

- Araştırma Makalesi -

⚡ **DEĞERSİZ HALE GELEN ALACAĞIN AYNI GRUP  
İÇİNDEKİ İLİŞKİLİ KİŞİYE YANSITILMASI\***  
(REFLECTION OF A WORTHLESS RECEIVABLE TO A RELATED PERSON  
WITHIN THE SAME GROUP)

**Arş. Gör. Dr./Res. Asst. Dr. Alican MERT\*\***

**ÖZ**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 322. maddesinde “*tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar*” değersiz alacak olarak ifade edilmiştir. Bu türdeki alacakların muhasebe kayıtlarında zarar gösterilerek amortismanına olanak tanınmaktadır. Madde hükmü alacağın “*Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesika*” ile tahsilinin mümkün olmadığını ortaya konulması gerekliliğini düzenlemektedir. Değersiz alacak durumuna gelen bir alacağın, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na (KVK) göre ilişkili kişi durumunda olan mükelleflerin aralarında mevcut sözleşmeye dayanılarak yansıtılabileceği konusu incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Değersiz Alacak, İlişkili Kişi, Transfer Fiyatlandırması, Ekonomik Yaklaşım, Muhasebe Standardı.

---

<sup>H</sup> Hakem denetiminden geçmiştir.

\* Bu makale 01.04.2023 tarihinde Yayınevimize ulaşmış olup, 21.05.2023 tarihinde birinci hakem; 28.05.2023 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

\*\* Bursa Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, alicanmert@uludag.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-3605-3775

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar tarafından çıkar çatışması bildirilmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Bu makaleye atıf için; MERT, Alican, “Değersiz Hale Gelen Alacağın Aynı Grup İçindeki İlişkili Kişiye Yansıtılması”, Mali Hukuk Dergisi, Cilt No.: 19, Sayı No.: 223, 2023, s. 1335-1348.

## **ABSTRACT**

*When the circumstances indicate there's no longer expectation that the receivables will be repaid, this situation regulated as "worthless receivables" in Article 322 of the Tax Procedure Law (TPL). These types of receivables are allowed to be amortized by record as a loss in the accounting records. However, the article stipulates that it must be demonstrated that the collection of the receivable is not possible through "a court decision or a convincing document". The reflection of a receivable that becomes a worthless receivable according to agreement between taxpayers who are related persons according to the Corporate Tax Law (CTL) constitute the subject of the study.*

**Keywords:** *Worthless Receivable, Related Person, Transfer Pricing, Economic Approach, Accounting Standard.*

\*\*\*

## **GİRİŞ**

Ticari hayatta bir şirketin ticari faaliyetin tüm aşamalarını tek bir yapı içerisinde tamamlaması zorunluluğu bulunmamaktadır. Lojistik kolaylık, hammaddeye erişim, üretim maliyetlerinin düşürülmesi gibi maddi sebeplerle olabileceği gibi vergisel avantaj düzenlemelerinin bulunması yahut vergi planlaması gibi bir takım sebepler de bir şirketin nihai ticari faaliyet öncesinde başka kişilerle ticari faaliyetini şekillendirmesi mümkündür. Bu durumlarda şirketler tamamen bağımsız üçüncü kişi konumundaki şirketlerle işlemler yapabileceği gibi KVK 13. maddesinin 2. fıkrasında "ilişkili kişi"<sup>1</sup> olarak tanımlanan kişilerle de işlemleri

---

<sup>1</sup> 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, RG: 21.06.2006, 26205. Madde 13/2: "İlişkili kişi; 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. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. (Ek cümleler: 15/7/2016-6728/59 md.) İlişkinin doğrudan veya dolaylı ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması

yapabilmektedir. Bu durumda ilişkili kişiler arasında transfer fiyatlandırmasının varlığı söz konusudur<sup>2</sup>.

KVK 13. maddesinde ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyat ve bedel tespit ederek mal ve hizmet alım veya satımı yapılması transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak nitelendirilmektedir<sup>3</sup>. Bununla birlikte emsallere uygunluk ilkesine uygun şekilde ilişkili kişilerle yapılan ticari faaliyetler sonucunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olmayacaktır. Bu husus ayrıca 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ<sup>4</sup>'de de belirtilmektedir.

Ayrıca çalışmada kapsam bakımından ilişkili kişi konumunda olan şirketlerin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu<sup>5</sup>'nin 195. maddesinin 4. fıkrasında<sup>6</sup> yer alan düzenleme kapsamında şirketler topluluğu oluşturmadığını ifade etmek gerekir. Ticaret Sicili Yönetmeliği<sup>7</sup>'nin 105. maddesine<sup>8</sup> göre şirketler topluluğundan bahsedebilmek için hakim şirkete bağlı şirket konumunda en az şirketin varlığı gerekmektedir. Bu durumdaki şirketler bakımından Türk vergi hukukunda özel bir düzenleme olmayıp<sup>9</sup>, her şirket bağımsız kabul edilerek vergilendirilmeleri ayrı ayrı yapılmaktadır<sup>10</sup>.

---

şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.”

<sup>2</sup> Leyla Ateş, Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme (Turhan Kitabevi 2011) 1; Tuncay Kapusuzoğlu, Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması (Oluş Yayıncılık 2003) 3

<sup>3</sup> Ateş (n 2) 36

<sup>4</sup> RG: 18.11.2007, 26704. “Dolayısıyla kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine göre tespit ettikleri fiyat veya bedel üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımı yapmış olmaları durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilmeyecektir.”

<sup>5</sup> RG: 14.02.2011, 27846

<sup>6</sup> Madde 195/4: “Hâkim şirkete doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan şirketler, onunla birlikte şirketler topluluğunu oluşturur.”

<sup>7</sup> RG: 27.01.2013, 28541

<sup>8</sup> Madde 105/1: “Kanunun 195 inci maddesinin dördüncü fıkrası anlamında, bir şirketler topluluğu, bir ticaret şirketi ile buna doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan en az iki ticaret şirketinden meydana gelir.”

<sup>9</sup> Türk vergi hukuku bakımından bu konudaki öneriler için Bknz. Gülşen Gedik, Grup Şirketlerinin Vergilendirilmesi Sistemleri ve Konsolidasyon (Amerika ve Hollanda

İlişkili kişi konumunda olan ancak ayrı tüzel kişilikler olarak değerlendirilen şirketlerin üçüncü kişilerle olan ticari faaliyetlerinin sonuçlarının ilişkili kişiler nezdindeki etkisi ise vergi uygulamasının karmaşık konularından birini oluşturmaktadır. Zira bu ilişkili kişiler arasında elde edilecek kâr ve katlanılacak zararın paylaşımına ilişkin sözleşme yapılması hukuken mümkün olup; üçüncü kişilerle girilen ticari ilişkilerin sonuçlarının ticari icaplara uygun olarak yansıtılmasına ilişkin hükümler içermesinin önünde de bir engel bulunmamaktadır.

Çalışmada değersiz alacağın yansıtılmasının koşulları tespit edildikten sonra yansıtılmanın nasıl yapılacağına dair usul açıklanacaktır. Ayrıca ekonomik yaklaşım ile değersiz alacağın yansıtılması konusu arasındaki ilişki incelenecektir.

## 1. DEĞERSİZ ALACAĞIN YANSITILMASININ KOŞULLARI

VUK 322. maddesinde<sup>11</sup> değersiz alacağın sadece bu alacağın muhatabı mükellef tarafından mahkeme kararı veya kanaat verici bir vesikaya dayanılarak zarar olarak kaydedileceğine dair düzenleme yer almaktadır<sup>12</sup>. Ancak ticari hayatın gereklerine bağlı olarak ve vergi kanunlarının çizmiş olduğu sınırlar içerisinde kalarak ilişkili kişiler arasında değersiz alacak olarak tespit edilen zararın da yansıtılması mümkün olacaktır. Bu şekilde bir yansıtılmanın yapılabilmesi için koşulları belirlemek gerekmektedir.

---

Mevzuatları Bakımından Değerlendirmeler ve Türkiye İçin Öneriler) (On İki Levha Yayıncılık 2019) 177 vd

<sup>10</sup> Neslihan Karataş Durmuş, ‘Ticaret Kanunu Kapsamındaki Şirketler Toplulukları ve Bunların Vergi Hukuku Karşısındaki Durumları’ (2015) 1 Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi 71, 77

<sup>11</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, RG: 10-11-12.01.1961, 10703-10704-10705. Madde 322: “Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmıyan alacaklar, değersiz alacaktır.

Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.”

<sup>12</sup> İrfan Barlass, Türk Vergi Hukukunda Değersiz, Şüpheli ve Vazgeçilen Alacaklar (On İki Levha Yayıncılık 2011) 24

## 1.1. İlişkili Kişiler Arasında Emsallere Uygunluk İlkesine Göre İlişki Kurulması

Vergi dairesi tarafından verginin tarh edebilmesi için gerekli olan matrahın tespiti kural olarak mükellefin beyanı üzerine olmakla birlikte, bu beyanın yapılmamış olması veyahut yapılan beyanın doğruluğunun denetlenmesi maksatlı vergi incelemesi yapılması mümkündür<sup>13</sup>. İlişkili kişiler arasında üçüncü kişilerle yapılan ticari faaliyet sonucunda değersiz alacak olarak zararın ortaya çıkması halinin yansıtılması durumunun kabul edilemeyen gider olarak sayılacağı sorunu gündeme gelebilecektir.

Vergi incelemesi yapılırken öncelikli olarak ilişkili kişiler arasında yapılan alım satımın emsallere uygunluk ilkesine uygun fiyatlar üzerinden gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin tespit edilmesi gereklidir. Zira ortada emsallere uygunluk ilkesine aykırılık varsa KVK 13. maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olacağı için vergi idaresi tarafından aralarındaki sözleşmeye uygun bir zarar paylaşımı durumunu inceleme gerekliliği bulunmayacaktır. Bununla birlikte emsallere uygunluk ilkesine göre ilişkili kişilerin aralarında gerçekleştireceği ticari faaliyet transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak nitelendirilmeyecektir<sup>14</sup>. Bu tür bir ilişkinin kurulması normal olmakla birlikte vergi matrahını ilişkili kişilerden biri lehine azaltan bir işlem kastı içinde olmaması gerekmektedir<sup>15</sup>.

Bu ilişki çoğunlukla ticari faaliyeti içerisinde imalatçı olan şirketten üretilen mamulün yahut ifa edilen hizmetin satın alınması ve bu mal ve hizmetin üçüncü kişilerle yapılan ticari faaliyetin konusunu oluşturması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Mükellefin kâr elde etmek maksatlı giriştiği ticari faaliyet kapsamında pazarda güçlü olabilmesi ve rakiplerine karşı fiyat ve kalitede üstünlük sağlayabilmesi için ilişkili kişilerle kuracakları bu ilişkinin bir ticari icap olarak değerlendirilmesi mümkündür<sup>16</sup>. Bu konuda ilişkili kişiler açısından öteden beri geçerli şekilde uygulanan açık bir sözleşmenin varlığını yeterli delil olarak görmek gerekir.

<sup>13</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce and Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler) (14th edn, Ekin Basım Yayın Dağıtım 2023) 224

<sup>14</sup> Mualla Öncel and others, Vergi Hukuku (28th edn, Turhan Kitabevi 2019) 364

<sup>15</sup> Doğan Şenyüz, Açıklamalı ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (Yaklaşım Yayıncılık 2007) 51

<sup>16</sup> "Diğer yandan öğretilen iktisadi icaplar açısından olduğu üzere "yükümlünün kâr sağlanması" ticari icap olarak ileri sürülmektedir. Ticari faaliyetin temel amacı kâr sağlamak ve sahip olunan iktisadi değerleri en iyi biçimde kullanmak olduğundan

Daha sonrasında ise ilişkili kişilerden üçüncü kişiyne ticari faaliyet gerçekleştiren şirket tarafından mahkeme kararına veya kanaat verici bir vesikaya dayanılarak alacağın tahsilinin imkansız olduğunun ortaya konulması gerekmektedir<sup>17</sup>. Aksi takdirde zarar olarak kayıtlara aktarılması mümkün olmayacaktır.

## 1.2. İlişkili Kişiler Arasında Sözleşmenin Varlığı

Ticari hayatta şirketler 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu<sup>18</sup>,nın (TBK) 26. maddesi<sup>19</sup> uyarınca kanunda öngörülen sınırlar içerisinde içeriğini serbestçe belirleyebildikleri sözleşmeler yapabilmektedir. Bu kapsamda satış sözleşmesi, kira sözleşmesi gibi tipik sözleşmeler yapılabileceği gibi atipik sözleşmeler de yapılabilmektedir.

İlişkili kişilerden birinin taraf olarak üçüncü kişilerle yapılacak ticari faaliyetin sonuçlarını aralarında yapacakları bir sözleşme ile diğer ilişkili kişiyne yansıtılacağına dair sözleşme yapmaları da hukuken mümkündür. Bir ticari ilişkiden kaynaklanan en doğal sonuçlardan biri de alacakların tahsil edilememesi kaynaklı olarak oluşacak zarardır. Taraflar değersiz alacak olarak ortaya çıkan bu durumun yansıtılmasına dair hükümlere de aralarındaki özel sözleşmelerinde yer verebileceklerdir. Burada önemli bir husus da sözleşmenin sadece bir işleme uygulanmayı içeren ve bu işlem tamamlandıktan sonra sona eren sözleşme olmamasıdır. İlişkili kişilerin aralarındaki sözleşmenin uzun süreli ticari ilişkiyi kapsayacak şekilde, ticari icaplara uygun yapılmış olması vergi hukuku bakımından peçeleme ve muvazaa gölgesini ortadan kaldırır. Ayrıca vergi kolaylıkları ve vergi planlaması sebepleri ile maliyetleri düşürerek kârlılığı arttırma maksatlı bu şekilde ilişkilerin kurulması mümkündür.

Örneğin; Şirket (A) ve Şirket (B) ortakları aynı farklı iki tüzel kişilik konumundadır. Şirket (A), Şirket (B)'nin ürettiği malları satın alıp, üçüncü kişi şirket (C)'ye satmaktadır. Şirket (A) ve Şirket (B) KVK 13.

---

vergi yükümlüleri, bu amaca uygun düşmeyen ya da ticari hayatı yöneten kurallara aykırı bulunan faaliyetlerinin nedenlerini inceleme elemanına açıklamak ve bu nedenlere ilişkin somut deliller göstermek zorundadırlar". Bknz. Gamze Gümüşkaya, 'Vergi Hukukunda İspat' (Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı 2015) 396

<sup>17</sup> Barlass (n 12) 30

<sup>18</sup> RG: 04.02.2011, 27836

<sup>19</sup> Madde 26: "Taraflar, bir sözleşmenin içeriğini kanunda öngörülen sınırlar içinde özgürce belirleyebilirler."

maddesine göre ilişkili kişi konumundadır. Aralarında yapılacak ticari faaliyetler neticesinde elde edilecek kâr ve zararın paylaşımı ve yansıtılmasına dair sözleşme mevcuttur. Şirket (A) ile Şirket (C) arasındaki ticari faaliyete bağlı olarak ortaya çıkan alacağın, “kazai bir hüküm yahut kanaat verici bir vesikaya” dayanılarak tahsiline imkan kalmadığının ortaya konulmasının Şirket (B) üzerinde hukuki sonuçları olacaktır.

Örnekle ortaya konulan bu durum esasında İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 24) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 167)<sup>20</sup> ile yürürlüğe konulan TMS 24’te “iş ve ticaretin normal bir parçası olarak” belirtilmektedir<sup>21</sup>. Pazarda daha güçlü bir yer edinebilmek, fiyat ve kalite bakımından daha üstün olabilmek maksatlı bu şekilde ilişkilerin kurulması olağan bir durumdur<sup>22</sup>. İlişkili tarafların üçüncü kişilerle yapılacak ticari faaliyetlerden doğacak kâr ve zararları paylaşımları rekabetçi piyasalarda sürekliliğin sağlanması ekonomik gerçekliğinden yapıldığını söylemek yanlış olmayacaktır. Tebliğ’e göre bu şekilde ilişkili taraflarla ilişki gerçekleştirmek mümkündür; ancak tarafların finansal tablolarında bu açıklamalara yer vermesi gerekecektir<sup>23</sup>.

Bu sözleşmenin varlığının önemi ise ilişkili kişilerin emsallere uygunluk ilkesine göre yaptıkları işlemler sonrasında üçüncü kişi ile yapılan ticari faaliyet neticesinde değersiz alacak olarak tespit edilen zararın yansıtılmasında ekonomik gerçekliğin ispatlanması bakımından delil olarak kullanılabilir<sup>24</sup> olmasıdır.

<sup>20</sup> RG: 31.12.2009, 27449 (4. Mükerrer)

<sup>21</sup> “5. İlişkili taraf ilişkileri, iş ve ticaret hayatının normal bir parçasıdır. Örneğin, işletmeler faaliyetlerinin bir kısmını çoğu kez bağlı ortaklıkları, iş ortaklıkları ve iştirakleri üzerinden sürdürür. Bu hallerde işletmenin, kontrol, müşterek kontrol veya önemli etki aracılığıyla, iştirak edilen işletmenin finansal politikalarını ve faaliyet politikalarını etkileme gücü bulunur.”

<sup>22</sup> Remzi Örtten, Hasan Kaval and Aydın Karapınar, UFRS (TMS-TFR Uygulamaları) (Tekben Eğitim İnternet İnsan Kaynakları Yayıncılık 2011) 383

<sup>23</sup> “1. Bu Standardın amacı; işletmenin finansal durumu ile kâr veya zararının, ilişkili tarafların mevcudiyetinden, söz konusu taraflarla gerçekleştirilen işlemlerden ve işletme ile ilişkili tarafları arasındaki taahhütler dahil olmak üzere, mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için gerekli olan açıklamaların, işletmenin finansal tablolarında yer almasını sağlamaktır.”

<sup>24</sup> ‘Vergiye konu olgunun ekonomik sonucunun tam olarak kavranması her türlü delilin serbestçe değerlendirilmesini gerektirmektedir.’ Bknz. Şerif Emre Gökçay, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları (On İki Levha Yayıncılık 2018) 221

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu<sup>25</sup>'nin (TMK) “Başlangıç” kısmında yer alan 1-7 maddeleri özel hukukun temelini oluşturan temel ilkeleri ortaya koymaktadır. Bununla birlikte bu kısımda yer alan ilkeler özel hukuk alanı dışındaki hukuk dalları bakımından da uygulanabilecektir. Uygun düştüğü ölçüde idareyi de bağlayacak ve kamu hukukunun diğer alanlarında da uygulanabilecektir<sup>26</sup>. Bu sebeple iyi niyetli bir şekilde, uzun süreli bir ticari ilişkiyi ilişkili kişiler arasında şekillendirmek için yapılan, muvazaa ve peçeleme içermeyen sözleşmedeki iyi niyetin de korunması gerekecektir. Zira ilişkili kişiler TMK'nın 3. maddesinde<sup>27</sup> yer alan özeni göstererek emsallere uygunluk ilkesine göre bir sözleşme akdetmişlerdir. Bu sözleşmenin uygulanması bakımından da TMK'nın 2. maddesinde düzenlenen dürüstlük kuralına uygun şekilde haklarını kullanmışlardır. Dürüstlük kuralının vergi hukuku bakımından yansıması olarak da vergi idaresi tarafından mükelleflerin haklı menfaatlerine malul ölçüde özen göstermesi gerekecektir<sup>28</sup>.

## 2. DEĞERSİZ ALACAĞIN YANSITILMASI

İlişkili kişilerin üçüncü kişilerle gerçekleştirilen ticari faaliyet sonucunda ortaya çıkan değersiz alacağı belirli nispetlerde yansıtmayı aralarında yapacakları bir sözleşme ile dağıtmalarının önünde hukuken bir engel bulunmamaktadır. İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 24) Hakkında Tebliğ (Sıra No:17)'de “*finansal tablo kullanıcılarının işletmenin karşılaştığı riskler ve fırsatlar ile işletmenin faaliyetleri hakkında yapacakları değerlendirmeleri*” etkileyecek olması sebebiyle aralarındaki sözleşme gereğince değersiz alacak olarak paylaşılacak olan zararın muhasebe kayıtlarında gösterilmesi gerekliliğini düzenlemektedir.

İlişkili kişiler arasında hali hazırda bir sözleşme olmakla birlikte üçüncü kişiyle yapılan ticari faaliyet sonucunda değersiz alacak olarak kazai bir hüküm yahut kanaat verici bir vesika ile tespit edilen zararın

<sup>25</sup> RG: 08.12.2001, 24607

<sup>26</sup> Bilge Öztan, Medeni Hukukun Temel Kavramları (30th edn, Turhan Kitabevi 2009) 108

<sup>27</sup> Madde 3: “Kanunun iyiniyete hukukî bir sonuç bağladığı durumlarda, asıl olan iyiniyetin varlığıdır.

Ancak, durumun gereklerine göre kendisinden beklenen özeni göstermeyen kimse iyiniyet iddiasında bulunamaz.”

<sup>28</sup> Rabia Yılmaz, Türk Hukuku Bakımından Vergi İdaresinin İşlem ve Uygulamalarına Olan Güvenin Korunması İlkesi (On İki Levha Yayıncılık 2019) 60



yansıtılması işlemi için ilişkili kişiler uygulamada “*yansıtma faturası*” olarak ifade edilen bir faturayı düzenleyebileceklerdir. Bu fatura VUK 229. maddesinde yer alan tipik fatura olmamakla birlikte, uygulamada bu şekilde çeşitli aşamaları içeren ticari faaliyetlerde bir takım giderleri belgelendirmek üzere geliştirilmiş fatura uygulamasıdır<sup>29</sup>. İlişkili kişilerin de aralarındaki sözleşme gereğince değersiz alacak haline gelen zarar paylaşımına ilişkin yansıtma faturalarını kesip, belgelendirme suretiyle kayıtlarına aktarmalarının önünde bir engel bulunmamaktadır. Ticari hayatta mükellefler arasında kimi masrafların yansıtma faturası ile diğer mükelleflere aktarılması ise sıklıkla uygulanan bir durum olarak yer almaktadır<sup>30</sup>.

Tüm bahsedilen hukuki düzenlemelerin amacı vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya konulması ve doğruluğun sağlanması olduğu düşünüldüğünde ilişkili kişilerin bu şekilde değersiz alacak olarak tespit edilen zararı paylaşmış olmaları hukuka aykırılık oluşturmazdır. Ortada vergi ziyayı yaratma amacı oluşturan bir durum söz konusu değildir. Üçüncü kişi ile ticari faaliyet gerçekleştiren mükellef şirket ile ilişkili kişi konumundaki mükellef şirket bakımından sadece muhasebe kayıtlarında mevcut değersiz alacağın paylaşılmış görünümü söz konusu olacaktır. Bu durum da mevcut muhasebe standartları bakımından şirketlerin hesaplarında yer alabilecek bir konudur. Bu sebeple değersiz alacağın yansıtılmasının matrahın azaltılması maksatlı yapıldığının değerlendirilmemesi gerekmektedir.

### 3. EKONOMİK YAKLAŞIM VE DEĞERSİZ ALACAĞIN YANSITILMASI

İlişkili kişiler arasında değersiz alacağın zarar olarak yansıtılmasının aralarında mevcut ve süreklilik arz eden sözleşmeye uygun yapılması önemlidir. Normal koşullarda ilişkili kişilerden üçüncü kişiyle ticari faaliyette bulunan mükellef şirketin zarar olarak yazabileceği bir kayıt, aralarındaki sözleşme gereğince belgelendirilmek suretiyle yansıtılmaktadır. Vergi idaresi tarafından bu sözleşmenin muvazaa yahut peçeleme maksatlı yapıldığının ortaya konulmamış olması durumunda gerçek mahiyeti ile ortaya konulduğunun kabulü gerekecektir. Vergi idaresi tara-

<sup>29</sup> Kadir Tunç, ‘Yansıtma Faturaları ve KDV Uygulamaları’ [2014] Vergi Raporu Dergisi 57, 58

<sup>30</sup> Uğur Uğurlu, ‘Masraf Yansıtma Faturalarının Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu’ [2014] Vergi Raporu Dergisi 17, 19

findan bu sözleşme gereğince yapılan aktarım kabul edilmemiş olması durumunda kanunun hükmüyle çelişir durum söz konusu olacaktır. Zira ilişkili kişilerin mevcut ticari ilişkileri aralarındaki sözleşmeye uygun olarak şekillendirilmektedir. Transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının söz konusu olmaması, muvazaalı bir sözleşme yahut peçeleme maksatlı bir sözleşme olmaması durumunda ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince de vergisel gerçekliğe uygun olduğu kabul edilmelidir<sup>31</sup>. Vergi idaresi tarafından emsallere uygunluk ilkesine aykırı şekilde transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yapıldığına dair tespiti özel bir zorunluluktur<sup>32</sup>. Emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir ilişkinin kurulduğunun ispat yükü vergi idaresine aittir<sup>33</sup>. Aksi takdirde vergi dairesi gerçekleşen yerine varsayım dayanan bir matrah tespiti yapmış olacaktır.. İlişkili kişiler aralarındaki sözleşmeye uygun zararın paylaşımını yapmışlar ve bunu hesaplarında belirtmişlerse vergilerin kanuniliğine aykırılık oluşturan bir vergi tarhı söz konusu olacaktır.

İlişkili kişiler arasındaki durumun ticari icap olarak ortaya çıkmış olması sebebiyle, bu icabın gereğinin yapılmış olması hayatın olağan akışı karinesi oluşmuştur<sup>34</sup>. VUK 3. maddesinin son fıkrası<sup>35</sup> uyarınca ticari icaba aykırı bir durumun olarak bu hususun iddia olunması halinde vergi dairesi tarafından bunun ispatlanması gerekecektir. Emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenen fiyatlar üzerinden alım ve satımın gerçekleştirilmesi, devamında üçüncü kişi ile gerçekleştirilen ticari faaliyetin sonucundaki alacağın VUK 322. maddeye göre tahsilinin imkansız olduğunun ortaya konularak değersiz alacak olarak tespiti ve bu değersiz alacağın ilişkili kişiler arasında mükellefiyet ve vergi sorumluluğunun değiştirilmesine yönelik olmayan muvazaasız ve peçeleme içermeyen

---

<sup>31</sup> Yasemin Taşkın, *Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi* (Türkmen Kitabevi 2012) 66

<sup>32</sup> Mustafa Akkaya, 'Transfer Fiyatlandırması Yolu İle Örtülü Kazanç Dağıtımını-İşlev, Hukuki Nitelik, Sorunlar' in Funda Başaran Yavaşlar (ed), *Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu Bildiri Kitabı* (Marmara Üniversitesi Yayınevi 2013) 35

<sup>33</sup> A Selçuk Özgenç, 'Transfer Fiyatlandırmasında Yabancı Emsal' [2016] *Vergi Sorunları Dergisi* 81, 98

<sup>34</sup> Nihal Saban, 'Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat' (1992) 22 *Danıştay Dergisi* 5, 8

<sup>35</sup> Madde 3/5: "İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir."

sözleşme ile paylaştırılmasına ilişkin hükümlerin yer alması durumunda vergi idaresinin üçüncü kişilerle ticari faaliyetin gerçekleşmediği ve ilişkili kişiler arasında emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir transfer fiyatlandırması yapılmış olması sebebiyle gerçek mahiyetin bu olmadığını iddia ötesinde somut delillerle ortaya koyması gerekecektir.

Olgu ve olayların gerçek iktisadi niteliğinin ve görünümünün esas olarak alınması olarak ifade edilen vergi hukukunda gerçeklik ilkesi<sup>36</sup> gereğince de değersiz alacak olarak tespit edilen alacağın ilişkili kişiler arasında yansıtılarak zarar olarak kaydı gerekmektedir. Vergi idaresi bakımından burada önemli olan husus üçüncü kişilerle gerçekleştiği süren ticari ilişkilerin gerçekleşmiş olması ve vergiyi doğuran olay olarak düzenlenen hukuki olay ve durumların meydana gelmiş olmasıdır.

Vergi idaresi tarafından hukuka aykırılığın ortaya konulamaması veya başka bir ifade ile bahsettiğimiz şekilde ilişkili kişi mükellefler arasındaki ilişkinin ticari icapları içerecek şekilde kurulmuş olması durumunda üçüncü kişi ile yapılan ticari faaliyetlerin olumsuz sonucu olarak ifade edilebilecek değersiz alacak olarak tespitin varlığı durumunun zarar olarak aralarında paylaştırılmasının önünde hukuken bir engel bulunmamaktadır. Burada önemli olan ilişkili kişilerin sözleşmeye bağlı olarak yapacakları yansıtma dürüstlük kuralına uygun olarak davranmalarıdır. Hukuk düzeni iyi niyetle yapılan sözleşmenin gereklerini dürüstlük kuralına uygun olarak yerine getiren tarafların hukuki durumunu korumak durumundadır.

## DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Ticari hayatta KVK 13. maddesine göre ilişkili kişi olarak tanımlanan farklı tüzel kişi şirketlerin ticari faaliyetlerin çeşitli aşamalarında birbirleri ile ticari ilişki içinde bulunması olağandır. Bu şekilde bir ilişkinin kurulması şirketlerin maliyetlerini düşürecek ve rekabet düzeni arttırarak kâr elde etme amacının gerçekleşmesine yönelik olmalıdır. Bu da kimi zaman ürünlerin fiyat ve kalitesinde üstün bir konumda bulunmayı sağlamaya yönelik olabileceği gibi vergi kanunlarının çizdiği sınırlar içerisinde vergisel kolaylıklar veya vergi planlaması maksatlı olabilmektedir. Buradaki sınır aralarındaki ticari ilişkiye konu alım ve satımların emsallere uygunluk ilkesine göre fiyatlanmış olmasıdır. Kurulan bu ilişkinin devamında ticari ilişkinin üçüncü kişilerle gerçekleştirilecek ticari

<sup>36</sup> Mustafa Akkaya, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım (Turhan Kitabevi 2002) 83

faaliyet ile genişletilmesi de söz konusu olabilecektir. İlişkili kişiler, üçüncü kişilerle yapılan ticari faaliyetin sonuçlarının paylaşılmasına ilişkin aralarında sözleşme yapabilmektedirler. Üçüncü kişilerle gerçekleştirilen ticari ilişkinin alacağın tahsilinin imkansız hale gelmesi ile sonuçlanması da ihtimal dahilindedir.

VUK 322. maddesinde bir mahkeme kararı veya kanaat verici vesika ile alacağın tahsilinin imkansız hale geldiğın tespit edilmesi durumunda bu alacağın değersiz alacak olarak tespiti ve zarar olarak kayıtlara aktarılması düzenlenmiştir. İlişkili kişiler bakımından üçüncü kişilerle yapılan ticari faaliyet sonuçları, ilişkili kişilerin aralarında mevcut, uzun süreli bir ticari ilişkiyi içeren sözleşme ile paylaşılabilir. Bu sonuçlardan birisi de yapılan ticari faaliyette ortaya çıkan değersiz alacağın zarar olarak aktarılması noktasında yapılacak bir yansıtmadır. VUK bakımından mükellefiyete ve vergi sorumluluğuna ilişkin yapılan özel hukuk sözleşmeleri vergi dairesini bağlamayacak olsa da buradaki sözleşmenin konusu mükellefiyet yahut vergi sorumluluğuna ilişkin olmayıp, ticari faaliyetin sonuçlarının yansıtılmasına ilişkindir. VUK'ta bu konuya ilişkin doğrudan bir düzenleme yer almıyor olsa da mevcut vergi kanunları tarafından çizilen sınır içerisinde ilişkili kişiler arasında değersiz alacağın yansıtılması mümkündür. Ancak bir takım koşulların da varlığını gerektirmektedir.

İlişkili kişilerin arasında kurduğu ilişkinin emsallere uygunluk ilkesine göre kurulmuş olması, aralarında muvazaa ve peçeleme içermeyen uzun süreli ticari ilişkiyi içeren bir sözleşmenin varlığı, sözleşmede ticari faaliyetten doğacak zararın yansıtılacağına dair düzenlemenin bulunması ve yansıtma faturası kullanılarak muhasebe kayıtlarına aktarılmış olması halinde değersiz alacağın ilişkili kişiler arasında yansıtılması mümkün olacaktır.

Özel hukuk bakımından bir takım temel ilkeleri ortaya koyan TMK 1-7. maddeleri arasında düzenlenen dürüstlük ve iyi niyet kuralı, uygun düştüğü ölçüde kamu hukukunda uygulanabilecek ve idare tarafından da gözetilmesi gereken ilkelere aittir. İlişkili kişiler arasında emsallere uygunluk ilkesine göre yapılan ve uzun süreli ticari ilişkilerine yönelik sözleşmeyle iyi niyetleri ortaya konulmuş olacak. Bu sözleşmeye bağlı olarak değersiz alacak olarak tespit edilen bir zararın sözleşmede yer alan oranlarda yansıtılmasının VUK'ta ve TMS'de yer alan düzen içerisinde yapılması dürüstlük kuralına uygun şekilde sözleşmeyi uyguladıklarını ortaya koyacaktır. Bu durum aynı zamanda basiretli bir tacir-

den beklenen daha fazla kâr elde etme düşüncesiyle pazarda güçlü konumda olma, rakiplerine karşı fiyat ve kalitede üstünlük sağlama, vergisel kolaylıklardan faydalanma veya vergi planlaması kapsamında yapıyor olması sebebiyle ticari icabın bir karşılığı olmaktadır. Ödenmesi gereken vergi borcu miktarının VUK 3. maddesine göre gerçek mahiyeti de değersiz alacağın yansıtılması sonucunda her iki mükellef bakımından ortaya konulmuş olacaktır.

### KAYNAKÇA

Akkaya M, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım (Turhan Kitabevi 2002)

Akkaya M, 'Transfer Fiyatlandırması Yolu İle Örtülü Kazanç Dağıtım-İşlev, Hukuki Nitelik, Sorunlar' in Funda Başaran Yavaşlar (ed), Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu Bildiri Kitabı (Marmara Üniversitesi Yayınevi 2013)

Ateş L, Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme (Turhan Kitabevi 2011)

Barlass İ, Türk Vergi Hukukunda Değersiz, Şüpheli ve Vazgeçilen Alacaklar (On İki Levha Yayıncılık 2011)

Gedik G, Grup Şirketlerinin Vergilendirilmesi Sistemleri ve Konsolidasyon (Amerika ve Hollanda Mevzuatları Bakımından Değerlendirmeler ve Türkiye İçin Öneriler) (On İki Levha Yayıncılık 2019)

Gökçay ŞE, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları (On İki Levha Yayıncılık 2018)

Gümüşkaya G, 'Vergi Hukukunda İspat' (Doktora, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı 2015)

Kapusuzoğlu T, Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması (Oluş Yayıncılık 2003)

Karataş Durmuş N, 'Ticaret Kanunu Kapsamındaki Şirketler Toplulukları ve Bunların Vergi Hukuku Karşısındaki Durumları' (2015) 1 Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi 71

Öncel M and others, Vergi Hukuku (28th edn, Turhan Kitabevi 2019)

Örten R, Kaval H and Karapınar A, UFRS (TMS-TFR Uygulamaları) (Tekben Eğitim İnternet İnsan Kaynakları Yayıncılık 2011)

Özgenç AS, 'Transfer Fiyatlandırmasında Yabancı Emsal' [2016] Vergi Sorunları Dergisi 81

Öztan B, *Medeni Hukukun Temel Kavramları* (30th edn, Turhan Kitabevi 2009)

Saban N, 'Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat' (1992) 22 *Danıştay Dergisi* 5

Şenyüz D, *Açıklamalı ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu* (Yaklaşım Yayıncılık 2007)

Şenyüz D, Yüce M and Gerçek A, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (14th edn, Ekin Basım Yayın Dağıtım 2023)

Taşkın Y, *Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi* (Türkmen Kitabevi 2012)

Tunç K, 'Yansıtma Faturaları ve KDV Uygulamaları' [2014] *Vergi Raporu Dergisi* 57

Uğurlu U, 'Masraf Yansıtma Faturalarının Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu' [2014] *Vergi Raporu Dergisi* 17

Yılmaz R, *Türk Hukuku Bakımından Vergi İdaresinin İşlem ve Uygulamalarına Olan Güvenin Korunması İlkesi* (On İki Levha Yayıncılık 2019)