuştur. Buna göre hazine zararı şartı sağlanmış olup transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi uygulanabilir hale gelecektir.

1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'in "İlişkili Kişi" başlıklı bölümünde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde geçen "gerçek kişi" ifadesinin,

Gelir Vergisi Kanunu kapsamında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ve adi ortaklıkları da kapsadığı belirtilmiştir. Bu kapsamda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun

13. maddesinin yedinci fıkrasında yer alan “hazine zararı” şartının, adi ortaklıklar için aranmayacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla, kurumların doğrudan ortak olmadığı adi ortaklıklarla gerçekleştirilen işlemlerde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı değerlendirilirken ‘hazine zararı’ şartının aranmasına gerek bulunmamaktadır.

Örnek 3: İlaç sektöründe faaliyette bulunan (Y) AŞ’nin 3 ortaklı bir yapısı bulunmaktadır. Ortaklardan biri olan (Z) AŞ’nin aynı zamanda denetimi ve sermayesi bakımından doğrudan olarak nüfuzu altında bulundurduğu (X) Limited Şirketi bulunmaktadır. Belirli bir ilacın satışının gerçekleştirilmesi için (H) A.Ş. ile (X) Limited Şirketi 2023 yılında %50 pay oranına sahip (HX) Adi Ortaklığını kurmuşlardır. Gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyen bu adi ortaklık, dönem sonunda elde ettiği kar veya zararı (H) ve (X) şirketlerine yansıtmaktadır.

(Y) A.Ş. maliyeti 200.000,00 Türk Lirası olan ilacı 150.000,00 Türk Lirasına (HX) Adi Ortaklığına satmıştır. (HX) Adi Ortaklığı ise bu ilacı 230.000,00 Türk Lirasına üçüncü kişilere satmıştır. Bu işlem sonucunda (Y) A.Ş. 50.000,00 Türk Lirası zarar ederken, adi ortaklık 80.000,00 Türk Lirası kar etmiş ve bu kar, ortaklara pay oranlarına göre dağıtılmıştır. Bu ilacın emsal satış fiyatı ise 220.000,00 Türk Lirasıdır.

(Y) AŞ’nin 2023 hesap dönemi faaliyetlerinin incelemeye alınması sonucunda bu işlem tespit edilmiştir. Transfer

fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılabilmesi için şartlar incelendiğinde;

1- İlişkili Kişi: 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesine göre ilişkili kişi; kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar olarak tanımlanmıştır. Bu çerçevede, (Y) AŞ’nin ortağı olduğu (Z) AŞ’nin denetimi ve sermayesi bakımından doğrudan nüfuzu altında bulunan (X) Limited Şirketi de ilişkili kişi kapsamında değerlendirilir.

2- Emsallere Uygunluk İlkesi: Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım satımında uygulanan fiyat veya bedelin ilişkisiz kişilerle yapılan mal veya hizmet alımında uygulanan fiyat veya bedele; yani piyasa fiyatına uygun olmasıdır. (Y) A.Ş. emsali olan 220.000,00 TL yerine 150.000,00 TL üzerinden satışını yaptığı için emsallere uygunluk ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

3- Hazine Zararı: Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir. (1) Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ’in İlişkili Kişi başlıklı bölümünde adi ortaklıklar gerçek kişi olarak sayıldığı için 5520 sayılı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde yer alan hazine zararı şartı aranılmayacaktır. (Y) AŞ'nin (HX) Adi Ortaklığında pay sahibi olmaması nedeniyle hazine zararı şartının sağlanıp sağlanmadığının tespit edilmesinde kurumların kendisin ortak olmadığı adi ortaklıklarda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri değerlendirilirken "hazine zararı" şartının sağlanıp sağlanmadığına bakılmaksızın işlem yapılabilecektir.

2. ADİ ORTAKLIKLARDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI RİSKLERİNİN YÖNETİMİ VE UYUM POLİTİKALARI

Adi ortaklıkların tüzel kişiliklerinin bulunmaması sebebiyle kurumlar vergisi mükellefiyetleri bulunmamakla birlikte, ortaklar arasında gerçekleşen mal, hizmet ve finansal işlemlerin transfer fiyatlandırması düzenlemelerine uygun olarak yürütülmesi, olası vergi risklerinin bertaraf edilmesi ve yasal uyumun sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır. Bu çerçevede, adi ortaklıkların karşılaşılabileceği transfer fiyatlandırması risklerini etkin şekilde yönetebilmeleri ve uyum politikalarını güçlendirmeleri için uygulayabilecekleri çeşitli önleyici tedbirler ve stratejiler bulunmaktadır.

2.1 Risk Önleme Stratejileri

Emsallere Uygunluk İlkesinin Benimsenmesi ve Belgelendirilmesi:

Adi ortaklık bünyesinde ortaklar arasında gerçekleştirilen tüm mal, hizmet ve finansal

işlemlerin baştan itibaren emsallere uygunluk ilkesine (Gelir Vergisi Kanunu m. 41/5, Kurumlar Vergisi Kanunu m. 13) göre fiyatlandırılması esastır. Bu ilkenin uygulanabilirliğini desteklemek amacıyla işlemlerin niteliği, piyasa koşulları ve karşılaştırılabilir işlemler hakkında düzenli ve detaylı belgelendirme yapılmalıdır. Belgelendirme; işlem tarihindeki piyasa verilerini, kullanılan fiyatlandırma yöntemini ve bu yöntemin neden tercih edildiğini açıkça ortaya koymalıdır.

Piyasa Araştırması ve Veri Analizi: Ortaklar arasındaki işlemlerin emsallere uygunluğunun tespiti için düzenli piyasa araştırmaları yapılmalı ve sektörel raporlar, istatistiksel veriler ile bağımsız danışmanlık firmalarının çalışmaları gibi güvenilir veri kaynaklarından yararlanılmalıdır. Karşılaştırılabilir işlemlerin tespiti ve fiyat aralıklarının analizi, doğru fiyatlandırma kararlarının alınmasına katkı sağlar. (Bkz. 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, Bölüm 5 ve devamı)

Fiyatlandırma Politikalarının Oluşturulması ve Uygulanması: İlişkili taraf işlemleri için şeffaf ve yazılı fiyatlandırma politikalarının oluşturulması, risk yönetiminin temel unsurlarındandır. Bu politikalar; hangi işlemlerin transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirileceğini, emsallere uygunluk ilkesinin nasıl uygulanacağını, tercih edilecek yöntemleri ve belgelendirme süreçlerini açık şekilde tanımlamalıdır. Politikaların tüm

ortaklarca anlaşılması ve istikrarlı şekilde uygulanması gereklidir.

Sözleşmelerin Açık ve Detaylı Olması: Ortaklar arasında gerçekleştirilen mal, hizmet veya finansal işlemlere ilişkin sözleşmelerin açık, detaylı ve emsallere uygun şartlar içermesi önem arz eder. Sözleşmelerde; işlem bedelleri, ödeme koşulları, teslimat şartları, risk ve sorumlulukların paylaşımı gibi hususlar net bir biçimde düzenlenmelidir. Bu sayede olası ihtilafların ve vergi risklerinin önüne geçilebilir.

Vergi Danışmanlarından Destek Alınması: Transfer fiyatlandırması mevzuatının karmaşıklığı ve değişkenliği dikkate alındığında, adi ortaklıkların bu alanda uzmanlaşmış vergi danışmanlarından düzenli destek almaları faydalı olacaktır. Bu kapsamda, Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesi uyarınca özelge talebinde bulunmak da uygulamada yararlı bir araçtır. Vergi danışmanları; risk analizleri, yöntem seçimleri, belgelendirme süreçleri ve olası incelemelere hazırlık konularında rehberlik edebilir.

İç Kontrol Mekanizmalarının Kurulması: Transfer fiyatlandırması süreçlerinin izlenmesi ve kontrolü amacıyla etkin iç kontrol sistemlerinin kurulması önemlidir. Bu mekanizmalar, fiyatlandırma kararlarının alınması, uygulanması ve belgelenmesi süreçlerinin düzenli gözden geçirilmesini ve olası risklerin erken tespiti sağlar.

2.2 Vergisel Uyum Politikaları

Belgelendirme Yükümlülüklerine

Uyum: Her ne kadar adi ortaklıklar doğrudan 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nde belirtilen belgelendirme yükümlülüklerine (Yıllık Rapor, Ana Dosya, Ülke Bazlı Raporlama) tabi olmasa da, ortaklar arasında gerçekleşen işlemler için benzer nitelikte belgeler hazırlanması, olası vergi incelemelerinde güçlü bir savunma mekanizması sağlayacaktır. Bu belgeler, emsallere uygunluk analizlerini ve fiyatlandırma kararlarının gerekçelerini içermelidir.

Şeffaflık ve İş Birliği: Vergi idaresi ile şeffaf bir iletişim kurulması ve olası bilgi taleplerine hızlı ve eksiksiz yanıt verilmesi, uyum sürecini kolaylaştıracaktır. Vergi incelemeleri sırasında iş birliği içinde olmak ve gerekli tüm bilgi ve belgeleri sunmak, olası ihtilafların çözümüne katkıda bulunabilir.

Eğitim ve Farkındalık: Tüm ortakların ve ilgili personelin transfer fiyatlandırması düzenlemeleri ve emsallere uygunluk ilkesi hakkında eğitilmesi, uyum politikalarının etkinliğini artıracaktır. Bu eğitimler, uygulama hatalarının ve risklerin azaltılmasına katkı sağlar.

Periyodik Risk Değerlendirmesi: İlişkili taraf işlemleri ve fiyatlandırma uygulamaları periyodik olarak gözden geçirilmeli, değişen koşullara göre güncellenmelidir. Bu süreçte yeni risklerin tespiti ve gerekli önlemlerin alınması, uyumun sürdürülebilirliğini sağlar.

Düzeltilici Beyanname Mekanizmasının

Kullanılması: Emsallere uygunluk ilkesine aykırı işlem yapıldığının tespiti halinde, vergi ziyayı doğmadan önce düzeltilici beyanname verilmesi, vergi idaresiyle iş birliği açısından olumlu bir adım olup, olası yaptırımları azaltabilir.

Sonuç olarak, adi ortaklıkların transfer fiyatlandırması risklerini etkin şekilde yönetebilmesi ve mevzuata uyum sağlayabilmesi için emsallere uygunluk ilkesini benimseyen, belgeli, şeffaf ve proaktif bir yaklaşım geliştirmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda oluşturulacak iç kontrol yapıları, uzman desteği, eğitim faaliyetleri ve gönüllü belgelendirme uygulamaları, adi ortaklıkların sürdürülebilir ve uyumlu bir şekilde faaliyet göstermelerine katkı sağlayacaktır.

SONUÇ

Bu çalışma, tüzel kişiliği bulunmayan ve kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis etmeyen adi ortaklıkların, transfer fiyatlandırması düzenlemeleri karşısındaki hukuki ve vergisel durumunu değerlendirmeyi amaçlamıştır. Özellikle adi ortaklıkların ortakları arasında gerçekleşen işlemlerin, emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği; bu ilkeye aykırı hareket edilmesi durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin gündeme gelebileceği örnek olaylar ve özelgeler ışığında ortaya konulmuştur.

Adi ortaklıkların vergisel karakteri gereği, kazançlar ortaklara doğrudan intikal

etmekte ve vergi mükellefiyeti ortaklar nezdinde doğmaktadır. Ancak, ortaklardan birinin ilişkili kişi konumunda olması ve mal veya hizmet satışlarının emsal bedelin altında ya da üstünde gerçekleştirilmesi durumunda, vergi matrahının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesine neden olunarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi uyarınca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanması gündeme gelebilmektedir.

Bu kapsamda, adi ortaklıklar doğrudan transfer fiyatlandırması yükümlüsü olmasalar da, ortaklar arasında gerçekleştirilen işlemlerin yapısı ve fiyatlandırması dolayısıyla örtülü kazanç riskleri doğurabilmektedir. Bu riskler, özellikle ilişkili kişiler arasında emsallere aykırı fiyatlamalarla yapılan işlemlerle daha da belirgin hale gelmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özeldeler de, adi ortaklıkların ortakları arasındaki işlemlerin transfer fiyatlandırması ilkeleri çerçevesinde değerlendirilebileceğini açıkça ortaya koymaktadır.

- ❖ Vergisel risklerin azaltılması ve idareyle ihtilafların önlenmesi adına adi ortaklıkların;
- ❖ Emsallere uygunluk ilkesine dayalı fiyatlandırma politikaları geliştirmesi,
- ❖ Belgelendirme süreçlerini gönüllü olarak yürütmesi,
- ❖ İlişkili kişilerle yapılan işlemler için piyasa araştırmalarına dayalı objektif kıstaslar oluşturmaları ve

- ❖ Gerektiğinde özelge talebinde bulunarak uygulama birliği sağlaması büyük önem taşımaktadır.

Sonuç olarak, mevcut mevzuat adi ortaklıklar özelinde transfer fiyatlandırmasına ilişkin açık ve sistematik hükümler içermemektedir. Bu durum uygulamada tereddütler doğurmakta ve vergi riskini artırmaktadır. Bu nedenle, adi ortaklıkların transfer fiyatlandırması uygulamalarına ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından özel bir düzenleme veya açıklayıcı tebliğ yayımlanması, hem mükellefler hem de vergi idaresi açısından uygulama birliğini sağlayacak, olası ihtilafların önüne geçecektir.

KAYNAKÇA

1. 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
2. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
3. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
4. (1) Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ
5. Gelir İdaresi Başkanlığı 14.08.2020 tarih ve 62030549-125[13-2017/23]-598231 sayılı özelgesi
6. Gelir İdaresi Başkanlığı 20.12.2012 tarih ve 64597866-GVK-41/5-248 sayılı özelgesi
7. Arif Tunç, “ Adi Ortaklıkların (İş Ortaklıkları-Konsorsiyumlar) Transfer Fiyatlandırması Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi “, Muhasebe TR Temmuz 2011



Gürok Grup 75 Yaşında!

Gürok Grup olarak 1948'den bu yana Türkiye'yi ileriye taşıyan projelerle üretmeye devam ediyoruz.

Yenilikçi ve vizyoner bakış açımızla dünya markaları yaratma hedefiyle çalışıyor, Cumhuriyetimizin 100. yılında 75. yaşımızı kutlarken üretim ve ihracat rekorlarıyla ülkemize değer katıyoruz.

Kültürel mirasımızla gelecek arasında kurduğumuz bağla topluma değer katan projeler üretiyor; yaptığımız her işte dünya, toplum ve insanı odağımıza alarak daha iyi bir gelecek için var gücümüzle çalışıyoruz.

